

**Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 7. Januar 2016, Az. 3 K 264/15**

**A.**

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Besteuerung der Umsätze der Klägerin im Streitjahr 2009 aus dem Betrieb sog. "Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit" rechtmäßig, insbesondere unionsrechts- und verfassungsgemäß, ist.

**I.**

2

Die Klägerin wurde am ... 2009 unter der Firma A (haftungsbeschränkt) mit Sitz in B gegründet. Sie betrieb ab September 2009 in Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern und Schleswig-Holstein insgesamt ... Spielhallen mit Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit. Durch Gesellschafterbeschluss vom ... 2010 wurde der Sitz nach X verlegt.

**II.**

3

1. Das ursprünglich örtlich zuständige Finanzamt C erließ am 14.10.2010 einen Umsatzsteuerbescheid für 2009, in dem die Besteuerungsgrundlagen geschätzt wurden.

4

2. Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 04.11.2010 Einspruch ein, reichte am 06.11.2009, 27.11.2009, 10.12.2009 und 11.01.2010 die Umsatzsteuervoranmeldungen für September bis Dezember 2009 sowie am 24.11.2010 die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2009 ein und erklärte hierin steuerpflichtige Umsätze zum Steuersatz von 19 % in Höhe von ... € - hiervon entfiel ein Betrag von ... € auf Erlöse aus dem Betrieb der

Geldspielautomaten - und zum Steuersatz von 7 % in Höhe von ... € sowie abziehbare Vorsteuerbeträge von ... €

5

3. Das Finanzamt C erließ am 07.01.2011 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2009, in dem es die Umsatzsteuer erklärungsgemäß auf ... € festsetzte.

### **III.**

6

1. In dem unter dem Az. 3 K 207/13 geführten Parallelverfahren betreffend Umsatzsteuer 2010 hat der EuGH aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des Senats vom 21.09.2012 am 24.10.2013 ein Urteil erlassen (C-440/12, UR 2013, 866). Der erkennende Senat hat die Klage der Klägerin anschließend durch Urteil vom 15.07.2014 (juris) abgewiesen. Auf den Inhalt des Urteils wird Bezug genommen.

7

2. Durch Beschluss vom 30.09.2015 (V B 105/14, FGA Bl. ..., BFH/NV 2016, 84) hat der BFH die gegen die Nichtzulassung der Revision erhobene Beschwerde der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Auf den Inhalt dieses Beschlusses wird ebenfalls Bezug genommen. Die Klägerin hat hiergegen Anhörungsrüge erhoben (V S 29/15), über die der BFH noch nicht entschieden hat.

### **IV.**

8

Die Klägerin hat am 02.10.2013 Untätigkeitsklage erhoben (ursprüngliches Az.: 3 K 214/13). Das Verfahren hat aufgrund des Beschlusses vom 05.02.2014 (FGA Bl. ...) bis zur Rechtskraft der Entscheidung im Parallelverfahren 3 K 207/13 geruht und ist anschließend unter dem jetzigen Az. fortgesetzt worden. Mit Einspruchsentscheidung

vom 15.04.2014 hat der Beklagte den Einspruch gegen den streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheid für 2009 als unbegründet zurückgewiesen.

9

Die Klägerin trägt vor, dass die Heranziehung der Kasseneinnahme nach Ablauf eines bestimmten Zeitraumes als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung verstoße. Der Begriff des "Entgelts" werde nicht nur in § 10 UStG verwendet, sondern z. B. auch in § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG, wo sogar ausdrücklich auf § 10 UStG verwiesen werde, wodurch ein unterschiedliches Begriffsverständnis ausgeschlossen sei. Nach § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG könne sich der Begriff des Entgelts aber nur auf die Gegenleistung für die jeweils einzelne vom Dienstleistungserbringer gegenüber dem einzelnen Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung beziehen, denn eine Rechnung könne regelmäßig nur gegenüber dem einzelnen Leistungsempfänger ausgestellt werden. Ein anderes Verständnis im Rahmen des § 10 UStG überschreite folglich die dem Gericht durch das Rechtsstaatsprinzip gezogenen Grenzen für die Auslegung von Gesetzen und die Rechtsfortbildung.

10

Der Ansatz der Kasseneinnahme nach Ablauf eines bestimmten Zeitraumes als Grundlage für die Umsatzbesteuerung sei grundsätzlich ungeeignet. Sie wäre nur zulässig, wenn sie, die Klägerin, in diesem Zeitraum nur eine einzige Dienstleistung erbracht hätte. Tatsächlich nehme jedoch jeder Spielgast mit seinem Spiel eine eigenständige Dienstleistung in Anspruch und leiste hierfür ein eigenes Entgelt. Die Annahme des EuGH, der Geräteaufsteller erbringe in dem jeweiligen Zeitraum nur eine einzige Dienstleistung, lasse sich auf den hier vorliegenden Fall nicht übertragen.

