www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 26.02.2007

(Az.: II R 2/05)

„Verfassungsmäßigkeit der Erhöhung der Vergnügungsteuer auf Geldspielgeräte in Spielhallen in Berlin auf 600 DM ab 1. Juli 2000 – Anforderungen an Verfassungsmäßigkeit des Stückzahlmaßstabs bei der Besteuerung von Geldspielgeräten - Datenerhebung über die Einspielergebnisse der Spielautomaten“

Orientierungssätze:

Die mit Wirkung ab 1. Juli 2000 in Berlin erfolgte Erhöhung der Vergnügungsteuer für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen auf 600 DM ist verfassungsgemäß, sofern der Stückzahlmaßstab weiterhin beibehalten werden durfte. Das ist der Fall, wenn die Einspielergebnisse der einzelnen derartigen Geräte im Regelfall nicht mehr als 25 v.H. nach oben oder nach unten vom Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Automaten abweichen.

Rechtsgrundlage:

VgStG-Sp Berlin § 1 Abs. 1, 3 Abs. 2 Nr. 1 i.d.F. des Gesetzes vom 31. Mai 2000; **GG** Art. 3 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2a; **Richtlinie 77/388/EWG** Art. 33 Abs. 1

Vorinstanz:

FG Berlin vom 1. November 2004 8 K 8052/01 (EFG 2005, 1655)

► Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Juli 2000 in Berlin in Spielhallen ... Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte dafür gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes über eine Vergnügungsteuer für Spielautomaten (VgStG-Sp) vom 28. Oktober 1988 (Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin --GVBl Bln-- 1988, 1961) i.d.F. des am 1. Juli 2000 in Kraft getretenen Gesetzes vom 31. Mai 2000 (GVBl Bln 2000, 343) Steuer in Höhe von ... DM (600 DM je Spielautomat) fest. Der Einspruch blieb erfolglos.

Mit der Klage brachte die Klägerin vor, die Erhöhung der Steuer für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen i.S. des § 33i der Gewerbeordnung (GewO) von zuvor 300 DM auf 600 DM durch das Gesetz vom 31. Mai 2000 verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), da die Steuer für solche Spielautomaten an den übrigen in § 1 Abs. 1 VgStG-Sp genannten Orten (Gaststättenbetriebe, Kantinen, Wettannahmestellen, Vereins- und ähnliche Räume sowie sonstige der Öffentlichkeit zugängliche Orte) wie bereits in der Fassung des Gesetzes vom 14. Dezember 1989 (GVBl Bln 1989, 2157) lediglich 50 DM betrage und es für eine derart unterschiedliche Besteuerung keine rechtfertigenden Gründe gebe. Es bestünden auch Anzeichen dafür, dass die Steuer aufgrund ihrer Höhe erdrosselnde Wirkung habe und deshalb gegen die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) verstoße.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1655 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, der Berliner Gesetzgeber habe die Grenzen seiner weitreichenden Gestaltungsbefugnis nicht überschritten. Für die ungleiche Besteuerung von Geldspielautomaten in Spielhallen einerseits und an sonstigen Orten andererseits gebe es sachliche Gründe. Der Gesetzgeber habe sich bei der Bestimmung der Steuersätze nicht strikt an den in Spielhallen erfahrungsgemäß erzielten Mehreinsätzen zu orientieren brauchen. Die Erhebung einer Vergnügungsteuer auf Spielautomaten verfolge auch den Zweck, nicht zuletzt im Interesse des Jugendschutzes die Spielsucht einzudämmen, der Verursachung von Allgemeinlasten vorzubeugen und einer Ausbreitung von Spielhallen in den Innenstädten entgegenzuwirken. Eine spürbare Privilegierung der Gaststätten als Aufstellorte könne zudem mit wirtschaftslenkenden Erwägungen gerechtfertigt werden. Der Steuer komme auch keine unzulässige erdrosselnde Wirkung zu.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG. Es sei nicht gerechtfertigt, für Spielhallengeräte das Zwölffache der Steuer für Gaststättengeräte anzusetzen. Die unterschiedliche Höhe der Steuersätze stehe außer Verhältnis zu den Einnahmen, die bei Spielhallengeräten durchschnittlich lediglich dreimal so hoch wie bei Gaststättengeräten seien, und könne nicht mit dem bei der parlamentarischen Beratung des Änderungsgesetzes gar nicht angesprochenen Ziel, der Spielsucht auch im Interesse des Jugendschutzes entgegenzuwirken, gerechtfertigt werden. Zu prüfen sei ferner, ob die Pauschalbesteuerung den verfassungsrechtlichen Anforderungen genüge.

Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Vergnügungsteuer für Juli 2000 unter Änderung des Bescheids vom 1. September 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Januar 2001 auf ... DM herabzusetzen.

Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Es vertritt die Ansicht, die pauschale Besteuerung mit dem Stückzahlmaßstab sei nach wie vor zulässig. Die von den Spielern tatsächlich geleisteten Einsätze könnten bei zahlreichen Geräten nicht ermittelt werden. Eine an den Einspielergebnissen (Kasseninhalten) ausgerichtete Besteuerung würde auf eine Umsatzsteuer hinauslaufen und wäre daher nicht zulässig. Der Ausweis des Kasseninhalts könne zudem durch technische Fehler und bei entsprechenden technischen Kenntnissen durch Manipulationen beeinflusst werden und somit steuerehrliche Geräteaufsteller benachteiligen. In besonderem Ausmaß gebe es Manipulationsmöglichkeiten bei der Auslesung der in den einzelnen Spielgeräten gespeicherten Daten. Sichere Feststellungen darüber, ob sich die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen in Berlin in einem Übermaß unterschieden, könnten nicht getroffen werden. Die Betreiber der Spielhallen seien überwiegend nicht bereit, die für solche Feststellungen erforderlichen Daten herauszugeben. Bei den von der Berliner Steuerverwaltung durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfungen habe es sich als äußerst schwierig erwiesen, ausreichend verwertbare Daten für die Ermittlung einer aussagekräftigen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse zu erhalten. Selbst die Klägerin habe ihre eigenen Daten im anhängigen Verfahren nicht offen gelegt.

Die von der Klägerin angegriffene Differenzierung der Steuersätze sei mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar. Die Einnahmen aus außerhalb von Spielhallen und ähnlichen Unternehmen i.S. des § 33i GewO betriebenen Spielgeräten betrügen zwar durchschnittlich lediglich 1/3 der Einnahmen aus in solchen Unternehmen unterhaltenen Spielgeräten. Die im Vergleich zu den Einnahmen höhere Steuerbelastung der Spielhallengeräte sei aber durch Gründe des Gemeinwohls (Jugendschutz und Suchtvorbeugung) gerechtfertigt. Das Suchtgefährdungspotential von Spielautomaten in Spielhallen sei wesentlich höher als bei Spielgeräten an anderen Aufstellorten. Spielhallen würden gezielt zum Spielen aufgesucht, Gaststätten hingegen eher nicht. Der Gesetzgeber habe auch aus sozial- und arbeitsmarktpolitischen Gründen zum Wohle der Berliner Bevölkerung auf eine Steuererhöhung bei Geräten an anderen Aufstellorten verzichtet.

► Urteilsbegründung:

Die Revision ist begründet. Wie das FG zwar zutreffend angenommen hat, liegt ein Verfassungsverstoß nicht darin, dass lediglich die Steuer für die in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen betriebenen Spielgeräte erhöht wurde, und auch nicht in der Höhe der Steuer. Aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen kann aber nicht entschieden werden, ob der Landesgesetzgeber durch die Beibehaltung der pauschalen Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab die Grenzen seiner Gesetzgebungskompetenz überschritten

und gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen hat. Das führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Der Gesetzgeber hat den ihm von Verfassungs wegen zukommenden Gestaltungsspielraum nicht dadurch überschritten, dass er die Steuer nur für die in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen betriebenen Spielgeräte, nicht aber auch für die an anderen Orten unterhaltenen Geräte erhöht hat. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) oder sonstige Verfassungsnormen liegt darin nicht.

a) Dem Gesetzgeber steht bei der Ausgestaltung einer Steuer auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit ein weitreichender Spielraum zu. Er kann sich dabei von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen leiten lassen (Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 3. Mai 2001 1 BvR 624/00, BFH/NV 2001, Beilage 2, 159, unter II. 1. b aa, 2. a).

Der Gesetzgeber darf seine Steuergesetzgebungskompetenz grundsätzlich auch ausüben, um Lenkungswirkungen zu erzielen. Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Er verpflichtet dann den Bürger nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten, gibt ihm aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Die steuerliche Lenkung nimmt dabei in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht verlässlich erreicht wird, ist also ein Instrument zur Annäherung an ein Ziel (BVerfG-Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274, 292 f.; BVerfG-Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 235, unter C. I. 2. b; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. März 2006 II R 59/04, BFH/NV 2006, 1354, unter II. 3. a aa).

