

Beschluss vom 26. Juni 2025, V B 23/24

Zur Darlegung grundsätzlicher Bedeutung

ECLI:DE:BFH:2025:B.260625.VB23.24.0

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, AEUV Art 107, AEUV Art 108, GG Art 3 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst i, UStG § 10 Abs 1, UStG § 4 Nr 9 Buchst b, UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , UStG VZ 2017 , UStG VZ 2018 , UStG VZ 2019

vorgehend FG Nürnberg, 27. Februar 2024, Az: 2 K 1354/20

Leitsätze

1. NV: Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung muss sich der Beschwerdeführer zu der von ihm aufgeworfenen Rechtsfrage sowohl mit der vorhandenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Bundesfinanzhofs oder anderer Gerichte wie auch mit dem Schrifttum befassen.
2. NV: Unionsrechtlich ist geklärt, dass ein Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Personen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich seiner Zahlungspflicht zu entziehen.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 27.02.2024 - 2 K 1354/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), mit der sie eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend macht, da die für die Beurteilung des Streitfalls maßgeblichen Rechtsfragen das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berühren (vgl. hierzu allgemein z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.07.2020 - XI B 1/20, BFH/NV 2020, 1258 und vom 10.02.2021 - XI B 24/20, BFH/NV 2021, 549), ist unbegründet. Soweit ein Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO überhaupt in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurde, liegt ein solcher jedenfalls nicht vor.
- 2 1. Die Revision ist nicht im Hinblick auf die drei Rechtsfragen zuzulassen, die die Klägerin in ihrer Beschwerdebegründung unter I.1. formuliert hat.
- 3 a) Mit der ersten dieser Rechtsfragen soll geklärt werden, ob "Art. 3 Abs. 1 GG sowie Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit Art. 20 und Art. 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union in Verbindung mit dem steuerlichen Neutralitätsgrundsatz einer nationalen Regelung oder Praxis eines Mitgliedsstaates entgegen[stehen], bei welcher Umsätze aus Glücksspielen mit Geldeinsatz, die durch zwingende gesetzliche Vorschriften begrenzt sind, einer Besteuerung ihrer Umsätze anhand der Bemessungsgrundlage der Kasseneinnahme (Einzahlungen minus Auszahlungen) unterliegen, wenn zugleich auch die Umsätze von aus Sicht des Verbrauchers gleichartigen Glücksspielen in öffentlichen Spielbanken, deren Umsätze jedoch nicht durch zwingende gesetzliche Vorschriften begrenzt sind, einer Besteuerung ihrer Umsätze anhand der Bemessungsgrundlage der Kasseneinnahme unterliegen".

