



FINANZGERICHT MÜNSTER

B E S C H L U S S

In dem Rechtsstreit

N GmbH & Co. KG, vertreten durch die Firma N GmbH, d. vertr. durch den Geschäftsführer S N,

- Antragstellerin -

Prozessbevollmächtigte:

gegen

Finanzamt O
- vertreten durch ... -

- Antragsgegner -

wegen

Antrag auf Aussetzung der Vollziehung
(Umsatzsteuer-Vorauszahlungen Januar und
Februar 2023)

hat der 5. Senat in der Besetzung:

Vorsitzender Richter am Finanzgericht	...
...	...
...	...

am 17.07.2023 beschlossen:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung).

G r ü n d e :

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.

Die Antragstellerin mit Sitz in O hat die Rechtsform einer GmbH & Co. KG, [...].

Die Antragstellerin betreibt in X Gemeinden Spielhallen, in denen Glücksspiel mit Geldspielautomaten betrieben wird.

Hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung für August 2021 hatte der beschließende Senat auf den Antrag der Antragstellerin mit Beschluss vom 27.12.2021, Az. 5 V 2705/21 U, die Aussetzung der Vollziehung (AdV) gewährt. Der Senat hatte zugleich die Beschwerde zum BFH zugelassen. Mit Beschluss vom 26.09.2022, XI B 9/22 (AdV), hatte der BFH auf die Beschwerde des Antragsgegners den Beschluss des Senats vom 27.12.2021, 5 V 2705/21 U, aufgehoben und den Antrag der Antragstellerin abgelehnt. Wegen der Gründe wird auf den Beschluss vom 26.09.2022 Bezug genommen. Die Antragstellerin wandte sich gegen die Entscheidung des BFH mit einer Anhörungsrüge gemäß § 133a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Wegen der Einzelheiten wird auf die Rügeschrift der Antragstellerin vom 25.10.2022 Bezug genommen. Außerdem legte die Antragstellerin gegen den BFH-Beschluss vom 26.09.2022, XI B 9/22 AdV, Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht ein, welche dort im Allgemeinen Register unter dem Aktenzeichen XI S 12/22 geführt wird. Wegen der Einzelheiten wird auf die Beschwerdeschrift der Antragstellerin vom 17.11.2022 Bezug genommen.

In ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar und Februar 2023 berücksichtigte die Antragstellerin ihre Glücksspielumsätze als gemäß Art. 135 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) steuerbefreit. Die Steueranmeldungen standen einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 Abgabenordnung – AO).

Der Antragsgegner, der hingegen die Glückspielumsätze als umsatzsteuerpflichtig ansah, setzte mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Januar 2023 auf ... € (Nachzahlungsforderung ... €, Bescheid vom 13.03.2023) und für den Voranmeldungszeitraum Februar 2023 auf ... € (Nachzahlungsforderung ... €, Bescheid vom 30.03.2023) fest.

Die Antragstellerin legte gegen die Bescheide jeweils Einspruch ein und beantragte mit Schreiben vom 19.04.2023 bzw. 20.04.2023 die AdV. Der Oberste belgische Finanzhof, Tribunal de première instance de Liège, habe in gleicher Umsatzsteuerangelegenheit genau umgekehrt zum BFH, Beschluss vom 26.09.2022, XI B 9/22 (AdV), entschieden und mit Beschluss vom 30.01.2023 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH (Rechtssachen C-73/23) gerichtet. Der BFH habe dagegen letztlich über europäisches Recht entschieden, obwohl nur der EuGH über das harmonisierte Umsatzsteuerrecht entscheiden dürfe.

Am 02.05.2023 lehnte der Antragsgegner die Anträge der Antragstellerin auf AdV der Umsatzsteuervorauszahlungen für Januar und Februar 2023 unter Hinweis auf den Beschluss des BFH vom 26.09.2022 (XI B 9/22 AdV) ab.

Über die Einsprüche gegen die geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen für die Voranmeldungszeiträume Januar und Februar 2023 ist noch nicht entschieden.

