

Beschluss vom 30. September 2015, V B 105/14

Umsatzsteuer und Glücksspiel - Rechtliches Gehör

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 9 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst i, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, UStG VZ 2010, FGO § 96 Abs 2, GG Art 103 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 14. Juli 2014, Az: 3 K 207/13

Leitsätze

NV: Eine Besteuerungspraxis, bei der als Bemessungsgrundlage für Umsätze mit Spielgeräten die monatlichen Kasseneinnahmen zugrunde gelegt werden, die ihrerseits von der Höhe der Gewinne und Verluste der jeweiligen Spieler abhängen, verstößt nicht deshalb gegen das Unionsrecht, weil keine Proportionalität zwischen der geschuldeten Mehrwertsteuer und den isoliert betrachteten Einsätzen der einzelnen Spieler besteht.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 15. Juli 2014 3 K 207/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet.
- 2 1. Es liegt keine grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vor.
- 3 a) Die Klägerin macht geltend, dass es von grundsätzlicher Bedeutung sei, ob "Art. 1 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) der Anwendung der Bemessungsgrundlage Kasseneinnahme bei Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit" entgegensteht.
- 4 Dieser Frage kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu, da der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in seinem Urteil Metropol vom 24. Oktober 2013 C-440/12 (EU:C:2013:687, Rz 39) allgemein entschieden hat, dass eine "Besteuerungspraxis wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, bei der als Bemessungsgrundlage für Umsätze mit Spielgeräten die monatlichen Kasseneinnahmen zugrunde gelegt werden, die ihrerseits von der Höhe der Gewinne und Verluste der jeweiligen Spieler abhängen, ... nicht schon deshalb gegen das Unionsrecht [verstößt], weil keine Proportionalität zwischen der geschuldeten Mehrwertsteuer und den isoliert betrachteten Einsätzen der einzelnen Spieler besteht". Zwar hat sich der EuGH dabei auf Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (MwStSyStRL) im Zusammenhang mit Art. 1 Abs. 2 Satz 1 MwStSystRL bezogen. Es sind jedoch keine Gründe erkennbar, aus denen sich unter zusätzlicher Berücksichtigung von Art. 1 Abs. 1 Satz 1 MwStSystRL Abweichendes ergeben sollte.
- 5 b) Die Klägerin sieht es darüber hinaus als klärungsbedürftig an, ob "die sich aus § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG ergebende Pflicht des Unternehmers zur Rechnungserteilung der Anwendung der Bemessungsgrundlage Kasseneinnahme" entgegensteht.
- 6 Dem kommt für den Streitfall keine Bedeutung zu, da das Finanzgericht (FG) nur über die Steuerpflicht der durch die Klägerin erbrachten Leistungen zu entscheiden hatte, während die Frage der Rechnungserteilung das zivilrechtliche Verhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger betrifft. Die Pflichten über die

Erteilung von Rechnungen beeinflussen nicht die Bestimmung des Anwendungsbereichs der materiell-rechtlichen Befreiungstatbestände.