- 4 b) Hierzu macht die Klägerin insbesondere geltend, dass "der unionsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz dadurch verletzt [wird], dass die Umsätze der öffentlichen Spielbanken willkürlich mit der gleichen Bemessungsgrundlage besteuert werden wie die Umsätze der Klägerin, obwohl die Umsätze in Bezug auf die anzuwendende Bemessungsgrundlage nach den Vorgaben des EuGH wesentlich ungleich sind". Die Umsätze der Klägerin aus dem Betrieb gewerblicher Geldspielautomaten seien mit den Umsätzen der öffentlichen Spielbanken aus dem Betrieb von Geldspielautomaten gleichartig und stünden mit diesen im Wettbewerb. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) dürften sie, die Klägerin, auf der einen und die öffentlichen Spielbanken auf der anderen Seite hinsichtlich der Mehrwertsteuer daher nicht unterschiedlich behandelt werden. Die Umsätze der öffentlichen Spielbanken aus Geldspielautomaten unterschieden sich allerdings von den Umsätzen, die sie, die Klägerin, erbringe, dadurch, dass --anders als bei ihr-- die Gegenleistung der Umsätze der öffentlichen Spielbanken nicht durch zwingende gesetzliche Vorschriften festgelegt sei. Die Rechtsprechung des EuGH, insbesondere das EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 - C-440/12, EU:C:2013:687, wonach "die Kasseneinnahme, bzw. der dieser gleichzusetzende Nettospielertrag am Ende eines Zeitraums" Bemessungsgrundlage sei, könne daher auf die Umsätze der öffentlichen Spielbanken --anders als die bisherige nationale Rechtsprechung und die Finanzverwaltung annähmen-- nicht übertragen werden. Vielmehr seien bei den öffentlichen Spielbanken "sämtliche Spieleinsätze heranzuziehen", wofür die Klägerin auf das EuGH-Urteil Town & County Factors vom 17.09.2002 - C-498/99, EU:C:2002:494 verweist. Es liege eine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes durch eine Wettbewerbsverzerrung vor, da die Betreiber der öffentlichen Spielbanken ohne rechtfertigenden Grund systematisch mit der gleichen Bemessungsgrundlage wie die Klägerin besteuert würden, obwohl die Sachverhalte nicht vergleichbar seien und die öffentlichen Spielbanken dadurch einer niedrigeren Steuerbelastung unterlägen, wodurch "wesentlich Ungleiches willkürlich gleichbehandelt" werde. Daher sei die Revision zuzulassen, damit dem EuGH "Gelegenheit gegeben wird, dem Revisionsgericht eine Vorgabe zu machen, wie die Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aufgelöst werden kann". Zudem werde dadurch der Grundsatz der Belastungsgleichheit und demzufolge ihr Grundrecht auf Gleichbehandlung aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) sowie Art. 20 und 21 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verletzt. Ob die die Klägerin benachteiligende Gleichbehandlung nach einer vorzunehmenden strengerer Verhältnismäßigkeitsprüfung noch gerechtfertigt sei, bedürfe --nach einer Vorlage an den EuGH-- einer Klärung im Revisionsverfahren.
- 5 c) Damit hat die Klägerin eine grundsätzliche Bedeutung nicht im Sinne von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hinreichend dargelegt, wofür die Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darzulegen hat, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 20.09.2022 - VIII B 103/21, BFH/NV 2022, 1282, Rz 12). Insoweit fehlt es an einer hinreichenden Auseinandersetzung mit der für die Besteuerung öffentlicher Spielbanken maßgeblichen Rechtsprechung und den hierzu im Schrifttum vertretenen Auffassungen.
