
Datum: 12.12.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 5 V 1879/23 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:1212.5V1879.23U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt. Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beschwerde wird nicht zugelassen.

Gründe:

I.

Streitig ist die Besteuerung der Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten in Spielhallen, insbesondere, ob die unterschiedliche Besteuerung von terrestrischen und virtuellen Spielen zulässig ist. 1

Die Antragstellerin mit Sitz in N hat die Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Sie betreibt Spielhallen mit Geldspielgeräten. In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März 2023 berücksichtigte sie ihre Glücksspielumsätze als gemäß Art. 135 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) steuerbefreit. Die Steueranmeldung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 Abgabenordnung – AO). 2

Der Antragsgegner, der hingegen die Glücksspielumsätze als umsatzsteuerpflichtig ansieht, setzte mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 08.05.2023 die Umsatzsteuer für 3

den Voranmeldungszeitraum März 2023 auf xxx € (Nachzahlungsforderung xxx €) fest.

Hiergegen wandte sich die Antragstellerin mit Einspruch vom 15.05.2023 und beantragte am 03.07.2023 die Aussetzung der Vollziehung. Zur Begründung des Aussetzungsantrags bezog sich die Antragstellerin auf ihren Vortrag im gerichtlichen Aussetzungsverfahren 5 V 2678/22 U, dass sie in eigener Sache für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Juli 2021 und September 2021 bis Juli 2022 führte. Der BFH habe in seinem Beschluss vom 23.06.2023 V S 9/22 ausgeführt, dass Zweck der Änderung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG gewesen sei, dass durch die Einführung der Umsatzsteuerpflicht auf Spielbankenumsätze eine Belastung der Spielbankunternehmer eintrete. Damit sei höchstrichterlich festgestellt, dass die Umsatzsteuer hier den Unternehmer belaste und nicht auf den Endverbraucher abwälzbar sei. Die auf die Spielbankenumsätze erhobene Umsatzsteuer könne deshalb nicht als Umsatzsteuer bezeichnet werden. Auch aus den entsprechenden Ausführungen von Frau Prof. Dr. Juliane Kokott in „Das Steuerrecht der Europäischen Union“ aus dem Jahr 2018, S. 271 f., werde deutlich, dass die Umsatzsteuer auf Umsätze von Spielbanken und Spielhallen nicht auf den Endverbraucher abwälzbar sei.

Der Antragsgegner lehnte den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung am 13.07.2023 unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 26.09.2022 XI B 9/22 (AdV) ab.

Die bei Gericht gestellten Anträge auf Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Juli 2021 und September 2021 bis Juli 2022 (Az. 5 V 2678/22 U) und für die Monate Januar und Februar 2023 (Az. 5 V 1047/23 U) lehnte der erkennende Senat mit Beschlüssen vom 17.07.2023 ab. Die hiergegen gerichteten Anhörungsrügen blieben erfolglos. Wegen der Einzelheiten wird auf die Vorträge der Beteiligten in diesen beiden Aussetzungsverfahren, die Beschlüsse vom 17.07.2023 sowie auf die Beschlüsse über die Zurückweisung der Anhörungsrüge vom 01.12.2023 Bezug genommen.

Am 14.09.2023 hat die Antragstellerin den vorliegenden Antrag auf Aussetzung und Aufhebung der Vollziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat März 2023 gestellt. Sie ist der Auffassung, dass ernstliche Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 3, Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung vorliegen. Sie, die Antragstellerin, könne sich wegen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität unmittelbar auf die Steuerbefreiungsvorschrift des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL berufen. Denn ihre Besteuerung verstoße gegen den steuerlichen Neutralitätsgrundsatz, indem virtuelle Automatenspiele, welche seit dem 01.07.2021 (dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Glücksspielstaatsvertrages 2021 – GlüStV 2021) erlaubt seien, gleichartig mit den von ihr erbrachten Umsätzen seien und mit diesen in Wettbewerb ständen, einseitig von der Umsatzsteuer befreit seien. Sie, die Antragstellerin, würde hierdurch benachteiligt.

Bei den virtuellen Automatenspielen handele es sich um die gleichen Spiele wie diejenigen, die in den Spielhallen der Antragstellerin angeboten würden. Es könne deshalb in Bezug auf die steuerliche Behandlung keinen Unterschied machen, ob das Spiel an den terrestrisch betriebenen Geldspielautomaten in Spielhallen, wie sie selbst solche betreibe, oder an virtuellen Geldspielautomaten über das Internet angeboten würde. Der EuGH habe entschieden, dass Geldspielautomaten sämtlich derselben Kategorie von Glücksspielen angehören würden (EuGH-Urteil vom 10.11.2021, C-259/10, Rn. 55). Darüber hinaus habe die Europäische Kommission in ihrem Beschluss vom 20.09.2011, Az. C (2011) 6499, Amtsblatt der Europäischen Union L 68/3, in den Rn. 87 und 88 ausgeführt, dass sie trotz einer Reihe von objektiven Unterschieden zwischen Online- und herkömmlichen Glücksspielanbietern der Auffassung sei, dass diese Unterschiede nicht hinreichend seien,

um eine wesentliche und ausschlaggebende rechtliche und tatsächliche Unterscheidung zwischen den beiden Arten von Unternehmen zu erkennen. Aus technischer Sicht erschienen der Kommission online angebotene und an herkömmlichen Stätten angebotene Kasinospiele hinsichtlich der technologischen Plattformen, Beschreibungen, Formate und Parameter vergleichbar.

