

Urteil Az. II R 51/10*

BFH

7. Dezember 2011

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb in Hamburg u.a. in der Zeit von Oktober 2005 bis Februar 2007 mehrere Spielhallen, in denen sie Geräte mit Gewinnmöglichkeit nach §1 Abs. 2 Nr. 1 des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes (HmbSpVStG) vom 29. September 2005 (Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt –HmbGVBl– 2005, 409), das durch das Gesetz vom 6. Oktober 2006 (HmbGVBl 2006, 509) rückwirkend zum ursprünglichen Inkrafttreten am 1. Oktober 2005 geändert wurde, und Unterhaltungsspielgeräte nach §1 Abs. 2 Nr. 2 HmbSpVStG aufgestellt hatte. Die eingesetzten Gewinnspielgeräte waren teilweise bereits nach der ab dem 1. Januar 2006 geltenden Fassung der Spielverordnung –SpielV– (Bekanntmachung vom 27. Januar 2006, BGBl I 2006, 280) zugelassen.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) setzte die Spielvergnügungsteuer für Oktober 2005 durch Bescheid vom 8. Februar 2006 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf der Grundlage einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen fest und wies in den Erläuterungen darauf hin, dass die Steuerfestsetzung bei gleich bleibenden Besteuerungsgrundlagen als unbefristete Steuerfestsetzung für die nachfolgenden Monate wirke. Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin zunächst Einspruch und im Juli 2006 Untätigkeitsklage. Mit Einspruchsentscheidung vom 19. März 2007 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 3 Im Hinblick auf die zum 1. Oktober 2005 zurückwirkenden Änderungen des HmbSpVStG durch das Gesetz vom 6. Oktober 2006 gab die Klägerin am 23. März 2007 Spielvergnügungsteueranmeldungen für die Monate Oktober 2005 bis Februar 2007 ab und legte gleichzeitig Einspruch ein. Auf der Grundlage dieser Steueranmeldungen erließ das FA am 17. April 2007 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerbescheide für diese Monate.
- 4 Nachdem die Klägerin im Oktober 2009 für die Monate November 2005 bis

*<http://openjur.de/u/589407.html> (= openJur 2013, 18422)

Februar 2007 berichtigte Steueranmeldungen eingereicht hatte, erließ das FA für diesen Zeitraum am 19. März 2010 geänderte Steuerbescheide. Es legte dabei der Besteuerung den Spieleinsatz, soweit dieser aus den von der Klägerin vorgelegten Auslesebelegen ersichtlich war, und im Übrigen die nach der Vereinfachungsregelung des §12 HmbSpVStG ermittelten Besteuerungsgrundlagen zugrunde. Der Auffassung der Klägerin, als Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 1 und 3 HmbSpVStG könne für bestimmte Spielgeräte das Dreifache des Einspielergebnisses angesetzt werden, folgte das FA nicht.

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klägerin durch Verfügung vom 28. Juni 2010 auf, zur weiteren Sachverhaltsaufklärung bis zum 16. Juli 2010 alle Tatsachen anzugeben, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung im Verwaltungsverfahren eine Beschwer empfunden wird, und zum Umfang des Streitgegenstandes und der Höhe der festgesetzten Steuer abschließend vorzutragen. Unter Bezugnahme auf §§79b, 121 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wies das FG die Klägerin in der Verfügung darauf hin, dass es Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf dieser Frist vorgebracht werden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden könne. Zurückgewiesene Erklärungen und Beweismittel blieben auch in einem Revisionsverfahren ausgeschlossen. Diese Verfügung wurde dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin ausweislich des Empfangsbekenntnisses am 1. Juli 2010 zugestellt.
- 6 Mit Schreiben vom 16. Juli 2010 brachte die Klägerin daraufhin vor, bei den Geräten, die Gegenstand des Verfahrens seien, habe es keine Möglichkeit gegeben, den "Einsatz" zu ermitteln. Im Übrigen verwies sie auf die Begründung der u.a. gegen die Steuerbescheide für die Monate November 2005 bis Dezember 2008 eingelegten Einsprüche, die nicht konkret auf die einzelnen Steuerbescheide eingeht.
- 7 Das FG wies die Klägerin ferner durch Übersendung eines Auszugs aus dem Protokoll über die mündliche Verhandlung im Verfahren 2 K 9/09 auf das Ergebnis der in diesem Verfahren durch Vernehmung eines Sachverständigen durchgeführten Beweiserhebung hin. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin hatte an dieser Beweiserhebung als Prozessbevollmächtigter der seinerzeitigen Klägerin teilgenommen.
- 8 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG führte die durch einen Rechtsanwalt als Prozessbevollmächtigten vertretene Klägerin zu dem von ihr in den Steueranmeldungen vom Oktober 2009 teilweise als Bemessungsgrundlage der Steuer angesetzten dreifachen Einspielergebnis aus, hierbei handle es sich nicht um die Anwendung der Vereinfachungsregelung des §12 Abs. 1 HmbSpVStG, sondern um eine Schätzung des Spieleinsatzes bei Spielgeräten älterer Bauart, bei denen sie den tatsächlichen Spieleinsatz nicht habe ermitteln können. Der Faktor 3 beruhe auf einer Auszahlungsquote von ca. 67 %. Die Ausschüttungsquote von 67 % könne sie allerdings nicht urkundenmäßig belegen. Sie ergebe sich aus der Art der Geräte, die zum Teil die gesetzlich vorgesehene Ausschüttungsquote von 60 % gehabt hätten, teilweise aber anders programmiert gewesen seien, so dass

sie höhere Quoten, beispielsweise 70 %, ausgeschüttet hätten, um höhere Anreize für die Spieler zu schaffen. Letztlich ergebe sich daraus der Mittelwert von 67 %.