11

Die Besteuerung sei des Weiteren auch deshalb verfassungswidrig, weil die Heranziehung des sog. "Saldos 2" als Bemessungsgrundlage gegen den Vorrang des Gesetzes verstoße und sie, die Klägerin, unzulässigerweise in ihrem Grundrecht auf freie

Berufsausübung beschränke. § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG gebe den Unternehmern das Recht, den einzelnen Leistungsempfängern, und zwar sowohl den zum Vorsteuerabzug berechtigten als auch den anderen, Rechnungen auszustellen. Damit verleihe die Vorschrift den Unternehmern weitergehende Rechte, als dies nach Unionsrecht der Fall sei. Dieses Recht auf Erteilung von Rechnungen an die einzelnen Spielgäste werde den Betreibern von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit genommen, wenn man entsprechend der Verwaltungspraxis auf die Kasseneinnahme als Bemessungsgrundlage abstelle, da diese nicht proportional zu den Einsätzen der einzelnen Spielgäste sei. Ob eine andere (praktizierbare) Bemessungsgrundlage anzuwenden sei oder die Umsätze wegen der Anwendungsprobleme nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, müsse ggf. im Rahmen einer erneuten Vorlage an den EuGH geklärt werden.

12

Weiterhin habe sich der EuGH in seinem Urteil vom 24.10.2013 (C-440/12 - Metropol Spielstätten) und auch der BFH im Beschluss vom 30.09.2015 (V B 105/14) nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob Art. 1 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL der Kasseneinnahme als Bemessungsgrundlage entgegenstehe, und ihr, der Klägerin, entsprechendes Vorbringen unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ignoriert. Aus dem EuGH-Urteil vom 26.09.2013 (C-189/11 - Kommission/Spanien) folge nicht nur, dass es den Mitgliedstaaten untersagt sei, eine Bemessungsgrundlage wie die Kasseneinnahme heranzuziehen, ohne hierfür eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, sondern auch, dass eine entsprechende Vorschrift nicht mit Art. 1 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL in Einklang zu bringen wäre.

13

Schließlich verletze die Besteuerung ihrer, der Klägerin, Umsätze den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz. Weil die Umsätze öffentlicher Spielbanken von der Steuer zu befreien seien, müssten ihre, der Klägerin, Umsätze aus Gründen der steuerlichen

Neutralität ebenfalls befreit werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH sei die Kasseneinnahme nämlich nur dann als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wenn die Umsätze durch zwingende gesetzliche Vorschriften begrenzt würden. Bei den nicht in dieser Weise begrenzten Umsätzen der öffentlichen Spielbanken müsse die Umsatzsteuer folglich nach dem gesamten Spieleinsatz bemessen werden. Wegen der hohen Auszahlungsquoten von 90 bis 97 % der Einsätze hätte diese Besteuerung jedoch eine erdrosselnde Wirkung. Die Umsätze der Spielbanken seien demzufolge für die Anwendung der Mehrwertsteuer ungeeignet und nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL von der Steuer zu befreien. Dasselbe müsse wegen des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes auch für ihre, der Klägerin, Umsätze gelten, die gleichartig seien.

14

Da die rechtlichen Interessen der öffentlichen Spielbanken durch die hiesige Entscheidung berührt seien, seien sie - nämlich die Spielbank D KG, die Spielbankgesellschaft E mbH & Co. KG und die Spielbank F GmbH - nach § 60 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) in jedenfalls analoger Anwendung beizuladen. Wenn der BFH in dem Beschluss vom 30.09.2015 (V B 105/14, juris) entschieden habe, dass über die steuerlichen Verhältnisse nicht beteiligter Personen nicht zu entscheiden sei, müsse dem durch die Beiladung dieser Personen abgeholfen werden. Dies sei aus unionsrechtlichen Gründen geboten, weil die MwStSystRL die Mitgliedstaaten verpflichte, die zur Sicherstellung der korrekten Erhebung der Mehrwertsteuer und zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität erforderlichen Maßnahmen zu treffen. Zur Feststellung, ob der Neutralitätsgrundsatz bei ihrer, der Klägerin, Besteuerung eingehalten werde, sei es notwendig zu ermitteln, wie die mit ihr im Wettbewerb stehenden Spielbanken besteuert würden.

15

Auf die Schriftsätze der Klägerin wird im Übrigen Bezug genommen.

16

Die Klägerin beantragt, den Umsatzsteuerbescheid für 2009 vom 07.01.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2014 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... €herabgesetzt wird.