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Umsatzbesteuerung lägen darüber hinaus insbesondere im Hinblick auf die Vorlagefragen in den belgischen Vorabentscheidungsverfahren C-741/22 und C-73/23 vor. Die Beantwortung der darin aufgeworfenen Fragen durch den EuGH habe wesentliche Bedeutung auch für die umsatzsteuerliche Behandlung terrestrischer und elektronischer Glücksspielangebote in Deutschland. Es lasse sich nicht ausschließen, dass der EuGH in ihrem Sinne, dem der Antragstellerin, entscheiden werde, so dass im summarischen Verfahren die Vollziehung auszusetzen sei. Es reiche, dass im Hinblick auf ein streiterhebliches Vorabentscheidungsersuchen die Möglichkeit bestehe, dass der EuGH eine Verletzung von Unionsrecht bejahe (BFH-Beschluss vom 24.03.1998 I B 100/97). Nur soweit ein Gericht bei Anhängigkeit eines erheblichen Vorabentscheidungsersuchens eines anderen Gerichts zu dem Ergebnis gelange, dass seiner Ansicht nach keinerlei Zweifel an der Unionsrechtmäßigkeit bestünden, das Gericht also ausschließen könne, dass der EuGH im Sinne des Antragsstellers entscheiden werde, sei es nicht zur Gewährung von vorläufigem Rechtsschutz verpflichtet (unter Hinweis auf Hessisches FG, Beschluss vom 17.05.2013 1 V 337/13; FG Münster, Beschluss vom 18.01.2013 5 V 3800/12U; unklar FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 8.5.2012, 14 V 3826/11). Insbesondere aus der ausstehenden Beantwortung der zweiten Frage im Vorabentscheidungsverfahren C-741/22 durch den EuGH ergäben sich Konsequenzen für die Gerichte der Mitgliedstaaten, welche Kriterien künftig zur Beurteilung der Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit von Glücksspielen heranzuziehen seien. Es sei nicht ersichtlich, dass sich die ausstehende Beantwortung nur auf die Mehrwertsteuer in Belgien auswirken werde. Die Fragen der nationalen Gerichte in einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH seien so gestellt, dass die Beantwortung durch den EuGH sämtliche Mitgliedstaaten binden würden. Die Antwort des EuGH werde selbstverständlich auch Auswirkungen auf die Frage haben, ob die in Deutschland angebotenen terrestrischen Automaten Spiele hinsichtlich der Mehrwertsteuer anders behandelt werden dürften als virtuelle Automaten Spiele. So sei auch die erste Frage im Vorabentscheidungsverfahren C-73/23 allgemein mit „einem Mitgliedstaat“ formuliert. Verneine der EuGH diese Frage, wofür im Hinblick auf die Einhaltung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes einiges spreche, sei zu erwarten, dass die Antragstellerin aus Gründen des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes von der Mehrwertsteuer zu befreien sei. Denn wenn es wegen des Neutralitätsgrundsatzes nicht erlaubt sei, nur elektronisch erbrachte Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Steuerbefreiung auszunehmen, während nicht elektronisch erbrachte Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer befreit blieben, gelte dies andersherum denklogisch genauso. Damit könne ersichtlich nicht davon ausgegangen werden, dass keinerlei Zweifel an der Unionsrechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzung bestünden. Der Senat könne die beiden EuGH-Vorlagen aus Belgien nicht als unbeachtlich zurückweisen, zumal diese beiden beim EuGH anhängigen Verfahren in die Datenbank des Bundesfinanzhofs aufgenommen worden seien. Sie hätten nicht in die Datenbank aufgenommen werden müssen, wenn die Verfahren keine Auswirkungen auf die deutsche Rechtsprechung hätten.

Außerdem verstoße die Besteuerung gegen den steuerlichen Neutralitätsgrundsatz, weil die aus Sicht der Verbraucher gleichartigen Umsätze der mit ihr im Wettbewerb stehenden Betreiber sogenannter Fun-Games, für welche es keine Bauartzulassung durch die

physikalisch-technische Bundesanstalt (PTB) gebe, letztlich nicht der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Bei Verwendung solcher unerlaubter (illegaler) Punktespielgeräte ohne Münzspeicher und ohne mechanische Auszahlvorrichtung werde der im Gewinnspeicher des Gerätes angezeigte Geldbetrag von der Kassenaufsicht regelmäßig händisch ausgezahlt und der angezeigte Gewinnbetrag hiernach wieder auf Null gestellt. Diese Geräte befänden sich überwiegend in Kulturvereinen oder Hinterzimmern von Gastronomiebetrieben. Für dieses illegale Glückspiel habe die Finanzverwaltung bis heute keine wirksamen Kontrollmechanismen zur rechtmäßigen Besteuerung geschaffen. Es fände diesbezüglich praktisch keine Umsatzbesteuerung statt. Es liege daher auch ein zur Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) führendes strukturelles Vollzugsdefizit vor.

Darüber hinaus dränge sich für die Besteuerung der Fun-Games die Frage nach einer geeigneten Bemessungsgrundlage auf, weil die Fun-Games – anders als die von der PTB zugelassenen Geräte – keinen Begrenzungen durch zwingende gesetzliche Vorschriften wie der Spielverordnung unterliegen und deshalb der gesamte Spieleinsatz die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sein müsse. Die abzuführende Umsatzsteuer wäre dann höher, als das, was dem Aufsteller nach Auszahlung der Gewinne an die Spielgäste als Überschuss verbleibe. Die Steuer wäre für die Betreiber der Fun Games mangels Abwälzungsmöglichkeit erdrosselnd. Könnten die Betreiber von Fun-Games nicht unionsrechtskonform besteuert werden, wären sie – und aus Gründen des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes auch sie, die Antragstellerin, – von der Umsatzsteuer zu befreien. 11

Wegen der Einzelheiten des Vortrags der Antragstellerin wird auf ihre Ausführungen im Verfahren 5 V 2325/23 U (wegen Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Mai 2023) in der Antragschrift vom 22.11.2023, Seiten 21-34 bzw. auf ihre Ausführungen im Verfahren 5 V 2421/23 U (wegen Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat August 2023) in der Antragschrift vom 05.12.2023, Seiten 21-33 einschließlich der jeweils vorgelegten Anlagen sowie auf ihre Ausführungen im Schriftsatz vom 08.12.2023 im Verfahren 5 V 2325/23 U (wegen Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Mai 2023) Bezug genommen. 12

Da die von ihr, der Antragstellerin, dargestellten Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steueranmeldung bereits zum Fälligkeitszeitpunkt bestanden hätten, sei die Vollziehung mit Wirkung zum Fälligkeitszeitpunkt rückwirkend aufzuheben. 13

Die Antragstellerin beantragt, 14

die Vollziehung der durch den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid des Antragsgegners erfolgten Steuerfestsetzung für März 2023 in Höhe von xxx € ohne Sicherheitsleistung, hilfsweise gegen Sicherheitsleistung auszusetzen und, insoweit die Steuern bereits vollzogen sind, die Vollziehung rückwirkend aufzuheben, 15

die Verwirkung von Säumniszuschlägen bis zur gerichtlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag aufzuheben, ebenso bereits verwirkte Säumniszuschläge aufzuheben, 16

hilfsweise, die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zuzulassen. 17

Der Antragsgegner beantragt, 18

den Antrag abzulehnen, 19

20

hilfsweise, die Aussetzung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen.

Er nimmt Bezug auf den Beschluss des FG Münster vom 17.07.2023 5 V 1047/23 U, im Rahmen dessen der Senat auf die beiden Vorlagebeschlüsse C-741/12 und C-73/23 bereits ausführlich eingegangen sei. Allein aus der Anhängigkeit eines Verfahrens lasse sich kein Anspruch und keine Erfolgswahrscheinlichkeit ableiten. Auch die Behebung einer möglichen Ungleichbehandlung der Antragstellerin durch die Befreiung ihrer Umsätze sei nicht ersichtlich. Gleiches gelte für die schlichte Aufnahme eines anhängigen Verfahrens in die Datenbank beim BFH. 21

Ein von der Antragstellerin geltend gemachtes strukturelles Vollzugsdefizit habe nicht die Steuerfreiheit der Umsätze der Antragstellerin zur Folge. Wegen der Einzelheiten des Vortrags des Antragsgegners wird auf dessen Ausführungen im Verfahren 5 V 2325/23 U (wegen Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Mai 2023) im Schriftsatz vom 29.11.2023 Bezug genommen. 22

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die von dem Beklagten übersandten Verwaltungsvorgänge und die Gerichtsakte verwiesen. Die Gerichtsakten 5 V 2678/22 U, 5 V 1047/23 U, 5 V 2325/23 U und 5 V 2421/23 U sind zum Verfahren beigezogen worden. 23

II.

1. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung wegen Umsatzsteuervorauszahlungen für März 2023 ist unbegründet. 24

Der angefochtene Umsatzsteueränderungsbescheid vom 08.05.2023 für den Voranmeldungszeitraum März 2023 ist nicht von der Vollziehung auszusetzen. 25

Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht der Hauptsache auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. 26

Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Beschlüsse vom 16.05.2019 XI B 13/19, BStBl II 2021, 950; vom 07.03.2022 XI B 2/21 (AdV), DStR 2022, 984). Es ist nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (vgl. BFH, Beschlüsse vom 04.07.2019 VIII B 128/18, BFH/NV 2019, 1060, Rn. 11; vom 31.07.2019 XI B 15/19, BFH/NV 2019, 1259, Rn. 12). Ernstliche Zweifel können sich auch aus dem Unionsrecht ergeben (vgl. BFH, Beschlüsse vom 12.12.2013 XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550, Rn. 15; vom 14.03.2019 V B 3/19, BStBl II 2021, 948, Rn. 16) oder können verfassungsrechtliche Zweifel in Bezug auf eine dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegende Norm sein (vgl. BFH, Beschlüsse vom 05.03.2001 IX B 90/00, BStBl II 2001, 405, unter II.2.a., m.w.N.; vom 26.05.2021 VII B 13/21 (AdV), BFH/NV 2022, 209, Rn. 10; vom 23.05.2022 V B 4/22 (AdV), 27

BFH/NV 2022, 1030, Rn. 28; vom 26.09.2022 XI B 9/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1417, Rn. 16). Im gerichtlichen Verfahren über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung beschränkt sich der Prozessstoff wegen der Eilbedürftigkeit des Verfahrens auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere auf die Akten der Behörde und andere präsente Beweismittel. Das Gericht muss den Sachverhalt in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht weiter aufklären (BFH, Beschluss vom 14.02.1989 IV B 33/88, BStBl II 1989, 516).

a. Der Senat hat bei der im Aussetzungsverfahren erforderlichen summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Umsatzsteueränderungsbescheides vom 08.05.2023 für den Voranmeldungszeitraum März 2023, im Rahmen dessen die von der Antragstellerin ausgeführten Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten als steuerpflichtig berücksichtigt wurden. Die steuerbaren Leistungen der Antragstellerin sind weder nach § 4 Nr. 9 Buchst b UStG noch nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit. 28

(1) § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG in der Fassung ab 06.05.2006 befreit Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesezt fallen. Nicht befreit sind jedoch die unter das Rennwett- und Lotteriegesezt fallenden Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird. Die streitigen Umsätze der Antragstellerin aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit unterfallen nicht dem Rennwett- und Lotteriegesezt und sind deshalb nach nationalem Recht nicht steuerbefreit. 29

Die Antragstellerin kann sich für die hier streitigen Umsätze auch nicht unmittelbar auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL berufen, wonach Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Steuer befreit sind. Ein Einzelner kann sich zwar in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen (BFH, Urteil vom 17.02.2009 XI R 67/06, BStBl II 2013, 967, Rn. 35; EuGH, Urteil vom 10.09.2002, C-141/00, Kügler, HFR 2002, 1146). Bei der Anwendung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steht den Mitgliedstaaten aber ein weites Ermessen zu. Speziell zu Glücksspielen mit Geldeinsatz hinsichtlich der Rechtslage nach 2006 hat der 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 10.06.2010, C-58/09, Leo-Libera, BFH/NV 2010, 1590, Rn. 39, vgl. auch EuGH, Urteil vom 24.10.2013, C-440/12, Metropol Spielstätten, HFR 2013, 1166). Zudem hat der nationale Gesetzgeber die Richtlinienregelung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSyStRL seit dem 06.05.2006 – und damit auch für den hier streitigen Voranmeldungszeitraum März 2023 – mit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG unionsrechtskonform umgesetzt (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung des EuGH und des BFH, vgl. z.B. EuGH, Urteile vom 10.06.2010, C 58/09, Leo Libera, BFH/NV 2010, 1590; vom 24.10.2013, C-440/12, Metropol Spielstätten, HFR 2013, 1166; BFH, Urteil vom 11.12.2019 XI R 13/18, BStBl II 2020, 296, Rn. 54 m.w.N.). Dem schließt sich der erkennende Senat an. Es wird im Übrigen auf die Ausführungen des Senats hierzu in seinen Beschlüssen vom 17.07.2023 in den Aussetzungsverfahren 5 V 2678/22 U und 5 V 1047/23 U Bezug genommen. 30

(2) Eine unionsrechtswidrige Ungleichbehandlung der gewerblichen Betreiber von Geldspielgeräten gegenüber den zugelassenen öffentlichen Spielbanken besteht im Bereich der Umsatzsteuer seit dem 06.05.2006 nicht mehr. Der Senat nimmt hierzu Bezug auf die Ausführungen in seinen Beschlüssen vom 17.07.2023 (Az. 5 V 2678/22 U und Az. 5 V 1047/23 U) mit den dort aufgeführten Rechtsprechungsnachweisen.

Soweit die Antragstellerin der Auffassung ist, dass die seit 06.05.2006 geltende Neuregelung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG gegen das Neutralitätsprinzip verstoße, weil es sich bei der seitdem erhobenen Umsatzsteuer auf Umsätze von öffentlichen Spielbanken wegen Fehlens einer Abwälzbarkeit auf die Endverbraucher nicht um eine Umsatzsteuer im materiell-rechtlichen Sinne handele, so dass diese noch immer von der Umsatzsteuer befreit seien und sie selbst sich – als gewerbliche Betreiberin von Geldspielgeräten – unmittelbar auf die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL berufen könne, folgt der Senat dem nicht. Die von den öffentlichen Spielbanken erhobene Umsatzsteuer ist zur Überzeugung des Senats auf Abwälzbarkeit angelegt und nicht darauf angelegt, den Unternehmer endgültig zu belasten. Der Senat nimmt diesbezüglich Bezug auf seine Ausführungen in den Beschlüssen vom 17.07.2023 (Az. 5 V 2678/22 U und Az. 5 V 1047/23 U). 32

