

Beschluss Az. 3 K 104/11*

FG Hamburg

21. September 2012

Tenor

- 1 Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- 2 1. Ist Art. 401 (in Verbindung mit Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahingehend auszulegen, dass Mehrwertsteuer und nationale Sonderabgabe auf Glücksspiele nur alternativ, nicht kumulativ erhoben werden dürfen?
- 3 2. nur falls ja zu 1.:
- 4 Falls nach nationalen Vorschriften bei Glücksspielen sowohl Mehrwertsteuer als auch eine Sonderabgabe erhoben wird, führt dies zur Nichterhebung der Mehrwertsteuer oder zur Nichterhebung der Sonderabgabe oder richtet sich die Entscheidung, welche von beiden Abgaben nicht erhoben werden darf, nach nationalem Recht?
- 5 3. Sind Art. 1 Abs. 2 Satz 1 und Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG dahingehend auszulegen, dass sie einer nationalen Vorschrift oder Praxis entgegenstehen, wonach beim Betrieb von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit der Kasseneinhalt ("elektronisch gezahlte Kasse") des Geräts nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird?
- 6 4. nur falls ja zu 3.:
- 7 Wie ist die Bemessungsgrundlage stattdessen zu bestimmen?
- 8 5. Sind Art. 1 Abs. 2 Satz 1 und Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG dahingehend auszulegen, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer voraussetzt, dass der Unternehmer die Mehrwertsteuer auf den Leistungsempfänger abwälzen kann?

*<http://openjur.de/u/593588.html> (= openJur 2013, 2076)

Ggf. was ist unter Abwälzbarkeit zu verstehen? Gehört zur Abwälzbarkeit insbesondere die rechtliche Zulässigkeit eines entsprechend höheren Preises für die Ware oder Dienstleistung?

- 9 6. nur falls bei 5. die rechtliche Zulässigkeit eines höheren Preises Voraussetzung ist:
- 10 Sind Art. 1 Abs. 2 Satz 1 und Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG dahingehend auszulegen, dass Vorschriften, die das Entgelt für mehrwertsteuerpflichtige Waren oder Dienstleistungen beschränken, unionsrechtskonform so anzuwenden sind, dass sich das festgesetzte Entgelt nicht einschließlich, sondern zuzüglich Mehrwertsteuer versteht, auch wenn es sich um nationale entgeltregelnde Vorschriften handelt, die dies nach ihrem Wortlaut nicht ausdrücklich vorsehen?
- 11 7. nur falls ja zu 5., nein zu 6. und nein zu 3.:
- 12 Ist in diesem Fall für den gesamten Umsatz der Spielgeräte keine Mehrwertsteuer zu erheben oder nur für den Teil, für den eine Abwälzung nicht möglich ist, und wie ist dieser dann zu bestimmen - etwa danach, bei welchen Umsätzen der Einsatz pro Spiel nicht erhöht werden konnte, oder danach, bei welchen Umsätzen der Kasseneintrag pro Stunde nicht erhöht werden konnte?
- 13 8. Ist Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG dahingehend auszulegen, dass er einer nationalen Regelung einer nicht harmonisierten Abgabe entgegensteht, wonach die geschuldete Mehrwertsteuer betragsgenau bei dieser Abgabe angerechnet wird?
- 14 9. nur falls ja zu 8.:
- 15 Führt die Anrechnung der Mehrwertsteuer auf eine nationale, nicht harmonisierte Abgabe bei den mit dieser Abgabe belegten Unternehmern dazu, dass die Mehrwertsteuer bei ihren Wettbewerbern nicht erhoben werden darf, die zwar nicht dieser, aber einer anderen Sonderabgabe unterworfen sind und bei denen eine solche Anrechnung nicht vorgesehen ist?

Tatbestand

- 16 A.
- 17 Sachverhalt und Streitstand
- 18 I. 1.
- 19 Die Klägerin betrieb im Streitjahr 2010 in sieben Spielhallen in den deutschen

Bundesländern Schleswig-Holstein, Hamburg und Mecklenburg-Vorpommern sog. "Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit". Durch örtliche Satzungen der jeweiligen Gemeinden in Schleswig-Holstein und Mecklenburg-Vorpommern bzw. durch Landesgesetz in Hamburg wird eine Vergnügungssteuer oder Spielvergnügungssteuer (kommunale Aufwandsteuer) nach örtlich unterschiedlichen Sätzen und Bemessungsgrundlagen und teilweise mit einem Mindestbetrag oder durch eine Pauschale pro Gerät erhoben (z. B.: Gemeinde A (Schleswig-Holstein) 7 % der Kasseneinnahmen; Gemeinde B (Schleswig-Holstein) 12 % der Kasseneinnahmen, seit 2012 mindestens 25 pro Gerät; Gemeinde C (Schleswig-Holstein) 10 % der Kasseneinnahmen, hier jedoch abzüglich Mehrwertsteuer ("Nettokasse"); Hamburg 5 % der Einsätze; Gemeinde D (Mecklenburg-Vorpommern) pauschal 110 pro Gerät und Monat).

20 2.

21 An jedem "Geldspielgerät mit Gewinnmöglichkeit" wurden die Kasseneinnahmen von der Klägerin monatlich aus der Kontrolleinrichtung ausgelesen (Kasseneinnahmen = Saldo des Kasseninhalts von Monatsanfang und Monatsende = Geldeinwurf minus Geldauswurf plus Entnahmen minus Geräteauffüllungen). Die Jahressumme aller monatlichen Kasseneinnahmen aller ihrer Geldspielgeräte addierte die Klägerin zu 1.018.041,78 ("Bruttokasse"). Aufgrund des deutschen Mehrwertsteuernormalsatzes von 19 % errechnete die Klägerin daraus eine Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer von 855.497,29 ("Nettokasse", $100/119$ von 1.018.041,78).

22 3.

23 ...

24 Von dem Gesamtbetrag der Umsatzsteuer von 164.334,69 entfallen somit auf die Umsätze aus dem Betrieb von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit (Geldspielgeräte) 162.544,49 und auf alle anderen Arten von steuerpflichtigen Umsätzen 1.790,20 .

25 Ferner erzielte die Klägerin noch 12.539,35 steuerfreie Umsätze aus Sportwetten.

26 II. 1.

27 Die Spielgeräte verfügen neben der Kasse nicht mehr, wie früher, für die Gewinnauszahlung über ein Münzstapelrohr, sondern stattdessen über einen sog. "Hopper" (Münzspeicher- und -auszahleinheit). Der Hopper verfügt über ein Fach mit 20-Cent-Münzen und über ein Fach mit 2-Münzen und wird zu Beginn des Betriebs vom Betreiber gefüllt. Eine typische Befüllung besteht aus 250 Münzen zu 2 und 250 Münzen zu 20 Cent. Eine Mindestbefüllung ist rechtlich nicht vorgeschrieben. Die maximale Befüllung hängt von der Geräteausführung ab. Eingeworfene Münzen zu 5 Cent, 10 Cent, 50 Cent und 1 sowie eingeführte

Scheine zu 5 , 10 , 20 und 50 gelangen immer sofort in die Kasse, deren Bestand elektronisch gezählt wird. Eingeworfene Münzen zu 20 Cent und zu 2 gelangen in den Hopper, solange dieser nicht voll ist, sonst ebenfalls in die Kasse. Der Betreiber hat auch auf den Bestand des Hoppers jederzeit Zugriff; er kann diesen sowohl weiter auffüllen als auch ganz oder teilweise leeren (wobei der Gerätebetrieb mit leerem Hopper nicht sinnvoll wäre, da dann bereits kleinere Gewinne vom Aufsichtspersonal ausgezahlt werden müssten). Bestandsveränderungen des Hoppers werden jedoch von der Kontrolleinrichtung registriert und bei der Berechnung der Kasseneinnahme berücksichtigt. Entnahmen aus der elektronisch gezählten Kasse werden nicht registriert.

