

Beschluss vom 11. August 2022, V B 66/20

Die bestehenden Regelungen für Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit verhindern nicht die Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer - Keine Klärungsbedürftigkeit - Die Entscheidung wurde nachträglich zur Veröffentlichung bestimmt

ECLI:DE:BFH:2022:B.110822.VB66.20.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 9 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 1 Abs 2, FGO § 116, FGO § 115 Abs 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 05. Oktober 2020, Az: 3 K 886/13

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 05.10.2020 - 3 K 886/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe

- 1** Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO in einer § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechenden Form dargelegt wurden, liegen sie jedenfalls nicht vor.
- 2** 1. Die von der Klägerin im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer auf Umsätze von öffentlichen Spielbanken aufgeworfene Rechtsfrage rechtfertigt keine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 3** a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Dabei muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in dem angestrebten Revisionsverfahren klärungsfähig sein (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 07.02.2018 - V B 105/17, BFH/NV 2018, 536; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.06.2017 - X B 151/16, BFH/NV 2017, 1434, Rz 7, m.w.N.).
- 4** b) Auf S. 2 ihrer Beschwerdeschrift (dort unter I.) formuliert die Klägerin folgende Rechtsfrage:

"Ist Artikel 135 Abs. 1 Buchstabe i) der Richtlinie 2006/112/EG [des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)] dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat die Veranstaltung eines Glücksspiels mit Geldeinsatz nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn in dem betreffenden Mitgliedstaat die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank nach der entsprechenden nationalen Rechtsvorschrift infolge einer Gesetzesänderung, die nach dem Urteil vom 17.02.2005 in den verbundenen Rechtssachen Linneweber und Akritidis (Rs. C-453/02 und C-462/02) erfolgte, seit dem 06.05.2006 zwar nicht mehr steuerfrei ist, aber die Besteuerung der Spielbankenumsätze nicht in einer Weise erfolgt, wie sie für die Mehrwertsteuer charakteristisch ist, insbesondere deshalb, weil

erstens, im Moment der Ausführung des Umsatzes (d.h. im Moment der Verbraucherversorgung) die Höhe der Steuer - wie dies bei der Mehrwertsteuer der Fall ist - nicht feststeht, da diese erst am Ende des Jahres berechnet werden kann und sie abhängig von der Höhe der Jahresumsätze ist und das leistende Spielbankunternehmen eine gegebenenfalls überwälzende Steuerbelastung im Moment der Leistungsausführung noch gar nicht kennt, jedenfalls nicht genau der Höhe nach und insofern auch keine auf Überwälzung angelegte Steuer vorliegt

und zweitens, bereits der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist, dass die Steuer nicht in einer Weise auf

Abwälzung auf den Endverbraucher angelegt ist, wie es gemäß Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL für die Mehrwertsteuer charakteristisch ist?"

