Beschluss vom 19. Februar 2010, II B 122/09

Aussetzung der Vollziehung: Verfassungsmäßigkeit und Gemeinschaftsrechtsmäßigkeit des Hamburger Spielvergnügungsteuergesetzes - Bestimmung und Vorliegen eines Spieleinsatzes i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG - Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer - Sinn und Zweck der Sicherheitsleistung

BFH II. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 105 Abs 2a, EWGRL 388/77 Art 33 Abs 1, FGO § 69, SpVStG HA § 1, SpVStG HA § 2 Nr 1, SpVStG HA § 4, SpielV § 12, SpielV § 13

vorgehend FG Hamburg, 27. Juli 2009, Az: 2 V 90/09

Leitsätze

1. NV: An der Verfassungsmäßigkeit des Hamburger Speilvergnügungsteuergesetzes bestehen bei summarischer Prüfung anhand der Aktenlage keine ernstlichen Zweifel .

2. NV: Zu den Spieleinsätzen i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG zählen nicht nur die in die Spielautomaten eingeworfenen Bargeldbeträge, sondern auch Gewinne, soweit sie sich der Spieler nicht auszahlen lässt, obwohl er dies könnte, sondern unmittelbar zum Weiterspielen verwendet .

Tatbestand

1 I. Die Antragstellerin, Beschwerdegegnerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) betreibt in Hamburg eine Spielhalle mit Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 1 des am 1. Oktober 2005 in Kraft getretenen Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes (HmbSpVStG) vom 29. September 2005 (Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt --GVBl HA-- 2005, 409), das durch Gesetz vom 6. Oktober 2006 (GVBl HA 2006, 509) rückwirkend zum 1. Oktober 2005 geändert wurde. Es handelt sich dabei um Spielgeräte, deren Bauart nach der Spielverordnung (SpielV) in der durch die Verordnung vom 17. Dezember 2005 (BGBl I 2005, 3495) mit Wirkung ab 1. Januar 2006 geänderten Fassung (Neubekanntmachung vom 27. Januar 2006, BGBl I 2006, 280) zugelassen worden ist. Zudem betreibt die Antragstellerin ein Unterhaltungsspielgerät.

2 Die Antragstellerin meldete nach § 8 Abs. 1 HmbSpVStG die Spielvergnügungsteuer für die Gewinnspielgeräte auf der Grundlage der durch die Kontrolleinrichtungen ihrer Spielgeräte ausgewiesenen Spieleinsätze als Bemessungsgrundlage der Steuer gemäß § 1 Abs. 1 und 3 HmbSpVStG nach dem in § 4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG bestimmten Steuersatz von 5 v.H. an. Hieraus bzw. aus den zum Teil vom Antragsgegner, Beschwerdeführer und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) erlassenen Steuerbescheiden ergaben sich Steuerbeträge von 7.026,99 € für Februar 2008, 7.155,75 € für März 2008, 6.280,48 € für April 2008, 8.559,83 € für Mai 2008, 6.131,30 € für Juni 2008, 5.518,17 € für Juli 2008, 5.393,55 € für August 2008, 6.053,40 € für September 2008, 6.947,67 € für Oktober 2008, 7.086,81 € für November 2008, 9.836,31 € für Dezember 2008, 6.824,73 € für Januar 2009 und 6.388,64 € für Februar 2009. Für das Unterhaltungsspielgerät setzte die Antragstellerin gemäß § 4 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG je Kalendermonat 80 € an. Über die Einsprüche gegen die Steueranmeldungen und Steuerbescheide hat das FA noch nicht entschieden.

3 Dem Antrag der Antragstellerin, die Vollziehung der angefochtenen Steueranmeldungen und Steuerbescheide in vollem Umfang ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, entsprach das FA lediglich in Höhe von jeweils 10 v.H. der Steuerbeträge für die Gewinnspielgeräte für Februar bis August 2008 und machte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) zudem von einer Sicherheitsleistung in Höhe der ausgesetzten Beträge abhängig.

4 Das Finanzgericht (FG) lehnte den Antrag, die Vollziehung der Steuerfestsetzungen für September 2008 bis Februar 2009 auszusetzen, mit der Begründung als unzulässig ab, insoweit seien zum Zeitpunkt der Antragstellung bei Gericht die Zugangsvoraussetzungen des § 69 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) noch nicht erfüllt gewesen. Hinsichtlich der Steuer für die Gewinnspielgeräte für Februar bis August 2008 setzte das FG die Vollziehung über

