

Urteil vom 21. February 2018, II R 21/15

HmbSpVStG mit höherrangigem Recht vereinbar

ECLI:DE:BFH:2018:U.210218.IIR21.15.0

BFH II. Senat

SpVStG HA § 1, SpVStG HA § 4, SpVStG HA § 12, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, GG Art 105 Abs 2a S 1, AEUV Art 56, EGRL 112/2006 Art 401, EGRL 118/2008 Art 1 Abs 3 S 1 Buchst b, EGRL 34/98 Art 1 Nr 11, EGRL 34/98 Art 8 Abs 1 UAbs 1, SpielV § 12, SpielV § 13, AEUV Art 267

vorgehend FG Hamburg, 26. August 2014, Az: 2 K 257/13

Leitsätze

1. Das HmbSpVStG war jedenfalls für Besteuerungszeiträume bis Juli 2012 sowohl mit dem GG als auch mit Unionsrecht vereinbar .
2. Lassen die Spielgeräte eine zutreffende Ermittlung des Spieleinsatzes nicht zu, weil einzelne Vorgänge, die zu einer Minderung des Spieleinsatzes führen würden, nicht erfasst werden, können die aufgezeichneten Spieleinsätze im Rahmen einer Schätzung ohne Abschläge als Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer anzusetzen sein .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 27. August 2014 2 K 257/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt in Hamburg seit Oktober 2007 Spielhallen. Sie meldete für den Zeitraum von Oktober 2007 bis einschließlich Juli 2012 monatlich Spielvergnügungsteuern in Höhe von insgesamt 956.628,96 € beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) an. Darin sind ganz überwiegend auf der Grundlage des Spieleinsatzes (§ 1 Abs. 3 des Hamburgischen Spielvergnügung-steuergesetzes --HmbSpVStG-- vom 29. September 2005, Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt --HmbGVBl-- 2005, 409, das durch Gesetz vom 6. Oktober 2006, HmbGVBl 2006, 509, geändert wurde) selbst ermittelte Steuern für den Betrieb von anfangs 48, zuletzt 24 Spielgeräten mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG enthalten. Für die Monate Oktober 2007 bis einschließlich April 2008 meldete die Klägerin zudem die Steuer für zunächst zwei Unterhaltungsspielgeräte i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 2 HmbSpVStG (monatlich 160 €) und ab November 2007 nur noch für ein solches Gerät (monatlich 80 €) an. Das FA setzte die Steuer lediglich für den Monat November 2007 abweichend von der Anmeldung fest, wobei es zwei Unterhaltungsspielgeräte berücksichtigte. Die von der Klägerin abgesehen vom Monat April 2010 eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.
- 2** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Steueranmeldungen und die Steuerfestsetzung des FA für November 2007 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 28. August 2012 seien rechtmäßig. Das Hamburgische Spielvergnügungsteuergesetz sei verfassungsgemäß. Die Höhe der Steuerfestsetzungen sei nicht zu beanstanden. Sofern die Klägerin bei den Steueranmeldungen vom Spieleinsatz i.S. § 1 Abs. 3 HmbSpVStG ausgegangen sein sollte, ohne dass die von ihr eingesetzten Spielgeräte dessen zutreffende Ermittlung ermöglicht hätten, müsse sie es hinnehmen, dass möglicherweise auch Beträge als Einsatz erfasst worden seien, die die Spieler

nach der Umbuchung in den Punktespeicher in den Geldspeicher zurückgebucht hätten, ohne sie zum Spielen eingesetzt zu haben. Das Hamburgische Spielvergnügungsteuergesetz sei auch unionsrechtskonform. Die Spielvergnügungsteuer dürfe neben der Umsatzsteuer erhoben werden, ohne dass diese auf die Spielvergnügungsteuer angerechnet werden müsse. Der Hamburgische Gesetzgeber habe durch den Erlass des Gesetzes nicht gegen die Notifizierungspflicht des Art. 8 Abs. 1 Unterabs. 1 der in den Besteuerungszeiträumen geltenden Richtlinie 98/34/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Juni 1998 über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der Normen und technischen Vorschriften --Richtlinie 98/34/EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1998 Nr. L 204, 37, geändert durch die Richtlinie 98/48/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juli 1998, ABIEG 1998 Nr. L 217, 18, und die Richtlinie 2006/96/EG des Rates vom 20. November 2006, Amtsblatt der Europäischen Union 2006 Nr. L 363, 81) verstoßen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 2098 veröffentlicht.

- 3** Mit der Revision macht die Klägerin geltend, es fehle an der Gesetzgebungskompetenz des Hamburger Gesetzgebers. Zudem werde sie in ihren Grundrechten aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verletzt und es lägen Verstöße gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, das unionsrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung und gegen die Notifizierungspflicht des Art. 8 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 98/34/EG vor. Der Begriff des Spieleinsatzes i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG sei nicht hinreichend bestimmt. Die Beträge, die als aufgebuchte Gewinne in den Geldspeicher der Spielgeräte umgebucht und sodann wieder zum Spielen eingesetzt würden, dürften zudem nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer einbezogen werden. Gleiches gelte für die Beträge, die Spieler nach der Umbuchung vom Geldspeicher in den Punktespeicher in den Geldspeicher zurückbuchten, ohne sie zum Spielen eingesetzt zu haben.
- 4** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidungen vom 28. August 2012 aufzuheben und die Spielvergnügungsteuer für die Monate Oktober 2007 bis März 2010 sowie Mai 2010 bis Juli 2012 auf 0 € herabzusetzen.
- 5** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass die angefochtenen Steuerfestsetzungen rechtmäßig sind.
- 7** 1. Der Spielvergnügungsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 HmbSpVStG der Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten i.S. des § 1 Abs. 2 HmbSpVStG, wenn der Aufwand in einem Spieleinsatz i.S. von § 1 Abs. 3 HmbSpVStG besteht sowie der Aufstellort der Spielgeräte in Hamburg belegen und einer wenn auch begrenzten Öffentlichkeit zugänglich ist.
- 8** a) Spielgeräte i.S. des § 1 Abs. 1 HmbSpVStG sind gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG Spielgeräte mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit (§ 33c der Gewerbeordnung --GewO--). § 33c GewO betrifft Spielgeräte, die mit einer den Spielausgang beeinflussenden technischen Vorrichtung ausgestattet sind und die die Möglichkeit eines Gewinnes bieten. Die Steuer für die Nutzung der Gewinnspielgeräte beträgt gemäß § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HmbSpVStG für die Zeit nach dem 30. April 2006 5 % des Spieleinsatzes. Spieleinsatz ist gemäß § 1 Abs. 3 HmbSpVStG die Verwendung von Einkommen oder Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens.
- 9** b) Spielgeräte i.S. des § 1 Abs. 1 HmbSpVStG sind auch die in § 1 Abs. 2 Nr. 2 HmbSpVStG genannten Unterhaltungsspielgeräte. Insoweit beträgt die Steuer je Spielgerät und Kalendermonat gemäß § 4 Abs. 2 HmbSpVStG bei Aufstellung in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen i.S. von § 33i GewO 80 € und bei Aufstellung an sonstigen Aufstellorten 50 €.
- 10** c) Steuerschuldner ist nach § 3 Abs. 1 HmbSpVStG der Halter des Spielgerätes. Halter ist derjenige, für dessen Rechnung das Spielgerät aufgestellt wird (Aufsteller).
- 11** 2. Der Spieleinsatz i.S. von § 1 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 HmbSpVStG bestimmt sich nach § 1 Abs. 3 HmbSpVStG und nicht nach der Spielverordnung (SpielV), die im Streitzeitraum in der ab dem 1. Januar 2006 geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 27. Januar 2006 (BGBl I 2006, 280) --SpielV 2006-- anwendbar war. § 1 Abs. 3 HmbSpVStG

regelt den Begriff des Spieleinsatzes eigenständig und verweist zu dessen Definition nicht auf die SpielV (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Dezember 2011 II R 51/10, BFH/NV 2012, 790, Rz 27, m.w.N.). Die in der SpielV für die Zulassung der Spielgeräte festgelegten Anforderungen sind jedoch, nachdem der Spieleinsatz nur anhand der Aufzeichnungen der Spielgeräte ermittelt werden kann, für eine sachgerechte Ermittlung der Höhe des Spieleinsatzes ebenfalls zu beachten (vgl. § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d SpielV 2006).