- 28 2.
- 29 Die Spielgeräte verfügen über einen Geldspeicher und über einen Punktespeicher. Eingezahltes Geld bewirkt zunächst ein entsprechendes Guthaben im Geldspeicher. Die Umbuchung von Geld in Punkte wird von dem Gerät als Einsatz registriert, die Umbuchung von Punkten in Geld als Gewinn, wobei 1 Cent einem Punkt entspricht. Mit den Punkten kann das Spiel vom Spieler gestartet werden. Der aktuelle Punktstand im Punktespeicher kann vom Spieler jederzeit in einen Geldbetrag im Geldspeicher umgebucht werden, der Bestand im Geldspeicher kann jederzeit ausgezahlt werden.
- 30 Die umgangssprachlichen Begriffe von Spiel, Einsatz und Gewinn entsprechen nicht den in der Spielverordnung und von den Kontrolleinrichtungen der Spielgeräte verwendeten Begriffen.
- 31 3.
- 32 Die Umbuchung vom Geldspeicher in den Punktespeicher (= Einsatz) ist doppelt beschränkt, nämlich auf 20 Cent pro 5 Sekunden (diese Beschränkung allein entspräche 144 pro Stunde) und auf 80 Euro pro Stunde. Sind die 80 Euro pro Stunde erreicht, kann für den Rest der Stunde nichts weiter vom Geldspeicher in den Punktespeicher umgebucht werden (sog. "Buchungspause"). Sind während dieses Zeitraums einer Buchungspause auch keine Punkte mehr im Punktespeicher, kann für den Rest der Stunde an dem Gerät nicht mehr gespielt werden. Die Veränderungen des Punktstandes im Punktespeicher (d. h. das, was man umgangssprachlich als Spiel, Einsatz, Verlust und Gewinn ansehen würde) unterliegen keinen rechtlichen Regelungen.
- 33 III.
- 34 Aufgrund der von der Klägerin im Dezember 2011 abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung 2010 setzte der Beklagte (das Finanzamt) die Umsatzsteuer 2010 mit Bescheid vom 29.03.2012 auf 94.978,93 fest. Hiergegen richtet sich die Klage.

- 35 Die Klägerin ist der Auffassung, die Umsatzbesteuerung der Geldspielgeräteumsätze verstoße gegen Unionsrecht, insbesondere gegen die Grundsätze der Proportionalität, der Abwälzbarkeit und der Neutralität der Mehrwertsteuer, und beantragt daher, den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 29.03.2012 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer von 94.978,93 auf 1.790,20 herabgesetzt wird.
- 36 Das beklagte Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.
- 37 Es hält die Besteuerung der Geldspielgeräteumsätze für unionsrechtskonform.

Gründe

- 38 B.
- 39 Relevante Rechtsvorschriften
- 40 I.
- 41 Nationales Recht
- 42 1.
- 43 Umsatzsteuergesetz (UStG)
- 44 §1 Steuerbare Umsätze Abs. 1 Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze
 1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
 §4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen Von den unter §1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: ...9....b) Fassung gültig bis 05.05.2006: die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind... Fassung gültig seit 06.05.2006, auch im Streitjahr 2010: die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen..
 §10 Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe Abs. 1 Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen ... nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer...2.
- 45 Gewerbeordnung
- 46 §33f Ermächtigung zum Erlass von Durchführungsvorschriften Abs. 1 Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie kann zur Durchführung der §§33c, 33d, 33e und 33i im Einvernehmen mit den Bundesministerien des Innern

und für Familie, Senioren, Frauen und Jugend und mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung zur Eindämmung der Betätigung des Spieltriebs, zum Schutze der Allgemeinheit und der Spieler sowie im Interesse des Jugendschutzes...3.für die Zulassung oder die Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung bestimmte Anforderungen ana)die Art und Weise des Spielvorganges,b)die Art des Gewinnes,c)den Höchsteinsatz und den Höchstgewinn,d)das Verhältnis der Anzahl der gewonnenen Spiele zur Anzahl der verlorenen Spiele,e)das Verhältnis des Einsatzes zum Gewinn bei einer bestimmten Anzahl von Spielen,f)die Minstdauer eines Spieles,g)die technische Konstruktion und die Kennzeichnung der Spielgeräte,...stellen,...3.

- 47 Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung - SpielV)
- 48 a)Fassung gültig bis 31.12.2005§13Die Physikalisch-Technische Bundesanstalt darf die Bauart eines Geldspielgeräts nur zulassen, wenn folgende Anforderungen erfüllt sind:...5. Der Einsatz für ein Spiel darf höchstens 0,20 Euro, der Gewinn höchstens 2 Euro betragen.6. Die durch Berechnung oder Versuche ermittelte Summe der Gewinne muss bei unbeeinflusstem Spielablauf mindestens 60 vom Hundert der durch den jeweils geltenden Umsatzsteuersatz verringerten Einsätze betragen. Dies gilt entsprechend bei ständiger Betätigung der Risikotaste...b)Fassung gültig seit 01.01.2006Zulassung von Spielgeräten§12 Abs. 2Der Antragsteller hat mit dem Antrag eine schriftliche Erklärung vorzulegen, dass bei dem von ihm zur Prüfung eingereichten Geldspielgeräta) Gewinne in solcher Höhe ausgezahlt werden, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 33 Euro je Stunde als Kasseninhalt verbleibt,...d) die Möglichkeit vorhanden ist, sämtliche Einsätze, Gewinne und Kasseninhalte für steuerliche Erhebungen zu dokumentieren...§13 Abs. 1(1) Die Physikalisch-Technische Bundesanstalt darf die Bauart eines Geldspielgerätes nur zulassen, wenn folgende Anforderungen erfüllt sind:1. Die Mindestspieldauer beträgt fünf Sekunden; dabei darf der Einsatz 0,20 Euro nicht übersteigen und der Gewinn höchstens 2 Euro betragen.2. Bei einer Verlängerung des Abstandes zwischen zwei Einsatzleistungen über fünf Sekunden hinaus bis zu einer Obergrenze von 75 Sekunden darf der Einsatz um höchstens 0,03 Euro je volle Sekunde erhöht werden; bei einer Verlängerung des Abstandes zwischen zwei Gewinnauszahlungen über fünf Sekunden hinaus bis zu einer Obergrenze von 75 Sekunden darf der Gewinn um höchstens 0,30 Euro je volle Sekunde erhöht werden. Darüber hinausgehende Erhöhungen von Einsatz und Gewinn sind ausgeschlossen.3. Die Summe der Verluste (Einsätze abzüglich Gewinne) darf im Verlauf einer Stunde 80 Euro nicht übersteigen.4. Die Summe der Gewinne abzüglich der Einsätze darf im Verlauf einer Stunde 500 Euro nicht übersteigen...4. Rechtsvorschriften nicht für Spielhallen, wie sie von der Klägerin betrieben werden, sondern für Spielbanken:
- 49 a)“Verordnung über öffentliche Spielbanken“ vom 27.07.1938§6(1) Der Spielbankunternehmer ist für den Betrieb der Spielbank von den laufenden Steuern des Reichs, die vom Einkommen, vom Vermögen und vom Umsatz erhoben wer-

