Urteil vom 05. November 2019, II R 15/17

Spielvergnügungsteuer-Nachschau in Hamburg

ECLI:DE:BFH:2019:U.051119.IIR15.17.0

BFH II. Senat

AO § 88, AO § 121, AO § 147 Abs 6, AO § 162, FGO § 118 Abs 2, SpVStG HA , GG Art 13 Abs 1, GG Art 19 Abs 1, AO § 168 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Hamburg, 06. Februar 2017, Az: 2 K 137/14

Leitsätze

1. Die Spielvergnügungsteuer-Nachschau nach dem Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetz ist ohne Anlass zulässig .

2. Die Nachschau erlaubt dem FA die Auslesung der Daten von Spielgeräten mit Hilfe eigener Auslesegeräte sowie deren Speicherung .

3. Die zeitnahe bauartbedingte Löschung des Datenspeichers im Spielgerät hindert die Auswertung der ausgelesenen Daten nicht. Inhaltliche Bedenken gegen die Ausleseergebnisse sind tatsächlich zu würdigen .

4. Hat das FA den Spieleinsatz exakt ermittelt, ist der Ansatz der entsprechenden Bemessungsgrundlage keine Schätzung .

5. Die Anmeldung der Spielvergnügungsteuer steht einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich .

6. Das Hamburgische Spielvergnügungsteuergesetz ist verfassungs- und unionsrechtskonform .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 07.02.2017 - 2 K 137/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Spielhalle mit Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeiten in Hamburg. Geschäftsführer der Komplementärin der Klägerin ist A. Die Anmeldung der Spielvergnügungsteuer gemäß § 8 des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes (HmbSpVStG) für den Streitzeitraum April 2012 ging am 10.05.2012 bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Die Klägerin erklärte einen Spieleinsatz gemäß § 1 Abs. 3 HmbSpVStG in Höhe von aaa € und errechnete eine Steuer in Höhe von bbb €. Die Daten speicherte sie extern.

2 Am 23.05.2012 führte das FA nach einer kurz zuvor getroffenen Terminvereinbarung eine Spielvergnügungsteuer-Nachschau durch. Nachdem von Seiten der Klägerin die Geräte geöffnet worden waren, schlossen zwei Mitarbeiter des FA ein dem FA gehörendes Auslesegerät der Firma D an die jeweiligen Schnittstellen der insgesamt zehn Spielgeräte an. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurden damit Daten auf das Auslesegerät überspielt und später mittels Software der Firma D an einem PC-Arbeitsplatz des FA ausgedruckt.

3 Auf Aufforderung des FA reichte die Klägerin am 21.11.2012 u.a. für den Monat April 2012 Geräteausdrucke ein.

4 Seiner Auslesung hatte das FA entnommen, dass die Klägerin für das Gerät mit der Nr. XXX-1 nur für die Zeit ab dem 15.04.2012 einen Spieleinsatz erfasst habe, obwohl es seit dem 13.02.2012 in der Spielhalle aufgestellt gewesen sei. Ebenso habe die Klägerin im Falle eines Gerätetauschs für April 2012 nur das Tauschgerät mit der Nr. XXX-2 ab dem 19.04.2012 erfasst, nicht hingegen das ausgetauschte Gerät mit der Nr. XXX-3, das bis zum 19.04.2012 betrieben worden sei. Zudem habe die Auslesung für das Gerät XXX-4 einen Spieleinsatz für den April 2012 ergeben, obwohl es ausweislich der Anmeldung der Klägerin erst am 02.05.2012 in Betrieb genommen worden sein sollte. Im Übrigen waren die Ausdrucke der Klägerin und des FA hinsichtlich der Positionen "Nachfüllungen" und "Hopperinhalt" identisch. Bei den Positionen "Einwurf", "Auswurf" und "Saldo 2" betrugen die Werte in den Ausdrucken der Klägerin die Hälfte der Werte, die sich in den Ausdrucken des FA finden.

5 Die im Laufe des Jahres 2012 seitens der Klägerin angemeldeten monatlichen Spieleinsätze beliefen sich auf Beträge zwischen ccc € und ddd € in den Monaten Januar bis April und auf Beträge zwischen eee € und fff € in den Monaten Mai bis Dezember.

6 Während des Jahres 2013 leitete auf Betreiben des FA das dafür zuständige Finanzamt ein Strafverfahren gegen A wegen Verdachts der Hinterziehung von Spielvergnügungsteuer ein. Im Rahmen dieses Ermittlungsverfahrens hatte A Akteneinsicht.