- 12 a) Zu den Spieleinsätzen i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG zählen jedenfalls die in die Spielautomaten eingeworfenen Bargeldbeträge (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 7 SpielV 2006), und zwar unabhängig davon, ob die Spieler das Bargeld mitgebracht haben oder ob es sich um ausgezahlte Gewinne handelt. Bei der Auszahlung von Gewinnen handelt es sich nicht um eine Rückerstattung der Einsätze, die der Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewandt hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 32, m.w.N.).
- 13 b) Für Besteuerungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2011 endeten, konnte bei Gewinnspielgeräten der Bemessung der Steuer nach Maßgabe des § 12 HmbSpVStG anstelle des Spieleinsatzes das Vierfache des nach Abzug der ausgezahlten Gewinne verbleibenden Einspielergebnisses zugrunde gelegt werden. Machte der Aufsteller der Spielgeräte von dieser Vereinfachungsmöglichkeit zulässigerweise Gebrauch, brauchte nicht ermittelt zu werden, in welcher Höhe Spieler Einkommen oder Vermögen zur Erlangung des Spielvergnügens verwendet haben. Diese Vereinfachungsregelung war verfassungsgemäß (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 35, 52 ff.). Von dieser Möglichkeit hat die Klägerin jedoch keinen Gebrauch gemacht.
- 14 c) Ein Spieleinsatz i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG liegt erst vor, wenn der Spieler die Verfügungsmacht über die in ein Spielgerät eingeworfenen Bargeldbeträge aufgrund des Spielvorgangs endgültig verloren hat. Werden noch nicht endgültig für das Spielen verbrauchte Teilbeträge nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 Sätze 1 und 2 SpielV 2006 aufgrund Überschreitens der darin bestimmten Obergrenze von 25 € für die Speicherung von Geldbeträgen in Einsatz- und Gewinnspeichern oder nach § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c SpielV 2006 zu Beginn einer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 5 SpielV 2006 erzwungenen Spielpause oder aufgrund einer Verfügung des Spielers über die aufgebuchten Beträge nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 Satz 4 SpielV 2006 an den Spieler ausgezahlt, fehlt es insoweit an einem der Besteuerung unterliegenden Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten i.S. des § 1 Abs. 1 HmbSpVStG und an einer Verwendung von Einkommen oder Vermögen zur Erlangung des Spielvergnügens i.S. des § 1 Abs. 3 HmbSpVStG.
- 15 d) Die bloße Möglichkeit, dass in den der Bemessung der Steuer zugrunde gelegten Aufzeichnungen der Spielgeräte auch Beträge zu Unrecht als Einsatz erfasst worden sind, weil z.B. Rückbuchungsvorgänge nicht einsatzmindernd berücksichtigt wurden, rechtfertigt keinen geschätzten Abschlag von den automatisch aufgezeichneten Spieleinsätzen, wenn der Steuerpflichtige hierzu im Rahmen der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO keine konkreten Angaben gemacht hat. Außerdem kommt dieser Möglichkeit allenfalls eine geringe Bedeutung zu. Die Kontrolleinrichtung nach § 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV 2006 registriert in den Geldspeicher eingeworfenes und von dort ohne Umbuchung in den Punktespeicher unverspielt wieder ausgeworfenes Geld schon nicht als Spieleinsatz (Urteil des Sächsischen Obergerichtes --OVG-- vom 24. Februar 2016 5 A 251/10, juris, Rz 24). Das Rückbuchen unverspielter Punkte aus dem Punktespeicher in den Geldspeicher kann zwar zu einer unzutreffenden Erfassung von Spieleinsätzen führen, ist aber "praktisch untypisch" (Urteil des Sächsischen OVG vom 24. Februar 2016 5 A 251/10, Rz 25, unter Hinweis auf eine Stellungnahme der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt). Bei den Geldspielgeräten mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 ist der Anteil an Geräten ohne Punktespeicher, bei denen die Erfassung der Spieleinsätze auf andere Art und Weise erfolgt, sehr gering (Urteile des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 23. Juni 2010 14 A 597/09, juris, Rz 74, und des Sächsischen OVG vom 24. Februar 2016 5 A 251/10, juris, Rz 25).
- 16 Es handelt sich demgemäß um eine im zulässigen Schätzungsrahmen liegende Pauschalierung, wenn die genannten, an sich der Besteuerung nicht unterliegenden Beträge in die Bemessungsgrundlage der Steuer einbezogen werden, weil die Spielgeräte sie nicht gesondert ausweisen. Objektiv unzutreffende Angaben zu den Spieleinsätzen als Grundlage für die Festsetzung der Spielvergnügungsteuer gehen zu Lasten des Aufstellers der Spielgeräte als Steuerschuldner. Denn es liegt allein in seiner Hand, Angaben zu den fehlerhaft aufgezeichneten Spieleinsätzen zu machen. Er kann sich insoweit nicht darauf berufen, die am Markt erhältlichen Spielgeräte sähen keine Aufzeichnungen für bestimmte Rückbuchungen, die zu einer Minderung des Spieleinsatzes und damit zu einer Minderung der Vergnügungsteuer führen würden, vor. Hinzu kommt, dass für Besteuerungszeiträume bis Ende 2010 die Besteuerungsgrundlagen nach der Übergangsregelung in § 12 HmbSpVStG unabhängig vom Spieleinsatz ermittelt werden konnten.
- 17 e) Die Einwendungen der Klägerin gegen die Rechtsprechung, nach der zu den Spieleinsätzen i.S. des § 1 Abs. 3

HmbSpVStG nicht nur die in die Spielgeräte eingeworfenen Bargeldbeträge zählen, sondern auch Gewinne, die sich der Spieler nicht auszahlen lässt, obwohl er dies könnte (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 28, m.w.N.), brauchen im vorliegenden Fall nicht geprüft zu werden. Die im Punktespeicher erzielten Gewinne sind nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) insoweit nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer eingeflossen, als die Spieler sie zum Weiterspielen verwendet hatten, obwohl sie die Möglichkeit gehabt hätten, die gewonnenen Punkte in den Geldspeicher umzubuchen und sich deren Geldwert auszahlen zu lassen.