Zwar hat der BFH in seinem Beschluss vom 23.06.2023 V S 9/22, worauf die Antragstellerin hinweist, ausgeführt, dass „durch die Einführung der Umsatzsteuerpflicht auf Spielbankumsätze eine Belastung der Spielbankunternehmer“ eintrete, was Zweck der Änderung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG gewesen sei. Der Senat versteht den BFH-Beschluss an dieser Stelle aber – anders als die Antragstellerin – dahingehend, dass hier dargestellt werden sollte, dass der Gesetzgeber die Umsatzsteuerpflicht bewusst auch auf die Geldspielautomatenumsätze der öffentlichen Spielbanken ausgeweitet hat. Schließlich wollte der Gesetzgeber hiermit eine zuvor bestandene unionsrechtswidrige Rechtslage beseitigen und eine umsatzsteuerliche Neutralität herstellen, wie der Gesetzesbegründung zur Änderung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG (BTDrucks 16/634, S. 11) zu entnehmen ist. Das vom BFH in seinem Beschluss vom 23.06.2023 V S 9/22 gewählte Wort der „Belastung“ mag aus Sicht der Antragstellerin zu Missverständnissen führen. In diesem Zusammenhang ist aber auch darauf hinzuweisen, dass die „Belastung des Unternehmers“ und die „Abwälzbarkeit“ einer Steuer keine sich zwingend diametral gegenüberstehenden Begrifflichkeiten darstellen. So kommt es immer dann, wenn gesetzliche Regelungen oder der Markt eine Preisanpassung – etwa bei einer Erhöhung des Steuersatzes oder Streichung einer Steuerbefreiung – nicht oder nur eingeschränkt zulassen, zu einer (ggf. zeitlich begrenzten) (Mehr-)Belastung des Unternehmers. Das bedeutet jedoch nicht im Umkehrschluss, dass die Steuerbelastung nicht abwälzbar ist. Denn für die Abwälzbarkeit kommt es ausschließlich darauf an, dass der Steuerbetrag in der vom Verbraucher erbrachten Gegenleistung enthalten ist und das verbleibende Entgelt im Übrigen noch zu einem Gewinn bei dem Unternehmer führen kann. Diese Sichtweise, die nicht auf ein Gegensatzpaar von Abwälzbarkeit und Unternehmerbelastung abstellt, findet Bestätigung in der Rechtsprechung des EuGH, der eine fehlende Abwälzbarkeit der Umsatzsteuer jedenfalls nicht darin erkennt, dass eine gesetzliche Preisregulierung höhere Einnahmen verhindert (EuGH, Urteil vom 24.10.2013, C-440/12, Metropol Spielstätten, HFR 2013, 1166, Rn. 48 ff.), und in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, das solange von einer Abwälzbarkeit der Steuer ausgeht, „wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft“ (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 1 BvL 8/05 BVerfGE 123, 1, BStBl II 2009, 1035, Rn. 95). Außerdem führt der BFH in seinem Beschluss weiter aus, dass der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung von einer „zumindest mittelbare[n] Weitergabe der 33

Umsatzsteuer an den Endverbraucher ausgegangen sei (BTDrucks 16/634, S. 12), die im Einzelfall davon abhängt, inwieweit die Spielbanken die von ihr zu zahlende Umsatzsteuer mittelbar an die Endverbraucher weitergebe. Wie der erkennende Senat bereits in seinen Beschlüssen vom 17.07.2023 5 V 2678/22 U und 5 V 1047/23 U ausgeführt hat, wird die auf die Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten der öffentlichen Spielbanken anfallende Umsatzsteuer faktisch von den Spielern als Leistungsempfänger getragen und somit von den öffentlichen Spielbanken auf diese abgewälzt.

Der Umsatzbesteuerung auf die Geldspielautomatenumsätze der Spielbanken ist der Typus einer Verbrauchsteuer auch nicht mit Blick auf den BVerfG-Beschluss vom 13.04.2017 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171-248, abzuerkennen. Nach dessen Entscheidung hat eine auf Abwälzung auf den Endverbraucher angelegte Verbrauchsteuer zur Folge, dass die Unternehmer als Steuerschuldner von der Steuerlast wirtschaftlich ent- und die privaten Verbraucher als Steuerträger wirtschaftlich belastet werden (Rn. 119 des BVerfG-Beschlusses). Ein Indiz dafür, dass die Steuer auf Abwälzbarkeit angelegt sei, könne insbesondere die nach den Umständen gegebene tatsächliche Abwälzbarkeit der Steuer sein, was bedeute, dass für den steuerpflichtigen Unternehmer grundsätzlich die Möglichkeit bestehe, den von ihm geschuldeten Steuerbetrag wirtschaftlich auf die Endverbraucher abzuwälzen (Rn. 122 des BVerfG-Beschlusses). Die Abwälzbarkeit habe allerdings dann keine Indizwirkung, wenn sich ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers positiv feststellen lasse. Eine tatsächlich gegebene Abwälzbarkeit, die der Intention des Gesetzgebers widerspreche, sei ohne Belang (Rn. 123 des BVerfG-Beschlusses). Andererseits sei nicht notwendig, dass die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall bestehe; auch eine rechtliche Gewähr dafür, dass dem Unternehmer eine Abwälzung tatsächlich gelinge, sei nicht erforderlich. Ausreichend sei eine kalkulatorische Abwälzbarkeit, was bedeute, dass für den steuerpflichtigen Unternehmer generell die Möglichkeit bestehe, den von ihm geschuldeten Steuerbetrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einzusetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen – Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten – zu treffen (Rn. 124 des BVerfG-Beschlusses).

34

Das BVerfG hatte in seinem Beschluss vom 13.04.2017 2 BvL 6/13 zu entscheiden, ob die Kernbrennstoffsteuer bereits insgesamt nicht den Typus einer Verbrauchsteuer erfüllt. Zur Umsatzsteuer in Gänze stellt sich diese Frage nicht. Denn das Umsatzsteuergesetz und die MwStSystRL sind der Systematik nach insgesamt auf Abwälzbarkeit der Steuer auf den Endverbraucher angelegt. Zwar ist es der Unternehmer, der die Steuer als Steuerschuldner an den Fiskus abführt. Doch wird er durch die grundsätzliche Definition der Bemessungsgrundlage auf das Nettoentgelt und durch den ihm zustehenden Vorsteuerabzug von der Belastung wirtschaftlich entlastet; der Endverbraucher als Steuerträger bleibt hingegen mit der Steuer wirtschaftlich belastet. Soweit für einzelne Unternehmer, hier für die Spielbankunternehmer – aber auch für die gewerblichen Betreiber von Geldspielautomaten –, nur eine kalkulatorische Abwälzbarkeit gegeben ist, wird eine solche nach den Ausführungen des BVerfG auch als ausreichend angesehen. Der Gesetzesbegründung zur Änderung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG (BTDrucks 16/634, S. 11 f.) kann – entgegen der im Einspruchsverfahren dargestellten Auffassung der Antragstellerin – nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber – entgegen der grundsätzlichen Systematik der Umsatzsteuer – hier gerade nicht wollte, dass die Spielbankunternehmen die auf ihre Geldspielautomatenumsätze anfallende Umsatzsteuer auf die Endverbraucher abwälzen können. Vielmehr ist dort die Rede davon, dass die Spielbanken die durch die künftige Umsatzsteuerpflicht eintretenden Belastungen durch eine zumindest mittelbare Weitergabe der Umsatzsteuer an den Endverbraucher mindern könnten. Mit den durch die seit dem 06.05.2006 bestehende

35

Umsatzsteuerpflicht eintretenden Belastungen ist lediglich impliziert, dass aus den von den Endverbrauchern vereinnahmten Kasseneinnahmen nunmehr auch die Umsatzsteuer abgeführt werden muss, was vorher aufgrund der Umsatzsteuerbefreiung nicht der Fall war. Dies ändert aber nichts daran, dass letztlich der Endverbraucher wirtschaftlich belastet ist und nicht der Unternehmer. Denn schließlich hat der Gerätebetreiber die von ihm für seine erbrachten Leistungen geschuldete Umsatzsteuer bereits in vollem Umfang vereinnahmt. Im Gegensatz dazu war in den Gesetzesmaterialien zur Kernbrennstoffsteuer explizit aufgeführt, dass die Steuer – jedenfalls zum Teil – „nicht auf die Nachfrager überwält werden kann“ (BTDrucks. 17/3054 S. 2, 5), was Grundlage für die von der Antragstellerin genannten Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts waren (BVerfG, Beschluss vom 13.04.2017 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, HFR 2017, 760, Rn. 135). Die fehlende Abwälzbarkeit ist jedoch – wie bereits aufgeführt – nicht identisch mit einer Belastung des Unternehmers. Daher kann aus Sicht des Senates bereits wegen fehlender Vergleichbarkeit der Äußerungen in den Gesetzesmaterialien die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Kernbrennstoffsteuer nicht auf den Streitfall übertragen werden.

