
Datum: 01.09.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4385/06 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0901.5K4385.06U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide vom 03.11.2005 für 1999 und 2000 und 24.11.2005 für 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 14.09.2006 werden dergestalt geändert, dass die Umsatzsteuer 1999 auf 4.385,73 EUR, die Umsatzsteuer 2000 auf 7.823,27 EUR und die Umsatzsteuer 2001 auf 12.751,42 EUR festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Der Gerichtsbescheid ist, sofern nicht einer der Beteiligten mündliche Verhandlung beantragt, wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand:

1

2

Streitig ist eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15 a Umsatzsteuergesetz (UStG) aus der Veräußerung von Geldspielautomaten.

Die Klägerin (Klin.) ist Automatenaufstellerin. Sie betreibt u. a. Geldspielautomaten und Vergnügungsautomaten ohne Geldspielgewinnmöglichkeit. 3

Ihre Umsatzsteuerfestsetzung für 1998 ist bestandskräftig und nicht mehr änderbar. In 1998 hat die Klin. Geldspielgeräte für netto 93.160,40 DM erworben und daraus den Vorsteuerabzug in Höhe von 14.905,66 DM (= 7.621,14 EUR) geltend gemacht. Dieser Vorsteuerabzug wurde gewährt. In den Jahren 1999 bis 2001 (Streitjahre) wurde ein Teil dieser Geldspielgeräte wieder veräußert. Die Veräußerungen erfolgten unter offenen Umsatzsteuerausweis. Wegen der Einzelheiten wird auf die Aufstellung der Klin. vom 08.10.2005 Bezug genommen. 4

Die Klin. behandelte ihre gesamten Umsätze in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre 1999 bis 2001 zunächst als steuerpflichtig. Die Erklärungen wurden erklärungsgemäß verarbeitet und standen Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) gleich. Ihre Steuererklärung für 1999 ging am 12.07.2000, die für 2000 am 25.07.2001 und die für 2001 am 15.07.2002 beim Beklagten (Bekl.) ein. 5

Mit Schreiben vom 24.08.2001, das am 27.08.2001 beim Bekl. einging und auf das Bezug genommen wird, legte die zum damaligen Zeitpunkt nicht vertretene Klin. gegen ihre Umsatzsteuerfestsetzungen für 1999 und 2000 "Einspruch" ein. Für 2001 wurde die Umsatzsteuerfestsetzung mit Bescheid vom 25.05.2004 aus hier nicht erheblichen Gründen geändert. In dem Änderungsbescheid, der weiterhin unter VdN stand, wurden die Umsätze der Klin. weiterhin als steuerpflichtig behandelt. 6

Mit Schreiben vom 11.08.2005 (für Umsatzsteuer 1999 und 2000) und vom 17.03.2005 (für Umsatzsteuer 2001) beantragte die Klin. unter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidungen vom 17.02.2005 Rs. C-453/02 und Rs. C-462/02 die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen. Der Bekl. änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen gemäß § 164 Abs. 2 AO, in dem er die Umsätze aus Geldspielautomaten steuerfrei beließ und u. a. Vorsteuerberichtigungen wegen der in den jeweiligen Streitjahren veräußerten Geldspielgeräte vornahm. Außerdem wurde der VdN aufgehoben (Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 1999 und 2000 vom 03.11.2005, für 2001 vom 24.11.2005). Dagegen legte die Klin. rechtzeitig Einspruch ein und beantragte mit Schriftsatz vom 29.12.2005 nochmals die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen. Die Einsprüche hatten im Hinblick auf die hier streitige Rechtsfrage (Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG) keinen Erfolg (Einspruchsentscheidungen (EE'n) vom 14.09.2006). 7

