

# Beschluss vom 30. Oktober 2014, IV R 2/11

## Abgeltungswirkung einer Spielbankabgabe

BFH IV. Senat

SpielbkG BE § 2 Abs 1, SpielbkG BE § 2 Abs 5, SpielbkG BE § 10 Abs 2 Buchst c, SpielbkV § 5 Abs 1, SpielbkV § 6 Abs 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 3, GewStG § 9 Nr 1 S 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 15. November 2010, Az: 6 K 6162/07

## Leitsätze

Die Verpachtung von Flächen zum Betrieb einer Bar in den Räumen einer Spielbank gehört nicht zum Betrieb der Spielbank i.S. des § 2 Abs. 5 des Berliner SpielbankG 1973 bzw. § 6 Abs. 1 der SpielbankVO 1938. Die hieraus erzielten Einnahmen werden daher mit der Spielbankabgabe nicht abgegolten und sind gewerbsteuerpflichtig.

## Tatbestand

A. Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang.

- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gewerblich geprägte Einkünfte aus der Verwaltung und Vermietung eines großen Gebäudes, in dem sich u.a. ein Spielcasino befand. Gesellschafter der Klägerin waren im Streitjahr (1990) eine am Gesellschaftsvermögen beteiligte GmbH als Komplementärin sowie als Kommanditisten u.a. die X-OHG. Diese hielt unmittelbar oder mittelbar sämtliche Anteile an der Komplementär-GmbH und bildete mit ihr zudem eine atypisch stille Gesellschaft, so dass sie letztlich über Mitunternehmeranteile von 90 v.H. verfügte. An der X-OHG war X mit mehr als 50 v.H. beteiligt. Er war zudem Geschäftsführer der GmbH und der Klägerin.
- 3 Die Klägerin hatte im Streitjahr von der gesamten Mietfläche rund 4 v.H. an die Y-KG vermietet. An dieser war X mit einem Anteil von 10 v.H. beteiligt. Die Y-KG betrieb in den Räumen eine öffentliche Spielbank.
- 4 Innerhalb des großen Spielsaals, in dem sich die Spieltische befanden, unterverpachtete die Y-KG eine Teilfläche an Z; der Pachtvertrag kann nicht mehr vorgelegt werden. Auf dieser Teilfläche befand sich ein Bartresen mit Hockern. Es bestand zumindest die Möglichkeit zum Aufwärmen von Speisen. Neben Getränken wurden kleine, dem Spielbankambiente angepasste Snacks angeboten. Es blieb im zweiten Rechtszug streitig, ob es ein darüber hinausgehendes umfassendes Speisenangebot gab. Die zuständige Behörde hatte 1975 eine Erlaubnis nach § 2 des Gaststättengesetzes für einen barähnlichen Betrieb in der Spielbank erteilt.
- 5 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die von der Klägerin für das Streitjahr beanspruchte erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen i.S. von § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von rund 8 Mio. DM. Das FA begründete dies u.a. damit, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nicht zu gewähren sei, weil der vermietete Grundbesitz teilweise dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters X diene.
- 6 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht Berlin im Dezember 2004 als unbegründet ab. Auf die Revision der Klägerin hob der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil des Finanzgerichts Berlin mit Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 9/05 (BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893) auf und verwies die Sache an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) zurück, da festzustellen sei, ob die Y-KG auch gewerbsteuerpflichtige Einkünfte erzielt habe.
- 7 Mit dem angegriffenen Urteil wies das FG die Klage erneut ab. Die Begründung des Urteils ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 729 abgedruckt.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

- 9** Sie beantragt sinngemäß,  
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 8. November 2000 aufzuheben und den Bescheid für 1990 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer vom 2. April 1997 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer jeweils auf 0 DM festgesetzt werden.
- 10** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

B. I. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält die Revision einstimmig für unbegründet. Eine mündliche Verhandlung erachtet der Senat nicht für erforderlich. Zwar hat die Klägerin, nachdem der Senat im anhängigen Revisionsverfahren einen Gerichtsbescheid erlassen hat, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt (§ 90a Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO). Eine Entscheidung nach § 126a FGO ist jedoch auch nach Erlass eines Gerichtsbescheides zulässig, wenn --wie vorliegend-- die Beteiligten hierzu gehört worden sind (z.B. BFH-Beschluss vom 21. Oktober 2010 IV R 6/08, BFH/NV 2011, 430, m.w.N.).