- 5 c) Mit dieser Rechtsfrage will die Klägerin klären lassen, ob die seit 06.05.2006 geltende Neuregelung des § 4 Nr. 9 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) gegen das Neutralitätsprinzip verstößt, weil es sich bei der seitdem erhobenen Umsatzsteuer auf Umsätze von öffentlichen Spielbanken wegen Fehlens der Proportionalität und der Über- oder Abwälzbarkeit (im Folgenden: Abwälzbarkeit) nicht um eine Umsatzsteuer im materiell-rechtlichen Sinne handele, sodass sie sich --als Betreiberin gewerblicher Geldspielgeräte-- weiterhin unmittelbar auf die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL berufen könne.
- 6 aa) Diese Rechtsfrage ist bereits durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH dahingehend geklärt, dass § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG in seiner ab 06.05.2006 geltenden Fassung (BGBl I 2006, 1095) mit Unionsrecht vereinbar ist (EuGH-Urteil Leo-Libera vom 10.06.2010 - C-58/09, EU:C:2010:333, sowie Folgeentscheidung des BFH vom 10.11.2010 - XI R 79/07, BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311; vgl. auch Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 16.04.2012 - 1 BvR 523/11, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 795; BFH-Urteil vom 11.12.2019 - XI R 13/18, BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296, Rz 54, m.w.N. aus der Rechtsprechung des EuGH und des BFH; BFH-Beschluss vom 20.04.2021 - XI B 39/20, BFH/NV 2021, 1209).
- 7 bb) Eine andere Beurteilung folgt auch nicht aus der Annahme der Klägerin, dass die von den öffentlichen Spielbanken zu entrichtende Steuer nach ihrem materiellen Charakter keine Umsatzsteuer sei, weil es hierfür am Merkmal der Proportionalität und am Merkmal der Abwälzbarkeit auf den Verbraucher (vgl. hierzu EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 - C-440/12, EU:C:2013:687, Rz 53) fehle.
- 8 (1) Eine Proportionalität der Umsatzsteuer zu dem Einsatz jedes einzelnen Spielers, die nach dem Vorbringen der Klägerin deshalb nicht gegeben sein soll, weil Besteuerungsgrundlage nicht diese einzelnen Einsätze, sondern die monatlichen oder jährlichen Kasseneinnahmen seien, hat weder der EuGH in seiner Rechtsprechung gefordert (Urteil Metropol Spielstätten, EU:C:2013:687, Rz 39 und 44) noch ergibt sich dies aus der BFH-Rechtsprechung (Urteil in BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311, Rz 53; Senatsurteil vom 22.04.2010 - V R 26/08, BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883, Rz 15).
- 9 (2) Nach dem EuGH-Urteil Metropol Spielstätten (EU:C:2013:687) ist zudem bereits geklärt, dass eine hinreichende Abwälzung auch dann vorliegt, wenn --wie bei den öffentlichen Spielbanken-- als Bemessungsgrundlage die Kasseneinnahmen zugrunde gelegt werden (EuGH-Urteil Metropol Spielstätten, EU:C:2013:687, Rz 52 und 53). Soweit die Klägerin vorträgt, eine konkrete Abwälzbarkeit setze nach den Ausführungen der Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen vom 04.07.2019 - C-323/18 (EU:C:2019:567, Rz 32) auch voraus, dass im Moment der Ausführung des Umsatzes (d.h. im Moment der Verbraucherversorgung) die Höhe der Steuer bereits feststehen müsse, lässt die Klägerin unberücksichtigt, dass dieses Erfordernis nur "grundsätzlich" besteht (so Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 06.09.2018 - C-531/17, EU:C:2018:677, Rz 64) und die Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem die Leistungen ausgeführt wurden. Darüber hinaus ist in den Fällen, in denen die Höhe des Entgelts bei Ablauf des Voranmeldungszeitraums nicht genau bekannt ist, das Entgelt anhand von Erfahrungssätzen zu schätzen (Senatsbeschluss vom 27.05.1982 - V R 9/77, HFR 1982, 396).
- 10 (3) Neuer Klärungsbedarf wird auch nicht durch die Annahme begründet, bereits der Gesetzesbegründung zur Änderung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG sei zu entnehmen, dass die Steuer nicht gemäß Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL auf Abwälzbarkeit auf den Endverbraucher angelegt sei und es zu einer wirtschaftlichen Belastung der Unternehmer komme. Denn in der Gesetzesbegründung wird von einer "zumindest mittelbare[n] Weitergabe der Umsatzsteuer an den Endverbraucher" (BTDrucks 16/634, S. 12) ausgegangen.
- 11 (4) Weiter ist durch das EuGH-Urteil Metropol Spielstätten (EU:C:2013:687) geklärt, dass durch die Regelungen für Geldspielgeräte eine Abwälzung der Mehrwertsteuer auf die Endverbraucher nicht verhindert wird (vgl. EuGH-Urteil Metropol Spielstätten, EU:C:2013:687, Rz 51 und 52 zur vergleichbaren Regelung in den Bundesländern Hamburg, Schleswig-Holstein und Mecklenburg-Vorpommern), da die "geschuldete Mehrwertsteuer, die sich aus der Anwendung des gesetzlichen Mehrwertsteuersatzes auf die Nettokasse als Bemessungsgrundlage ergibt, [...] von den Endverbrauchern auch tatsächlich gezahlt worden [ist]". Soweit die Klägerin darauf verweist, die Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe zeige, dass von einer wirtschaftlichen Belastung der Spielbanken als Unternehmer ausgegangen werde, ist die unionsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Anrechnung geklärt (EuGH-

Urteil Metropol Spielstätten, EU:C:2013:687, Rz 60). Der Senat folgt daher nicht der Annahme der Klägerin, zugunsten der Spielbanken bestehe eine Mehrwertsteuerbefreiung, die nach Maßgabe des Grundsatzes der steuerrechtlichen Neutralität auch ihr zugutekommen müsse, was durch ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu klären sei.