den, sowie von der Lotteriesteuer und von der Gesellschaftssteuer befreit.(2) Inwieweit der Spielbankunternehmer für den Betrieb der Spielbank auch von Landes- und Gemeindesteuern zu befreien ist, bestimmt der Reichsminister der Finanzen im Einvernehmen mit dem Reichsminister des Innern.b)Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank§3 Abs. 1Das Spielbankunternehmen hat an die Freie und Hansestadt Hamburg eine Spielbankabgabe in Höhe von 70 vom Hundert der Bruttospielerträge zu entrichten. Zusätzlich hat das Spielbankunternehmen eine Sonderabgabe in Höhe von 20 vom Hundert des Bruttospielertrags zu entrichten. Die zuständige Behörde kann auf Antrag des Spielbankunternehmens die Sonderabgabe ermäßigen, soweit dem Spielbankunternehmen kein angemessener Gewinn verbleibt.§3 Abs. 2, eingefügt durch Hamburgisches Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank vom 30.11.2010, in Kraft rückwirkend ab 06.05.2006Die tarifliche Spielbankabgabe nach Absatz 1 ermäßigt sich um die nach dem Umsatzsteuergesetz geschuldete und zu entrichtende Umsatzsteuer auf Grund von Umsätzen, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind. Die maßgeblichen Umsatzsteuerfestsetzungen gelten insoweit als Grundlagenbescheide im Sinne des §171 Abs. 10 der Abgabenordnung ...c)Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein (SpielbG SH) vom 29.12.1995§4 Höhe der AbgabenAbs. 1 Satz 1 in der Fassung gültig bis 31.10.2010Die Spielbankabgabe beträgt 50% des Bruttospielertrages.Abs. 1 Satz 2, eingefügt durch Gesetz zur Änderung des Spielbankgesetzes des Landes Schleswig-Holstein vom 12.04.2007, rückwirkend in Kraft ab 06.05.2006Auf die Spielbankabgabe wird die nach dem Umsatzsteuergesetz geschuldete und entrichtete Umsatzsteuer aufgrund von Umsätzen, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind, angerechnet.Abs. 2 in der Fassung gültig bis 31.10.2010Die Zusatzabgabe beträgt 30 % des Bruttospielertrages. Das Finanzministerium wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Innenministerium durch Rechtsverordnung die Zusatzabgabe zu erhöhen oder zu ermäßigen. Eine Erhöhung ist zulässig, wenn die Bruttospielerträge der Spielbank im Geschäftsjahr den Betrag von zwölf Millionen Euro übersteigen. Die Erhöhung kann entsprechend der Höhe der Bruttospielerträge abgestuft werden; sie darf 8 % der zwölf Millionen Euro übersteigenden Bruttospielerträge nicht überschreiten. Eine Ermäßigung ist zulässig, wenn die Bruttospielerträge der Spielbank im Geschäftsjahr den Betrag von dreieinhalb Millionen Euro nicht erreichen und an der überwiegenden Zahl der Öffnungstage Roulettespiel als Lebendspiel angeboten wird. Die Ermäßigung kann in Abhängigkeit von der Höhe der Bruttospielerträge abgestuft werden und darf 10 % der Bruttospielerträge nicht überschreiten.d)Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (Spielbankgesetz - SpbG M-V) vom 17. Dezember 2009§7Spielbankabgabe(1) Der Betrieb einer Spielbank unterliegt der Spielbankabgabe.(2) Die Spielbankabgabe beträgt1.bei einem Bruttospielertrag im Wirtschaftsjahr von bis zu 500 000 Euro 25 Prozent,2.für den 500 000 Euro im Wirtschaftsjahr übersteigenden Bruttospielertrag bis zu einem Bruttospielertrag von zwei Millionen Euro 30 Prozent,3.für den zwei Millionen Euro im Wirtschaftsjahr übersteigenden Bruttospielertrag bis zu einem Bruttospielertrag von drei Millionen Euro 40 Prozent,4.für den drei Millionen Euro im Wirtschaftsjahr übersteigenden

Bruttospielertrag bis zu einem Bruttospielertrag von zehn Millionen Euro 60 Prozent und 5 für den zehn Millionen Euro im Wirtschaftsjahr übersteigenden Bruttospielertrag 80 Prozent des Bruttospielertrags... (7) in der bis 31.12.2006 geltenden Fassung: Die Spielbankabgabe ist durch Anwendung des gemäß Absatz 2 auf den Brutto-spielertrag getrennt für die einzelnen Spielbanken und Nebenspielbetriebe zu ermitteln. (7) in der seit 01.01.2007 geltenden Fassung: Die Spielbankabgabe ist durch Anwendung des gemäß Absatz 2 auf den Bruttospielertrag getrennt für die einzelnen Spielbanken und Nebenspielbetriebe zu ermitteln. Auf die Spielbankabgabe ist die nach dem Umsatzsteuergesetz geschuldete und entrichtete Umsatzsteuer, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt ist, anzurechnen. II.

- 50 Unionsrecht
- 51 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
- 52 Erwägungsgrund 4
- 53 Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.
- 54 Art. 1 Abs. 2
- 55 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.
- 56 ...
- 57 Art. 73
- 58 Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

- 59 Art. 135 Abs. 1 Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer: ...i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden; ... Art. 401 Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie 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. C.
- 60 Begründung der Vorlagefragen
- 61 I.
- 62 Begründung der ersten und zweiten Vorlagefrage
- 63 1.
- 64 Auslegungszweifel
- 65 Der Generalanwalt hat in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache "Leo-Libera" ausgeführt, dass die Mitgliedsstaaten die Möglichkeit haben, jedes Glücksspiel entweder einer Sonderabgabe oder der Mehrwertsteuer zu unterwerfen (Schlussanträge des Generalanwalts Bot vom 11.03.2010, Rechtssache C-58/09 "Leo-Libera", Rn. 43 und 44). Der Gerichtshof hat, soweit ersichtlich, dazu bisher nicht Stellung genommen, ist dieser Auffassung also auch nicht entgegen getreten.
- 66 In anderen Bereichen außer dem Glücksspiel darf eine nationale Sonderabgabe, so sie sich genügend von der Mehrwertsteuer unterscheidet und daher überhaupt gemäß Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG zulässig ist, immer neben der Mehrwertsteuer erhoben werden. Allein, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer bei Glücksspielen einige zusätzliche Fragen aufwirft (vgl. dazu die nachfolgenden Vorlagefragen), bedeutet aus Sicht des vorlegenden Gerichts nicht, dass eine nationale Sonderabgabe auf dem Feld des Glücksspiels ausnahmsweise nicht parallel, sondern nur anstelle der Mehrwertsteuer erhoben werden darf. Das vorlegende Gericht tendiert daher dazu, die erste Vorlagefrage zu verneinen. Es bleiben allerdings Zweifel aufgrund der in veröffentlichten Schlussanträgen geäußerten Auffassung des Generalanwalts.
- 67 Falls der Gerichtshof die erste Frage bejaht, stellt sich die zweite Frage nach den Konsequenzen. Sollte es dafür auf die nationale Rechtslage ankommen, so ist zu erwähnen, dass in der föderalen Ordnung der Bundesrepublik Deutschland die Mehrwertsteuer aufgrund des Umsatzsteuergesetzes, also eines Bundesgesetzes,

erhoben wird, während die Vergnügungssteuer (Spielgerätesteuern) durch Landesgesetz oder durch aufgrund eines Landesgesetzes erlassene kommunale Satzung erhoben wird, und die deutsche Verfassung vorsieht, dass das Bundesrecht dem Landesrecht vorgeht (Art. 31 Grundgesetz), so dass dann die Mehrwertsteuer zu erheben wäre, die Sonderabgabe nicht.

