

# Urteil vom 19. Oktober 2011, XI R 20/09

## Keine Steuerfreiheit von Personalgestellungs- und Beratungsleistungen einer Spielbank - Keine umsatzsteuerrechtliche Nebenleistung - Keine Missachtung unionsrechtlicher Vorgaben

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 9 Buchst b S 1, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst f, GG Art 12 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst i

vorgehend FG Düsseldorf, 25. Juni 2009, Az: 1 K 859/08 U

### Leitsätze

Von der Spielbankabgabe unbelastete Umsätze einer Spielbank aus Personalgestaltung und Beratung sind nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG in der bis zum 5. Mai 2006 geltenden Fassung steuerfrei .

### Tatbestand

I.

- 1** Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Personalgestellungen und Beratungsleistungen nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für das Streitjahr 1997 gültigen Fassung (a.F.) steuerfrei sind.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt Spielbanken. Sie überließ im Streitjahr bei ihr angestelltes Personal "für die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Verwaltung und Beratung sowie [im Rahmen von] Personalentsendungen" anderen, mit ihr gesellschaftsrechtlich verbundenen Betreibern von Spielcasinos und -banken. Die Klägerin erhielt dafür Vergütungen in Höhe von insgesamt ... DM. Umsatzsteuer hatte die Klägerin nicht in Rechnung gestellt. Sie war und ist der Ansicht, die erbrachten Leistungen seien unmittelbar durch den Betrieb ihrer Spielbanken verursacht und damit nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. steuerfrei. Darüber hinaus stellte die Klägerin im Streitjahr einem weiteren, gesellschaftsrechtlich mit ihr nicht verbundenen Spielbankbetreiber Personal "für Beratungsleistungen und den Aufbau der Spielbank" gegen ein Entgelt in Höhe von ... DM zuzüglich ... DM Umsatzsteuer zur Verfügung. Die Klägerin bringt hierzu vor, die Umsatzsteuer unzutreffend gesondert ausgewiesen und die Rechnungen entsprechend korrigiert zu haben.
- 3** Nach einer im Jahr 2004 durchgeführten Betriebsprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, die streitigen Leistungen seien weder unmittelbar durch die von der Klägerin betriebenen Spielbanken verursacht, noch seien die hieraus erzielten Umsätze und Erlöse von der Spielbankabgabe abgegolten; mithin seien sie nicht steuerfrei. Entsprechend den Prüfungsfeststellungen erließ das seinerzeit zuständige Finanzamt M am 15. Dezember 2006 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr und setzte die Umsatzsteuer auf ... DM (... €) fest. Der für die Klägerin mittlerweile zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wies mit Einspruchsentscheidung vom 26. Februar 2008 den hiergegen eingelegten Einspruch als unbegründet zurück.
- 4** Auch die sich anschließende Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus, nach dem Sinn und Zweck des § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. könnten nur mit der Spielbankabgabe belastete Umsätze steuerfrei sein. Für die Umsätze der Klägerin aus den streitigen Leistungen treffe dies nicht zu.
- 5** Die Steuerfreiheit dieser Umsätze lasse sich ferner nicht daraus ableiten, dass die Finanzverwaltung Garderobengelder, Parkgebühren etc. als umsatzsteuerfrei behandle. Die diesen Entgelten zugrunde liegenden Leistungen seien --anders als die streitigen Leistungen-- Nebenleistungen zu den von der Klägerin erbrachten Glücksspielveranstaltungen, die deren Schicksal hinsichtlich der Umsatzsteuerfreiheit teilten.
- 6** Eine andere Beurteilung ergebe sich weder dadurch, dass die in Frage stehenden Leistungen der Klägerin in die nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. steuerfreien Spielbankenumsätze der Unternehmen, denen das Personal

etc. zur Verfügung gestellt worden sei ("Zieleinrichtungen"), eingeflossen seien, noch aus dem von der Klägerin angeführten Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 14. Juni 2007 C-434/05 --Horizon College-- (Slg. 2007, I-4793, BFH/NV Beilage 2007, 389).