die bereits vom FA gewährte AdV hinaus in Höhe von weiteren 5 v.H. der Steuerbeträge gegen Sicherheitsleistung bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung aus und lehnte den Antrag, die Vollziehung in vollem Umfang ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, im Übrigen mit der Begründung ab, die den Steuerfestsetzungen zu Grunde liegenden Vorschriften des HmbSpVStG seien verfassungsgemäß. Bei der Spielvergnügungsteuer handle es sich um eine Aufwandsteuer, für die sich die Gesetzgebungskompetenz des Landes aus Art. 105 Abs. 2a des Grundgesetzes (GG) ergebe. Die Besteuerung knüpfe zu Recht an den Spieleinsatz an. Technische Schwierigkeiten stünden dem nicht entgegen. Zum Spieleinsatz rechneten auch vom Spieler zum Weiterspielen verwendete Gewinne, und zwar auch dann, wenn er sie ohne vorherige Auszahlung gleich wieder einsetze. Die Steuer sei auf die Spieler kalkulatorisch abwälzbar und mache die Ausübung der Tätigkeit eines Spielgeräteaufstellers nicht in aller Regel unmöglich. Dies ergebe sich bereits daraus, dass die Zahl der Spielhallen in Hamburg über Jahre hinweg relativ konstant geblieben sei und sich die Anzahl der aufgestellten Spielgeräte nach Angaben des FA nach Inkrafttreten des HmbSpVStG um etwa ein Viertel erhöht habe.

5 Ernstlich zweifelhaft sei aber, ob die gesamten von den Spielern geleisteten Einsätze oder nur die um die Steuer verminderten Einsätze als Bemessungsgrundlage der Steuer herangezogen werden dürften. Dies führe zu einer Erhöhung der vom FA gewährten AdV um 5 v.H. der Steuerbeträge. Hinsichtlich der Frage, ob bei den von der Antragstellerin aufgestellten Spielgeräten der Einsatz i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG in allen Fällen zutreffend erfasst worden sei, bleibe es bei der außergerichtlich gewährten AdV. Es bedürfe insoweit der Klärung, ob in die Spielgeräte eingeworfene Geldbeträge oder Gewinne, die sich der Spieler (wieder) auszahlen lasse, als Spieleinsatz gezählt würden, ferner ob die Umbuchung vom Geldspeicher in den Punktespeicher bereits als Spieleinsatz gewertet und die Rückbuchung von Punkten in Geld einsatzmindernd erfasst werde. Eine AdV über 10 v.H. hinaus sei hinsichtlich dieser Problematik aber nicht zu gewähren.

6 Die AdV müsse von einer Sicherheitsleistung in Höhe der ausgesetzten Beträge abhängig gemacht werden, da die Steuerforderungen im Hinblick auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Antragstellerin als gefährdet erschienen. Die Antragstellerin habe andererseits nicht glaubhaft gemacht, dass sie trotz zumutbarer Anstrengungen nicht in der Lage sei, Sicherheit zu leisten.

7 Die Antragstellerin hält mit der Beschwerde an ihrer Ansicht fest, an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzungen bestünden insgesamt ernstliche Zweifel. Die Spielvergnügungsteuer habe erdrosselnde Wirkung. Sie könne nicht auf die Spieler abgewälzt werden, auch nicht kalkulatorisch.

8 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, die Vollziehung der Spielvergnügungsteuer für die Monate Februar 2008 bis Februar 2009 in voller Höhe ohne Sicherheitsleistung auszusetzen und die Beschwerde des FA gegen die Vorentscheidung als unbegründet zurückzuweisen.

9 Das FA beantragt, die Beschwerde der Antragstellerin als unbegründet zurückzuweisen und unter Aufhebung der Vorentscheidung den Antrag insgesamt abzulehnen.

10 An der Rechtmäßigkeit der Steueranmeldungen bestünden über die bereits vom FA gewährte AdV hinaus keine ernstlichen Zweifel. Besteuert werde der gesamte Einsatz der Spieler und nicht lediglich ein um die Steuer verminderter Betrag. Dies sei auch sachlich zutreffend, weil der Spieler für den Gesamtbetrag, den er für eine Spielaktion aufwenden müsse, Spielvergnügen erhalte. Der vom Spieler jeweils aufgewendete Betrag setze sich nicht aus zwei Positionen --einerseits Spielkapital, andererseits Steueranteil-- zusammen. Die Steuer sei auf die Spieler kalkulatorisch abwälzbar. Auf Ungenauigkeiten bei der Erfassung der Einsätze durch die Spielgeräte könne die AdV ebenfalls nicht gestützt werden. Bei den nach dem 31. Dezember 2005 zugelassenen Spielgeräten sei der aufgezeichnete Spieleinsatz auf keinen Fall höher als der nach dem HmbSpVStG zu versteuernde Einsatz; denn das HmbSpVStG ziehe den Einsatz laut SpielV als Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer heran.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Beschwerde des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit sie die Monate Februar bis August 2008 betrifft, und insoweit zur Ablehnung des von der Antragstellerin beim FG gestellten Aussetzungsantrags. Über die bereits vom FA gewährte AdV hinaus bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungen. Der Spieleinsatz ist nach § 1 Abs. 1 und 3 sowie § 4 Abs. 1 Satz 2 HmbSpVStG ohne Kürzung um die Spielvergnügungsteuer der Bemessung der Steuer zu Grunde zu legen.