- 18 3. Die Besteuerung der Spielgeräte nach dem Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetz war in den Besteuerungszeiträumen Oktober 2007 bis einschließlich Juli 2012 sowohl dem Grunde nach als auch hinsichtlich der Höhe verfassungsgemäß.
- 19 a) Die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers für das Hamburgische Spielvergnügungsteuergesetz ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Bei der Spielvergnügungsteuer handelt es sich dem Typus nach um eine örtliche Aufwandsteuer i.S. dieser Vorschrift.
- 20 aa) Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die örtliche Vergnügungsteuer gehört zu den herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, unter C.I.1.a).
- 21 Die Spielvergnügungsteuer knüpft an die gewerbliche Veranstaltung von Automaten spielen an. Steuerschuldner ist der Halter des Spielgerätes und somit der Veranstalter des Vergnügens. Eigentliches Steuergut ist gleichwohl der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers, weil die Steuer darauf abzielt, die mit der Einkommens- und Vermögensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 39).
- 22 bb) Aufwandsteuern sind wie die Verbrauchsteuern im Regelfall indirekte Steuern, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger --das heißt die (natürliche oder juristische) Person, die die Steuerlast im wirtschaftlichen Ergebnis trägt-- nicht identisch sind. Vielmehr ist die Steuer auf Abwälzung auf den Steuerträger angelegt, mit der Folge, dass die Unternehmer als Steuerschuldner von der Steuerlast wirtschaftlich ent- und die privaten Steuerträger wirtschaftlich belastet werden. Die Aufwandsteuern sollen wie die Verbrauchsteuern die in der privaten Einkommens- und Vermögensverwendung zutage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen (BVerfG-Beschluss vom 13. April 2017 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, Rz 118 f., m.w.N.).
- 23 cc) Es entspricht dem herkömmlichen Bild der Vergnügungsteuer, dass sie nicht bei dem Nutzer der Einrichtung oder Veranstaltung, dessen Aufwand besteuert werden soll, sondern beim Einrichtungsbetreiber oder Veranstalter als indirekte Steuer erhoben wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 15, m.w.N.). Dies gilt auch für eine Spielgerätesteuern, deren herkömmlichem Bild es entspricht, dass sie steuertechnisch vom Geräteaufsteller erhoben und sodann auf den Konsumenten als Steuerträger überwält wird (BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II.1.a, m.w.N.). Die Steuer ist somit auf eine Überwälzbarkeit der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger "angelegt". Dadurch unterscheidet sich die Vergnügungsteuer maßgeblich von der Kernbrennstoffsteuer, die als Bundessteuer neu eingeführt worden war und vom BVerfG mit Beschluss in BVerfGE 145, 171 für verfassungswidrig erklärt wurde, weil sie in mehrfacher Hinsicht nicht dem Typus einer Verbrauchsteuer i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG entsprach (Rz 134 ff. des Beschlusses).
- 24 dd) Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG dürfen örtliche Aufwandsteuern bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sein. Dieses Gleichartigkeitsverbot erfasst jedoch nicht die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, selbst wenn diese dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern. Andernfalls wären die Länder an der Regelung solcher Steuern schon im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung gehindert; Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG würde deshalb entgegen der erkennbaren Intention des Verfassungsgebers leerlaufen.
- 25 Die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern gelten demnach als nicht mit bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig i.S. des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG (BVerfG-Beschlüsse vom 4. Juni 1975 2 BvL 16/73, BVerfGE 40, 52; vom 4. Juni 1975 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56; vom 23. März 1977 2 BvR 812/74, BVerfGE 44, 216, und vom 26. Februar 1985 2 BvL 14/84, BVerfGE 69, 174, BStBl II 1985, 439).
- 26 Zu diesen herkömmlichen Kommunalsteuern gehört auch die Vergnügungsteuer (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 40,

52, und BVerfGE 40, 56; BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II.1.b bb), und zwar auch, wenn ihre Ausgestaltung verändert und fortentwickelt wird (BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II.2.). Veränderungen im Maßstab und in der absoluten Höhe berühren den Charakter als herkömmliche Aufwandsteuer danach nicht (Beschluss des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 29). Dies gilt insbesondere, wenn der bisherige Steuermaßstab wie etwa der Stückzahlmaßstab bei Gewinnspielgeräten mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht mehr vereinbar ist und daher durch einen anderen Steuermaßstab ersetzt werden muss, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.b, und vom 12. Februar 2014 1 BvL 11/10, 1 BvL 14/10, BVerfGE 135, 238, Rz 25; BVerwG-Urteil vom 13. April 2005 10 C 5.04, BVerwGE 123, 218).

- 27** Der Charakter einer herkömmlichen Aufwandsteuer und die damit verbundene Nichtgleichartigkeit zu bundesrechtlich geregelten Steuern gehen auch nicht verloren, wenn --wie in Hamburg-- das Vergnügungsteuergesetz zunächst ersatzlos aufgehoben und dann die Besteuerung nur bezüglich eines Teilbereichs --hier bestimmter Spielgeräte-- wieder eingeführt wird. Die zitierte Rechtsprechung des BVerfG zu den herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sichert den Ländern als eine Art verfassungsrechtlicher Besitzstand die Gesetzgebungsbefugnis in dem angesprochenen Bereich, die aber über einen reinen Bestandsschutz hinausgeht. In diesem Sachbereich behalten die Länder damit die uneingeschränkte gesetzgeberische Entscheidungsfreiheit. Dies beinhaltet notwendigerweise die Möglichkeit zu jeder denkbaren gesetzgeberischen Maßnahme innerhalb dieses Sachbereichs, z.B. zur Aufhebung oder Einschränkung der Besteuerung, aber auch zur völligen oder teilweisen Wiedereinführung einer abgeschafften Besteuerung. Der von der Verfassung einmal eingeräumte Kompetenzspielraum wird dadurch jedenfalls nicht (nachträglich) eingeengt (BFH-Beschluss vom 21. Februar 1990 II B 93/89, juris, unter II.B.1.d).
- 28** ee) Für die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ist es unerheblich, ob die Steuer in ihrer konkreten Ausgestaltung insbesondere hinsichtlich des Besteuerungsmaßstabs und der Frage ihrer Abwälzbarkeit auf die Spieler den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.I.; BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 37, m.w.N.). Die Kompetenznormen des GG enthalten keine Aussage zu diesen materiellen Fragen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 171, Rz 127, m.w.N.; BVerwG-Urteile vom 14. Oktober 2015 9 C 22.14, BVerwGE 153, 116, Rz 11, und vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 13, m.w.N.).
- 29** ff) Mit einer örtlichen Aufwandsteuer i.S. des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG dürfen auch Lenkungswirkungen mitverfolgt werden; die Lenkung kann Haupt- oder Nebenzweck sein. Einer zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretenden Sachkompetenz bedarf es dafür nicht. Erst dann, wenn die steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt, die Finanzierungsfunktion der Steuer also durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird, indem der steuerpflichtige Vorgang unmöglich gemacht wird, bietet die Besteuerungskompetenz keine ausreichende Rechtsgrundlage (BVerwG-Urteil vom 15. Oktober 2014 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225, Rz 18, 23, m.w.N.).
- 30** Dies gilt auch für eine Spielvergnügungsteuer. Mit ihr dürfen Lenkungszwecke, z.B. die Eindämmung der Spielsucht, verfolgt werden. Der Gesetzgeber darf durch die spezifische Ausgestaltung eines mit Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich zu vereinbarenden Steuermaßstabs für eine Verwirklichung des Lenkungsziels sorgen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.2.b cc, m.w.N.). Er darf den Lenkungszweck der Steuer deutlicher in den Vordergrund rücken und den Finanzierungszweck zurücktreten lassen (BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II.2.a).
- 31** Dass mit dem für die Zeit nach dem 30. April 2006 bestimmten Steuersatz von 5 % des Spieleinsatzes die Finanzierungsfunktion der Steuer durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt worden sei, lässt sich weder den Feststellungen des FG entnehmen noch bringt dies die Klägerin substantiiert vor. Es ist nicht ersichtlich, dass der steuerpflichtige Vorgang unmöglich gemacht worden ist. Dies gilt jedenfalls, wenn die Steuer wie im vorliegenden Fall ohne Berücksichtigung der nicht ausgezahlten, zum Weiterspielen verwendeten Gewinne festgesetzt wurde.
- 32** Unschädlich ist auch, dass die angestrebte Lenkungswirkung bei den Haltern der Spielgeräte und deren unternehmerischen Entscheidungen ansetzen muss und sich nur mittelbar auf die Spieler auswirken kann. Dies ergibt sich daraus, dass die Halter und nicht die Spieler die Steuer schulden. Solange die Steuer auf Abwälzung angelegt ist, steht das der Lenkungswirkung nicht entgegen.
- 33** gg) Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG verlangt auch nicht, dass als örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern ausschließlich