- 7 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 522 veröffentlicht.
- 8 Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend. Das FG verkenne, dass § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. nicht eng auszulegen sei und dass die Spielbankabgabe umfassende Abgeltungswirkung habe. Die Befreiungsvorschrift solle --wie der Bundesfinanzhof (BFH) bereits in seinem Gutachten vom 21. Januar 1954 V D 1/53 S (BFHE 58, 556, BStBl III 1954, 122) festgestellt habe-- eine Doppelbesteuerung verhindern. Nur völlig wesensfremde Leistungen der Spielbanken seien von der Steuerbefreiung ausgenommen.
- 9 Das FG habe zudem die unionsrechtlichen Vorgaben aus 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) nicht beachtet. Diese Bestimmung sehe eine generelle Befreiung der Glücksspielangebote vor und zwar unabhängig davon, ob die entsprechenden Umsätze auf nationaler Ebene mit der Spielbankabgabe belastet seien oder nicht. Die Spielbankabgabe sei eine --unionsrechtlich nicht harmonisierte-- Steuer "sui generis".
- 10 Die Dienstleistungen der Klägerin seien i.S. des § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. "durch den Betrieb der Spielbank bedingt" gewesen. Zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden Unternehmern könne es bei der von ihr erstrebten Umsatzsteuerbefreiung nicht kommen, weil diese nicht im Spielbankensektor tätigen Unternehmer über kein spielbankspezifisches, personelles Know-how verfügten und deshalb Dienstleistungen der in Rede stehenden Art gar nicht erbringen könnten.
- 11 Entgegen der Vorentscheidung sei nach dem EuGH-Urteil --Horizon College-- in Slg. 2007, I-4793, BFH/NV Beilage 2007, 389 eine Nebenleistung auch dann anzunehmen, wenn die fragliche Leistung dazu diene, die Hauptleistung einer anderen Person unter den bestmöglichen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. So habe auch das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 11. April 2003 3 K 2834/00 (EFG 2003, 1736) für die Personalgestellung in der Theaterbranche entschieden, dass die Überlassung von Personal eines Theaters an ein anderes steuerfrei sei.
- 12 Die Gesamtbelastung von Umsatzsteuer und Spielbankabgabe verletze ferner die freiheitsrechtlichen Schranken der Besteuerung und sei mit dem aus Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) resultierenden Verbot einer erdrosselnden oder konfiskatorischen Besteuerung unvereinbar.
- 13 Die Klägerin beantragt,  
  
unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 26. Februar 2008, den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 15. Dezember 2006 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um ... DM herabgesetzt wird.
- 14 Das FA beantragt,  
  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 (Satz 1) UStG a.F. steuerbaren entgeltlichen Personalgestellungen und Beratungsleistungen keine steuerfreien Umsätze sind.
- 17 1. Die Voraussetzungen der im Streitfall allein in Betracht kommenden Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. sind nicht erfüllt.
- 18 Danach waren --soweit hier von Belang-- die Umsätze der öffentlichen Spielbanken, die "durch den Betrieb der Spielbank bedingt" waren, umsatzsteuerfrei.