12 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines

angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder --was vorliegend nicht in Betracht kommt und auch von der Antragstellerin nicht geltend gemacht wird-- seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen kann (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. September 2007 I B 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415; vom 30. Oktober 2008 II B 58/08, BFH/NV 2009, 418; vom 2. April 2009 II B 157/08, BFH/NV 2009, 1146, und vom 26. November 2009 VIII B 190/09, BFH/NV 2010, 331). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen. Das gilt auch dann, wenn ernstliche Zweifel daran bestehen, ob die maßgebliche gesetzliche Regelung verfassungsgemäß ist. An die Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit sind keine strengeren Anforderungen zu stellen als beim Einwand fehlerhafter Rechtsanwendung (BFH-Beschluss vom 23. August 2007 VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799).

13 2. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzungen bestehen jedenfalls nicht über die bereits vom FA gewährte AdV hinaus.

14 a) Der Spielvergnügungsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG u.a. der Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit (§ 33c der Gewerbeordnung --GewO--), wenn der Aufwand in einem Spieleinsatz i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG besteht sowie der Aufstellort der Spielgeräte in Hamburg belegen und einer wenn auch begrenzten Öffentlichkeit zugänglich ist. Spieleinsatz ist gemäß § 1 Abs. 3 HmbSpVStG die Verwendung von Einkommen oder Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens. Steuerschuldner ist nach § 3 Abs. 1 HmbSpVStG der Halter des Spielgerätes. Halter ist derjenige, für dessen Rechnung das Spielgerät aufgestellt wird (Aufsteller). Die Steuer beträgt gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG für die Nutzung der Gewinnspielgeräte für die Zeit nach dem 30. April 2006 5 v.H. des Spieleinsatzes (zuvor 8 v.H.).

15 aa) Was zum Spieleinsatz i.S. von § 1 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG zählt, richtet sich nach § 1 Abs. 3 HmbSpVStG und nicht nach der SpielV; denn § 1 Abs. 3 HmbSpVStG bestimmt den Begriff des Spieleinsatzes eigenständig und verweist zu dessen Definition nicht auf die SpielV. Da es zudem nach den Ausführungen des FG, denen das FA nicht substantiiert widersprochen hat, denkbar ist, dass die Aufzeichnungen der Kontrolleinrichtungen der Spielgeräte nicht in jeder Hinsicht den Vorgaben der SpielV entsprechen, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die von den Kontrolleinrichtungen aufgezeichneten Einsätze nicht in jeder Beziehung mit der nach dem HmbSpVStG anzusetzenden Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer übereinstimmen.

16 bb) Zu den Spieleinsätzen i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG zählen nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Vorschrift nicht nur die in die Spielautomaten eingeworfenen Bargeldbeträge (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 7 SpielV), sondern auch Gewinne, die sich der Spieler nicht auszahlen lässt, obwohl er dies könnte, sondern durch entsprechende Vorabeinstellung der bei dem Spielgerät vorhandenen Bedienvorrichtung oder durch Betätigung der Bedienvorrichtung für jeden einzelnen Einsatz unmittelbar zum Weiterspielen verwendet (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 und 4 SpielV). In einer solchen Nutzung von Gewinnen liegt die Verwendung von Vermögen (Anspruch auf Auszahlung der Gewinne) zur Erlangung des Spielvergnügens. Diese Auslegung des § 1 Abs. 1 und 3 HmbSpVStG ist auch sachgerecht. Es kann für die Besteuerung nach deren Sinn und Zweck keinen Unterschied machen, ob ein Spieler das ihm aufgrund eines Gewinns ausgezahlte Geld wieder in den Spielautomaten einwirft oder ob er gleichsam in einem abgekürzten Zahlungsweg den Gewinn ohne zwischenzeitliche Auszahlung unmittelbar zum Weiterspielen nutzt. In beiden Fällen entsteht ihm ein Aufwand für das Spielvergnügen in gleicher Höhe.