Auch die von der Antragstellerin in dem beim Antragsgegner geführten Aussetzungsverfahren vorgelegten Ausführungen von Kokott, in: Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, S. 271 f. vermögen den Senat nicht von der Auffassung der Antragstellerin zu überzeugen. Dort macht Kokott Ausführungen zu den Beweisgrundsätzen zum Nachweis der (teilweisen) Abwälzung einer indirekten Abgabe auf andere Personen. Der Senat kann hieraus aber nicht die von der Antragstellerin behauptete konkrete Aussage, dass die Umsatzsteuer auf Umsätze von Spielbanken und Spielhallen nicht auf den Endverbraucher abwälzbar sei, herleiten. Insbesondere ist keine Beschränkung der Beweismittel ersichtlich. Darüber hinaus sind die Spielbanken auch nicht gesetzlich verpflichtet, die Umsatzsteuer in den Selbstkostenpreis einzurechnen. 36

(3) An der Umsatzsteuerpflicht der ab dem 06.05.2006 ausgeführten Umsätze der Antragstellerin aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit bestehen auch vor dem Hintergrund der seit dem 01.07.2021 veränderten Rechtslage keine ernstlichen Zweifel. Der Senat hat nach der gebotenen summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Gesetzgeber Umsätze aus virtuellen Geldspielautomaten umsatzsteuerlich anders behandeln darf als die Umsätze aus terrestrischen Geldspielautomaten. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin gebietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, dass die Umsätze der Antragstellerin wie die der Anbieter virtueller Automaten Spiele steuerfrei gestellt werden. Denn es fehlt an einer Gleichartigkeit der virtuellen und terrestrischen Geldspielautomaten, so dass die Angebote im Markt nicht miteinander im Wettbewerb stehen. Der Senat nimmt diesbezüglich Bezug auf seine Ausführungen in den Beschlüssen vom 17.07.2023 5 V 2678/22 U und 5 V 1047/23 U. 37

Auch die beiden beim EuGH anhängigen Vorabentscheidungsersuchen aus Belgien, Rechtssachen C-741/22 und C-73/23, führen nicht dazu, dass der streitbefangene Bescheid von der Vollziehung auszusetzen ist. Wie der Senat in seinen Beschlüssen vom 17.07.2023 ausgeführt hat, hätte eine mögliche Verwerfung der belgischen Regelung trotz der grundsätzlich existierenden Bindungswirkung von EuGH-Entscheidungen für sämtliche Mitgliedstaaten keine unmittelbaren Rechtsfolgen für die der belgischen Regelung diametral entgegenstehende deutsche Regelung. So steht den Mitgliedstaaten – wie ebenfalls in den Beschlüssen vom 17.07.2023 ausgeführt – bei der Umsetzung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL ein weites Ermessen zu, im Rahmen dessen es den Mitgliedstaaten in Ausübung ihrer Befugnis gestattet ist, Bedingungen und Beschränkungen für die in dieser Bestimmung vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung festzulegen, und nur bestimmte 38

Glücksspiele mit Geldeinsatz von dieser Steuer zu befreien (EUGH-Urteil vom 10.06.2010, C-58/09, Leo-Libera, BFH/NV 2010, 1590, Rn. 39, vgl. auch EuGH-Urteil vom 24.10.2013, C-440/12, Metropol Spielstätten, HFR 2013, 1166). Ein solches Ermessen beinhaltet auch die Möglichkeit gegensätzlicher Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten, so dass allein entscheidend ist, ob die im jeweiligen Mitgliedstaat gefundene gesetzliche Regelung für sich gesehen unionsrechtskonform ist. Die Beurteilung der Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit der zu vergleichenden Leistungen ist letztlich – auch im Bereich der Glücksspiele – Sache des nationalen Gerichts (EuGH-Urteile vom 10.11.2011, C-259/10 u.a., The Rank Group, HFR 2012, 98, Rn. 56; vom 09.11.2017, C-499/16, AZ, HFR 2018, 87, Rn. 31; vom 09.09.2021, C-406/20, Phantasialand, BFH/NV 2021, 1455, Rn. 43). Die Aufnahme der belgischen Vorabentscheidungsersuchen als beim EuGH anhängige Verfahren in die Datenbank des BFH hat demnach auch nicht zur Folge, dass daraufhin sämtliche Aussetzungsverfahren zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Geldspielautomatenumsätzen positiv beschieden werden müssten.

Zu der von der Antragstellerin angeführten zweiten Frage im Vorabentscheidungsersuchen C-741/22 ist im Übrigen anzumerken, dass sich auch in dem Fall, in dem diese Frage vom EuGH verneint würde, hieraus keine Gleichartigkeit der terrestrischen und virtuellen Geldspielautomatenumsätze in Deutschland ergäbe. Denn wie vom Senat in seinen Beschlüssen vom 17.07.2023 5 V 2678/22 U und 5 V 1047/23 U ausgeführt, liegt auch ungeachtet der hier bestehenden unterschiedlichen ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen der verschiedenen Geldspielangebote – deren Maßgeblichkeit hier vom EuGH abgefragt wird – keine Gleichartigkeit vor. So hat der Senat in seinen Beschlüssen vom 17.07.2023 unter II.1.a.(2)(b)(bb) umfassend dargelegt, dass die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen den terrestrischen und virtuellen Dienstleistungen insbesondere auch von einer Reihe tatsächlicher Momente abhängt. Auch der BFH hat in seinem Beschluss vom 26.09.2022 XI B 9/22, BFH/NV 2022, 1417, in Rn. 30 ausgeführt, dass neben den Unterschieden in den rechtlichen Merkmalen ebenso tatsächliche Unterschiede im Hinblick auf den Betrieb, das Fehlen physischer Geräte und Lokalitäten, die ständige und ortsungebundene Verfügbarkeit, das permanent verfügbare Erlebnis, den potenziell erheblich größeren Kundenkreis und die Unterschiede in den spielsucherzeugenden Aspekten unionsrechtlich berücksichtigt werden dürften, wonach die vorliegende Differenzierung durch den Gesetzgeber zulässig sei. Damit folgt der BFH der Rechtsprechung des EuGH, wonach sich aus dessen Rechtsprechung nicht ableiten lasse, dass andere als den rechtlichen Kontext betreffende Unterschiede unerheblich sind. Vielmehr sei, so der EuGH, die Berücksichtigung anderer kontextueller Unterschiede geboten, soweit sie in den Augen des Durchschnittsverbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteil vom 27.02.2014, C-454/12 und C-455/12, Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl II 2015, 437, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung) und daher geeignet seien, seine Wahl zu beeinflussen (EuGH, Urteil vom 09.09.2021, C-406/20, Phantasialand, BFH/NV 2021, 1455, Rn. 42). Schließlich hat der BFH zudem jüngst in seinem Beschluss vom 14.02.2023 IX B 42/22, HFR 2023, 489, Rn. 40, nochmals herausgestellt, dass sich die Online-Angebote von den terrestrischen Angeboten ihrer Natur nach grundlegend unterscheiden, trotz u.a. einer oberflächlichen Ähnlichkeit in der Optik. Online-Angebote seien günstiger zu betreiben und ermöglichten wirtschaftlich effizientere Kalkulationen, u.a. weil das Vorhalten von Geräten, Personal und Räumlichkeiten entfalle. Weiterhin biete die ständige und ortsungebundene Verfügbarkeit von Online-Angeboten, insbesondere durch mobile Endgeräte, für die Spieler ein permanent verfügbares Erlebnis, dem sich terrestrische Angebote durch ihre Ortsgebundenheit entzögen. Hieraus ergebe sich ein potenziell erheblich größerer Kundenkreis. Auch das Erkennen und Bekämpfen von Spielsucht

