

Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil v. 2. Mai 2022 - 3 K 1180/17 -

Das Verfahren wegen Umsatzsteuer für 2014 wird eingestellt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten sich über die Frage der Steuerbarkeit und Steuerpflichtigkeit von Umsätzen aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit.

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom als A UG (haftungsbeschränkt) gegründet und am in das Handelsregister B des Amtsgerichts C eingetragen (HRB). Gegenstand des Unternehmens war und ist. Auf Grund einer Erhöhung des Stammkapitals € im Jahr firmiert die Kläger seither als A GmbH.

Die Klägerin erzielte in den Streitjahren 2014 bis 2017 ausschließlich Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit.

Hinsichtlich des Streitjahres 2014 erließ der Beklagte als Ergebnis einer bei der Klägerin durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das 4. Kalendervierteljahr 2014 am 2. Januar 2017 einen geänderten Bescheid über Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das 4. Kalenderjahr 2014, in dem die bisher von der Klägerin als steuerfrei behandelten Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nunmehr als steuerpflichtig einordnete. Hiergegen legte die Klägerin am 24. Januar 2017 Einspruch ein. Ebenfalls am 24. Januar 2017 erließ der Beklagte einen auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhenden Bescheid über Umsatzsteuer für 2014 in dem er die Steuer auf € festsetzte. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 17. März 2017 reichte die Klägerin die Umsatzsteuererklärung für 2014 ein und berechnete sich eine Umsatzsteuer i.H.v. €. Der Beklagte folgte der Erklärung und setzte die Umsatzsteuer für 2014 mit Bescheid vom 12. Mai 2017 in der erklärten Höhe fest.

Für das Streitjahr 2015 reichte die Klägerin zunächst keine Umsatzsteuerjahreerklärung ein. Der Beklagte erließ am 24. Januar 2017 einen auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhenden Umsatzsteuerjahresbescheid für 2015, in dem er die Steuer auf € festsetzte. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 14. März 2017 reichte die Klägerin die Umsatzsteuerjahreerklärung für 2015 ein. Der Beklagte erließ daraufhin am 12. Mai 2017 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid für 2015, mit dem er

die Steuer abweichend von der Erklärung auf € festsetzte. Die erklärten steuerfreien Umsätze behandelte er als umsatzsteuerpflichtig. Er schätzte zudem weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt €. Hiergegen legte die Klägerin am 18. Mai 2017 Einspruch ein. Sie reichte zudem am 18. Mai 2017 eine geänderte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2015 ein, in der sie die Glücksspielumsätze zunächst als steuerpflichtig erklärte, sie aber gleichzeitig zur Begründung des Einspruchs vortrug, dass sie von der Steuerfreiheit der Umsätze ausgehe. Während des Einspruchsverfahrens erließ der Beklagte am 23. Juni 2017 einen erneut geänderten Bescheid über Umsatzsteuer für 2015, in dem er die Steuer erklärungsgemäß auf € herabsetzte.

Nachdem die Klägerin für das Streitjahr 2016 zunächst keine Umsatzsteuerjahreserklärung beim Beklagten einreichte, erließ dieser am 12. Mai 2017 einen auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhenden Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben von 09. Juni 2017 Einspruch ein. Sie reichte zudem die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2016 ein, wies aber gleichzeitig darauf hin, dass nach ihrer Auffassung die Umsätze aus dem Glücksspiel umsatzsteuerbefreit seien. Der Beklagte erließ daraufhin am 11. Juli 2017 einen erklärungsgemäß geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016, mit dem er die Steuer auf € herabsetzte. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

Am 10. April 2017 übermittelte die Klägerin an den Beklagten die Umsatzsteuer-voranmeldung für das 1. Kalendervierteljahr 2017, in der sie keine steuerpflichtigen Umsätze erklärte. Der Beklagte führte bei der Klägerin daraufhin für diesen Voranmeldungszeitraum eine Umsatzsteuersonderprüfung durch. Der Prüfungsbericht datiert auf den 27. September 2017. Der Beklagte traf die Feststellung, dass die in der Buchführung enthaltenen Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten nicht steuerfrei, sondern steuerpflichtig seien und erließ am 13. Oktober 2017 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für das 1. Kalendervierteljahr 2017, in dem er die Vorauszahlung auf € festsetzte. Hiergegen legte die Klägerin am 26. Oktober 2017 Einspruch ein.

Mit Einspruchsentscheidungen vom 10. November 2017 wies der Beklagte die Einsprüche als jeweils unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die jeweiligen Einspruchsentscheidungen verwiesen.

Die hiergegen gerichtete Klage ist am 11. November 2017 bei Gericht eingegangen.