- 9 Das FG wies die Klage, mit der die Klägerin die Aufhebung der die Gewinnspielgeräte betreffenden Steuerfestsetzungen beantragt hatte, mit der Begründung ab, Gegenstand des Verfahrens seien nach §68 Satz 1 FGO der Bescheid vom 17. April 2007 für Oktober 2005 und im Übrigen die geänderten Bescheide vom 19. März 2010. Der Bescheid vom 8. Februar 2006 habe sich nicht nur auf Oktober 2005, sondern ausdrücklich auch auf die folgenden Monate bezogen. Dies habe auf der in §8 Abs. 2 Satz 1 HmbSpVStG getroffenen Regelung beruht, nach der die Steueranmeldung als unbefristete Steuerfestsetzung wirke. Dies gelte auch für Steuerfestsetzungen durch das FA.
- 10 Das FG führte zur Begründung seiner Ansicht, die angefochtenen Steuerfestsetzungen seien rechtmäßig, unter Berücksichtigung der in Bezug genommenen Ausführungen des in der mündlichen Verhandlung im Verfahren 2 K 9/09 gehörten Sachverständigen aus, der Spieleinsatz sei eine für die Erhebung der Vergnügungsteuer verfassungsrechtlich zulässige und technisch umsetzbare Bemessungsgrundlage. Zu den der Steuer unterliegenden Spieleinsätzen zählten nicht nur die in die Spielautomaten eingeworfenen Bargelddbeträge, sondern auch die Gewinne, die sich der Spieler nicht auszahlen lasse, obwohl er dies könnte, sondern zum Weiterspielen verwende. In der Nutzung von Gewinnen zum Spielen liege die Verwendung von Vermögen zur Erlangung des Spielvergnügens.
- 11 Der Spieleinsatz könne sowohl bei den nach der SpielV in der vor dem 1. Januar 2006 geltenden Fassung zugelassenen Spielgeräten als auch bei den Spielgeräten, die ab dem Sommer 2006 von der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt zugelassen worden seien und sich ab 2007 flächendeckend am Markt durchgesetzt hätten, zutreffend ermittelt werden. Bei den neuen Geräten würden Geldbeträge, die etwa wegen der Überschreitung der in §13 Abs. 1 Nr. 6 SpielV bestimmten Obergrenze oder wegen einer nach §13 Abs. 1 Nr. 5 SpielV eintretenden Spielpause wieder ausgezahlt würden, nicht als Einsatz erfasst. Gleiches gelte für Geldbeträge, die nach dem Einwurf in das Spielgerät ohne vorherige Umwandlung in Punkte wieder ausgezahlt würden. Dass die Umbuchung von Geldbeträgen in den Punktespeicher von dem Kontrollmodul auch bei einer Rückbuchung in den Geldspeicher und Auszahlung an den Spieler als Einsatz aufgezeichnet werde, sei unschädlich. Als Beginn des Spiels sei nämlich auch in steuerrechtlicher Hinsicht bereits die Umwandlung von Geldbeträgen in Spielpunkte anzusehen.
- 12 Ebenfalls verfassungsrechtlich unbedenklich sei die rückwirkende Änderung des HmbSpVStG durch das Gesetz vom 6. Oktober 2006, da sie die Steuerpflichtigen nicht belaste. Dies gelte insbesondere auch für die Vereinfachungsregelung des §12 HmbSpVStG.
- 13 Die Steuer sei auch auf die Spieler abwälzbar. Es genüge insoweit die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige die

Steuer in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen könne. Dass die Überwälzung in jedem Einzelfall gelinge, sei nicht erforderlich. Im Übrigen sei auch eine unmittelbare Überwälzung der Steuer auf die Spieler zulässig. Eine erdrosselnde Wirkung habe die Steuer nicht.

- 14 Verfassungsgemäß sei auch der in §7 HmbSpVStG bestimmte Besteuerungszeitraum von einem Kalendermonat. Das Erfordernis der zeitlichen Abgrenzung sei allen periodischen Steuern wesensgemäß und unterliege keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, zumal die Spielvergnügungsteuer einen proportionalen und keinen progressiven Tarif habe, es also von untergeordneter Bedeutung sei, ob Spieleinsätze noch dem einen oder bereits dem nächsten Monat zugeordnet würden.
- 15 Es könne auch nicht festgestellt werden, dass die festgesetzten Steuern der Höhe nach rechtswidrig seien. Die Klägerin habe trotz der erfolgten Fristsetzung nach §79b FGO nicht dargelegt, in welchen Bescheiden, in welcher Höhe und aus welchen Gründen eine fehlerhafte Festsetzung erfolgt sei. Dem Begehren der Klägerin, die Steuer für einzelne Spielgeräte auf den mit dem Faktor 3 multiplizierten Kasseninhalt zu erheben, könne nicht gefolgt werden. Abgesehen von der Frage, ob dies mit §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG vereinbar wäre, habe die Klägerin ihr Vorbringen insoweit nicht hinreichend substantiiert.
- 16 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Art. 3, 20 und 105 Abs. 2a des Grundgesetzes (GG). Die auf dem Markt befindlichen Spielgeräte ließen eine zutreffende Ermittlung der gesetzlich vorgesehenen Bemessungsgrundlage der Steuer nicht zu. Sie erfassten auch Geldbeträge als Einsatz, die nach der Umwandlung in Punkte nicht zum Spielen verwendet, sondern in den Geldspeicher zurückgebucht und an die Spieler zurückbezahlt worden seien. Die Steuer sei auch nicht auf eine Abwälzung auf die Spieler angelegt. Die Spielgerätebetreiber hätten nämlich keinen Einfluss auf den Spielverlauf und könnten nicht kalkulieren, wie hoch die Steuer sein werde. Dies sei mit dem Charakter einer örtlichen Aufwandsteuer nicht vereinbar. Zudem sei die Vorentscheidung verfahrensfehlerhaft zustande gekommen. Das FG habe eine Überraschungsentscheidung getroffen, indem es im Urteil ohne vorherige Ankündigung die Auffassung vertreten habe, auch Geldbeträge, die nach der Umwandlung in Punkte nicht zum Spielen verwendet, sondern in den Geldspeicher zurückgebucht und an die Spieler zurückbezahlt worden seien, seien als Einsatz anzusehen. Darüber hinaus habe es das FG zu Unrecht unterlassen, die Höhe der festgesetzten Beträge im Einzelnen zu überprüfen. Eine Aufforderung zur Substantiierung habe es nicht gegeben. Das FG habe insbesondere den von ihr erbrachten Nachweis, dass die Zählwerke der Altgeräte den Einsatz der Spieler nicht zutreffend aufgezeichnet hätten, nicht berücksichtigt. Sie sei zudem berechtigt gewesen, den Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG für bestimmte Geräte mit dem Dreifachen des Kasseninhalts zu schätzen. Die Anwendung der vereinfachten Ermittlung der Besteuerungsgrundlage nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG sei insoweit ausgeschlossen, als für ein Spielgerät für einen vorangegangenen Anmeldezeitraum