7 Das FA erachtete die von ihm selbst ausgedruckten Ausleseergebnisse für zutreffend und schätzte für diejenigen Zeiten/Geräte, für die es keine Ausleseergebnisse erzielt hatte, die Spieleinsätze in der Weise, dass es den späteren Tagesspieleinsatz auf die fehlenden Tage herunterbrach. Mit Bescheid vom 10.10.2013 setzte das FA für den Monat April 2012 Spielvergnügungsteuer in Höhe von ggg € fest (Bemessungsgrundlage Spieleinsatz gemäß § 1 Abs. 3 HmbSpVStG hhh €). Zur Begründung heißt es, die angemeldeten Spieleinsätze stimmten nicht mit denen im Rahmen der Nachschau am 23.05.2012 festgestellten Einsätzen überein. Für zwei Geldspielgeräte seien die Einsätze zeitanteilig geschätzt worden. Eine nähere Berechnung für diese Schätzung enthält die Anlage zum Bescheid.

8 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das FG ist nach Vernehmung zweier Mitarbeiter der hamburgischen Finanzverwaltung als Zeugen (vornehmlich betreffend das Zustandekommen der Ausdrucke im FA) sowie des Mitarbeiters der Firma D (B) zu der Auffassung gelangt, dass die Schätzung der höheren Steuer dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig sei. Das FA sei befugt gewesen, im Rahmen der zulässigen Nachschau eine eigene Auslesung vorzunehmen, deren Ergebnisse in Verbindung mit dem Erklärungsverhalten der Klägerin (anschließender Anstieg der Spieleinsätze) Zweifel an der Richtigkeit der klägerischen Angaben begründeten.

9 Mit der Revision rügt die Klägerin Verstöße gegen formelles und materielles einfaches sowie höherrangiges Recht.

10 Der Bescheid leide bereits unter einem unheilbaren Begründungsmangel nach § 121 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO), da er nicht auf § 162 AO gestützt worden sei. Dessen Voraussetzungen lägen auch materiell-rechtlich nicht vor. Sie, die Klägerin, habe ihre Aufzeichnungspflichten erfüllt, so dass ihrer Finanzbuchhaltung Beweiskraft nach § 158 AO zukomme. So wie das FG meine, bestimmte Positionen seien bei der Klägerin halbiert, könnten ebenso die Positionen bei dem FA verdoppelt worden sein. Die Vorgänge bei der Datenübertragung seitens des FA seien ungeklärt geblieben. Umstände, die Anlass gäben, die Richtigkeit der Aufzeichnungen zu beanstanden, existierten nicht. Die ab Mai 2012 höheren Umsätze seien auf verlängerte Öffnungszeiten in der Nachtzeit zurückzuführen. Es verstoße zudem gegen das Recht auf rechtliches Gehör aus § 91 AO, dass das FA die Auslesung nicht sofort überprüft, sondern erst nach 17 Monaten den angefochtenen Bescheid erlassen habe. Die Spielgeräte speicherten die Daten maximal zwei Monate. Das Strafverfahren gegen A sei über ein Jahr nach Durchführung der Nachschau eingeleitet worden. Es habe keine Möglichkeit mehr gegeben, eine gemeinsame Auslesung vorzunehmen, die Daten zu prüfen, Stellung zu nehmen und so die Zahlen des FA zu widerlegen.

11 Die Daten aus der Auslesung der Geräte durch das FA unterlägen zudem einem Verwertungsverbot, da sie widerrechtlich erhoben worden seien. § 11 Abs. 2 HmbSpVStG ermögliche einerseits bei wörtlicher Auslegung alle erdenklichen Eingriffe, verpflichte andererseits den Steuerpflichtigen nur, die notwendigen Verrichtungen an den Spielgeräten vorzunehmen, nicht, Eingriffe zu dulden. Das Auslesen bleibe dem Steuerpflichtigen vorbehalten. Nur so könne die eigentlich verfassungswidrig unbestimmte Norm noch verfassungsmäßig sein. Ferner dürften die Befugnisse der Nachschau nicht in die gesetzlich austarierte Abstimmung zwischen Außenprüfung und Ermittlungsverfahren eingreifen. Den Zugriff eröffne höchstens die Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO. Im Ermittlungsverfahren sei das Auslesen privater Daten eine Durchsuchungsmaßnahme; das eigenmächtige Kopieren, ein milderes Mittel zur Beschlagnahme, stehe als Fahndungsmaßnahme nach § 105 der Strafprozessordnung (StPO)

unter Richtervorbehalt und sei mit Rechtsmitteln nach § 304 StPO bzw. § 98 Abs. 2 StPO angreifbar. Die Nachschau dürfe dies nicht unterlaufen. Statt dessen sei das Auslesen der Geräte durch finanzamtseigene Technik ein Eingriff in Art. 13 des Grundgesetzes (GG), ferner eine Verletzung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung und auf Datenschutz nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG.