Während des Klageverfahrens hat die Klägerin am 13. Februar 2019 die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2017 übermittelt, welche der Beklagte durch Mitteilung vom 26. Februar 2019 zugestimmt hat. Die Umsatzsteuer für 2017 wurde auf € festgesetzt.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass die von ihr erzielten Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit weder umsatzsteuerbar noch steuerpflichtig seien. Dies ergebe sich u.a. aus dem Unionsrecht, auf das sie sich vorliegend berufen könne.

Für die Annahme einer Steuerbarkeit fehle es bereits an einem direkten und wird entsprechenden Leistungsaustausch. Hierfür sei das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung die Voraussetzung. Erforderlich dazu sei ein zwischen dem leistenden und dem Leistungsempfänger bestehendes Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bilde. So habe der EuGH im Jahr 2016 entschieden, dass die Teilnahme an einem Wettbewerb (Pferderennen) keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstelle, wenn für die Teilnahme weder ein Eintrittsgeld noch andere unmittelbare Vergütungen gezahlt werden und nur Teilnehmer mit einer erfolgreichen Platzierung ein, sei es auch ein im Voraus festgelegtes Preisgeld, erhalten (EuGH-Urteil vom 10. November 2016, Az. 10-432/15, BFH-Urteil vom 30. August 2017, Az. XI R 37/14). Als Begründung werde dort angeführt, dass die Ungewissheit einer Zahlung ungeeignet sei, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachte Gegenleistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung aufzuheben. Auch könne in solchen Fällen nicht davon ausgegangen werden, dass für die bloße Teilnahme einer tatsächlichen Gegenleistung erbracht werde. Aufgrund des Umstandes, dass der Erhalt des Preisgeldes von der Erzielung einer besonderen Leistung abhängen, fehle es an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Teilnahme am Wettbewerb und dem Erhalt des Preisgeldes. Diese Rechtsprechung folge nun auch der BFH, in dem er in der Entscheidung vom 30. August 2017 annehme, dass ein Berufspokerspieler keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbringe, wenn er an Spielen fremder Veranstalter teilnehme und ausschließlich im Falle der erfolgreichen Teilnahme Preisgelder oder Spielgewinne erhalte. Es fehle dort zwischen der bloßen Teilnahme am Kartenspiel und dem im Erfolgsfall erhaltenen Preisgeld oder Gewinn an dem für einen Leistungsaustausch erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang. Nichts Anderes gelte aber auch bei den hier streitigen Glücksspielen. Ein Glücksspielveranstalter erbringe keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt, wenn er ausschließlich im Falle des erfolgreichen Spielausganges Spielgewinne erhalte und das Risiko trage, Gewinne auszahlen zu müssen, welche die Spieleinsätze übersteigen. Allein der Umstand, dass ein erfolgreicher Spielausgang vom Zufall abhängen, schließe den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang für einen Leistungsaustausch aus. Insbesondere werde dadurch die Zuordnung verwischt, wer Dienstleistungserbringer und wer Dienstleistungsnehmer sei.

Zudem stelle der Umstand, dass Spielhallen mit ihren Umsätzen vollständig der Umsatzsteuer unterworfen seien, nicht aber Spielbanken, bei denen die Spielbankenabgabe um die Umsatzsteuer ermäßigt werde, einen Verstoß gegen Art. 3 GG sowie gegen Art. 7 der Verfassung des

Landes Sachsen-Anhalt dar. Das Spielbankengesetz des Landes Sachsen-Anhalt verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 7 der Verfassung des Landes Sachsen-Anhalt. Es werde daher angeregt, eine Entscheidung des Landesverfassungsgerichtes im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle nach § 42 Abs. 1 LVerfGG Sachsen-Anhalt einzuholen. Es würden vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt. Bei den Spielhallenbetreibern und den Spielbankenbetreibern handele es sich letztlich um identische Personengruppen, um Anbieter von Automaten-Glücksspielen. Auch unterschieden sich aus Sicht der Spieler die in den Spielhallen bereitgestellten Geräte nicht von den Geräten in den Spielbanken. Die Geräte seien optisch und technisch identisch.

