

Beschluss vom 19. February 2018, II B 75/16

Prüfungsumfang des FG bei gerichtlichem AdV-Antrag, Befugnisse der Finanzbehörde im Rahmen der Spielvergnügungsteuernachschau in Hamburg

ECLI:DE:BFH:2018:BA.190218.IIB75.16.0

BFH II. Senat

AO § 146 Abs 4, AO § 147 Abs 6 S 1, AO § 158, AO § 162, FGO § 69, SpVStG HA § 10, SpVStG HA § 11 Abs 2, FGO § 69 Abs 3 S 3, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, AO § 162 Abs 2 S 2 Alt 2

vorgehend FG Hamburg, 14. August 2016, Az: 1 V 41/16

Leitsätze

1. NV: Hat die Finanzbehörde AdV nur gegen Sicherheitsleistung angeordnet, dem Steuerpflichtigen für die Erbringung der Sicherheitsleistung eine Frist gesetzt und stellt der Steuerpflichtige nach Fristablauf einen gerichtlichen AdV-Antrag, ohne die Sicherheit geleistet zu haben, ist das FG nicht auf die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Sicherheitsleistung beschränkt, sondern hat auch die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer AdV zu prüfen.
2. NV: Die Finanzbehörde ist im Rahmen der Spielvergnügungsteuernachschau nach § 11 Abs. 2 HmbSpVStG berechtigt, die Spielgeräte des Spielgeräteaufstellers mit amtseigenen Geräten auszulesen.

Tenor

Die Beschwerde der Antragstellerin gegen den Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 15. August 2016 1 V 41/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Antragstellerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin), eine KG, stellt in Hamburg Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in einer Spielhalle auf.
- 2 Die von der Antragstellerin eingesetzten Geldspielgeräte speichern die Daten ihrer Nutzung (interne Speicherung). Diese können mit einem speziellen Gerät ausgelesen und extern (elektronisch) gespeichert werden. Die Antragstellerin legt ihren Steueranmeldungen die Daten einer solchen externen elektronischen Speicherung zugrunde, die sie dem Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) auch in Form von Ausdrucken zur Verfügung stellt. Es ist technisch nicht ausgeschlossen, dass bei der Datenübertragung der Inhalt der Daten manipuliert werden kann. Das Auslesen kann mit einem Löschen der internen Speicherung verbunden werden. Dabei werden die Aufzeichnungen der Nutzungsdaten im Geldspielgerät für den Zeitraum vor der vorherigen Auslesung (Vorauslesezeitraum) gelöscht. Wird jedes Auslesen mit einem Löschen verbunden, kann, sofern nur entsprechend dem Besteuerungs- und Anmeldezeitraum von einem Monat ausgelesen wird, bei einer Nachschau der Datensatz für den ablaufenden Monat und für den Vormonat erkannt werden. Wird hingegen häufiger mit Löschen ausgelesen, so verringert sich der Umfang der in der Nachschau erkennbaren Vorgänge entsprechend. Nach unmittelbar aufeinander folgendem doppelten Auslesen ohne zwischenzeitliche Umsätze mit Löschen (sog. Nullauslesung) sind keine Nutzungsdaten mehr intern gespeichert.