Dagegen richtet sich die Klage. 8

Die Klin. meint, die Vorsteuerkorrektur dürfe nicht - wie es der Bekl. getan habe - den Zeitraum von der Veräußerung bis zum Ende des Berichtigungszeitraumes, den der Bekl. zutreffend mit vier Jahren angenommen habe, umfassen. Der Bekl. unterstelle zu Unrecht, dass der Verkauf der Geldspielgeräte gemäß § 4 Nr. 28 UStG umsatzsteuerfrei gewesen sei. Die Geldspielgeräte seien nämlich nicht - wie es § 4 Nr. 28 UStG voraussetze - ausschließlich für steuerfreie Umsätze verwendet worden. Es liege auch keine nur geringfügige steuerpflichtige Verwendung vor, weil die Geräte im Jahr 1998 jeweils mehrere Monate lang steuerpflichtig verwendet worden seien. Der Berichtigungszeitraum sei daher in drei Zeiträume aufzuteilen: 9

1. Monate der Nutzung zu steuerpflichtigen Umsätzen in 1998, für die keine Vorsteuerkorrektur vorgenommen wurde;	10
2. Monate der Nutzung in den Jahren ab 1999 bis zum Verkaufsmonat. Für diesen Zeitraum sei die Vorsteuer zu berichtigen, weil eine Verwendung für steuerfreie Umsätze vorliege;	11
3. Monate vom Verkaufszeitpunkt bis zum Ende des Berichtigungszeitraums. Für diesen Zeitraum komme keine Vorsteuerkorrektur in Betracht, weil der Verkauf der Geräte steuerpflichtig sei.	12
Die Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze aus Geldspielautomaten ergäbe sich nicht aus §4 Nr. 9 b UStG, sondern aus der unmittelbaren Anwendung der 6. EG-Richtlinie. § 4 Nr. 28 UStG ordne die Steuerfreiheit jedoch nur für solche Fälle an, in denen die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach §§ 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet worden seien. Die Klin. habe die Verkäufe auch richtigerweise als steuerpflichtig behandelt und bis heute die Rechnungen nicht berichtigt.	13
Wegen der Einzelheiten des klägerischen Vortrags wird auf die Schriftsätze vom 13.10.2006, 24.11.2006 und 12.02.2007 Bezug genommen.	14
Die Klin. beantragt,	15
die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 03.11.2005 und 24.11.2005 in Gestalt der EE'n vom 14.09.2006 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 1999 auf 4.385,73 EUR, die Umsatzsteuer 2000 auf 7.823,27 EUR und die Umsatzsteuer 2001 auf 12.714,26 EUR festgesetzt wird,	16
hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	17
Der Bekl. beantragt,	18
die Klage abzuweisen.	19
Er nimmt im Wesentlichen Bezug auf seine EE'n.	20
Wegen der Einzelheiten des Vortrags des Bekl. wird auf seinen Schriftsatz vom 20.12.2006 Bezug genommen.	21
<u>Entscheidungsgründe:</u>	22
Die Klage ist im wesentlichen begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-).	23
1. Die verfahrensrechtlichen Änderungsvoraussetzungen liegen vor. Zwar ist für 1999 die Umsatzsteuerfestsetzung formell bestandskräftig geworden. Die Klin. hat aber rechtzeitig vor Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist deutlich gemacht, dass sie eine Änderung der Festsetzung für 1999 begehrt, worin im Streitfall ein Änderungsantrag zu sehen war, der die Festsetzungsverjährungsfrist hemmte.	24
Gemäß § 168 Abgabenordnung (AO) steht eine Steueranmeldung, die nicht zu einer Herabsetzung der zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung führt, einer Steuerfestsetzung unter VdN gleich. Gegen eine Steueranmeldung ist ein Einspruch statthaft.	25

Der Einspruch ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung bei der Finanzbehörde einzulegen (§ 355 Satz 2 AO). Im Streitfall ist die Steueranmeldung für 1999 am 12.07.2000 beim Bekl. eingegangen. Der "Einspruch" der Klin. wurde am 27.08.2001, also verspätet eingelegt.