Eine steuerrechtliche Regelung darf Lenkungswirkungen auch in einem nicht steuerlichen Kompetenzbereich entfalten, ohne dass dem Gesetzgeber in diesem Bereich eine Sachkompetenz zustehen muss. Der Landesgesetzgeber ist deshalb im Rahmen der ihm zustehenden Steuergesetzgebungskompetenzen berechtigt, Steuergesetze zu erlassen, die in der Gesetzgebungskompetenz des Bundes unterfallenden Bereichen, wie etwa dem Gewerberecht (Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG in der im Jahr 2000 geltenden Fassung), lenkende Wirkung entfalten, soweit die steuerrechtlichen Vorschriften den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen --und zwar sowohl der Gesamtkonzeption als auch den konkreten Einzelregelungen-- nicht widersprechen (Kammerbeschluss des BVerfG in BFH/NV 2001, Beilage 2, 159, unter II. 1. b aa, m.w.N.; BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1354, unter II. 3. a aa). Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG i.d.F. des Gesetzes vom 28. August 2006 (BGBl I 2006, 2034) steht dem Bund nunmehr die Gesetzgebungskompetenz für das Recht der Gaststätten und Spielhallen ohnehin nicht mehr zu.

b) Es ist danach aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber nur den Steuersatz für die Spielgeräte in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen erhöht hat, und zwar auch dann, wenn die Einnahmen bei Spielhallengeräten

durchschnittlich lediglich dreimal so hoch wie bei Gaststättengeräten sind, wie die Klägerin und das FA übereinstimmend vortragen.

aa) Es liegt kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vor. Entschließt sich der Steuergesetzgeber aus sachlichen Gründen dazu, eine bestimmte Steuerquelle in einer bestimmten Höhe zu erschließen, andere Steuerquellen hingegen nicht auszuschöpfen, so steht der Gleichheitssatz dem nicht entgegen (Kammerbeschluss des BVerfG in BFH/NV 2001, Beilage 2, 159, unter II. 2. a).

Das Ziel, mit der Steuererhöhung die Zahl der Spielhallen und/oder der darin betriebenen Spielgeräte in Berlin zu vermindern, um so die Spielsucht einzudämmen, ist verfassungsrechtlich legitimiert. Glücksspiele können zu krankhaftem Suchtverhalten führen. Die Vermeidung und Abwehr von Suchtgefahren ist ein überragend wichtiges Gemeinwohlziel, da die Spielsucht schwerwiegende Folgen nicht nur für die Betroffenen selbst, sondern auch für ihre Familien und für die Gemeinschaft haben kann (BVerfG-Urteil vom 28. März 2006 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, unter C. I. 3. c aa, unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 6. November 2003 C-243/01, Gambelli u.a., Slg. 2003, I-13076, m.w.N.; BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1354, unter II. 3. a bb). Bei weitem die meisten Spieler mit problematischem oder pathologischem Spielverhalten spielen an Automaten, die nach der GewO betrieben werden dürfen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, unter C. I. 3. c aa; BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1354, unter II. 3. a bb).

Der Einschätzung des Gesetzgebers, dass das Suchtgefährdungspotential der Spielgeräte in Spielhallen besonders hoch sei, könnte nur entgegengetreten werden, wenn dies eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung des Lebenssachverhalts wäre (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 274, unter C. I. 4.; BVerfG-Beschluss in DStR 2007, 235, unter C. I. 2. b). Dies ist nicht der Fall. Vielmehr liegt die Wertung des Gesetzgebers aufgrund des Ziels, das mit dem Besuch von Spielhallen verfolgt wird, zumindest nahe. Die Eindämmung der Spielhallen liegt zudem auch im Interesse des Jugendschutzes (BFH-Urteil vom 26. Juni 1996 II R 47/95, BFHE 180, 497, BStBl II 1996, 538, m.w.N.).