- 3 Die Antragstellerin las ihre Spielgeräte mehrmals im Monat aus, zum Teil mit sog. Nullauslesungen, so dass die Spielgerätedaten nicht mehr für einen vollen Monat in den Geräten gespeichert waren.
- 4 Das FA führte mehrere Spielvergnügungsteuernachschauen bei der Antragstellerin durch. Die erste Nachschau am 24. Juni 2014 erstreckte sich auf den Zeitraum 2. bis 24. Juni 2014 und ergab einen durchschnittlichen Spieleinsatz pro Tag und Gerät von 523 €. In der nachfolgenden Steueranmeldung erklärte die Antragstellerin für den Monat Juni 2014 einen um mehr als 80 % höheren Gesamtumsatz als in den fünf Vormonaten.
- 5 Daraufhin gab das FA der Antragstellerin mit Schreiben vom 27. Juni 2014 auf, zur Wahrung der Ordnungsmäßigkeit ihrer Buchführung während eines laufenden Monats ohne Löschen auszulesen und sog. "Nullauslesungen" zu unterlassen. Das FA wies darauf hin, dass bei einem Verstoß gegen diese Auflagen ein Zwangsgeldverfahren eingeleitet werde. Auf den Einspruch der Antragstellerin hiergegen erläuterte das FA mit Schreiben vom 16. März 2015, dass die Aufforderungen im Schreiben vom 27. Juni 2014 keine Verwaltungsakte darstellten und ein diesbezüglicher Rechtsschein hiermit beseitigt werde.
- 6 Die weiteren Nachschauen bei der Antragstellerin am 3. Dezember 2014 und am 28. Juli 2015 ergaben einen durchschnittlichen Spieleinsatz pro Tag und Gerät von 586 € (für den Zeitraum 25. November bis 2. Dezember 2014), von 520 € (für den Zeitraum 2. Dezember bis 3. Dezember 2014) und von 427 € (für den Zeitraum vom 22. bis 28. Juli 2015). Im Rahmen der ersten beiden Nachschauen lasen sowohl der Geschäftsführer der Antragstellerin als auch die Mitarbeiter des FA --diese mit amtseigenen Geräten-- die Geldspielgeräte aus. In der Nachschau am 28. Juli 2015 lasen die Mitarbeiter des FA --wiederum mit amtseigenem Gerät-- die Geldspielgeräte aus.
- 7 Die Antragstellerin meldete für die Monate August 2014 und November 2014 bis Juni 2015 einen Bestand von neun Spielgeräten und für die Monate September und Oktober 2014 einen Bestand von acht Spielgeräten an. Für die Monate August 2014 bis Juni 2015 errechnete sie eine Spielvergnügungsteuer von insgesamt 49.529,44 €. Dies entspricht einem durchschnittlichen Spieleinsatz pro Tag und Gerät von 339 €.
- 8 Im Einzelnen meldete sie beim FA folgende Spielvergnügungsteuer an: Für August 2014 in Höhe von 5.585,55 € (mit Anmeldung vom 8. September 2014), für September 2014 in Höhe von 4.401,21 € (mit Anmeldung vom 9. Oktober 2014), für Oktober 2014 in Höhe von 4.111,38 € (mit Anmeldung vom 3. November 2014), für November 2014 in Höhe von 4.844,72 € (mit Anmeldung vom 4. Dezember 2014), für Dezember 2014 in Höhe von 4.715,98 € (mit Anmeldung vom 8. Januar 2015), für Januar 2015 in Höhe von 4.807,30 € (mit Anmeldung vom 9. Februar 2015), für Februar 2015 in Höhe von 4.784,43 € (mit Anmeldung vom 3. März 2015), für März 2015 in Höhe von 4.376,81 € (mit Anmeldung vom 8. April 2015), für April 2015 in Höhe von 3.995,98 € (mit Anmeldung vom 8. Mai 2015), für Mai 2015 in Höhe von 4.623,51 € (mit Anmeldung vom 8. Juni 2015) und für Juni 2015 in Höhe von 3.282,57 € (mit Anmeldung vom 8. Juli 2015).
- 9 Am 5. November 2015 setzte das FA für die Monate August 2014 bis Juni 2015 durch Schätzbescheide eine gegenüber den Anmeldungen um 25.694,46 € höhere Spielvergnügungsteuer gegen die Antragstellerin in Höhe von insgesamt 75.223,90 € fest. Im Einzelnen setzte das FA Spielvergnügungsteuer in Höhe von 7.170,30 € für August 2014, in Höhe von 6.168 € für September 2014, in Höhe von 6.373,60 € für Oktober 2014, in Höhe von 6.707,70 € für November 2014, in Höhe von 6.939 € für Dezember 2014, in Höhe von 7.170,30 € für Januar 2015, in Höhe von 6.707,70 € für Februar 2015, in Höhe von 6.939 € für März 2015, in Höhe von 6.939 € für April 2015, in Höhe von 7.170,30 € für Mai 2015 und in Höhe von 6.939 € für Juni 2015 fest. Dabei ging das FA von einem durchschnittlichen Spieleinsatz pro Tag und Gerät von 514 € aus. Das FA begründete die Schätzungen u.a. damit, dass die Antragstellerin gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verstoßen habe, indem sie die Spielgeräte mehrmals im Monat mit Löschen ausgelesen habe. Zudem gebe es aufgrund der Nachschauen konkrete Anhaltspunkte, die an der Höhe der den Anmeldungen zugrundeliegenden Spieleinsätze zweifeln ließen.
- 10 Mit Schreiben vom 19. November 2015 legte die Antragstellerin gegen die Änderungsbescheide vom 5. November 2015 Einspruch ein. Über die Einsprüche ist noch nicht entschieden. Das FA ordnete im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit der Hamburgischen Spielvergnügungsteuer (II R 21/15) das Ruhen des Verfahrens an.
- 11 Zugleich mit der Einspruchseinlegung beantragte die Antragstellerin beim FA die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Mit Bescheid vom 30. November 2015 gewährte das FA die beantragte AdV im Umfang von 25.694,47 €, jedoch nur unter der aufschiebenden Bedingung der Erbringung einer Sicherheitsleistung bis zum 31. Dezember 2015.
- 12 Daraufhin stellte die Antragstellerin, die bis zum 31. Dezember 2015 keine Sicherheit geleistet hatte, am 9. Februar

2016 einen Antrag auf gerichtliche AdV ohne Sicherheitsleistung. Die AdV der Schätzbescheide sei nicht von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen. Es bestünden keine konkreten Anhaltspunkte für eine Gefährdung des Steueranspruchs. Zudem seien die angefochtenen Steuerbescheide offensichtlich rechtswidrig.