Aufgrund der Tatsache, dass es den Spielbankbetreibern gestattet sei, die Umsatzsteuer auf die Spielbankenabgabe anzurechnen, sei die steuerliche Gesamtbelastung der Spielhallenbetreiber wie der Klägerin wesentlich höher, da die von der Klägerin zu errichtende Vergnügungssteuer nicht um die Umsatzsteuer ermäßigt werde. Dieses stelle eine offensichtliche Ungleichbehandlung von vergleichbaren Sachverhalten dar. Während die Spielbankenabgabe in Sachsen-Anhalt bei einem jährlichen Bruttospielbetrag bis zu 7,5 Mio. € 25 % betrage und hierauf die Umsatzsteuer angerechnet werde, betrage die Vergnügungssteuer etwa nach der Vergnügungssteuersatzung der Stadt E 15 % des Einspielergebnisses. Hierauf werde zusätzlich noch die Umsatzsteuer erhoben. Die Ungleichbehandlung werde anhand von folgender Berechnung deutlich: Werfe ein Spieler insgesamt 100 € in ein Geldspielgeräten einer Spielbank ein, so seien 25 € Spielbankenabgabe zu zahlen. Die Umsatzsteuer werde verrechnet und es blieben 75 € als Rohgewinn übrig. Wenn ein Spieler hingegen den gleichen Betrag von 100 € in ein Geldspielgeräten einer Spielhalle ein werfe, so vielen zunächst 15 € an Vergnügungssteuer an. Hieraus errechnete sich zunächst ein Betrag von 85 €. Abzüglich der aber auf den Bruttobetrag von 100 € abgezogenen Umsatzsteuer i.H.v. 15,97 € verbleibe lediglich ein Rohgewinn von 69,03 €. Auch würden negative Einspielergebnisse eines Spielgerätes nach der Vergnügungssteuersatzung der Stadt E mit 0,00 € angesetzt, so dass im Ergebnis dem Betreiber einer Spielhalle ein deutlich niedrigerer Rohgewinn als einem Spielbankenbetreiber bleibe. Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich.

Darüber hinaus würden den Spielbanken regelmäßig die Umsatzsteuerverbindlichkeiten erlassen.

Nachdem der Berichterstatter auf das zwischenzeitlich, auch unter Berücksichtigung des Unionsrecht ergangene BFH-Urteil zur Umsatzsteuerbarkeit von Umsätzen aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit vom 11. Dezember 2019 (XI R 13/18, BStBl II 2020, 296) hingewiesen hatte, hat die Klägerin vorgetragen, dass gegen ein paralleles Urteil des BFH vom 11. Dezember 2019, Az. XI R 23/18 eine Verfassungsbeschwerde eingelegt worden sei (Az. AR 3497/20). Diese Verfassungsbeschwerde dürfe nach Auffassung der Klägerin erfolgreich sein. erfolgreich sein, insbesondere, weil die isolierte Betrachtung der einzelnen

Fachgerichte, Finanzgerichte und Verwaltungsgerichte, gesamtheitlich zu bewerten sei. So wiesen die Finanzgerichte darauf hin, dass die Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankenabgabe nicht im Verfahren der Spielhallen wegen Umsatzsteuer zu entscheiden sei. Die Verwaltungsgerichte hätten dagegen nur festgestellt, dass die Vergnügungssteuer prinzipiell berechtigt sei. Die Verwaltungsgerichte hätten aber die Auswirkung der Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankenabgabe einerseits und nicht auf die Vergnügungssteuer andererseits nicht berücksichtigt, weil sie es für ein steuerrechtliches Problem erachteten. Es werde daher angeregt, das Verfahren ruhend zu stellen, bis die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vorliege.

Sie verweist ferner auf einen Beschluss des FG Münster vom 27. Dezember 2021 (5 V 2705/21 U). Das dortige Finanzgericht habe einen Verstoß gegen den umsatzsteuerlichen Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer angenommen, weil virtuelle Geldspielumsätze von der Umsatzsteuer befreit seien, solche in Spielhallen hingegen nicht. Es handele sich hierbei um eine Fragestellung von grundsätzlicher Bedeutung, weshalb eine Übertragung auf einen Einzelrichter nicht richtig sei, denn die Revision sei zuzulassen. Zwar habe die Klägerin im Streitjahr 2011 kein virtuelles Glücksspiel durchgeführt. Wenn Sie ein solches durchgeführt hätte, wäre dieses zwar illegal gewesen, aber, wie die im Jahr 2021 normierte Rechtslage zeige, dennoch von der Umsatzsteuer befreit gewesen. Dieses hätte bereits im Streitjahr 2011 eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zur Folge gehabt. Die gebotene umsatzsteuerrechtliche Gleichbehandlung von legalem und illegalem Glücksspiel ergebe sich aus dem EuGH Urteil vom 01. Juni 1998 in der Rechtssache Fischer, Az. C-283/95.