Wenn diese Zielsetzungen, wie die Klägerin vorträgt, bei der parlamentarischen Beratung des Gesetzes vom 31. Mai 2000 (GVBl Bln 2000, 343) nicht erörtert worden sein sollten, kommt dem aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Bedeutung zu. Diese Ziele sind nämlich neben dem fiskalischen Zweck der Erzielung von Einnahmen (§ 3 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) den auf Geldspielgeräte erhobenen Vergnügungsteuern immanent und brauchen daher im Rahmen der Beschlussfassung über Steuererhöhungen nicht mehr ausdrücklich angesprochen zu werden.

bb) Die Verfassungswidrigkeit der auf die Geräte in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen beschränkten Erhöhung der Steuer kann auch nicht daraus abgeleitet werden, dass nach Art. 105 Abs. 2a GG der verwendete Steuermaßstab in einem zumindest lockeren Bezug zu dem letztlich zu besteuernden Vergnügungsaufwand der Spieler stehen muss (vgl. unten 3. a). Wie bereits dargelegt, kann sich der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG (Kammerbeschluss in BFH/NV 2001, Beilage 2, 159) bei der Ausgestaltung der Steuer auf Spielgeräte von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen leiten lassen; ebenso kann er sich aus sachlichen Gründen auch dazu entschließen, eine bestimmte Steuerquelle in einer bestimmten Höhe zu erschließen, andere Steuerquellen hingegen nicht auszuschöpfen.

2. Es gibt keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die Steuer von 600 DM je Monat und Gerät dazu führte, dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel wirtschaftlich nicht mehr in der Lage waren, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung oder --bei juristischen Personen-- zur Grundlage ihrer unternehmerischen Erwerbstätigkeit zu machen, und dass deshalb ein Verstoß gegen das Grundrecht auf freie Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 GG) vorliegt. Die Klägerin hat dazu ebenfalls keine näheren Angaben gemacht. Der BFH hat im Urteil in BFH/NV 2006, 1354 für die in Hamburg in den Jahren 1995 und 1996 erhobene Spielgerätesteuer gleicher Höhe einen solchen Grundrechtsverstoß verneint.

3. Aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen kann nicht entschieden werden, ob der Landesgesetzgeber beim Erlass des Gesetzes vom 31. Mai 2000 die Grenzen seiner Gesetzgebungskompetenz deshalb überschritten und gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen hat, weil er weiterhin die pauschale Besteuerung der Spielgeräte nach dem Stückzahlmaßstab vorgesehen hat.

a) Nach Art. 105 Abs. 2a GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Das Gleichartigkeitsverbot umfasst dabei nicht die herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, selbst wenn sie dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1354, m.w.N.).

Zu den traditionellen Kommunalsteuern gehört auch die Vergnügungsteuer, die nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung pauschal als Spielautomatensteuer erhoben werden konnte. Zu den die Vergnügungsteuer als Aufwandsteuer kennzeichnenden Merkmalen gehört u.a., dass der verwendete Steuermaßstab in einem zumindest lockeren Bezug zu dem letztlich zu besteuernden Vergnügungsaufwand der Spieler stehen muss. Die Zulässigkeit der pauschalen Erhebung einer Spielgerätesteuer, die nicht an die konkret erzielten Umsätze, sondern an die Zahl der Geräte anknüpft, wurde in der Rechtsprechung bisher aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität sowie deshalb bejaht, weil die zuverlässige Erfassung des jeweiligen Vergnügungsaufwands der Spieler technisch noch nicht möglich war und der Stückzahlmaßstab in den entschiedenen Fällen in einer gewissen Beziehung zum Spielaufwand der Automatennutzer stand (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1354, m.w.N.).

Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat diese Rechtsprechung in seinen Urteilen vom 13. April 2005 10 C 5.04 (BVerwGE 123, 218), 10 C 8.04 (BFH/NV 2005, Beilage 4, 409) und 10 C 9.04 (juris Nr. WBRE410011969) sowie vom 14. Dezember 2005 10 CN 1.05 (BFH/NV 2006, Beilage 2, 217) fortentwickelt und sieht nunmehr für Besteuerungszeiträume nach dem Jahr 1996 kommunale Vergnügungsteuersatzungen wegen Verstoßes gegen die Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 und des Art. 105 Abs. 2a GG als verfassungswidrig und nichtig an, wenn sie der Besteuerung von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit den Stückzahlmaßstab zugrunde legen, obwohl die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte mehr als 25 v.H. nach oben oder nach unten vom Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Automaten im Satzungsgebiet abweichen. Dabei beurteilt das BVerwG die in Spielhallen aufgestellten Spielgeräte einerseits und die an anderen Orten betriebenen Geräte andererseits wegen der unterschiedlichen Steuersätze jeweils für sich. Minimal- und Maximalwerte, bei denen es sich um "Ausreißer" handelt, die völlig aus dem Rahmen der anderen im unteren oder oberen Bereich liegenden Einspielergebnisse fallen

und deshalb atypisch sind, weil die übrigen Einspielergebnisse ganz überwiegend nahe am ermittelten Gesamtdurchschnitt liegen, bleiben bei der Beurteilung außer Betracht.