erfordere im Online-Bereich andere Maßnahmen als im terrestrischen Geschäft. Beiden Glücksspielarten lägen zudem unterschiedliche Ausschüttungsquoten, eine verschiedene technische Infrastruktur mitsamt abweichenden Nutzerkreisen und damit unterschiedliche Kalkulationen zugrunde. Fehlt es hiernach bereits an der Vergleichbarkeit in der Verwendung für dieselben Bedürfnisse, kommt es auf die Beantwortung der Frage, ob darüber hinaus auch andere – also weitere – Kriterien zu berücksichtigen sind, nicht mehr an.

Darüber hinaus kann auch die im Beschluss der Kommission vom 20.09.2011, Az. C (2011) 6499, Amtsblatt der Europäischen Union L 68/3, Rn. 87 f., – im Übrigen in einer Beihilfefrage nach Art. 107 Abs. 1 AUEV im Rahmen der dort zu prüfenden Selektivität – wiedergegebene Auffassung, dass die von herkömmlichen und Online-Glücksspielanbietern angebotenen Spiele gleichzustellen seien, weil trotz einer Reihe von objektiven Unterschieden zwischen Online- und herkömmlichen Glücksspielanbietern (wie die physische Anwesenheit gegenüber der Online-Präsenz) diese Unterschiede nicht hinreichend seien, um eine wesentliche und ausschlaggebende rechtliche und tatsächliche Unterscheidung zwischen den beiden Arten von Unternehmen zu erkennen, dem Antrag der Antragstellerin nicht zum Erfolg verhelfen. Wie bereits ausgeführt, ist allein entscheidend, ob die im jeweiligen Mitgliedstaat gefundene gesetzliche Regelung für sich gesehen unionsrechtskonform ist. Außerdem ist die Beurteilung der Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit der zu vergleichenden Leistungen letztlich Sache des nationalen Gerichts – und nicht der Europäischen Kommission. 40

(4) Auch kommt eine Aussetzung der Vollziehung nicht aufgrund des von der Antragstellerin behaupteten strukturellen Vollzugsdefizits bei der Besteuerung der Umsätze aus dem Betrieb sog. Fun-Games in Betracht. 41

Der Senat geht – bei der gebotenen summarischen Prüfung – nicht davon aus, dass insoweit ein dem Gesetzgeber zuzurechnendes strukturelles Vollzugsdefizit besteht, das zur (ggf. partiellen) Nichtigkeit der materiellen Steuernorm führt. 42

(a) Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden (BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rn. 123; Beschluss vom 24.03.2015 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, BStBl II 2015, 622, Rn. 40, jeweils m.w.N.). Eine durch Vollzugsmängel hervorgerufene Belastungsungleichheit führt zu einer gleichheitswidrigen Benachteiligung, wenn sich eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig auswirkt, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, und dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen ist (vgl. BFH, Urteil vom 16.09.2021 IV R 34/18, BStBl II 2022, 101; Beschlüsse vom 16.06.2011 XI B 120/10, BFH/NV 2011, 1740; vom 01.07.2010 V B 62/09, BFH/NV 2010, 2136, m.w.N.; BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654). Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen können und sich tatsächlich ereignen, führen allein noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm. Verfassungsrechtlich verboten ist jedoch der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts. Daraus folgt eine nicht durch gesamtwirtschaftliche Erwägungen relativierbare Pflicht des Gesetzgebers, zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes dieses in ein normatives Umfeld einzubetten, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleistet – im Veranlagungsverfahren mit der Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das 43

Verifikationsprinzip (BFH, Urteil vom 16.09.2021 IV R 34/18, BStBl II 2022, 101 m.w.N.).

Für die Prüfung, ob normative Defizite einen gleichmäßigen Belastungserfolg verhindern, ist maßgeblich auf den Regelfall des Besteuerungsverfahrens abzustellen. Unabhängig von der Möglichkeit der Quantifizierung nicht erfasster steuerbarer Einkünfte hängt die Feststellung eines strukturellen Vollzugsdefizits im verfassungsrechtlichen Sinn ganz wesentlich davon ab, wie weit beim Vollzug einer bestimmten materiellen Steuernorm die Erhebungsform oder die Besteuerungspraxis im Rahmen gewöhnlicher Verwaltungsabläufe im Massenverfahren der Finanzämter im Großen und Ganzen auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegt ist und wie weit insbesondere auch unzulängliche Erklärungen der Steuerpflichtigen mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sind. Dabei ist zu berücksichtigen, ob besondere Verifikationsinstrumente wie etwa die Außenprüfung hinsichtlich der betreffenden Einkünfte regelmäßig zur Anwendung kommen oder eher die seltene Ausnahme darstellen. Lässt sich der Regelfall aufgrund einer Analyse der verfahrensrechtlichen Strukturen des Besteuerungsverfahrens und aufgrund von empirischen Erkenntnissen über die Veranlagungspraxis ausreichend zuverlässig so beschreiben, dass bestimmte Einkünfte materiell-rechtlich zutreffend nur bei einer qualifizierten Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen erfasst werden und ein Fehlverhalten bei der Erklärung ohne ein praktisch bedeutsames Entdeckungsrisiko möglich bleibt, dann liefert bereits dies hinreichende Grundlagen für die Feststellung einer im Gesetz strukturell angelegten Ungleichmäßigkeit der Rechtsanwendung (BFH, Urteil vom 16.09.2021 IV R 34/18, BStBl II 2022, 101, Rn. 24). Wenn die Finanzverwaltung wegen einer bestimmten materiellen Norm generell verschärft prüfen muss, um überhaupt einen annähernd gleichmäßigen Belastungserfolg erreichen zu können, kann dies Indiz für das Bestehen defizitärer Erhebungsstrukturen sein. Die Form der Steuererhebung und – in Ergänzung des Deklarationsprinzips – das behördliche Kontrollinstrumentarium haben somit der materiellen Steuernorm regelmäßig so zu entsprechen, dass deren gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren der Veranlagung möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu fordern (BFH, Urteil vom 16.09.2021 IV R 34/18, BStBl II 2022, 101, Rn. 25).