17 cc) Ein Spieleinsatz i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG liegt allerdings erst dann vor, wenn der Spieler die Verfügungsmacht über die in ein Spielgerät eingeworfenen Bargeldbeträge oder über die unmittelbar zum Weiterspielen genutzten Gewinne aufgrund des Spielvorgangs endgültig verloren hat. Werden noch nicht endgültig durch Spielen verbrauchte Teilbeträge nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 und 2 SpielV aufgrund Überschreitens der darin bestimmten Obergrenze von 25 € für die Speicherung von Geldbeträgen in Einsatz- und Gewinnspeichern oder nach § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c SpielV zu Beginn einer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 5 SpielV erzwungenen Spielpause oder aufgrund einer Verfügung des Spielers über die aufgebuchten Beträge nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 Satz 4 SpielV an den Spieler ausgezahlt, fehlt es insoweit an einem der Besteuerung unterliegenden Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten i.S. des § 1 Abs. 1 HmbSpVStG und an einer Verwendung von Einkommen oder Vermögen zur Erlangung des Spielvergnügens i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG. Eine Besteuerung auch der zurückgezahlten

Teilbeträge würde dem Charakter der Spielvergnügungsteuer als örtlicher Aufwandsteuer i.S. des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG widersprechen. Hinsichtlich dieser Teilbeträge liegt kein das eigentliche Steuergut bildender Vergnügungsaufwand des Spielers vor (vgl. dazu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2009, 968, unter C.II.1.b). Da die Spielgerätebetreiber in Höhe der zurückgezahlten Teilbeträge keine Einnahmen erzielen bzw. keine Aufwendungen für die Auszahlung von Gewinnen ersparen, kann die Steuer insoweit auch nicht auf die Spieler abgewälzt werden. Eine solche Abwälzbarkeit der Steuer ist aber aufgrund einer am Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ausgerichteten, gerechten Zuteilung der Vergnügungsteuerlast erforderlich (BVerfG-Beschluss in NVwZ 2009, 968, unter C.II.1.c; vgl. dazu unten 2.b cc).

18 Bei einer teilweisen Rückzahlung von noch nicht vollständig zum Spielen verbrauchten Bargeldbeträgen oder Gewinnen hat die Besteuerung mithin so zu erfolgen, wie wenn der Spieler von vornherein lediglich den Betrag in das Spielgerät eingeworfen hätte, über den er die Verfügungsmacht durch den Spielvorgang endgültig verloren hat.

19 dd) Lässt sich ein Spieler Gewinne sofort auszahlen, statt sie (zunächst) zum Weiterspielen zu verwenden, ändert dies demgegenüber nichts daran, dass die geleisteten Einsätze der Steuer unterliegen; denn bei der Auszahlung von Gewinnen handelt es sich nicht um eine Rückerstattung der Einsätze, die der Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewandt hat.

20 ee) Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer ist der in dem Spieleinsatz bestehende Aufwand des Spielers entgegen der Auffassung des FG Hamburg im Urteil vom 6. August 2008 7 K 189/06 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 70) nicht zunächst um die Steuer zu vermindern. Nach dem klaren Wortlaut von § 1 Abs. 1 und 3 und § 4 Abs. 1 Satz 2 HmbSpVStG bemisst sich die Steuer nach dem gesamten in der Verwendung von Einkommen oder Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens liegenden Aufwand. Dieser Aufwand umfasst auch einen rechnerischen Anteil für die Steuer; denn insoweit muss der Spieler ebenfalls Einkommen oder Vermögen einsetzen, um spielen zu können. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes bestimmen wollen, hätte dies im Wortlaut des Gesetzes zum Ausdruck kommen müssen (vgl. z.B. die Regelung in § 17 Satz 3 des Rennwett- und Lotteriegesetzes).

21 ff) Die Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer errechnet sich somit, indem man die Summe aus den eingezahlten Geldbeträgen und den angefallenen Gewinnen um die ausgezahlten Geldbeträge vermindert. In voller Höhe ausgezahlte Gewinne wirken sich danach auf die Bemessungsgrundlage nicht aus. Die in einem bestimmten Zeitraum entstandene Differenz zwischen den eingezahlten und den ausgezahlten Geldbeträgen, die auch negativ sein kann, ergibt sich, wenn man vom Kasseninhalt zum Ende des Zeitraums den anfänglichen Kasseninhalt abzieht, sofern nicht zwischenzeitlich die Kasse aufgefüllt oder daraus Geld entnommen wurde. Derartige Änderungen des Kassenbestands außerhalb des Spielgeschehens müssen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer zusätzlich berücksichtigt werden, indem in die Kasse eingelegte Geldbeträge dem anfänglichen Kasseninhalt und daraus entnommene Geldbeträge dem zuletzt vorhandenen Kasseninhalt hinzugerechnet werden.

22 Werden die der Steuer zu Grunde liegenden Spieleinsätze auf diese Art und Weise ermittelt, kann zugleich geprüft werden, ob die von den Kontrolleinrichtungen der Spielgeräte aufgezeichneten Einsätze damit übereinstimmen.