- 19** a) Nach dem Sinn und Zweck des § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. sind nach dieser Vorschrift nur solche Umsätze öffentlicher Spielbanken von der Umsatzsteuer entlastet, die zugleich mit der Spielbankabgabe belastet sind. Dies trifft auf die streitigen Leistungen nicht zu.
- 20** aa) In seinem Gutachten in BFHE 58, 556, BStBl III 1954, 122 führte der BFH zu der Vorgängervorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG a.F. (§ 6 Abs. 1 der Verordnung über öffentliche Spielbanken vom 27. Juli 1938, RGBl I 1938, 955) aus, die Befreiung betreffe alle Umsätze, "die durch den Betrieb der Spielbank bedingt" seien, nicht aber z.B. Umsätze, die mit einem Gaststättenbetrieb in Zusammenhang stünden. Die Befreiung von der Umsatzsteuer stelle mithin kein Privileg der Spielbankunternehmer dar, sondern vermeide eine Doppelbesteuerung (vgl. BFH-Gutachten in BFHE 58, 556, BStBl III 1954, 122, unter III.).
- 21** bb) Nichts anderes gilt für § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. Der Grund für die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung war auch hier die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, weil die zugelassenen öffentlichen Spielbanken nach Maßgabe des Spielbankenrechts der einzelnen Bundesländer einer Spielbankabgabe in der Regel von 80 % der Bruttoerträge unterlagen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. November 2002 V R 50/01, BFHE 200, 145, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2003, 81, und V R 7/02, BFHE 200, 149, UR 2003, 83, jeweils unter III.2.; Bunjes/Heidner, UStG, 10. Aufl., § 4 Nr. 9 Rz 13).
- 22** cc) Dies wird dadurch bestätigt, dass die Länder im Anschluss an die zwischenzeitlich erfolgte Gesetzesänderung durch Art. 2 des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095) --wie im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich hervorgehoben (vgl. BTDrucks 16/634, S. 11)-- nunmehr die Umsatzsteuer auf die in ihre Ertragshoheit fallende Spielbankabgabe anrechnen, um hierdurch eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. dazu Senatsbeschluss vom 19. Oktober 2009 XI B 60/09, BFH/NV 2010, 58, unter II.1.c bb; Nitschke, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2007, 379). So wird z.B. nach dem für die Erhebung der Spielbankabgabe bei der Klägerin seit 1. Januar 2008 maßgeblichen § 12 Abs. 3 Satz 2 des Gesetzes über die Zulassung öffentlicher Spielbanken im Land Nordrhein-Westfalen (Spielbankgesetz NRW --SpielbG NRW--) vom 30. Oktober 2007 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen --GVBl NW-- 2007, 445) die tatsächlich und endgültig zu entrichtende Umsatzsteuer auf die zu entrichtende Spielbankabgabe angerechnet.
- 23** dd) Damit verkennt der Senat weder die umfassende Abgeltungswirkung der Spielbankabgabe, noch lässt er die durch § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. bezweckte Vermeidung einer Doppelbesteuerung unberücksichtigt. Abgeltungswirkung kann die Spielbankabgabe nur entfalten, soweit sie Umsätze erfasst. Die Gefahr einer potentiellen Doppelbesteuerung, die im Wege der Steuerbefreiung zu vermeiden wäre, besteht nicht, wenn auf die Umsätze keine Spielbankabgabe zu entrichten ist.
- 24** b) Im Streitfall waren die Umsätze aus den von der Klägerin erbrachten streitigen Leistungen nicht mit der Spielbankabgabe belastet. Sie waren mithin nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG a.F. umsatzsteuerfrei.
- 25** Die Klägerin war nach § 4 Abs. 1 SpielbG NRW vom 19. März 1974 (GVBl NW 1974, 93) verpflichtet, als Spielbankunternehmerin an das Land eine Spielbankabgabe zu entrichten. Diese betrug nach § 4 Abs. 2 Satz 1 SpielbG NRW 1974 80 % der Bruttospielerträge. Die Erlöse aus den streitigen Leistungen fanden --wie sich nunmehr aus der Definition der Bruttospielerträge nach § 12 Abs. 3 Satz 1 SpielbG NRW 2007 ergibt-- keinen Eingang in die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe. Dies ist zwischen den Beteiligten im Übrigen auch unstrittig.
- 26** 2. Die streitigen Leistungen sind ferner nicht als Nebenleistungen zu der nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. umsatzsteuerfreien Hauptleistung der Klägerin, dem Veranstellen von Glücksspielen, zu behandeln.
- 27** a) Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, liegt eine einheitliche Leistung auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 10. März 2011 C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 --Bog u.a.--, Deutsches Steuerrecht 2011, 515, UR 2011, 272, Rz 54; vom 25. Februar 1999 C-349/96 --CPP--, Slg. 1999, I-973, UR 1999, 254, Rz 30; BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, unter II.2.b; vom 2. März 2011 XI R 25/09, BFHE 233, 348, BStBl II 2011, 737, unter II.1., jeweils m.w.N.).
- 28** b) Dies trifft auf die von der Klägerin gegenüber anderen Spielbankbetreibern erbrachten Personalgestellungen und