Bagatellsteuern mit einer nur geringfügigen Belastungswirkung erhoben werden dürfen (Urteile des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 12. Oktober 2017 2 S 330/17, juris, Rz 70, und 2 S 1359/17, juris, Rz 71; Urteil des OVG Lüneburg vom 5. Dezember 2017 9 KN 68/17, juris, Rz 104; Beschlüsse des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 9. Oktober 2015 14 A 1851/15, juris, Rz 37, und vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 29). Der (finanzwissenschaftliche) Begriff der Bagatellsteuer bezieht sich nicht auf die Belastungswirkung aus Sicht des Steuerschuldners. Vielmehr werden örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern deshalb als Bagatellsteuern bezeichnet, weil ihr Aufkommen im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen der Gebietskörperschaft gering ist (Urteil des OVG Lüneburg vom 5. Dezember 2017 9 KN 68/17, juris, Rz 104). Diese Steuern können wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen (Beschlüsse des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 9. Oktober 2015 14 A 1851/15, juris, Rz 37, und vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 31 ff.).

- 34** Aus dem BVerfG-Teilurteil vom 10. Mai 1962 1 BvL 31/58 (BVerfGE 14, 76) ergibt sich nichts anderes. Das BVerfG hat zwar in Abschn. C.I.1. des Urteils ausgeführt, die Vergnügungsteuer gehöre zu den "kleinen indirekten Steuern, die heute von den Gemeinden oder Kreisen erhoben werden", daraus aber nicht gefolgert, sie dürfe die Steuerpflichtigen oder die Steuerträger nur geringfügig belasten. Das BVerfG hat es vielmehr als verfassungsrechtlich zulässig angesehen, dass die Einführung oder Erhöhung einer Vergnügungsteuer die am Rande der Rentabilität arbeitenden Veranstalter u.U. zur Einschränkung oder Einstellung ihres Betriebes zwingt, weil er sonst unrentabel wird (Abschn. C.I.6.c des Urteils).
- 35** b) Die in § 1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit vorgesehene Heranziehung des Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage der Steuer ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 36** aa) Eine Aufwandsteuer muss eine Bemessungsgrundlage wählen, in der der Aufwand sachgerecht erfasst wird. Für eine Vergnügungsteuer ist der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab (BVerwG-Urteil vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 54). Dies gilt auch für eine Spielvergnügungsteuer (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.b, m.w.N.; BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 39, m.w.N.). Der Spieleinsatz ist dem Vergnügungsaufwand des Spielers besonders nahe (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.2.a bb) und daher ebenso wie das Einspielergebnis als zulässiger Maßstab anerkannt (BVerwG-Urteil vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 54, m.w.N.).
- 37** bb) Die in § 1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit vorgesehene Besteuerung des Spieleinsatzes ist somit dem Grunde nach verfassungsrechtlich zulässig (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 39).
- 38** cc) Der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung des Spieleinsatzes steht es auch nicht entgegen, wenn die von den Haltern eingesetzten Spielgeräte eine zutreffende Ermittlung des Spieleinsatzes nicht zulassen. Der Gesetzgeber konnte beim Erlass des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes davon ausgehen, dass die eingesetzten Gewinnspielgeräte die Möglichkeit eröffnen, den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Steueranmeldungen abzugeben (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 40). Nach den Ausführungen des BVerfG im Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.2.a cc (1), kann der Vergnügungsaufwand der Nutzer von Gewinnspielautomaten aufgrund der technischen Entwicklung und einer bereits in den Jahren 1989 und 1990 zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit und den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits sowie den zuständigen Bundesministerien andererseits abgeschlossenen selbstverpflichtenden Vereinbarung hinreichend zuverlässig erfasst werden.
- 39** Es genügt somit eine hinreichend zuverlässige Erfassung des Vergnügungsaufwands der Nutzer von Gewinnspielautomaten. Die Anknüpfung der Besteuerung an die von den Spielgeräten aufgezeichneten Spieleinsätze ist eine zulässige Pauschalierung, selbst wenn darin Beträge enthalten sind, die an sich nicht der Besteuerung unterliegen, aber von den Spielgeräten nicht gesondert ausgewiesen werden und daher nicht feststellbar sind (vgl. oben II.2.d). Ein Verstoß gegen die verfassungsrechtlich gebotene Normenklarheit liegt darin nicht. Vielmehr fällt der Einsatz von Spielgeräten, die eine zutreffende Ermittlung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Spieleinsatzes nicht ermöglichen, in den Verantwortungsbereich der Gerätebetreiber. Der Antragsteller, der die Zulassung der Bauart eines Spielgerätes i.S. des § 33c Abs. 1 Satz 1 GewO beantragt, hat nach § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d SpielV 2006 mit dem Antrag eine schriftliche Erklärung vorzulegen, dass bei dem von ihm zur Prüfung eingereichten Geldspielgerät die Möglichkeit vorhanden ist, sämtliche Einsätze, Gewinne und Kasseninhalte für steuerliche Erhebungen zu dokumentieren. Die Physikalisch-Technische Bundesanstalt ist gemäß

§ 12 Abs. 2 Satz 2 SpielV 2006 zwar berechtigt, weitere Untersuchungen zur Einhaltung dieser Angabe durchzuführen, dazu aber nicht verpflichtet.