Am 16.05.2023 hat die Antragstellerin die AdV der Umsatzsteuervorauszahlungen Januar und Februar 2023 bei Gericht beantragt. Zur Begründung führt sie wie folgt aus:

An den angefochtenen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheiden beständen erhebliche Zweifel. Diese Zweifel würden sich zum einen darauf gründen, dass der BFH in seinem Beschluss vom 26.09.2022 XI B 9/22 (AdV) nicht auf das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses eingegangen sei, und zum anderen darauf, dass der Oberste belgische Finanzhof, Tribunal de première instance de Liège, in gleicher Umsatzsteuerangelegenheit genau umgekehrt entschieden habe und mit Beschlüssen vom 30.01.2023 und 18.11.2022 zwei Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH (Rechtssachen C-73/23 und C-741/22) gerichtet habe. Der Belgische Finanzgerichtshof vertrete hier die nach Ansicht der Antragstellerin richtige Auffassung, dass im Hinblick auf den steuerlichen Neutralitätsgrundsatz das terrestrische Automatenpiel und das

online angebotene Automaten spiel umsatzsteuerlich gleich zu behandeln seien. Würden zwei Oberste Finanzgerichtshöfe in der gleichen Steuerproblematik genau umgekehrt entscheiden, ergebe sich schon dadurch die Zweifelhaftigkeit der Entscheidung des BFH vom 26.09.2022 XI B 9/22 (AdV). Wenn keine Zweifel an der Richtigkeit der Mehrwertsteuerbelastung vorlägen, hätten zwei oberste Gerichte nicht unterschiedlich entschieden und es wäre erst recht keine Vorlage an den EuGH erfolgt, der ausschließlich für Entscheidungen bezüglich umsatzsteuerrechtlicher Problematiken zuständig sei.

Im Übrigen verweise sie, die Antragstellerin, auf ihren Vortrag im Verfahren wegen AdV der Umsatzsteuervorauszahlungen Juli 2021 und September 2021 bis Juli 2022, Az. 5 V 2678/22 U, so dass die Antragstellerin ihren Antrag damit weiter wie folgt begründet:

1. Sie, die Antragstellerin, könne auch weiterhin nicht akzeptieren, dass ihre Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten nach der Rechtslage ab dem 06.05.2006 als umsatzsteuerpflichtig behandelt würden. Die öffentlichen Spielbanken, die zuvor ausdrücklich von der Umsatzsteuer befreit gewesen seien, unterlägen auch nach dem 06.05.2006 praktisch keiner Umsatzsteuerpflicht. Es handele sich bei der angeblichen Einführung der Umsatzsteuerpflicht auf die Umsätze der öffentlichen Spielbanken zum 06.05.2006 um einen Etikettenschwindel des Gesetzgebers. Tatsächlich hätten die Umsätze der öffentlichen Spielbanken zu keinem Zeitpunkt wirklich der Umsatzsteuer unterworfen werden sollen. Die Rechtsänderung sei nur deshalb erfolgt, weil der EuGH in seinem Urteil Linneweber vom 17.02.2015 eine Verletzung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes erkannt habe. Um die Besteuerung der Umsätze des gewerblichen Automaten spiels weiterhin um jeden Preis aufrecht zu erhalten, habe der Gesetzgeber in die Trickkiste gegriffen und sich eine angebliche Besteuerung der Umsätze der öffentlichen Spielbanken ab dem 06.05.2006 einfallen lassen. Dabei sei ihm voll bewusst gewesen, dass sich Umsätze aus dem Automatenglücksspiel nicht würden unionsrechtskonform besteuern lassen.

Schon der Umstand, dass der Gesetzgeber von einer „Doppelbelastung“ von Spielbankenabgabe und Umsatzsteuer bei den öffentlichen Spielbanken ausgehe, sei ein Beleg dafür, dass der Gesetzgeber erkannt habe, dass die Umsatzsteuer keine indirekte, auf Abwälzbarkeit angelegte Steuer sei, und zwar weder für die öffentlichen

Spielbanken noch für die Antragstellerin. Denn eine auf Abwälzbarkeit angelegte Steuer dürfe keine Belastung für den Unternehmer darstellen. Sie solle den Endverbraucher und nicht den Unternehmer belasten. Auch der Antragsgegner räume vorliegend ein, dass Umsatzsteuer und Spielbankenabgabe zu einer „Doppelbelastung“ führen würden.

Sie, die Antragstellerin, könne sich unmittelbar auf die durch die Richtlinie in Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL gewährte Umsatzsteuerfreiheit berufen, weil die Umsätze der mit ihr im Wettbewerb stehenden öffentlichen Spielbanken zwar seit dem 06.05.2006 einer Steuer unterworfen würden, die als „Umsatzsteuer“ bezeichnet werde, die aber jedenfalls nicht sämtliche charakteristische Merkmale einer Mehrwertsteuer erfülle und die damit keine Mehrwertsteuer im Sinne der Richtlinie sei.