Letztlich stelle auch die Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankenabgabe eine nach EU-Recht unzulässige staatliche Beihilfe der Spielbanken dar.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über Umsatzsteuer für 2015 vom 23. Juni 2017 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 10. November 2017 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer auf 0,00 € herabgesetzt wird.

den Bescheid über Umsatzsteuer für 2016 vom 11. Juli 2017 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 10. November 2017 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer auf 0,00 € herabgesetzt wird.

den Bescheid über Umsatzsteuer für 2017 vom 13. Februar 2019 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer auf 0,00 € herabgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen.

Die Umsätze der Klägerin seien gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) Umsatz steuerbar, weil die Klägerin als Unternehmerin inländische sonstige Leistungen im Rahmen ihres Unternehmens dergestalt erbringe, dass sie den jeweiligen Spielern gegen Entgelt die Möglichkeit einräume, an den Geldspielgeräten einen Spielgewinn zu erzielen.

Weiter führt er aus, dass die von der Klägerin behauptete umsatzsteuerrechtliche Ungleichbehandlung mit Spielbanken nicht deshalb vorliege, weil die Spielbankenabgabe sich um die Umsatzsteuer ermäßigte. Durch diese Anrechnung mindere sich nicht die Umsatzsteuer, sondern die Spielbankenabgabe. Hinzu komme, dass die Klägerin als Spielhallenbetreiberin überhaupt nicht mit der Spielbankenabgabe belastet werde. Es bestehe daher auch keine Veranlassung, eine Entscheidung des Landesverfassungsgerichtes im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle einzuholen.

Der Rechtsstreit ist mit Beschluss des Senats vom 14. Januar 2022 gemäß § 6 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Berichterstatter als Einzelrichter zur Entscheidung übertragen worden.

Entscheidungsgründe

1. Soweit die Klägerin die Klage wegen Umsatzsteuer für 2014 in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen hat, war das Verfahren gem. § 72 Abs. 2 Satz 2 FGO durch Beschluss einzustellen.

2. Eine Rückübertrag des Rechtsstreites im Übrigen auf den Senat war nicht angezeigt.

Es liegt keine wesentliche geänderte Prozesslage i.S.v. § 6 Abs. 3 FGO vor. Die Sache hat auch keine grundsätzliche Bedeutung. So hat der BFH zuletzt mit Beschluss vom 20. April 2021 (XI B 39/20, BFH/NV 2021, 1209) im Hinblick auf die auch hier streitige Rechtsfrage entschieden, dass es nicht klärungsbedürftig sei, dass Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig seien. Der von der Klägervertreterin genannte Beschluss des FG Münster (5 V 2705/21 U, EFG 2022, 362) ändert hieran nichts, denn der Beschluss betrifft die seit dem 1. Juli 2021 veränderte Rechtslage im Hinblick auf die unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Behandlung von virtuellem Automatenpiel im Gegensatz zum sog. terrestrischen Automatenpiel i.S.v. § 36 Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottG). Diese Rechtslage galt hingegen im Streitjahr 2011 noch nicht. Unbeschadet der Tatsache, dass die Klägerin im Streitjahr ohnehin kein virtuelles Automatenpiel

angeboten hat, wäre dieses (unterstellt es wäre unerlaubt veranstaltet worden) im Streitjahr auch nicht von der Umsatzsteuer befreit gewesen, wie sich aus dem von der Klägerin selbst genannten EuGH-Urteil vom 11. Juni 1998 C-283/95, Fischer, DStRE 1998, 490 ergibt. Danach verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten Umsätzen und unerlaubten Geschäften.

3. Die Klage ist unbegründet.

Die Bescheide über Umsatzsteuer für 2015 vom 23. Juni 2017, über Umsatzsteuer für 2016 vom 11. Juli 2017 sowie über Umsatzsteuer für 2017 vom 13. Februar 2019 sowie die hierzu, d.h. hinsichtlich Umsatzsteuer für 2015 und 2016 ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 10. November 2017 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in Ihren Rechten. (§ 100 Satz 1 FGO). Der während des Verfahrens ergangene Umsatzsteuerjahresbescheid für 2017 vom 13. Februar 2019 ist in Ersetzung des zunächst klagegegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheides gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden.

Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die von ihr in den Streitjahren ausschließlich erzielten Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Auch unter Berücksichtigung des Unionsrechts ergibt sich nichts Anderes (vgl. hierzu die BFH-Urteile vom 20. April 2021 XI B 39/20, BFH/NV 2021, 1209; vom 11. Dezember 2019 IX R 13/18, BStBl II 2020, 296; XI R 23/18, BFH/NV 2020, 615 und XI R 26/18, BFH/NV 2020, 616 sowie auch die Urteile des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 8. Juli 2015 3 K 305/14, juris, vom 5. Oktober 2020 3 K 294/15 sowie vom 21. April 2021 3 K 41/14 und 3 K 1179/17).