12 Schließlich sei das HmbSpVStG verfassungs- und unionsrechtswidrig. Die Freie und Hansestadt Hamburg habe nach Art. 105 Abs. 2a GG keine Gesetzgebungskompetenz. Die Steuer sei mit Art. 3 Abs. 1 GG sowie Art. 12 GG unvereinbar und habe erdrosselnde Wirkung. Die auf dem Markt befindlichen Spielgeräte ließen eine zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu, weil sie auch Geldbeträge als Einsatz erfassten, die nach der Umwandlung in Punkte in den Geldspeicher zurückgebucht und zurückgezahlt würden. Der Verstoß gegen Unionsrecht bestehe zum einen in der --entgegen dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 - C-440/12 (EU:C:2013:687)-- fehlenden Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielvergnügungsteuer, zum anderen in dem Verstoß gegen die Notifizierungspflicht aus der Richtlinie 98/34/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.06.1998 über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der Normen und technischen Vorschriften (Amtsblatt L 204, 37).

13 Die Klägerin hat sinngemäß beantragt,
unter Aufhebung des FG-Urteils den Spielvergnügungsteuerbescheid für den Monat April 2012 vom 10.10.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.04.2014 aufzuheben,
hilfsweise,
dergestalt zu ändern, dass die Spielvergnügungsteuer auf iii € festgesetzt wird.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

15 Die zulässige (dazu I.) Revision ist nicht begründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass der auf die Auslesung durch das FA gestützte Bescheid zur Spielvergnügungsteuer April 2012 rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt. Er entspricht den Vorgaben des einfachen Rechts (dazu II.), die ihrerseits weder verfassungswidrig noch unionsrechtswidrig sind (dazu III.).

I.

16 Die Revision ist zulässig.

17 1. Soweit die Klägerin einen Antrag formuliert hat, der sich mit Aktenzeichen und Zahl nicht auf das vorliegende, sondern auf das parallele Revisionsverfahren II R 14/17 bezieht, handelt es sich offenkundig lediglich um einen Schreibfehler. Der Antrag ist daher so zu verstehen, dass die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung des FG-Urteils den Spielvergnügungsteuerbescheid für den Monat April 2012 vom 10.10.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.04.2014 aufzuheben,
hilfsweise,
dergestalt zu ändern, dass die Spielvergnügungsteuer auf bbb € festgesetzt wird.

18 2. Die Revision ist auch insoweit zulässig, als der Antrag damit über den Antrag im Klageverfahren hinausreicht. Zwar darf ein Revisionsantrag grundsätzlich nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Eine Erweiterung des Klageantrags im Revisionsverfahren ist unzulässig. Es ist indessen anerkannt, dass keine Bindung an den Klageantrag gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO besteht, wenn der Bundesfinanzhof (BFH) zu dem Ergebnis gelangt, der angefochtene Bescheid sei insgesamt rechtswidrig. Es ist deshalb dem Revisionskläger nicht verwehrt, mit seinem Revisionsantrag geltend zu machen, ein solcher Ausnahmefall liege vor (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 - IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606, Rz 15, m.w.N.).

II.

19 Die Klägerin schuldet 5 % des Spieleinsatzes als Spielvergnügungsteuer (dazu 1.). Der angefochtene Bescheid legt

zu Recht die von dem FA ausgelesenen sowie geschätzten Werte über den Spieleinsatz zugrunde (dazu 2.) und durfte auch verfahrensrechtlich ergehen wie geschehen (dazu 3.).

20 1. Als Spielvergnügungsteuer sind 5 % des Spieleinsatzes festzusetzen.

21 a) Nach § 1 Abs. 1 HmbSpVStG unterliegt der Steuer nach den Vorschriften der HmbSpVStG der Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten i.S. von Absatz 2, wenn der Aufwand in einem Spieleinsatz i.S. von Absatz 3 besteht sowie der Aufstellort der Spielgeräte in Hamburg belegen und einer wenn auch begrenzten Öffentlichkeit zugänglich ist. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG sind Spielgeräte i.S. von Abs. 1 die Spielgeräte mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit (§ 33c der Gewerbeordnung). § 1 Abs. 3 HmbSpVStG wiederum definiert als Spieleinsatz die Verwendung von Einkommen oder Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens.