Beratungsleistungen nicht zu. Denn für die Teilnehmer an den von der Klägerin veranstalteten Glücksspielen macht es keinen Unterschied, ob derartige Leistungen gegenüber anderen Unternehmen erbracht werden. Die Bedingungen, unter denen diese Leistungsempfänger die Hauptleistung --das von der Klägerin veranstaltete Glücksspiel-- in Anspruch nehmen, werden durch Leistungen an andere Spielbanken nicht optimiert.

- 29** c) Etwas anderes ergibt sich --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nicht aus der EuGH-Entscheidung --Horizon College-- (Slg. 2007, I-4793, BFH/NV Beilage 2007, 389).
- 30** Hiernach kann die entgeltliche Gestellung eines Lehrers an eine Lehrereinrichtung, in der dieser Lehrer dann vorübergehend unter der Verantwortung der genannten Einrichtung Unterricht erteilt, als "mit dem Unterricht eng verbundene Dienstleistung" nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG von der Mehrwertsteuer --unter weiteren, hier nicht einschlägigen Voraussetzungen-- befreit sein, wenn diese Gestellung das Mittel darstellt, um unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des als Hauptleistung angesehenen Unterrichts zu kommen (vgl. EuGH-Urteil --Horizon College-- in Slg. 2007, I-4793, BFH/NV Beilage 2007, 389, Rz 46). Im Gegensatz zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG bezieht jedoch der hier einschlägige Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG --der Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, steuerfrei stellt-- keine "eng verbundene Dienstleistung" in die Steuerbefreiung mit ein.
- 31** Nur soweit der Begriff der eng verbundenen Dienstleistung auszulegen war, führte der EuGH weiter aus, dass Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen als mit dem Unterricht eng verbunden anzusehen seien, wenn sie tatsächlich als Nebenleistungen zum Unterricht, der die Hauptleistung sei, erbracht würden (vgl. EuGH-Urteil --Horizon College-- in Slg. 2007, I-4793, BFH/NV Beilage 2007, 389, Rz 28). Der EuGH hat die entgeltliche Gestellung eines Lehrers nicht als Nebenleistung zu den in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG genannten Erziehungs- und Unterrichtsleistungen angesehen, sondern als damit eng verbundene Dienstleistung. Aus der Entscheidung --Horizon College-- in Slg. 2007, I-4793, BFH/NV Beilage 2007, 389 ist mithin nicht zu entnehmen, dass eine an einen anderen Unternehmer ausgeführte Leistung schon dann als Nebenleistung angesehen werden könnte, wenn sie dazu dient, dessen Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.
- 32** d) Auch aus der Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz in EFG 2003, 1736 (die Revision hat sich in der Hauptsache erledigt, vgl. BFH-Beschluss vom 14. Februar 2006 V R 57/03, BFH/NV 2006, 1121) ergibt sich --entgegen dem Revisionsvorbringen-- nichts anderes. Dazu hat der Senat bereits entschieden, dass entgegen der Auffassung des FG Rheinland-Pfalz Umsätze eines Theaters durch Gestellung von Personal für ein anderes Theater keine nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfreien Dienstleistungen sind. Die entgeltliche Personalgestellung stellt weder eine typische Leistung eines Theaters dar, noch ist sie eine üblicherweise mit einer typischen Theaterleistung verbundene Nebenleistung (vgl. Senatsurteil vom 4. Mai 2011 XI R 44/08, BFHE 233, 367, BFH/NV 2011, 1460, unter II.1.b bb).
- 33** e) Aus dem Umstand, dass Garderobengelder, Parkgebühren etc. von der Finanzverwaltung als umsatzsteuerfrei behandelt wurden (vgl. Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 10. Dezember 1956 IV A/2 -S 4059- 4/56, UR 1956, 204), lässt sich die Steuerfreiheit der Umsätze aus den hier streitigen Leistungen nicht ableiten.
- 34** 3. Die streitigen Leistungen der Klägerin sind auch dann nicht steuerfrei, wenn sie in nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. steuerbefreite Umsätze der Leistungsempfänger (Spielbanken) eingeflossen sind.
- 35** a) Zwar gehören zu den steuerfreien Umsätzen im Zahlungs- und Überweisungsverkehr i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG auch die von einem Rechenzentrum an eine Bank für deren Kunden ausgeführten Umsätze, wenn sie einen eigenständigen Charakter haben und für die von der Steuer befreiten Umsätze spezifisch und wesentlich sind (vgl. EuGH-Urteil vom 5. Juni 1997 C-2/95 --SDC--, Slg. 1997, I-3017, UR 1998, 64, Rz 68; zu § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG, vgl. BFH-Urteil vom 12. Juni 2008 V R 32/06, BFH/NV 2008, 1786, BStBl II 2008, 777, unter II.1.a).
- 36** Call-Center-Dienstleistungen, die zugunsten eines Organisators von Telefonwetten erbracht werden und welche die Annahme der Wetten im Namen des Wettorganisations durch das Personal des Erbringers dieser Dienstleistungen einschließen, sind hingegen keine Wettumsätze i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG, denen eine Mehrwertsteuerbefreiung zugutekommen kann (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Juli 2006 C-89/05 --United Utilities--, Slg. 2006, I-6813, UR 2006, 521, Rz 29). Diese Tätigkeit allein ist im Gegensatz zu dem in Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG erfassten Wettumsatz in keiner Weise durch die Einräumung einer Gewinnchance an die