(Kalendermonat, §§7, 8 Abs. 1 HmbSpVStG) der Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG angemeldet worden sei. Das FA habe es außerdem zu Unrecht abgelehnt, ihren im Oktober 2009 eingereichten berechtigten Steueranmeldungen insoweit zu folgen, als sie ab Meldezeitraum September 2006 die Besteuerungsgrundlage "Spieleinsatz" (§1 Abs. 3 HmbSpVStG) für einzelne Spielgeräte rückwirkend durch die nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG ermittelte Bemessungsgrundlage ersetzt habe.

- 17 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 19. März 2007 sowie die Bescheide vom 8. Februar 2006, 17. April 2007 und 19. März 2010 über Spielvergnügungsteuer für Oktober 2005 bis Februar 2007 aufzuheben, soweit darin Spielvergnügungsteuer für Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit festgesetzt ist.
- 18 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

- 19 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§126 Abs. 2 FGO). Das FG hat auf der Grundlage der von ihm getroffenen Feststellungen (§118 Abs. 2 FGO) zu Recht angenommen, dass die auf die Monate Oktober 2005 bis Februar 2007 bezogene Klage zwar zulässig, aber unbegründet sei.
- 20 A. Das FG hat zu Recht die Ansicht vertreten, die Klage sei hinsichtlich der Steuerfestsetzungen für die Monate Oktober 2005 bis Februar 2007 insgesamt zulässig.
- 21 1. Der Zulässigkeit der Klage steht nicht entgegen, dass bei der Erhebung der Untätigkeitsklage das Einspruchsverfahren noch nicht abgeschlossen war. Dieser Mangel wurde dadurch geheilt, dass das FA während des finanzgerichtlichen Verfahrens über den Einspruch durch die zurückweisende Einspruchsentscheidung vom 19. März 2007 entschieden und die Klägerin die Klage aufrechterhalten hat. Der ganz oder zumindest teilweise erfolglose Abschluss des Vorverfahrens stellt eine Sachentscheidungsvoraussetzung dar, ohne deren Vorliegen –abgesehen von den Sonderregelungen in den §§45, 46 FGO– kein Urteil ergehen kann. Allerdings genügt es, wenn diese Sachentscheidungsvoraussetzung im Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG vorliegt. Die Klage wächst dann in die Zulässigkeit hinein (Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 29. März 2001 III R 1/99, BFHE 194, 331, BStBl II 2001, 432).
- 22 2. Ebenfalls zutreffend ist die Auffassung des FG, dass nicht nur der Änderungsbescheid vom 17. April 2007 für Oktober 2005, sondern auch die Änderungsbescheide vom 17. April 2007 und 19. März 2010 für November 2005 bis Febru-

ar 2007 gemäß §68 Satz 1 FGO Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens geworden sind.

- 23 §68 Satz 1 FGO setzt voraus, dass der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Sowohl der ursprüngliche als auch der neue Bescheid müssen dieselbe Steuersache, d.h. dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, unter II.2.b).
- 24 Die für November 2005 bis Februar 2007 ergangenen Änderungsbescheide vom 17. April 2007 und 19. März 2010 erfüllen diese Voraussetzungen. Sie wurden nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vom 19. März 2007 erlassen und betreffen dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand. Durch den Bescheid vom 8. Februar 2006 wurde nicht nur die Steuer für Oktober 2005 festgesetzt. Die Steuerfestsetzung wirkte vielmehr als unbefristete Steuerfestsetzung für die folgenden Monate. §8 Abs. 2 Satz 1 HmbSpVStG sieht zwar lediglich vor, dass die Steueranmeldung nach §8 Abs. 1 HmbSpVStG als unbefristete Steuerfestsetzung wirkt. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift muss dies aber entsprechend gelten, wenn das FA die Steuer festsetzt, weil der Steuerpflichtige keine Steueranmeldung abgegeben hat oder das FA von der Anmeldung abweicht.
- 25 B. Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.
- 26 1. Der Spielvergnügungsteuer unterliegt nach §1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG u.a. der Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit (§33c der Gewerbeordnung –GewO–), 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. §33c GewO betrifft Spielgeräte, die mit einer den Spielausgang beeinflussenden technischen Vorrichtung ausgestattet sind und die die Möglichkeit eines Gewinnes bieten. Spieleinsatz ist gemäß §1 Abs. 3 HmbSpVStG die Verwendung von Einkommen oder Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens. Steuerschuldner ist nach §3 Abs. 1 HmbSpVStG der Halter des Spielgerätes. Halter ist derjenige, für dessen Rechnung das Spielgerät aufgestellt wird (Aufsteller). Die Steuer für die Nutzung der Gewinnspielgeräte beträgt gemäß §4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HmbSpVStG für die Zeit vom 1. Oktober 2005 bis zum 30. April 2006 8 % des Spieleinsatzes und für die Zeit danach 5 % des Spieleinsatzes.
- 27 a) Was zum Spieleinsatz i.S. von §1 Abs. 1 und 3 sowie §4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HmbSpVStG zählt, richtet sich nach §1 Abs. 3 HmbSpVStG und nicht nach der SpielV; denn §1 Abs. 3 HmbSpVStG bestimmt den Begriff des Spieleinsatzes eigenständig und verweist zu dessen Definition nicht auf die SpielV (BFH-Beschlüsse vom 27. November 2009 II B 75/09, BFH/NV 2010, 692, unter II.2.a

aa, und vom 19. Februar 2010 II B 122/09, BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.a aa).