Die von der Klägerin genannte Verfassungsbeschwerde gegen das BFH-Urteil vom 11. Dezember 2019 (XI R 23/18) wurde nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 4. November 2021). Gleiches gilt für die gegen den BFH-Beschluss vom 20. April 2021 (XI B 39/20) eingelegte Verfassungsbeschwerde (BVerfG-Beschluss vom 22. März 2022, Az. 1972/21). Ein Ruhen des Verfahrens war daher nicht angezeigt.

a) Die von der Klägerin in den Streitjahren erzielten Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit sind umsatzsteuerbar.

aa) Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gem. § 3 Abs. 9 UStG sind sonstige Leistungen solche, die keine Lieferungen sind. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) und auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie

2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

Dieser Tatbestand ist weit auszulegen, da die entsprechenden unionsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweisen. Erforderlich ist eine beliebige Vorteilsgewährung, die zu einem Verbrauch führen kann; der Vorteil muss dabei einem identifizierbaren Leistungsempfänger eingeräumt werden. Außerdem muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und der tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung bestehen: Im Rahmen eines Rechtsverhältnisses müssen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. u.a. EuGH-Urteile Tolsma vom 03. März 1994 - C-16/93, EU:C:1994:80, HFR 1994, 357, Rz 13 und 14; Gemeinde Borsele vom 12. Mai 2016 - C-520/14, EU:C:2016:334, HFR 2016, 664, Rz 24; Lajver vom 02. Juni 2016 - C-263/15, EU:C:2016:392, HFR 2016, 665, Rz 26; BFH-Urteil vom 11. Dezember 2019 XI R 13/18, BStBl II 2020, 296, m.w.N.).

bb) Dieses ist vorliegend der Fall. Die Leistung der Klägerin als Automatenaufstellerin besteht in der Einräumung einer Gewinnchance (unter Inkaufnahme des Risikos, den Gewinn auszahlen zu müssen). Diese Leistung fällt auch trotz der Zufallsabhängigkeit des Umstands, ob dem einzelnen Spieler ein Gewinn ausgezahlt werden muss oder nicht, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2019 XI R 13/18, BStBl II 2020, 296, m.w.N.).

Der Fall „Bastova“, EuGH-Urteil vom 10. November 2016 C-432/15, steht dem nicht entgegen. Denn anders als im dortigen Fall erhält die Klägerin zunächst, ohne jegliche Bedingungen, einen Spieleinsatz vom Spieler. Dieser Einsatz hängt gerade nicht vom Zufall ab. Ohne vorherigen Geldeinwurf findet kein Spiel statt. Insoweit stehen die Geldeinsätze ohne weiteres in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung der Klägerin. Vollständig vom Zufall abhängig sind schließlich auch nicht die als Bemessungsgrundlage herangezogenen Kasseneinnahmen am Ende eines Zeitraums. Denn die Klägerin hat selbst eingeräumt, dass die Geldspielgeräte so programmiert seien, dass bei der erhofften normalen Nutzung der Geräte am Ende eines Kalenderjahres ein Überschuss der Einzahlungen über die Auszahlungen der Geräte verbleibe. Dass sich der Überschuss nicht im Voraus berechnen lässt, liegt in der Natur der Sache, denn er basiert auf einer bestimmten Häufigkeit der Nutzung. Je weniger der Automat bespielt wird, desto zufallsabhängiger ist der Überschuss bzw. Fehlbetrag.

Das Rechtsverhältnis, in dem die gegenseitigen Leistungen ausgetauscht werden, besteht nicht gegenüber der Gesamtheit der Spieler in einem bestimmten Zeitraum, sondern lediglich gegenüber dem konkreten einzelnen Spieler des Spielvorgangs. Für die Frage der Steuerbarkeit kommt es auch auf die Höhe der Gegenleistung nicht an. Insoweit kann für die Frage der

Steuerbarkeit dahingestellt bleiben, ob die Gegenleistung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in dem Spieleinsatz besteht oder in dem am Ende eines bestimmten Zeitraumes verbleibenden Kasseneinhalts, der später zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG herangezogen wird.

cc) Der Umstand, dass im Ergebnis dann nur der Spielvorgang der Umsatzsteuer unterworfen wird, der mit einem Verlust des Spielers endet, d.h. dass nur der Verlierer als Endverbraucher letztlich mit der Umsatzsteuer belastet wird, ist gerade das Wesen des Glücksspiels. Der Vorteil des Gewinners liegt gerade darin, dass er im Ergebnis gratis und damit nicht gegen Entgelt spielt. Die Tatsache, dass der betreffende Spieler dieses vor dem Spiel nicht weiß, ist ebenfalls gerade ein Wesenselement des Glücksspiels.