- 13** Das Finanzgericht (FG) lehnte die AdV ab. Bei einem Antrag, der auf AdV ohne Sicherheitsleistung gerichtet ist, sei das FG nicht auf die Überprüfung der Voraussetzungen für die Anordnung einer Sicherheitsleistung beschränkt. Es habe vielmehr auch die Voraussetzungen für eine AdV zu prüfen. Eine AdV sei im Streitfall nicht aufgrund ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes (HmbSpVStG) zu gewähren gewesen, da die Antragstellerin das insoweit vom BFH geforderte besondere Interesse an der AdV nicht dargelegt habe. Auch im Übrigen bestünden keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerbescheide. Eine Schätzungsbefugnis des FA ergebe sich aus § 162 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO), da die Antragstellerin durch das mehrmalige Auslesen und Löschen der Spielgerätedaten innerhalb eines Monats gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung nach den §§ 140 bis 148 AO verstoßen habe. Eine Schätzungsbefugnis sei auch deshalb gegeben, weil die vom FA durchgeführten Nachschauen berechtigt gewesen seien und erhebliche Abweichungen von den Buchführungsdaten der Antragstellerin ergeben hätten. Auch aus diesem Grunde sei die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung widerlegt. Schließlich seien die Schätzungen auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Insbesondere seien drei Nachschauen und die Nachschauzeiträume von insgesamt über 30 Tagen ausreichend für die Schätzung der Spieleinsätze für elf Monate gewesen. Das FA habe im Rahmen der Nachschauen verschiedene Monatsphasen berücksichtigt und nicht lediglich die Spielgerätedaten am Monatsanfang ausgelesen. Saisonale Unterschiede seien beachtet worden. Die Berücksichtigung weiterer acht gesetzlicher Feiertage und eines Nachschauzeitraums von 23 statt --wie vom FA angenommen-- 22 Tagen für die Ermittlung des Durchschnittswerts der ersten Nachschau würde lediglich zu einer Abweichung von 3,5 % zugunsten der Antragstellerin führen. Diese Abweichung liege jedoch im zulässigen Schätzrahmen und würde die erhebliche Abweichung des in den Nachschauen ermittelten durchschnittlichen Spieleinsatzes (514 € pro Tag und Gerät) vom tatsächlich angemeldeten durchschnittlichen Spieleinsatz (339 € pro Tag und Gerät) in Höhe von 52 % nicht erklären. In neun der von der Schätzung betroffenen elf Anmeldezeiträume habe die Abweichung mehr als 40 % betragen. Der FG-Beschluss ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1797.
- 14** Gegen diesen Beschluss hat die Antragstellerin mit Schriftsatz vom 7. September 2016 Beschwerde eingelegt. Dieser half das FG nicht ab.
- 15** Die Antragstellerin macht geltend, die Prüfung der Voraussetzungen der AdV sei nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem FG gewesen. Der Prüfungsumfang des FG sei auf die Frage der Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Sicherheitsleistung beschränkt gewesen. Darüber hinaus bestünden ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide, da das FA keine Schätzungsbefugnis nach § 162 AO gehabt habe und die Schätzungen auch der Höhe nach nicht korrekt seien. Insbesondere ergebe sich aus den §§ 140 bis 148 AO und den §§ 10 und 11 HmbSpVStG kein Verbot, die Spielgerätedaten vor Ablauf eines zusammenhängenden Monats zu löschen. Die Daten dürften extern gespeichert werden. Zudem könne sich das FA nicht auf eine Verletzung der Buchführungspflichten berufen, da es die gegenüber der Antragstellerin mit Schreiben vom 27. Juni 2014 erlassene Auflage, die Spielgerätedaten nicht vor Ablauf eines Monats zu löschen, mit Schreiben vom 16. März 2015 zurückgenommen habe. Das FA habe seine Befugnisse im Rahmen der Spielvergnügungsteuernachschau überschritten, indem es die Spielgeräte der Antragstellerin mit eigenen, mitgebrachten Geräten ausgelesen habe. Dieses Vorgehen sei von § 147 Abs. 6 Satz 1 und 2 AO nicht gedeckt. Zudem seien die Schätzungen zu hoch, da Schwankungen aufgrund von Tages-, Wochen- und Jahreszeiten nicht berücksichtigt worden seien.
- 16** Eine AdV sei auch deshalb zu gewähren, weil die Verfassungsmäßigkeit der Hamburgischen Spielvergnügungsteuer in Zweifel stehe. Dies zeige zum einen das beim BFH zu dieser Frage anhängige Verfahren II R 21/15 und zum anderen das Urteil des Sächsischen Obergerichtes vom 24. Februar 2016 5 A 251/10 (juris) betreffend die Verfassungswidrigkeit der Leipziger Spielvergnügungsteuer. Auch wegen des vom FA angeordneten Ruhens des Einspruchsverfahrens der Antragstellerin sei AdV zu gewähren. Eine Sicherheitsleistung habe nicht angeordnet werden dürfen, da keine Anhaltspunkte für eine Gefährdung des Steueranspruchs bestünden und die Schätzungsbescheide offensichtlich rechtswidrig seien.
- 17** Die Antragstellerin beantragt, die Vollziehung der Spielvergnügungsteuerbescheide vom 5. November 2015 für die Monate August 2014 bis Juni 2015 ab Antragstellung beim FG am 9. Februar 2016 bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung im Umfang von insgesamt 25.694,47 € ohne Sicherheitsleistung auszusetzen. Im Einzelnen beantragt sie die AdV der Bescheide in Höhe von 1.584,75 € für August 2014, in Höhe

