

Urteil vom 07. September 2011, II R 25/11

Übergangsweise Anwendung des Stückzahlmaßstabs bei der Besteuerung von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Berlin - Entfallen der Bindungswirkung zurückverweisender Revisionsurteile - Kein Normenkontrollverfahren mangels Entscheidungserheblichkeit

BFH II. Senat

GG Art 3 Abs 1, VergnStG BE § 3 Abs 2 Nr 1, FGO § 126 Abs 5, VergnStG BE 2009 , GG Art 100 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. February 2011, Az: 6 K 6080/07

Leitsätze

1. NV: Der Stückzahlmaßstab ist trotz dessen Verfassungswidrigkeit bei der Besteuerung von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Berlin bis zum Wirksamwerden der bereits erfolgten Neuregelung weiterhin anwendbar .
2. NV: Stellt das BVerfG die Verfassungswidrigkeit einer landesrechtlichen Vorschrift fest, entfällt insoweit die Bindungswirkung eines zurückverweisenden Revisionsurteils, das zur Verfassungsmäßigkeit einer vergleichbaren Vorschrift eines anderen Landes eine hiervon abweichende Ansicht vertreten hat .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Juli 2000 in Berlin in Spielhallen Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte dafür gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes über eine Vergnügungsteuer für Spielautomaten (VgStG-Sp) vom 28. Oktober 1988 (Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin --GVBl Bln-- 1988, 1961) i.d.F. des am 1. Juli 2000 in Kraft getretenen Gesetzes vom 31. Mai 2000 (GVBl Bln 2000, 343) Steuer in Höhe von ... DM (600 DM je Spielautomat) fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos.
- 2 Der Bundesfinanzhof (BFH) hob die finanzgerichtliche Entscheidung durch Urteil vom 26. Februar 2007 II R 2/05 (BFHE 217, 280) auf und verwies die Sache an das Finanzgericht (FG) zurück. Er vertrat im Anschluss an die damalige Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) die Auffassung, die mit Wirkung ab 1. Juli 2000 in Berlin erfolgte Erhöhung der Vergnügungsteuer für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen auf 600 DM sei verfassungsgemäß, sofern der Stückzahlmaßstab weiterhin habe beibehalten werden dürfen. Das sei der Fall, wenn die Einspielergebnisse der einzelnen derartigen Geräte im Regelfall nicht mehr als 25 v.H. nach oben oder nach unten vom Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Automaten abwichen.
- 3 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens im II. Rechtszug entschied das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) durch Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 (BVerfGE 123, 1), dass die Verwendung des Stückzahlmaßstabs für die Besteuerung von Gewinnspielautomaten aufgrund der nunmehr gegebenen technischen Möglichkeiten zur Erfassung der Einspielergebnisse oder Spieleinsätze jedenfalls seit 1997 den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verletze. Der Stückzahlmaßstab sei als generell ungeeignet für die Bemessung der Spielgerätesteuer anzusehen, ohne dass dafür Besonderheiten der Rechts- oder Tatsachenlage in Hamburg maßgebend seien. Das BVerfG stellte deshalb die Unvereinbarkeit des § 4 Abs. 1 des Hamburgischen Spielgerätesteuergesetzes (SpStG), der die Anwendung des Stückzahlmaßstabs vorgesehen hatte, mit Art. 3 Abs. 1 GG fest. Es ordnete aber an, dass diese Vorschrift für den Zeitraum bis zum Außerkrafttreten des SpStG am 1. Oktober 2005 weiter anwendbar bleibe. Zur Begründung der weiteren Anwendbarkeit führte das BVerfG aus, die Verfassungswidrigkeit des § 4 Abs. 1 SpStG führe nicht zu dessen Nichtigkeit. Es verbleibe vielmehr bei der Feststellung der Unvereinbarkeit der Vorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG. Die Spielgerätesteuer könne mit dem Stückzahlmaßstab des § 4 Abs. 1 SpStG noch für eine Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des Spielvergnügungsteuergesetzes in Hamburg am 1. Oktober 2005 erhoben werden. Grund für die Erklärung der Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 SpStG sei zum einen das haushälterische Interesse der Freien und Hansestadt Hamburg an den veranschlagten Einnahmen aus der Spielgerätesteuer, deren Erhebung dem Grunde nach keinen

verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt sei. Die Freie und Hansestadt Hamburg habe sich außerdem bis zu der im Jahr 2005 erfolgten Änderung der Rechtsprechung des BVerwG mit der Verwendung des Stückzahlmaßstabs bei der Spielgerätesteuer im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung von BVerwG und BFH wissen dürfen. Wollte sie im Fall der Unanwendbarkeit des § 4 Abs. 1 SpStG für den Zeitraum von 1999 bis 2005 die Spielgerätesteuer rückwirkend mit einem wirklichkeitsnahen, am Spieleinsatz orientierten Maßstab versehen, dürfte dies nicht zuletzt erheblichen tatsächlichen Schwierigkeiten bei der nachträglichen Ermittlung dieser Spieleinsätze begegnen. Zum anderen erscheine die Belastung der Automatenhalter durch die Anwendung des Stückzahlmaßstabs für die Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des neuen Spielvergnügungsteuergesetzes relativ gering. Durch die verfassungswidrige Gleichbehandlung im Steuersatz müssten sie nicht notwendig benachteiligt werden, sondern könnten je nach den von ihnen im Einzelfall erzielten Spielgeräteumsätzen auch einer vergleichsweise günstigen Besteuerung unterliegen. In jedem Fall hätten die betroffenen Automatenhalter nach der gesetzgeberischen Entscheidung der Freien und Hansestadt Hamburg für die Einführung der Spielgerätesteuer sowohl in dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Streitjahr 1999 als auch für die Folgejahre mit der Belastung durch eine solche Aufwandsteuer rechnen müssen, sofern sie denn verfassungsgemäß ausgestaltet wäre. Entsprechend ihrer Erhebungsform als indirekte Steuer sei daher davon auszugehen, dass sie im Streitjahr 1999 ebenso wie in den Folgejahren bis 2005 von den Automatenhaltern im Rahmen ihrer unternehmerischen Möglichkeiten bereits auf die Nutzer der Geräte abgewälzt worden sei. Die Unanwendbarkeit des § 4 Abs. 1 SpStG in den noch offenen Streitfällen der Jahre vor 2006 könnte insofern den mit ihr schon belasteten Spielern nicht mehr zugutekommen.