- 28 b) Zu den Spieleinsätzen i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG zählen nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Vorschrift nicht nur die in die Spielautomaten eingeworfenen Bargelddbeträge (vgl. §13 Abs. 1 Nr. 7 SpielV), sondern auch Gewinne, die sich der Spieler nicht auszahlen lässt, obwohl er dies könnte, sondern durch entsprechende VorabEinstellung der bei dem Spielgerät vorhandenen Bedieneinrichtung oder durch Betätigung der Bedieneinrichtung für jeden einzelnen Einsatz unmittelbar zum Weiterspielen verwendet (vgl. §13 Abs. 1 Nr. 6 Sätze 3 und 4 SpielV). In einer solchen Nutzung von Gewinnen liegt die Verwendung von Vermögen (Anspruch auf Auszahlung der Gewinne) zur Erlangung des Spielvergnügens. Es kann für die Besteuerung nach deren Sinn und Zweck keinen Unterschied machen, ob ein Spieler das ihm aufgrund eines Gewinns ausgezahlte Geld wieder in den Spielautomaten einwirft oder ob er gleichsam in einem abgekürzten Zahlungsweg den Gewinn ohne zwischenzeitliche Auszahlung unmittelbar zum Weiterspielen nutzt. In beiden Fällen entsteht ihm ein Aufwand für das Spielvergnügen in gleicher Höhe (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.a bb, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.a bb; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts –BVerwG– vom 10. Dezember 2009 C 12/08, BVerwGE 135, 367, unter 2.a aa).
- 29 c) Ein Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG liegt allerdings erst dann vor, wenn der Spieler die Verfügungsmacht über die in ein Spielgerät eingeworfenen Bargelddbeträge oder über die unmittelbar zum Weiterspielen genutzten Gewinne 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 aufgrund Überschreitens der darin bestimmten Obergrenze von 25 EUR für die Speicherung von Geldbeträgen in Einsatz- und Gewinnspeichern oder nach §12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c SpielV zu Beginn einer gemäß §13 Abs. 1 Nr. 5 SpielV erzwungenen Spielpause oder aufgrund einer Verfügung des Spielers über die aufgebuchten Beträge nach §13 Abs. 1 Nr. 6 Satz 4 SpielV 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. Eine Besteuerung auch der zurückgezahlten Teilbeträge würde dem Charakter der Spielvergnügungsteuer als örtlicher Aufwandsteuer i.S. des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG widersprechen. Hinsichtlich dieser Teilbeträge liegt kein das eigentliche Steuergut bildender Vergnügungsaufwand des Spielers vor. Da die Spielgerätebetreiber in Höhe der zurückgezahlten Teilbeträge keine Einnahmen erzielen bzw. keine Aufwendungen für die Auszahlung von Gewinnen ersparen, kann die Steuer insoweit auch nicht auf die Spieler abgewälzt werden. Eine solche Abwälzbarkeit der Steuer ist aber aufgrund einer am Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ausgerichteten, gerechten Zuteilung der Vergnügungsteuerlast erforderlich (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.a cc, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.a cc).

- 30 Bei einer teilweisen Auszahlung von noch nicht vollständig zum Spielen verbrauchten Geldbeträgen oder Gewinnen hat die Besteuerung mithin so zu erfolgen, wie wenn der Spieler von vornherein den Betrag in das Spielgerät eingeworfen hätte, über den er die Verfügungsmacht durch den Spielvorgang endgültig verloren hat (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.a cc, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.a cc).
- 31 Diese Grundsätze gelten entgegen der Ansicht des FG und des FA auch, soweit von einem Spieler in das Gerät eingeworfene Geldbeträge zunächst in geldwerte Spielpunkte umgewandelt und vor deren Nutzung zum Spielen mit Gewinn- und Verlustmöglichkeit wieder in den Geldspeicher zurückgebucht und an den Spieler ausgezahlt werden. In einem solchen Fall liegt ebenfalls kein das eigentliche Steuergut bildender Vergnügungsaufwand des Spielers vor und ist auch eine Überwälzung der Steuer auf den Spieler nicht möglich. Die bloße Umbuchung von Geld in geldwerte Spielpunkte stellt noch kein Spielgeschehen dar; denn sie führt als solche noch nicht zu einer Gewinn- und Verlustmöglichkeit.
- 32 d) Lässt sich ein Spieler Gewinne sofort auszahlen, statt sie (zunächst) zum Weiterspielen zu verwenden, ändert dies demgegenüber nichts daran, dass die geleisteten Einsätze der Steuer unterliegen; denn bei der Auszahlung von Gewinnen handelt es sich nicht um eine Rückerstattung der Einsätze, die der Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewandt hat (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.a dd, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.a dd).
- 33 e) Die Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer nach §1 Abs. 1 und 3 HmbSpVStG errechnet sich somit, indem man die Summe aus den von den Spielern eingezahlten Geldbeträgen und den angefallenen Gewinnen um die an die Spieler ausgezahlten Geldbeträge vermindert. In voller Höhe ausgezahlte Gewinne wirken sich danach auf die Bemessungsgrundlage nicht aus. Die in einem bestimmten Zeitraum entstandene Differenz zwischen den eingezahlten und den ausgezahlten Geldbeträgen, die auch negativ sein kann, ergibt sich, wenn man vom Kasseninhalt zum Ende des Zeitraums den anfänglichen Kasseninhalt abzieht, sofern nicht zwischenzeitlich die Kasse aufgefüllt oder daraus Geld entnommen wurde. Derartige Änderungen des Kassenbestands außerhalb des Spielgeschehens müssen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer zusätzlich berücksichtigt werden, indem in die Kasse eingelegte Geldbeträge dem anfänglichen Kasseninhalt und daraus entnommene Geldbeträge dem zuletzt vorhandenen Kasseninhalt hinzugerechnet werden (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.a ff, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.a ff).
- 34 Werden die der Steuer zugrunde liegenden Spieleinsätze auf diese Art und Weise ermittelt, kann zugleich geprüft werden, ob die von den Kontrolleinrichtungen der Spielgeräte aufgezeichneten Einsätze damit übereinstimmen (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.a ff, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.a ff).

