Urteil vom 23. Oktober 2019, V R 46/17

Verzicht auf Steuerfreiheit der Vermietung

ECLI:DE:BFH:2019:U.231019.VR46.17.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 9 Abs 2, UStG § 15 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst f, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2

vorgehend FG Münster, 11. September 2017, Az: 15 K 4355/12 U

Leitsätze

Nach § 15 Abs. 4 UStG aufteilbar sind nur gesetzlich geschuldete Vorsteuerbeträge .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.09.2017 - 15 K 4355/12 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), ist Gesamtrechtsnachfolgerin einer KG, die über ihre Organgesellschaften im Streitjahr (2004) Spielhallen betrieb, in denen Umsätze mit Geldspielgeräten und Umsätze mit Unterhaltungsspielgeräten ausgeführt wurden.

2 Die konzessionierte Fläche für die Spielhallen betrug insgesamt 83 720 qm, wovon die KG eine Teilnutzfläche von 15 043 qm (17,97 %) für Umsätze mit Geldspielgeräten nutzte und die Restfläche von 82,03 % für Umsätze mit Unterhaltungsspielgeräten verwendete.

3 Die Geldspielgeräte waren in jeder Spielhalle entweder an den Außenwänden oder an den deckenhoch eingezogenen, teilweise aus Gipskartonmetallständerwänden bestehenden Zwischenwänden hängend befestigt. Dem Einbau der Zwischenwände lagen teilweise Baugenehmigungen zugrunde. Der Geldspielgerätebereich hatte keinen separaten unmittelbaren Zugang zum jeweils für das Publikum zugänglichen straßenseitigen Spielhalleneingang. Der allgemeine Eingangsbereich musste passiert werden, um die vom Geldspielgerätebereich wie auch vom Unterhaltungsspielgerätebereich räumlich abgetrennten Abstellräume oder Personalräume zu erreichen. Die Kassenbereiche waren so gestaltet, dass die dort tätige Kraft die Gesamtaufsicht für die Halle einschließlich des Bereichs der Geldspielgeräte wie auch der übrigen Hallenfläche führte und Token für die Unterhaltungsspielgeräte und Erfrischungen verkaufte. Die für das Publikum vorgehaltenen Toiletten konnten die Nutzer der Geldspiel- wie der Unterhaltungsspielgeräte gleichermaßen aufsuchen.

4 Im Rahmen einer Außenprüfung beantragte die KG, die zuvor versteuerten Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten unter Berufung auf das Unionsrecht steuerfrei zu behandeln. Während der Außenprüfung beantragte die KG zudem, die Vorsteuerbeträge aus den Kosten für die Spielhallen, soweit sie nicht direkt den steuerpflichtigen Umsätzen mit Unterhaltungsspielgeräten oder den steuerfreien Umsätzen mit den Geldspielgeräten zugeordnet werden konnten, nach den Nutzflächen für die Geldspielgeräte im Verhältnis zu den

Nutzflächen für die Unterhaltungsspielgeräte aufzuteilen. Dieser Nutzflächenschlüssel sollte insbesondere für Vorsteuerbeträge aus Mietkosten und Mietnebenkosten für das jeweilige Geschäftslokal gelten.

5 Im Rahmen der Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass aufgrund der geltend gemachten Steuerfreiheit für die Umsätze mit den Geldspielgeräten eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen sei. Er sah dabei nur einen Umsatzschlüssel als sachgerecht an und wies dabei darauf hin, dass in "den Fällen der gemieteten Spielhallen ... die Aufteilung nach Nutzungsflächen sowohl an den tatsächlichen Gegebenheiten, als auch an den besonderen (betriebs-)wirtschaftlichen Verhältnissen" scheitere. Die relativ hohen Mieten für die Spielhallen erklärten sich nach seiner Auffassung nur aus den höheren Umsätzen des Geldspielgerätebereichs.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Umsatzsteuer 2004 mit Bescheid vom 01.12.2008 entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung auf der Grundlage eines Umsatzschlüssels für die nicht direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge fest. Dabei ging es von einem Umsatzverhältnis von 70 % steuerfreien Umsätzen mit den Geldspielgeräten zu 30 % steuerpflichtigen Umsätzen mit den Unterhaltungsspielgeräten aus, so dass sich eine für die Klägerin ungünstigere Vorsteueraufteilung ergab.