- 7** c) Aus diesem Grund ist es für den Streitfall auch nicht von grundsätzlicher Bedeutung,
- ob "§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG einer Verwaltungspraxis entgegen[steht], wonach beim Betrieb von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit der Kasseninhalt des Geräts nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird" und
 - ob "Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG i.V.m. § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG dahin auszulegen [ist], dass ein Mitgliedstaat die Umsätze aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit von der Mehrwertsteuer zu befreien hat, wenn nationale Vorschriften des betreffenden Mitgliedstaats einer Verwaltungspraxis entgegenstehen, wonach beim Betrieb von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit der Kasseninhalt des Geräts nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird".
- 8** d) Als grundsätzlich bedeutsam sieht die Klägerin auch an, ob "Art. 1 Abs. 2 Satz 1 und 2 und Art. 73 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie dahin auszulegen [sind], dass sie einer nationalen Vorschrift oder Praxis entgegenstehen, wonach beim Betrieb von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, deren Einnahmen nicht durch zwingende gesetzliche Vorschriften begrenzt sind, der Kasseninhalt des Geräts nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird".
- 9** Wie die Klägerin selbst ausführt, hat der EuGH diese Frage in Bezug auf die im Streitfall gegebene Fallgestaltung, dass Einnahmen durch zwingende gesetzliche Vorschriften begrenzt sind, beantwortet (EuGH-Urteil Metropol, EU:C:2013:687, Rz 42). Nicht im Streitfall klärungsfähig ist demgegenüber die bei der Klägerin nicht verwirklichte Fallgestaltung, dass derart zwingende gesetzliche Vorschriften fehlen. Auch wenn entsprechend dem Vortrag der Klägerin diese Fallgestaltung von Spielbanken verwirklicht wird, ergibt sich hieraus für den Streitfall keine Klärungsfähigkeit. Dies gilt auch unter Beachtung des Grundsatzes der Neutralität, der es nicht ermöglicht, über die steuerlichen Verhältnisse bei nicht beteiligten Personen zu entscheiden.
- 10** e) Als grundsätzlich bedeutsam sieht die Klägerin auch an, ob "die Richtlinie 98/34/EG dahin auszulegen [ist], dass die Steuervorschrift eines Mitgliedstaats, durch die eine Mehrwertsteuer auf Umsätze aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit faktisch (wieder) eingeführt wird, eine notifizierungspflichtige 'technische De-facto-Vorschrift' darstellt".
- 11** Die Klärungsbedürftigkeit dieser Frage ist durch das --zur Richtlinie 98/34/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Juni 1998 über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der Normen und technischen Vorschriften und der Vorschriften für die Dienste der Informationsgesellschaft (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 204, S. 37)-- ergangene EuGH-Urteil Berlington Hungary u.a. vom 11. Juni 2015 C-98/14 (EU:C:2015:386, Rz 97) entfallen. Danach "können steuerrechtliche Vorschriften ..., die von keiner technischen Spezifikation oder sonstigen Vorschrift begleitet werden, deren Einhaltung sie sicherstellen sollen, nicht als 'technische De-facto-Vorschriften' eingestuft werden".
- 12** f) Für grundsätzlich bedeutsam hält die Klägerin auch die Frage, ob "Art. 401 (in Verbindung mit Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahingehend auszulegen [ist], dass Mehrwertsteuer und nationale Sonderabgabe auf Glücksspiele nur alternativ, nicht kumulativ erhoben werden dürfen, wenn auch bei der Mehrwertsteuererhebung nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt werden".
- 13** Auch dies ist nicht klärungsbedürftig. Wäre nämlich --was die Rechtsauffassung der Klägerin nahelegt-- die auf Glücksspiele erhobene Mehrwertsteuer keine Mehrwertsteuer, könnte eine Doppelerhebung auch nicht gegen Art. 401 MwStSystRL verstoßen, da bereits der Anwendungsbereich dieser Richtlinie nicht eröffnet wäre.
- 14** 2. Die Revision ist auch nicht zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.
- 15** a) Die Klägerin sieht es insoweit als bedeutsam an, ob "§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG dahin auszulegen [sind], dass sie einer Verwaltungspraxis entgegenstehen, wonach beim Betrieb

von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit der Kasseninhalt ("Saldo 2") des Geräts nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird".