- 12** 2. Aus den vorstehend unter 1. dargelegten Gründen kommt eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung auch nicht im Hinblick auf die auf S. 46 der Beschwerdeschrift (dort unter VIII.) aufgeworfene Rechtsfrage in Betracht, ob es sich "bei der Steuer, die ein Mitgliedstaat auf den Betrieb von Geldspielgeräten erhebt [...], bei welcher sich das Entgelt und damit auch der Mehrwertsteuerbetrag [...] aus der Kasseneinnahme am Ende eines Zeitraums ergibt, um eine gemäß Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL auf Abwälzung auf den zivilrechtlichen Vertragspartner angelegte Steuer [handelt], die dem steuerlichen Neutralitätsgrundsatz entspricht, wenn sich der Gesetzesbegründung entnehmen lässt, dass die Steuer zu Belastungen der betreffenden Unternehmer führt".
- 13** Diese Rechtsfrage entspricht im Wesentlichen der vorstehend unter 1. aufgeworfenen Rechtsfrage. Eine Klärungsbedürftigkeit wird aber nicht dadurch begründet, dass die Beschwerdeführerin eine Rechtsfrage, für die eine grundsätzliche Bedeutung zu verneinen ist, nochmals abgewandelt mit einer geänderten Formulierung stellt. Entsprechend der vorstehenden Beurteilung unter 1. wird eine Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer durch die bestehenden Regelungen für Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nicht verhindert.
- 14** 3. Soweit die Klägerin auf S. 21 der Beschwerdeschrift (dort unter III.) es für grundsätzlich bedeutsam hält, "ob der Gleichheitsgrundsatz, Art. 3 Abs. 1 [des Grundgesetzes] GG sowie der unionsrechtliche steuerliche Neutralitätsgrundsatz, dadurch verletzt werden, dass die Klägerin als Spielhallenbetreiberin einer höheren Gesamtsteuerbelastung ausgesetzt ist, als die mit ihr im Wettbewerb stehende Spielbankbetreiberin, insbesondere dadurch, dass die zu entrichtende Spielbankenabgabe so gestaltet ist, dass der Spielbankbetreiberin ein bestimmter Gewinn garantiert wird und ihr zudem die Spielbankenabgabe in Höhe der von ihr zu zahlenden Umsatzsteuer durch Anrechnung erlassen wird", hat sie die grundsätzliche Bedeutung dieser Rechtsfrage nicht i.S. des § 116 FGO dargelegt.
- 15** a) Macht ein Beschwerdeführer mit der Nichtzulassungsbeschwerde verfassungsrechtliche Bedenken geltend, so erfordert die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung eine substantiierte, an den Vorgaben des GG und der einschlägigen Rechtsprechung des BVerfG und des BFH orientierte Auseinandersetzung mit der Problematik (vgl. Senatsbeschlüsse vom 18.04.2017 - V B 147/16, BFH/NV 2017, 1052, Rz 8, sowie vom 21.07.2016 - V B 66/15, BFH/NV 2016, 1574, Rz 8; BFH-Beschlüsse vom 09.11.2011^[1] - III B 138/11, BFH/NV 2013, 372, Rz 3, und vom 04.10.2010 - III B 82/10, BFH/NV 2011, 38, Rz 7, m.w.N.). Wird ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG geltend gemacht, hat der Beschwerdeführer insbesondere auf naheliegende Gründe für und gegen die angegriffene Differenzierung einzugehen (Senatsbeschluss in BFH/NV 2017, 1052, Rz 11; BFH-Beschluss vom 13.06.2013 - III B 156/12, BFH/NV 2013, 1420).
- 16** Hieran fehlt es im Streitfall: Die Klägerin hat lediglich eine unterschiedliche "Gesamtsteuerbelastung" von ihr als Spielhallenunternehmerin im Vergleich zu öffentlichen Spielbanken behauptet, diese Annahme in ihrer Beschwerdeschrift aber nicht substantiiert, sodass nicht nachvollziehbar ist, auf welche Steuerarten und auf welchen Umfang der Besteuerung sich dies bezieht.
- 17** Fraglich ist zudem eine Ungleichbehandlung ihrer Umsätze und der Umsätze öffentlicher Spielbanken. Denn von den öffentlichen Spielbanken wird auf die Geldspielautomatenumsätze gleichfalls Umsatzsteuer erhoben, auch für sie greift die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG nicht ein. Umsatzsteuerlich erfolgt zudem eine tatsächlich gleiche Belastung, da sowohl bei der Klägerin als auch bei öffentlichen Spielbanken die Geldspielautomatenumsätze auf Grundlage der Kasseneinnahmen und nicht nach den Geldeinsätzen der Spieler bemessen werden. Ob bei der Spielbankabgabe die Anrechnung der Umsatzsteuer auf andere Abgaben zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung führt, ist im Streitfall irrelevant, da es vorliegend allein um die Umsatzsteuerbelastung geht.
- 18** Selbst wenn die behauptete Ungleichbehandlung hinsichtlich einer Gesamtsteuerbelastung vorläge, fehlt es darüber hinaus an der hinreichenden Auseinandersetzung mit naheliegenden Gründen, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen können. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang vorbringt, die Ungleichbehandlung folge insbesondere aus dem Umstand, dass bei den Spielbanken die Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe angerechnet werde und es für diese Anrechnung keinen sachlichen Grund gebe, reicht dies nicht aus. Denn es wird nicht berücksichtigt, dass nach der Aufhebung der Umsatzsteuerfreiheit für die Spielbanken eine