- 35 f) Für Besteuerungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2011 enden, kann die Besteuerungsgrundlage nach Maßgabe des §12 HmbSpVStG vereinfacht ermittelt werden. Erklärt der Anmeldeverpflichtete für einzelne oder mehrere Spielgeräte i.S. des §1 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG den Spieleinsatz in der Steueranmeldung nach §8 HmbSpVStG nicht, gilt gemäß §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG das Vierfache des Einspielergebnisses als Spieleinsatz nach §1 Abs. 3 HmbSpVStG. Macht der Aufsteller der Spielgeräte von dieser Vereinfachungsmöglichkeit zulässigerweise Gebrauch, braucht nicht ermittelt zu werden, in welcher Höhe Spieler Einkommen oder Vermögen zur Erlangung des Spielvergnügens verwendet haben.
- 36 2. §1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 HmbSpVStG sind verfassungsgemäß.
- 37 a) Die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers für das HmbSpVStG ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Bei der auf die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit erhobenen Spielvergnügungsteuer handelt es sich dem Typus nach um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne dieser Vorschrift. Dies ist für die Begründung der Gesetzgebungskompetenz entscheidend. Unerheblich ist es in diesem Zusammenhang hingegen, ob die Steuer in ihrer konkreten Ausgestaltung insbesondere hinsichtlich des Besteuerungsmaßstabs und der Frage ihrer Abwälzbarkeit auf die Spieler den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts –BVerfG– vom 4. Februar 20091 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, unter C.I.; BVerwG-Urteil in BVerwGE 135, 367, unter 1.; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.b aa, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.b aa).
- 38 b) Die in §1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 HmbSpVStG vorgesehene Heranziehung des Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage der Steuer ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 39 aa) Die Spielvergnügungsteuer knüpft an die gewerbliche Veranstaltung von Automaten spielen an. Steuerschuldner ist 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. Der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer ist danach der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.b, m.w.N.; BVerwG-Urteile in BVerwGE 135, 367, unter 2.a, und vom 9. Juni 20109 CN 1/09, BVerwGE 137, 123, unter 1.; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.b bb aaa, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.b bb aaa). Der Spieleinsatz ist dem Vergnügungsaufwand des Spielers besonders nahe (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.2.a bb). Die in §1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 i.V.m. §4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG vorgesehene Besteuerung des Spieleinsatzes entspricht somit den verfassungsrechtlichen Anforderungen.

- 40 bb) Diese Beurteilung gilt unabhängig davon, ob die von den Spielhallenbetreibern verwendeten Geräte eine zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer zulassen oder nicht. Der Hamburger Landesgesetzgeber konnte beim Erlass des HmbSpVStG davon ausgehen, dass die eingesetzten Gewinnspielgeräte die Möglichkeit eröffnen, den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Steueranmeldungen abzugeben. Wie das BVerfG zur Begründung seiner Ansicht, der früher verwendete Stückzahlmaßstab sei bereits seit Anfang 1997 verfassungswidrig, im Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.2.a cc (1) ausgeführt hat, kann der Vergnügungsaufwand der Nutzer von Gewinnspielautomaten seither aufgrund der technischen Entwicklung und einer 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.
- 41 Die Aufsteller von Spielgeräten in Hamburg konnten die Verfassungswidrigkeit des HmbSpVStG demgegenüber nicht dadurch herbeiführen, dass sie nach dem Inkrafttreten des HmbSpVStG aufgrund einer freien, da gesetzlich nicht vorgegebenen Entscheidung Spielgeräte aufstellten, die die zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer i.S. des §1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 i.V.m. §4 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG nicht in jeder Hinsicht ermöglichten. Es oblag vielmehr den Betreibern der Spielgeräte, Vorsorge für eine zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer zu treffen (vgl. Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen –OVG NRW– vom 23. Juni 2010/14 A 597/09, juris, Rz 79).
- 42 Diese Beurteilung entspricht den Anforderungen der SpielV. Nach §12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d SpielV muss der Antragsteller mit dem in §11 SpielV vorgesehenen Antrag auf Zulassung der Bauart eines Spielgerätes i.S. des §33c Abs. 1 Satz 1 GewO eine schriftliche Erklärung vorlegen, dass bei dem von ihm zur Prüfung eingereichten Geldspielgerät die Möglichkeit vorhanden ist, sämtliche Einsätze, Gewinne und Kasseneinhalte für steuerliche Erhebungen zu dokumentieren. Die Physikalisch-Technische Bundesanstalt darf gemäß §13 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 SpielV die Bauart eines Geldspielgerätes nur zulassen, wenn es eine Kontrolleinrichtung beinhaltet, die sämtliche Einsätze, Gewinne und den Kasseneinhalt zeitgerecht, unmittelbar und auslesbar erfasst. Unter Geldspielgerät ist nach §1 Abs. 1 SpielV ein Spielgerät zu verstehen, bei dem der Gewinn in Geld besteht. Im Hinblick auf diese Begriffsbestimmung sowie den Sinn und Zweck der in §12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d und §13 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 SpielV getroffenen, auf die Möglichkeit einer zutreffenden Besteuerung abzielenden Regelungen spielt es dabei keine Rolle, ob das Gerät die Gewinne unmittelbar in Geld oder in geldwerten Punkten anzeigt.
- 43 Im Übrigen hatten die Aufsteller für den Streitzeitraum die Möglichkeit, unter den in §12 HmbSpVStG genannten Voraussetzungen von der in dieser Vorschrift vorgesehenen vereinfachten Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer

Gebrauch zu machen (vgl. oben II.B.1.f und unten II.B.3.). Da es dabei nur auf die Einspielergebnisse ankommt, erübrigt sich bei dieser Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer die Ermittlung der Spieleinsätze.