- 16 Hierzu sind der Beschwerdebeurteilung keine hinreichenden Angaben dazu zu entnehmen, wieso diese Frage in Bezug auf den Saldo 2 bedeutsam sein sollte. Ein nur allgemeines Interesse, "Leitsätze für die Auslegung des materiellen Rechts aufzustellen", genügt nicht.
- 17 b) Nicht klärungsbedürftig ist auch die Frage, ob "Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG i.V.m. § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG dahin auszulegen [ist], dass ein Mitgliedstaat die Umsätze aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit von der Mehrwertsteuer zu befreien hat, wenn in dem betreffenden Mitgliedstaat nationale Vorschriften, die den Unternehmer berechtigen, für jeden einzelnen Umsatz eine Rechnung an den jeweiligen Leistungsempfänger auszustellen, einer Verwaltungspraxis, wonach die Kasseneinnahme als Bemessungsgrundlage herangezogen wird, entgegensteht".
- 18 Insoweit gilt, dass über den Anwendungsbereich von Befreiungsvorschriften nicht nach Maßgabe der Pflichten zur Rechnungsstellung zu entscheiden ist (s. oben 1.b).
- 19 c) Wenn die Klägerin eine "Rechtfortbildungsrevision" zur Klärung der Frage anstrebt, ob "Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG der Anwendung der Bemessungsgrundlage Kasseneinnahmen bei Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit entgegen[steht], ist zu berücksichtigen, dass über den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nicht im Besteuerungsverfahren des Leistenden zu entscheiden ist.
- 20 3. Es liegt auch keine entscheidungserhebliche Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) vor.
- 21 a) Auf die Frage, ob das FG von der EuGH-Rechtsprechung und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) insoweit abgewichen ist, als es davon ausging, dass "die steuerliche Bemessungsgrundlage auch für die Umsätze der Spielbanken ... die pauschale Kasseneinnahme" sei, kommt es im Streitfall für die Besteuerung der Klägerin nicht in entscheidungserheblicher Weise an (s. oben 1.d).
- 22 b) Soweit die Klägerin eine Divergenz in Bezug auf die Rechtsprechung zu § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geltend macht, ist auch diese nicht entscheidungserheblich (s. oben 1.b).
- 23 c) An einer entscheidungserheblichen Divergenz fehlt es auch insoweit, als die Klägerin geltend macht, dass das FG "eine fehlende Proportionalität zwischen der geschuldeten Mehrwertsteuer und den isoliert betrachteten Einsätzen der einzelnen Spieler" angenommen hat, während der BFH die Umsatzsteuer als unselbständigen Teil des zivilrechtlichen Preises ansehe. Denn auf der Grundlage des EuGH-Urteils Metropol (EU:C:2013:687) zur Umsatzbesteuerung von Glücksspielen ist die Umsatzsteuer in diesem Bereich auf der Grundlage einer Gesamtheit von Umsätzen zu erheben, was einer zivilrechtlichen Preisbetrachtung entgegensteht.
- 24 d) Eine im Streitfall beachtliche Divergenz liegt auch insoweit nicht vor, als das FG sein Urteil darauf gestützt hat, dass die "Regelungen der MwStSystRL ... keine Proportionalität zwischen der geschuldeten Mehrwertsteuer und den isoliert betrachteten Einsätzen der einzelnen Spieler" fordere, während das Bundesverfassungsgericht der richterlichen Rechtsfortbildung Grenzen setze. Denn die zusammengefasste Betrachtung zur Entgeltbestimmung nach § 10 UStG beruht auf den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 73 MwStSystRL. Dabei ist das nationale Recht ohne Verstoß gegen die bei der Gesetzesauslegung zu beachtende Wortlautgrenze entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben im Sinne der EuGH-Rechtsprechung einschließlich des EuGH-Urteils Metropol (EU:C:2013:687) auslegbar, so dass ein Fall der Rechtsfortbildung nicht vorliegt.
- 25 e) Schließlich liegt auch keine entscheidungserhebliche Divergenz darin, dass das FG bei seinem Urteil davon ausgegangen ist, dass "§ 10 Abs. 1 UStG die tatsächlich erhaltene Gegenleistung des Dienstleisters fixieren und nicht - wie es der Wortlaut vermuten lässt - isoliert auf den Aufwand des Leistungsempfängers abstellen" will, während der BFH entschieden habe, dass in Bezug auf die Entgeltbestimmung Unionsrecht und nationales Recht zum selben Ergebnis führen, wobei der BFH davon ausgehe, dass "zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich regelmäßig aus dem Rechtsverhältnis, d.h. den vertraglichen Beziehungen zwischen Leistenden und Leistungsempfänger ergibt". Auch insoweit trägt die Klägerin nicht zu den Besonderheiten hinreichend Rechnung, die nach der Rechtsprechung des EuGH bei der Besteuerung von Glücksspielumsätzen bestehen (s. oben 3.c) und die auch bei der Auslegung des nationalen Rechts zu berücksichtigen sind.
- 26 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Entscheidung des FG auch nicht greifbar gesetzwidrig (§ 115 Abs. 2