Belastung der Spielbanken mit der Spielbankabgabe als Sonderabgabe mit Gewinnabschöpfungscharakter einerseits und der Umsatzsteuer andererseits drohte. Ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG n.F. (BTDrucks 16/634, S. 12) sollte der Belastung der Spielbanken durch die Umsatzsteuer mit einer Senkung der genannten Abgaben entgegengewirkt werden. Mit dieser Rechtfertigungsmöglichkeit setzt sich die Klägerin nicht auseinander.

- 19** Die Schlüssigkeit einer die Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) betreffenden Rüge erfordert weiter Darlegungen dazu, dass eine normverwerfende Entscheidung des BVerfG zu einer rückwirkenden Neuregelung des beanstandeten Gesetzes oder zumindest zu einer Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle führen werde (vgl. BFH-Beschluss vom 24.11.2005 - VIII B 73/05, BFH/NV 2006, 540, Rz 4, m.w.N.). Die Beschwerdebegründung erfüllt diese Anforderungen nicht. Entsprechende Ausführungen wären jedoch erforderlich gewesen, weil dem Gesetzgeber wegen seines weiten Gestaltungsspielraums in Masseverfahren des Steuerrechts (vgl. hierzu BVerfG-Beschlüsse vom 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502, Rz 47, und vom 10.04.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, BStBl II 1997, 518, Rz 24; BFH-Urteil vom 26.02.2002 - VIII R 92/98, BFHE 198, 201, BStBl II 2002, 596, Rz 16) verschiedene Möglichkeiten zur Behebung einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung zur Verfügung stehen und daher nicht ohne weiteres davon auszugehen ist, dass normverwerfende Entscheidungen des BVerfG zu einer rückwirkenden Neuregelung des beanstandeten Gesetzes oder auch nur zu einer Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle führen (vgl. BFH-Beschluss vom 14.03.2006 - IV B 2/05, BFH/NV 2006, 1283, Rz 11, m.w.N.).
- 20** b) Soweit die Klägerin daneben die Frage nach einer Verletzung des unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatzes durch eine unterschiedliche Gesamtsteuerbelastung aufwirft, verkennt sie bereits, dass das Neutralitätsprinzip nur Anwendung für die harmonisierte Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) findet und daher durch eine möglicherweise unterschiedliche "Gesamtsteuerbelastung" unter Berücksichtigung anderer Steuern nicht verletzt sein kann.
- 21** 4. Nicht zur Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung führt die von der Klägerin auf S. 21 f. ihrer Beschwerdeschrift (dort unter IV.) aufgestellte weitere Rechtsfrage, ob "ein das Grundrecht auf Gleichbehandlung, Art. 3 Abs. 1 GG, verletzendes strukturelles Vollzugsdefizit vor[liegt], wenn die Umsätze aus dem Betrieb gewerblicher Geldspielgeräte der Umsatzsteuer unterliegen, die Veranstaltung eines mit dem Betrieb im Wettbewerb stehenden gleichartigen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank nach der Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG infolge einer Gesetzesänderung, die nach dem Urteil vom 17.02.2005 in den