- 6 aa) So setzt sich die Klägerin bereits nicht damit auseinander, dass der EuGH mit seiner dritten Antwort im Urteil The Rank Group vom 10.11.2011 - C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719 entschieden hat, dass bei der im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität vorzunehmenden Prüfung, ob zwei Arten von Geldspielautomaten gleichartig sind und die gleiche Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer erfordern, zu prüfen ist, ob die Benutzung dieser Gerätearten aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers vergleichbar ist und dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigt, wobei insoweit insbesondere Gesichtspunkte wie die Mindest- und Höchsteinsätze und -gewinne und die Gewinnchancen --lediglich-- "berücksichtigt werden können", woraus Differenzierungsmöglichkeiten abzuleiten sind (vgl. auch EuGH-Urteil Casino de Spa u.a. vom 12.09.2024 - C-741/22, EU:C:2024:732, Rz 31 bis 34).
- 7 bb) Es fehlt auch an einer Auseinandersetzung mit dem Senatsurteil vom 30.01.1997 - V R 27/95 (BFHE 182, 416). Hierin hat der Senat unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das EuGH-Urteil Glawe vom 05.05.1994 - C-38/93, EU:C:1994:188, in dem der EuGH ebenso wie später in dem von der Klägerin angeführten EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 - C-440/12, EU:C:2013:687 für die Beschränkung der Bemessungsgrundlage auf Kasseneinnahmen auf zwingende gesetzliche Bestimmungen abgestellt hat, entschieden, dass bei der Veranstaltung von Roulettespielen gegenüber den beteiligten Spielern das Entgelt für die Zulassung zum Roulettespiel nur der Anteil der Spieleinsätze ist, der nicht wieder an die Spieler ausgeschüttet wird und es dabei ausreicht, wenn dies nach den Spielregeln von vornherein feststeht und kontrolliert wird (Senatsurteil vom 30.01.1997 - V R 27/95, BFHE 182, 416, Leitsatz 2). Unter II.1.b bb dieses Urteils hat der Senat dies damit begründet, dass es unerheblich ist, ob der Unternehmer durch Gesetz oder durch Vertrag verpflichtet wird, einen Teil der von den Empfängern seiner Dienstleistung aufgewendeten Einnahmen diesen wieder zuzuwenden, wenn

dabei das Fehlen mechanischer Vorrichtungen durch eine gleichwertige anderweitige Kontrolle durch die Spieler als Leistungsempfänger vorhanden ist, die an Ort und Stelle, persönlich und zeitnah stattfindet und durch die Spielregeln vorgegeben ist. Danach sind im Hinblick auf die --auch von der Klägerin im Ausgangspunkt bejahte-- Gleichartigkeit zwischen den Umsätzen der Klägerin und denen der öffentlichen Spielbanken die von ihr angenommenen Verstöße gegen den Neutralitäts- und gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu verneinen, da die in diesem Senatsurteil angeführten Kontrollmöglichkeiten, die in der Fallkonstellation, über die der EuGH im Urteil *Town & County Factors* vom 17.09.2002 - C-498/99, EU:C:2002:494 zu entscheiden hatte, fehlten, als zwingende gesetzliche Vorschriften gleichwertig anzusehen sind.