Das BVerwG stützt diese geänderte Rechtsprechung auf die in den Jahren 1989 und 1990 zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit und den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits sowie den zuständigen Bundesministerien andererseits geschlossenen selbstverpflichtenden Vereinbarung über den Einbau von manipulationssicheren Zählwerken (vgl. BTDrucks 11/6224 vom 15. Januar 1990 und die Ergänzung zur selbstverpflichtenden Vereinbarung vom 1. Oktober 1990). Danach wurden Zulassungen für Gewinnspielautomaten ohne manipulationssicheres Zählwerk bis einschließlich 1. Januar 1993 erteilt. Angesichts der beschränkten Geltungsdauer der Zulassungen dürfen demzufolge ab dem 1. Januar 1997 keine Spielgeräte ohne manipulationssicheres Zählwerk mehr aufgestellt sein (BVerwG-Urteile in BVerwGE 123, 218, und in BFH/NV 2005, Beilage 4, 409).

b) Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an. Die vom BVerwG aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2a GG abgeleiteten Grundsätze gelten nicht nur für kommunale Vergnügungsteuersatzungen, sondern wegen der Bindung der Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung (Art. 20 Abs. 3 GG) auch für die Vergnügungsteuergesetze der Länder. Die vom FA dagegen erhobenen Einwendungen greifen nicht durch.

Ein an die Einspielergebnisse der Geräte anknüpfender Steuermaßstab erfasst den letztlich zu besteuernden Vergnügungsaufwand der Spieler ungleich wirklichkeitsnäher als der pauschale Stückzahlmaßstab. Im Ergebnis bildet er auch den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers proportional ab. Der hohe Aufwand des Vielspielenden schlägt sich in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers nieder und führt folglich zu einer entsprechend höheren Besteuerung. Dass die Steuererhebung beim Automatenaufsteller als Steuerschuldner gleichwohl indirekt bleibt und deshalb den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers nicht unmittelbar erfasst, ändert nichts an der größeren Wirklichkeitsnähe des umsatzbezogenen Maßstabs (BVerwG-Urteil in BVerwGE 123, 218).

Das Vorbringen des FA, es bestünden nach wie vor Manipulationsmöglichkeiten, kann zu keinem anderen Ergebnis führen. Diesen Einwand hat das BVerwG bereits im Urteil in BVerwGE 123, 218, unter Hinweis auf die gegebenen Kontrollmöglichkeiten zu Recht zurückgewiesen. Dabei ist zu bedenken, dass die Einspielergebnisse nicht nur Grundlage für eine daran anknüpfende Vergnügungsteuer sind, sondern auch der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer zugrunde liegen. Zudem bildeten die von den Spielern geleisteten Spieleinsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne nach dem EuGH-Urteil vom 5. Mai 1994 Rs. C-38/93, Glawe (Slg. 1994, I-1697) die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 42/02, BFHE 211, 80), bis der EuGH entschied, dass die Umsätze der Aufsteller von Geldspielautomaten umsatzsteuerfrei sind, solange dies die Umsätze aus dem Betreiben von Glücksspielgeräten durch öffentliche Spielbanken sind (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12. Mai 2005 V R 7/02, BFHE 210, 164, BStBl II 2005, 617). Seit der Aufhebung der Umsatzsteuerfreiheit der Umsätze der Spielbanken durch das Gesetz vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095), das am 6. Mai 2006 in Kraft getreten ist, sind nunmehr die Umsätze der gewerblichen Spielgerätebetreiber (wieder) umsatzsteuerpflichtig.

Etwaige Manipulationsmöglichkeiten betreffen danach nicht nur eine an die Einspielergebnisse anknüpfende Vergnügungsteuer. Es ist Aufgabe der Finanzverwaltung, solchen Manipulationsmöglichkeiten, deren Nutzung mit einem nicht ganz unerheblichen kriminellen Aufwand verbunden ist, durch entsprechende Kontrollen entgegenzuwirken (BVerwG-Urteil in BVerwGE 123, 218).