von 1.766,79 € für September 2014, in Höhe von 2.262,22 € für Oktober 2014, in Höhe von 1.862,98 € für November 2014, in Höhe von 2.223,03 € für Dezember 2014, in Höhe von 2.363 € für Januar 2015, in Höhe von 1.923,27 € für Februar 2015, in Höhe von 2.562,19 € für März 2015, in Höhe von 2.943,02 € für April 2015, in Höhe von 2.546,79 € für Mai 2015 und in Höhe von 3.656,43 € für Juni 2015.

- 18** Darüber hinaus beantragt die Antragstellerin, die Verwirkung von Säumniszuschlägen bis zur Entscheidung des BFH über den Aussetzungsantrag aufzuheben.
- 19** Das FA beantragt, die Beschwerde der Antragstellerin zurückzuweisen.
- 20** Es sei berechtigt gewesen, die Buchführung der Antragstellerin zu verwerfen und die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Die Antragstellerin habe gegen ihre gesetzlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten verstoßen. Die in den Spielgeräten erzeugten elektronischen Daten müssten in den Spielgeräten mindestens für einen zusammenhängenden Monat gespeichert werden, da der Anmeldezeitraum der Spielvergnügungsteuer einen Monat betrage und eine Überprüfung der Daten sonst nicht möglich sei. Ein Löschen der Daten sei technisch auch erst nach Ablauf von 90 Tagen Spielbetrieb erforderlich. Durch die Art der Aufbewahrung der Daten müsse zudem eine Manipulationsmöglichkeit ausgeschlossen sein. Die Unveränderbarkeit der Daten müsse etwa durch den Einsatz eines kryptographischen Verfahrens wie INSIKA (integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme) gewährleistet werden. Dies ergebe sich aus den §§ 145 f. AO sowie dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14. November 2014 (BStBl I 2014, 1450, Abschn. 8, Tz 108 ff.). Das FA habe die Antragstellerin nicht mit Schreiben vom 16. März 2015 von ihrer Buchführungspflicht befreit. Die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ergäben sich vielmehr aus dem Gesetz. Aus den Spielvergnügungsteuernachschauen bei der Antragstellerin hätten sich Hinweise darauf ergeben, dass die Steueranmeldungen der Antragstellerin zu niedrig seien. Das FA habe seine Befugnisse im Rahmen der Spielvergnügungsteuernachschau durch das Auslesen der Spielgeräte der Antragstellerin mit eigenen Geräten nicht überschritten. Die Befugnis hierzu ergebe sich aus der Begründung zum Gesetzentwurf des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes. Die Schätzung sei auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Insbesondere seien drei Nachschauen zu unterschiedlichen Zeiten ausreichend. Diese hätten nicht nur zu Monatsbeginn stattgefunden. Die Nachschauen hätten erheblich höhere Spieleinsätze je Spielgerät ergeben, als angemeldet gewesen seien.
- 21** Die Antragstellerin hat die in den angefochtenen Steuerbescheiden festgesetzte Steuerschuld nach Einreichung der Beschwerde bezahlt.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Beschwerde ist unbegründet und war daher zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend die von der Antragstellerin beantragte AdV der angefochtenen Steuerbescheide vom 5. November 2015 für die Monate August 2014 bis Juni 2015 über Spielvergnügungsteuer abgelehnt.
- 23** 1. Das FG hat sich zu Recht --entgegen der Auffassung der Antragstellerin-- nicht auf die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Anordnung einer Sicherheitsleistung beschränkt, sondern auch die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer AdV nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geprüft. Diese Prüfung war rechtmäßig. In Fällen, in denen die Finanzbehörde nach § 361 AO eine AdV nur gegen Sicherheitsleistung anordnet und dem Steuerpflichtigen für die Erbringung der Sicherheitsleistung eine Frist setzt, hat das FG auch die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der AdV zu prüfen, wenn im Zeitpunkt der Stellung des gerichtlichen AdV-Antrags nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO die Frist bereits (erfolglos) abgelaufen war.
- 24** Dies folgt aus der Rechtsnatur der Anordnung einer Sicherheitsleistung. Bei dieser handelt es sich um eine unselbständige Nebenbestimmung, die der Aussetzungsentscheidung als aufschiebende Bedingung (vgl. § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO) beigefügt wird. Die Wirkungen der AdV treten nur und erst dann ein, wenn der Steuerpflichtige die Sicherheit leistet (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Mai 2000 VI B 266/98, BFHE 192, 1, BStBl II 2000, 536, unter II.10., m.w.N.). Erbringt der Steuerpflichtige innerhalb der von der Finanzbehörde gesetzten Frist die Sicherheitsleistung dagegen nicht, geht die getroffene Verfügung der Finanzbehörde ins Leere. Stellt der Steuerpflichtige nach Fristablauf einen gerichtlichen AdV-Antrag nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO, der auf AdV des angefochtenen Verwaltungsakts ohne Sicherheitsleistung gerichtet ist, muss das FG deshalb über die