Selbst wenn man sämtliche Spieleinsätze als Gegenleistung ansehen würde, was der EuGH in seiner Entscheidung *International Bingo Technology* vom 18. Juli 2012 (C 377/11 EU:C:2012:503, HFR 2012, 1011) wohl für ebenfalls möglich hält, würde dieses im Streitfall nicht zu einer für die Klägerin günstigeren Festsetzung führen, auch wenn diese Art der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt des einzelnen Spiels transparenter wäre und auch die unzweifelhaft vorliegenden Probleme des Vorsteuerabzugs eines ggf. unternehmerisch tätigen Spielers aus einer vom Glücksspielanbieter zu erstellenden Rechnung lösen würde. Denn der Nachteil der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als (Netto-) Kasseneinnahmen eines Besteuerungszeitraums besteht darin, dass dem Betreiber im Zeitpunkt der einzelnen spielbezogenen Leistung die Ausstellung einer zutreffenden Rechnung mit Umsatzsteuerausweis schlicht unmöglich ist. Denn es steht zu diesem Zeitpunkt noch nicht fest, wie viel Umsatzsteuer tatsächlich auf den konkreten Spielvorgang entfällt. Dieses ließe sich letztlich erst nach Ende des Besteuerungszeitraumes rückwirkend ermitteln. Erst dann steht fest, wie viel den Einsatz übersteigende Gewinne tatsächlich ausgezahlt wurden. Dieser Umstand führt aber weder dazu, dass der Umsatz nicht der Umsatzsteuer unterliegt oder dazu, dass hierdurch die dogmatische Integrität des Mehrwertsteuersystems insgesamt in Frage gestellt wäre (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2019 XI R 13/18, a.a.O sowie Ismer: Die mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Glücksspielen, MwStR 2016, 99).

Ist die Erteilung einer Rechnung nicht möglich, führt dies nicht im Umkehrschluss dazu, dass der Umsatz nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Der EuGH hat bereits im Urteil *Careda u.a.* vom 26. Juni 1997 - C-370/95 (EU:C:1997:327, HFR 1997, 781, zur Zulässigkeit der Erhebung von anderen Abgaben auf Glücksspiele neben der Umsatzsteuer und Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG, jetzt: Art. 401 MwStSystRL) entschieden, dass die Ausstellung einer Rechnung oder eines an deren Stelle tretenden anderen Dokuments an den Benutzer von Spielautomaten wegen des automatischen Charakters der besteuerten Tätigkeit und deren kurzfristiger Wiederholbarkeit tatsächlich unmöglich ist. Der Besitz oder die Ausstellung einer Rechnung kann

daher aus Sicht des EuGHs kein wesentliches Merkmal der Umsatzsteuer i.S. des Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 401 MwStSystRL) darstellen.

b) Die Umsätze sind auch steuerpflichtig.

aa) Durch das Gesetz vom 28. April 2006 (mit Geltung ab dem 06. Mai 2006, BGBl I 2006, 1095) hat der deutsche Gesetzgeber die Bestimmung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG als Reaktion auf das EuGH-Urteil in der Sache Linneweber (vom 17. Februar 2005 C-453/02 u. a., Slg. 2005, I-1131, IStR 2005, 200) dahingehend geändert, dass er zur Vermeidung einer unionsrechtlichen Ungleichbehandlung im Verhältnis zu privaten Spielhallenbetreibern die bis dahin bestehende Umsatzsteuerfreiheit von Umsätzen zugelassener öffentlicher Spielbanken aufgehoben hat. Gem. § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind mithin nur noch steuerfrei die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen. Es ist nicht ersichtlich und von der Klägerin auch nicht vorgetragen, dass sie im Streitjahr derartige Umsätze erzielt hat. Nach der Neufassung des § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG unterliegen insbesondere sowohl die Umsätze der Spielbanken sowie der Betreiber von Geldspielautomaten der Umsatzsteuer, da sie von der Steuerbefreiungsvorschrift nicht erfasst werden.