Die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung folgt dem BVerwG weitgehend (Urteile des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 24. August 2006 2 S 1218/05; des Verwaltungsgerichts --VG-- Düsseldorf vom 6. Februar 2006 25 K 6944/04 und 25 K 7576/04 und vom 7. April 2006 25 K 1327/05; des VG Lüneburg vom 16. März 2006 2 A 211/05 und 2 A 213/05; des VG Magdeburg vom 11. April 2006 5 A 14/06 und vom 18. Mai 2006 3 A 1/05; des Schleswig-Holsteinischen VG vom 12. Juli 2006 4 A 267/02; des VG Freiburg/Breisgau vom 15. November 2006 1 K 1937/05; des VG Oldenburg vom 30. November 2006 2 A 3383/03, alle bei juris; a.A. soweit ersichtlich nur Urteil des Niedersächsischen Oberverwaltungsgerichts --OVG-- vom 29. Juni 2006 13 LC 450/04, Niedersächsische Verwaltungsblätter 2006, 304). Im Hinblick auf diese inzwischen als gefestigt anzusehende Rechtsprechung haben zahlreiche Kommunen durch teilweise rückwirkende Änderungen ihrer Vergnügungsteuersatzungen den Stückzahlmaßstab durch die Einspielergebnisse oder die Spieleinsätze als Bemessungsgrundlage der Steuer ersetzt. Diese Satzungsänderungen wurden in der Rechtsprechung als rechtmäßig beurteilt (zu den Einspielergebnissen/Kasseninhalt Urteile des OVG für das Land Schleswig-Holstein vom 18. Oktober 2006 2 LB 11/04; des VG Düsseldorf vom 25. September 2006 25 K 4880/06; des VG Minden vom 16. August 2006 11 K 3813/04; vom 30. August 2006 11 K 4192/04, und vom 17. Januar 2007 11 K 2291/06; Beschluss des VG Münster vom 18. Oktober 2006 9 L 667/06; zu den Spieleinsätzen Urteil des VG Minden vom 17. Januar 2007 11 K 3272/06; Beschlüsse des VG Gelsenkirchen vom 22. Mai 2006 2 L 577/06; vom 21. August 2006 2 L 587/06, und vom 24. August 2006 2 L 581/06; des VG Köln vom 29. August 2006 23 L 1070/06, und vom 25. Oktober 2006 23 L 1519/06, alle bei juris), außer wenn die jeweilige Satzungsregelung die Bemessungsgrundlage nicht zutreffend und bestimmt definiert (Urteile des VG Düsseldorf vom 15. Mai 2006 25 K 1134/06, 25 K 1176/06, 25 K 1225/06 und 25 K 1299/06, alle bei juris).

4. Der Einführung einer an die Einspielergebnisse oder die Spieleinsätze anknüpfenden Steuer hätte auch Europarecht nicht entgegengestanden. Sie hätte nicht gegen den im Jahr 2000 geltenden Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) verstoßen. Diese Richtlinie wurde inzwischen durch die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006, S. 1) ersetzt.

a) Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG verbot es den Mitgliedstaaten, Steuern, Abgaben und Gebühren beizubehalten oder einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Dadurch sollte verhindert werden, dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und gewerbliche Umsätze in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise erfassen. Solche steuerlichen Maßnahmen sind zumindest Steuern, Abgaben und Gebühren, die die

wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auch wenn sie nicht in allen Punkten mit dieser übereinstimmen.

Diese wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind die folgenden: Allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen 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-Urteil vom 3. Oktober 2006 C-475/03, Banca popolare di Cremona, BFH/NV 2007, Beilage 1, 83, m.w.N.; BFH-Urteil vom 9. Oktober 2002 V R 81/01, BFHE 199, 507, BStBl II 2002, 887).