Es widerspreche dem steuerlichen Neutralitätsgrundsatz, wenn die Umsätze der öffentlichen Spielbanken trotz der Gesetzesänderung tatsächlich keiner Umsatzbesteuerung unterworfen wären. Vorliegend spreche vieles dafür, dass es sich bei der Steuer, die von den Betreibern der öffentlichen Spielbanken erhoben werde, trotz der Bezeichnung als „Umsatzsteuer“ in Wirklichkeit nicht um eine Umsatzsteuer handele. Allein die Bezeichnung der zu entrichtenden Steuer als „Umsatzsteuer“ reiche für sich genommen nicht aus, um zu der Annahme zu gelangen, die Umsätze der öffentlichen Spielbanken würden tatsächlich umsatzsteuerpflichtig sein. Maßgeblich sei der materielle Gehalt der Steuer, der sich aus dem Steuertatbestand, dem Steuermaßstab und den wirtschaftlichen Auswirkungen der Steuer ergebe. Da es sich bei der Umsatzsteuer um eine unionsrechtlich harmonisierte Steuer handele, sei die Steuer an den Grundsätzen zu messen, welche der EuGH als charakteristische Merkmale für die Mehrwertsteuer aufgestellt habe.

Führe die Steuer zu Belastungen des Unternehmers, könne sie keine Mehrwertsteuer im Sinne des harmonisierten Mehrwertsteuersystems sein. Die „Umsatzsteuer“ auf die Geldspielumsätze öffentlicher Spielbanken sei nicht konkret auf eine Überwälzung auf den Verbraucher angelegt. Auch bei einer nach der Gesetzesbegründung vorgesehenen „mittelbaren Weitergabe der Umsatzsteuer an den Endverbraucher“ handele es sich nicht um eine beabsichtigte Abwälzung der Steuer, wie sie für die Mehrwertsteuer charakteristisch sei. Weder werde jeder einzelne Umsatz proportional nach Maßgabe seines Preises besteuert, noch sei eine konkrete Abwälzung auf den Verbraucher vorgesehen. Der Gesetzgeber sei vielmehr davon ausgegangen, dass die

Steuer zu Belastungen bei den Spielbankunternehmern führe, die dann auf andere Weise ausgeglichen würden. Bereits der Umstand, dass die Steuer nach dem Gesamtumsatz in Gestalt des Spielertrages am Ende eines Jahres berechnet werde, spreche dagegen, dass es sich um eine auf Überwälzung auf den Endverbraucher angelegte Steuer handle. Denn eine Überwälzung auf den Verbraucher würde voraussetzen, dass im Moment der Ausführung des Umsatzes die Höhe der Steuer feststehe. Diese könne aber erst am Ende des Jahres berechnet werden und sei abhängig von der Höhe der Jahresumsätze. Damit kenne das leistende Spielbankunternehmen eine ggf. zu überwälzende Steuerbelastung im Moment der Leistungsausführung noch gar nicht, jedenfalls nicht genau der Höhe nach.

Der BFH habe sich unter Ziffer 5 seines Beschlusses vom 26.09.2022, XI B 9/22 (AdV) nicht mit dem Vortrag befasst, dass es sich bei der als „Umsatzsteuer“ bezeichneten Steuer, welche seit dem 06.05.2006 aufgrund der Gesetzesänderung des 4 Nr. 9b UStG von den öffentlichen Spielbanken zu entrichten sei, in Wahrheit nicht um eine Umsatzsteuer im Sinne der Richtlinie handle, da die Steuer jedenfalls nicht auf vollständige Abwälzbarkeit auf die Spielgäste angelegt sei. Würde der BFH sich dem Argument der einer Abwälzbarkeit entgegenstehenden Gesetzesbegründung stellen, müsse er aber zu dem Ergebnis gelangen, dass die öffentlichen Spielbanken noch immer von der Umsatzsteuer befreit seien.

Auch könne nach der Rechtsprechung des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren Metropol Spielstätten C-440/12 die Kasseneinnahme nur dann als Bemessungsgrundlage für die Steuer herangezogen werden, wenn die Umsätze der Geldspielgeräte durch zwingende gesetzliche Vorschriften begrenzt seien. Damit müsse bei öffentlichen Spielbanken an sich der gesamte Spieleinsatz als Entgelt bzw. Bemessungsgrundlage herangezogen werden, da die Betreiber der öffentlichen Spielbanken mangels zwingender gesetzlicher Vorschriften über sämtliche Spieleinsätze „verfügen“ könnten. Dies habe im Übrigen auch der BFH selbst schon in ständiger Rechtsprechung bestätigt (Urteil vom 01.09.2010, V R 32/09, BStBl II 2011, 300, Rn. 19), der den gesamten Spieleinsatz und nicht die Kasseneinnahme am Ende eines Monats als Entgelt angesehen habe, was allerdings eine tatsächliche Unmöglichkeit der Besteuerung der Umsätze der öffentlichen Spielbanken beinhalte, da mindestens 95 % der geleisteten Spieleinsätze wieder als Gewinne an die Spielgäste ausgezahlt würden. Aus den maximal 5% der Spieleinsätze bei den Betreibern

verbleibenden Spieleinsätzen müssten die Betreiber also 19% der Spieleinsätze an Umsatzsteuer abführen, was sich als tatsächlich unmöglich darstelle. Auch seien die wieder ausgeschütteten Einsätze nicht technisch und gegenständlich von den Einsätzen, die der Betreiber tatsächlich für sich verbuchen könne, getrennt.