17

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

18

Der Beklagte nimmt zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung Bezug und trägt ergänzend vor, dass die von der Klägerin aufgeworfenen verfassungs- und unionsrechtlichen Fragen aufgrund zahlreicher Entscheidungen des EuGH, des BVerfG, des BFH und diverser FG hinlänglich geklärt seien. Die von der Klägerin vorgetragenen Zweifel an der erforderlichen Bestimmtheit bzgl. der Bemessungsgrundlage hätten sich in der umfangreichen Diskussion im Anschluss an das "Glawe"-Urteil des EuGH (vom 05.05.1994 C-38/93) nicht ergeben. Die dort aufgestellten Grundsätze, die der EuGH im Urteil vom 24.10.2013 (C-440/12 - Metropol Spielstätten) bestätigt habe, habe er, der Beklagte, bei der Besteuerung befolgt.

19

Das von der Klägerin angeführte Recht auf Rechnungsausstellung sei für den Automatenaufsteller in der Praxis völlig irrelevant.

**V.**

20

1. Der Senat hat den Rechtsstreit durch Beschluss vom 12.11.2015 (FGA Bl. ...) der Einzelrichterin übertragen.

21

2. Auf die Sitzungsniederschriften des Erörterungstermins vom 30.01.2014 (FGA Bl. ...) und der mündlichen Verhandlung vom 07.01.2016 (FGA Bl. ...) wird Bezug genommen.

22

3. Dem Gericht haben ein Band Umsatzsteuerakten, ein Band Akten Allgemeines, ein Band Unterlagen aus der elektronischen Akte, ein Band Bilanz- und Bilanzberichtsakten, ein Band Gewerbesteuerakten, ein Band Körperschaftsteuerakten und zwei Bände Rechtsbehelfsakten (St.-Nr. .../.../...) vorgelegen. Ferner hat das Gericht die Gerichtsakten zum Verfahren 3 K 207/13 beigezogen.

## **B.**

23

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

## **I.**

24

Ob die ursprünglich als Untätigkeitsklage erhobene Klage die Voraussetzungen des § 46 Abs. 1 FGO erfüllt, bedarf keiner Klärung mehr. Durch das Ergehen der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2014 ist das Vorverfahren gemäß § 44 Abs. 1 FGO abgeschlossen worden und die Klage jedenfalls in die Zulässigkeit hineingewachsen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 44 Rz. 13 m. w. N.).

## **II.**

25

Die Klage hat in der Sache keinen Erfolg. Der angefochtene Umsatzsteuer-Jahresbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, (§ 100

Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat die Umsätze der Klägerin aus dem Betrieb der Geldspielgeräte zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen und dabei die Kasseneinnahme des jeweiligen Monats als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt.

26

1. Der Betrieb von Geldspielautomaten ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG eine umsatzsteuerbare sonstige Leistung, die im Inland gegen Entgelt ausgeführt wird.

27

2. Der Umsatz ist auch steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG greift nicht ein, weil nach dieser Bestimmung nur solche Umsätze steuerbefreit sind, die unter das Rennwett- und Lotteriegesez faller. Davon nicht erfasst werden Umsätze aus sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, zu denen die streitigen Umsätze der Klägerin gehören.

28

3. Die Besteuerung ist unionsrechtsgemäß und verstößt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht gegen Art. 1 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL. Auf die Begründung des Senatsurteils vom 15.07.2014 (3 K 207/13, juris, Rz. 123 ff., insbesondere Rz. 131) und des BFH-Beschlusses vom 30.09.2015 (V B 105/14, juris, Rz. 3 f.) wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen.

29

4. Der Beklagte hat rechtmäßig auf der Grundlage von § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG die Kasseneinnahmen der Geldspielgeräte der Besteuerung der Klägerin als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt.

30



a) Mit dem Argument, ihr stehe nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG ein Recht auf Rechnungserteilung mit Umsatzsteuerausweis zu, das durch den Ansatz der Kasseneinnahmen während eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer in verfassungswidriger Weise vereitelt würde, kann die Klägerin nicht durchdringen.

31

Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG ist der Unternehmer berechtigt, eine Rechnung auszustellen, wenn er eine andere als die in Nr. 1 der Vorschrift genannte Leistung ausführt. Nach Satz 2 der Vorschrift ist er unter weiteren Voraussetzungen zur Ausstellung einer Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Leistungsausführung verpflichtet.

32

Wie der BFH mit Beschluss vom 30.09.2015 (V B 105/14, juris, Rz. 5 f., 17 f. und 22) festgestellt hat, betrifft die Frage der Rechnungserteilung grundsätzlich das zivilrechtliche Verhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger und hat keinen Einfluss auf die Bestimmung des Anwendungsbereichs der materiellrechtlichen Befreiungstatbestände. Das gilt nicht nur in Bezug auf die Verpflichtung zur Rechnungserteilung gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG, sondern erst recht auch für die diesbezügliche Berechtigung des Unternehmers nach Satz 1 der Vorschrift, da die Verpflichtung die entsprechende Berechtigung notwendigerweise umfasst (vgl. Korn in Bunjes, UStG, 14. Aufl., § 14 Rz. 18). Im Übrigen ist die Berechtigung zur Ausstellung einer Rechnung eine Selbstverständlichkeit und daher keine Ausprägung des Grundrechts auf freie Berufsausübung gemäß Art. 12 Grundgesetz und lässt sich aus dieser Vorschrift allenfalls das Verbot eines Umsatzsteuerausweises für nicht steuerpflichtige Umsätze ableiten (Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 Rz. 200).