Tatbestandsvoraussetzungen der AdV insgesamt entscheiden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. August 1989 I B 39/89, BFH/NV 1990, 161, unter II.1., und vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, unter II.1.; vgl. Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 FGO Rz 411). Aus den BFH-Beschlüssen vom 4. Februar 1998 VIII S 6/97 (BFH/NV 1998, 987) und vom 7. Mai 2008 IX S 26/07 (BFH/NV 2008, 1498) ergibt sich nichts anderes. Diesen Beschlüssen lagen andere Sachverhalte zugrunde. Zwar hatten in diesen Fällen die Finanzbehörden die Gewährung der AdV auch jeweils von der Erbringung einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht. Sie hatten aber für die Erbringung der Sicherheitsleistung keine Frist gesetzt.

- 25** 2. Der Antrag der Antragstellerin auf AdV bzw. Aufhebung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 Satz 3 und Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO ist zulässig.
- 26** a) Der Antrag der Antragstellerin, die Vollziehung der Steuerbescheide vom 5. November 2015 für die Monate August 2014 bis Juni 2015 über Spielvergnügungsteuer ab Antragstellung beim FG am 9. Februar 2016 bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung in Höhe von insgesamt 25.694,47 € ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, ist als Antrag auf Aufhebung der Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 3 und Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO ab Fälligkeit auszulegen.
- 27** Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Ist der Verwaltungsakt, dessen Rechtswidrigkeit der Antragsteller geltend macht, bereits vollzogen, kommt nach § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO nur noch die Aufhebung der Vollziehung in Betracht. Im Streitfall sind die angefochtenen Steuerbescheide bereits durch Zahlung der streitigen Steuerforderungen durch die Antragstellerin vollzogen. Es kommt daher nur (noch) ein Antrag auf Aufhebung der Vollziehung in Betracht.
- 28** b) Die besondere Zugangsvoraussetzung des § 69 Abs. 4 FGO ist erfüllt. Nach § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO ist der Antrag nach Abs. 3 nur zulässig, wenn die Behörde einen Antrag auf AdV ganz oder zum Teil abgelehnt hat. Eine teilweise Ablehnung durch die Finanzbehörde liegt z.B. vor, wenn --wie im Streitfall-- das FA eine uneingeschränkt beantragte AdV nur gegen Sicherheitsleistung bewilligt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 1. September 2010 XI S 6/10, BFH/NV 2010, 2140, Rz 16, m.w.N.). Die besondere Zugangsvoraussetzung nach § 69 Abs. 4 FGO erfasst auch einen Antrag auf Aufhebung der Vollziehung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 12. März 2013 XI B 14/13, BFHE 240, 223, BStBl II 2013, 390, Rz 13, m.w.N.).
- 29** 3. Der Antrag auf Aufhebung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 Satz 3 und Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO ist jedoch unbegründet. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerbescheide.
- 30** a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 3 und Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Aufhebung der Vollziehung erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hat.
- 31** Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im Verfahren über die Aufhebung der Vollziehung gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt. Zur Gewährung der Aufhebung der Vollziehung ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe i.S. einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Februar 2017 X B 138/16, BFH/NV 2017, 579, Rz 32, m.w.N.).
- 32** b) Zu den ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts gehören auch ernstliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gültigkeit eines Gesetzes selbst, auf dem die Steuerfestsetzung beruht. Denn auch die vollziehende Gewalt ist nach Art. 20 Abs. 3, Art. 1 Abs. 3 des Grundgesetzes an Gesetz und Recht, insbesondere an die Grundrechte gebunden. Hat jedoch ein oberstes Bundesgericht die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes ausdrücklich bejaht, liegen ernstliche Zweifel im Allgemeinen nicht vor (vgl. BFH-Beschluss vom 21. September 1988 V B 137/87, BFH/NV 1989, 271, m.w.N.; Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 21. Februar 1961 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180, BStBl I 1961, 63, unter B.II.).

