

Urteil vom 07. July 2011, V R 36/10

Vorsteueraufteilung in einer Spielhalle - Anwendung eines Flächenschlüssels zur Vorsteueraufteilung bei Grundstücken

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 4 S 1, UStG § 15 Abs 4, UStG § 4 Nr 9 Buchst b, UStG § 4 Nr 9 Buchst b, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 5 UAbs 3, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst f, UStG § 15 Abs 4 S 2

vorgehend FG Münster, 02. September 2010, Az: 15 K 3863/06 U

Leitsätze

1. Beruft sich der Unternehmer aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts für die Steuerfreiheit eines Teils seiner Leistungen auf eine im UStG nicht zutreffend umgesetzte Steuerbefreiung der Richtlinie 77/388/EWG, ist auch über die Frage der Vorsteueraufteilung nach dieser Richtlinie zu entscheiden.
2. Unabhängig davon, ob Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG eine hinreichende Rechtsgrundlage für § 15 Abs. 4 UStG ist, kann der Unternehmer eine flächenbezogene Vorsteueraufteilung nur beanspruchen, wenn diese sachgerecht ist. Hieran fehlt es, wenn der Unternehmer einzelne Standflächen einer Spielhalle teilweise für den Betrieb umsatzsteuerpflichtiger und teilweise für den Betrieb umsatzsteuerfreier Spielgeräte verwendet.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Streitjahr 1996 zwei Spielhallen, in denen insgesamt 10 Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit und 24 Unterhaltungsspielgeräte, darunter drei Dartscheiben und zwei Billardtische, aufgestellt waren. Die Geldspielgeräte hatten einen Gesamtflächenbedarf von 1,8 qm und die Unterhaltungsspielgeräte einen Gesamtflächenbedarf von 17,82 qm.
- 2 In der am 28. April 1998 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 1996 behandelte die Klägerin sowohl die Umsätze mit den Geldspielgeräten als auch die Umsätze mit den Unterhaltungsspielgeräten als steuerpflichtig. Mit Schreiben vom 13. Dezember 2001 beantragte die Klägerin, den Umsatzsteuerbescheid gemäß § 164 der Abgabenordnung zu ändern, da die Umsätze aus dem Betrieb der Geldspielgeräte steuerfrei seien. Das FA lehnte den Antrag ab. Ein hiergegen eingelegter Einspruch wurde einvernehmlich ruhend gestellt.
- 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, reichte die Klägerin am 16. September 2005 eine geänderte Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ein, in der sie die mit den Geldspielgeräten erzielten Umsätze als steuerfrei und die mit den Unterhaltungsspielgeräten erzielten Umsätze als steuerpflichtig behandelte. Vorsteuern, die weder mit den steuerfreien noch mit den steuerpflichtigen Umsätzen in unmittelbarem Zusammenhang standen, wurden entsprechend der Anzahl der in den Spielhallen aufgestellten Geldspiel- und Unterhaltungsspielgeräte auf die steuerfreien und die steuerpflichtigen Umsätze aufgeteilt.
- 4 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA demgegenüber in dem geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid vom 16. Januar 2006 davon aus, dass eine Aufteilung der Vorsteuern nach der Anzahl der Geräte oder dem Flächenbedarf der Geld- und Unterhaltungsspielgeräte nicht sachgerecht sei. Da kein anderer sachgerechterer

Aufteilungsmaßstab ersichtlich sei, müssten die nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen aufgeteilt werden, so dass die Klägerin zu 1,51 % zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Der gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

- 5 Auch die Klage zum Finanzgericht (FG) blieb hinsichtlich der Anwendung des Flächenschlüssels erfolglos. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 2131 veröffentlichten Urteil des FG führt 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 abhängt. 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 Räumlichkeiten (Büros und 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 bestehe, sei nicht ersichtlich. Selbst für die unmittelbar dem Spielbetrieb dienenden Flächen führe eine Zurechnung der entstehenden Aufwendungen nach dem Flächenschlüssel nicht zu sachgerechten Ergebnissen. 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 hängen, und daher ebenfalls mit nur geringen Standflächen auskämen. Auch eine Vorsteueraufteilung der Energiekosten nach Geräteanzahl sei nicht sachgerecht. Die Klage hatte aber insoweit Erfolg, als das FG davon ausging, dass die sich aus dem Flächenschlüssel ergebende Vorsteuerquote auf einen vollen Prozentsatz aufzurunden sei.
- 6 Ihre Revision stützt die Klägerin auf die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe zu Unrecht den notwendigen Zusammenhang zwischen den bezogenen Eingangsleistungen und dem Flächenschlüssel als Aufteilungskriterium verneint. Der Flächenschlüssel entspreche der betriebswirtschaftlichen Kostenträgerrechnung, da die Mietaufwendungen unabhängig vom erzielbaren Umsatz immer in fester Höhe anfielen. Da die Geldspiel- und Unterhaltungsspielgeräte einschließlich der Nutzung durch die Spieler unterschiedlich große Flächen erforderten, sei nur der Flächenschlüssel sachgerecht. Dabei sei sie aus Vereinfachungsgründen von der Größe der einzelnen Geräte ausgegangen und habe die allgemein genutzten Flächen nach dem sich hieraus ergebenden Verhältnis aufgeteilt. Für die Energiekosten gelte nichts anderes, da der Strom bereits durch das Einschalten der Geräte und damit unabhängig von der Benutzung der Geräte und die durch die Benutzung ausgeführten Umsätze verbraucht worden sei. Sonstige Stromkosten seien wegen Geringfügigkeit zu vernachlässigen. Darüber hinaus sei auch bei der Anwendung des Flächenschlüssels die Aufrundung zu berücksichtigen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG im Umfang der Klageabweisung aufzuheben und Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 9.699,65 DM (4.959,35 €) zu berücksichtigen.
- 8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 9 Ein wirtschaftlicher Bezug des Flächenschlüssels zu den jeweiligen Umsatzgruppen sei nicht dargelegt, wie sich bereits daraus ergebe, dass Dartscheiben und an Wänden angebrachte Spielgeräte praktisch keinen Flächenbedarf haben. Die betriebswirtschaftliche Kostenträgerrechnung diene anderen Zwecken. Die für andere als Spielgeräte angefallenen Energiekosten könnten nicht wegen Geringfügigkeit vernachlässigt werden.