- 8 cc) Sollte die Beurteilung durch das Senatsurteil vom 30.01.1997 - V R 27/95 (BFHE 182, 416) im Hinblick auf das später ergangene EuGH-Urteil *Town & County Factors* vom 17.09.2002 - C-498/99, EU:C:2002:494, in dem der EuGH zu einer --beim Roulettespiel wohl fehlenden-- freien Verfügung über Teilnahmegebühren entschieden hat, gleichwohl in Zweifel zu ziehen sein, sind der Beschwerde keinerlei Ausführungen zu der weiteren Entwicklung in Rechtsprechung und Schrifttum zu entnehmen.
- 9 So beschäftigt sich die Beschwerde insbesondere nicht hinreichend substantiiert mit der Frage, ob der Senat in seinem Urteil vom 18.08.2005 - V R 42/02 (BFHE 211, 80, BStBl II 2007, 137), in dem er sich inhaltlich auf das EuGH-Urteil *Town & County Factors* vom 17.09.2002 - C-498/99, EU:C:2002:494 bezogen hat, in dem aber das Senatsurteil vom 30.01.1997 - V R 27/95 (BFHE 182, 416) --ohne inhaltliche Auseinandersetzung-- lediglich erwähnt wird, diese Rechtsprechung stillschweigend aufgegeben haben könnte. Zwar meint die Klägerin, der Senat habe die im Urteil vom 30.01.1997 - V R 27/95 (BFHE 182, 416, Leitsatz 2) vertretene Auffassung, wonach Entgelt für die Zulassung zum Roulettespiel nur der Anteil der Spieleinsätze ist, der nicht wieder an die Spieler ausgeschüttet wird und es ausreicht, wenn dies nach den Spielregeln von vornherein feststeht und kontrolliert wird, in seinem Urteil vom 18.08.2005 - V R 42/02 (BFHE 211, 80, BStBl II 2007, 137, Rz 19, 20) ausdrücklich aufgegeben, so dass eine Auseinandersetzung mit dem Senatsurteil vom 30.01.1997 - V R 27/95 (BFHE 182, 416) entbehrlich sei. Jedoch lässt die Beschwerde die hierzu im Schrifttum vertretenen --unterschiedlichen-- Auffassungen (z.B. eine Aufgabe bejahend Klenk, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht 2006, 107, 112; demgegenüber auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils *Metropol Spielstätten* vom 24.10.2013 - C-440/12, EU:C:2013:687 eine Aufgabe verneinend Schenke, Umsatzsteuer-Rundschau 2016, 253, 262, der zudem die Auffassung vertritt, dass gesetzlichen Gewinnbegrenzungen lediglich der Charakter eines Beweisanzeichens zukomme; ebenso dem Senatsurteil vom 30.01.1997 - V R 27/95, BFHE 182, 416 weiterhin zustimmend Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 10 UStG Rz 80; Liebgott in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 4 Nr. 9b Rz 84 und Stapperfend in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 10 Rz 112; vgl. auch Ismer, Mehrwertsteuerrecht 2016, 99, unter 3.2., wonach das EuGH-Urteil *Town & County Factors* vom 17.09.2002 - C-498/99, EU:C:2002:494 eine Sonderkonstellation betreffe, in welcher keine bindende Verpflichtung und keine festen Ausschüttungsquoten angekündigt worden seien, sich die Verpflichtung zu einer vorgegebenen Ausschüttungsquote nicht aus dem Gesetz, sondern --wie beim Roulette-- aus der Struktur des Spiels oder aufgrund bindender vertraglicher Vereinbarungen oder behördlicher Genehmigungen ergeben könne und es mit Blick auf den Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer keinen Unterschied mache, ob die Ausschüttung auf einem Gesetz oder auf anderweitigen Bindungen beruhe; dem folgend z.B. Erdbrügger in Wäger, UStG, 3. Aufl., § 4 Nr. 9b Rz 16 und Oldiges/Salewski^[1], Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 2645, unter 5.2., wonach es dem EuGH darauf ankomme, dass der auszuschüttende Anteil der Einsätze von Anfang an genau feststehe und beziffert werden könnte, wobei der auszuschüttende Teilbetrag nicht nur durch gesetzliche Regelungen genau feststehen müsse, sondern auch außerhalb des Gesetzes liegende Zwänge für den Spielbetreiber zu einer --jedenfalls in ihrer Wirkung vergleichbar verbindlichen-- Ausschüttungsquote führen könnten) unberücksichtigt.
- 10 Im Hinblick hierauf reicht der Vortrag in der Beschwerde, der EuGH habe in seinem Urteil *Fischer* vom 11.06.1998 - C-283/95, EU:C:1998:276 die ihm gestellte dritte Frage in Bezug auf die Bemessungsgrundlage beim Roulette nicht beantwortet, weil er bereits die erste Frage der Umsatzsteuerpflicht wegen der Steuerfreiheit der öffentlichen Spielbanken abgelehnt habe, und der EuGH habe bisher keine Gelegenheit zu entscheiden, wie die zutreffende Bemessungsgrundlage für die Umsätze aus dem Roulettespiel sein könnte, nicht aus, um die Darlegungsanforderungen zu erfüllen.
- 11 dd) Soweit sich die Klägerin gleichwohl gegen die Besteuerung der Umsätze der öffentlichen Spielbanken auf Grundlage der verbleibenden Kasseneinnahmen wendet, bei denen zwingende gesetzliche Vorschriften zur Gewinnausspielung fehlen (vgl. z.B. hierzu Dziadkowski, DStR 2006, 1678, 1681, dieser gleichwohl ein Abstellen auf den Kassinhalt bejahend), hätte sie sich zudem mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob die