33

b) Aus diesem Grund ist es im Streitfall auch unerheblich, wie der Begriff des "Entgelts" i. S. des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG auszulegen ist. Maßgeblich ist hier allein, dass "Entgelt" i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG auf der Grundlage der unionsrechtlichen Vorgaben gemäß Art. 73 MwStSystRL die Kasseneinnahme der Automaten nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums ist (EuGH-Urteil vom 24.10.2013 C-440/12 Metropol Spielstätten, juris, Rz. 39, 44). Zur weiteren Begründung wird auf das Senatsurteil vom 15.07.2014 (3 K 207/13, juris, Rz. 192 ff.) Bezug genommen.

34

c) Der von der Klägerin angeregten Aufklärung der Besteuerungspraxis bei den öffentlichen Spielbanken bedarf es nicht, weil es für die Beurteilung des Streitfalls hierauf nicht ankommt (vgl. BFH-Beschluss vom 30.09.2015 V B 105/14, juris, Rz. 8 f., 33).

III.

35

1. Die Entscheidung ergeht gemäß § 6 FGO durch die Einzelrichterin.

36

2. Die Betreiber der öffentlichen Spielbanken in Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern und Schleswig-Holstein waren nicht zum Verfahren beizuladen.

37

a) Nach § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO kann das Finanzgericht andere beiladen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden, insbesondere solche, die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen haften. Die rechtlichen Interessen des beizuladenden Dritten müssen sich aus den Steuergesetzen ergeben (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Rz. 14). Maßgeblich ist insofern, inwieweit die zu erwartende Entscheidung den Beigeladenen binden kann. Das ist nur

hinsichtlich des Ausspruchs im Tenor der Fall, eine Betroffenheit des Dritten durch die Begründung der Entscheidung genügt nicht. Nicht ausreichend sind daher Auswirkungen der zu erwartenden Entscheidung, die lediglich präjudizieller Art sind in dem Sinne, dass das FG über eine Rechtsfrage entscheidet, deren Beantwortung auch für das Rechtsverhältnis zwischen dem Beiladungspräsidenten und der Finanzbehörde von Interesse ist (BFH-Beschluss vom 22.12.2005 VII B 115/05, BFHE 211, 417, BStBl II 2006, 331).

38

b) Eine Beiladung nach § 60 Abs. 1 FGO kommt beispielsweise in Betracht für den Leistungsempfänger im Rechtsstreit des Leistenden über die Umsatzsteuerbarkeit und Umsatzsteuerpflicht der Leistung des Unternehmers, weil der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers voraussetzt, dass die Steuer für den berechneten Umsatz geschuldet wird (BFH-Beschlüsse vom 19.09.2013 V B 78/12, BFH/NV 2014, 72; vom 09.04.2008 V B 143/07, BFH/NV 2008, 1339; vom 01.02.2001 V B 199/00, BFHE 194, 23, BStBl II 2001, 418). Wird der Klage des Leistenden gegen den Umsatzsteuerbescheid wegen der Umsatzsteuerfreiheit der Leistung stattgegeben, steht durch diesen Tenor gleichzeitig fest, dass ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers aus materiell-rechtlichen Gründen nicht in Betracht kommt.

39

c) Die rechtlichen Interessen der öffentlichen Spielbanken sind durch den vorliegenden Rechtsstreit hingegen nicht berührt. Die Frage, ob die Leistungen der Klägerin umsatzsteuerfrei sind oder nicht, hat allenfalls eine präjudizielle, aber keine unmittelbar rechtliche Auswirkung auf die Besteuerung der öffentlichen Spielbanken. Wenn der BFH im Beschluss vom 30.09.2015 (V B 105/14, juris, Rz. 8 f.) ausführt, dass es im Verfahren über die Steuerfreiheit der Leistungen der Klägerin nicht möglich sei, über die steuerlichen Verhältnisse bei nicht beteiligten Personen, nämlich den Spielbanken, zu entscheiden, so kann dies nicht, wie die Klägerin meint, durch eine Beiladung der

Spielbanken überwunden werden. Eine Beiladung setzt die Berührung der rechtlichen Interessen des Beizuladenden voraus und kann sie nicht herstellen.

40

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

41

4. Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Auf den BFH-Beschluss vom 30.09.2015 (V B 105/14, juris) wird zur Begründung Bezug genommen.