- 44 cc) Keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen dagegen, dass die Steuer nicht lediglich auf den um die Steuer verminderten Spieleinsatz erhoben wird. Der Gesetzgeber hat bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Dieser Gestaltungsfreiheit wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich ist. Die Gerichte haben nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen nachzuprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.b, m.w.N.; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.b bb bbb, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.b bb bbb).
- 45 Diese Grenzen sind nicht deshalb überschritten, weil die Steuer an den gesamten Spieleinsatz und nicht an den Spieleinsatz abzüglich der Steuer anknüpft. Für diese Steuerbemessung sprechen zum einen Vereinfachungsgründe, da sich die sonst erforderliche Herausrechnung der Steuer aus dem Spieleinsatz erübrigt. Zum anderen ist es dann, wenn der Gesetzgeber eine bestimmte steuerliche Belastung der Spieleinsätze erreichen will, lediglich eine Frage der Gesetzgebungstechnik, ob die Steuer nach dem gesamten Spieleinsatz oder nach dem um die Steuer verminderten Spieleinsatz mit einem entsprechend höheren Steuersatz bemessen wird. Aus einer solchen Frage der bloßen Gesetzgebungstechnik ohne Auswirkungen auf die Höhe der Steuer kann nicht auf die (teilweise) Verfassungswidrigkeit des Gesetzes geschlossen werden (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.b bb bbb, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.b bb bbb).
- 46 Das BVerfG hat im Beschluss in BVerfGE 123, 1 ebenfalls nicht ausgeführt, dass der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand des Spielers nur nach Kürzung um die Vergnügungsteuer als Bemessungsgrundlage dieser Steuer herangezogen werden dürfe. Auch das BVerwG ist der Ansicht, dass der Gesamtbetrag der in ein Spielgerät eingeworfenen Geldbeträge und der für weitere Spiele eingesetzten Gewinne einschließlich des Steueranteils jedenfalls solange der Besteuerung unterworfen werden kann, als es die technische Ausstattung der Spielapparate nicht zulässt, den Vergnügungsaufwand eines jeden Spielers und gleichzeitig die auf jedes Spiel entfallende Steuer zu erfassen (BVerwG-Urteil in BVerwGE 135, 367, unter 2.a aa).
- 47 c) §1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 HmbSpVStG ist auch hinreichend bestimmt.

- 48 aa) Der Bestimmtheitsgrundsatz verlangt vom Normgeber, die Rechtsvorschriften so genau zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist (BVerfG-Urteil vom 17. November 19921 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234, unter C.II.1.; BVerfG-Beschlüsse vom 9. August 19951 BvR 2263/94 u.a., BVerfGE 93, 213, unter C.II.3.a, und vom 18. Mai 20042 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370, unter C.I.3.b ee (1); BVerwG-Urteil in BVerwGE 137, 123, unter 2.a). Es genügt, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können (BVerfG-Urteil in BVerfGE 87, 234, unter C.II.1., m.w.N.).
- 49 bb) Diesen Anforderungen wird §1 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 HmbSpVStG gerecht. Wie bereits dargelegt, ist daraus erkennbar, wie die Bemessungsgrundlage der Spielvergnügungsteuer zu berechnen ist (vgl. oben II.B.1.).
- 50 Ob die von den Aufstellern eingesetzten Spielgeräte eine solche in jeder Hinsicht zutreffende Berechnung zulassen, ist für die Frage der Bestimmtheit der genannten Vorschriften ohne Bedeutung. Wie bereits ausgeführt, obliegt es den Spielgerätebetreibern, in Übereinstimmung mit den Anforderungen der SpielV Vorsorge für die Abgabe einer dem HmbSpVStG entsprechenden Steueranmeldung zu treffen. Der Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, die Bemessungsgrundlage der Steuer an die jeweils von den Aufstellern betriebenen Geräte anzupassen (ebenso OVG NRW-Urteil vom 23. Juni 201014 A 597/09, Rz 79).
- 51 Zudem hatten die Aufsteller für vor dem 1. Januar 2011 endende Besteuerungszeiträume die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen nach §12 HmbSpVStG vereinfacht zu ermitteln. Diese Ersatzbemessungsgrundlage ist verfassungsgemäß (vgl. unten II.B.3.).
- 52 3. Die Vereinfachungsregel des §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG ist ebenfalls verfassungsgemäß.
- 53 a) Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber auf die vom FG Hamburg im Beschluss vom 9. Mai 20067 V 87/06 sowie von Spielgerätebetreibern geäußerten Bedenken hinsichtlich der tatsächlichen Durchführbarkeit des HmbSpVStG reagiert. Diese Bedenken beruhten auf der seinerzeitigen technischen Ausstattung zahlreicher Spielgeräte (vgl. Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes, BürgerschaftsDrucks 18/4806, S. 1, 4; BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 692).
- 54 b) Der Gesetzgeber war berechtigt, diesen Bedenken dadurch zu begegnen, dass er die Steueranmeldung und Steuerfestsetzung nach einer Ersatzbemessungsgrundlage zuließ (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.c). Er vermied dadurch die ohne eine gesetzliche Regelung für die Finanzverwaltung und ggf. das FG bestehende Notwendigkeit, für die einzelnen von den technischen Schwierigkeiten betroffenen Spielgeräte die Bemessungsgrundlage der Steuer

nach §1 Nr. 1 des Hamburgischen Abgabengesetzes i.V.m. §162 Abs. 1 und 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) schätzen zu müssen. Eine solche Schätzung wäre mit hohem Verwaltungsaufwand und großen Unsicherheiten behaftet. Eine völlige Freistellung der von den technischen Problemen betroffenen Spielgeräte von der Spielvergnügungsteuer wäre mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht vereinbar gewesen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.c).