- 12** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Dabei kann dahinstehen, ob die streitige Steuerbefreiung auf § 6 Abs. 1 der Verordnung über öffentliche Spielbanken vom 27. Juli 1938 (RGBl I 1938, 955) --SpielbankVO-- oder auf § 2 Abs. 5 des Gesetzes über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank in Berlin vom 13. April 1973 (Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin --GVBl Bln-- 1973, 646) i.d.F. des Art. LX des Gesetzes zur Anpassung von Straf- und Bußgeldvorschriften des Landes Berlin an das Bundesrecht vom 26. November 1974 (GVBl Bln 1974, 2746) --SpielbankG-- zu stützen ist, denn beide Vorschriften sehen vor, dass der Spielbankunternehmer "für den Betrieb der Spielbank" von den im Einzelnen aufgeführten Steuern befreit ist. Ebenso kann dahinstehen, ob es sich bei den Bestimmungen des SpielbankG --sollte sich die streitige Befreiung nach § 2 Abs. 5 SpielbankG richten-- um i.S. des § 118 Abs. 1 FGO nicht revisibles Landesrecht handelt. Handelt es sich um irrevisibles Landesrecht, ist die Revision der Klägerin unbegründet, da der BFH in diesem Fall an die Auslegung des FG gebunden ist, der zufolge der Betrieb einer Bar bzw. die Verpachtung von Flächen zum Betrieb einer Bar nicht zum Betrieb einer Spielbank im Sinne des SpielbankG gehören und die daraus erzielten Einnahmen daher nicht von der Abgeltungswirkung der Spielbankabgabe erfasst sind. Handelt es sich um revisibles Landesrecht, ist die Revision ebenfalls unbegründet, da diese Auslegung des FG nach Ansicht des Senats nicht zu beanstanden ist (s. unter B.II.3.).
- 13** 1. Nach Ergehen des Urteils des BFH im ersten Rechtsgang (in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893) ist --auch unter Berücksichtigung des Vortrags der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 8. Oktober 2014 und im Hinblick darauf, dass der BFH selbst ebenfalls im zweiten Rechtsgang an die im zurückverweisenden Urteil im ersten Rechtsgang zu Grunde gelegte Rechtsauffassung gebunden ist (z.B. BFH-Urteil vom 17. Mai 2006 VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839)-- im vorliegenden Revisionsverfahren nur noch darüber zu entscheiden, ob auch die Einnahmen der Y-KG aus der Verpachtung von Teilflächen der von der Klägerin gemieteten Räume an Z, auf denen dieser (zumindest) eine Bar betrieb, von der Spielbankabgabe abgegolten sind und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegen, so dass bei der Klägerin die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nicht erfüllt wären und ihr die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG zu gewähren wäre. Dies hat das FG zu Recht verneint.
- 14** 2. Da zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, dass die Y-KG im Streitjahr insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt hat, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 15** 3. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die streitigen Pachteinnahmen der Y-KG nicht von der Spielbankabgabe abgegolten sind und somit der Gewerbesteuer unterliegen, so dass bei der Klägerin die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG erfüllt sind und diese die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG nicht beanspruchen kann.
- 16** a) Nach § 10 Abs. 2 Buchst. c SpielbankG i.V.m. § 5 Abs. 1 SpielbankVO ist der Spielbankunternehmer zu einer Spielbankabgabe verpflichtet, für die durch die Spielbankabgabe abgegoltenen Einkünfte jedoch von bestimmten Steuern, u.a. der Gewerbesteuer, befreit (vgl. § 2 Abs. 5 SpielbankG bzw. § 6 Abs. 1 SpielbankVO). Die genannten Steuern gelten als mit der Spielbankabgabe abgegolten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. auch BFH-Gutachten vom 21. Januar 1954 V D 1/53 S, BFHE 58, 556, BStBl III 1954, 122).
- 17** b) Dahinstehen kann, ob die streitigen Verpachtungseinkünfte der Y-KG schon deshalb nicht von der

Abgeltungswirkung der Spielbankabgabe erfasst werden, weil sich deren Höhe gemäß § 2 Abs. 1 SpielbankG allein nach den Bruttospielerträgen richtet und weder Einnahmen aus einem Barbetrieb noch solche aus der Verpachtung entsprechender Flächen an einen Barbetreiber einen Einfluss auf die Höhe der Spielbankabgabe haben. Denn sowohl § 2 Abs. 5 SpielbankG als auch § 6 Abs. 1 SpielbankVO sehen die Befreiung des Spielbankunternehmers von den dort aufgeführten Steuern nur "für den Betrieb der Spielbank" vor. Die Befreiung betrifft danach jedenfalls nur solche Tätigkeiten, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind (so bereits BFH-Gutachten in BFHE 58, 556, BStBl III 1954, 122), also in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb der Spielbank stehen. Dazu gehören weder der Betrieb einer Bar noch die Verpachtung entsprechender Flächen an einen Barbetreiber.