In seinem Beschluss vom 26.09.2022 XI B 9/22 (AdV) habe sich der BFH nicht mit dem Vortrag der Antragstellerin befasst, wonach die Umsätze der öffentlichen Spielbanken sich nicht unionsrechtskonform besteuern ließen, da sich keine geeignete Bemessungsgrundlage finden ließe. Lasse sich keine geeignete Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Umsätze der öffentlichen Spielbanken finden, seien sie von der Umsatzsteuer zu befreien mit der Folge, dass sich auch die Antragstellerin aufgrund des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes auf die Umsatzsteuerbefreiung berufen könne. Hierauf sei der BFH mit keinem Wort eingegangen, obwohl auch in der Kommentierung Sölch/ Ringleb-Mößlang, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 9, Rn. 33, die Auffassung vertreten werde, dass die Behandlung der Kasseneinnahmen als Bemessungsgrundlage sich auf die Fälle beschränke, in denen eine Mindestausschüttung gesetzlich vorgeschrieben sei und die wiederausgeschütteten Einsätze technisch und gegenständlich von den Einsätzen, die der Betreiber tatsächlich für sich verbuchen könne, getrennt seien.

Die hier vorgenommene Besteuerung auf der Grundlage des Spielertrages am Ende eines Jahres ähnele hier ihrem Charakter nach einer besonderen direkten Ertragsteuer und keiner indirekten Steuer. Hier werde anders als bei „normalen“ direkten Ertragsteuern nur nicht der erzielte Gewinn – als Unterschiedsbetrag zwischen zwei Betriebsvermögen innerhalb eines bestimmten Zeitraums –, sondern der erzielte Umsatz innerhalb eines bestimmten Zeitraums als Bemessungsgrundlage herangezogen. Dies ändere aber nichts an dem Charakter einer direkten Ertragsteuer.

Dem Gesetzgeber sei ausweislich der Gesetzesbegründung völlig klar gewesen, dass die angeblich mögliche mittelbare Weitergabe der Steuer an den Endverbraucher nicht ausreichen würde, die mit der Steuer für die Unternehmer einhergehenden Belastungen aufzufangen, sondern zusätzliche Senkungen bei anderen Abgaben erforderlich seien, damit die Spielbankunternehmer die mit der „Umsatzsteuer“ einhergehenden Belastungen abfangen könnten. Tatsächlich seien alle Landesgesetzgeber davon ausgegangen, dass die „Umsatzsteuer“ die Spielbankunternehmen wirtschaftlich

belaste. Aus diesem Grunde sei in allen Spielbankgesetzen der Länder eine Verrechnung der Spielbankabgabe mit der „Umsatzsteuer“ enthalten. Die Antragstellerin verweist insoweit auf eine tabellarische Aufstellung.

Die offensichtliche Notwendigkeit im Zusammenhang mit der Einführung der „Umsatzsteuer“ für Spielbanken, die Spielbankenabgabe genau um den Betrag der Umsatzsteuer zu senken, zudem noch mit dem Ziel, mit der „Umsatzsteuer“ einhergehende Belastungen für die Unternehmer abzumildern, sei ein weiterer sicherer Beleg dafür, dass die „Umsatzsteuer“, wie sie von den Spielbanken erhoben werde, nicht auf Abwälzung auf den Endverbraucher angelegt sei. Damit handele es sich also in Wahrheit nicht um eine Umsatzsteuer, sondern um einen Etikettenschwindel des deutschen Gesetzgebers. Eine direkte Ertragsteuer werde lediglich als „Umsatzsteuer“ verkauft, und zwar nur zu dem Zweck, mit der Steuer nach dem EuGH-Urteil Linneweber vom 17.02.2005 angeblich den steuerlichen Neutralitätsgrundsatz wieder hergestellt zu haben. Die Umsätze der öffentlichen Spielbanken seien nach alledem noch immer von der Umsatzsteuer befreit.