23 Die Bemessungsgrundlage der Steuer lässt sich somit problemlos ermitteln, wenn die Kontrolleinrichtung, die das Spielgerät nach § 13 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 SpielV beinhalten muss, korrekt funktioniert. Die Kontrolleinrichtung muss nach dieser Vorschrift sämtliche Einsätze, Gewinne und den Kasseninhalt zeitgerecht, unmittelbar und auslesbar erfassen. Sie muss zudem gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 9 SpielV ebenso wie das ganze Spielgerät und seine Komponenten der Funktion entsprechend nach Maßgabe des Standes der Technik zuverlässig und gegen Veränderungen gesichert gebaut sein.

24 b) Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des HmbSpVStG bestehen bei dieser Auslegung nicht.

25 aa) Die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers für das HmbSpVStG ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Bei der auf die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit erhobenen Spielvergnügungsteuer handelt es sich dem Typus nach um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne dieser Vorschrift. Dies ist für die Begründung der Gesetzgebungskompetenz entscheidend. Unerheblich ist es in diesem Zusammenhang hingegen, ob die Steuer in ihrer konkreten Ausgestaltung insbesondere hinsichtlich des Besteuerungsmaßstabs und der Frage ihrer Abwälzbarkeit auf die Spieler den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht (BVerfG-Beschluss in NVwZ 2009, 968, unter C.I.).

26 bb) Verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Heranziehung des (gesamten) Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage der Steuer.

27 aaa) Die Spielvergnügungsteuer knüpft an die gewerbliche Veranstaltung von Automatenspielen an. Steuerschuldner ist der Veranstalter des Vergnügens. Eigentliches Steuergut ist gleichwohl der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers, weil die Steuer darauf abzielt, die mit der Einkommens- und Vermögensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten. Der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer ist danach der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand (BVerfG-Beschluss in NVwZ 2009, 968, unter C.II.1.b, m.w.N.).

28 bbb) Der Hamburger Gesetzgeber hat demgemäß mit der Heranziehung des Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage der Steuer den sachgerechtesten Maßstab gewählt. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen dagegen, dass die Steuer nicht lediglich auf den um die Steuer verminderten Spieleinsatz erhoben wird. Der Gesetzgeber hat bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Dieser Gestaltungsfreiheit wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich ist. Die Gerichte haben daher nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen nachzuprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat (BVerfG-Beschluss in NVwZ 2009, 968, unter C.II.1.b, m.w.N.).

29 Diese Grenzen sind nicht deshalb überschritten, weil die Steuer an den gesamten Spieleinsatz und nicht an den Spieleinsatz abzüglich der Steuer anknüpft. Für diese Steuerbemessung sprechen zum einen Vereinfachungsgründe, da sich die sonst erforderliche Herausrechnung der Steuer aus dem Spieleinsatz erübrigt. Zum anderen ist es dann, wenn der Gesetzgeber eine bestimmte steuerliche Belastung der Spieleinsätze erreichen will, lediglich eine Frage der Gesetzgebungstechnik, ob die Steuer nach dem gesamten Spieleinsatz oder nach dem um die Steuer verminderten Spieleinsatz mit einem entsprechend höheren Steuersatz bemessen wird. Aus einer solchen Frage der bloßen Gesetzgebungstechnik ohne Auswirkungen auf die Höhe der Steuer kann nicht auf die (teilweise) Verfassungswidrigkeit des Gesetzes geschlossen werden. Das BVerfG hat im Übrigen im Beschluss in NVwZ 2009, 968 ebenfalls nicht ausgeführt, dass der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand des Spielers nur nach Kürzung um die Vergnügungsteuer als Bemessungsgrundlage dieser Steuer herangezogen werden dürfe.

30 ccc) Entsprechendes gilt auch im Hinblick darauf, dass die Steuer auf den Spieleinsatz erhoben wird, ohne dass dieser zunächst um die ab dem Besteuerungszeitraum Mai 2006 zu entrichtende Umsatzsteuer vermindert wird. Die Doppelbelastung der Spielgerätebetreiber mit Umsatz- und Spielvergnügungsteuer hat der Gesetzgeber dadurch berücksichtigt, dass er den bis 30. April 2006 geltenden Steuersatz von 8 v.H. für die Spielvergnügungsteuer ab Mai 2006 auf 5 v.H. herabgesetzt hat.

31 cc) Bei summarischer Prüfung aufgrund des Akteninhalts bestehen gegen die Verfassungsmäßigkeit des HmbSpVStG auch unter dem Gesichtspunkt keine ernstlichen Bedenken, dass die Steuer auf die Spieler abwälzbar sein muss.

32 aaa) Eine am Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Vergnügungsteuerlast erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand betreibt. Nur wenn sie dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann die indirekte Erhebung der Steuer beim Veranstalter des Vergnügens vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung Bestand haben.