- 68 2.
- 69 Entscheidungserheblichkeit
- 70 Falls der Gerichtshof die erste Frage bejaht und die zweite Frage dahingehend beantwortet, dass die Mehrwertsteuer nicht zu erheben ist, hätte die ausschließlich gegen die Mehrwertsteuer aus den Spielgeräteumsätzen gerichtete Klage schon allein deswegen in vollem Umfang Erfolg, ohne dass es auf die weiteren Vorlagefragen noch ankäme.
- 71 II.
- 72 Begründung der dritten und vierten Vorlagefrage
- 73 1.
- 74 Auslegungszweifel
- 75 a)
- 76 Bereits aus dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie 2006/112/EG folgt, dass die Mehrwertsteuer zum Preis der Dienstleistungen genau proportional sein muss. Der Gerichtshof hat auch wiederholt auf diese Proportionalität hingewiesen (EuGH, Urteil vom 31.03.1992, C-200/90 "Dansk Denkavit und Poulsen Trading", Slg 1992, I-2217, EuZW 1992, 420, Rn. 11; EuGH, Urteil vom 08.06.1999, C-338/97 "Pelzl", Slg 1999, I-3119, IStR 1999, 403, EuZW 1999, 692, Rn. 25; EuGH, Urteil vom 11.10.2007, C-283/06 "Kögaz", Slg 2007, I-8463, UR 2007, 906, Rn. 40). Der Grundsatz der Proportionalität der Mehrwertsteuer (zum Preis) kann daher als allgemein anerkannte Grundlage des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems angesehen werden.
- 77 b)
- 78 Für die 1991 noch mit mechanischer Geldtrennvorrichtung (Münzstapelrohr und Automatenkasse) versehenen Geldspielautomaten hat der Gerichtshof im Urteil "Glawe" 1994 entschieden, dass bei Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass ein bestimmter Prozentsatz der Spieleinsätze als Gewinn an die Spieler ausgezahlt wird, der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Gesamtheit der Spieleinsätze, der den an die Spieler ausgezahlten Gewinnen entspricht, nicht

zur Besteuerungsgrundlage gehört, mit der Begründung, über diesen Anteil, der seinerzeit aufgrund gesetzlicher Vorgaben in den Geräten separat von der eigentlichen Automatenkasse gesammelt wurde, könne der Automatenbetreiber tatsächlich nicht verfügen (EuGH, Urteil vom 05.05.1994, C-38/93 "Glawe", Slg 1994, I-1679, EuZW 1994, 440, Rn. 3, 9, 13, siehe auch EuGH, Urteil vom 17.09.2002, C-498/99 "Town & County Factors", Slg 2002, I-7173, IStR 2002, 773, DStRE 2002, 352, Rn. 27 bis 30).

- 79 Ausgehend von dieser Rechtsprechung hat sich in Deutschland die Praxis herausgebildet, bei Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nicht die Summe aller Einsätze, sondern (nur) den Kasseneinhalt in einem bestimmten Zeitraum (in der Regel pro Kalendermonat) als Besteuerungsgrundlage zugrunde zu legen.
- 80 c) Wird indes der Kasseneinhalt als Bemessungsgrundlage herangezogen, geht allerdings die Proportionalität zwischen dem von dem einzelnen Spieler aufgewendeten Preis und der Mehrwertsteuer verloren. Dies verdeutlicht folgendes - vereinfachende - Beispiel: In einem Kalendermonat spielen an einem bestimmten Spielgerät nur zwei Spieler, A und B. Spieler A setzt 10 ein und gewinnt nichts. Später kommt Spieler B, setzt ebenfalls 10 ein und a) Variante a: gewinnt ebenfalls nichts, b) Variante b: gewinnt 10, die er sich auszahlen lässt, c) Variante c: gewinnt 20, die er sich auszahlen lässt. In Variante a betragen die monatlichen Kasseneinnahmen 20, in Variante b 10 und in Variante c 0. Es besteht keine Relation zwischen der anfallenden Mehrwertsteuer und dem Einsatz des Spielers A, d. h. dem Preis, den A für das ihm während einer bestimmten Zeit gewährte Spielvergnügen, also die ihm gewährte Leistung, bezahlt. Würde der Spieler A bei Ende seines Spiels den Automatenbetreiber um die Ausstellung einer Rechnung für die ihm gewährte Leistung bitten, könnte der Betreiber nicht angeben, in welcher Höhe Mehrwertsteuer angefallen ist, da die Höhe der Mehrwertsteuer erst am Monatsende feststeht und von den weiteren Spielern abhängt, nämlich von deren Einsätzen und Gewinnen sowie davon, ob diese ihre Gewinne (im umgangssprachlichen Sinn) zum Weiterspielen verwenden oder sich auszahlen lassen. d)
- 81 Die Klägerin will hieraus schlussfolgern, dass der Kasseneinhalt keine unionsrechtlich zulässige Bemessungsgrundlage ist, weil dies gegen den Grundsatz der Proportionalität verstößt. Da die Summe der Einsätze aber ebenfalls keine unionsrechtlich zulässige Bemessungsgrundlage wäre, weil sie im Sinne des Urteils "Glawe" eine übermäßige Besteuerung bewirken würde, ist die Klägerin der Meinung, dass die Umsatzsteuer mangels überhaupt denkbarer unionsrechtskonformer Bemessungsgrundlage gar nicht erhoben werden dürfe. Die Klägerin meint, das Glücksspiel mit seiner sehr schnellen Abfolge von Einsatz, Gewinn und ggf. erneutem Einsatz des Gewinns oder aber dessen Auszahlung sei insgesamt für die Mehrwertsteuer nicht geeignet.
- 82 e)