bb) Die Klägerin kann sich auch nicht zur Begründung einer Steuerfreiheit auf das Unionsrecht berufen, u.a. deshalb, da dieses entgegen ihrer Auffassung gerade nicht, insbesondere nicht in Art 135 Abs. 1 Buchst. "i" der Richtlinie 2006/112/EG eine zwingende Steuerbefreiung für Umsätze aus Glücksspielen mit Geldeinsatz vorgibt.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL sind die Umsätze aus Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz grundsätzlich von der Umsatzsteuer zu befreien, allerdings unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden. Bei der Ausübung dieser Zuständigkeit steht den Mitgliedstaaten ein weites Ermessen zu. Speziell zu Glücksspielen mit Geldeinsatz hinsichtlich der Rechtslage nach 2006 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) bereits entschieden, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass es den Mitgliedstaaten in Ausübung ihrer Befugnis gestattet ist, Bedingungen und Beschränkungen für die in dieser Bestimmung vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung festzulegen, und nur bestimmte Glücksspiele mit Geldeinsatz von dieser Steuer zu befreien (EuGH-Urteil vom 10. Juni 2010, Leo-Libera, C-58/09, Slg. 2010, I-5189, Randnr. 39, vgl. auch EuGH-Urteil vom 24. Oktober 2013 Metropol Spielstätten UG – C-440/12 –, UR 2013, 866). § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG i.d.F. seit dem 06. Mai 2006 ist vielmehr, wie der EuGH und der BFH in ständiger Rechtsprechung bereits in zahlreichen Verfahren entschieden haben, mit dem Unionsrecht vereinbar (vgl. z.B. EuGH-Urteile Leo-Libera, EU:C:2010:333, BFH/NV 2010, 1590; Metropol Spielstätten vom 24. Oktober 2013 - C-440/12, EU:C:2013:687, HFR 2013, 1166; BFH-Urteile in BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311; in BFHE 231, 315, BStBl II 2011, 300; BFH-Beschlüsse vom 26. Februar 2014 - V B 1/13, BFH/NV 2014, 915;

vom 30. September 2015 - V B 105/14, BFH/NV 2016, 84; vom 14. Dezember 2015 - XI B 113/14, BFH/NV 2016, 599; vom 10. Juni 2016 - V B 97/15, BFH/NV 2016, 1497; in BFH/NV 2016, 1592; in BFH/NV 2016, 1593; in BFH/NV 2017, 772; in BFH/NV 2017, 1199; vom 27. Juni 2017 - V B 162/16, BFH/NV 2017, 1336; BFH-Urteil vom 11. Dezember 2019 XI R 13/18, BStBl II 2020, 296).

c) Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität wird nicht verletzt.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, stellt ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar und ist Ausdruck des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Bereich der Mehrwertsteuer. Er hat insbesondere zur Folge, dass die Steuerpflichtigen bei gleichartigen und miteinander in Wettbewerb stehenden Leistungen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen (vgl. u. a. EuGH-Urteil vom 19. Dezember 2012, Grattan, C-310/11). Ein Wettbewerbsverhältnis liegt vor, wenn Leistungserbringer gleichartige Leistungen erbringen. Die Gleichartigkeit indiziert das Wettbewerbsverhältnis (EuGH-Urteile vom 10. November 2011, C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, HFR 2012, 98). Gleichartigkeit liegt vor, wenn zwei Leistungen ähnliche Eigenschaften haben und bei den Verbrauchern die gleichen Bedürfnisse bedienen, und zwar nicht anhand eines Kriteriums der strengen Identität der Leistungen, sondern aufgrund ihrer Ähnlichkeit und Vergleichbarkeit in der Anwendung (EuGH-Urteile vom 11. August 1995, C-367/93 bis C-377/93, Roders, HFR 1995, 676; vom 27. Februar 2002, C-302/00, Kommission/Frankreich, HFR 2002, 456). Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ermöglicht es zudem nicht, über die steuerlichen Verhältnisse bei nicht beteiligten Personen zu entscheiden. Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG ist dahin auszulegen, dass er einer innerstaatlichen Regelung, wonach die geschuldete Mehrwertsteuer betragsgenau auf eine nicht harmonisierte Abgabe angerechnet wird, nicht entgegensteht (EuGH-Urteil vom 24. Oktober 2013 Metropol Spielstätten, C-440/12).

Erst recht gebietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, dass bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen (Spielhallen und Spielbanken), die wie die Klägerin vorträgt, die gleichen Spielgeräte betreiben, die steuerliche umsatzbezogenen Gesamtbelastung aus verschiedenen staatlichen Abgaben gleich sein muss.

Die kumulative Erhebung von Umsatzsteuer und Spielgerätesteuern ist darüber hinaus zulässig (vgl. EuGH-Urteil Metropol Spielstätten, EU:C:2013:687, HFR 2013, 1166; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 915; in BFH/NV 2016, 599). Ob die Umsatzsteuer auf die Spielgeräte alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt, ist hierfür ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom 21. Februar 2018 - II R 21/15, BFHE 261, 62, Rz 75; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2016, 84; in BFH/NV 2016, 1497; in BFH/NV 2017, 1199, Rz 28). Ob bei der Spielbankabgabe die Anrechnung der Umsatzsteuer zu unzulässigen Ungleichbehandlungen führt (zweifelnd

Dziadkowski, MwStR 2019, 690, und UR 2019, 840), bedarf im Streitfall, der die Umsatzsteuer betrifft, keiner Entscheidung.