Der "Einspruch" ist nach den im Streitfall gegebenen besonderen Umständen als 26 Änderungsantrag auszulegen. Bei der Auslegung einer Willenserklärung ist der wirkliche Wille zu erforschen. Auszugehen ist zwar grundsätzlich vom Wortlaut der Erklärung, daneben sind aber alle sonstigen Umstände zu berücksichtigen, die einen Schluss auf den Sinngehalt der Erklärung zulassen. Erklärungen sind im Zweifel so auszulegen, dass dasjenige gewollt ist, was verfahrensrechtlich vernünftig und vom Erklärenden gewollt ist (ständige Rechtsprechung, s. z. B. BFH-Urteil vom 01.04.2009, IX R 5/08, BFH/NV 2009, 1081). Im Streitfall wollte die im Zeitpunkt der "Einspruchseinlegung" nicht vertretene Klin. ihre Festsetzungen für 1999 und 2000 erkennbar offen halten bis zur höchstrichterlichen Klärung der Streitfragen im Hinblick auf die Besteuerung der Geldspielautomatenaufstellung. Der Bekl. ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass der "Einspruch" der Klin. für 1999 als Änderungsantrag zu behandeln war, denn er hat die Festsetzung für 1999 gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert. Die regelmäßige Festsetzungsverjährung für 1999 wäre am 31.12.2004 eingetreten (§ 169 Abs. 2 Nr. 1, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der als Änderungsantrag zu behandelnde "Einspruch" der Klin. ist am 27.08.2001 beim Bekl. eingegangen und hat daher eine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3 AO bewirkt.

Für 2000 und 2001 liegen die verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeiten ebenfalls vor. 27 Dabei kann dahinstehen, ob der Einspruch vom 27.08.2001 im Hinblick auf das Jahr 2000 rechtzeitig erfolgt ist. Jedenfalls hat die Klin. innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist am 11.08.2005 einen ausdrücklichen Änderungsantrag gestellt, der zu einer Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 3 AO) führte und bewirkte, dass der VdN nicht weggefallen ist (§ 164 Abs. 4 AO). Für 2001 hat die Klin. am 17.03.2005, also ebenfalls vor Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsverjährungsfrist, einen Änderungsantrag gestellt. Den Änderungsanträgen ist mit Änderungsbescheiden gemäß § 164 Abs. 2 AO teilweise entsprochen worden. Diese Änderungsbescheide sind mittels Einspruchs angefochten worden, so dass die richtige Klageart, nämlich Anfechtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 1. Alternative FGO, vorliegt.

2. Die streitigen Vorsteuerberichtigungen gemäß § 15 a UStG sind rechtswidrig. 28

Die Veräußerung der Geldspielautomaten fiel nicht unter § 4 Nr. 28 UStG und war somit für 29 den Vorsteuerabzug nicht anders zu beurteilen als die Verwendung im ersten Kalenderjahr. Die Voraussetzungen des § 15 a Abs. 4 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (im Folgenden: UStG) lagen nicht vor. Zwar hätte nach heutiger Auffassung der Vorsteuerabzug für den Erwerb der Geldspielautomaten nicht gewährt werden dürfen, weil die Geldspielautomaten für steuerfreie Umsätze verwendet werden (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die eigentlich gebotene Änderung der Festsetzung für das Erwerbsjahr 1998 kommt aber mangels verfahrensrechtlicher Änderungsmöglichkeiten nicht mehr in Betracht. Die Vorsteuerberichtigung kann daher nur für die Folgejahre gemäß § 15 a UStG erfolgen (BFH-Urteil vom 05.02.1998, V R 66/94, BStBl. II 1998, 361). Eine Änderung der für die Vorsteuerberichtigung nach § 15 a Abs. 1 UStG maßgebenden Verhältnisse kann auch dadurch eintreten, dass bei tatsächlich gleichbleibenden Verwendungsumsätzen die rechtliche Beurteilung der Verwendung im Erstjahr, die der Gewährung des Vorsteuerabzugs im Abzugsjahr zugrunde lag, sich in einem der Folgejahre als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Abzugsjahr bestandskräftig und unabänderbar ist.

