Urteil vom 10. November 2011, V R 34/10

Vorsteueraufteilung bei Berufung auf Steuerfreiheit nach Unionsrecht - Kein Flächenschlüssel - Umsatzschlüssel - Bindung von Verwaltungsanweisungen

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 5, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst f

vorgehend FG Münster, 02. September 2010, Az: 15 K 3175/06 U

Leitsätze

1. NV: Über die Frage der Vorsteueraufteilung ist nach der Richtlinie 77/388/EWG zu entscheiden, wenn sich ein Unternehmer aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts für die Steuerfreiheit eines Teils seiner Leistungen auf eine im UStG nicht zutreffend umgesetzte Steuerbefreiung dieser Richtlinie beruft.

2. NV: Eine flächenbezogene Vorsteueraufteilung ist auch gemäß § 15 Abs. 4 UStG nicht sachgerecht, wenn der Unternehmer einzelne Standflächen einer Spielhalle teilweise für den Betrieb umsatzsteuerpflichtiger und teilweise für den Betrieb umsatzsteuerfreier Spielgeräte verwendet.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin ihres am 1. August 2006 verstorbenen Ehemannes. Dieser war in den Streitjahren 1996 und 1997 Organträger mehrerer Organgesellschaften. Die Unternehmen des Organkreises betrieben Spielhallen, in denen sowohl Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit als auch Unterhaltungsspielgeräte aufgestellt waren.

2 Der Ehemann ging zunächst davon aus, dass sowohl die Umsätze mit Geldspielgeräten als auch die Umsätze mit Unterhaltungsspielgeräten steuerpflichtig seien. Gegen die durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für die Streitjahre geänderten Umsatzsteuerjahresbescheide legte er Einspruch ein, da die Umsätze mit Geldspielgeräten steuerfrei seien.

3 Im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 17. Februar 2005 C-453/02 u.a., Linneweber u.a. (Slg. 2005, I-1131) und das Folgeurteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Mai 2005 V R 7/02 (BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617), nach dem sich ein Aufsteller von Geldspielautomaten auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. f 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) in dem Sinne berufen kann, dass die Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) keine Anwendung findet, beantragte der Ehemann der Klägerin mit Schreiben vom 27. Juli 2005 die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre nach Maßgabe dieser Rechtsprechung und dementsprechend die Herabsetzung der Umsatzsteuer für 1996 um 169.113,52 DM und für 1997 um 154.215,69 DM.

4 Zu der aufgrund der Steuerfreiheit der Geldspielautomatenumsätze erforderlichen Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG 1993/1999 teilte der Ehemann der Klägerin mit, dass die Aufteilung der Vorsteuern, soweit wie möglich, nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung erfolgt sei. Dementsprechend habe er die Vorsteuerbeträge aus Leistungen, die mit der Anmietung und dem Unterhalt der betrieblich genutzten Räumlichkeiten zusammenhingen (Miete, Gas, Strom, Wasser, Reinigung, Beiträge, Werbung, Reparaturen) nach dem Verhältnis der für die jeweiligen Umsätze verwendeten Standflächen und die übrigen Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze zu den Gesamtumsätzen des Unternehmens aufgeteilt.

5 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das FA davon aus, dass die Aufteilung der mit der Anmietung und dem Unterhalt der betrieblich genutzten Räume in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge

nach dem Verhältnis der tatsächlichen Nutzflächen den räumlichen Gegebenheiten und den wirtschaftlichen Verhältnissen von Spielhallen nicht gerecht werde. Nach dem vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht fehle im Regelfall die "räumliche Abgrenzung der Flächen mit steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ... nach der Bauart". Im Bereich der umsatzsteuerpflichtigen Geräte seien "regelmäßig Flächen vorhanden, die sowohl den steuerfreien als auch den steuerpflichtigen Umsätzen zuzurechnen seien".

6 Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2006 insoweit als unbegründet zurück, als nur die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze sachgerecht sei. Bei Spielhallen bestehe ein offenkundiges Missverhältnis zwischen dem Flächenanteil, der auf die Geldspielgeräte entfalle, und ihrem in den Ausgangsumsätzen zum Ausdruck kommenden wirtschaftlichen Gewicht.