Der BFH habe in seinen bisherigen Entscheidungen zur Umsatzbesteuerung von Geldspielgeräten immer unterstellt, dass die Umsätze der Spielbanken seit dem 06.05.2006 einer Umsatzbesteuerung unterliegen würden, ohne sich dabei mit dem materiellen Gehalt der zum 06.05.2006 eingeführten Steuer zu befassen. Es sei bislang keinesfalls geklärt, dass es sich bei der seit dem 06.05.2006 auf Spielbankenumsätze erhobenen Steuer um eine Steuer handele, welche ihrem materiellen Gehalt nach die Anforderungen an eine Mehrwertsteuer nach dem harmonisierten Mehrwertsteuersystem erfülle. Auch in der Rechtssache Metropol Spielstätten C-440/12, Urteil vom 24.10.2013, habe der EuGH sich nicht mit der Frage auseinandersetzen gehabt, ob die von den Spielbanken seit dem 06.05.2006 zu entrichtende Steuer tatsächlich eine Mehrwertsteuer im Sinne der Richtlinie sei. Das Urteil vom 24.10.2013 zeige aber die Zweifel daran, dass die Spielbanken einer Umsatzbesteuerung unterliegen würden, auf. Außerdem lasse sich der Begründung des BFH in dem Beschluss über eine Anhörungsrüge eines Spielhallenbetreibers, Az. V S 9/22, Seite 7, letzter Absatz, entnehmen, dass durch die Einführung der Umsatzsteuerpflicht auf Spielbankenumsätze eine Belastung der Spielbankunternehmer eintrete, was auch Zweck der Änderung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG gewesen sei. Damit räume der BFH in bislang noch nie dagewesener Deutlichkeit ein, dass es sich

bei der Umsatzsteuer gerade nicht um eine auf Abwälzbarkeit angelegte Steuer handele, sondern um eine Steuer, die zielgerichtet den Unternehmer belasten solle. Nur auf den ersten Blick betreffe dieser Satz allein die Spielbankunternehmer. Bei genauerer Betrachtung betreffe die darin enthaltende Aussage auch die Betreiber gewerblicher Geldgewinnspielgeräte wie die Antragstellerin. Denn auch sie würden erst durch die zum Mai 2006 in Kraft getretene Änderung des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG Umsatzsteuer zahlen und damit systemwidrig mit einer als „Umsatzsteuer“ bezeichneten Unternehmenssteuer belastet.

2. Sie, die Antragstellerin, könne sich jedenfalls seit dem 01.07.2021 unmittelbar auf die Steuerbefreiungsvorschrift des Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) berufen. Denn sie werde trotz des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität seit dem Inkrafttreten des GlüStV 2021 zum 01.07.2021 gegenüber den seit diesem Zeitpunkt gemäß § 22a GlüStV erlaubten virtuellen Automatenspielen im Internet hinsichtlich der Mehrwertsteuer und damit hinsichtlich gleichartiger und mit ihr im Wettbewerb stehender Dienstleistungen benachteiligt. So würde das virtuelle Automatenspiel gemäß § 4 Nr. 9b UStG i.V.m. §§ 36 ff. Rennwett- und Lotteriegengesetzes von der Umsatzsteuer befreit. Da es sich bei den virtuellen Automatenspielen um die gleichen Spiele handele, wie diejenigen, die in den Spielhallen der Antragstellerin angeboten würden, liege eine Verletzung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes zu Lasten der Antragstellerin vor.

Geldspielautomaten würden sämtlich derselben Kategorie von Glücksspielen angehören (vgl. EuGH-Urteil vom 10.11.2011, C-259/10, HFR 2012, 98, Rn. 55). Auch die Europäische Kommission sei der Auffassung, dass es sich bei virtuellen Automatenspielen gegenüber den terrestrischen Angeboten um die gleiche Glücksspielform handele (vgl. Beschluss der Kommission vom 20.09.2011, Az. C (2011) 6499, Amtsblatt der Europäischen Union L 86/3). In Bezug auf die steuerliche Behandlung könne es keinen Unterschied machen, ob das Spiel an den terrestrisch betriebenen Geldspielautomaten in Spielhallen oder an virtuellen Geldspielautomaten über das Internet angeboten werde.

Die dargestellten ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit würden durch den Beschluss des BFH vom 26.09.2022 XI B 9/22 (AdV) nicht ausgeräumt. In jenem Verfahren habe der BFH den Anspruch der Antragstellerin auf rechtliches Gehör gem.