Jenseits eines solchen normativen Erhebungsdefizits ist ein verfassungsrechtlich bedeutsames strukturelles Vollzugsdefizit nur denkbar, wenn die Besteuerung aus politischen Gründen nicht vollzogen wird oder in einer Anlaufphase erkennbare Umsetzungsprobleme nicht beseitigt werden (BFH, Beschlüsse vom 16.06.2011 XI B 120/10, BFH/NV 2011, 1740; vom 19.12.2007 IX B 219/07, BStBl II 2008, 382; Urteil vom 29.11.2005 IX R 49/04, BStBl II 2006, 178).

(b) Ausgehend von diesen Grundsätzen besteht im Streitfall kein dem Gesetzgeber zuzurechnendes strukturelles Vollzugsdefizit. Die Antragstellerin dringt mit ihrem Begehren, das im Kern darauf zielt, ob die Umsatzsteuer auf die Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten erhoben werden darf, wenn eine mangelhafte Durchsetzung im Bereich der Fun-Games die gleichmäßige Steuerbelastung in Frage stellt, nicht durch. Nach summarischer Prüfung besteht für die Besteuerung von Umsätzen aus sog. Fun-Games keine der normativen Rechtslage strukturell gegenläufige, dem Gesetzgeber zuzurechnende Erhebungsreglung.

Soweit tatsächlich ein (Groß-)Teil der Betreiber von Fun-Games ihre Umsätze verdecken, mithin nicht gegenüber dem Finanzamt erklären und das tatsächliche Entdeckungsrisiko so gering ist, dass deren Umsätze im Besteuerungsverfahren als Massenverfahren vielfach endgültig nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen werden, hat dies seinen Grund jedenfalls

nicht in materiellen Steuernormen, da diese auf Gleichheit im Belastungserfolg angelegt sind. Es mag zwar für die Finanzämter rein tatsächlich schwierig sein, Umsätze aus dem Betrieb sog. Fun-Games zu besteuern, was – wenn die Umsätze von den Unternehmern nicht erklärt werden – voraussetzen würde, dass sie zunächst überhaupt Kenntnis von den aufgestellten Geräten und als weiteres noch Kenntnis von der Höhe der Kasseneinnahmen erlangen. Eine empirische Ineffizienz von Rechtsnormen – wie die Antragstellerin die Steuervollzugssituation in Bezug auf die Fun-Games darstellt – führt jedoch nicht ohne weiteres zur Gleichheitswidrigkeit (vgl. BFH, Urteile vom 22.04.2008 IX R 29/06, BStBl II 2009, 296; vom 04.06.1987 V R 9/79, BStBl II 1987, 653; Beschluss vom 16.06.2011 XI B 120/10, BFH/NV 2011, 1740; BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56). Die Festsetzung der Steuer auf Umsätze aus dem Betrieb von Fun-Games ist nicht – wie es etwa bei der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapieren in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 der Fall war – aus einem Zusammenspiel ermittlungsbeschränkender und fehlender ermittlungsfördernder Normen geprägt (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.III.3., Rn. 83). Das Umsatzsteuergesetz enthält keinerlei Vorschriften, welche die Verifikation der auch für den Betrieb von Fun-Games zu erklärenden Umsätze hindern. Es kann insofern bereits kein normatives Defizit festgestellt werden. Vielmehr unterfallen nach der geltenden Gesetzeslage die Umsätze aus dem Betrieb von Fun-Games ebenso wie die Umsätze aus dem Betrieb herkömmlicher Geldspielgeräte als steuerpflichtige Umsätze der Umsatzsteuer. Auch die Betreiber von Fun-Games sind verpflichtet, die Umsätze hieraus nach § 22 UStG aufzuzeichnen und die Umsatzsteuer hierauf anzumelden und zu entrichten. Eine verfassungswidrige, nicht auf gleichmäßigen Belastungserfolg angelegte Gesetzeslage besteht somit selbst dann nicht, wenn die mit der Beschwerde vorgebrachte unzureichende steuerliche Erfassung der Umsätze aus dem Betrieb von Fun-Games empirisch zutreffen sollte.

Auch das Vorliegen strukturell gegenläufiger verfahrensrechtlicher Normen ist weder vorgetragen noch ersichtlich. Die Gleichheit im Belastungserfolg ist entgegen der Auffassung der Antragstellerin nicht prinzipiell verfehlt worden. Anders als in den vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fällen zur Zinsbesteuerung (vgl. dazu BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654) und zu den Spekulationsgeschäften (vgl. dazu BVerfG-Urteil vom 09.03.2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56) besteht im Streitfall kein Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und einer nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregel. Vielmehr zielt der Vollzug der Steuernormen zum Anfall von Umsatzsteuer auch für die Umsätze aus dem Betrieb von Fun-Games auf die Durchsetzung der pflichtbegründenden Steuernormen ab. Dass die Möglichkeit der Verifikation von Angaben der Betreiber sog. Fun-Games regelmäßig von der Anzahl der für die Aufdeckung derer nicht erklärter Umsätze vorgesehenen Mitarbeiter abhängt, ist kein spezifisches Problem der Effektivität der Besteuerung von Fun-Games, sondern eine generelle Frage der Personalpolitik der Finanzbehörden (vgl. hierzu auch BFH, Urteil vom 16.09.2021 IV R 34/18, BStBl II 2022, 101, Rn. 39). Das Fehlen von Personal auf Landesebene, um die dem Grunde nach möglichen Verifikationen durchführen zu können, ist dem Bundesgesetzgeber grundsätzlich nicht zuzurechnen. Tatsächlich räumt der Gesetzgeber den Finanzämtern umfangreiche Prüfungskompetenzen ein, auch z. B. für die Durchführung einer nach § 193 Abs. 1 AO voraussetzungslosen Außenprüfung sowie der Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, in deren Rahmen auch das Aufstellen von Fun-Games etwa in Hinterzimmern der Betriebsräume aufgedeckt werden kann. Die illegalen Geldspielgeräte finden sich laut des von der Antragstellerin vorgelegten T-Online-Artikel vom 07.02.2022 häufig in Betrieben, die auch legale, also herkömmliche, Geldspielgeräte aufgestellt haben. Auch der Feldstudie