- 83 Das vorliegende Gericht pflichtet der Klägerin jedenfalls insoweit bei, als die monatliche Kasseneinnahme als Bemessungsgrundlage nicht dem Grundsatz der Proportionalität der Mehrwertsteuer entspricht, jedenfalls dann, wenn - was naheliegt - auf den einzelnen Spieler abgestellt wird und nicht etwa auf die Gesamtheit der im Bemessungszeitraum an dem Gerät spielenden Spieler. Der Grundsatz der Proportionalität bezieht sich nämlich auf die einzelne Leistung, und mehrere verschiedene Spieler stellen unterschiedliche Leistungsempfänger dar, so dass zumindest die einzelnen Spieler jeweils verschiedene einzelne Leistungen vom Spielhallenbetreiber erhalten, unabhängig von der Frage, ob auch das, was der einzelne Spieler vom Betreten bis zum Verlassen der Spielhalle an Spielvergnügen erhält, noch in weitere Einzelleistungen aufzuteilen ist, etwa wenn er das Gerät wechselt.
- 84 Das vorliegende Gericht meint jedoch, dass diese Disproportionalität bereits im Urteil "Glawe" vom Gerichtshof selbst so angelegt worden ist und daher wohl als unionsrechtskonform angesehen werden muss, worauf auch das beklagte Finanzamt hinweist. Außerdem ist zu bedenken, dass, würde man stattdessen auf den Einsatz (Einwurf abzüglich ausgezahltem Gewinn) jedes einzelnen Spielers abstellen und diese Einsätze addieren, sich regelmäßig eine höhere Bemessungsgrundlage ergäbe. Denn dann wäre bei einzelnen Spielern, die mindestens so viel gewinnen wie sie eingeworfen haben, der Einsatz 0 ; ein negatives Entgelt und damit eine negative Bemessungsgrundlage ist begrifflich nicht denkbar. Über den Einwurf hinausgehende ausgezahlte Gewinne einzelner Spieler würden so bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht mehr mit den Einsätzen anderer Spieler verrechnet werden. Durch eine zwar disproportionale, aber gegenüber einer denkbaren proportionalen Bemessungsgrundlage niedrigere, ist die Klägerin aber nicht beschwert. Dabei bleibt allerdings unklar, ob der Gerichtshof in den Urteilen "Glawe" und mittelbar bestätigend in "Town & County Factors" das Problem der Proportionalität schlicht nicht gesehen hat, es wegen des Ausmaß der Disproportionalität nicht für erwähnenswert gehalten hat oder ob (und ggf. warum) der Gerichtshof bei Glücksspielen bewusst eine Ausnahme von dem Grundsatz der Proportionalität zulassen bzw. anordnen wollte. So weit ersichtlich hat sich der Gerichtshof zur Frage der Proportionalität bei Glücksspielumsätzen bisher noch nicht ausdrücklich geäußert, so dass restliche Zweifel verbleiben.
- 85 Dabei ist auch zu bedenken, dass sich die Verhältnisse seit dem Urteil "Glawe" inzwischen sowohl rechtlich als auch tatsächlich geändert haben:
- 86 Rechtlich wurde die bis Ende 2005 geltende Mindestgewinnquote von 60 % abgeschafft. Seit 2006 gibt es stattdessen eine Begrenzung des Einsatzes und des Verlustes pro Zeiteinheit.
- 87 Tatsächlich sind an die Stelle der Münzstapelrohre die "Hopper" getreten, die zwar im Prinzip dieselbe Funktion erfüllen wie seinerzeit die Münzstapelrohre. Jedoch hat der Betreiber auf den Inhalt der Hopper jederzeit rechtmäßig Zugriff.

- 88 2.
- 89 Entscheidungserheblichkeit
- 90 Falls der Gerichtshof die dritte Frage bejaht und der Klägerin beipflichtet, dass es keine denkbare unionsrechtskonforme Bemessungsgrundlage gibt, hat die Klage in vollem Umfang Erfolg. Falls der Gerichtshof die dritte Frage bejaht, es aber eine unionsrechtskonforme Bemessungsgrundlage gibt, hängt von der Antwort auf die vierte Frage ab, ob und ggf. in welchem Umfang die Klage begründet ist.
- 91 III.
- 92 Begründung der fünften bis siebten Vorlagefrage
- 93 1.
- 94 Auslegungszweifel
- 95 a)
- 96 Der Gerichtshof hatte mehrfach über die Rechtmäßigkeit nationaler Sonderabgaben zu entscheiden, die sich gemäß Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG danach beurteilt, ob die Sonderabgabe den Charakter einer Umsatzsteuer hat, also zur Mehrwertsteuer gleichartig oder verschieden ist. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof wiederholt das Abgrenzungskriterium der Abwälzbarkeit (der Mehrwertsteuer) bzw. der mangelnden oder nicht hinreichenden feststellbaren Abwälzbarkeit (der nationalen Sonderabgabe) herangezogen (EuGH, Urteil vom 08.06.1999, C-338/97 "Pelzl", Slg 1999, I-3119, IStR 1999, 403, EuZW 1999, 692, Rn. 24; EuGH, Urteil vom 03.10.2006, C-475/03 "Banca Popolare di Cremona", Slg 2006, I-9373, IStR 2006, 783, EuZW 2007, 87, Rn. 28, 31 und insbesondere 34 und 37). Der Gerichtshof hat dabei ausgeführt, es sei für die Mehrwertsteuer kennzeichnend, dass sie auf den Endverbraucher abgewälzt werde, und die Ungleichartigkeit der in jenen Urteilen zu untersuchenden Sonderabgabe gerade damit begründet, dass nicht alle Unternehmen die Möglichkeit gehabt haben, die Belastung (mit der Sonderabgabe) in vollem Umfang abzuwälzen.
- 97 b)
- 98 Aus diesen Formulierungen wird nicht eindeutig klar, ob die Abwälzbarkeit der Umsatzsteuer lediglich ein typisches Merkmal ist, um die Gleichartigkeit anderer Abgaben zu beurteilen, oder ob die Abwälzbarkeit Voraussetzung für die Erhebung der Mehrwertsteuer ist, es sich also nur um eine Mehrwertsteuer im Sinne des Unionsrechts handelt, wenn sie auch im Einzelfall rechtlich und tat-

sächlich abgewälzt werden kann. Der Gerichtshof hat sich mit der Abwälzung zwar mehrfach im Zusammenhang mit der Rückzahlung rechtswidriger anderer Abgaben auseinandergesetzt (Urteil vom 14.01.1997, C-192/95 "Comateb", Slg 1997, I-165; Urteil vom 06.09.2011, C-398/09 "Lady & Kid", IStR 2011, 889, EuZW 2011, 722, Rn. 18 ff.), aber noch nicht in gleicher Weise mit der Abwälzung der Mehrwertsteuer selbst.

- 99 c)
- 100 Bestehen Preisbeschränkungen, wie hier durch die Spielverordnung, kann der Unternehmer den Preis der Leistung nicht erhöhen und die Mehrwertsteuer nicht auf den Verbraucher abwälzen, jedenfalls wenn er ohne die Mehrwertsteuer bzw. vor einer Mehrwertsteuersatzerhöhung bereits am oberen Ende der zulässigen Preisspanne kalkuliert. Es ergab sich für die Spielgerätebetreiber daher folgende Entwicklung:
- 101 Nach der zum 01.01.2006 neugefassten Spielverordnung war der Geldeinsatz des Spielers auf maximal 0,20 Einsatz pro fünf Sekunden begrenzt, also auf $(0,20 \times 60/5 \text{ Sec.} \times 60 \text{ Min.} =)$ 144 pro Stunde, von denen er aber nicht mehr als maximal 80 pro Stunde verloren sein durften und von denen bei langfristiger Betrachtung nicht mehr als 33 pro Stunde dem Betreiber effektiv als Kasseneinhalt verbleiben durften. Aufgrund des Urteils "Linneweber" (EuGH, Urteil vom 17.02.2005, C-453/02 "Linneweber", Slg 2005, I-1131, DStR 2005, 371, IStR 2005, 200, EuZW 2005, 210) bestand zunächst Umsatzsteuerfreiheit. Ab 06.05.2006 wurde die Umsatzsteuerbefreiung des Glücksspiels aufgehoben, der Mehrwertsteuer-Normalsatz lag bei 16 %, so dass dem Betreiber maximal 68,97 Kasseneinhalt pro Stunde verblieben, wenn er, wovon nach Erkenntnis des vorlegenden Gerichts auszugehen ist, die von der Spielgeräteverordnung gesetzten Höchstgrenzen jedenfalls in bestimmten Zeiträumen zu seinen Gunsten ausgeschöpft hat. Seit Inkrafttreten der Erhöhung des Mehrwertsteuer-Normalsatzes in Deutschland von 16 % auf 19 % am 01.01.2007 verbleiben dem Betreiber dann maximal 67,23 Kasseneinhalt pro Stunde. Bei etwaigen künftigen Mehrwertsteuersatzerhöhungen wird der dem Betreiber maximal verbleibende Betrag weiter sinken, sofern es wie schon in der Vergangenheit wiederum nicht zu einer Anpassung der dargestellten Preisbeschränkung kommen sollte.
- 102 Wenn die Abwälzbarkeit Wesensmerkmal der Mehrwertsteuer ist, könnte dieser Mechanismus dem widersprechen.
- 103 d)
- 104 Wollte man jedoch die Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer als Voraussetzung ihrer Erhebung fordern in dem Sinn, dass der Unternehmer den Preis der Ware oder Dienstleistung um einen entsprechenden Betrag effektiv erhöhen kann, so ergäben sich vielfach Abgrenzungsprobleme, weil die Abwälzung nicht nur aus rechtlichen, sondern auch aus tatsächlichen Gründen scheitern kann. So kann