7 Hiergegen legte die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der KG Einspruch ein, mit dem sie eine Aufteilung nach dem Flächenschlüssel begehrte und den das FA durch Einspruchsentscheidung vom 15.11.2012 als unbegründet zurückwies.

8 Im Klageverfahren machte die Klägerin geltend, dass die angemieteten Räumlichkeiten demselben Zweck der Zurverfügungstellung von Spielmöglichkeiten gedient hätten. Es habe sich um einheitliche Mietflächen gehandelt. Sie legte exemplarisch einen Mietvertrag vor, in dem der Vermieter bei einer Vermietung "zum Betrieb von Spielstätten, aufgeteilt in mindestens 3 Teilbereiche für jeweils mindestens 10 Geldspielgeräte" den gesamten Mietzins als umsatzsteuerpflichtig behandelt hatte.

9 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 249 veröffentlichten Urteil ist die Vorsteueraufteilung nach Umsätzen und nicht nach Flächen durchzuführen. Führe ein Spielhallenbetreiber sowohl steuerfreie Umsätze mit Geldspielgeräten als auch steuerpflichtige Umsätze mit Unterhaltungsspielgeräten aus, sei der Umsatzschlüssel im Vergleich zum Flächenschlüssel sachgerechter, da präziser.

10 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Das FG habe das rechtliche Gehör durch Übergehen von Beweisanträgen und tatsächlichem Vorbringen verletzt. Es liege eine mangelhafte Sachverhaltsaufklärung vor. Der gewürdigte Sachverhalt sei aktenwidrig und die Überzeugungsbildung des FG fehlerhaft. Es liege auch ein Verstoß gegen die Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze vor. Die Tatsachenfeststellungen seien fehlerhaft, das FG habe gegen die Begründungspflicht verstoßen und Fehler bei der Schlussfolgerung begangen. Das Urteil verletze auch § 15 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Verstoßen worden sei auch gegen die Grundsätze der Verfahrensökonomie, der Neutralität und der Ergebnisrichtigkeit. Sie begehre eine Aufteilung nach Raumflächen, nicht nach Gerätestandflächen. Die Trennung in zwei Bereiche ergebe sich aus den Baugenehmigungen wie auch aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers.

11 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2004 vom 01.12.2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.11.2012 die Umsatzsteuer um ... € auf ./. ... € herabzusetzen.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Die geltend gemachten Verfahrensfehler und Rügen hinsichtlich des materiellen Rechts griffen nicht durch. Berufe sich die Klägerin für die teilweise Steuerfreiheit ihrer Umsätze auf das Unionsrecht, sei auch über die Frage der Vorsteueraufteilung nach dem Unionsrecht zu entscheiden. Neben den beiden Spielbereichen seien die Gemeinflächen als dritter Bereich zu berücksichtigen.

Entscheidungsgründe

II

...

14 Die Revision der Klägerin ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat keine Feststellungen zu der gegenüber der Vorsteueraufteilung vorrangigen Frage getroffen, ob und inwieweit überhaupt eine gesetzlich geschuldete Steuer als Grundvoraussetzung des Vorsteuerabzugs vorliegt. Darin liegt ein Rechtsfehler. Denn nach § 15 Abs. 4 UStG aufteilbar sind nur gesetzlich geschuldete Vorsteuerbeträge.

15 1. Die Vorsteueraufteilung i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG für von anderen Unternehmern bezogenen Leistungen setzt voraus, dass die Vorsteuerbeträge für diese Leistungen gesetzlich entstanden sind.

16 a) Verwendet der Unternehmer Eingangsleistungen nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist.

17 b) Der von § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG verwendete Begriff der Vorsteuerbeträge entspricht dem in § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG und setzt daher voraus, dass die in dieser Vorschrift genannten Abzugsvoraussetzungen vorliegen. Hierzu gehört beim Vorsteuerabzug aus von anderen Unternehmern bezogenen Leistungen, dass die für diese Leistungen in Rechnungen ausgewiesene Steuer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG "gesetzlich geschuldet" wird (so bereits Senatsurteil vom 02.04.1998 - V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695, Leitsatz 1). Dabei spielt es keine Rolle, ob die Leistung bereits dem Grunde nach steuerpflichtig ist oder ob sich die Steuerpflicht erst daraus ergibt, dass der leistende Unternehmer im Fall der Steuerfreiheit wirksam auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG verzichtet hat. Ein Steuerausweis für eine steuerfreie Leistung, die zu einer Steuerschuld nach § 14c UStG führt, berechtigt demgegenüber nicht zum Vorsteuerabzug, so dass sich dann auch nicht die Frage nach einer Aufteilung gemäß § 15 Abs. 4 UStG stellt.