- 33** Bei ernstlichen Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes setzt die AdV bzw. Aufhebung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 Satz 3 und Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO wegen des Geltungsanspruchs jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes zusätzlich voraus, dass ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes besteht, dem der Vorrang gegenüber dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Gesetzes zukommt (vgl. BFH-Beschluss vom 2. März 2017 II B 33/16, BFHE 257, 27, BStBl II 2017, 646, Rz 22, m.w.N.). Bei der Prüfung, ob ein solches berechtigtes Interesse des Steuerpflichtigen besteht, ist dieses mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen. Dabei kommt es maßgeblich einerseits auf die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Steuerbescheids eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen und andererseits auf die Auswirkungen einer AdV bzw. Aufhebung der Vollziehung hinsichtlich des Gesetzesvollzugs und des öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung an. Dem bis zu einer gegenteiligen Entscheidung des BVerfG bestehenden Geltungsanspruch jedes formell verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes ist der Vorrang einzuräumen, wenn die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung eines Steuerbescheids im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führen würde, die Bedeutung und die Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheids im Einzelfall eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen als eher gering einzustufen sind und der Eingriff keine dauerhaften nachteiligen Wirkungen hat (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 257, 27, BStBl II 2017, 646, Rz 23, m.w.N.).
- 34** 4. Entsprechend diesen Grundsätzen ist die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Schätzbescheide nicht ernstlich zweifelhaft.
- 35** a) Die Vollziehung war --wie das FG zutreffend entschieden hat-- nicht im Hinblick auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes und das hierzu beim BFH anhängige Verfahren II R 21/15 aufzuheben. Dies folgt zum einen daraus, dass der BFH mit Urteil vom 7. Dezember 2011 II R 51/10 (BFH/NV 2012, 790) die Verfassungsmäßigkeit des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes ausdrücklich bejaht hat. Zum anderen würde die Aufhebung der Vollziehung im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes, nämlich des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes führen. Dieses Gesetz ist formell verfassungsgemäß zustande gekommen und kann daher bis zu einer Entscheidung des BVerfG Geltung beanspruchen. Die Antragstellerin hat kein besonderes berechtigtes Interesse an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes, dem Vorrang gegenüber dem öffentlichen Interesse am Vollzug des Gesetzes zukommt.
- 36** b) Das durch das FA im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren II R 21/15 angeordnete Ruhen des Einspruchsverfahrens stellt für sich genommen --anders als die Antragstellerin meint-- ebenfalls keinen Grund für eine Aufhebung der Vollziehung nach § 69 Abs. 3 Satz 3 und Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO dar.
- 37** c) Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Voraussetzungen für die Gewährung einer AdV bzw. Aufhebung der Vollziehung auch nicht aus anderen Gründen vorliegen.
- 38** aa) Das FA durfte die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 Satz 1, § 162 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2, § 158 AO i.V.m. § 1 Nr. 1 des Hamburgischen Abgabengesetzes wegen sachlicher Unrichtigkeit der Buchführung der Antragstellerin schätzen. Das FA war aufgrund der in den drei Nachschau gewonnenen Auslesedaten berechtigt, die Buchführung der Antragstellerin sachlich zu verwerfen. Hierzu durfte es die mit amtseigenen Geräten ermittelten Auslesedaten der Nachschau heranziehen, da es nach § 11 Abs. 2 HmbSpVStG berechtigt war, die Spielgeräte der Antragstellerin mit einem eigenen Gerät auszulesen. Auf die Frage, ob die Buchführung der Antragstellerin formell ordnungsgemäß war, kommt es im Streitfall deshalb nicht mehr an.
- 39** (1) Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann (sog. Vorrang der Sachverhaltsermittlung und -feststellung, vgl. BFH-Beschluss vom 13. Juli 2010 V B 121/09, BFH/NV 2010, 2015, Rz 5). Liegt diese Voraussetzung vor, hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Ein Ermessen besteht insoweit nicht.
- 40** § 162 Abs. 2 AO konkretisiert die wichtigsten Schätzungsanlässe, ist jedoch nicht abschließend (vgl. Wortlaut "insbesondere"; vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 162 AO Rz 32; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 162 Rz 21). Nach § 162 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO i.V.m. § 158 AO sind die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden. Nach § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. § 158 AO begründet eine Rechtsvermutung zugunsten der sachlichen Richtigkeit der Buchführung.

Das Ergebnis einer formell ordnungsgemäßen Buchführung ist nur insoweit nicht der Besteuerung zugrunde zu legen, als die Vermutung des § 158 AO von der Finanzbehörde widerlegt wird (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2015, Rz 4). Aufgrund von Einzelprüfungen wird die sachliche Richtigkeit einer formell ordnungsgemäßen Buchführung erschüttert, wenn nachgewiesen wird, dass einzelne Geschäftsvorfälle nicht oder sachlich unrichtig in der Buchführung dargestellt sind. Die Einzelprüfung kann insofern den zwingenden Beweis dafür liefern, dass das Ergebnis der Buchführung sachlich nicht richtig ist. Sofern lediglich Zweifel an der ordnungsmäßigen Verbuchung einzelner Geschäftsvorfälle bestehen, hängt das weitere Verfahren davon ab, ob der Steuerpflichtige seiner Mitverantwortung für die Sachverhaltsaufklärung nachkommt (vgl. BFH-Beschluss vom 21. April 2005 X B 115/04, juris; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 158 AO Rz 15).