etwa der Markt dergestalt gelagert sein, dass der Unternehmer höhere Preise (gegenüber seinen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Endverbrauchskunden) nicht durchsetzen kann; dann kann er die Mehrwertsteuer, insbesondere, aber nicht nur im Falle der Erhöhung des Satzes, nicht auf den Preis aufschlagen. Es kann üblich sein, dass runde Beträge gezahlt werden, etwa kann ein Produkt üblicherweise 1,00 kosten. Bei einer Erhöhung des Satzes etwa von 19 % auf 20 % (auf die Bemessungsgrundlage von 0,84) ergäbe sich daraus ein Preis von (gerundet) 1,01 , der aber aus praktischen Gründen oft nicht verlangt werden kann; sei es, weil Kunden nicht dazu bereit wären wegen des Wechselgeldaufwandes, sei es, weil die Bevorratung von Wechselgeld in der Kasse des Unternehmers betriebswirtschaftlich einen unvermeidbaren Aufwand erzeugt, oder wenn Produkte an Automaten verkauft werden, deren Mechanismus und Kassenvorrat 1-Cent-Münzen nicht vorsieht. Ferner werden aus Marketing-Gründen Produkte oft mit Preisen knapp unter der nächsten Dezimalstelle verkauft, etwa für 99,99 . In diesem Fall ergäbe sich bei einer Erhöhung des Satzes etwa von 19 % auf 20 % (auf die Bemessungsgrundlage von 84,03) ein neuer Preis von 100,84 , den der Unternehmer aber vielleicht aus werbetechnischen Gründen nicht glaubt umsetzen zu sollen. Es sind daher in der Realität vielfältige Fallgestaltungen denkbar, warum ein Unternehmer die Mehrwertsteuer überhaupt oder im Falle ihrer Erhöhung den Erhöhungsbetrag nicht in dem oben genannten Sinn abwälzen kann, weil er in der Preisgestaltung aus praktischen Gründen nicht frei ist.

- 105 Aus Sicht des vorlegenden Gerichts spricht daher einiges dafür, eine so verstandene Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer nicht als Voraussetzung ihrer Erhebung anzusehen. Allerdings hat sich der Gerichtshof bisher dazu, soweit ersichtlich, nicht ausdrücklich geäußert, so dass Zweifel, gerade für den Fall einer Preisbegrenzung aufgrund rechtlicher Regelungen, verbleiben.
- 106 e)
- 107 Falls der Gerichtshof auf die fünfte Vorlagefrage antwortet, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer die Möglichkeit ihrer Abwälzung voraussetzt, benötigt das vorlegende Gericht eine nähere Bestimmung, was denn unter "Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer" zu verstehen ist. Falls nur die rechtliche, nicht aber die tatsächliche Möglichkeit der Erhöhung des Preises für die Erhebung der Mehrwertsteuer notwendig sein sollte, könnte dem dadurch Genüge getan werden, dass gegebenenfalls den Preis regelnde bzw. begrenzende Vorschriften im Zweifel immer so angewendet werden, dass die Preisregelung die Mehrwertsteuer nicht einschließt, sondern die Mehrwertsteuer hinzuzurechnen ist; hierauf zielt die sechste Vorlagefrage ab.
- 108 Im Übrigen möchte das vorlegende Gericht mit der siebten Vorlagefrage wissen, welche Konsequenzen sich gegebenenfalls aus dem Erfordernis der Abwälzbarkeit einerseits und den den Preis begrenzenden Vorschriften der Spielverordnung andererseits ergeben.

- 109 2.
- 110 Entscheidungserheblichkeit
- 111 Wird die fünfte Vorlagefrage nach dem Erfordernis der Abwälzbarkeit verneint oder aber zusammen mit der sechsten Vorlagefrage bejaht, war die Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer entweder nicht erforderlich oder aber gegeben, so dass die Klage unter dem Gesichtspunkt der Abwälzbarkeit keinen Erfolg hat. Wird die sechste Vorlagefrage aber verneint, hat die Klage mindestens teilweise Erfolg, dessen Umfang sich aus der Antwort auf die siebte Vorlagefrage ergibt.
- 112 IV.
- 113 Begründung der achten und neunten Vorlagefrage
- 114 1.
- 115 Auslegungszweifel bei der achten Frage
- 116 a)
- 117 In Deutschland bestehen grundsätzlich zwei rechtliche Regime für Glücksspiele.
- 118 Zum einen gibt es öffentliche Spielbanken (Spielcasinos), die neben dem klassischen Spiel wie Roulette, Black Jack und Poker auch das Automatenspiel anbieten. Spielbankbetreiber bedürfen einer Konzession, die Gründung ist nicht frei. Die Einsätze (und Gewinne) sind im Prinzip unbegrenzt (nämlich nicht durch Rechtsvorschriften, sondern nur durch die Spielregeln der Spielbank selbst begrenzt), weswegen es sich hier um Glücksspiel im eigentlichen Sinne handelt. Spielbanken waren ursprünglich (vgl. Verordnung über die öffentlichen Spielbanken vom 27.07.1938) von allen üblichen Steuern, wie Einkommensteuer und Umsatzsteuer, befreit, mussten jedoch eine spezielle Spielbankabgabe zahlen, die darauf ausgelegt war, den Gewinn weitgehend abzuschöpfen. Dem Spielbankbetreiber sollte nur ein angemessener Unternehmerlohn verbleiben.
- 119 Die Gründung von Spielhallen ist demgegenüber grundsätzlich frei, wenn auch behördlich überwacht und rechtlich reglementiert. Die Geräte sind hier durch einen rechtlich vorgeschriebenen maximalen Einsatz, maximalen Verlust und maximalen Gewinn begrenzt. Es handelt sich daher vom Ansatz des deutschen Gesetzes her nicht um Glücksspiel, sondern um Unterhaltungsspiel (wenn auch mit Gewinnmöglichkeit). Die Spielhallenbetreiber zahlen alle üblichen Steuern und in der Regel eine örtliche Sonderabgabe (Vergnügungssteuer).
- 120 Gemäß §4 Nr. 9b des deutschen Umsatzsteuergesetzes in der Fassung gültig bis 05.05.2006 waren, ausgehend von diesem Grundkonzept, die Spielbankbetreiber

von der Umsatzsteuer befreit, die Spielhallenbetreiber nicht.