- 55 c) Der Gesetzgeber ist bei der Bemessung einer Spielvergnügungsteuer von Verfassungen wegen nicht auf einen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Wählt er statt dieses Maßstabs einen anderen (Ersatz- oder Wahrscheinlichkeits-)Maßstab, so ist er allerdings auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht, weil ein anderer Maßstab dem Wesen der Vergnügungsteuer fremd, also nicht sachgerecht und deshalb mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.b).
- 56 Ein solcher zulässiger Ersatzmaßstab besteht in der Anknüpfung an die Einspielergebnisse der Spielgeräte (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.2.a bb; BVerwG-Urteil in BVerwGE 135, 367, unter 2.a bb; OVG NRW-Urteile vom 23. Juni 2010/14 A 597/09, juris, Rz 81 ff., und vom 7. April 2011/14 A 1632/09, juris, Rz 37 ff.).
- 57 d) Verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch, dass die in §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG bestimmte Ersatzbemessungsgrundlage das Vierfache des Einspielergebnisses beträgt. Es handelt sich dabei um einen vom Gesetzgeber als sachgerecht angesehenen Durchschnittswert, der der regelmäßigen Bemessungsgrundlage, nämlich den Spieleinsätzen, nahe kommen soll. Der anzuwendende Faktor berücksichtigt nach der Gesetzesbegründung (BürgerschaftsDrucks 18/4806, S. 4) die Aussagen der Hamburger Spielgeräteaufsteller zu den durchschnittlichen Gewinnausschüttungen an Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit. Für die Vereinfachungsregelung sei der Faktor so zu wählen, dass sie nicht als faktische Begünstigungsvorschrift für den Regelfall und damit als ungerechtfertigte Begünstigung wirke. Bei einem niedrigeren Faktor bestünde die Gefahr, dass dem nach §1 Abs. 3 HmbSpVStG ermittelten Spieleinsatz des Spielers als der gesetzlich vorgegebenen steuerlichen Bemessungsgrundlage tatsächlich nur noch theoretische Bedeutung zukäme und die steuerliche Bemessungsgrundlage ausschließlich über die Vereinfachungsregelung ermittelt würde. Dass diese Einschätzung des Gesetzgebers zulasten der Spielgerätebetreiber grob fehlerhaft und deshalb aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht mehr hinnehmbar sei, ist nicht ersichtlich und wird von der Klägerin auch nicht konkret geltend gemacht.
- 58 Das Gesetz verpflichtet den Spielgerätebetreiber im Übrigen nicht dazu, von der Vereinfachungsregel des §12 HmbSpVStG Gebrauch zu machen. Er ist vielmehr berechtigt, die Steuer auf der Grundlage des Spieleinsatzes i.S. des §1 Abs. 1 und 3 HmbSpVStG anzumelden. Bildet der nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG

auf das Einspielergebnis anzuwendende Faktor 4 die Bemessungsgrundlage nach Ansicht des Steuerschuldners im Einzelfall nicht angemessen ab, steht es ihm nach der Gesetzesbegründung (BürgerschaftsDrucks 18/4806, S. 4) weiterhin frei, den Spieleinsatz auf geeignete Art und Weise nachzuweisen oder glaubhaft zu machen; denn das HmbSpVStG schränke die allgemeinen Grundsätze der AO zur Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen nicht ein.

- 59 e) Verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch, dass die Möglichkeit zur vereinfachten Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG durch §2 des Gesetzes vom 6. Oktober 2006 rückwirkend zum ursprünglichen Inkrafttreten des HmbSpVStG eingeführt wurde. Die Steuerpflichtigen wurden dadurch nicht rückwirkend belastet. Vielmehr wurde nur eine zusätzliche, vereinfachte Möglichkeit zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer geschaffen, ohne dass die Automatenaufsteller verpflichtet sind, hiervon Gebrauch zu machen. Zudem wurde der Steuersatz für Spielgeräte mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit gleichzeitig rückwirkend zum 1. Oktober 2005 von dem ursprünglich vorgesehenen Steuersatz von 10 % des Spieleinsatzes (§4 Abs. 1 HmbSpVStG a.F.) für die Zeit vom 1. Oktober 2005 bis zum 30. April 2006 auf 8 % des Spieleinsatzes und für die Zeit danach auf 5 % des Spieleinsatzes herabgesetzt (§4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HmbSpVStG).
- 60 4. Der in §4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 HmbSpVStG bestimmte Steuersatz von 8 % des Spieleinsatzes für die Zeit vom 1. Oktober 2005 bis zum 30. April 2006 und von 5 % des Spieleinsatzes für die Zeit danach ist ebenfalls verfassungsgemäß. Die Steuer kann auf die Spieler abgewälzt werden. Es genügt dabei die kalkulatorische Abwälzbarkeit in dem Sinn, dass der Steuerpflichtige den von ihm zu zahlenden Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt 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., m.w.N.; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.b cc aaa, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.b cc aaa). Die Automatenaufsteller sind weder durch die SpielV noch durch andere Vorschriften gehindert, ihren Geschäftsbetrieb so zu gestalten, dass ihnen nach Deckung aller Kosten und Entrichtung der Spielvergnügungsteuer noch ein Gewinn verbleibt. Dies reicht aus, um die Abwälzbarkeit zu bejahen. Setzen die Spielhallenbetreiber Geräte ein, die insbesondere hinsichtlich der Einsätze und der Gewinne so programmiert sind, dass nach Begleichung aller Kosten und Entrichtung der Steuer kein Gewinn erzielt werden kann, fällt dies in deren Verantwortungsbereich (vgl. im Einzelnen BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 692, unter II.2.b cc, und in BFH/NV 2010, 1144, unter II.2.b cc). Dass die Einspielergebnisse im Verhältnis zu den der Besteuerung unterliegenden Einsätzen und somit auch zu der Steuer schwanken können, liegt in der Natur des Betriebs von Geldspielgeräten und muss von deren Betreibern bei der Gestaltung ihres Geschäftsbetriebs und der Kalkulation berücksichtigt werden. Zur Verfassungswidrigkeit des HmbSpVStG führt dies nicht (vgl. BVerwG-Urteil in BVerwGE 135, 367, unter 2.b).