Wettteilnehmer und im Gegenzug die Hinnahme des Risikos, diese Gewinne auszahlen zu müssen, gekennzeichnet und kann deshalb nicht als Wettumsatz eingeordnet werden (vgl. EuGH-Urteil --United Utilities-- in Slg. 2006, I-6813, UR 2006, 521, Rz 26).

- 37** b) Unter Beachtung dieser Grundsätze ist die Entscheidung der Vorinstanz, dass die streitigen Leistungen zwar erforderlich sein mögen, damit ihre Empfänger ihrerseits Glücksspielumsätze ausführen können, diese Umsätze jedoch selbst keine Glücksspielumsätze darstellen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es kommt --entgegen dem Vorbringen der Klägerin-- nicht darauf an, dass Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen waren. Maßgeblich ist, ob die streitigen Leistungen als Glücksspielumsatz betrachtet werden können. Dies ist mit der Vorentscheidung zu verneinen.
- 38** 4. Das Ergebnis des FG steht im Einklang mit dem Unionsrecht.
- 39** a) Der Senat vermag nicht zu erkennen, dass das FG unionsrechtliche Vorgaben aus Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG missachtet hätte.
- 40** Wie die Klägerin selbst vorbringt, sind nach dem Unionsrecht Glücksspiele mit Geldeinsatz grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit, wobei die Mitgliedstaaten dafür zuständig bleiben, die Bedingungen und Grenzen dieser Befreiung festzulegen (zu Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG, vgl. EuGH-Urteile vom 11. Juni 1998 C-283/95 --Fischer--, Slg. 1998, I-3369, UR 1998, 384, Rz 25; vom 17. Februar 2005 C-453/02 und C-462/02 --Linneweber und Akritidis--, Slg. 2005, I-1131, UR 2005, 194, Rz 23; zur Nachfolgebestimmung Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 347/1, vgl. EuGH-Urteil vom 10. Juni 2010 C-58/09 --Leo Libera--, BFH/NV 2010, 1590, UR 2010, 494, Rz 26).
- 41** Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG kann einer Besteuerung der aus den streitigen Leistungen erzielten Umsätze schon deshalb nicht entgegenstehen, weil Personalentsendungen und Beratungsleistungen keine Glücksspiele mit Geldeinsatz sind (vgl. vorstehend unter II.3.).
- 42** b) Die Mitgliedstaaten haben zwar bei der Ausübung der Zuständigkeit, die Bedingungen und Grenzen der Befreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG festzulegen, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten. Dieser Grundsatz verbietet es nach der Rechtsprechung insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, sodass auf solche Waren oder Dienstleistungen ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden ist (vgl. EuGH-Urteile --Fischer-- in Slg. 1998, I-3369, UR 1998, 384, Rz 27; --Linneweber und Akritidis-- in Slg. 2005, I-1131, UR 2005, 194, Rz 24; vgl. auch EuGH-Urteil --Leo Libera-- in BFH/NV 2010, 1590, UR 2010, 494, Rz 34). Danach kann zwar einer unmittelbaren Berufung eines Steuerpflichtigen auf die Steuerfreiheit nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG der Umstand nicht entgegengehalten werden, dass (nur) die Spielbanken einer auf der Grundlage ihrer Spielerträge berechneten Spielbankabgabe