- 41** (2) Nach § 11 Abs. 1 HmbSpVStG können zur Sicherstellung einer gleichmäßigen und vollständigen Festsetzung und Erhebung der Spielvergnügungsteuer die Mitarbeiter der zuständigen Behörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume von in § 3 HmbSpVStG genannten Personen (Aufsteller der Spielgeräte und Inhaber des Aufstellungsortes) während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Spielvergnügungsteuernachschaue). Nach § 11 Abs. 2 HmbSpVStG haben die in § 3 genannten Personen und die von ihnen betrauten Personen auf Verlangen der Mitarbeiter Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Unterlagen vorzulegen, Auskünfte zu erteilen und die notwendigen Verrichtungen an den Spielgeräten vorzunehmen, damit die Feststellungen ermöglicht werden.
- 42** (3) Der Wortlaut des § 11 Abs. 2 HmbSpVStG ist so zu verstehen, dass auch die Mitarbeiter der Finanzbehörde im Rahmen der Nachschau die Spielgeräte mit eigenen Geräten auslesen dürfen. Die Gesetzesformulierung "damit die Feststellungen ermöglicht werden" richtet sich primär an die Mitarbeiter der Finanzbehörden, die nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO den Sachverhalt zu ermitteln haben. Diese Auslegung entspricht dem Sinn und Zweck der Norm, eine zeitnahe und cursorische Kontrolle zu gewährleisten (vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drucks 18/2662, 8, zu § 11 HmbSpVStG).
- 43** Eine solche Kontrollmöglichkeit wäre nicht in der erforderlichen Weise gegeben, wenn die Mitarbeiter der Finanzbehörde die Spielgeräte nicht mit eigenen Geräten auslesen dürften. Zudem ist vorgeschrieben, dass die Geldspielgeräte eine Auslesung ermöglichen müssen. So haben nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 der Spielverordnung die Spielgeräte eine Kontrolleinrichtung zu enthalten, die sämtliche Einsätze, Gewinne und den Kassensinhalt zeitgerecht, unmittelbar und auslesbar erfasst. Geldspielgeräte ohne diese Bauart dürfen nicht zugelassen werden.
- 44** § 147 Abs. 6 Satz 1 AO steht dieser Auslegung nicht entgegen. Nach dieser Vorschrift hat die Finanzbehörde, wenn nach § 146 Abs. 1 AO aufzubewahrende Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. § 11 Abs. 2 HmbSpVStG geht § 147 Abs. 6 Satz 1 AO, der seinem Wortlaut nach ein unmittelbares Zugriffsrecht der Finanzbehörden auf elektronische Daten nur für die Außenprüfung vorsieht, als Spezialnorm vor.
- 45** (4) Entsprechend diesen Grundsätzen waren die Buchführung und die Aufzeichnungen der Antragstellerin nicht gemäß § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen. Die vom FA durchgeführten Nachschauen ergaben einen um 52 % höheren durchschnittlichen Spieleinsatz pro Tag und Spielgerät als die Antragstellerin angemeldet hatte. In neun der von der Schätzung betroffenen Anmeldezeiträume betrugen die Abweichungen der bei der Nachschau festgestellten Spieleinsätze von den angemeldeten Spieleinsätzen mehr als 40 %. Da die Antragstellerin diese erheblichen Abweichungen nicht erklären konnte, ist durch die Nachschauen die sachliche Unrichtigkeit der Buchführung belegt. Das FA durfte die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 Satz 1, § 162 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 i.V.m. § 158 AO schätzen. Die Ergebnisse der drei Nachschauen sind verwertbar. Insbesondere steht der Verwertbarkeit nicht entgegen, dass das FA im Rahmen nicht nur der dritten Nachschau die Spielgeräte der Antragstellerin mit einem eigenen Gerät auslas. Nach § 11 Abs. 2 HmbSpVStG war das FA hierzu berechtigt. Hinsichtlich der ersten zwei Nachschauen ist davon auszugehen, dass die Auslesedaten des FA und des Geschäftsführers der Antragstellerin übereinstimmten, da die Antragstellerin nichts Gegenteiliges vorgetragen hat. Es hätte der Antragstellerin im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 Satz 1 AO obliegen, Gegenteiliges vorzutragen.
- 46** bb) Da das FA bereits nach § 162 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 AO wegen sachlicher Unrichtigkeit der Buchführung zur Schätzung berechtigt war, kann dahinstehen, ob das FA die Besteuerungsgrundlagen auch nach § 162 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2, § 158, § 146 Abs. 4 AO wegen formeller Mangelhaftigkeit der Buchführung schätzen durfte. Darauf, ob

die Antragstellerin gegen § 146 Abs. 4 AO verstieß, indem sie die in den Spielgeräten gespeicherten elektronischen Daten vor Ablauf eines zusammenhängenden Monats auslas, löschte und extern (elektronisch) speicherte und bei der Datenübertragung die Möglichkeit einer Manipulation der Daten nicht ausgeschlossen war, kommt es im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht (mehr) an.