- 61 5. Die angefochtenen Steuerfestsetzungen sind auch der Höhe nach nicht zu beanstanden.
- 62 a) Soweit die Klägerin bei den Steueranmeldungen vom Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG ausgegangen sein sollte, ohne dass die von ihr eingesetzten Spielgeräte dessen zutreffende Ermittlung ermöglicht haben, muss sie es hinnehmen, dass möglicherweise auch Beträge als Einsatz erfasst wurden, die die Spieler nach der Umbuchung in den Punktespeicher in den Geldspeicher zurückgebucht haben, ohne sie zum Spielen eingesetzt zu haben (vgl. BVerwG-Beschluss vom 15. Juni 20119 B 77/10, juris). Einem etwaigen steuerlichen Nachteil der Klägerin in dieser Hinsicht steht der Vorteil gegenüber, dass die im Punktespeicher erzielten Gewinne nach den Ergebnissen der Beweisaufnahme im Verfahren 2 K 9/09, die der Klägerin aufgrund der Übersendung eines Auszugs aus der Sitzungsniederschrift bekannt waren und deren Richtigkeit die Beteiligten insoweit in der mündlichen Verhandlung vor dem BFH bestätigt haben, auch insoweit nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer eingeflossen sind, als die Spieler sie zum Weiterspielen verwendet haben, obwohl sie die Möglichkeit gehabt hätten, die gewonnenen Punkte in den Geldspeicher umzubuchen und sich deren Geldwert auszahlen zu lassen. Der Geldwert dieser gewonnenen Punkte wäre in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen gewesen. Dies ist aber nicht geschehen.
- 63 Die von der Klägerin in diesem Zusammenhang erhobene, allein auf die rechtliche Beurteilung der nach der Umwandlung in Spielpunkte in den Geldspeicher zurückgebuchten und an die Spieler ausgezahlten Geldbeträge bezogene Verfahrensrüge ist somit gegenstandslos.
- 64 b) Die Rüge der Klägerin, das FG habe den von ihr erbrachten Nachweis, dass die Zählwerke der Altgeräte den Einsatz der Spieler nicht zutreffend aufgezeichnet hätten, nicht berücksichtigt, führt ebenfalls nicht zur Aufhebung der Vorentscheidung. Wenn dies der Fall gewesen sein sollte, kann sich die fehlerhafte Aufzeichnung sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der Klägerin ausgewirkt haben. Die Klägerin hat sich dazu entgegen der Aufforderung in der Verfügung des FG vom 28. Juni 2010, die ihr ausweislich des Empfangsbekennnisses ihres Prozessbevollmächtigten zugestellt wurde, nicht substantiiert geäußert und nicht angegeben, inwieweit die Steuer für die einzelnen Veranlagungszeiträume in diesem Zusammenhang herabzusetzen sein soll. Auch später hat sie dazu keine Angaben gemacht. Dies geht zu ihren Lasten.
- 65 c) Das FG ist dem Begehren der Klägerin, für bestimmte Spielgeräte nicht das Vierfache, sondern das Dreifache des Einspielergebnisses als Bemessungsgrundlage der Steuer anzusetzen, zu Recht nicht gefolgt.
- 66 Wie bereits ausgeführt, kann ein Steuerpflichtiger, nach dessen Ansicht der gemäß §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG anzuwendende Faktor 4 die Bemessungs-

sungsgrundlage der Steuer im Einzelfall nicht angemessen abbildet, den Spieleinsatz zwar auf geeignete Art und Weise nachweisen oder glaubhaft machen. Das FG war aber zutreffend der Ansicht, es fehle insoweit an einer hinreichenden Substantiierung des Begehrens der Klägerin. Zum Nachweis oder zur Glaubhaftmachung des Spieleinsatzes genügt die Behauptung einer durchschnittlichen Ausschüttungsquote nicht. Vielmehr muss die Ausschüttungsquote, die nach den Angaben der Klägerin von Spielgerät zu Spielgerät unterschiedlich ist, konkret für die Spielautomaten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, für die die Anwendung eines von §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG abweichenden Faktors auf das Einspielergebnis begehrt wird. Dass dies im vorliegenden Fall nicht geschehen ist, geht zulasten der Klägerin.

- 67 d) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist die Anwendung des §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG für die nachfolgenden Anmeldezeiträume nicht bereits dann ausgeschlossen, wenn der Anmeldeverpflichtete für einen Anmeldezeitraum in einer Steueranmeldung nach §8 HmbSpVStG den Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG erklärt hat. Vielmehr ist eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG gemäß §12 Abs. 1 Satz 2 HmbSpVStG nur dann dauerhaft ausgeschlossen, wenn der Anmeldeverpflichtete mindestens einmal den Spieleinsatz in der Steueranmeldung nach §8 HmbSpVStG nicht erklärt und nachfolgend in einer Steueranmeldung nach §8 HmbSpVStG den Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG erklärt hat.
- 68 Diese Regelung trägt den von der Klägerin angesprochenen Fällen Rechnung, in denen der Spieleinsatz zunächst ermittelt werden konnte und demgemäß erklärt wurde, später aber aufgrund einer Umprogrammierung nicht mehr feststellbar war.
- 69 e) Der Ansicht der Klägerin, das FA habe entsprechend den im Oktober 2009 für die Monate November 2005 bis Februar 2007 abgegebenen berichtigten Steueranmeldungen die bereits am 23. März 2007 angemeldete, nach §1 Abs. 3 HmbSpVStG ermittelte Bemessungsgrundlage der Steuer für einzelne Spielgeräte rückwirkend durch die Bemessungsgrundlage nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG ersetzen müssen, kann ebenfalls nicht gefolgt werden.
- 70 Nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG gilt als Spieleinsatz nach §1 Abs. 3 HmbSpVStG das Vierfache des Einspielergebnisses, wenn der Anmeldeverpflichtete für einzelne oder mehrere Spielgeräte i.S. des §1 Abs. 2 Nr. 1 HmbSpVStG den Spieleinsatz in der Steueranmeldung nach §8 HmbSpVStG nicht erklärt. Hat der Anmeldeverpflichtete den Spieleinsatz in der Steueranmeldung nach §8 HmbSpVStG erklärt, scheidet somit die vereinfachte Ermittlung der Besteuerungsgrundlage aus. Die Erklärung des Spieleinsatzes stellt eine Tatsache dar, die nicht zurückgenommen werden kann und daher vorbehaltlich der in §12 Abs. 2 HmbSpVStG vorgesehenen Übergangsregelung die Anwendung des §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG für den betroffenen Anmeldezeitraum endgültig ausschließt. Die Übergangsregelung beruht darauf, dass §12 HmbSpVStG erst durch das

Gesetz vom 6. Oktober 2006 rückwirkend eingeführt wurde und die Spielgerätebetreiber so gestellt werden sollten, wie wenn §12 Abs. 1 HmbSpVStG von vornherein im Gesetz enthalten gewesen wäre. Allerdings musste ein entsprechender Änderungsantrag nach §12 Abs. 2 HmbSpVStG bis zum 31. Dezember 2006 gestellt werden. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Befristung dieser aus sachlichen Gründen eingeführten Übergangsregelung bestehen nicht. Hat der Steuerpflichtige den Spieleinsatz i.S. des §1 Abs. 3 HmbSpVStG nach Ablauf der Übergangsregelung erklärt, besteht kein begründeter Anlass, nachträglich die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage nach §12 Abs. 1 Satz 1 HmbSpVStG zuzulassen.