- 18** Bei den Steuerbefreiungen in § 2 Abs. 5 SpielbankG bzw. § 6 Abs. 1 SpielbankVO handelt es sich um das Äquivalent zur Spielbankabgabe. Dementsprechend sind auch nur die Einkünfte aus den Tätigkeiten, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind, mit der Spielbankabgabe abgegolten. Bei der Auslegung, welche Tätigkeiten durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind, ist danach der Sinn und Zweck der Spielbankabgabe zu berücksichtigen.
- 19** Mit der Konzession zum Betrieb einer Spielbank wird regelmäßig die Möglichkeit zur Erzielung sehr hoher Gewinne eröffnet. Diese Gewinne sollen zugunsten des Staatshaushalts möglichst weitgehend, bis zur Wirtschaftlichkeitsgrenze, abgeschöpft werden. Dem Unternehmer soll lediglich ein angemessener Gewinn verbleiben. Diesem Ziel dient die Spielbankabgabe (z.B. BFH-Urteil vom 8. März 1995 II R 10/93, BFHE 177, 276, BStBl II 1995, 432; BFH-Beschluss vom 29. März 2001 III B 80/00, BFH/NV 2001, 1294). Von der Abgeltungswirkung der Spielbankabgabe sind danach nur die Einnahmen aus Tätigkeiten erfasst, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb der Spielbank stehen, wie er durch die Konzession ermöglicht wird. Diese räumt dem Spielbankbetreiber eine Sonderstellung lediglich hinsichtlich des Spielbetriebs ein; hinsichtlich eines Gaststättenbetriebs im weiteren Sinne kommt die Einräumung einer derartigen Sonderstellung nicht in Betracht. Nicht entscheidend ist, ob sich die Tätigkeit umsatzsteuerrechtlich als Nebenleistung zum Spielbankbetrieb als Hauptleistung darstellt.
- 20** c) Gemessen daran ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass selbst ein reiner Barbetrieb oder die Verpachtung entsprechender Flächen an einen Barbetreiber im Sinne des Spielbankrechts nicht durch den Betrieb der Spielbank bedingt ist und deshalb die Einkünfte aus einem solchen Betrieb oder aus der Verpachtung entsprechender Flächen an einen Barbetreiber nicht von der Abgeltungswirkung der Spielbankabgabe erfasst sind, somit also der Gewerbesteuer unterliegen.
- 21** Ein Barbetrieb ist von der Konzession zum Betrieb einer Spielbank nicht umfasst. Der Betrieb einer Spielbank setzt auch nicht voraus, dass für die Spielbankbesucher die Möglichkeit besteht, während des Aufenthalts in der Spielbank Getränke zu sich zu nehmen. Zwar mag eine Spielbank ohne Bar für Spielbankbesucher weniger attraktiv und daher auch für den Spielbankbetreiber weniger lukrativ sein. Der Zweck des Spielbankrechts besteht aber nicht darin, die Attraktivität einer Spielbank für Spielbankbetreiber und -besucher zu fördern.
- 22** Dementsprechend hat auch der BFH in seinem Gutachten in BFHE 58, 556, BStBl III 1954, 122 bereits ausgeführt, dass Umsätze, die mit einem Gaststättenbetrieb in Zusammenhang stehen, nicht durch den Betrieb der Spielbank bedingt seien. Auch in dem zwischen Bund und Ländern abgeschlossenen Verwaltungsabkommen über die Zahlung von Ausgleichsbeträgen bei dem Betrieb von Spielbanken vom 30. November 1954, in dem sich die Länder, in denen eine Spielbank betrieben wird, verpflichtet haben, Ausgleichszahlungen für den Steuerausfall an den Bund und an die Länder zu leisten, in denen sich keine Spielbank, aber der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt eines Spielbankunternehmers befindet, heißt es in § 4 Nr. 2, dass (u.a.) Gaststätten, Hotelbetriebe und sonstige selbständige Nebenbetriebe nicht zum Betrieb einer Spielbank gehören.
- 23** d) Es ist auch nicht ersichtlich, dass es im Streitjahr (1990) im Land Berlin eine Verwaltungsanweisung gab, der zufolge Einkünfte aus dem Betrieb einer Bar oder aus der Verpachtung von Flächen zum Betrieb einer Bar in den Räumen einer Spielbank als von der Spielbankabgabe abgegolten und dementsprechend als von der Gewerbesteuer befreit galten. Insofern kann dahinstehen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen sich die Klägerin auf eine entsprechende Verwaltungsanweisung überhaupt mit Aussicht auf Erfolg berufen könnte.
- 24** Ohne Erfolg bezieht sich die Klägerin insoweit auf ein Schreiben des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen an die Oberfinanzdirektion Münster vom 3. August 1993. Denn dieses Schreiben betrifft ersichtlich nur Spielbanken im Land Nordrhein-Westfalen. Erfolglos bleibt auch der Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an den Bundesrechnungshof vom 18. November 1997 IV B 2 -S 2241- 87/97. Denn dort wird lediglich mitgeteilt, dass die obersten Finanzbehörden der Länder übereingekommen seien, Einkünfte aus in der Spielbank befindlichen Bars in Zukunft als von der Spielbankabgabe abgegolten anzusehen.

Dass dies auch im Streitjahr im Land Berlin bereits so gehandhabt wurde, ergibt sich aus diesem Schreiben hingegen nicht.

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