verbundenen Rechtssachen Linneweber und Akritidis erfolgte, zwar nicht mehr steuerfrei ist, aber die Besteuerung der Spielbankenumsätze auf praktische Probleme stößt, da diese Umsätze keinen Beschränkungen durch zwingende gesetzliche Vorschriften unterliegen, weshalb die Kasseneinnahme als Bemessungsgrundlage nicht in Betracht kommt (Urteil Metropol Spielstätten, Rs. C-440/12), jedoch eine Besteuerung der gesamten Spieleinsätze aufgrund tatsächlich hoher Auszahlungsquoten wegen fehlender Abwälzungsmöglichkeiten nicht möglich ist".
- 22** a) Nach der Rechtsprechung des BVerfG verlangt der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen (BVerfG-Urteile vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, Leitsatz 1, sowie vom 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654). Zur Gleichheitswidrigkeit führt aber nicht ohne Weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, sondern erst das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.). Nicht jeder Vollzugsmangel genügt schon, um eine Abweichung von der erforderlichen Ausrichtung zu belegen. Nur wenn das Umsetzungsdefizit bereits in der Regelung angelegt ist oder wenn gehäufte oder gar systematische Verstöße nicht konsequent geahndet und unterbunden werden, prägt dies die tatsächliche Handhabung der Regelung und lässt auf Defizite der normativen Sicherung schließen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.; BFH-Urteil vom 17.05.2021 - IX R 20/18, BFHE 274, 246, Rz 24).
- 23** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat die Klägerin weder ein strukturelles Vollzugsdefizit hinsichtlich der Umsatzbesteuerung von Spielbanken dargelegt noch liegt ein solches Vollzugsdefizit tatsächlich vor.
- 24** aa) Das Vorbringen der Klägerin ist unsubstantiiert, da sie einerseits auf S. 22 ihrer Beschwerdeschrift das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits behauptet, andererseits jedoch auf S. 23 ihrer Beschwerdeschrift einräumt, dass die Umsätze der öffentlichen Spielbanken seit dem Wegfall der Steuerfreiheit zum 06.05.2006 "tatsächlich besteuert werden, indem bei ihnen als Entgelt und damit als Bemessungsgrundlage wie bei den Betreibern gewerblicher Geldspielautomaten, die den Regeln der Spielverordnung und damit 'zwingenden gesetzlichen

Vorschriften unterliegen', die Kasseneinnahmen am Ende eines Zeitraums herangezogen werden". Damit fehlt es an der hinreichenden Darlegung eines bereits in der Regelung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG angelegten Umsetzungsdefizites. Unsubstantiiert ist in diesem Zusammenhang zudem die Annahme, dass sich eine unionsrechtskonforme Besteuerung der Umsätze von öffentlichen Spielbanken praktisch nicht durchführen lasse und die Besteuerung auch von den Finanzbehörden seit dem Wegfall der Steuerbefreiung für öffentliche Spielbanken zum 06.05.2006 durch Änderung der maßgeblichen Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG (s. oben unter 1.c) "nicht praktiziert" werde.