Weist eine Steuer, Abgabe oder Gebühr auch nur eines dieser wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht auf, steht Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG der Beibehaltung oder Einführung dieser Steuer, Abgabe oder Gebühr nicht entgegen (EuGH-Urteil in BFH/NV 2007, Beilage 1, 83, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 199, 507, BStBl II 2002, 887).

b) Eine an die Einspielergebnisse oder die Spieleinsätze anknüpfende Steuer auf Spielgeräte in einem Land hat danach nicht den Charakter einer Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer). Sie gilt nicht allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen auf die in diesem Land betriebenen Spielgeräte. Sie wird nur auf einer Stufe erhoben; es gibt keinen Abzug einer bei einem vorhergehenden Umsatz entrichteten Steuer (BFH-Beschlüsse vom 1. Februar 2007 II B 51/06 und II B 58/06, je m.w.N., juris; ebenso bereits BVerwG-Urteile vom 22. Dezember 1999 11 CN 1/99, BVerwGE 110, 237, unter B. 2., und 11 CN 3/99, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2000, 933, unter B.).

5. Da das FG die Rechtmäßigkeit der Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht geprüft hat, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird nunmehr Feststellungen dazu nachzuholen haben, in welchem Maße sich die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen in Berlin von den durchschnittlichen Einspielergebnissen dieser Geräte unterscheiden. Soweit der Sachverhalt für das Jahr 2000 nicht mehr festgestellt werden kann, genügen entsprechende Feststellungen für ein späteres Jahr. Ist im Hinblick auf ein Jahr hinreichend mit Zahlen belegt, dass der für eine Aufwandsteuer erforderliche zumindest lockere Bezug zwischen dem Vergnügungsaufwand der Spieler und dem Stückzahlmaßstab in einem Satzungsgebiet oder im Geltungsbereich eines diesen Maßstab vorsehenden Landes-Vergnügungsteuergesetzes nicht gewahrt ist, kann davon ausgegangen werden, dass Entsprechendes auch für die vorangehenden und nachfolgenden Jahre gilt, sofern sich keine Anhaltspunkte dafür aufdrängen oder von einem der Beteiligten substantiiert geltend gemacht werden, dass in dem Jahr, für das die Erhebungen durchgeführt wurden, Besonderheiten vorgelegen hätten, die in anderen Jahren erheblich geänderte Daten erwarten ließen (BVerwG-Urteil in BFH/NV 2006, Beilage 2, 217, unter II. 2. c).

Welchen Mindestanforderungen die Erhebung entsprechender Daten über die Einspielergebnisse der jeweiligen Gerätegruppe genügen muss, um eine ausreichende Grundlage für die Ermittlung des maßgeblichen Durchschnitts zu gewährleisten, hängt nach dieser Entscheidung von den konkreten Umständen des Einzelfalls im Geltungsbereich der Regelung ab und entzieht sich einer allgemeinen Festlegung. Es ist in erster Linie eine Frage der Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch das Tatsachengericht, die wesentlich von den konkreten örtlichen Gegebenheiten --etwa der Zahl und Größe der Automatenaufsteller und der Zahl der Gewinnspielautomaten und ihrer Verteilung im Geltungsbereich der Regelung-- abhängt, ob die ihm vorgelegten oder von ihm erhobenen Daten einen tragfähigen Schluss auf das durchschnittliche Einspielergebnis der Automaten mit Gewinnmöglichkeit zulassen. Eine Bindung des Tatsachengerichts an bestimmte mathematisch-statistische Regeln für die Erlangung eines repräsentativen Durchschnitts besteht hierbei nicht. Auch eine nicht statistisch abgesicherte Erhebung kann eine aussagekräftige Grundlage für die Durchschnittsbildung liefern. Auf der anderen Seite wird sich ein belastbarer Durchschnitt der Einspielergebnisse in aller Regel nicht bilden lassen, wenn nur Einspielergebnisse der Geräte eines von mehreren Aufstellern oder von einem nur sehr geringen Prozentsatz aller Automaten derselben Gerätegruppe vorliegen. Um Verzerrungen durch jahreszeitliche Schwankungen in der Automatennutzung und sporadische Gewinnausschüttungen zu vermeiden, sollten die Angaben über die einzelnen Spielautomaten zudem einen jeweils längeren Zeitraum von in der Regel 8 bis 12 Monaten umfassen.

Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung des BVerwG ebenfalls an. Sollten, wie das FA annimmt, die erforderlichen Feststellungen des FG daran scheitern, dass ggf. trotz Einschaltung eines Sachverständigen nicht genügend Daten erhoben werden können, kann die Verfassungswidrigkeit der Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs nicht festgestellt werden. Eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG scheidet dann aus. Daten, bei denen der begründete, nicht ausräumbare Verdacht besteht, sie seien manipuliert, können bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit nicht berücksichtigt werden.

► Fundstelle:

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 25.04.2007