Senatsrechtsprechung (Urteil vom 30.01.1997 - V R 27/95, BFHE 182, 416, Leitsatz 2) auch dann anzuwenden ist, wenn sich aufgrund einer gesetzlichen Regelung, die hier in § 4 des Gesetzes über Spielbanken im Freistaat Bayern (Spielbankgesetz) vom 26.07.1995 in Zusammenhang mit § 8 Abs. 2 der Spielbankordnung vom 13.06.1996 gesehen werden könnte, in Verbindung mit den entsprechenden Auslagen oder Aushängen der Spielregeln für die einzelnen Spiele und Spielgeräte dem Urteil entsprechende Vorgaben für die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeiten ergeben.

- 12** ee) Im Hinblick hierauf kommt es weiter nicht auf die Annahme der Klägerin an, dass die Gleichbehandlung zwischen der Besteuerung der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit bei Spielhallen und Spielbanken deshalb willkürlich sei, weil bei den Spielhallen, auf die die Spielverordnung Anwendung findet, als auch bei den öffentlichen Spielbanken, bei denen die Spielverordnung nicht anzuwenden ist, als Bemessungsgrundlage die Kasseneinnahme (Einzahlungen minus Auszahlungen) zugrunde gelegt wird, zumal zu der dann maßgeblichen Frage der Willkürlichkeit ebenfalls nichts hinreichend dargelegt, sondern nur vorgebracht wird, es liege eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes durch willkürliche Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte in Bezug auf die Bemessungsgrundlage vor.
- 13** ff) Im Übrigen könnte nicht im Verfahren der Klägerin, sondern nur in einer eine öffentliche Spielbank betreffenden Finanzstreitsache geklärt werden, ob die Rouletteumsätze derartiger Spielbanken oder die Umsätze aus den Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit entsprechend dem Senatsurteil vom 30.01.1997 - V R 27/95 (BFHE 182, 416) oder abweichend hiervon zu versteuern sind. Eine derartige Klärung könnte auch die Klägerin unter den Voraussetzungen einer Konkurrentenklage (s. hierzu Senatsbeschluss vom 29.05.2024 - V S 15/22, BFHE 284, 401) anstreben.
- 14** Dass die Klägerin in ihrer Beschwerdebegründung ausführt, dass sie an einer höheren Besteuerung der Spielbanken kein Interesse habe, da sie die sie treffende Steuerfestsetzung zu mindern anstrebe, ändert hieran nichts. Denn die Klägerin erstrebt keine Begünstigung, die ihr und einem anderen nicht zusteht, aber dem anderen gewährt wird ("Gleichheit im Unrecht", vgl. hierzu Senatsurteil vom 17.05.2017 - V R 52/15, BFHE 258, 124, BStBl II 2018, 218, Rz 37). Sie will auch nicht verhindern, dass eine ihr zustehende Begünstigung einem anderen verwehrt wird ("Fallgestaltung der Konkurrentenklage"), sondern erstrebt vielmehr eine ihr nicht zustehende Begünstigung (Steuerfreiheit oder Besteuerung mit einer geringeren Bemessungsgrundlage als die Kasseneinnahmen, obwohl diese als Besteuerungsgrundlage bei ihr zugrunde zu legen sind), unter Verweis darauf, dass ein anderer zu Unrecht wie sie behandelt wird (und daher zu Unrecht ebenfalls in den Genuss einer Besteuerung nach den Kasseneinnahmen kommt). Sie legt dabei aber nicht dar, auf welcher Grundlage die Rechtsprechung für diese dritte Fallgestaltung einen aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Besserstellungsanspruch gegenüber der auf sie eigentlich anzuwendenden Rechtslage (hier: Besteuerung nach den Kasseneinnahmen) bejaht haben könnte. Allein die Behauptungen, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) vorliege, so dass zu prüfen sei, ob die Ungleichbehandlung bei einer vorzunehmenden strengerer Verhältnismäßigkeitsprüfung noch gerechtfertigt sei, und dass eine höhere Besteuerung der öffentlichen Spielbanken infolge des bei diesen als Bemessungsgrundlage anzusetzenden Spieleinsatzes im Hinblick auf die bei anderen Spielen der öffentlichen Spielbanken (zum Beispiel Roulette) hohen Auszahlquoten scheitere, weshalb die Umsätze der öffentlichen Spielbanken letztlich steuerfrei zu stellen seien und deshalb die Steuerfreiheit zur Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes auch für ihre Umsätze gelten müsse, genügen hierfür nicht.
- 15** Ebenso wenig reicht der Hinweis der Klägerin auf eine bei der Europäischen Kommission eingelegte Beschwerde eines Betreibers von gewerblichen Spielhallen aus, mit der die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) gegen die Bundesrepublik Deutschland begehrt wird, da die der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Spielbanken als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegte Kasseneinnahme unionsrechtswidrig und damit die daraus folgende zu niedrige Besteuerung der öffentlichen Spielbanken eine unzulässige Beihilfe im Sinne des Art. 107 und 108 AEUV sei. Es ist geklärt, dass Art. 108 Abs. 3 AEUV dahin auszulegen ist, dass, wenn die Befreiung bestimmter Wirtschaftsteilnehmer von der Mehrwertsteuer eine rechtswidrige staatliche Beihilfe darstellt, ein Steuerpflichtiger, der nicht in den Genuss einer solchen Befreiung gekommen ist, nicht einen der entrichteten Mehrwertsteuer entsprechenden Betrag in Form von Schadensersatz erhalten kann (EuGH-Urteil Casino de Spa u.a. vom 12.09.2024 - C-741/22, EU:C:2024:732, vierte Antwort). Die etwaige Rechtswidrigkeit der Befreiung von einer Abgabe kann im Hinblick auf das Beihilfenrecht der Union die Rechtmäßigkeit dieser Abgabe selbst nicht berühren, so dass ihr Schuldner sich nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Personen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich ihrer Zahlung zu entziehen (EuGH-Urteil Casino de Spa u.a. vom 12.09.2024 - C-741/22, EU:C:2024:732, Rz 80; vgl. auch EuGH-Urteile Transalpine Ölleitung in Österreich vom 05.10.2006 - C-368/04, EU:C:2006:644, Rz 51 und Vodafone Magyarorszáგ vom 03.03.2020 - C-75/18, EU:C:2020:139, Rz 24).