Ob es eine unzulässige Beihilfe darstellt, dass bei öffentlichen Spielbanken die Umsatzsteuer auf die Spielbankenabgabe angerechnet wird, ist ebenfalls im Streitfall nicht zu entscheiden (vgl. auch BFH-Beschluss vom 27. Juni 2017 V B 162/16, BFH/NV 2017, 1336, Rz 13). Die etwaige Rechtswidrigkeit anderer Abgaben ist für die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuer rechtlich unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 2010 V R 26/08, BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883, Rz 17; BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2009 XI B 60/09, BFH/NV 2010, 58).

d) Die Besteuerung der Umsätze aus dem Betrieb der Geldspielautomaten verstößt auch nicht gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG). Insbesondere ist ein etwaiges strukturelles Vollzugsdefizit, auch unter Berücksichtigung der von der Klägerin vorgelegten Unterlagen, die allenfalls Vollzugsdefizite hinsichtlich der nicht im Streit stehen Spielbankenabgabe begründen könnten, nicht zu erkennen.

Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, so kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen und die Steuerpflichtigen in ihrem Grundrecht auf Besteuerungsgleichheit verletzen (BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BStBl II 1991, 654, BVerfGE 84, 239-285). Es muss erkennbar sein, dass der Gesetzgeber gegenläufige Erhebungsregelungen getroffen hat und etwaige Vollzugsmängel ihm zuzurechnen wären. Einzelne Vollzugsdefizite sind für sich genommen noch nicht geeignet, die Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm zu begründen (BVerfG-Urteile vom 27. Juni 1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Leitsatz 4, Rz 111; vom 09. März 2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist ein strukturelles Vollzugsdefizit hinsichtlich der Erhebung der Umsatzsteuer auf Umsätze aus Geldspielautomaten nicht zu erkennen. Die Gleichheit im Belastungserfolg wird durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens gerade nicht verfehlt. Denn auch von den öffentlichen Spielbanken wird auf die Geldspielautomatenumsätze Umsatzsteuer erhoben, auch für sie greift die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG nicht. Umsatzsteuerlich erfolgt zudem eine tatsächlich gleiche Belastung. Denn sowohl bei der Klägerin als auch bei öffentlichen Spielbanken werden die Geldspielautomatenumsätze auf Grundlage der Kasseneinnahmen und nicht nach den Geldeinsätzen der Spieler bemessen. Die Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten von öffentlichen Spielbanken und von privaten Betreibern wie die Klägerin werden umsatzsteuerrechtlich gleichbehandelt. Selbst wenn die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens durch die ggf. fälschliche

Anknüpfung an die Kasseneinnahmen unzutreffend sein sollte, so wäre dennoch, da diese Anknüpfung dann auch bei privaten Betreibern unzutreffend wäre, eine Gleichheit im Belastungserfolg erreicht. Ein strukturelles Vollzugsdefizit wird hierdurch jedoch nicht begründet.

Denn eine unterschiedlich hohe steuerliche bzw. abgabenrechtliche Belastung erfolgt jedenfalls nicht hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Belastung, die sich jeweils auf die gleiche Bemessungsgrundlage unter Anwendung des gleichen Steuersatzes gründet. Ein Vergleich in der Gesamtbelastung, wie sie der BFH in seinem Beschluss vom 29. März 2001 (III B 79/00, BFH/NV 2001, 1244) zur einkommensteuerlichen Belastung angestellt hat, erübrigt sich in umsatzsteuerlicher Hinsicht, da sich eine ungleiche Gesamtbelastung nur auf die nach Anrechnung der Umsatzsteuer verbleibende Spielbankabgabe beziehen kann und zwar wegen weiterer steuerlicher bzw. abgabenrechtlicher Belastungen (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 24. September 2020 5 K 344/17 U, EFG 2021, 64).

Auch die Frage, ob die Anrechnung der Umsatzsteuer bei der Spielbankenabgabe ggf. zu unzulässigen Ungleichbehandlungen führt, ist im vorliegenden, allein die Umsatzsteuer betreffenden Verfahren unerheblich. Es kann daher für diesen Rechtsstreit auch dahingestellt bleiben, ob das Spielbankengesetz des Landes Sachsen-Anhalt gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 7 der Verfassung des Landes Sachsen-Anhalt verstößt, so dass eine Vorlage an das Landesverfassungsgericht nicht in Betracht kam.

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