- 47** Daher ist auch nicht mehr darauf einzugehen, welche Bedeutung den Schreiben des FA vom 27. Juni 2014 und vom 16. März 2015 zukommt.
- 48** cc) An der Rechtmäßigkeit der Schätzungsbescheide bestehen auch der Höhe nach keine ernstlichen Zweifel.
- 49** (1) Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind gemäß § 162 Abs. 1 Satz 2 AO alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Die gewonnenen Schätzungsergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Deshalb sind alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des der Finanzbehörde Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2015 VIII R 49/12, juris, Rz 19). Ziel der Schätzung ist der Ansatz derjenigen Besteuerungsgrundlagen, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 36/02, BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.1.b). Dabei erscheint eine Schätzung nicht schon deswegen als rechtswidrig, weil sie von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht. Solche Abweichungen sind notwendig mit einer Schätzung verbunden, die in Unkenntnis der wahren Gegebenheiten erfolgt. Die Schätzung erweist sich vielmehr erst dann als rechtswidrig, wenn sie den durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmen verlässt (vgl. BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992 IV R 34/90, BFHE 169, 503, BStBl II 1993, 259, unter 2.b). In einem Streitverfahren müssen die Schätzungsgrundlagen von der Finanzbehörde so dargelegt werden, dass ihre Nachprüfbarkeit möglich ist. Das zahlenmäßige Ergebnis der Schätzung muss auf Schlüssigkeit hin kontrollierbar sein (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 2011 XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921, Rz 24).
- 50** Die Schätzung ist vom Gericht voll überprüfbar, weil sie keine Ermessensentscheidung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, unter III.A.2.b). Dies gilt auch für den BFH im Beschwerdeverfahren. Der BFH ist insoweit Tatsacheninstanz und anders als im Revisionsverfahren nicht an die tatsächlichen Feststellungen des FG gebunden (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 31).
- 51** (2) Entsprechend diesen Grundsätzen kam das FG zutreffend zu dem Ergebnis, dass die Rechtmäßigkeit der Schätzungsbescheide auch der Höhe nach nicht ernstlich zweifelhaft ist.
- 52** Das FA hat aufgrund der drei Nachschauen am 24. Juni 2014, 3. Dezember 2014 und 28. Juli 2015 einen durchschnittlichen Spieleinsatz von 514 € pro Tag und Geldspielgerät ermittelt und sich hieran bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Steuerbescheide August 2014 bis Juni 2015 orientiert. Es hat die Schätzungsgrundlage im jeweiligen Bescheid dargelegt. Anders als die Antragstellerin meint, sind drei Nachschauen mit einem Nachschauzeitraum von insgesamt mehr als 30 Tagen für die Schätzung der Spieleinsätze in einem Zeitraum von elf Monaten ausreichend. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund anzunehmen, dass das FA unterschiedliche Monatsphasen und Jahreszeiten (Juni, Juli und Dezember) gewählt hat. Saisonale Unterschiede wurden damit berücksichtigt. Zwar ist es zutreffend, dass das FA im Rahmen der Schätzung insgesamt zu wenig gesetzliche Feiertage berücksichtigt hat. Zudem hat es der Berechnung des Durchschnittseinsatzes aus der ersten Nachschau statt eines Nachschauzeitraums von 23 Tagen einen Nachschauzeitraum von nur 22 Tagen zugrunde gelegt. Dies führt aber im Ergebnis nur zu einer Abweichung von 3,5 % des ermittelten Durchschnittseinsatzes zugunsten der Antragstellerin. Angesichts des Umstandes, dass der in den Nachschauen ermittelte Durchschnittseinsatz den tatsächlich angemeldeten durchschnittlichen Spieleinsatz um 52 % übersteigt, fällt die Abweichung von 3,5 % nicht ins Gewicht. Diese liegt innerhalb des zulässigen Schätzungsrahmens und führt nicht zur Rechtswidrigkeit der Schätzung.
- 53** 5. Die Vollziehung ist auch nicht nach § 69 Abs. 3 Satz 3 und Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO wegen einer unbilligen Härte aufzuheben. Die Antragstellerin hat die streitigen Steuerforderungen bereits bezahlt. Deshalb ist davon auszugehen, dass ihr durch die Nichtaufhebung der Vollziehung keine wirtschaftlichen Nachteile drohen. Eine Aufhebung der Vollziehung wegen unbilliger Härte scheidet zudem auch deshalb aus, weil Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide nicht bestehen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2011 I S 7/11, BFH/NV 2012, 583, Rz 12).
- 54** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de