7 Die Klage hatte hinsichtlich der Anwendung des Flächenschlüssels keinen Erfolg. Im Streitfall führe der Flächenschlüssel nicht zu sachgerechten Ergebnissen. Es sei nicht erkennbar, dass die Höhe der Aufwendungen für die Anmietung und den Unterhalt der betrieblichen Räumlichkeiten überwiegend von dem als Aufteilungsmaßstab gewählten Verhältnis der für die Geldspiel- bzw. die Unterhaltungsspielgeräte jeweils vorgehaltenen Standflächen abhänge. Das gelte insbesondere für Aufwendungen, die durch die Anmietung und den Unterhalt von nicht unmittelbar dem Spielbetrieb dienenden Flächen entstanden seien, für die der Verwaltung des Unternehmens dienenden Räume (Büros, Besprechungszimmer, Aktenräume) und die verhältnismäßig großen und im Unterhalt aufwendigen sanitären Anlagen und Gastronomiebereiche. Die Höhe der durch die Anmietung und den Unterhalt dieser Räumlichkeiten entstehenden Aufwendungen hänge nicht von dem Verhältnis der für die Geldspiel- und die Unterhaltungsspielgeräte jeweils benötigten Standflächen ab. Von Bedeutung sei vielmehr, wie viele Personen in welcher Frequenz diese Bereiche aufgesucht hätten. Auch ein Zusammenhang zwischen dem Verhältnis der von den Geldspiel- und Unterhaltungsspielgeräten jeweils beanspruchten Flächen und der Anzahl der Nutzer des Gastronomiebereichs oder der sanitären Anlagen sei nicht ersichtlich. Selbst für die unmittelbar dem Spielbetrieb dienenden Flächen führe eine Zurechnung der entstehenden Aufwendungen nach dem Flächenschlüssel nicht zu sachgerechten Ergebnissen. Evident sei dies bei den Stromkosten, die nicht nach sachlichen Gesichtspunkten aufgeteilt würden, wenn einem Billardtisch aufgrund seiner Größe ein erheblich größerer Anteil an den Kosten zugerechnet werde als einem ohne Unterbrechung Strom verbrauchenden Geldspielgerät. Aber auch eine Zurechnung der anteilig auf die Freiflächen zwischen den Geräten entfallenden Aufwendungen sei mit einem Flächenschlüssel kaum möglich. So sei es wenig plausibel, wenn etwa der zur Benutzung einer Dartscheibe erforderliche Raum rechnerisch fast ausschließlich anderen Geräten zugerechnet werde, da die Dartscheibe praktisch keine Standfläche benötige. Ähnlich sei es bei vielen Geldspielgeräten, die an der Wand hingen und daher ebenfalls mit nur geringen Standflächen auskämen.

8 Die Klage hatte nur insoweit Erfolg, als das FG davon ausging, die sich aus dem Flächenschlüssel ergebende Vorsteuerquote sei auf einen vollen Prozentsatz aufzurunden.

9 Mit ihrer Revision macht die Klägerin Verletzung materiellen Rechts geltend. Die Vorsteueraufteilung könne für jeden Leistungsbezug nach einer gesondert begründeten sachgerechten Aufteilungsmethode erfolgen. Die Vorsteueraufteilung nach wirtschaftlicher Zurechnung entspreche auch dem Unionsrecht. Bei der wirtschaftlichen Zurechnung komme es darauf an, ob die Ausgangsumsätze durch die Kostenelemente der bezogenen Leistungen belastet seien. Für Raumkosten sei daher der Flächenschlüssel sachgerecht. Die wirtschaftlichen Tätigkeiten seien in neutraler Weise zu belasten, und dabei unabhängig von Zweck und Ergebnis, der Umsatzschlüssel sei daher ein Hilfsmaßstab, wenn eine andere Aufteilung nicht möglich sei. Die von ihr gezahlten Mieten für die Räume der Spielhallen gehörten zu den Kostenelementen ihrer steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze, so dass der Flächenschlüssel bereits aus diesem Grund sachgerecht sei. Es sei nicht erkennbar, wie viele Besucher die Spielstätte ausschließlich zur Nutzung der Geldspielgeräte oder ausschließlich zur Nutzung der Unterhaltungsspielgeräte aufgesucht hätten. Insoweit lägen keine empirischen Grundlagen vor. Die Höhe der steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze sei auch durch die unterschiedlichen Spielzeiten bedingt, die bei Geldspielgeräten nur Sekunden betrage. Die angemieteten Flächen ständen in keiner Abhängigkeit zu den Laufzeiten der Spielgeräte. Es habe in ihren Spielhallenräumen weder Verwaltungsräume noch große Gastronomieräume und auch keine Dartscheiben gegeben. Auf die Beurteilung bei örtlichen Aufwandssteuern komme es nicht an. Eine Vorsteueraufteilung nach Flächen sei im Übrigen auch bei der teilweisen unternehmerischen Verwendung eines ansonsten privat genutzten Gebäudes möglich. Über die Vorsteueraufteilung sei im Übrigen nicht nach der Richtlinie, sondern nach dem UStG zu entscheiden. Die Vorsteueraufteilung nach der Richtlinie 77/388/EWG sei keine Aufteilung nach Umsätzen, sondern nach Geschäftsvorfällen, so dass auch nach der Richtlinie ein Flächenschlüssel als Aufteilungsmaßstab möglich sei. Das FA sei nur berechtigt, den von ihr gewählten Schlüssel auf Sachgerechtigkeit zu überprüfen. Der Flächenschlüssel sei sachgerecht, da die