Nr. 2 Alternative 2 FGO). Die Klägerin geht insoweit davon aus, ein Fehler von erheblichem Gewicht ergebe sich daraus, dass das FG bei seiner Beurteilung dem EuGH-Urteil Metropol (EU:C:2013:687) gefolgt ist, das "auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht". In der Bezugnahme des EuGH auf frühere Entscheidungen sei ein "Etikettenschwindel" zu sehen. Es liege ein greifbar gesetzwidriger "ultra-vires-Rechtsakt" vor. Dies ergebe sich daraus, dass der EuGH "fälschlicherweise von insgesamt nur einer Dienstleistung" ausgehe.

- 27** Derartige Rechtsverstöße sind dem EuGH-Urteil Metropol (EU:C:2013:687), dem sich der erkennende Senat in seiner Rechtsprechung bereits angeschlossen hat (BFH-Urteil vom 19. November 2014 V R 55/13, BFHE 248, 411, und BFH-Beschluss vom 26. Februar 2014 V B 1/13, BFH/NV 2014, 915), indes nicht zu entnehmen. Insoweit liegt zudem weder eine "Willkürentscheidung" noch ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtliches Gehör zu gewähren, vor.
- 28** 5. Das Urteil des FG ist auch nicht verfahrensfehlerhaft ergangen.
- 29** a) Das FG hat nicht dadurch den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verletzt, indem es von einem zwischen Betreiber und Spielgast konkludent vereinbarten Verzicht auf die Erteilung von Rechnungen ausgegangen ist, wozu sich die Klägerin nicht habe äußern können.
- 30** Denn nach der Rechtsprechung des BFH kann die Nichtzulassungsbeschwerde trotz Verfahrensrüge nach § 96 Abs. 2 FGO zurückzuweisen sein, wenn sich das angefochtene Urteil aus anderen als den vom FG angeführten Gründen als richtig erweist (BFH-Beschluss vom 31. Januar 2007 I B 44/06, BFH/NV 2007, 1191). So ist es im Streitfall, in dem über die Steuerfreiheit der von der Klägerin erbrachten Leistungen unabhängig von Fragen einer zivilrechtlichen Rechnungsstellung zu entscheiden ist (s. oben 1.b).
- 31** b) Ein Verfahrensfehler ergibt sich auch nicht aus einer fehlenden Auseinandersetzung mit dem Begriff "bei allen Umsätzen" in Art. 1 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL.
- 32** Soweit die Klägerin insoweit eine Gehörsrüge erhebt, berücksichtigt sie nicht hinreichend, dass der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs sowohl das Recht der Beteiligten, sich hinreichend zur Sache äußern zu können, als auch die Pflicht des Gerichts umfasst, das Vorbringen des Klägers zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen (BFH-Beschluss vom 17. Mai 2011 V B 73/10, BFH/NV 2011, 1544). Ein Gericht ist allerdings nicht verpflichtet, sich in den Entscheidungsgründen mit jedem Vorbringen der Beteiligten ausdrücklich zu befassen. Es darf insbesondere Vorbringen unerörtert lassen, das nach seiner Rechtsauffassung unerheblich ist (BFH-Beschluss vom 28. September 2001 V B 77/00, BFH/NV 2002, 359). Im Kern macht die Klägerin mit ihrem Vorbringen jedoch nur einen materiell-rechtlichen Fehler des FG geltend, der eine Revisionszulassung nicht rechtfertigt.
- 33** c) Eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht die Klägerin auch darin, dass das FG unterstellt habe, dass die Kasseneinnahmen als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auch bei den in Spielbanken aufgestellten Geldspielgeräten gilt. Zur Besteuerung dieser Umsätze in Spielbanken habe das FG aber keinerlei Erhebungen angestellt und zudem den Prozessvortrag der Klägerin nicht berücksichtigt. Auf die steuerliche Beurteilung bei Spielbanken kommt es indes nicht an (s. oben 1.d).
- 34** 6. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 2. Halbsatz FGO ab.
- 35** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de