22 b) Gemäß § 3 Abs. 1 HmbSpVStG ist Steuerschuldner der Halter des Spielgerätes. Halter ist derjenige, für dessen Rechnung das Spielgerät aufgestellt wird (Aufsteller).

23 c) Nach § 4 Abs. 1 HmbSpVStG beträgt die Steuer für die Nutzung von Spielgeräten i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG 5 vom Hundert des Spieleinsatzes.

24 d) Die Befreiungsvorschriften des § 2 HmbSpVStG sind im Streitfall ersichtlich nicht einschlägig.

25 2. Die dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage ist nicht zu beanstanden. Die Auslesung im Rahmen der Nachschau war zulässig und rechtfertigt den Ansatz des dabei ermittelten sowie des für zwei Geräte hinzugeschätzten Spieleinsatzes.

26 a) Die Nachschau sowie die Auslesung der Daten durch das FA waren zulässig. Damit ist die Frage unerheblich, inwieweit aus einer ggf. rechtswidrigen Nachschau oder ihrer Durchführung ein steuerverfahrensrechtliches Verwertungsverbot folgen könnte.

27 aa) Nach § 11 Abs. 1 HmbSpVStG können zur Sicherstellung einer gleichmäßigen und vollständigen Festsetzung und Erhebung der Spielvergnügungsteuer die Bediensteten der zuständigen Behörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume von in § 3 HmbSpVStG genannten Personen während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Spielvergnügungsteuernachschau). Das sind nach § 3 Abs. 1 HmbSpVStG der Aufsteller und nach § 3 Abs. 2 HmbSpVStG der Inhaber des Aufstellortes des Spielgerätes. Nach § 11 Abs. 2 HmbSpVStG haben die in § 3 HmbSpVStG genannten Personen und die von ihnen betrauten Personen auf Verlangen der Bediensteten Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Unterlagen vorzulegen, Auskünfte zu erteilen und die notwendigen Verrichtungen an den Spielgeräten vorzunehmen, damit die Feststellungen ermöglicht werden.

28 bb) Es besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit darüber, dass die Nachschau selbst dem Grunde nach ohne Anlass zulässig war.

29 cc) Es war aber auch zulässig, dass das FA nach Öffnung der Geräte durch einen Verantwortlichen der Klägerin die gespeicherten Daten mit Hilfe eines eigenen Auslesegeräts selbst feststellte. Die entsprechende Befugnis ergibt sich aus § 11 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 HmbSpVStG (ebenso bereits im summarischen Verfahren BFH-Beschluss vom 19.02.2018 - II B 75/16, BFH/NV 2018, 706, Rz 38 bis 44).

30 (1) Das FA besitzt die Befugnis, Feststellungen selbst zu treffen. § 11 Abs. 2 HmbSpVStG beschreibt zwar mit den Worten "damit die Feststellungen ermöglicht werden" sprachlich vordergründig nur den Zweck der Verpflichtung, Verrichtungen an den Spielgeräten vorzunehmen. Verpflichtungen und Befugnisse zu einem bestimmten Zweck wären aber sinnwidrig, die Norm funktionslos, wenn nicht gleichzeitig auch der Zweck selbst verfolgt und umgesetzt werden dürfte. Ebenso erlaubt § 11 Abs. 1 HmbSpVStG der Behörde das Betreten der betreffenden Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume, "um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können". Das Betretungsrecht ginge mangels erfüllbaren Zwecks ins Leere, wenn nicht die Behörde das Recht zur Sachverhaltsfeststellung besäße.

31 (2) Inhaltlich zielen die dem FA erlaubten Feststellungen auf alle Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können. Das sind insbesondere die von den Spielgeräten gespeicherten Daten, die den als Bemessungsgrundlage dienenden Spieleinsatz feststellen lassen. § 11 Abs. 2 HmbSpVStG nimmt mit der

Formulierung "die Feststellungen" Bezug auf § 11 Abs. 1 HmbSpVStG, der den Gegenstand der Feststellung mit "Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können" beschreibt.

32 (3) Das FA ist befugt, die Auslesung mittels eigenen Auslesegeräts vorzunehmen; allerdings obliegt ihm diese Auslesung auch. Ein anderes Verständnis der Vorschriften führte zu einer Lücke zwischen der Pflicht des Steuerpflichtigen --Verrichtungen an den Spielgeräten-- und dem Recht der Finanzbehörde --Kenntnisnahme der Daten--, die im Ergebnis jegliche Feststellungen unmöglich machte.