Geldspielgeräte aufgrund fest installierter sog. Tresorständer nicht verschoben werden konnten und auch nicht verschoben worden seien und der beanspruchte Raum anhand von Skizzen und Bauplänen belegt werden könne. Aus der Spielverordnung folge nicht, dass die dort vorgesehenen Mindestflächen als "abgesperrter Bereich" nur für Geldspielgeräte zu verwenden seien. Aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur kalkulatorischen Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer ergebe sich, dass "mit weiteren Umsätzen neben den Umsätzen mit Geldspielgeräten ein wesentlicher Teil der Unternehmenseinnahmen gestaltet werden". Sie könne sich auch auf die Umsatzsteuer-Richtlinien der Finanzverwaltung berufen. Das Urteil des FG sei auch insoweit fehlerhaft, als es sich auf die Rechtsprechung des BVerfG bezogen habe.

10 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG im Umfang der Klageabweisung aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2006 dahingehend abzuändern, dass als Aufteilungsmaßstab für die Vorsteuern aus den Raummieten das Verhältnis der jeweils benötigten Flächen zugrunde gelegt wird.

11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12 Ein wirtschaftlicher Bezug der Flächen zu den jeweiligen Umsatzgruppen sei nicht dargelegt.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie das FG zu Recht entschieden hat, richtet sich der Vorsteuerabzug aus den von der Klägerin bezogenen grundstücksbezogenen Leistungen, die als Allgemeinkosten nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsleistungen der Klägerin stehen, nach dem Umsatz-, nicht aber nach dem Flächenschlüssel.

14 1. Der Senat hat mit Urteil vom 7. Juli 2011 V R 36/10 (BFH/NV 2011, 2192) entschieden, dass über die Frage der Vorsteueraufteilung nach der Richtlinie 77/388/EWG zu entscheiden ist, wenn sich ein Unternehmer aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts für die Steuerfreiheit eines Teils seiner Leistungen auf eine im UStG nicht zutreffend umgesetzte Steuerbefreiung dieser Richtlinie beruft, und dass der Unternehmer unabhängig davon, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 dieser Richtlinie eine hinreichende Rechtsgrundlage für § 15 Abs. 4 UStG ist, eine flächenbezogene Vorsteueraufteilung nur beanspruchen kann, wenn diese sachgerecht ist. Daran fehle es, wenn der Unternehmer einzelne Standflächen einer Spielhalle teilweise für den Betrieb umsatzsteuerpflichtiger und teilweise für den Betrieb umsatzsteuerfreier Spielgeräte verwende. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat auf dieses, der Klägerin bekannte Senatsurteil Bezug.

15 2. Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.

16 a) Das Senatsurteil in BFH/NV 2011, 2192 führt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht dazu, dass die Richtlinie 77/388/EWG unter Verstoß gegen das nationale Recht zu ihren Lasten angewendet wird. Die nach der Richtlinie 77/388/EWG vorzunehmende Vorsteueraufteilung beruht vielmehr ausschließlich auf dem Umstand, dass die Klägerin für die Besteuerung ihrer Umsätze Rechte geltend macht, die sich aus der Richtlinie ergeben. Erst aufgrund der steuerrechtlichen Beurteilung ihrer Umsätze nach der Richtlinie 77/388/EWG ist ein Teil dieser Umsätze steuerfrei und erst infolgedessen stellt sich die Frage einer Vorsteueraufteilung. Rechtsgrundlage für die Vorsteueraufteilung ist bei dieser Sachverhaltskonstellation --entgegen der Auffassung der Klägerin-- die Richtlinie und nicht § 15 Abs. 4 UStG. Denn nach nationalem Recht (§ 4 Nr. 9 Buchst. b UStG) sind die Umsätze der Klägerin insgesamt steuerpflichtig. Für eine Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG mit Rücksicht auf steuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist danach kein Raum. Der Auffassung der Klägerin, die sich aus der Richtlinie 77/388/EWG ergebenden Rechte könnten nur teilweise --z.B. hinsichtlich der Beurteilung von Ausgangsleistungen-- geltend gemacht werden, während die weiteren Folgen --z.B. für den Vorsteuerabzug-- nicht entsprechend dieser Richtlinie, sondern nach dem gegenüber der Richtlinie günstigeren nationalem Recht zu beurteilen seien, schließt sich der Senat nicht an. Gegen eine derart selektive Anwendung des Unionsrechts spricht bereits, dass Grundlage der Besteuerung sowohl nach dem UStG als auch nach der Richtlinie 77/388/EWG "Umsätze" sind, so dass sich auch die Beurteilung der sich aus dem günstigeren Unionsrecht ergebenden Rechtsfolgen auf

