

Niedersächsisches FG
24.04.2008
16 K 335/07

Die Aufteilung der Vorsteuern einer steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze erzielenden Spielhalle nach der Anzahl der Geräte ist kein sachgerechter Aufteilungsmaßstab

Nichtzulassungsbeschwerde (Az. des BFH: XI B 60/08).

rechtskräftig

Tatbestand

Streitig ist die Aufteilung der Vorsteuern auf steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze.

Die Klägerin, eine GmbH, betreibt eine Spielhalle. In der Spielhalle sind 8 Geldspielgeräte und 24 Unterhaltungsgeräte (Billardtische, Fahr simulatoren) aufgestellt. Mit den Geldspielgeräten erzielte die Klägerin im Streitjahr 2005 aufgrund der Rechtsprechung des EuGH (Linneweber und Akritidis) steuerfreie Umsätze in Höhe von 90.779 €, mit den Unterhaltungsgeräten steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 137.011,12 €.

Die Klägerin ordnete in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2005 zunächst die Vorsteuern, die unmittelbar im Zusammenhang mit den einzelnen Geräten anfielen, direkt den steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen zu. Die nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern in Höhe von 2.083 € (z.B. Strom, Gas, Wasser, Instandhaltung, Reinigung, Bürobedarf, Telefon, Rechts-, Beratungs- und Buchführungskosten, vgl. Bl. 14 Umsatzsteuersonderprüfungsakte) teilte sie entsprechend der Anzahl der Geräte von 8 bzw. 24 im Verhältnis 25 v.H. : 75 v.H. auf die steuerfreien und die steuerpflichtigen Umsätze auf. Ebenso verfuhr sie in ihrer am 29. März 2006 beim Beklagten eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2005.

Der Beklagte stimmte der Erklärung nicht zu. Vielmehr fand in der Zeit vom 20. April 2006 bis zum 27. April 2006 bei der Klägerin eine Umsatzsteuersonderprüfung statt. Der Prüfer stellte sich auf den Standpunkt, dass die Aufteilung der Vorsteuern nach der Anzahl der Geräte kein sachgerechter Aufteilungsmaßstab sei. Die Vorsteuern seien deshalb im Verhältnis der Umsätze von 39,85 v.H. zu 60,15 v.H. aufzuteilen. Dementsprechend erließ der Beklagte am 22. Juni 2006 einen Umsatzsteuerbescheid für 2005, der das vom Prüfer ermittelte Aufteilungsverhältnis berücksichtigte.

Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg.

Die Klägerin verweist darauf, dass nach Art. 17 Abs. 5 6. EG-Richtlinie zwar eine Vorsteueraufteilung anhand der Umsätze vorgesehen sei. Die 6. EG-Richtlinie erlaube den Mitgliedstaaten jedoch, andere Aufteilungsmethoden zu verwenden. Davon habe der nationale Gesetzgeber in § 15 Abs. 4 UStG Gebrauch gemacht. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG lasse eine Aufteilung anhand der Umsätze nur zu, sofern keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich sei.

Im Streitfall sei die Aufteilung anhand der Anzahl der Geräte verursachungsgerecht, weil evident sei, dass 24 Unterhaltungsgeräte mehr Strom verbrauchten und mehr Platz benötigten als 8 Geldspielgeräte. Der Beklagte habe nicht dargelegt, warum die von der Klägerin gewählte Aufteilungsmethode nicht sachgerecht sei.

Die Finanzbehörde sei nicht befugt, die vom Unternehmer gewählte Aufteilungsmethode durch eine andere zu ersetzen. Hinzu komme, dass die vom Beklagten gewählte Methode nach Gesetz und Verwaltungsvorschriften nur einen Ausnahmefall darstelle. Insofern verstoße der Beklagte gegen die eigenen Vorgaben.

Die Klägerin beantragt,

die Umsatzsteuer 2005 um 309,32 € herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte hält die von der Klägerin gewählte Aufteilungsmethode für nicht sachgerecht. Mit einem Geldspielgerät werde ein doppelt so hoher Umsatz erzielt wie mit einem Unterhaltungsgerät. Eine Aufteilung der Vorsteuern aus den Leistungsbezügen wie Miete, Buchführung und Telefon nach der Anzahl der Geräte könne deshalb nicht sachgerecht sein.