33 Zulässig sind alle erforderlichen Maßnahmen. § 11 Abs. 1 HmbSpVStG grenzt die zulässigen Maßnahmen nicht näher ein. Wenn nach § 11 Abs. 2 HmbSpVStG der Steuerpflichtige die Verpflichtung hat, Verrichtungen an den Spielgeräten vorzunehmen, darf das FA Kenntnis von den in den Spielgeräten gespeicherten Daten nehmen. Diese Daten sind die besteuerungsrelevanten Sachverhalte. Das FA hat folglich das Recht, sich Kenntnis von den Daten zu beschaffen. In elektronisch gespeicherter Form sind Daten nicht lesbar. Da das Recht zur Kenntnisnahme nur mit Hilfe technischer Vorrichtungen ausgeübt werden kann, folgt hieraus ein Recht, diese zu nutzen. Da zudem die Berechtigung zur Kenntnisnahme sinnlos wäre, wenn das FA diese Daten nicht auch aufzeichnen dürfte, folgt daraus die Befugnis, die Daten auf eigenem Datenträger zu speichern.

34 Das FA muss sich nicht darauf verweisen lassen, die Auslesung mittels eines von dem Steuerpflichtigen gestellten Auslesegeräts oder durch den Steuerpflichtigen selbst mit dessen Gerät vornehmen zu lassen. Die Verpflichtung des Steuerpflichtigen aus § 11 Abs. 2 HmbSpVStG beschränkt sich zumindest dem Wortlaut der Vorschrift nach auf Verrichtungen an Spielgeräten. Das Auslesen der Daten mittels Auslesegeräts gehört nicht dazu, sondern betrifft den Transport der im Spielgerät gespeicherten Daten auf ein externes Medium.

35 Eine Auslesung durch den Steuerpflichtigen selbst würde dem Zweck der Nachschau, besteuerungsrelevante Sachverhalte festzustellen, zuwiderlaufen. Die Finanzbehörde kann die in den Spielgeräten aufgezeichneten Daten ernstlich nur überprüfen, wenn sie selbst unmittelbaren Zugriff auf die in den Spielgeräten vorhandenen Daten hat. Nimmt der Steuerpflichtige selbst die Auslesung vor und erstellt ggf. Ausdrucke der Daten, sind ein oder mehrere Geräte zwischengeschaltet. Diese enthalten Fehlerquellen, seien es unabsichtliche Programmier- oder Bedienfehler, seien es bewusste Manipulationen. Eine Überprüfung, ob die so mitgeteilten, ggf. ausgedruckten Daten den in den Spielgeräten gespeicherten Daten entsprechen, setzt eine Überprüfung auch der zwischengeschalteten Geräte voraus. Eine derartige Befugnis wäre § 11 HmbSpVStG noch weniger zu entnehmen als die Befugnis zur Auslesung mittels eigenen Auslesegeräts.

36 (4) Diese Auslegung setzt sich nicht in Widerspruch zu anderen Regelungen über behördliche Ermittlungsbefugnisse. Dies betrifft zum einen § 147 Abs. 6 AO. Die Reichweite dieser Vorschrift ist nicht erheblich. Die Nachschau ist keine Außenprüfung. Sie steht als punktuelle Prüfungsmaßnahme weder vor noch nach, sondern neben der Außenprüfung. Ein Grundsatz des Inhalts, dass die Befugnisse im Rahmen einer Nachschau nicht von den Befugnissen im Rahmen einer Außenprüfung abweichen dürften, ist nicht zu erkennen. Es betrifft zum anderen Durchsuchung und Beschlagnahme nach der StPO. Die Nachschau ist keine strafprozessuale Maßnahme. Im vorliegenden Streit steht lediglich eine steuerrechtliche, keine strafrechtliche Verwertung in Rede.

37 (5) Die zur Einführung des HmbSpVStG in Gestalt einer Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft gegebene Begründung des Gesetzes (Drucksache 18/2622 vom 26.07.2005 der Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg) bestätigt diese Auslegung. Danach sollte § 11 HmbSpVStG angesichts bestehender Kontrolldefizite der Behörde die Möglichkeit einer vorsorgenden Überprüfung der von den Beteiligten erklärten Angaben ermöglichen.

38 b) Die durch das FA ausgelesenen und ausgedruckten Daten sind zu Recht der Besteuerung zugrunde gelegt worden.