- 25** bb) Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist eine unterschiedlich hohe steuerliche Belastung der gewerblichen Spielhallenbetreiber und der öffentlichen Spielbanken nicht ersichtlich, da die umsatzsteuerliche Belastung in beiden Fällen auf der Anwendung der gleichen Bemessungsgrundlage unter Anwendung des gleichen Steuersatzes beruht. Auf die rein hypothetischen Überlegungen der Klägerin kommt es daher nicht an, insbesondere nicht darauf, ob die Betreiber öffentlicher Spielbanken die Umsatzsteuer nicht abwälzen könnten, wenn nicht die Kasseneinnahmen am Monatsende, sondern die gesamten Spieleinsätze als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage behandelt würden, da mindestens 90 bis 95 % der geleisteten Spieleinsätze wieder als Gewinne an die Spielgäste ausgezahlt würden. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob Glücksspielumsätze der öffentlichen Spielbanken keinen Beschränkungen durch zwingende gesetzlichen Vorschriften unterliegen, wie sie der EuGH in ständiger Rechtsprechung als Voraussetzung dafür ansieht, dass lediglich die Kasseneinnahmen und nicht die vollständigen Spieleinsätze als entgeltliche Gegenleistung angesetzt werden.
- 26** cc) Darüber hinaus hat die Klägerin nicht vorgetragen und erläutert, dass im Streitjahr (2011) eine strukturell gegenläufige, dem Gesetzgeber zuzurechnende Erhebungsregelung vorgelegen habe, wie sie das BVerfG in seinen Urteilen in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654 zur Verfassungswidrigkeit der Zinsbesteuerung nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31.08.1979 - IV A 7-S 0230-11/79 (BStBl I 1979, 590 zum sog. Bankenerlass 1979) und in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56 zur Verfassungswidrigkeit von Spekulationsgeschäften in § 30a der Abgabenordnung a.F. gesehen hat (BFH-Urteil vom 16.09.2021 - IV R 34/18, BFHE 274, 430, BStBl II 2022, 101, Rz 32).
- 27** 5. Nicht mehr klärungsbedürftig und damit auch nicht von grundsätzlicher Bedeutung ist die auf S. 26 der Beschwerdeschrift (dort unter V.) aufgeführte Rechtsfrage der Klägerin, 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, Baštová), eine Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie und somit eine Leistung [ist], die der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn 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 anders als der Spieleinsatz, der platzierungsunabhängig im Voraus zu leisten ist, vom Zufall abhängt".
- 28** a) Insoweit ist jedenfalls aufgrund des BFH-Urteils in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296, Rz 29 bereits geklärt, "dass nach der Rechtsprechung des EuGH die Leistung des Automatenaufstellers in der Einräumung einer Gewinnchance [...] besteht, diese Leistung trotz der Zufallsabhängigkeit des Umstands, ob dem einzelnen Spieler ein Gewinn ausgezahlt werden muss oder nicht, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, und dass das Entgelt, für das die Leistung erbracht wird, aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in den (Netto-)Kasseneinnahmen aus den Spielen aller Spieler besteht".
- 29** b) Entgegen der Ansicht der Klägerin folgt aus dieser BFH-Rechtsprechung auch, dass das EuGH-Urteil Baštová vom 10.11.2016 - C-432/15 (EU:C:2016:855) keine Zweifel an der Steuerbarkeit der Umsätze eines Glücksspiel-Veranstalters begründet. Nach den Ausführungen des BFH in seinem Urteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296, Rz 30 ff. ist der vom EuGH entschiedene Fall der Teilnahme eines Rennpferdes an einem Pferderennen nicht mit der Veranstaltung von Glücksspielen vergleichbar. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf die Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296, Rz 33 und Rz 34. Auf die Überlegungen der Klägerin zur Beurteilung von Anmeldegebühren und Startgeldern kommt es dabei nicht an, da es vorliegend um die unterschiedliche Behandlung des Automatenspiels gegenüber der Nichtsteuerbarkeit platzierungsabhängiger Preisgelder geht, die der BFH in seinem Urteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296 eingehend begründet hat.
- 30** c) Soweit die Klägerin ausführt, für einen steuerbaren Leistungsaustausch fehle es vorliegend an einem Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin auf der einen Seite und der Gesamtheit der Spieler, welche die

Kasseneinnahme generiert haben, auf der anderen Seite, vermischt sie Fragen des Leistungsaustausches in unzulässiger Weise mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage. Das den Leistungsaustausch begründende Rechtsverhältnis besteht in den Spielverträgen mit den einzelnen Spielgästen, 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.

