

Urteil Az. V R 32/09*

BFH

1. September 2010

Leitsätze

1. Ein beim Automatenglücksspiel automatisch einbehaltener Tronc (Trinkgeldbetrag) ist als Teil des Entgelts in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

2. Einer Minderung der Bemessungsgrundlage um die nach Landesrecht erhobene Troncabgabe steht entgegen, dass diese nicht die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt.

Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist die Höhe der Bemessungsgrundlage für Glücksspiele an Automaten streitig.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betreibt eine konzessionierte Spielbank, in der sie auch Glücksspiel an Automaten anbietet. Bei einem Teil dieser Automaten wird der Gewinn nicht in jedem Fall in voller Höhe an den Spieler ausbezahlt, sondern ein automatischer Tronc (Trinkgeldbetrag) einbehalten, wenn der Spieler auf eine einzelne Zahl setzt und gewinnt. Diese Automaten sind durch einen entsprechenden Hinweis gekennzeichnet. Die Höhe des Tronc-Einbehalts wird täglich im Wege der automatischen Tronc-Abrechnung ermittelt.
- 3 Die Klägerin berücksichtigte die Tronc-Beträge aus dem Automatenenspiel nicht und teilte dies dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt –FA–) mit. Im Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 vom 28. Januar 2009 in der Fassung vom 15. April 2009 erhöhte das FA die in der Umsatzsteuerjahreserklärung angegebenen Umsätze um den automatischen Tronc-Einbehalt (76.578 EUR).
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die nach insoweit erfolglosem Einspruch erhobene

*<http://openjur.de/u/160977.html> (= openJur 2011, 88944)

Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1787 veröffentlichten Urteil ab.

- 5 Zwischen den automatisch in den Tronc fließenden Zahlungen und der erhaltenen Dienstleistung "Glücksspiel" bestehe ein innerer Zusammenhang; ein anderer Rechts- oder Anspruchsgrund sei nicht ersichtlich. Für die Annahme einer Schenkung an das Spielbankpersonal fehle es schon an einer persönlichen Leistungsbeziehung zwischen dem Spieler und dem Personal, weil dem Personal die Annahme persönlicher Zuwendungen landesrechtlich untersagt sei. Den Beschäftigten stehe kein eigener Anspruch auf die Tronc-Einnahmen zu; diese würden von der Spielbank vereinnahmt, verwaltet und nach Maßgabe der Tarif- und Arbeitsverträge an sie ausgeschüttet. Mangels eigener Berechtigung des Spielbankpersonals an den Tronc-Einnahmen scheidet zudem deren Qualifizierung als durchlaufender Posten gemäß §10 Abs. 1 Satz 6 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG 2005) aus. Der Tronc fließe auch –anders als Gewinnausschüttungen– nicht an die Spieler zurück, weshalb er in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei. Europarechtlich sei es ebenfalls nicht geboten, die Tronc-Einnahmen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen, weil sie im Unterschied zu der im Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 5. Mai 1994 C-38/93, Glawe (Slg. 1994, I-1679, BStBl II 1994, 548) gegebenen Konstellation nicht von vornherein technisch und gegenständig abgetrennt würden. Schließlich liege in der Umsatzbesteuerung der Tronc-Einnahmen kein Verstoß gegen das Verbot der Mehrfachbelastung.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie mit Verletzung materiellen Rechts begründet. Anders als das FG meine, handle es sich mangels inneren Zusammenhangs zwischen ihrer Leistung und dem Tronc-Einbehalt im Gewinnfall nicht um Entgelt, sondern um zivilrechtlich wirksame Schenkungen an das Spielbankpersonal. Die fehlende Individualisierung der Bediensteten stehe dem ebenso wenig entgegen wie die nach Landesrecht bestehende Verpflichtung des Personals, persönliche Geldzuwendungen dem Tronc zuzuführen. Die Tronc-Einnahmen stellten für sie, die Klägerin, darum durchlaufende Posten dar. Die Einbeziehung des automatischen Tronc-Einbehalts in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer würde im Hinblick auf die landesrechtliche Troncabgabe außerdem zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führen.
- 7 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 17. Februar 2009 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 28. Januar 2009 in der Fassung vom 15. April 2009 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 14.549,82 EUR (19 % von 76.578 EUR) herabgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt die Zurückweisung der Revision.