39 aa) Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG die in den Ausdrucken des FA als Ergebnis der eigenen Auslesung enthaltenen Spieleinsätze für identisch mit den zum Zeitpunkt der Auslesung in den Geräten gespeicherten Daten erachtet hat.

40 Die Antworten auf die beiden Fragen, ob erstens das FA mit einem eigenen Auslesegerät die in dem Spielgerät gespeicherten Daten unverändert auslas und ob zweitens im FA die so ausgelesenen Daten unverändert ausgedruckt worden sind, ob also schlussendlich die in den Ausdrucken des FA enthaltenen Daten die in dem Spielgerät gespeicherten Daten korrekt wiedergeben, gehören zu den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht sind. Der BFH prüft als Revisionsinstanz nur, ob dem FG bei der

tatsächlichen Würdigung Rechtsverstöße unterlaufen sind. Insbesondere die Würdigung von Unterlagen und Beweisergebnissen ist grundsätzlich dem FG vorbehalten, das hierbei nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden muss (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der BFH ist an die Würdigung des FG schon dann gebunden, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.07.2016 - X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz 20; BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 27). So verhält es sich im Streitfall.

41 (1) Soweit die Klägerin meint, sie selbst habe die Daten mit ihrem damals aktuellen Auslesegerät ebenso ausgelesen wie das FA mit seinem Auslesegerät, so dass nicht mehr für die Fehlerhaftigkeit ihrer Daten ("Halbierung" der Spieleinsätze) als für die Fehlerhaftigkeit der Daten des FA ("Verdoppelung" der Spieleinsätze) spreche, rügt sie allein die tatsächliche Beweiswürdigung durch das FG. Das FG hat sich nach Zeugenvernehmungen eine Überzeugung dahin gebildet, dass bei der Auslesung der Spielgeräte und beim Ausdruck der Daten dem FA keine Fehler unterlaufen seien. Die Beurteilung von Zeugenaussagen einschließlich der Frage, ob der Zeuge B über Sachverstand verfügte, ist Kern der tatrichterlichen Würdigung.

42 (2) Dasselbe gilt für die Frage, ob ihr Erklärungsverhalten konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit ihrer Angaben bietet. Wie die Entwicklung der Spielumsätze in den Folgemonaten zu bewerten ist, ob insbesondere eine verlängerte Öffnung zur Nachtzeit höhere Spieleinsätze erklären kann, betrifft tatsächliche Schlussfolgerungen aus einem tatsächlichen Geschehen.

43 (3) Der sinngemäße Einwand der Klägerin, nicht sie, sondern das FA trage die Feststellungslast für die Unrichtigkeit ihrer Ausleseergebnisse und die Richtigkeit der Ausleseergebnisse des FA, geht insofern fehl, als das FG nicht nach den Regeln der Feststellungslast entschieden hat, sondern sich eine (positive) Überzeugung davon gebildet hat, dass das Ausleseergebnis des FA den zutreffenden Spieleinsatz wiedergebe (S. 17 des Urteils, unter I.1.b bb (1) der Entscheidungsgründe; Rz 48).

44 (4) Der Einwand, das FA habe seine eigenen elektronischen Aufzeichnungen nicht vorgelegt, betrifft ebenfalls allein die Richtigkeit der Tatsachenfeststellung, lässt aber auch nicht erkennen, was die Klägerin insoweit vermisst.

45 (5) Schließlich rügt die Klägerin, dass sie zu dem Zeitpunkt, zu dem das FA seine Daten vorgelegt habe, diese selbst nicht mehr habe überprüfen können, da die Geräte die Daten deutlich schneller löschten. Hierbei handelt es sich allerdings nicht um eine Frage rechtlichen Gehörs, wie die Klägerin meint, sondern um eine Frage der zutreffenden Sachverhaltsermittlung. Das FG hat sich ersichtlich gerade aus diesem Grunde mit Hilfe von Zeugenvernehmungen mit der Frage befasst, ob den Annahmen des FA zu den zutreffenden Daten zu folgen ist. Insoweit wurde auch der Klägerin rechtliches Gehör gewährt. Was aus einer Löschung von Daten und dem dadurch bedingten Beweismittelverlust in tatsächlicher Hinsicht zu schlussfolgern ist, ist wiederum eine Frage der Gesamtwürdigung des Vorgangs durch das FG und nach § 118 Abs. 2 FGO der revisionsgerichtlichen Kontrolle entzogen. Ein denklogischer Fehler liegt nicht vor. Es existiert kein allgemeiner Rechtssatz der Art, dass bereits das Fehlen der Originaldaten den Beweis für die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen in sich trüge. Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige dieses Fehlen nicht zu verantworten hat. Im Übrigen hat es der Steuerpflichtige in der Hand, einem drohenden Beweismittelverlust durch Datensicherung, -speicherung und Aufbewahrung aller hierzu verwendeten Hard- und Software (zwecks Prüfung auf etwaige Übertragungsfehler) vorzubeugen. Da der Steuerpflichtige die Speicher- und Löschintervalle der von ihm aufgestellten Spielgeräte zu kennen hat, ist dies zuvörderst seine Aufgabe.