- 16 d) Fehlt es somit an einer hinreichenden Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der ersten Frage, können auch die beiden weiteren unter I. der Beschwerdeschrift aufgeworfenen Fragen, die nur hilfsweise für den Fall der Bejahung oder Verneinung der ersten Frage gestellt wurden, von vornherein keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache begründen.
- 17 2. Die unter II. der Beschwerdeschrift formulierte Rechtsfrage, ob "Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit dem steuerlichen Neutralitätsgrundsatz sowie Art. 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union dahin auszulegen [sind], dass sie der Einführung einer Mehrwertsteuer entgegenstehen, die den Zweck hat den Unternehmer zu belasten", ist nicht klärungsbedürftig.
- 18 Die Klägerin lässt dabei Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Richtlinie 2006/112/EG) außer Betracht, wonach auf Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist, wobei die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet wird, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Damit obliegt es dem Unternehmer, für seine Leistung einen Preis zu bestimmen, aus dem dann der nach der Richtlinie 2006/112/EG und dem Umsatzsteuergesetz (UStG) geschuldete Steuerbetrag herauszurechnen ist. Entgelt ist dabei alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der vereinbarte Betrag ist danach in Entgelt und die darauf entfallende Umsatzsteuer aufzuteilen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12.05.2022 - V R 19/20, BFHE 277, 496, BStBl II 2023, 885, Rz 12, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Tulică vom 07.11.2013 - C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rz 35 ff.; Senatsurteil vom 16.11.2016 - V R 1/16, BFHE 256, 542, BStBl II 2017, 1079, Rz 27). Eine "Belastung" ergibt sich dabei für den Unternehmer nur aus seiner Rolle als "technischer" Steuerschuldner, während die finanzielle Belastung den Verbraucher treffen soll (vgl. bereits BFH-Urteil vom 04.01.2023 - XI B 51/22, BFH/NV 2023, 279, Rz 11). Dass sich hierdurch gegebenenfalls der Gewinn des Unternehmers mindert, der vorher die Umsatzsteuer nicht abgeführt hat, ergibt sich aus dem Umsatzsteuersystem.
- 19 Soweit die Klägerin hiergegen auf eine Gesetzesbegründung und einen Senatsbeschluss verweist, nach dem es durch die "Einführung einer Umsatzsteuerpflicht" zu einer "Belastung der Spielbankunternehmer" kommen solle, ist dies im vorstehenden Sinne zu verstehen. Demgegenüber missversteht die Klägerin beides, wenn sie insbesondere aus diesem Senatsbeschluss unzutreffend ableitet, es solle zu einer Besteuerung ohne Abwälzbarkeit kommen. Dementsprechend geht auch die von der Klägerin angeführte Gesetzesbegründung von einer "zumindest mittelbare[n] Weitergabe der Umsatzsteuer an den Endverbraucher" (BTDrucks 16/634, S. 12) aus, so dass der Gesetzgeber --entgegen der Annahme der Klägerin-- gerade nicht das Ziel verfolgt, den Spielhallenbetreiber die Umsatzsteuer im Ergebnis wirtschaftlich tragen und damit belastet zu lassen, sondern dass das Kriterium der Abwälzbarkeit grundsätzlich erfüllt ist, wie auch der BFH bereits in seinem Beschluss vom 04.01.2023 - XI B 51/22 (BFH/NV 2023, 279, Rz 11), auf den die Klägerin im vorliegenden Zusammenhang nicht eingeht, ausführlich begründet hat.
- 20 3. Die unter III. der Beschwerdeschrift von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob "die Möglichkeit zur Teilnahme am Spiel an Geldgewinnspielgeräten, deren Umsätze durch zwingende gesetzliche Vorschriften im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 24.10.2013, Rs. C-440/12, Metropol Spielstätten UG) begrenzt sind, gegen Einräumung einer Gewinnchance, vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 10.11.2016 (Rs. C-432/15, Bastova), eine Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie [ist] und somit eine Leistung, die der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn die Leistung des Dienstleisters in der Einräumung einer Gewinnchance besteht und als Entgelt, welches der Dienstleister von den Spielgästen erhält, die monatlichen Kasseneinnahmen zugrunde gelegt werden, die ihrerseits von der Höhe der Gewinne und Verluste der jeweiligen Spieler abhängen und das Entgelt damit vom Zufall abhängt", ist nicht klärungsbedürftig, weil sie bereits geklärt ist (vgl. insbesondere BFH-Beschluss vom 04.01.2023 - XI B 51/22, BFH/NV 2023, 279, Rz 20 ff.). Die Klägerin hat keine erheblichen neue Argumente vorgetragen, die zu einer Klärungsbedürftigkeit im Hinblick auf den zugrundeliegenden Leistungsaustausch, den die Klägerin auch deshalb verneint, weil die Einräumung einer Gewinnchance gegen die Hinnahme eines Verlustrisikos den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung nicht begründe, führen könnten. Dies gilt auch, soweit die Klägerin vorbringt, dass das Rechtsverhältnis (Klägerin mit den einzelnen Spielern) und der Leistungsaustausch (das Entgelt in Gestalt der Nettokasseneinnahme erhalte die Klägerin nicht von einzelnen Spielern) auseinanderfielen, was der EuGH übersehen habe. Auch hierzu fehlt eine hinreichende Auseinandersetzung mit dem Umstand, dass der BFH in dem vorgenannten Beschluss erläutert hat, dass das den

Leistungsaustausch begründende Rechtsverhältnis in den Spielverträgen mit den einzelnen Spielgästen besteht, während sich die Bemessungsgrundlage nach der vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhaltenen Gegenleistung richtet, soweit er über diese effektiv selbst verfügen kann.