- 31** 6. Keine grundsätzliche Bedeutung hat auch die weitere Rechtsfrage der Klägerin (S. 37 der Beschwerdeschrift, dort unter VI.), ob es "gegen den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz in Verbindung mit dem verfassungsmäßigen Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung [verstößt], dass die Klägerin sich für das Streitjahr 2007 nicht auf die Steuerbefreiung gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. 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 Gesellschaftsteuer befreit ist und das Recht aus der Zeit vor dem Zusammentritt des Bundestages fortgilt, soweit es dem Grundgesetz nicht widerspricht (Art. 123 Abs. 1 GG) und § 6 SpielbkV daher als Bundesrecht fortgilt".
- 32** a) Auch diese Rechtsfrage ist nicht geeignet, die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache zu begründen. Die o.g. Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, da der BFH bereits mehrfach entschieden hat, dass nach § 31 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1967 mit dem Inkrafttreten des UStG 1967 zum 01.01.1968 u.a. die in anderen als in den unter Nr. 1 bis 6 aufgeführten Rechtsvorschriften enthaltenen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften außer Kraft traten. Das galt insbesondere für die nicht ins Umsatzsteuergesetz übernommenen Steuerbefreiungen und insoweit damit auch für § 6 der Verordnung über öffentliche Spielbanken (SpielbkV). Diese Norm galt somit, soweit sie eine Befreiung von der Umsatzsteuer vorsah, ab dem 01.01.1968 nicht mehr und blieb insoweit auch außer Kraft. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf das BFH-Urteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296, Rz 47 ff.
- 33** b) Soweit die Klägerin gegen die Auslegung im BFH-Urteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296 geltend macht, es handele sich dabei um eine nach der Rechtsprechung des BVerfG unzulässige Rechtsfortbildung, wendet sich die Klägerin gegen die materiell-rechtliche Beurteilung in diesem Urteil und setzt dem lediglich ihre eigene davon abweichende Auffassung entgegen. Damit wird keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend gemacht. Im Übrigen geht die Klägerin unzutreffend davon aus, dass sich aus dem BFH-Urteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296 ergebe, dass § 6 SpielbkV für die Umsatzsteuer als Bundesrecht fortgilt.
- 34** 7. Nicht klärungsbedürftig ist schließlich auch die Rechtsfrage, ob "Art. 1 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG der Anwendung der Bemessungsgrundlage Kasseneinnahme bei Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit entgegen[steht]" (S. 44 der Beschwerdeschrift, dort unter VII.).
- 35** Der Senat hat es bereits in seinem Beschluss vom 10.06.2016 - V B 97/15 (BFH/NV 2016, 1497, Rz 7 fünfter Spiegelstrich) als geklärt erachtet, dass das Unionsrecht einer nationalen Vorschrift oder Praxis, wonach beim Betrieb von Spielgeräten die Höhe der Kasseneinnahmen dieser Geräte nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird, nicht entgegensteht und zur Begründung auf das EuGH-Urteil Metropol Spielstätten (EU:C:2013:687, Rz 44) verwiesen. Ebenso hat der XI. Senat des BFH im Grundsatzurteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296 entschieden, dass die in dem dortigen Verfahren aufgeworfenen weiteren Rechtsfragen 3, 6 und 9 (zum Kasseninhalt) bereits durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt sind und dies dahingehend ergänzt, dass die Antwort 3 im EuGH-Urteil Metropol Spielstätten (EU:C:2013:687) ausdrücklich zu Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL ergangen ist (BFH-Urteil in BFHE 268, 262, BStBl II 2020, 296, Rz 72).
- 36** Die Klägerin trägt keine neuen Argumente und Gesichtspunkte vor, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen und aus denen sich entgegen dieser ständigen Rechtsprechung nunmehr gleichwohl unionsrechtliche Zweifel an den Kasseneinnahmen als Bemessungsgrundlage ergäben.
- 37** 8. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen. Die von der Klägerin geltend gemachte Abweichung des angefochtenen Urteils zum BFH-Beschluss vom 29.03.2001 - III B 79/00 (BFH/NV 2001, 1244) liegt nicht vor.
- 38** a) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz setzt voraus, dass das Finanzgericht (FG) in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (ständige Rechtsprechung,

vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 25.01.2022 - XI B 60/20, BFH/NV 2022, 827, Rz 7; vom 09.09.2015 - II B 28/15, BFH/NV 2015, 1668, Rz 9; vom 12.06.2017 - III B 157/16, BFH/NV 2017, 1318, Rz 13, und vom 30.06.2020 - II B 90/19, BFH/NV 2020, 1279, Rz 16, jeweils m.w.N.).

- 39** b) Im Streitfall hat die Klägerin auf S. 18 ihrer Beschwerdeschrift (dort unter II.) zwar abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits ("Erst Recht gebietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, dass bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen (Spielhallen und Spielbanken), die wie die Klägerin vorträgt, die die gleichen Spielgeräte betreiben, die steuerliche umsatzbezogenen Gesamtbelastung aus verschiedenen staatlichen Abgaben gleich sein muss.") und aus dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 1244, Rz 24 andererseits ("...b) Ob eine abgabenrechtlich ungleiche Behandlung eine Benachteiligung darstellt, kann sich nicht aus einem isolierten Normenvergleich, sondern nur aus einer steuerrechtlichen Gesamtbetrachtung ergeben.") herausgearbeitet und einander gegenübergestellt. Diesen Entscheidungen liegen aber unterschiedliche Sachverhalte mit unterschiedlichen Rechtsfragen zugrunde:
- 40** Die beiden Rechtssätze betreffen bereits unterschiedliche Steuerarten. Während das FG zur Umsatzsteuer entschieden hat, geht es im BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 1244 um die Einkommensteuerbefreiung von öffentlichen Spielbanken im Vergleich zu privaten Spielhallenbetreibern. Die beiden Rechtssätze betreffen auch unterschiedliche Rechtsfragen. Das FG hat in seinem o.g. Rechtssatz im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH den Anwendungsbereich und die Reichweite des unionsrechtlichen Neutralitätsprinzips auf die Mehrwertsteuer begrenzt. Danach handelt es sich beim Neutralitätsgrundsatz um einen dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatz, der es verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (EuGH-Urteil Metropol Spielstätten, EU:C:2013:687, Rz 56 f.; vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 24.03.2022 - C-56/21, EU:C:2022:223, Rz 45 unter Hinweis auf die EuGH-Urteile Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club vom 16.10.2008 - C-253/07, EU:C:2008:571, Rz 30; Gregg vom 07.09.1999 - C-216/97, EU:C:1999:390, Rz 20, und Fischer vom 11.06.1998 - C-283/95, EU:C:1998:276, Rz 22).
- 41** Im Unterschied dazu betrifft der Rechtssatz des BFH in seinem Beschluss in BFH/NV 2001, 1244 nicht den Anwendungsbereich des Neutralitätsprinzips, sondern die verfassungsrechtliche Frage eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG wegen der Befreiung zugelassener öffentlicher Spielbanken von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. In diesem (einkommensteuerrechtlichen) Zusammenhang geht der BFH in BFH/NV 2001, 1244 unter Rz 24 davon aus, dass sich eine abgabenrechtlich ungleiche Behandlung nicht aus einem isolierten Normenvergleich ergeben könne, sondern einer steuerrechtlichen Gesamtbetrachtung folgen müsse, und zwar unter Berücksichtigung der Vergünstigungen und Belastungen durch andere Steuergesetze.
- 42** 9. Von einer Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 43** 10. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Fußnoten

[1] Hinweis der Dokumentationsstelle: sic! 09.11.2012

Quelle: www.bundesfinanzhof.de