33 Sofern Schuldner der Besteuerung von Spielautomaten, wie in aller Regel und auch in Hamburg, der Veranstalter des Vergnügens ist, wird die Steuer gegen ihn nur zur Vereinfachung festgesetzt. Im Ergebnis soll sie den Spieler treffen. Die Steuer muss daher auf diesen abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen "hängen bleiben", der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen. Hierfür genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerpflichtigen nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem

Einzelfall gelingt. Diese Voraussetzung ist zumindest solange gegeben, wie der Spieleinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn erzielt werden kann (BVerfG-Beschluss in NVwZ 2009, 968, unter C.II.1.c und 3., m.w.N.).

34 bbb) Bei der Prüfung, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann nicht auf die tatsächliche Ausgestaltung des Geschäftsbetriebs der Spielgerätebetreiber abgestellt werden. Die Verfassungswidrigkeit des HmbSpVStG kann nicht aus den Folgen rechtlich freier unternehmerischer Entscheidungen abgeleitet werden, wie sie etwa im Einsatz von Spielgeräten bestehen können, die hinsichtlich der Gewinnausschüttungen zu Gunsten der Spieler über die Anforderungen der SpielV hinausgehen. Maßgebend ist vielmehr, ob innerhalb des von der SpielV gezogenen Rahmens der Spielbetrieb so gestaltet werden kann, dass die Spieleinsätze den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb der Spielgeräte bzw. der Spielhallen decken und in der Regel noch Gewinn erzielt werden kann.

35 Diese Beurteilung steht in Einklang mit dem BVerfG-Beschluss in NVwZ 2009, 968, unter C.II.3. Das BVerfG hat in dieser Entscheidung bei der Prüfung, ob die frühere, nach dem Stückzahlmaßstab erhobene Hamburger Spielgerätesteuer auf die Spieler abwälzbar war, auf die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen, insbesondere die SpielV, und nicht auf das tatsächliche Geschäftsgebaren der Spielhallenbetreiber abgestellt.

36 ccc) Nach Aktenlage bestehen keine ernstlichen Zweifel, dass die Spielvergnügungsteuer bei entsprechender Gestaltung der unternehmerischen Tätigkeit auf die Spieler abgewälzt werden kann. Die Antragstellerin macht nicht geltend, dass die Vorschriften der SpielV dem entgegenstünden. Dies ist auch nicht ersichtlich. Die SpielV schreibt in der seit 1. Januar 2006 geltenden Fassung keine Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns mehr vor. § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielV bestimmt lediglich, dass Gewinne in solcher Höhe ausgezahlt werden müssen, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 33 € je Stunde als Kasseninhalt verbleibt. Darüber hinaus sieht § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und 6 SpielV Regelungen über den von der Mindestspieldauer abhängigen Höchsteinsatz, maximale Verluste und Gewinne sowie eine Begrenzung der Speicherung von Geldbeträgen in Einsatz- und Gewinnspeichern vor. In diesem Rahmen verbleiben dem Spielhallenbetreiber Spielräume für eine betriebswirtschaftliche Planung und Kalkulation. So können neben Maßnahmen zur Senkung der allgemeinen Kosten Spielgeräte eingesetzt werden, bei denen die in § 13 Abs. 1 Nr. 1 und 2 SpielV bestimmte Mindestspieldauer überschritten und die in diesen Vorschriften vorgesehenen maximalen Einsätze und Gewinne unterschritten werden und ferner die Gewinnquoten niedriger als bei den von der Antragstellerin betriebenen Geräten sind. Die Hersteller könnten die Geräte auch so programmieren, dass lediglich die um die Steuer verminderten Einsätze zum Spielen verwendet werden können. Dass solche Spielgeräte nach § 33c Abs. 1 Satz 1 GewO i.V.m. §§ 11 ff. SpielV nicht zugelassen werden würden, hat die Antragstellerin nicht vorgetragen und ist auch nicht ersichtlich.

37 Es obliegt den Spielhallenbetreibern, solche Spielgeräte einzusetzen, die es ermöglichen, trotz der Entrichtung der Spielvergnügungsteuer im Regelfall Gewinne zu erzielen. Bei entsprechender Nachfrage ist davon auszugehen, dass derartige Spielautomaten auch angeboten werden. Da die Spielvergnügungsteuer alle Spielhallenbetreiber in Hamburg gleichermaßen betrifft und diese daher vor der Notwendigkeit stehen, ihren Geschäftsbetrieb so einzurichten, dass sie zur Entrichtung dieser Steuer unter Wahrung der Wirtschaftlichkeit ihres Unternehmens in der Lage sind, können Erfordernisse des Wettbewerbs jedenfalls längerfristig nicht dazu zwingen, Spielgeräte mit so hohen Gewinnquoten einzusetzen, dass die kalkulatorische Überwälzung der Steuer auf die Spieler allgemein oder in einer Vielzahl von Fällen nicht möglich ist.