- 4 Im Hinblick auf diese Entscheidung erließ das Land Berlin das Vergnügungsteuergesetz vom 20. Oktober 2009 (GVBl Bln 2009, 479), das am 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist und nach seinem § 11 bei Vorlage entsprechender Nachweise auf Antrag der Spielgerätebetreiber rückwirkend für Steueranmeldungszeiträume ab dem 1. Januar 2008 anzuwenden ist. Nach diesem Gesetz wird die Steuer für Spielautomaten mit manipulationssicherem Zählwerk mit Geldgewinnmöglichkeit nicht mehr nach dem Stückzahlmaßstab, sondern nach dem Einspielergebnis bemessen.
- 5 Das FG wies die Klage, mit der die Klägerin die Herabsetzung der Steuer für Juli 2000 auf die Hälfte beantragte, erneut ab und führte zur Begründung aus, es könne auf sich beruhen, ob die im VgStG-Sp vorgesehene Anwendung des Stückzahlmaßstabs im Jahr 2000 verfassungswidrig war. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, würde dies an der übergangsweisen Anwendbarkeit dieses Maßstabs nach den Ausführungen des BVerfG im Beschluss in BVerfGE 123, 1 nichts ändern.
- 6 Die Klägerin rügt mit der Revision Verletzung des § 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FG habe es zu Unrecht unterlassen, sich eine eigene Meinung über die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des angefochtenen Steuerbescheids zu machen. Wenn es zu dem Ergebnis gekommen wäre, das VgStG-Sp sei im Jahr 2000 verfassungswidrig gewesen, hätte es eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG beschließen müssen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Der angefochtene Steuerbescheid ist nicht rechtswidrig und war daher nicht aufzuheben. Dem steht die bereits im Jahr 2000 gegebene Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 2 Nr. 1 VgStG-Sp nicht entgegen.
- 10 1. Die in § 3 Abs. 2 Nr. 1 VgStG-Sp angeordnete Anwendung des Stückzahlmaßstabs für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit war nach den ausdrücklich nicht auf Hamburg beschränkten Ausführungen des BVerfG im Beschluss in BVerfGE 123, 1 wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig.
- 11 Wie das FG zutreffend angenommen hat, ist mit dieser Entscheidung des BVerfG die nach § 126 Abs. 5 FGO bestehende bindende Wirkung des zurückverweisenden BFH-Urteils in BFHE 217, 280 hinsichtlich der Merkmale, nach denen die Verfassungsmäßigkeit des § 3 Abs. 2 Nr. 1 VgStG-Sp zu beurteilen sein sollte, entfallen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 126 FGO Rz 89). Das BVerwG ist nunmehr ebenfalls der Ansicht, dass die mit der pauschalen Besteuerung von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nach dem

Stückzahlmaßstab einhergehende ungleiche Belastung des Vergnügungsaufwands der Spieler seit dem 1. Januar 1997 generell nicht mehr gerechtfertigt ist, ohne dass es auf die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse der einzelnen Spielgeräte ankommt (BVerwG-Urteil vom 9. Juni 2010 9 CN 1/09, BVerwGE 137, 123).

- 12** 2. Eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG ist dennoch nicht erforderlich. Die Gründe, die das BVerfG bewogen haben, § 4 Abs. 1 SpStG nicht für nichtig zu erklären, sondern die weitere Anwendung dieser Vorschrift für den Zeitraum bis zum Außerkrafttreten des SpStG anzuordnen, gelten für § 3 Abs. 2 Nr. 1 VgStG-Sp in gleicher Weise. Eine Vorlage an das BVerfG würde danach am Ergebnis des vorliegenden Revisionsverfahrens nichts ändern, so dass einer solchen Vorlage die fehlende Entscheidungserheblichkeit entgegensteht (ebenso Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 3. Dezember 2009 14 A 3281/07, Zeitschrift für Kommunal Finanzen 2010, 47; dieses Urteil ist aufgrund der Zurückweisung der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision durch den BVerwG-Beschluss vom 6. August 2010 9 B 34/10 rechtskräftig).
- 13** Steuerbescheide sind nicht deshalb rechtswidrig, weil sie auf einer Rechtsgrundlage beruhen, die zwar verfassungswidrig, aber für einen Übergangszeitraum weiter anwendbar ist (BFH-Beschlüsse vom 28. April 2010 II B 178/09, BFH/NV 2011, 262, und vom 12. Mai 2011 II B 126/10, BFH/NV 2011, 1386).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de