Gründe

- 9 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Das FG hat die in den automatischen Tronc geflossenen Gelder im Ergebnis zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.
- 10 1. Nach §1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem –MwStSystRL– (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347, 1) unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des EuGH erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von §1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Mai 2009 V R 24/08, BFHE 226, 364, BStBl II 2010, 854, unter II.1.; vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.a, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH und des BFH). Dass die Klägerin gegenüber den Spielern entgeltliche Leistungen durch Einräumung einer Spielmöglichkeit und Gewinnchance erbracht hat (BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 42/02, BFHE 211, 80, BStBl II 2007, 137, m.w.N.), ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.
- 11 2. Die Umsätze der Klägerin als Automatenaufstellerin sind nicht gemäß §4 Nr. 9 Buchst. b UStG 2005 in der Fassung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095) steuerfrei. Steuerfrei sind danach nur “die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen“. Diese Regelung ist richtlinienkonform (EuGH-Urteil vom 10. Juni 2010 C-58/09, Leo Libera GmbH, BFH/NV 2010, 1590). Die Spielautomatenumsätze der Klägerin fallen –wie zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist– nicht unter das Rennwett- und Lotteriegesetz.
- 12 3. Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen (§10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Entgelt ist nach §10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Damit übereinstimmend (BFH-Urteile vom 6. Mai 2010 V R 15/09, BFHE 230, 252, Deutsches Steuerrecht 2010, 1782, unter II.2.a; vom 11. Februar 2010 V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl II 2010, 765, jeweils m.w.N.) ist nach Art. 73 MwStSystRL Besteuerungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und bei Dienstleistungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger erhält oder erhalten soll.
- 13 a) Maßgebend sind hierfür in erster Linie die zwischen Leistendem und Leis-

tungsempfänger bestehenden Vereinbarungen. Zum Entgelt zählt daher die vertraglich vereinbarte Leistungsvergütung, zu deren Zahlung der Leistungsempfänger verpflichtet ist; darüber hinaus können auch weitergehende Aufwendungen des Leistungsempfängers zusätzliches Entgelt "für die Leistung" sein, wenn insoweit kein anderer Zuwendungsgrund als das Leistungsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ersichtlich ist (vgl. Senatsurteile vom 6. Juni 2002 V R 59/00, BFHE 199, 45, BStBl II 2003, 214, unter II.2.a; vom 16. Januar 2003 V R 72/01, BFHE 201, 335, BStBl II 2003, 620, unter II.1.a; vom 11. Mai 1995 V R 86/93, BFHE 177, 563, BStBl II 1995, 613, m.w.N.).