38 Für die Möglichkeit einer Überwälzung der Steuer auf die Spieler spricht im Übrigen das unwidersprochen gebliebene Vorbringen des FA, dass die Zahl der Spielhallen nach Inkrafttreten des HmbSpVStG in etwa gleich geblieben sei und sich die Zahl der Spielgeräte deutlich erhöht habe. Dass eine Vielzahl von Spielhallenbetreibern die Steuer aus wirtschaftlichen Gründen nicht entrichtet oder für die Steuerzahlung nach Begleichung der übrigen Kosten nicht die Einsätze der Spieler, sondern anderweit vorhandenes Einkommen oder Vermögen verwendet habe, bringt die Antragstellerin nicht substantiiert vor.

39 dd) Hinsichtlich der Frage, ob die Steuer dazu führt, dass die Spielhallenbetreiber in aller Regel wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sind, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung oder --bei juristischen Personen-- zur Grundlage ihrer unternehmerischen Erwerbstätigkeit zu machen, und dass deshalb ein Verstoß gegen das Grundrecht auf freie Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 GG) vorliege (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2007 II R 2/05, BFHE 217, 280), gelten die Ausführungen zu oben 2.b cc entsprechend.

40 ee) Die Erhebung der Spielvergnügungsteuer auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit verletzt nicht deshalb den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil § 2 Nr. 1 HmbSpVStG den Aufwand, der der Spielbankabgabe

unterliegt, von der Besteuerung ausnimmt. Für die verfassungsrechtliche Beurteilung kommt es in diesem Zusammenhang nicht auf die Bezeichnung und Zusammensetzung der Steuern und Abgaben, sondern auf deren im Ergebnis eintretende Belastungswirkung an (BFH-Beschluss vom 1. Februar 2007 II B 51/06, BFH/NV 2007, 987, unter II.5., m.w.N.). Dass die steuerliche Belastung der gewerblichen Spielhallenbetreiber insgesamt höher sei als die Belastung der Hamburger Spielbank durch die Spielbankabgabe und die Umsatzsteuer, ist nicht erkennbar. Die Steuerbefreiung der Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind (§ 4 Nr. 9 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes a.F.), ist mit Wirkung ab 6. Mai 2006 durch das Gesetz vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095) entfallen.

41 ff) Ernstliche Bedenken bestehen auch nicht gegen die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Unterhaltungsspielgeräte in Spielhallen nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG mit 80 € je Spielgerät und Kalendermonat.

42 Das BVerfG hat zwar im Beschluss in NVwZ 2009, 968 die Verwendung des Stückzahlmaßstabs für die Besteuerung von Gewinnspielautomaten als nicht mehr mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar angesehen. Diese Beurteilung beruht aber darauf, dass der Stückzahlmaßstab bei diesen Geräten wegen der erheblichen, teils übergroßen Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse strukturell nicht geeignet ist, den verfassungsrechtlich notwendigen Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler zu gewährleisten, und seit dem 1. Januar 1997 nur noch Gewinnspielgeräte aufgestellt sein dürfen, die mit einem manipulationssicheren Zählwerk ausgestattet sind.

43 Dass diese Voraussetzungen für die verfassungsrechtliche Unzulässigkeit des Stückzahlmaßstabs auch bei den Unterhaltungsspielgeräten erfüllt seien, hat die Antragstellerin nicht vorgetragen und ist auch nicht ersichtlich. Die vom BVerfG angeführte, in den Jahren 1989 und 1990 zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit und den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits sowie den zuständigen Bundesministerien andererseits abgeschlossene selbstverpflichtende Vereinbarung, nach der ab dem 1. Januar 1997 nur noch Spielgeräte aufgestellt sein dürfen, die mit einem manipulationssicheren Zählwerk ausgestattet sind, bezieht sich nur auf Gewinnspielgeräte.

44 c) Das HmbSpVStG ist mit Gemeinschaftsrecht vereinbar. Es liegt kein Verstoß gegen Art. 33 Abs. 1 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) oder den hiermit übereinstimmenden Art. 401 der am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vor (BFH-Urteil in BFHE 217, 280; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 987, unter II.8.).

45 Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hat die bisherige, diesen BFH-Entscheidungen zu Grunde liegende Rechtsprechung zu Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG durch den Beschluss vom 27. November 2008 C-156/08, Vollkommer (Slg. 2008, I-165) nochmals bestätigt. Die Mehrwertsteuer wird danach durch folgende vier wesentliche Merkmale gekennzeichnet: Allgemeine Geltung für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.

46 Die Spielvergnügungsteuer hat danach nicht den Charakter einer Mehrwert-/Umsatzsteuer, weil sie nicht allgemein auf alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, sondern nur auf die in § 1 HmbSpVStG bestimmten, eng umgrenzten Tatbestände und ferner nur auf einer Stufe, nämlich von den Haltern der Spielgeräte und nicht etwa auch von deren Herstellern oder Lieferanten erhoben wird.