- 121 b)
- 122 Bereits im Urteil "Fischer" von 1998 hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer auch für die verschiedenen Anbieter von Glücksspiel gilt (EuGH, Urteil vom 11.06.1998, C-283/95 "Fischer", Slg 1998, I-3369, IStR 1998, 399, EuZW 1998, 637, DStRE 1998, 490, Rn. 27).
- 123 Mit Urteil vom 17.02.2005 in der Sache "Linneweber" hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass die unterschiedliche Behandlung von Spielbankbetreibern und Spielhallenbetreibern in Bezug auf die Umsatzsteuer unionsrechtswidrig ist (EuGH, Urteil vom 17.02.2005, C-453/02 "Linneweber", Slg 2005, I-1131, DStR 2005, 371, IStR 2005, 200, EuZW 2005, 210, Rn. 24-26). Er hat die Mitgliedsstaaten verpflichtet, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten, und ausgeführt, dieser Grundsatz verbiete es insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Für die Feststellung der Gleichartigkeit der Tätigkeit ist die Identität des Unternehmers belanglos, es kommt allein auf die Vergleichbarkeit der betreffenden Tätigkeiten selbst an.
- 124 c)
- 125 In der Folge hatte der deutsche Gesetzgeber die Wahl, entweder sowohl für Spielbankbetreiber als auch für Spielhallenbetreiber gleichermaßen die Umsatzsteuerfreiheit oder gleichermaßen die Umsatzsteuerpflicht anzuordnen. Der Bundesgesetzgeber hat sich für die Umsatzsteuerpflicht für beide entschieden, indem er die frühere Umsatzsteuerbefreiung für die Spielbanken gestrichen hat (§4 Nr. 9b UStG in der Fassung gültig seit 06.05.2006).
- 126 In der Folge wurde allerdings die für die Spielbanken jetzt anfallende Umsatzsteuer von den Finanzverwaltungen der Länder auf die von den Spielbanken zu leistende Spielbankabgabe angerechnet, und zwar zunächst nicht allgemein sichtbar durch Verwaltungsanweisungen und später aufgrund rückwirkend in Kraft getretener Gesetzesänderungen.
- 127 d)
- 128 Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass wenn eine nationale Sonderabgabe gemäß Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG zulässig ist, es grundsätzlich aus unionsrechtlicher Sicht im Belieben des nationalen Gesetzgebers steht, eine solche Sonderabgabe (wie hier die Spielbankabgabe für die Spielbankbetreiber) einzuführen, hinsichtlich Bemessungsgrundlage oder Satz zu ändern, zu erhöhen oder herabzusetzen oder die Erhebung der Sonderabgabe ganz zu beenden. Es kann dem nationalen Gesetzgeber daher auch nicht verwehrt werden, eine Änderung

im Mehrwertsteuerrecht (wie hier die Abschaffung der Umsatzsteuerfreiheit für Spielbanken) zum Anlass zu nehmen, eine nationale Sonderabgabe zu ändern.

- 129 e)
- 130 Sicherlich unproblematisch und zweifelsfrei wäre es, die Änderung bei der Mehrwertsteuer zum Anlass zu nehmen, die nationale Abgabe hinsichtlich Bemessungsgrundlage oder Steuersatz zu senken.
- 131 Möglicherweise anders zu beurteilen ist es jedoch, wenn stattdessen die gewünschte Herabsetzung der nationalen Abgabe gerade durch betragsgenaue Anrechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer bewirkt wird, jedenfalls sofern die Mehrwertsteuer - wovon nach Erkenntnis des vorlegenden Gerichts auszugehen ist - nicht höher ist als die nationale Abgabe.
- 132 Zu bedenken ist z. B., dass für die Schuldner der nationalen Abgabe, hier die Spielbankenbetreiber, infolgedessen keinerlei Notwendigkeit besteht, bei den ihnen gegenüber erbrachten Umsätzen, die den Glücksspielbetrieb betreffen, für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung Sorge zu tragen. Fehlt die Rechnung oder ist sie nicht ordnungsgemäß, können sie zwar, wie alle anderen Unternehmer auch, die Vorsteuer nicht abziehen, da aber die dadurch höhere Umsatzsteuerschuld auf die Spielbankabgabe angerechnet wird, hat dies für sie keine wirtschaftliche Auswirkung. Beispielsweise haben auch Erhöhungen des Umsatzsteuersatzes keine Wirkung, weil die dadurch bei gleichbleibender Bemessungsgrundlage höhere Umsatzsteuer bei der Spielbankabgabe betragsgenau angerechnet wird. Zwar soll die Mehrwertsteuer den Unternehmer auch gar nicht treffen, sondern letztlich den Endverbraucher. Allerdings besteht für Unternehmer im Allgemeinen aus betriebswirtschaftlichen Gründen die Notwendigkeit, sich um eine Abwälzung der Mehrwertsteuer auf den Kunden zu bemühen, anderenfalls der Unternehmer die Mehrwertsteuer wirtschaftlich selbst tragen müsste. Solche wirtschaftlichen Notwendigkeiten und Obliegenheiten entfallen aber bei betragsgenauer Anrechnung der Mehrwertsteuer auf eine nationale, nicht harmonisierte Sonderabgabe und bewirken faktisch, dass diese Umsätze gegenüber den Umsätzen anderer Wettbewerber begünstigt werden. Auch wenn es insoweit in formeller Hinsicht nur um die Fragen der Festsetzung einer nationalen Sonderabgabe geht, also um einen aus Perspektive der Mehrwertsteuer irrelevanten Vorgang, so könnte wegen der praktischen Auswirkungen doch der Neutralitätsgrundsatz der Mehrwertsteuer berührt sein.
- 133 f)
- 134 Eine betragsgenaue Anrechnung der Umsatzsteuer auf eine nationale, nicht harmonisierte Abgabe könnte auch die Möglichkeit zur Umgehung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes eröffnen: Will ein Mitgliedsstaat eine Gruppe mit Mehrwertsteuer belasten, eine zweite Gruppe nicht, und darf er diesen Unterschied bei der Mehrwertsteuer direkt aber nicht machen, weil aus Sicht des

Unionsrechts beide Gruppen gleichartige Leistungen erbringen, so dass der Neutralitätsgrundsatz eine Ungleichbehandlung verbietet, könnte der Mitgliedsstaat für beide Gruppen eine nationale, der Umsatzsteuer nicht vergleichbare Sonderabgabe einführen und bei der einen Gruppe die Anrechnung der Mehrwertsteuer auf die Sonderabgabe anordnen, bei der anderen Gruppe hingegen nicht. Damit wäre im Ergebnis erreicht, was direkt bei Blick allein auf die Mehrwertsteuer unionsrechtswidrig wäre. Es ist allerdings klarstellend darauf hinzuweisen, dass ein solcher Fall hier nicht vorliegt, weil zwar bei der einen Gruppe, den Spielbankbetreibern, die zu zahlende Mehrwertsteuer auf die Sonderabgabe, nämlich die Spielbankabgabe, angerechnet wird, die andere Gruppe, die Spielhallenbetreiber, aber gar nicht mit dieser Sonderabgabe belastet wird.