Soweit die Klägerin sich darauf berufe, dass die Unterhaltsgeräte mehr Strom verbrauchten, sei darauf hinzuweisen, dass Billardtische gar keinen Strom benötigten. Auch die Ausführungen zu dem Raumbedarf seien unzutreffend, weil nach § 3 der Spielverordnung für ein Geldspielgerät eine Grundfläche von 15 m² gewerberechtliche Voraussetzung sei. Ein Billardtisch benötige nur eine Stellfläche von 4 m².

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die Klägerin kann keine weiteren Vorsteuern abziehen.

Gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG die Steuer für die Lieferungen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist nach § 15 Abs. 4 Satz 1 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 (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).

Im Streitfall erzielt die Klägerin sowohl steuerfreie Umsätze mit Glückspielgeräten als auch steuerpflichtige Umsätze mit Unterhaltungsgeräten. Soweit die Klägerin Leistungen bezogen hat, die sich ausschließlich auf die Glückspielgeräte bezogen haben, sind die entsprechenden Vorsteuern gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abziehbar. Vorsteuern aus Leistungsbezügen für die Unterhaltungsgeräte sind demgegenüber nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG uneingeschränkt abzugsfähig. Dies und die entsprechende Zuordnung sind zwischen den Beteiligten auch unstrittig.

Die verbleibenden, nicht eindeutig den Glückspiel- oder Unterhaltungsgeräten zuzuordnenden Vorsteuern müssen gem. § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt werden.

Der Klägerin ist im Ausgangspunkt beizupflichten, dass sie als Unternehmerin nach dem Gesetzprogramm des § 15 Abs. 4 UStG zunächst aufgefordert ist, eine Aufteilung der Vorsteuern im Wege einer sachgerechten Schätzung vorzunehmen. Zutreffend ist auch, dass die Finanzbehörde keine abweichende Vorsteueraufteilung anhand eines anderen Aufteilungsschlüssels vornehmen darf, solange der Steuerpflichtige selbst die Vorsteuern im Wege einer sachgerechten Schätzung

aufgeteilt hat. Nur wenn die Aufteilung durch den Steuerpflichtigen nicht sachgerecht ist, darf die Behörde die Vorsteuern anderweitig aufteilen. Weiterhin weist die Klägerin zu Recht darauf hin, dass eine Aufteilung der Vorsteuern anhand der erzielten Umsätze nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nur nachrangig in Betracht kommt, wenn kein anderer sachgerechter Aufteilungsmaßstab zur Verfügung steht.

Nach Auffassung des Senats stellt die Anzahl der Spielgeräte keinen sachgerechten Aufteilungsmaßstab für die Aufteilung der Vorsteuern dar. "Sachgerecht" in diesem Sinne ist eine Aufteilung der Vorsteuern nur dann, wenn die Eingangsleistungen entsprechend dem Aufteilungsmaßstab wirtschaftlich verursacht worden sind. Es muss einen inneren Zusammenhang zwischen der Höhe der Aufwendung und dem Aufteilungskriterium geben. Im Streitfall stehen die aufzuteilenden Vorsteuern jedoch ganz überwiegend nicht im Zusammenhang mit der Anzahl der Geräte. Dies ist evident für die Aufwendungen, die der Kategorie der Verwaltungsgemeinkosten zuzurechnen sind wie Büro-, Rechts- und Beratungs- sowie Buchführungskosten, die sich nicht entsprechend der Anzahl der vorgehaltenen Geräte erhöhen oder mindern. Aber auch einen Zusammenhang etwa zwischen dem Strom-, Gas- und Wasserverbrauch oder den Reinigungskosten und der Anzahl der Geräte kann der Senat nicht erkennen. Da die Klägerin auch keinen anderen alternativen sachgerechten Aufteilungsmaßstab dem Gericht hat unterbreiten können, muss es bei der als Auffangregelung anzuwendenden Aufteilung der Vorsteuern anhand der Umsätze bleiben.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.