Art. 103 Abs. 1 GG in entscheidungserheblicher Weise verletzt; er sei auf das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses nicht eingegangen. Gehe das Gericht auf den wesentlichen Kern des Vorbringens eines Beteiligten zu einer Frage, die für das Verfahren von zentraler Bedeutung sei, in der Begründung der Entscheidung nicht ein, so lasse dies auf die Nichtberücksichtigung des Vortrags schließen, sofern er nicht nach dem Rechtsstandpunkt des Gerichts unerheblich oder offensichtlich unsubstantiiert sei (vgl. zum Ganzen BVerfG, Kammerbeschl. v. 24.01.2018, 2 BvR 2026/17, juris Rn. 14, sowie Kammerbeschl. v. 24.02.2009, 1 BvR 188/09, juris Rn. 9, jeweils m.w.N.).

a) Der BFH sei zwar mit der Rechtsprechung des EuGH zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass die Frage, ob terrestrisches und virtuelles Automatenspiel hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden dürfe, davon abhängen, ob es sich um gleichartige oder um ungleiche Dienstleistungen handele. So werde in dem vom BFH zur Stützung seiner Rechtsauffassung zitierten EuGH-Urteil „The Rank Group“ ausgeführt, dass eine Gleichartigkeit zweier Dienstleistungen vorliege, wenn sie ähnliche Eigenschaften hätten und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen würden.

Sodann habe der BFH jedoch die Gleichartigkeit verneint, wobei er bei seiner Wertung wesentlichen Vortrag der Antragstellerin unberücksichtigt gelassen habe. Tatsächlich sei vorliegend eine solche Gleichartigkeit zu bejahen. Die Antragstellerin hat hierzu ein Kurzgutachten von Dr. B X (H GmbH) vorgelegt, auf das vorliegend Bezug genommen wird.

Der BFH sei in seiner Entscheidung vom 26.09.2022 hingegen weder auf das vorgelegte Kurzgutachten selbst noch auf den Vortrag der Antragstellerin zum Inhalt des Kurzgutachtens eingegangen. Da es bei der Beurteilung der Frage der Gleichartigkeit insbesondere auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers ankomme, hätte der BFH sich zur Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör aber mit dem unwidersprochenen und glaubhaft gemachten Vortrag der Antragstellerin auseinandersetzen müssen, dass mindestens etwa zwei Drittel der Spieler, die an terrestrischen Automaten spielen würden, auch am virtuellen Automatenspiel

teilnehmen würden und umgekehrt. Diese Überschneidung bei den teilnehmenden Spielern indiziere, dass beide Spielformen die gleichen Bedürfnisse der Verbraucher befriedigen würden, was nach der Rechtsprechung des EuGH wiederum ein Indiz für die Gleichartigkeit beider Spielformen und das zwischen ihnen bestehende Wettbewerbsverhältnis sei, was eine unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer verbiete. Die dargelegte Verletzung des rechtlichen Gehörs sei entscheidungserheblich, da die Entscheidung des BFH bei richtiger Würdigung des Vorbringens der Antragstellerin hätte anders ausfallen können.

Für die Gleichartigkeit von virtuellem und terrestrischem Automatenspiel aufgrund eines bestehenden Wettbewerbsverhältnisses sowie aufgrund der Austauschbarkeit der beiden Leistungen spreche auch der Umstand, dass der Marktführer im Bereich Automatenglücksspiel, die Firma Z, seit kurzem mit dem Produkt „M“ speziell für Spielhallenbetreiber die Möglichkeit anbiete, am Online-Glücksspiel zu teilzuhaben, ohne selbst ein solches betreiben zu müssen. Es werde hierzu auf die zum Z-Konzern gehörende Firma A GmbH herausgegebene Broschüre Bezug genommen. Beabsichtigt sei, Spielhallenbetreiber zu animieren, in ihren Spielhallen entsprechende Terminals aufzustellen, über die sich dann die Besucher der Spielhalle für das virtuelle Automatenspiel registrieren könnten. Der dort beworbene „lokale Geldbezug in der Nähe Ihrer Spielstätte“ (Gewinnauszahlung direkt in der Spielhalle) würde die Gäste zum Wiederkehren ins Kasino animieren. Letztlich sollten die Spielhallengäste über das online-Partizipationsmodell dazu animiert werden, während der gesetzlichen Spielpausen auf das virtuelle Automatenspiel überzugehen. Solche Spielpausen von jeweils 5 Minuten nach 1 Stunde bzw. 3 Stunden Spielbetrieb seien für terrestrischem Geldspielgeräte in § 13 Nr. 6 und 6a der Spielverordnung vorgegeben. Der Broschüre lasse sich entnehmen, dass die Anbieter virtueller Automatenspieler gezielt Spieler für ihr Produkt bei den Anbietern der terrestrischen Automaten Spiele abwerben würden.

b) In ständiger Rechtsprechung betone der EuGH, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es nicht zulasse, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.