135 g)

136 Dabei verkennt das vorlegende Gericht nicht, dass sich die Spielbankabgabe für die Spielbanken und die Spielvergnügungssteuer für die Spielhallen in mancherlei Hinsicht unterscheiden und auch einen unterschiedlichen Zweck verfolgen. Dass solche Unterschiede es jedoch rechtfertigen können, dass eine Anrechnung der Mehrwertsteuer nur bei der Spielbankabgabe erfolgt, hält das vorlegende Gericht nicht für selbstverständlich. Denn wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, darf bei der Anwendung des Mehrwertsteuersystems, und auch die Anrechnung der Mehrwertsteuer bei einer anderen Abgabe könnte als Anwendung des Mehrwertsteuersystems betrachtet werden, nicht danach unterschieden werden, ob andere, nicht harmonisierte Abgaben bestehen, da dann das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verfälscht würde (so schon EuGH, Urteil vom 11.06.1998, C-283/95 "Fischer", Slg 1998, I-3369, IStR 1998, 399, EuZW 1998, 637, DStRE 1998, 490, Rn. 30), daher auch nicht, welcher Art die andere Abgabe ist oder welchen Zweck sie verfolgt (vgl. auch EuGH, Urteil vom 06.09.2011, C-398/09 "Lady & Kid", IStR 2011, 889, EuZW 2011, 722, Rn. 22: ein Antrag auf Erstattung einer rechtswidrigen Abgabe kann nicht deshalb abgelehnt werden, weil diese Abgabe wirtschaftlich mit der Aufhebung einer zulässigen Abgabe in entsprechender Höhe verrechnet worden ist).

137 h)

138 Das vorlegende Gericht misst in insofern dem Umstand, dass im föderalen System der Bundesrepublik Deutschland die Umsatzsteuer durch Bundesrecht, jedoch die Spielbankabgabe für die Spielbanken und die Spielvergnügungssteuer für die Spielhallen durch oder aufgrund Landesrecht erhoben wird, keine Bedeutung zu. Aus Sicht des Unionsrechts ist das gesamte nationale Recht eines Mitgliedsstaats einheitlich zu beurteilen. Welche Teileinheit eines Mitgliedsstaats die Anrechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer auf andere, nicht harmonisierte Abgaben anordnet, kann daher für die Beantwortung der Frage nicht von Relevanz sein.

139 2.

- 140 Auslegungszweifel bei der neunten Frage
- 141 Sollte die achte Vorlagefrage vom Gerichtshof bejaht werden, so wären weiter die Konsequenzen zu prüfen.
- 142 a)
- 143 Auf den ersten Blick liegt es nahe, dass die Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe rechtswidrig wäre, die Spielbanken also die bisher insoweit zu Unrecht nicht erhobene Spielbankabgabe nachentrichten müssten. Der Gerichtshof hat bereits dargelegt, dass es keine Gleichheit im Unrecht gibt, sich also niemand zu seinem Vorteil auf eine zugunsten eines anderen begangene Rechtsverletzung berufen kann (EuGH, Urteil vom 10.11.2011, C-259/10 "Rank Group", UR 2012, 104, Rn. 62 f.). Das vorlegende Gericht tendiert daher zu der Einschätzung, dass sich die Spielhallenbetreiber, wie die Klägerin, bei der Festsetzung ihrer Umsatzsteuerschuld nicht darauf berufen können, dass bei den Spielbankbetreibern Umsatzsteuer zu Unrecht anderweitig angerechnet worden ist, worauf auch das Finanzamt hinweist. Sie hätten möglicherweise einen Anspruch gegen das Finanzamt, für die Nachentrichtung der Differenz bei der Spielbankabgabe durch die Spielbankbetreiber Sorge zu tragen aufgrund des Konkurrenzverhältnisses, vielleicht hätte dies alles aber für sie auch gar keine Auswirkung.
- 144 b)
- 145 Andererseits ist durch den Gerichtshof anerkannt, dass bei einer direkten Neutralitätsgrundsatzwidrigen Differenzierung bei der Umsatzsteuer der benachteiligte Unternehmer sich unmittelbar auf die Richtlinie berufen kann mit der Wirkung der Umsatzsteuerfreiheit (EuGH, Urteil vom 17.02.2005, C-453/02 "Linneweber", Slg 2005, I-1131, DStR 2005, 371, IStR 2005, 200, EuZW 2005, 210, Rn. 33-38).
- 146 Ferner hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität von einem Steuerpflichtigen gegen eine Bestimmung des nationalen Rechts oder ihre Anwendung, die diesem Grundsatz zuwiderläuft, geltend gemacht werden kann, ferner, dass es grundsätzlich Sache des vorlegenden Gerichts ist, aus Verstößen gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung etwaige Konsequenzen für die Vergangenheit zu ziehen, und dass das nationale Gericht grundsätzlich anzuordnen hat, dass die von dem Wirtschaftsteilnehmer, der diskriminiert wurde, erhobene Mehrwertsteuer vollständig zurückgezahlt wird, damit der Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung behoben wird, es sei denn, dass nach dem nationalen Recht andere Möglichkeiten bestehen, diesen Verstoß auszugleichen (EuGH, Urteil vom 10.04.2008, C-309/06 "Marks und Spencer", Slg 2008, I-2283, IStR 2008, 592, DStRE 2008, 1395, Rn. 34, 60 und 62).
- 147 Würde man in der Anrechnung der Mehrwertsteuer bei nur einer Gruppe von

miteinander konkurrierenden, jeweils mit nicht harmonisierten Abgaben belasteten Glückspielanbietern aber eine versteckte Diskriminierung bei der Mehrwertsteuer sehen, so erscheint somit immerhin denkbar, dass auch in diesem Fall die Unternehmer der anderen, benachteiligten Gruppe sich unmittelbar auf die Richtlinie berufen können mit der Folge ihrer eigenen Umsatzsteuerfreiheit. Aus Sicht des vorliegenden Gerichts verbleiben daher restliche Zweifel.

- 148 2.
- 149 Entscheidungserheblichkeit
- 150 Falls der Gerichtshof sowohl die achte als auch die neunte Vorlagefrage bejaht, hätte die Klage schon allein deswegen im vollen Umfang Erfolg.
- 151 D.
- 152 Verfahrensfragen
- 153 1.
- 154 Die Vorlage der Fragen an den Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung beruht auf Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).
- 155 2.
- 156 Die Aussetzung des Verfahrens des vorliegenden Gerichts fußt auf der entsprechenden Anwendung von §74 FGO.
- 157 3.
- 158 Der Beschluss ergeht in der für Urteile vorgesehenen Besetzung mit drei Berufsrichtern und zwei ehrenamtlichen Richtern (vgl. FG Bremen Beschluss vom 2. Februar 1999, 2 95 032 K 2, EFG 1999, 721, ZfZ 1999, 161, Juris Rn. 36, 37; Bundesverwaltungsgericht Beschluss vom 31. März 2008, 10 C 32/07, HFR 2008, 1087).
- 159 4.
- 160 Die Unzulässigkeit der Beschwerde folgt aus der entsprechenden Anwendung von §128 Abs. 2 FGO (BFH Beschluss vom 27. Januar 1981, VII B 56/80, BFHE 132, 217, BStBl II 1981, 324; Urteil vom 2. April 1996, VII R 119/94, BFHE 180, 231, EuZW 1996, 668; FG Hamburg Beschluss vom 22. April 1999, II 23/97, Juris Rn. 380).