18 2. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Im Streitfall fehlen mit Blick auf die von der Klägerin begehrte Steuerfreiheit Feststellungen, aus denen sich ergibt, dass die Klägerin eine Vorsteueraufteilung für gesetzlich entstandene Vorsteuerbeträge begehrt.

19 a) Da sich die Klägerin auf die Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG beruft, sind ihre Ausgangsumsätze aus Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in den Streitjahren als steuerfrei zu behandeln (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.05.2005 - V R 7/02, BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617).

20 b) Die Vorsteueraufteilung, die zwischen den Beteiligten streitig ist, bezieht sich insbesondere auf Vorsteuerbeträge aus von anderen Unternehmern bezogenen Vermietungsleistungen, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei und nur aufgrund eines wirksamen Verzichts gemäß § 9 UStG steuerpflichtig sind. Die von der Klägerin bezogenen Vermietungsleistungen führen nur bei einem wirksamen Verzicht zu einer gesetzlich geschuldeten Steuer und damit zu abzugsfähigen Vorsteuerbeträgen (s. oben II.1.b). Deshalb sind vor der Prüfung einer Vorsteueraufteilung Feststellungen darüber zu treffen, ob und inwieweit gesetzlich geschuldete Vorsteuerbeträge überhaupt vorliegen. Denn nach § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG ist der Verzicht auf die Steuerfreiheit der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG) nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

21 c) Hierauf kommt es im Streitfall an. Denn wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat bestätigt hat, beruhen die Vorsteuerbeträge, um deren Aufteilung es hier geht, im Wesentlichen auf der Anmietung von Räumlichkeiten für den Betrieb der Spielstätten, welche die KG sowohl für die steuerfreien Geldspielautomatenumsätze als auch für die steuerpflichtigen Unterhaltungsspielautomatenumsätze verwendete. Die Parteien der Mietverträge gingen von einem gemäß § 9 Abs. 2 UStG wirksamen Verzicht für die Steuerfreiheit der Vermietung nach § 4 Nr. 12 UStG aus.

22 Demgegenüber liegt jedenfalls im Umfang des Verwendungsanteils, für den sich die Klägerin auf eine aus dem Unionsrecht abgeleitete Steuerfreiheit beruft (s. oben II.2.a), kein nach § 9 Abs. 2 UStG wirksamer Verzicht vor. Denn auch die unionsrechtlich abgeleitete Steuerfreiheit führt zu Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, wie der erkennende Senat im Zusammenhang mit der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH-Urteil vom 15.09.2011 - V R 8/11, BFHE 235, 516, BStBl II 2012, 368, unter II.1.b).

23 d) Ohne Bedeutung ist, dass die Beteiligten im Verfahren vor dem FG einvernehmlich davon ausgegangen sind, dass die Klägerin steuerpflichtige Eingangsleistungen bezogen hat, für die sie die Vorsteueraufteilung begehrt. Denn

stützt der Revisionsführer --wie im vorliegenden Fall-- sein Rechtsmittel in zulässiger Weise auch auf die Verletzung materiellen Rechts, prüft der BFH nach dem Grundsatz der Vollrevision das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO; vgl. BFH-Urteile vom 27.01.2016 - X R 2/14, BFHE 253, 89, BStBl II 2016, 534; vom 19.10.2011 - X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345).

24 Es kommt auch nicht darauf an, ob die Finanzverwaltung in --für das finanzgerichtliche Verfahren unbeachtlichen (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 18.10.2017 - V R 46/16, BFHE 259, 488, BStBl II 2018, 672, unter II.3.e)-- Verwaltungsanweisungen die Wirksamkeit von Verzichtserklärungen beim Vermieter trotz einer vom Mieter nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG geltend gemachten Steuerfreiheit nicht beanstandet, wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat.