Entscheidungsgründe

- 10** 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.
- 11** 1. Nach nationalem Recht kann die Klägerin die Steuerfreiheit der Geldspielautomatenumsätze nicht beanspruchen. Denn nach dem Senatsurteil in BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617 kann sich ein Aufsteller von Geldspielautomaten auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze nur auf Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388/EWG in dem Sinne berufen, dass § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG, aus dem sich die Steuerpflicht dieser Umsätze ergibt, keine Anwendung findet. Daher stellt sich nach nationalem Recht die Frage einer Vorsteueraufteilung zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen nicht.
- 12** 2. Berufet sich die Klägerin aufgrund eines Anwendungsvorrangs für die Steuerfreiheit der Umsätze mit Geldspielautomaten auf das Unionsrecht, ist nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG über den Vorsteuerabzug zu entscheiden. Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut:
- 13** "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."
- 14** Die Klägerin ist danach nur zu einer umsatzbezogenen, nicht aber zu einer flächenbezogenen Vorsteueraufteilung berechtigt.
- 15** 3. Eine Berechtigung zur Anwendung eines Flächenschlüssels ergibt sich auch nicht auf der Grundlage von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG.
- 16** a) Nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten
- 17** "a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;
- b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;
- c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;
- d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;
- e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist."
- 18** Ein Steuerpflichtiger kann aus diesen für die Mitgliedstaaten bestehenden Ermächtigungen nur insoweit Rechte ableiten, als ein Mitgliedstaat die nach dieser Bestimmung bestehenden Regelungsbefugnisse ausübt.
- 19** b) Von den nach Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG bestehenden Ermächtigungen wurde im nationalen Recht Buchst. c dieser Bestimmung ausgeübt und dient als unionsrechtliche Grundlage für § 15 Abs. 4 UStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. März 1998 V R 50/97, BFHE 185, 530, BStBl II 1998, 525, unter II.1.a; BFH-Beschluss vom 22. Juli 2010 V R 19/09, BFHE 231, 280, BStBl II 2010, 1090, unter IV.2.b cc (1)).
- 20** aa) Verwendet der Unternehmer eine von ihm in Anspruch genommene Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist gemäß § 15 Abs. 4 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich

zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln.