„Einblicke in den illegalen Glücksspielmarkt 2021“ lässt sich entnehmen, dass sich die illegalen Fun-Games zumeist nicht in unzugänglichen Hinterzimmern von betroffenen Spielorten, sondern offen für jeden Gast erreichbar befinden. Bei bundesweit stattgefundenen Begehungen durch die Ordnungsämter wurde laut der aufgeführten Feldstudie schließlich eine Vielzahl von illegalen Spielorten ausfindig gemacht. Ebenso geht aus dem von der Antragstellerin vorgelegten Erlass zur Überwachung der Einhaltung spielrechtlicher Vorschriften (sog. „Fun-Games-Erlass“) des Ministeriums für Wirtschaft, Innovation, Digitalisierung und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen vom 06.12.2021 hervor, dass im Rahmen ordnungsbehördlicher Kontrollen bundesweit regelmäßig illegale Spielgeräte vorgefunden werden. Bei Auffinden eines solchen illegalen Geldspielgeräts besteht für die Finanzämter die Möglichkeit, die nicht im Gerät gespeicherten Umsätze aus dem Betrieb der aufgedeckten Fun-Games zu schätzen (§ 162 AO); für die Höhe der Umsätze können ggf. Vergleiche mit Umsätzen aus außerdem im Betrieb vorhandenen herkömmlichen Geldspielgeräten angestellt werden. Zudem hat der Gesetzgeber mit der Kassen-Nachschaufung des § 146b AO ein weiteres Instrument geschaffen, um auch hieraus eine Schätzungsgrundlage herzuleiten. Schließlich lassen sich ausweislich des von der Antragstellerin vorgelegten Sachverständigen-Gutachtens des Herrn SV vom 04.09.2023 auch in aufgefundenen illegalen Geräten ohne Geldausgabevorrichtung teils Indizien auf erspielte Gewinne herleiten; die im Gutachtenfall verzeichneten Geldein- und Geldauszahlungen sollen sowohl vom Einwurf- und Spielerverhalten als auch von der Auszahlquotenbetrachtung einem stattgefundenen Glücksspiel entsprochen haben, wobei auch Geldeinwürfe innerhalb eines kurzen Zeitraums festgestellt wurden, die der Höhe nach bei einem zugelassenen Geldspielgerät nicht zulässig gewesen seien. Nach dem Gutachten sollen bei den dort sichergestellten Glücksspielautomaten die erspielten Gewinne zudem buchhalterisch gespeichert gewesen sein. Wenn auch sicherlich bei Begehungen bzw. Außenprüfungen nicht sämtliche illegalen Geldspielgeräte aufgedeckt werden und auch die Höhe der Umsätze vielfach nur geschätzt werden können wird, ist bei summarischer Prüfung insgesamt festzustellen, dass es sich um die typischen Vollzugsmängel handelt, die bei der Besteuerung von illegalen und strafbaren Tätigkeiten, die naturgemäß im Verborgenen begangen werden, auftreten und die für sich allein genommen nicht zur Verfassungswidrigkeit der Vorschriften über die Besteuerung führen.

Anhaltspunkte für eine mangelnde Vollziehung der Besteuerungsregelungen aus dem Betrieb der Fun-Games aus politischen oder sonstigen, dem Gesetzgeber anzulastenden Gründen sind weder ersichtlich noch vorgetragen. Insbesondere geben weder der Erlass zur Überwachung der Einhaltung spielrechtlicher Vorschriften (sog. „Fun-Games-Erlass“) des Ministeriums für Wirtschaft, Innovation, Digitalisierung und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen vom 06.12.2021 noch das BMF-Schreiben vom 05.11.2021, III C 2 - S 7200/19/10003 :005, Anlass für eine solche Annahme. Vielmehr zeigt der sog. Fun-Games-Erlass vom 06.12.2021 auf, dass das illegale Glücksspiel von staatlicher Seite – jedenfalls ordnungsbehördlich – nicht einfach hingenommen wird. Auf Seite 13 des Fun-Games-Erlasses ist ausdrücklich geregelt, dass beim Auffinden eines entsprechenden Gerätes ein Anfangsverdacht einer Straftat besteht und noch vor Ort die Polizei gerufen werden soll, die dann die erforderlichen weiteren Maßnahmen unternimmt. Hieran kann sich ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen illegalen Glücksspiels (§ 284 StGB) bzw. auch wegen Steuerhinterziehung (§ 370 AO) anknüpfen. 49

Soweit die Antragstellerin vorbringt, dass die Betreiber von Fun-Games aufgrund eines bestehenden geringen Entdeckungsrisikos faktisch keiner Umsatzbesteuerung unterlägen und damit ihr gegenüber ungleich bessergestellt seien, ist darauf hinzuweisen, dass der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen 50

Verwaltungspraxis und damit auf eine „Gleichheit im Unrecht“ vermittelt (BFH, Beschlüsse vom 16.06.2011 XI B 120/10, BFH/NV 2011, 1740; vom 01.07.2010 V B 62/09, BFH/NV 2010, 2136; vom 26.09.2007 V B 8/06, BStBI II 2008, 405; Urteil vom 24.01.2013 V R 34/11, BStBI II 2013, 460).

(5) Auch sieht der Senat keine ernstlichen Zweifel an der angefochtenen Steuerfestsetzung in Bezug auf den Vortrag der Antragstellerin, dass sich die Umsätze aus dem Betrieb von Fun-Games nicht unionsrechtskonform besteuern ließen. Die Antragstellerin kann mit ihrem Vorbringen insbesondere nicht erreichen, dass ihre eigenen Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten von der Umsatzsteuer zu befreien wären. Die Frage, ob die Besteuerung der Umsätze aus dem Betrieb von Fun-Games für diese Unternehmer erdrosselnd wirkt, wenn man die für die gewerblichen Betreiber von Geldspielautomaten geltenden Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage anwendet, hat keine Auswirkung für die Steuerfestsetzung der Antragstellerin und ist daher vom erkennenden Senat auch nicht zu entscheiden. Denn die unionsrechtskonforme Besteuerung der Betreiber von Fun-Games ist nicht Gegenstand der Besteuerung der Antragstellerin. Auch aus einer angenommenen, insoweit rechtswidrigen (Nicht-)Besteuerung der Betreiber von Fun-Games könnte die Antragstellerin für sich keine andere Besteuerung fordern. Der Grundsatz der Neutralität ermöglicht es nicht, über die steuerlichen Verhältnisse bei nicht beteiligten Personen zu entscheiden (BFH, Beschluss vom 30.09.2015 V B 105/14, BFH/NV 2016, 84, Rn. 9). Für die Geltendmachung einer unzutreffenden Besteuerung der mit ihr im Wettbewerb stehenden Betreiber von Fun-Games wäre die Antragstellerin vielmehr auf die Möglichkeit der Erhebung einer Konkurrentenklage zu verweisen (vgl. hierzu BFH, Urteil vom 28.06.2017 XI R 23/14, BFH/NV 2017, 1561, Rn. 51 m.w.N.). Auch wäre die Steuerbefreiung der Betreiber von Fun-Games bereits nicht zwingend, um eine etwaige Erdrosselungswirkung auszuschließen.

b. Im Streitfall kommt auch eine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte (§ 69 Abs.2 Satz 2 2.Halbsatz FGO) nicht in Betracht. 52

Eine unbillige und nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte liegt vor, wenn dem Pflichtigen durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts wirtschaftliche Nachteile drohen, die durch eine etwaige spätere Rückzahlung des eingezogenen Betrages nicht ausgeglichen werden oder nur schwer gutzumachen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 19.11.1985, VIII R 18/85, BFH/NV 1987, 277; BFH, Beschlüsse vom 01.08.1986, V B 79/84, BFH/NV 1988, 335; vom 21.02.1990, II B 98/89, BStBI II 1990, 510). Eine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte ist aber jedenfalls nur möglich, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids nicht ausgeschlossen werden können (vgl. BFH, Beschlüsse vom 26.09.2022, XI B 9/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1417, Rn. 41; vom 19.02.2018, II B 75/16, BFH/NV 2018, 706, Rn. 53; vom 15.02.2022, I B 55, 56/21 (AdV), BFH/NV 2022, 801). Dies ist vorliegend aus den unter II.1.a. genannten Gründen zu verneinen. 53

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 54

3. Die Beschwerde war nicht zuzulassen, da keine Gründe im Sinne des §§ 128 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. 115 Abs. 2 FGO vorliegen. 55