46 bb) Der Ansatz der Ausleseergebnisse durch das FA ist keine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO, sondern eine Sachverhaltsermittlung nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO. Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Durch die Auslesung hat das FA die tatsächlichen Spieleinsätze aber nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO centgenau ermittelt, das FG sich von der Richtigkeit dieser Ermittlung im Tatsächlichen überzeugt. Auf die Frage, ob Anlass i.S. des § 162 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. § 158 AO bestanden hätte, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen der Klägerin zu beanstanden, kommt es daher nicht mehr an.

47 Soweit das FG seine Entscheidung insgesamt formell auf § 162 Abs. 1 Satz 1 AO gestützt hat, berührt dies das Ergebnis nicht. Es ändert insbesondere nichts an der revisionsgerichtlichen Bindung an die Tatsachenfeststellungen nach Maßgabe von B.II.2.b aa (s.o.). Die Frage, ob die im FA ausgedruckten Werte den bei der Nachschau in den Spielgeräten gespeicherten Daten entsprechen, stellt sich unter beiden Vorschriften in identischer Weise. Eine ergänzende Schätzung wurde nicht vorgenommen. Im Ergebnis unerheblich bleibt in diesem Zusammenhang der --allerdings nur zu den Verfassungsfragen vorgebrachte-- Einwand der Klägerin, die Spielgeräte erfassten auch

Geldbeträge als Einsatz, die eingezahlt und in den Punktespeicher gebucht, anschließend jedoch, ohne tatsächlich zum Spielen verwendet worden zu sein, in den Geldspeicher zurückgebucht und wieder ausgezahlt worden seien. Es handelt sich um Tatsachenvortrag, den nicht der BFH zu würdigen hat. Im Übrigen hat die Klägerin nichts dazu vorgetragen, dass diese zudem unbelegte Sachverhaltsbehauptung sich auf die Ermittlung der Spieleinsätze im konkreten Fall ausgewirkt haben könnte. Sie hat auch an ihren eigenen Ausleseergebnissen keine Schätzungsabschläge für solche Rückbuchungsvorgänge vorgenommen.

48 cc) Soweit das FA für zwei Geräte anhand von späteren Auslesungen Spieleinsätze geschätzt hat, hat die Klägerin dies nicht gesondert angegriffen und sind auch keine Bedenken ersichtlich.

49 3. Der Bescheid ist schließlich auch formell ordnungsgemäß.

50 a) Das FA war zur geänderten Festsetzung befugt.

51 Die Änderungsbefugnis des FA folgt aus § 164 Abs. 2 Satz 1 AO. Für die am 10.05.2012 bei dem FA eingegangene Steueranmeldung hatte die Klägerin die Steuer nach § 8 Abs. 1 Halbsatz 2 HmbSpVStG selbst zu berechnen. Die Anmeldung gilt gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 HmbSpVStG als unbefristete Steuerfestsetzung und steht gemäß § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Der Umstand, dass § 8 Abs. 2 Satz 1 HmbSpVStG den Zusatz "unter Vorbehalt der Nachprüfung" nicht enthält, ist unschädlich. Die AO geht insoweit vor. Ungeachtet der Frage, ob er hierzu überhaupt befugt gewesen wäre, ist nicht davon auszugehen, dass der hamburgische Gesetzgeber allein mit dem Fortlassen der Klausel zur Nebenbestimmung etwas anderes hätte bestimmen wollen als die AO, zumal das HmbSpVStG auch im Übrigen keine Vorschriften über das Festsetzungsverfahren enthält (ebenso Drucksache 18/2622 vom 26.07.2005 der Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, S. 7, zu § 8).

52 b) Der Bescheid vom 10.10.2013 entspricht auch den Begründungsanforderungen des § 121 AO.