- 40** Die Betreiber der Spielgeräte hatten aufgrund der Übergangsregelung in § 12 HmbSpVStG bis Ende 2010 Zeit, Vorsorge für eine zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer zu treffen (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 790, Rz 41, m.w.N.; zum möglichen Erfordernis einer Übergangsregelung vgl. BVerwG-Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 24 ff.; BVerwG-Beschluss vom 10. August 2017 9 B 68.16, juris, Rz 30). Bis dahin waren sie nicht verpflichtet, der Bemessung der Steuer die tatsächlichen Spieleinsätze zugrunde zu legen. Sie konnten vielmehr als Bemessungsgrundlage das Vierfache des Einspielergebnisses ansetzen. Ein Halter von Spielgeräten, der wie die Klägerin von dieser Übergangsregelung freiwillig keinen Gebrauch gemacht hat, wird deshalb nicht überproportional belastet, wenn die Bemessungsgrundlage der Steuer anhand der Spieleinsätze nur annähernd richtig ermittelt wird. Gleiches gilt, wenn die von ihm eingesetzten Spielgeräte auch nach Ablauf der Übergangsregelung eine in jeder Hinsicht zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer noch nicht zuließen. Eine Verpflichtung zur Verwendung von Punktespeichergeräten bestand zudem nicht.
- 41** c) Der in § 4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG für die Zeit nach dem 30. April 2006 bestimmte Steuersatz von 5 % des Spieleinsatzes ist mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 ggf. i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG) vereinbar.
- 42** aa) Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Steuerlast bei indirekten Aufwandsteuern erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt. Nur wenn sie dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann die indirekte Erhebung der Steuer bei einem Dritten wie etwa dem Halter der Spielgeräte vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung Bestand haben. Es genügt dabei die kalkulatorische Abwälzbarkeit in dem Sinn, dass der Steuerpflichtige den von ihm zu zahlenden Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.c und 3.; BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 790, Rz 60; vom 15. Juli 2015 II R 32/14, BFHE 250, 427, BStBl II 2015, 1031, Rz 34, und vom 15. Juli 2015 II R 33/14, BFHE 250, 449, BStBl II 2016, 126, Rz 33, jeweils m.w.N.). Es ist nicht notwendig, dass die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall besteht; auch eine rechtliche Gewähr dafür, dass dem Unternehmer eine Abwälzung tatsächlich gelingt, ist nicht erforderlich (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 171, Rz 124, m.w.N.; BVerwG-Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 33). Die Voraussetzung einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit ist zumindest so lange gegeben, wie der Umsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten deckt, sondern in der Regel sogar noch Gewinn abwirft (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 171, Rz 125, m.w.N.).
- 43** Die Abwälzung der Steuerlast muss allerdings rechtlich und tatsächlich möglich sein. Ausgeschlossen wäre dies im Fall einer Spielgerätesteuern etwa dann, wenn sich der Steuerbetrag zusammen mit den sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb der Geräte nicht mehr aus dem Spieleinsatz decken ließe und daher die Veranstalter zur Zahlung der Steuer ihre Gewinne aus anderen rentablen Betriebssparten verwenden müssten (sogenannte schräge Überwälzung; vgl. BVerwG-Urteile in BVerwGE 153, 116, Rz 34, und vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 44, m.w.N.).
- 44** bb) Ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 ggf. i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG) liegt vor, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es in aller Regel unmöglich macht, den angestrebten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Einer kommunalen Steuer kommt danach eine erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs in der Gemeinde infolge dieser Steuer nach Abzug der notwendigen Aufwendungen kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann. Der Betrachtung ist nicht der einzelne, sondern ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zugrunde zu legen. Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistet keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung.
- 45** cc) Die Frage, ob die Steuer nicht auf die Spieler abgewälzt werden kann, sondern erdrosselnd wirkt, muss nicht allein auf der Grundlage betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Daten von Unternehmen im Geltungsbereich der maßgebenden Rechtsvorschriften beurteilt werden. Vielmehr kann auch der Entwicklung der Anzahl der entsprechenden Betriebe im Gemeindegebiet und der dort aufgestellten Spielgeräte seit Erlass der Vorschriften indizielle Bedeutung zukommen (BVerwG-Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 20; BVerwG-Beschluss vom 10. August 2017 9 B 68.16, juris, Rz 32; jeweils m.w.N.). Es ist nicht erkennbar, weshalb ein wirtschaftlich denkender Unternehmer Spielgeräte über längere Zeit weiterbetreiben sollte, wenn es ihm wegen der Höhe der zu

entrichtenden Vergnügungsteuer nicht möglich wäre, Gewinn zu erzielen (Beschluss des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 40). Für eine erdrosselnde Wirkung spricht eine erkennbare Tendenz zum Absterben der Branche (BVerwG-Urteil vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 42).

- 46** Das Erdrosselungsverbot und das Gebot der kalkulatorischen Abwälzbarkeit haben zwar unterschiedliche Rechtsgrundlagen, führen aber zu einer im Ergebnis identischen Begrenzung der verfassungsrechtlich zulässigen Höhe der Steuer (BVerwG-Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 35).
- 47** dd) Die Bekämpfung der Spielsucht und weiterer negativer Begleiterscheinungen des Spielbetriebs stellt ein legitimes Ziel für die Berufsfreiheit einschränkende Regelungen dar. Spielsucht kann zu schwerwiegenden Folgen für die Betroffenen, ihre Familien und die Gemeinschaft führen (BVerfG-Beschluss vom 7. März 2017 1 BvR 1314/12 u.a., BVerfGE 145, 20, Rz 122, 133).
- 48** Wird mit der Steuererhebung auch ein Lenkungszweck wie etwa die Eindämmung der Wett- oder Spielleidenschaft der Bevölkerung verfolgt, ist Art. 12 Abs. 1 GG selbst dann nicht verletzt, wenn die Steuererhebung nicht geeignet ist, diesen Zweck zu erreichen. Denn die Steuer rechtfertigt sich --unbeschadet eines Lenkungszwecks-- allein schon aus der Absicht, Einnahmen zu erzielen (BVerwG-Urteil vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 42).
- 49** ee) Die Hamburgische Spielvergnügungsteuer entsprach in den Besteuerungszeiträumen Oktober 2007 bis einschließlich Juli 2012 diesen Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG. Sie war auf Abwälzung auf die Spieler angelegt und hatte keine erdrosselnde Wirkung. Dies gilt jedenfalls, wenn die Bemessungsgrundlage wie im vorliegenden Fall ohne Berücksichtigung der nicht ausgezahlten, sondern zum Weiterspielen verwendeten Gewinne ermittelt wurde.
- 50** Dass die Spielvergnügungsteuer in diesem Zeitraum nicht kalkulatorisch auf die Spieler abwälzbar gewesen sei, hat weder das FG festgestellt noch bringt dies die Klägerin konkret vor. Eine Tendenz zum Absterben der Branche der Betreiber von Spielgeräten in Hamburg war nicht erkennbar. Der Gesetzgeber hat die aufgrund § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095) erneut geltende Umsatzsteuerpflicht für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 22. Mai 2017 V B 133/16, BFH/NV 2017, 1199, Rz 25 f.) dadurch berücksichtigt, dass er den in § 4 Abs. 1 HmbSpVStG für solche Spielgeräte bestimmten Steuersatz ab Mai 2006 von zuvor 8 % auf 5 % des Spieleinsatzes herabgesetzt hat (vgl. Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes, BürgerschaftsDrucks 18/4806, S. 1, 3). Entgegen der von der Klägerin im Schriftsatz vom 7. Februar 2018 vertretenen Auffassung durfte nach § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielV 2006 im Zeitraum von Oktober 2007 bis einschließlich Juli 2012 bei langfristiger Betrachtung ein Betrag von bis zu 33 € je Stunde als Kasseninhalt verbleiben.
- 51** Ob die Steuer auf die Spieler abwälzbar gewesen wäre, wenn auch die im Punktespeicher erzielten Gewinne, die die Spieler zum Weiterspielen verwendet haben, obwohl sie die Möglichkeit gehabt hätten, die gewonnenen Punkte in den Geldspeicher umzubuchen und sich deren Geldwert auszahlen zu lassen, in die Bemessungsgrundlage der Steuer einbezogen würden, kann auf sich beruhen. Solche Gewinne sind nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer eingeflossen.
- 52** d) Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) liegt auch nicht deshalb vor, weil nach § 2 Nr. 1 HmbSpVStG der Aufwand, der der Spielbankabgabe unterliegt, von der Besteuerung ausgenommen ist. Die Fallgruppen des Benutzens von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit einerseits außerhalb von und andererseits innerhalb von Spielbanken sind nicht wesentlich gleich, so dass sie wegen des darin liegenden sachlichen Grundes vergnügungsteuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden dürfen (vgl. im Einzelnen Beschluss des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 44). Die Konzessionierung der öffentlichen Spielbank ist für Hamburg in § 2 des Gesetzes über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank (vom 24. Mai 1976, HmbGVBl 1976, 139, zuletzt geändert durch Gesetz vom 18. Oktober 2017, HmbGVBl 2017, 336) geregelt.
- 53** Für die verfassungsrechtliche Beurteilung unter dem Blickwinkel des allgemeinen Gleichheitssatzes kommt es zudem nicht auf die Bezeichnung und Zusammensetzung der Steuern und Abgaben, sondern auf deren im Ergebnis eintretende Belastungswirkung an (BFH-Beschluss vom 1. Februar 2007 II B 51/06, BFH/NV 2007, 987, unter II.5.). Die Klägerin macht nicht geltend, dass die durchschnittliche Belastung der Betreiber von Spielgeräten in Hamburg durch Steuern einschließlich der Spielvergnügungsteuer insgesamt höher sei als die Belastung des Spielbankunternehmens mit Umsatzsteuer und Spielbankabgabe (§ 3 des Gesetzes über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank). Dies ist auch nicht ersichtlich.