- 21** bb) Der Begriff der "wirtschaftlichen Zurechnung" i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG ist entsprechend der Vorgaben des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems auszulegen (BFH-Urteile vom 17. August 2001 V R 1/01, BFHE 196, 345, BStBl II 2002, 833, unter II.1.a, und vom 18. November 2004 V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II.3.a). Dementsprechend ist bei richtlinienkonformer Auslegung als "sachgerecht" i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG ein den Vorgaben des Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG entsprechendes Aufteilungsverfahren anzuerkennen, das --objektiv nachprüfbar-- nach einheitlicher Methode die beiden "Nutzungsteile" eines gemischt verwendeten Gegenstandes oder einer sonstigen Leistung den damit ausgeführten steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen zurechnet (vgl. BFH-Urteile in BFHE 196, 345, BStBl II 2002, 833, unter II.1.b, und in BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II.3.a).
- 22** Im Hinblick hierauf ist es im Ergebnis unbeachtlich, dass die Vorsteueraufteilung nach Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG dazu dient, den abziehbaren Teil der Vorsteuerbeträge zu bestimmen, während es sich bei § 15 Abs. 4 UStG um eine Regelung zur Feststellung nicht abziehbarer Vorsteuerbeträge handelt.
- 23** c) Unabhängig davon, ob § 15 Abs. 4 UStG insoweit mit dem Unionsrecht in Einklang steht, als eine Vorsteueraufteilung durch sachgerechte Schätzung einer wirtschaftlichen Zurechnung nach einem Flächenschlüssel erfolgen kann, ist im Streitfall die Anwendung des Flächenschlüssels jedenfalls nicht sachgerecht.
- 24** aa) Die Anwendung eines Flächenschlüssels aufgrund sachgerechter Schätzung der wirtschaftlichen Zurechnung i.S. von § 15 Abs. 4 UStG setzt voraus, dass die Flächen, die für die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze verwendet werden und die Flächen, die für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze verwendet werden, objektiv nachprüfbar ermittelt werden können (s. oben II.3.b bb). Die Anwendung eines Flächenschlüssels zur Vorsteueraufteilung kommt dabei insbesondere dann in Betracht, wenn sie unter Berücksichtigung --feststehender und nicht ohne weiteres änderbarer-- baulicher Gesichtspunkte erfolgt. Bei der steuerfreien und steuerpflichtigen Vermietung baulich jeweils eigenständiger Flächen eines Gebäudes, wie z.B. der steuerfreien Vermietung von Wohnungen und der steuerpflichtigen Vermietung von Ladeneinheiten eines Gebäudes, kann daher der zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungsanteil nach den unterschiedlich vermieteten Flächen ermittelt werden. Dieser Verteilungsmaßstab kann dann ggf. auch für die Vorsteueraufteilung der für Gemeinflächen, wie z.B. Eingangsbereiche, angefallenen Kosten zugrunde gelegt werden.
- 25** bb) Im Streitfall ist die von der Klägerin begehrte Vorsteueraufteilung nach Gerätestandflächen --entsprechend dem Urteil des FG und entgegen dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 4. Mai 2010 16 K 329/07 (EFG 2010, 1939)-- nicht hinreichend objektiv nachprüfbar und daher nicht sachgerecht.
- 26** Gegen die von der Klägerin gewählte Aufteilungsmethode spricht bereits, dass die Flächenaufteilung innerhalb der "Spielhallen" nicht nach --aufgrund von z.B. Bauanträgen, Baugenehmigungen oder Bauanzeigen-- feststehenden baulichen Gesichtspunkten erfolgt, sondern nach den leicht veränderbaren "Standflächen" einzelner Spielgeräte. Die bloßen Standflächen der einzelnen Spielgeräte sind darüber hinaus auch deshalb kein geeigneter Aufteilungsmaßstab, da sie nicht den Raumbedarf für die Benutzung der einzelnen Geräte berücksichtigen, der bei der Verwendung unterschiedlicher Automaten-Spielgeräte sowie von Dartscheiben und Billardtischen stark voneinander abweichen kann. Schließlich ist es nicht sachgerecht, den Raumbedarf der an Wänden angebrachten Spielgeräte nach "Standflächen" zu ermitteln.
- 27** Eine Berechtigung zur Anwendung eines Flächenschlüssels ergibt sich auch nicht aus § 3 der Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (SpielV), wonach in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen im Streitjahr je 15 qm Grundfläche höchstens ein Geld- oder Warenspielgerät aufgestellt werden dürfte (insoweit zutreffend Urteil des Niedersächsischen FG in EFG 2010, 1939). Denn zum einen sind dem Vorsteuerabzug und der Vorsteueraufteilung die tatsächlichen Verwendungsabsichten und -verhältnisse zugrunde zu legen, die nicht zwingend mit den in rechtlicher Hinsicht einzuhaltenden Vorgaben übereinstimmen müssen. Zum anderen enthält die SpielV keine Regelungen zum Flächenbedarf der in den Spielhallen der Klägerin darüber hinaus vorhandenen Unterhaltungsspielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit, wie Dartscheiben oder Billardtischen, die bei einer flächenbezogenen Vorsteueraufteilung mit zu berücksichtigen sind.
- 28** cc) Im Hinblick auf die Bindung an die Anträge war weder zu entscheiden, ob das FG bei der Anwendung des Umsatzschlüssels für das Streitjahr zu Recht von einer Aufrundung der Vorsteuerquote auf einen vollen Prozentsatz ausgegangen ist (vgl. hierzu allgemein Urteil des EuGH vom 18. Dezember 2008 C-488/07, Royal Bank of Scotland,

Slg. 2008, I-10409; Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 24. September 2009 2 K 1061/06, EFG 2010, 89) noch, ob der Klägerin eine weiter gehende Aufrundung --ausgehend von einem Flächenschlüssel-- zusteht.

- 29** Weiter war im Hinblick an die Bindung an die Anträge auch nicht entscheidungserheblich, ob nach § 9 Abs. 2 UStG i.V.m. § 27 Abs. 2 UStG der Verzicht auf die Steuerfreiheit der von der Klägerin bezogenen Vermietungsleistung trotz der Verwendung von Mietflächen für steuerfreie Umsätze wirksam war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de