unterliegen; denn gleichwohl stellt der Betrieb von Glücksspielgeräten bzw. die Veranstaltung von Glücksspielen in zugelassenen öffentlichen Spielbanken und außerhalb dieser Spielbanken "die Ausübung der gleichen Tätigkeit" dar (vgl. EuGH-Urteil --Fischer-- in Slg. 1998, I-3369, UR 1998, 384, Rz 29; vgl. auch BFH-Urteile vom 12. Mai 2005 V R 7/02, BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617, unter II.3.a, m.w.N.; vom 19. Mai 2005 V R 50/01, BFH/NV 2005, 1881, unter II.3.a, m.w.N.).
- 43** Auch weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass der EuGH im Rahmen seiner hierzu gegebenen Begründung u.a. ausgeführt hat, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem würde verfälscht, wenn die Mitgliedstaaten bei seiner Anwendung danach unterscheiden könnten, ob andere, nicht harmonisierte Abgaben bestehen (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 1998, I-3369, UR 1998, 384, Rz 30).
- 44** c) Dieser Rechtsprechung zur Unzulässigkeit einer Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften und zur Vergleichbarkeit der Bedingungen, unter denen erlaubte und unerlaubte Glücksspiele veranstaltet werden, kann aber --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nicht entnommen werden, der Umstand, ob bestimmte Leistungen einer Spielbank (bereits) der Spielbankabgabe unterliegen, dürfe nicht im Rahmen der Bestimmung des Anwendungsbereichs des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG a.F. berücksichtigt werden.
- 45** d) Ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität liegt überdies nicht vor. Gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen werden vorliegend hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt.

- 46** 5. Der Einwand der Klägerin, die Gesamtbelastung von Umsatzsteuer und Spielbankabgabe verletze die freiheitsrechtlichen Schranken der Besteuerung und sei mit dem Verbot einer erdrosselnden Besteuerung nicht vereinbar, führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 47** Eine erdrosselnde Besteuerung, die gegen Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 GG verstoßen würde, liegt hinsichtlich der streitigen Leistungen nicht vor. Denn die erzielten Umsätze aus Personalgestellungen und Beratungsleistungen unterliegen zwar der Umsatzsteuer in Höhe des für das Streitjahr geltenden Regelsteuersatzes. Sie sind jedoch keine Spielerträge, auf die die Klägerin daneben eine Spielbankabgabe entrichtet hätte. Ist daher im Hinblick auf die Umsatzerlöse aus den streitigen Leistungen gewährleistet, dass ihr nach Abzug der Steuerbelastung ein Ertrag in Höhe einer angemessenen Kapitalverzinsung und eines Unternehmerlohns verbleibt, liegt ein Verfassungsverstoß nicht vor (vgl. dazu BFH-Urteil vom 6. Dezember 2000 II R 36/98, BFH/NV 2001, 650, unter II.2., m.w.N.; BFH-Beschluss vom 22. März 2005 II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, unter II.5.c, m.w.N.; BFH-Urteil vom 15. September 2010 X R 55/03, BFH/NV 2011, 231, unter II.2.c, m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)