- 54** e) Es liegt auch kein Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung vor.
- 55** aa) Dieser Grundsatz verlangt die Beachtung der bundesstaatlichen Grenzen und bei der Ausübung der jeweiligen Gesetzgebungskompetenz wechselseitig bundesstaatliche Rücksichtnahme. Konzeptionelle Entscheidungen des zuständigen Bundesgesetzgebers dürfen durch Entscheidungen eines Landesgesetzgebers nicht verfälscht werden. Insbesondere dürfen den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen (BFH-Urteile in BFHE 250, 427, BStBl II 2015, 1031, Rz 61, und in BFHE 250, 449, BStBl II 2016, 126, Rz 57; BVerwG-Urteil vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, juris, Rz 29; jeweils m.w.N.).
- 56** bb) Ein solcher Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung liegt nicht vor.
- 57** Die SpielV 2006 schließt die Erhebung einer nach dem Spieleinsatz bemessenen, den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Spielvergnügungsteuer nach Landesrecht weder ausdrücklich noch inzident aus. Ein solcher Ausschluss wäre mit der sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ergebenden Gesetzgebungskompetenz der Länder für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern auch nicht vereinbar und verstieße somit seinerseits gegen die Pflicht zur wechselseitigen bundesstaatlichen Rücksichtnahme bei der Ausübung der jeweiligen Gesetzgebungskompetenz.
- 58** Die gewerbe- und glücksspielrechtlichen Regelungen wie die SpielV 2006, denen die Spielgerätebetreiber unterliegen, führen allerdings zu Einschränkungen des unternehmerischen Entscheidungsspielraums und der Möglichkeit, die Spielvergnügungsteuer auf die Spieler abzuwälzen. Dies ist bei der Prüfung, ob die Steuer auf die Spieler abgewälzt werden kann oder erdrosselnd wirkt, ebenso zu berücksichtigen wie die Belastung mit weiteren Steuern wie die Umsatz-, Einkommen- oder Körperschaft- und Gewerbesteuer (BVerwG-Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 18) und mit sonstigen notwendigen Kosten. Dass es deshalb den Spielgerätebetreibern im Zeitraum von Oktober 2007 bis einschließlich Juli 2012 unmöglich gewesen sei, die Spielvergnügungsteuer auf die Spieler abzuwälzen, und die Steuer deshalb erdrosselnd gewirkt habe, hat aber weder das FG festgestellt noch bringt dies die Klägerin konkret vor (s. bereits unter II.3.c aa).
- 59** Eine Widersprüchlichkeit der Rechtsordnung ergibt sich auch nicht aus dem Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag (Erster GlüÄndStV) vom 15. Dezember 2011, dem Hamburg mit Art. 1 des Zweiten Gesetzes zur Neuregelung des Glücksspielwesens vom 29. Juni 2012 (HmbGVBl 2012, 235) zugestimmt hat und der im HmbGVBl 2012, 240, mit Gesetzeskraft veröffentlicht wurde. Für die Besteuerungszeiträume vor dem 1. Juli 2012 spielt der Erste GlüÄndStV schon deshalb keine Rolle, weil er nach seinem Art. 2 Abs. 1 Satz 1 erst am 1. Juli 2012 in Kraft getreten ist (vgl. Bekanntmachung vom 11. Juli 2012, HmbGVBl 2012, 343). Für Juli 2012 gelten die Übergangsregelungen in § 29 Abs. 4 Sätze 2 und 3 des Glücksspielstaatsvertrags i.d.F. des Art. 1 Erster GlüÄndStV. Danach genossen Spielhallen, die wie im Streitfall zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Staatsvertrags bestanden und für die bis zum 28. Oktober 2011 eine Erlaubnis nach § 33i GewO erteilt worden war, bis zum Ablauf von fünf Jahren nach Inkrafttreten des Staatsvertrags einen gewissen Bestandsschutz.
- 60** Das Hamburgische Spielhallengesetz vom 4. Dezember 2012 (HmbGVBl 2012, 505), das nach seinem § 1 Abs. 1 die Zulassung und den Betrieb von Spielhallen regelt, spielt im vorliegenden Fall für die Besteuerungszeiträume bis Juli 2012 ebenfalls keine Rolle. Es ist nach seinem § 9 Abs. 6 Satz 1 am Tage nach seiner Verkündung in Kraft getreten, soweit Satz 2 dieser Vorschrift kein späteres Inkrafttreten vorsieht.
- 61** f) Die Besteuerung der Unterhaltungsspielgeräte in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen i.S. von § 33i GewO nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG mit 80 € je Spielgerät und Kalendermonat ist ebenfalls verfassungsgemäß. Der Stückzahlmaßstab ist insoweit nach wie vor zulässig (BFH-Beschlüsse vom 27. November 2009 II B 75/09, BFH/NV 2010, 692, unter II.2.d, und vom 19. Februar 2010 II B 122/09, BFH/NV 2010, 1144, Rz 41 bis 43). Es liegt nicht deshalb ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vor, weil der Steuersatz für Unterhaltungsspielgeräte, die an anderen Aufstellorten als in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen i.S. von § 33i GewO betrieben werden, gemäß § 4 Abs. 2 Nr. 2 HmbSpVStG lediglich 50 € je Spielgerät und Kalendermonat beträgt. Der Gesetzgeber durfte pauschalierend annehmen, dass der Vergnügungsaufwand der Spieler bei solchen Geräten typischerweise geringer ist als bei Unterhaltungsspielgeräten in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen von i.S. § 33i GewO. Die Spielhalle bietet in der Vielfalt und der Menge der aufgestellten Geräte einen zusätzlichen Anreiz zum Spielen. Zudem werden die Spielhallen regelmäßig allein um des Spieles willen aufgesucht, während bei einem Gaststättenbesuch typischerweise das Automatenpiel nur gelegentlich angenommen wird (BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II.2.c). Der Schwerpunkt der gewerblichen Tätigkeit von Gaststätten liegt nicht im Aufstellen und Bereithalten von Spielgeräten, sondern im entgeltlichen

Anbieten von Speisen und Getränken. Die Möglichkeiten und Anreize zu ununterbrochenem Spiel in Spielhallen sind daher typischerweise größer als in Gaststätten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 20, Rz 175).