- 21** Die in diesem Zusammenhang mit --nach Ablauf der (verlängerten) Begründungsfrist des § 116 Abs. 3 FGO eingegangenen-- Schriftsatz vom 10.10.2024 aufgeworfene Frage, ob "Art. 63 der Richtlinie 2006/112, wonach der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Dienstleistung erbracht wird, der Anwendung der Bemessungsgrundlage der Kasseneinnahme am Ende eines Zeitraums bei Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit entgegen[steht], wenn sich die Höhe des Steueranspruchs bei Anwendung dieser Bemessungsgrundlage entgegen Art. 63 nicht bereits zu dem Zeitpunkt ermitteln lässt, in dem die Dienstleistung erbracht wird, sondern erst am Ende eines Zeitraums", führt ungeachtet dessen, ob es sich überhaupt um eine berücksichtigungsfähige bloße Erläuterung oder Ergänzung des fristgemäßen Beschwerdevorbringens handelt, nicht zur Zulassung der Revision. Auch insoweit fehlt es an einer hinreichenden Auseinandersetzung mit dem BFH-Beschluss vom 04.01.2023 - XI B 51/22 (BFH/NV 2023, 279).
- 22** 4. Die unter IV. der Beschwerdeschrift von der Klägerin gestellte Rechtsfrage, ob "es gegen den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz in Verbindung mit dem verfassungsmäßigen Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung [verstößt], dass die Klägerin sich für die Streitjahre 2006 bis 2008 sowie 2010 bis 2019 nicht auf die Steuerbefreiung gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG berufen kann, obwohl nach § 6 Abs. 1 SpielbkV der Spielbankunternehmer für den Betrieb der Spielbank von den laufenden Steuern des Reichs, die vom Einkommen, vom Vermögen und vom Umsatz erhoben werden, sowie von der Lotteriesteuer und von der Gesellschaftssteuer befreit ist und das Recht aus der Zeit vor dem Zusammentritt des Bundestages fort gilt, soweit es dem [GG] nicht widerspricht (Art. 123 Abs. 1 GG) und § 6 SpielbkV daher als Bundesrecht fort gilt", ist bereits geklärt (vgl. insbesondere BFH-Beschluss vom 04.01.2023 - XI B 51/22, BFH/NV 2023, 279, Rz 24 ff.). Die Klägerin setzt sich in ihrer Beschwerdeschrift insoweit nicht mit dieser Entscheidung des BFH auseinander und legt auch keine neuen Argumente dar.
- 23** 5. Auch die unter V. der Beschwerdeschrift von der Klägerin gestellte Rechtsfrage, ob "Art. 3 Abs. 1 GG einer besonderen Steuerregelung entgegen[steht], welche die mit der Klägerin im Wettbewerb stehende Betreiberin der öffentlichen Spielbank, einer Sonderabgabe in Gestalt der Spielbankabgabe unterwirft, die eine Reihe sonst geltender allgemeiner Steuern ersetzt, so insbesondere die Gewerbe- und Körperschafts- oder Einkommensteuer und auf die die Umsatzsteuer angerechnet wird, was im Ergebnis zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung von Betreibern gewerblicher Anbieter von Spielautomaten gegenüber dem Betreiber der öffentlichen Spielbank führt", führt nicht zur Zulassung der Revision.
- 24** a) Die Klägerin meint, sie könne eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes geltend machen, da sie einer höheren Gesamtsteuerbelastung unterliege als die mit ihr im Wettbewerb stehenden Betreiber öffentlicher Spielbanken. Es sei erneut klärungsbedürftig, ob diese Ungleichbehandlung im Hinblick auf die steuerliche Belastungsgleichheit sachlich gerechtfertigt sei, da die Europäische Kommission die besonderen Steuerregelungen der Spielbankunternehmen, die diese gleichheitswidrig bevorzugen würden, als staatliche Beihilfe einstufe (Beschluss (EU) 2025/317 der Kommission vom 20.06.2024 zu den Maßnahmen Staatliche Beihilfen SA.44944 (2019/C ex 2016/FC) und SA.53552 (2019/C ex 2019/FC) - Steuerliche Behandlung von Spielbankunternehmen und mutmaßliche Garantie für Spielbankunternehmer [Wirtschaftlichkeitsgarantie] - Deutschland) und damit die ältere Rechtsprechung, nach der bei der Besteuerung von Spielapparaten in Spielbanken und Spielhallen nicht vergleichbare Sachverhalte vorgelegen hätten, nicht mehr aufrechterhalten werden könne. Die Frage sei auch klärbar, da bei weiterer Sachverhaltsaufklärung --nach Zurückverweisung an das Finanzgericht (FG)-- die Gesamtsteuerbelastungen ermittelt und gegenübergestellt werden könnten.
- 25** b) Mit diesem Vorbringen legt die Klägerin nicht hinreichend dar, weshalb die von ihr aufgeworfene Frage im vorliegenden Fall klärungsbedürftig und klärbar sein sollte. Unionsrechtlich ist geklärt, dass ein Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Personen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich ihrer Zahlung zu entziehen (vgl. EuGH-Urteil Casino de Spa u.a. vom 12.09.2024 - C-741/22, EU:C:2024:732, Rz 80; s. oben 1.c ff.). Soweit die Klägerin die Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG geltend macht, da sie eine höhere Gesamtsteuerbelastung treffe als die öffentlichen Spielbanken, fehlt es an Ausführungen, weshalb der von ihr herangezogene, zur Einkommensteuer ergangene Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.1997 - 2 BvL 77/92 (BVerfGE 96, 1) und der von ihr zitierte, ebenfalls zur einkommensteuerlichen Belastung ergangene BFH-Beschluss vom 29.03.2001 - III B 79/00 (BFH/NV 2001, 1244) entscheidungserheblich für ihre Umsatzsteuerfestsetzung sein sollten. Schon der vorgenannte BFH-Beschluss