Der BFH habe – obwohl es nach der Rechtsprechung des EuGH für die Frage der Gleichartigkeit zweier Dienstleistungen insbesondere darauf ankomme, ob ein

Wettbewerbsverhältnis bestehe – in seinen Entscheidungsgründen offen gelassen, ob ein solches Wettbewerbsverhältnis zwischen virtuellen und terrestrischen Automatenspielen bestehe. Ein solches Wettbewerbsverhältnis zwischen den beiden Dienstleistungen sei aber anzunehmen, was die Gleichartigkeit indiziere. Insbesondere sei die Gleichartigkeit der beiden Dienstleistungen nicht aufgrund des unterschiedlichen Vertriebsweges zu verneinen.

Wenn der BFH Unterschiede im Hinblick auf die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen der verschiedenen Spielangebote sehe, habe er aber nicht berücksichtigt, dass ein enormes Konkurrenzverhältnis zwischen Spielhallen und Online-Casinos bestehe und die Online-Casinos ihr Angebot genau auf das Publikum der Spielhallen ausrichten würden. Mit dieser Konkurrenzsituation habe sich der BFH vorsorglich nicht befasst. Die Unterschiede zwischen den in den Spielbanken aufgestellten Geräten und denen der Antragstellerin, hinsichtlich derer der EuGH in seiner Linneweber-Entscheidung eindeutig festgestellt habe, dass deren umsatzsteuerliche Ungleichbehandlung gegen die MwStSystRL verstoße, seien wesentlich größer als die Unterschiede zwischen den virtuellen, online angebotenen Automaten und denen der Antragstellerin – schon was die Einsätze und Ausschüttungen betreffe. Die Umsätze der in den öffentlichen Spielbanken aufgestellten Automaten seien anders als die Umsätze der virtuellen Automaten sowie die von der Antragstellerin aufgestellten Automaten nicht durch gesetzliche Vorschriften begrenzt. Gleichwohl sei der EuGH im Urteil Linneweber von einer aus Sicht des Verbrauchers bestehenden Gleichartigkeit und von einem bestehenden Wettbewerbsverhältnis ausgegangen. Der Prospekt der M belege das Wettbewerbsverhältnis zwischen terrestrischen und virtuellen Automatenspielen eindrucksvoll.

Vorliegend seien sowohl die Antragstellerin als auch die Anbieter virtueller Glücksspiele in sachlicher Hinsicht auf demselben Markt tätig. Auch in räumlicher Hinsicht ständen die Anbieter in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander. Denn dort, wo die Antragstellerin ihre Glücksspiele in terrestrischen Spielhallen anbiete, würden auch die Anbieter virtueller Automatenspiele ihre Glücksspiele – via Internet – ihren Kunden anbieten. Sie, die Antragstellerin, habe dargelegt und durch ein Gutachten von Dr. B X (H GmbH) glaubhaft gemacht, dass es beim virtuellen Automatenspiel eine Überschneidung von rund zwei Dritteln der Spieler mit dem terrestrischen Spielangebot der Antragstellerin gebe.

Nach dem Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 10.04.2019 5 K 1472/17, dort Rn. 25, 26, genüge eine Angebotsüberschneidung von einem Drittel für das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses. Die Zivilgerichte würden das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses zwischen verschiedenen Glücksspielanbietern bejahen. Es werde auf die Ausführungen des Kammergerichts Berlin, Urteil vom 06.10.2020 5 U 72/19 in Rn. 39 und 40 hingewiesen.

c) Soweit der BFH in seinem Beschluss vom 26.09.2022 unter Ziffer 3 ausgeführt habe, dass selbst bei einer unterstellten Gleichartigkeit eine unterschiedliche Behandlung objektiv gerechtfertigt sein könnte, greife vorliegend keine solche Rechtfertigung. Für über das Internet (virtuell) erbrachte Automaten-Glücksspiele liege keine – wie es der BFH aber vertreten habe – unionsrechtlichen Mehrwertsteuer-Sonderregelung vor. Der BFH nenne auch, anders als es der EuGH in seinen Entscheidungen (EuGH-Urteil RPO vom 07.03.2017, C-390/15, Rn. 53; Urteil Jetair und BTWE Travel4you vom 13.03.2014, C-599/12, Rn. 55 f.) gemacht habe, keine unionsrechtliche Mehrwertsteuer-Sonderregelung, auf die sich bei unterstellter Gleichartigkeit eine unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer stützen lasse; er nenne ausschließlich die nationale Mehrwertsteuer-Sonderregelung, aus der sich die unterschiedliche Behandlung ergebe. Auch der Gesetzgeber sei im Rahmen seiner Gesetzesbegründung (BT-Drucks 19/28400, S. 44 ff., 66) nicht vom Vorliegen einer solchen unionsrechtlichen Mehrwertsteuer-Sonderregelung für virtuelle Automaten Spiele ausgegangen. Selbst der Antragsgegner und auch das Finanzgericht hätten bis zur Beschlussfassung des BFH nicht auch nur ansatzweise auf das Vorliegen einer solchen angeblich bestehenden unionsrechtlichen Mehrwertsteuer-Sonderregelung abgestellt.