25 3. Der Senat kann die erforderlichen Feststellungen nicht selbst treffen. Daher ist die Sache an das FG zurückzuverweisen. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat dabei vorsorglich auf Folgendes hin:

26 a) Im Hinblick auf die Wirksamkeit des Verzichts auf die Steuerfreiheit der Vermietung wird zu prüfen sein, ob § 9 Abs. 2 UStG oder die Übergangsregelung in § 27 Abs. 2 UStG auf die einzelnen Objekte anzuwenden ist.

27 Im Anwendungsbereich von § 9 Abs. 2 UStG ist zudem zu beachten, dass der Verzicht auch teilweise für einzelne Flächen eines Mietobjekts wirksam sein kann, wenn diese Teilflächen eindeutig bestimmbar sind. Einer derartigen Teiloption muss ein hinreichend objektiv nachprüfbarer Aufteilungsmaßstab zugrunde liegen. Dies ist bei einer Abgrenzung der Teilflächen nach baulichen Merkmalen wie etwa nach den Räumen eines Mietobjekts zu bejahen. Teilflächen innerhalb eines Raums sind demgegenüber im Regelfall wie z.B. bei der Vermietung eines Büros nicht hinreichend abgrenzbar (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 24.04.2014 - V R 27/13, BFHE 245, 404, BStBl II 2014, 732, unter II.2. und 3.).

28 b) Soweit es daneben noch auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage der Vorsteueraufteilung ankommen sollte, weist der Senat für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:

29 aa) Wie der erkennende Senat zu § 15 Abs. 4 UStG bereits ausdrücklich entschieden hat, ist eine Vorsteueraufteilung nach einem von Umsatzmethoden abweichenden Aufteilungsschlüssel zulässig, wenn der nicht umsatzbezogene Aufteilungsschlüssel eine "präzisere" Vorsteueraufteilung als die Anwendung eines Umsatzschlüssels gewährleistet. Hieraus folgt für § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, dass eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zulässig ist, wenn keine andere --präzisere-- wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Der Flächenschlüssel schließt gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG als im Regelfall präzisere mögliche Zurechnung den gesamtunternehmensbezogenen wie auch den objektbezogenen Umsatzschlüssel aus. Zu beachten ist dabei aber auch, dass Vorsteuerbeträge nicht nach dem Verhältnis der Flächen aufteilbar sind, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen, erhebliche Unterschiede aufweist. Es ist dann nicht davon auszugehen, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen, sodass der Flächenschlüssel sich nicht als genauere Aufteilung erweist (BFH-Urteil vom 07.05.2014 - V R 1/10, BFHE 245, 416, unter II.4.). Dem hat sich der XI. Senat des BFH angeschlossen (BFH-Urteil vom 10.08.2016 - XI R 31/09, BFHE 254, 461).

30 bb) Das danach für die Vorsteueraufteilung nach dem Flächenschlüssel bestehende Erfordernis, dass sich Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen, könnte im Streitfall als nicht erfüllt anzusehen sein. Denn die steuerfreien Umsätze mit Geldspielgeräten und die steuerpflichtigen Umsätze mit Unterhaltungsspielgeräten erforderten eine unterschiedliche Flächennutzung, da die Geldspielgeräte aufgrund ihrer z.B. hängenden Befestigung an Wänden einen völlig anderen Raumbedarf aufweisen können als Unterhaltungsspielgeräte wie etwa Billardtische.

31 Nicht zu entscheiden ist dabei im vorliegenden Zusammenhang, ob und inwieweit der Flächenschlüssel bei anderen Umsätzen als einer Vermietung und damit bei einer eigenunternehmerischen Verwendung für steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze, die durch vielfältige Faktoren neben einer Flächennutzung geprägt sind, eine Vorsteueraufteilung nach einem Flächenschlüssel überhaupt in Betracht kommt.

32 Auf dieser Grundlage stellt sich die im bisherigen Verfahren streitige Frage, ob bei zulässiger Anwendung eines Flächenschlüssels die dann erforderliche Abgrenzung von Teilflächen nach z.B. baulichen Maßnahmen vorliegt (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 07.07.2011 - V R 36/10, BFHE 234, 542, BStBl II 2012, 77, unter II.3.c bb), nicht.

33 4. Auf die weiteren Einwendungen der Klägerin kommt es nicht mehr an. Dies gilt auch für die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler.

34 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de