- 62** Die Gesetzgebungskompetenz des Hamburgischen Gesetzgebers wird durch die unterschiedlichen Steuersätze für Unterhaltungsspielgeräte entgegen der Ansicht der Klägerin ebenfalls nicht ausgeschlossen; denn sie sind verfassungsrechtlich jedenfalls zulässig.
- 63** 4. Die Besteuerung der Spielgeräte nach dem Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetz ist auch mit Unionsrecht vereinbar.
- 64** a) Das Hamburgische Spielvergnügungsteuergesetz verstößt nicht gegen Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).
- 65** aa) Nach dieser Vorschrift hindert die MwStSystRL unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.
- 66** Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist ein Verstoß gegen Art. 401 MwStSystRL (früher Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG --Richtlinie 77/388/EWG--) bereits dann zu verneinen, wenn die nationale Steuer nur eines der vier wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist (EuGH-Urteile EKW und Wein & Co. vom 9. März 2000 C-437/97, EU:C:2000:110, Rz 23; Tulliasiamies und Antti Siilin vom 19. September 2002 C-101/00, EU:C:2002:505, Rz 105; Banca popolare di Cremona vom 3. Oktober 2006 C-475/03, EU:C:2006:629, Rz 27 f., und KÖGÁZ u.a. vom 11. Oktober 2007 C-283/06 und C-312/06, EU:C:2007:598, Rz 36 f.).
- 67** Die Mehrwertsteuer hat vier wesentliche Merkmale, nämlich die allgemeine Geltung für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (EuGH-Beschluss Vollkommer vom 27. November 2008 C-156/08, EU:C:2008:663, Rz 31, m.w.N.).
- 68** Der EuGH hat zudem bereits entschieden, dass dem Wortlaut des Art. 401 MwStSystRL entsprechend die Umsatzsteuer und eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele kumulativ erhoben werden dürfen, sofern die Sonderabgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat (EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24. Oktober 2013 C-440/12, EU:C:2013:687, Rz 28 bis 32). Dass der EuGH den Begriff der Umsatzsteuer i.S. des Art. 401 MwStSystRL anders als in der bisherigen Rechtsprechung versteht, geht aus dem Urteil nicht hervor. Er weist vielmehr in Rz 31 des Urteils lediglich darauf hin, dass unstrittig sei, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vergnügungsteuern nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hätten.
- 69** Diese Rechtsprechung des EuGH ist entgegen der Ansicht der Klägerin für die Auslegung des Art. 401 MwStSystRL maßgebend (BFH-Urteile vom 22. April 2010 V R 26/08, BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883, Rz 14; in BFHE 250, 427, BStBl II 2015, 1031, Rz 83, und in BFHE 250, 449, BStBl II 2016, 126, Rz 80; BVerwG-Beschluss vom 14. August 2017 9 B 8.17, juris, Rz 4).
- 70** Aus dem EuGH-Urteil Dansk Denkavit und Poulsen Trading vom 31. März 1992 C-200/90 (EU:C:1992:152, Rz 11) ergibt sich nichts anderes. Nach diesem Urteil soll Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG die Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren verhindern, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch beeinträchtigen, dass sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten. Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, sind in jedem Fall als den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belastend anzusehen. Dieses Urteil steht im Einklang mit der oben zitierten späteren Rechtsprechung des EuGH.

- 71** Der EuGH hat bereits mit Urteil *Wisselink u.a.* vom 13. Juli 1989 93/88 und 94/88 (EU:C:1989:324) eine Verbrauchsteuer, deren Bemessungsgrundlage proportional zum Preis der Waren war, nicht als Umsatzsteuer i.S. des Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG angesehen, weil sie keine allgemeine Steuer war; denn mit ihr wurden nur zwei ganz bestimmte Gruppen von Erzeugnissen belastet, nämlich Personenkraftwagen und Kleinkrafträder. Zudem wurde sie nur einmal, im Zeitpunkt der Lieferung durch den Hersteller oder der Einfuhr, angewandt und sodann vollständig auf die nächste Umsatzstufe abgewälzt, ohne dass eine erneute Besteuerung erfolgte.
- 72** Die Ausführungen von Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen vom 5. September 2013 C-385/12 (EU:C:2013:531) erfordern kein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) an den EuGH. Sie hat darin zwar die Auffassung vertreten, dass die abstrakten Voraussetzungen einer Anwendung des Art. 401 MwStSystRL der Korrektur bedürften, um die praktische Wirksamkeit dieser Vorschrift zu sichern (Rz 92 ff.). Dieser Ansicht ist der EuGH im Urteil *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* vom 5. Februar 2014 C-385/12 (EU:C:2014:47) aber nicht gefolgt. Nach diesem Urteil verstößt die zu beurteilende ungarische Sondersteuer gegen Unionsrecht, wenn sie mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV) unvereinbar ist, was vom nationalen Gericht nach den Vorgaben des EuGH zu prüfen ist. Auf Art. 401 MwStSystRL ist der EuGH nicht eingegangen. Zudem vertrat Generalanwältin Kokott in Rz 100 der Schlussanträge die Auffassung, Art. 401 MwStSystRL verbiete nach seinem Sinn und Zweck und entsprechend der bisherigen Rechtsprechung nur solche Steuern, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigten, indem sie die Wettbewerbsbedingungen auf nationaler Ebene oder auf Unionsebene verfälschten. Dies treffe bei den in Art. 401 MwStSystRL ausdrücklich genannten Steuerarten wie etwa der Besteuerung von Spielen und Wetten nicht zu. Solche speziellen Umsatzsteuern blieben auch nach Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems weiterhin zulässig. Verboten seien lediglich allgemeine Umsatzsteuern. Nur diese hätten eine Reichweite, die in der Lage sei, das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beeinträchtigen (Rz 113 der Schlussanträge).
- 73** bb) Die Steuer nach dem Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetz hat somit nicht den Charakter einer Umsatzsteuer i.S. des Art. 401 MwStSystRL. Sie erfüllt die nach der Rechtsprechung des EuGH maßgebenden vier wesentlichen Merkmale in mehrfacher Hinsicht nicht. Sie beschränkt sich auf die Besteuerung des Aufwands für das Spielen an im Gesetz näher bezeichneten Spielgeräten in Hamburg. Das Gesetz zielt somit nicht darauf ab, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge zu erfassen. Außerdem wird die Steuer nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Die Steuer wird vielmehr nur auf einer Stufe erhoben.
- 74** Die hamburgische Spielvergnügungsteuer verstößt auch nach der Auslegung des Art. 401 MwStSystRL durch Generalanwältin Kokott nicht gegen diese Vorschrift. Die Besteuerung von Spielen und Wetten blieb nach ihrer Ansicht auch nach Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems weiterhin zulässig. Bei der hamburgischen Spielvergnügungsteuer handelt es sich nicht um eine allgemeine Umsatzsteuer. Sie hat keine Reichweite, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen könnte. Auf die Bemessung der Steuer im Einzelnen kommt es nicht an.
- 75** Ob die Umsatzsteuer auf die Spielgeräte alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt, ist ohne Bedeutung für die Zulässigkeit der kumulativen Erhebung der Spielgerätesteuern (BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 1199, Rz 28).
- 76** b) Die Spielvergnügungsteuer verstößt auch nicht gegen Art. 1 Abs. 3 Satz 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Richtlinie 2008/118/EG). Nach dieser Richtlinienbestimmung können die Mitgliedstaaten Steuern erheben auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt. Die Richtlinie 2008/118/EG ist auf die Spielvergnügungsteuer nicht anwendbar. Sie betrifft nach ihrem Art. 1 Abs. 1 nur bestimmte verbrauchsteuerpflichtige Waren (Energieerzeugnisse und elektrischer Strom, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren) sowie nach ihrem Art. 1 Abs. 3 andere Waren sowie Dienstleistungen. Da Steuergegenstand der Vergnügungsteuer in Gestalt einer Spielautomatensteuer nicht die Dienstleistung, die der Halter der Spielautomaten gegenüber den Spielern erbringt, sondern der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers ist, unterfällt diese Steuer nicht der Richtlinie (BVerwG-Beschluss vom 14. August 2017 9 B 8.17, juris, Rz 6 bis 8). Dies gilt auch für die hamburgische Spielvergnügungsteuer, der nach § 1 Abs. 1 HmbSpVStG der Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten i.S. des § 1

Abs. 2 HmbSpVStG und nicht die Dienstleistung unterliegt, die die Halter der Spielgeräte gegenüber den Spielern erbringen.