47 d) Bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel ist nicht erkennbar, dass die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steueranmeldungen über die bereits vom FA gewährte AdV hinaus wegen einer etwaigen nicht mit § 1 Abs. 3 HmbSpVStG übereinstimmenden Erfassung der der Bemessung der Steuer zu Grunde gelegten Einsätze der Spieler durch die Kontrolleinrichtungen der Spielgeräte ernstlich zweifelhaft sei.

48 Die gemäß § 11 SpielV für die Entscheidung über den Antrag auf Zulassung der Bauart eines Gewinnspielgerätes zuständige Physikalisch-Technische Bundesanstalt darf nach § 13 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 SpielV die Bauart eines

solchen Gerätes nur zulassen, wenn es eine Kontrolleinrichtung beinhaltet, die sämtliche Einsätze, Gewinne und den Kasseninhalt zeitgerecht, unmittelbar und auslesbar erfasst. Diese Erfassung dient auch steuerlichen Zwecken, wie sich aus § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d SpielV ergibt. Das Spielgerät und seine Komponenten müssen zudem, wie bereits ausgeführt, gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 9 SpielV der Funktion entsprechend nach Maßgabe des Standes der Technik zuverlässig und gegen Veränderungen gesichert gebaut sein.

49 Die Antragstellerin hat sich dazu nicht geäußert und nicht dargelegt, dass die von ihr betriebenen Spielgeräte einschließlich der Kontrolleinrichtungen diesen Anforderungen nicht entsprächen.

III.

50 Die Beschwerde der Antragstellerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen. Fehler der Vorentscheidung zu Lasten der Antragstellerin sind nicht ersichtlich. Die Antragstellerin hat keine Einwendungen gegen die Ansicht des FG erhoben, der AdV-Antrag sei bezüglich der Monate September 2008 bis Februar 2009 unzulässig. Hinsichtlich der Steuer für die Monate Februar bis August 2008 bestehen, wie bereits oben II. dargelegt, über die vom FA gewährte AdV hinaus keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungen. Die außergerichtlich gewährte AdV wurde zu Recht von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht.

51 1. Die Aussetzung gegen Leistung einer Sicherheit (§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 FGO) ist angezeigt, wenn die spätere Vollstreckung der Steuerforderung infolge der AdV gefährdet oder erschwert erscheint. Die Sicherheitsleistung dient der Vermeidung von Steuerausfällen bei einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Verfahrensausgang (BFH-Beschlüsse vom 24. Oktober 2000 V B 144/00, BFH/NV 2001, 493, und vom 17. Mai 2005 I B 109/04, BFH/NV 2005, 1782). Sie erübrigt sich, wenn mit Gewissheit oder großer Wahrscheinlichkeit ein für den Steuerpflichtigen günstiger Prozessausgang zu erwarten ist (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2001, 493, und in BFH/NV 2005, 1782).

52 2. Von einer Sicherheitsleistung kann danach nicht abgesehen werden. Nach Aktenlage kann nicht davon ausgegangen werden, dass hinsichtlich der vom FA ausgesetzten Beträge mit Gewissheit oder großer Wahrscheinlichkeit ein für die Antragstellerin günstiger Prozessausgang zu erwarten sei. Es ist offen, ob im Hauptsacheverfahren eine zu Lasten der Antragstellerin unzutreffende Ermittlung der den angefochtenen Steuerfestsetzungen zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen festgestellt wird. Bei einem für die Antragstellerin ungünstigen Ausgang des Hauptsacheverfahrens besteht aufgrund der von der Antragstellerin geltend gemachten Schwierigkeiten bei der Aufbringung der Steuer die Gefahr eines Steuerausfalls. Andererseits hat die Antragstellerin nicht glaubhaft gemacht, dass sie trotz zumutbarer Anstrengungen nicht in der Lage sei, Sicherheit zu leisten, und dass deshalb von einer Sicherheitsleistung abgesehen werden müsse (vgl. dazu z.B. BFH-Beschluss vom 31. Januar 1997 X S 11/96, BFH/NV 1997, 512, m.w.N.). Die Antragstellerin hat ihre gegenwärtige wirtschaftliche Lage (Vermögen, Schulden, flüssige Mittel) und etwaige Bemühungen um eine Sicherheitsleistung etwa durch Bankbürgschaft weder im Einzelnen mitgeteilt noch ihre Angaben durch präsente Beweismittel glaubhaft gemacht. Auf derartige konkrete Angaben und deren Glaubhaftmachung muss auch unter Berücksichtigung des BVerfG-Beschlusses vom 22. September 2009 1 BvR 1305/09 (Deutsches Steuerrecht 2009, 2146) nicht verzichtet werden; denn das BVerfG hat die Antragsteller im AdV-Verfahren von einer solchen Mitwirkung nicht freigestellt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de