Entgegen der Auffassung des Bekl. fiel die Veräußerung der Geldspielgeräte nicht unter § 4 Nr. 28 UStG, die Veräußerung der Geldspielgeräte war somit steuerpflichtig. Nach § 4 Nr. 28 UStG ist die Lieferung von Gegenständen, die der Unternehmer ausschließlich für eine nach den Nummern 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat, steuerfrei. Die Vorschrift dient der Umsetzung von Art. 13 Teil B Buchst. c der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 136 MwStSystRL). Die europarechtliche Regelung ordnet die Steuerfreiheit an für "... Lieferungen von Gegenständen, die ausschließlich für eine ... von der Steuer befreite Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte ...". Für die Steuerfreiheit der Lieferung werden somit zwei Voraussetzungen aufgestellt, nämlich dass die Gegenstände ausschließlich für bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten bestimmt waren (u. a. Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz, Art. 13 Teil B Buchst. f der 6. EG-Richtlinie) und dass für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte. Die deutsche Regelung stellt demgegenüber ausschließlich darauf ab, ob die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet wurden. Die Vorschrift ist EG-rechtskonform dergestalt auszulegen, dass zusätzlich zur Verwendung für dem Grunde nach steuerfreie Tätigkeiten hinzukommen muss, dass ein Vorsteuerabzug beim Erwerb der Gegenstände nicht vorgenommen werden konnte. Nur diese Auslegung entspricht dem Wortlaut der oben genannten Richtlinie und dem Sinn und Zweck der Regelung. § 4 Nr. 28 UStG dient nämlich einerseits dazu, Doppelbelastungen mit Umsatzsteuer zu vermeiden und hat andererseits eine Vereinfachungsfunktion (Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 4 Nr. 28 UStG Rdn. 1). Wenn der Unternehmer für den Erwerb der Gegenstände einen Vorsteuerabzug hatte, besteht für eine Umsatzsteuerbefreiung der späteren Lieferung dieser Gegenstände kein Bedürfnis mehr. Es dient außerdem der Vereinfachung und der Klarheit für den Rechtsanwender, wenn nur solche Gegenstände unter § 4 Nr. 28 UStG fallen, für die der Vorsteuerabzug beim Erwerb ausgeschlossen war.

Die streitbefangenen Lieferungen der Geldspielgeräte fielen auch deshalb nicht unter § 4 Nr. 28 UStG, weil keine "Verwendung" für eine steuerfreie Tätigkeit vorlag. Für den Vorsteuerabzug kommt es auf die Verwendungsabsicht des Unternehmers an (BFH-Beschluss vom 27.08.2009 XI B 124/08, BFH/NV 2009, 2010). Als die Geldspielgeräte von der Klin. in 1998 erworben wurden, hatte die Klin. nicht die Absicht, diese Geräte für steuerfreie Tätigkeiten zu verwenden. Nach damaliger Auffassung waren Umsätze aus Geldspielgeräten nämlich steuerpflichtig.

Letztlich fehlt es - wie die Klin. zu Recht vorträgt - auch daran, dass die Geldspielgeräte nicht "ausschließlich" für steuerfreie Tätigkeiten verwendet wurden. Im Jahr 1998 wurden die Geräte nämlich steuerpflichtig verwendet. Dieser Verwendungsanteil ist mehr als nur geringfügig.

3. Zur Steuerberechnung wird auf den klägerischen Schriftsatz vom 24.03.2006 Bezug genommen (Gerichtsakte Bl. 15). Für 2001 ist die Umsatzsteuer antragsgemäß um 1.211,45 EUR zu mindern. Der Minderungsbetrag führt zu einer Steuerfestsetzung für 2001 in Höhe von 12.751,42 EUR. Der Antrag der Klin. lautet auf 12.714,26 EUR. In Höhe des Differenzbetrages unterliegt die Klin., was aber wegen Geringfügigkeit kostenmäßig keine Auswirkung hat. 33
4. Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Vollstreckungsklausel folgt aus § 151 Abs. 3, § 155 FGO, § 708 Nr. 10, § 711 Zivilprozessordnung. 34