- 77** c) Es liegt auch kein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV; früher Art. 49 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft) vor.
- 78** aa) Die Dienstleistungsfreiheit ist auf die Betreiber von Spielhallen anwendbar. Eine grenzüberschreitende Erbringung von Dienstleistungen i.S. von Art. 56 AEUV liegt u.a. bei Dienstleistungen vor, die ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Erbringer ohne Ortswechsel einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfänger erbringt (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a. vom 11. Juni 2015 C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 26, m.w.N.). Für die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit genügt es zudem, wenn sich nicht ausschließen lässt, dass Anbieter, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, ein Interesse daran hatten oder haben, im Inland Glücksspielstätten zu eröffnen (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a., EU:C:2015:386, Rz 27, m.w.N.).
- 79** bb) Eine Steuer auf Spielgeräte in Spielhallen kann zu einem Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit führen (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a., EU:C:2015:386, Rz 30, 33). Eine solche Steuer fällt zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Diese müssen ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts, insbesondere der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten, ausüben (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a., EU:C:2015:386, Rz 34, m.w.N.).
- 80** cc) Art. 56 AEUV verlangt nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen --selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten--, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a., EU:C:2015:386, Rz 35, m.w.N.).
- 81** Dagegen erfasst Art. 56 AEUV solche Maßnahmen nicht, deren einzige Wirkung es ist, zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen, und die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in gleicher Weise wie ihre Erbringung innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats berühren (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a., EU:C:2015:386, Rz 36, m.w.N.). Eine Besteuerung mit diskriminierender Wirkung ist unzulässig (EuGH-Urteil *Blanco und Fabretti* vom 22. Oktober 2014 C-344/13 und C-367/13, EU:C:2014:2311, Rz 37, m.w.N.). Unzulässig ist auch eine mittelbare Diskriminierung. Diese kann vorliegen, wenn die Betreiber von Spielhallen mehrheitlich in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a., EU:C:2015:386, Rz 38, m.w.N.).
- 82** dd) Eine nicht diskriminierende Steuer auf Spielgeräte in Spielhallen ist demgemäß nur dann als Hindernis für den mit Art. 56 AEUV gewährleisteten freien Dienstleistungsverkehr anzusehen, wenn sie so hoch ist, dass sie in ihren Wirkungen einem Verbot des Betriebes solcher Spielgeräte gleichkommt (EuGH-Urteil *Berlington Hungary* u.a., EU:C:2015:386, Rz 41, m.w.N.). Führt die Steuer demgegenüber lediglich zu einer Kostenbelastung, liegt kein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor (Beschluss des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 64 ff.).
- 83** ee) Die Voraussetzungen für einen Verstoß gegen Art. 56 AEUV waren bei der hamburgischen Spielvergnügungsteuer im Zeitraum von Oktober 2007 bis einschließlich Juli 2012 nicht erfüllt. Die Steuer hatte keine erdrosselnde Wirkung und somit keinen Verbotscharakter. Sie hatte auch keine diskriminierende Wirkung. Die Steuerpflicht und die Höhe der Steuer hingen nicht davon ab, ob der Halter der Spielgeräte seinen Wohnsitz oder Sitz in der Bundesrepublik Deutschland oder im Ausland hatte. Für eine mittelbare Diskriminierung gibt es keine Anhaltspunkte. Weder hat das FG festgestellt noch bringt die Klägerin vor, dass die Halter der Spielgeräte in Hamburg im genannten Zeitraum mehrheitlich in anderen Mitgliedstaaten ansässig gewesen seien.
- 84** Aus dem EuGH-Urteil *Online Games Handels GmbH* vom 14. Juni 2017 C-685/15 (EU:C:2017:452) ergibt sich nichts anderes. Das Urteil betrifft nicht die Voraussetzungen, unter denen eine Spielgerätesteuern gegen Unionsrecht verstößt.
- 85** d) Wie eine ersatzlose Befreiung von Spielbankunternehmen von der Spielvergnügungsteuer im Hinblick auf das unionsrechtliche Beihilferecht (Art. 107 ff. AEUV) zu würdigen wäre und welche Folgen sich daraus für die Besteuerung der Halter von Spielgeräten ergäben, kann auf sich beruhen. Von der Spielvergnügungsteuer ist nämlich nach § 2 Nr. 1 HmbSpVStG nur der Aufwand befreit, der der Spielbankabgabe unterliegt. Dass die

durchschnittliche Belastung der Betreiber von Spielgeräten in Hamburg durch Steuern einschließlich der Spielvergnügungsteuer insgesamt höher sei als die Belastung des Spielbankunternehmens mit Umsatzsteuer und Spielbankabgabe, macht die Klägerin nicht geltend und ist auch nicht ersichtlich.

- 86** e) Mit Unionsrecht vereinbar ist auch die Bemessung der Spielvergnügungsteuer nach den Spieleinsätzen ohne Abzug der ausgezahlten Gewinne. Abgesehen davon, dass die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts, insbesondere der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten, ausüben müssen, sieht das Unionsrecht keine Vorschriften für die Ausgestaltung einer Spielvergnügungsteuer im Einzelnen vor. Diese Steuer ist nicht harmonisiert. Die Rechtsprechung des EuGH zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bei Geldspielgeräten (EuGH-Urteil Metropol, EU:C:2013:687, Rz 34 bis 44) beruht auf der Auslegung von Art. 1 Abs. 2 Satz 1 und Art. 73 MwStSystRL und hat für die Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer keine Bedeutung.
- 87** f) Eine Notifizierungspflicht nach Art. 8 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 98/34/EG bestand nicht. Regelungen über die Erhebung einer Spielgerätesteuern sind keine "technischen De-facto-Vorschriften" i.S. von Art. 1 Nr. 11 dritter Gedankenstrich der Richtlinie 98/34/EG. "Technische De-facto-Vorschriften" in diesem Sinne sind "technisch[e] Spezifikationen oder sonstig[e] Vorschriften oder ... Vorschriften betreffend Dienste, die mit steuerlichen oder finanziellen Maßnahmen verbunden sind, die auf den Verbrauch der Erzeugnisse oder die Inanspruchnahme der Dienste Einfluss haben, indem sie die Einhaltung dieser technischen Spezifikationen oder sonstigen Vorschriften oder Vorschriften betreffend Dienste fördern". Dem Wortlaut dieser Bestimmung zufolge bezeichnet der Ausdruck "technische De-facto-Vorschriften" nicht die steuerlichen Maßnahmen selbst, sondern die damit verbundenen technischen Spezifikationen oder sonstigen Vorschriften (EuGH-Urteil Berlington Hungary u.a., EU:C:2015:386, Rz 93 bis 96).
- 88** Folglich können steuerrechtliche Vorschriften wie die über die Erhebung einer Spielgerätesteuern, die wie im Fall der hamburgischen Spielvergnügungsteuer von keiner technischen Spezifikation oder sonstigen Vorschrift begleitet werden, deren Einhaltung sie sicherstellen sollen, nicht als "technische De-facto-Vorschriften" eingestuft werden (EuGH-Urteil Berlington Hungary u.a., EU:C:2015:386, Rz 97).
- 89** 5. Die angefochtenen Steuerfestsetzungen sind auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Die Klägerin erhebt dagegen im Grundsatz auch keine Einwendungen. Sie bringt lediglich vor, es könnten einzelne Beträge zu Unrecht als Einsatz erfasst worden sein. Diese bloße Möglichkeit rechtfertigt keine Herabsetzung der Steuerbeträge (vgl. oben II.2.c, II.3.b cc). Die Klägerin macht dazu keine substantiierten Angaben.
- 90** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de