diese Umsätze insgesamt bezieht und sich nicht auf einzelne Rechtsfolgen bei der Besteuerung dieser Umsätze beschränkt.

17 b) Für die Auffassung der Klägerin, Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG erlaube eine Anknüpfung an die Zahl der Umsätze oder die dabei verwendeten Flächen, wenn dort von der "Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze" die Rede sei, ergibt sich im Unionsrecht kein Anhaltspunkt. Maßgebend sind vielmehr die Besteuerungsgrundlagen i.S. des Art. 11 der Richtlinie 77/388/EWG und damit im Regelfall die Entgelte für diese Umsätze (vgl. im nationalen Recht § 10 UStG).

18 aa) Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG regelt: "Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt."

19 bb) Gegen die Auffassung der Klägerin spricht bereits die Bezugnahme in Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG auf Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie. Wäre die Bestimmung des Pro-rata-Satzes entsprechend der Auffassung der Klägerin nach der Anzahl der Umsätze oder Flächen vorzunehmen, bedürfte es dieser Verweisung, die die Mitgliedstaaten ermächtigt, auch Subventionen für die Vorsteueraufteilung zu berücksichtigen, nicht. Dies gilt auch für die anderen Sprachfassungen der Richtlinie 77/388/EWG, die diese Verweisung gleichfalls enthalten. Dass andere Sprachfassungen für den Begriff "Umsätze" z.B. die Begriffe "transactions" oder "opérations" verwenden, ändert hieran --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nichts und rechtfertigt insbesondere nicht die Annahme, Aufteilungsmaßstab sei die bloße Anzahl von Geschäftsvorfällen. Es bestehen insoweit keine Auslegungszweifel, die ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH rechtfertigen.

20 c) Im Übrigen wäre auch bei Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG --die Vereinbarkeit mit der Richtlinie 77/388/EWG unterstellt-- eine Vorsteueraufteilung entsprechend einem Flächenschlüssel im Streitfall nicht sachgerecht. Ob, wie die Klägerin vorträgt, einzelne Spielgeräte bereits aufgrund der notwendigen Verwendung von sog. Tresorständern fest verankert und daher nicht veränderbar montiert waren, ändert nichts daran. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG entschieden, dass eine flächenbezogene Vorsteueraufteilung bei der gemischten Nutzung eines Raums grundsätzlich nicht sachgerecht ist. Hierfür spricht im Streitfall insbesondere, dass bei einer flächenbezogenen Betrachtung nicht nur die Standflächen der einzelnen Geräte, sondern auch die für den Betrieb der Geräte durch die einzelner Spieler benötigten Flächen zu berücksichtigen sind und kein Maßstab erkennbar ist, der auch unter Einbeziehung dieser Flächen zu einer eindeutigen Vorsteueraufteilung führt. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist auch unerheblich, in welchem Umfang die Nutzung steuerpflichtiger zur Nutzung steuerfreier Spielgeräte steht. Dem steht nicht entgegen, dass die Rechtsprechung des Senats eine Vorsteueraufteilung nach Flächen im Fall einer teils steuerpflichtigen und teils steuerfreien Vermietung eindeutig abgegrenzter Büro- oder Wohnungseinheiten zulässt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. September 2006 V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417).

21 d) Für ihre gegenteilige Auffassung kann sich die Klägerin auch nicht auf die von ihr zitierten Verwaltungsanweisungen berufen, da diese nicht ermessenslenkend wirken, sondern nur norminterpretierenden Charakter haben. Denn norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, können im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht nur als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ausnahmsweise in dem Bereich der der Verwaltung vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung oder Pauschalierung (BFH-Urteile vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754; vom 7. Dezember 2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 4. Februar 2010 II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244, und vom 11. November 2010 VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966). Ein derartiger Spielraum steht der Finanzverwaltung bei Anwendung von § 15 Abs. 4 UStG aber nicht zu.

22 e) Auf die vom FG in seinem Urteil in Bezug genommene Rechtsprechung des BVerfG, die nicht zum UStG ergangen ist, kam es für die Beurteilung im Streitfall nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de