verweist darauf, dass Belastungen durch andere Steuergesetze jedenfalls dann einzubeziehen sind, wenn ein Normadressat mit einer Steuer belegt wird, die ein Äquivalent darstellen soll für Steuern, denen andere Normadressaten unterworfen werden (BFH-Beschluss vom 29.03.2001 - III B 79/00, BFH/NV 2001, 1244, Rz 25). Die Klägerin äußert sich indes nicht dazu, inwiefern die Spielbankabgabe als besondere Steuerregelung für Spielbanken ein Äquivalent zur Umsatzsteuer darstellen soll. Dies wäre aber schon im Hinblick darauf erforderlich, dass die Umsatzsteuer und eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele kumulativ erhoben werden dürfen, sofern die Sonderabgabe --wie die Spielbankabgabe-- nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat (vgl. EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 - C-440/12, EU:C:2013:687, erste Antwort und Rz 31).

- 26** 6. Im Streitfall kann offenbleiben, ob die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) die Zulassung der Revision aufgrund eines qualifizierten Rechtsfehlers nicht nur dann erfordert, wenn eine "greifbare Gesetzeswidrigkeit" oder "Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung" vorliegen, sondern auch dann, wenn dargelegt wird (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO), dass eine nicht auf einen Verfahrensmangel bezogene Rechtsverletzung (Sachrüge) zu einer begründeten Revision (§ 118 Abs. 2 FGO i.V.m. § 126 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 FGO) führt, wobei ohne weiteres erkennbar --und damit ohne Befassung mit einer nach ihrer sachlichen Tiefe dem Revisionsverfahren vorbehaltenen Argumentation-- mit einem Erfolg der Revision zu rechnen ist (Senatsbeschluss vom 07.04.2025 - V B 7/24, BFH/NV 2025, 710, Rz 35).
- 27** Die Klägerin macht keine in diesem Sinne eindeutige Rechtsverletzung geltend. Soweit sie sich gegen die Ausführungen des FG zur unionsrechtskonformen Besteuerung der Klägerin, zur letztlich wirtschaftlichen Belastung des Endverbrauchers, zum maßgeblichen Rechtsverhältnis des Leistungsaustausches sowie zur zutreffenden Bemessungsgrundlage wendet, erhebt sie über die von ihr aufgeworfenen Fragen zur grundsätzlichen Bedeutung hinaus insoweit nur Einwendungen gegen die materiell-rechtliche Einzelfallwürdigung des FG, womit die Zulassung der Revision aber nicht erreicht werden kann (BFH-Beschluss vom 16.04.2019 - X B 16/19, BFH/NV 2019, 925, Rz 19). Daraus folgt zugleich, dass eine "greifbare Gesetzeswidrigkeit" oder "(objektive) Willkürlichkeit" weder dargelegt sind noch vorliegen.
- 28** 7. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weitergehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 29** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Fußnoten

[1] Hinweis der Dokumentationsstelle: sic

Quelle: www.bundesfinanzhof.de