53 aa) Nach § 121 Abs. 1 AO ist u.a. ein schriftlicher Verwaltungsakt mit einer Begründung zu versehen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Ausweislich § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO bedarf es einer Begründung nicht, soweit demjenigen, für den der Verwaltungsakt bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, die Auffassung der Finanzbehörde über die Sach- und Rechtslage bereits bekannt oder auch ohne Begründung für ihn ohne weiteres erkennbar ist. Soweit es Umfang und Inhalt der nach § 121 Abs. 1 AO geforderten Begründungspflicht betrifft, genügen die maßgebend tragenden Erwägungen, wobei das Maß der erforderlichen Begründung im Einzelfall unter Berücksichtigung der jeweiligen individuellen Verständnisfähigkeit des Inhaltsadressaten oder Betroffenen zu bestimmen ist. Jedenfalls bedarf es der Bekanntgabe der Besteuerungsgrundlagen, auf denen der Steuerbetrag beruht (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2004 - II R 5/02, BFH/NV 2004, 1062, II.1.a). Nach § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO ist allerdings ein Formmangel, der nicht zur Nichtigkeit führt, unbeachtlich, wenn die erforderliche Begründung nachträglich, und zwar bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens, gegeben wird.

54 bb) Bereits der Hinweis des Bescheides auf die Nachschau erbrachte ausreichende Begründung dafür, dass die Steuer heraufgesetzt wurde, weil die Ausleseergebnisse des FA höher waren als die Anmeldung. Zudem hatte A als Geschäftsführer der Klägerin im Rahmen des gegen ihn eingeleiteten Strafverfahrens noch im Jahre 2013 und damit noch vor Erlass des Bescheides Einsicht in die Akten und kannte somit die Ausleseergebnisse des FA.

III.

55 Das HmbSpVStG einschließlich der Vorschrift betreffend die Nachschau verstößt nicht gegen höherrangiges Recht.

56 1. Es liegt kein Verfassungsverstoß vor.

57 a) Dies betrifft zunächst die Erhebung der Spielvergnügungsteuer nach Grund und Umfang. Der Senat nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen vollen Umfangs Bezug auf sein Urteil vom 21.02.2018 - II R 21/15 (BFHE 261, 62, Verfassungsbeschwerde eingelegt unter 1 BvR 2840/18), hinsichtlich der Gesetzgebungskompetenz der Freien und Hansestadt Hamburg auf Rz 19 bis 34, hinsichtlich des Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage auf Rz 35 bis 40 und hinsichtlich des Steuersatzes auf Rz 41 bis 51.

58 b) Auch § 11 HmbSpVStG betreffend die Nachschau begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Vorschrift verstößt insbesondere nicht gegen Art. 13 Abs. 1 GG. Ihr Schutzbereich umfasst zwar grundsätzlich auch Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräume. Eingriffe sind insoweit aber zulässig, wenn eine besondere gesetzliche Vorschrift zum Betreten ermächtigt, das Betreten einem erlaubten Zweck dient und für dessen Erreichung

erforderlich ist, das Gesetz Zweck, Gegenstand und Umfang des Betretens erkennen lässt und das Betreten auf Zeiten beschränkt wird, in denen die Räume normalerweise für die betriebliche Nutzung zur Verfügung stehen (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.02.1998 - 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228, BGBl I 1998, 803, unter B.V.). Dies ist bei der Spielvergnügungsteuernachschau der Fall. Anders als durch spontane, kurzfristige Kontrolle vor Ort lässt sich gerade angesichts der raschen gerätebedingten Löschung der besteuerungsrelevanten Daten die Bemessungsgrundlage nicht wenigstens von Zeit zu Zeit verifizieren.

59 Der Anspruch eines FA auf Kenntnis von Besteuerungsgrundlagen und deren datenmäßige Verarbeitung ist mit dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung vereinbar. Andernfalls gäbe es keine Besteuerung. Der Anspruch folgt bereits aus §§ 85, 88, 93, 150 AO; § 413 AO erfüllt das Zitiergebot nach Art. 19 Abs. 1 Satz 2 GG. In dem Auslesen der Daten durch das FA mit einem eigenen Gerät ist kein eigenständiger Grundrechtseingriff zu erkennen.

60 2. Auch ein Verstoß gegen Unionsrecht ist nicht zu verzeichnen. Der Senat verweist hinsichtlich der Frage der Anrechnung der Umsatzsteuer und der Vereinbarkeit der Spielvergnügungsteuer mit dem EuGH-Urteil Metropol Spielstätten (EU:C:2013:687) sowie hinsichtlich der Frage der Notifizierungspflicht auf das BFH-Urteil in BFHE 261, 62 (dort Rz 68 bzw. Rz 87).

IV.

61 Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de