- 14 b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht den Tronc-Einbehalt beim Automatenspiel als Entgelt für die Leistung der Klägerin beurteilt.
- 15 aa) Der Spieler kann die Leistung der Klägerin –die ihm von ihr durch die betreffenden Automaten eingeräumte Spielmöglichkeit und Gewinnchance– nur durch Einwurf des für das betreffende Automatenspiel erforderlichen Betrages sowie den zugleich erklärten Verzicht auf einen Teil seines Gewinnes unter den zuvor festgelegten Bedingungen erhalten. Erst mit dem Einwurf des geforderten Betrages kommt zwischen der Klägerin und dem Spieler der Spielvertrag mit diesem Inhalt zustande. Sowohl die Einwurfzahlung als auch der Verzicht sind daher vertraglich geschuldetes Entgelt. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist deshalb ohne Bedeutung, dass sie sowohl Automaten mit als auch ohne Tronc-Einbehalt aufstellt und der Spieler wählen kann, an welchem Automaten er spielt. Die Einbeziehung des Automaten-Troncs in die Bemessungsgrundlage steht aus demselben Grund auch nicht –wie die Klägerin meint– in einem ungerechtfertigten Widerspruch zur Behandlung des "gewöhnlichen" Troncs. Denn in diesem, hier nicht zu entscheidenden Fall, ist der Spieler frei, ob und in welcher Höhe er unabhängig von der Durchführung eines bestimmten Spiels Zahlungen in den Tronc vornimmt. Es fehlt insoweit an der für den automatischen Tronc-Einbehalt charakteristischen und seine umsatzsteuerrechtliche Behandlung bestimmenden Verknüpfung von Spielleistung und Aufwendung.
- 16 bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es ohne Bedeutung, dass der Spieler auf den unter den genannten Bedingungen erfolgenden Tronc-Einbehalt hingewiesen wird. Wie der EuGH (Urteil vom 29. März 2001 C-404/99, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-2667, Umsatzsteuer-Rundschau –UR– 2001, 206) zu einem den Kunden im Voraus mitgeteilten, an das Personal auszukehrenden Bedienungszuschlag entschieden hat, dürfen nur die in Art. 11 Teil A Abs. 3 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage – Richtlinie 77/388/EWG– (nunmehr Art. 79 MwStSystRL) genannten Beträge von der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ausgenommen werden.
- 17 Nach dieser Bestimmung sind in die Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Voraussetzungen nicht einzubeziehen die Preisnachlässe durch Skonto für Vo-

rauszahlungen, die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis sowie die Beträge, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält. Ebenso wie der vereinbarte Bedienungszuschlag ist daher auch der im Voraus aufgrund des Hinweises vereinbarte Tronc-Einbehalt ungeachtet dessen, dass er von vornherein für die Auskehrung an das Personal bestimmt ist, Teil der Gegenleistung. Ohne Belang für die Beurteilung als Entgelt ist für die Anwendung der Mehrwertsteuer, ob die Kunden über den Bedienungszuschlag und seine prozentuale Höhe informiert wurden, und ob und wie die Auskehrung an das Personal sichergestellt ist (EuGH-Urteil Kommission/Frankreich in Slg. 2001, I-2667, UR 2001, 206 Rdnr. 43).

- 18 Unerheblich ist daher im Streitfall, dass die Klägerin einen Teil des Troncs zur Finanzierung der Lohnzahlungen der Angestellten verwenden muss. Zwar hat nach dem im Streitfall maßgeblichen Landesrecht (§7 Abs. 2 des Hessischen Spielbankgesetzes vom 21. Dezember 1988 –SpielbkG HE 1988–, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Hessen –GVBl HE– I 1989, 1 bzw. §14 Abs. 2 des Hessischen Spielbankgesetzes vom 15. November 2007 –SpielbkG HE 2007–, GVBl HE I 2007, 753) der Spielbankunternehmer den Tronc, soweit nicht daraus eine Abgabe für gemeinnützige Zwecke (Troncabgabe) zu leisten ist, für das Personal, das bei der Spielbank beschäftigt ist, zu verwalten und zu verwenden. Dies berührt weder die Rechtsbeziehungen zwischen dem Spieler und dem Automatenaufsteller –hier der Klägerin– noch begründet es, wie das FG zutreffend feststellt, eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Spieler und den bei der Spielbank Beschäftigten. Für die Bemessung des Entgelts ist es grundsätzlich unerheblich, in welcher Weise über das Entgelt nach seiner Vereinnahmung verfügt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. August 1971 V R 74/68, BFHE 103, 278, BStBl II 1972, 24).
- 19 cc) Die Klägerin beruft sich zu Unrecht auf das Urteil des EuGH Glawe in Slg. 1994, I-1679, BStBl II 1994, 548. Darin hat der EuGH entschieden, dass bei den damals streitbefangenen Geldspielautomaten die vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze bestehe, über den er effektiv selbst verfügen könne. Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG (ab 1. Januar 2007 Art. 73 MwStSystRL) sei dahin auszulegen, dass bei solchen Automaten der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Gesamtheit der Spieleinsätze, der den an die Spieler ausgezahlten Gewinnen entspricht, nicht zur Besteuerungsgrundlage gehöre. Wie der EuGH im Urteil vom 17. September 2002 C-498/99, Town & County Factors Ltd. (Slg. 2002, I-7173, BFH/NV Beilage 2003, 35 Rdnr. 30) klargestellt hat, war für jene Geldautomaten kennzeichnend, dass ein bestimmter Mindestprozentsatz der von den Spielern geleisteten Einsätze als Gewinn an die Spieler ausgeschüttet wurde und dass diese Einsätze technisch und gegenständlich von den Einsätzen getrennt waren, die der Betreiber tatsächlich für sich verbuchen konnte. Die Grundsätze des Urteils Glawe in Slg. 1994, I-1679, BStBl II 1994, 548 können deshalb nicht auf andere Sachverhalte ausgedehnt werden, bei denen

eine technische und gegenständliche Trennung ausgeschütteter Beträge von den Einsätzen fehlt (BFH-Urteile in BFHE 211, 80, BStBl II 2007, 137, unter II.3.b; vom 22. April 2010 V R 26/08, BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883, unter II.2.c).

- 20 dd) Zu Recht hat das FG entschieden, dass der automatische Tronc-Einbehalt kein durchlaufender Posten (§10 Abs. 1 Satz 6 UStG) ist, der aus der Bemessungsgrundlage für den Spielumsatz ausscheidet.
- 21 Nach §10 Abs. 1 Satz 6 UStG gehören nur die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt oder verausgabt, nicht zum Entgelt. Dies setzt voraus, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen zwei Beteiligten bestehen, in die der Unternehmer nur als vermittelnde Person (Zahlstelle) zwischengeschaltet ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883, unter II.2.e; BFH-Beschluss vom 27. Februar 1989 V B 75/88, BFH/NV 1989, 744). Im Streitfall fehlt es jedoch an einer originären eigenen Berechtigung des Spielbankpersonals am Tronc-Aufkommen (BFH-Urteile vom 18. Dezember 2008 VI R 49/06, BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820, und vom 18. Dezember 2008 VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382).
- 22 4. Ohne Erfolg macht die Klägerin unter Hinweis auf die Troncabgabe geltend, die Belastung des Automaten-Troncs mit der Umsatzsteuer führe zu einer Doppelbelastung.
- 23 a) Zwar unterliegt der Tronc in der von den zuständigen Stellen festgesetzten Höhe einer Abgabe für gemeinnützige Zwecke (§7 Abs. 2 SpielbkG HE 1988 und §14 Abs. 2 und Abs. 3 SpielbkG HE 2007). Deren Abzug von der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer wäre gemäß §10 UStG aber nur möglich, wenn sie die Merkmale einer Umsatzsteuer erfüllen würde. In Übereinstimmung hiermit bestimmt Art. 78 Buchst. a MwStSystRL ausdrücklich, dass Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.
- 24 Die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind die folgenden: Allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006 C-475/03, Banca popolare di Cremona, Slg. 2006, I-9373, BFH/NV Beilage 2007, 83 Rdnr. 28, m.w.N.; BFH-Urteil vom 9. Oktober 2002 V R 81/01, BFHE 199, 507, BStBl II 2002, 887; BFH-Beschluss vom 1. Februar 2007 II B 51/06, BFH/NV 2007, 987).

- 25 Diese Voraussetzungen erfüllt die Troncabgabe –ebenso wie die Vergnügungssteuer (BFH-Urteil in BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883)– nicht.
- 26 b) Ob das Land Hessen, das mit der Einführung des §11 SpielbkG HE 2007 zum 1. Januar 2005 eine Möglichkeit geschaffen hat, durch eine Ermäßigung der Spielbankabgabe im Billigkeitswege Mehrfachbelastungen zu mildern, davon hinreichend zugunsten der Klägerin Gebrauch macht, berührt die Umsatzsteuerfestsetzung nicht.