In den Fällen, in denen der EuGH auf eine unionsrechtliche Mehrwertsteuer-Sonderregelung abgestellt habe, habe sich eine solche auch unmittelbar aus der Richtlinie entnehmen lassen. Dort hätten es die Richtlinienbestimmungen den Mitgliedstaaten erlaubt, die Dienstleistungen unterschiedlich zu besteuern. An einer unionsrechtlichen Mehrwertsteuer-Sonderregelung für elektronisch erbrachte Glücksspielumsätze, welche eine unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung erlauben würden, fehle es hingegen vorliegend. Soweit der BFH in diesem Zusammenhang unter Ziffer II.3b) seiner Entscheidung Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL

sowie die spätere Neufassung durch die Richtlinie 2018/1713 vom 06.11.2018 nenne und dazu anführe, dass sich durch diese Änderung nichts geändert habe und es auch danach bei der unterschiedlichen Behandlung von elektronisch und physisch erbrachten Leistungen bleibe, erschließe sich der Antragstellerin eine unionsrechtliche Mehrwertsteuer-Sonderregelung für elektronisch erbrachte Glücksspielumsätze, welche es erlauben würde, diese Umsätze einseitig von der Mehrwertsteuer zu befreien, nicht. Es gehe hier nicht lediglich um die Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze, sondern um die gänzliche Befreiung von der Mehrwertsteuer. Auch eine sonstige unionsrechtliche Mehrwertsteuer-Sonderregelung könne die Antragstellerin nicht erkennen.

Die hilfsweise Begründung des BFH (bei unterstellter Gleichartigkeit der Umsätze) für seine Entscheidung unter Ziffer 3 des Beschlusses vom 26.09.2022 und der Rechtssatz, den der BFH damit aufstelle, lese sich sinngemäß zusammengefasst etwa wie folgt: *„Selbst bei Gleichartigkeit des virtuellen und des terrestrischen Automatenspiels ist eine nationale Mehrwertsteuer-Sonderregelung für das virtuelle Automatenpiel gerechtfertigt, welche eine einseitige Mehrwertsteuerbefreiung für diese Dienstleistung vorsieht, weil es dafür zwar keine unionsrechtliche Mehrwertsteuer-Sonderregelung gibt, aber dafür im nationalen deutschen Recht eine Mehrwertsteuer-Sonderregelung besteht.“*

Ein solcher Rechtssatz sei jedoch vom EuGH in den vom BFH zitierten EuGH-Entscheidungen gerade nicht aufgestellt worden. Vielmehr bedürfe es nach der Rechtsprechung des EuGH einer ausdrücklichen *unionsrechtlichen* Mehrwertsteuer-Sonderregelung, um gleichartige Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.

Als einzige Befreiungsvorschrift käme Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG in Frage, welche jedoch gerade verbiete, dass gleichartige und miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt würden. Gleichartigkeit beider Dienstleistungen unterstellt, komme diese Vorschrift daher als Grundlage für eine einseitige Befreiung virtueller Automatenspiele nicht in Betracht.

3. Der Senat werde gebeten, die Sache nach Art. 267 AEUV dem EuGH vorzulegen. Diese Anregung erfolge gerade vor dem Hintergrund, dass sich der BFH offenbar hartnäckig dem Vortrag der Antragstellerin zur Gleichartigkeit von virtuellem und terrestrischem AutomatenSpiel verweigere.

Die sich vorliegend aufdrängenden Fragen zur Rechtmäßigkeit der Umsatzbesteuerung habe der EuGH bislang nicht beantwortet, da sie ihm noch nicht zur Vorabentscheidung vorgelegt worden seien. Er habe stets nur über die ihm zur Vorabentscheidung vorgelegten Einzelfragen zu entscheiden gehabt, nicht hingegen allgemein über die Umsatzsteuerpflicht. In seinen bisherigen Entscheidungen zur Umsatzbesteuerung von Spielautomaten (z.B. Leo-Libera und Metropol Spielstätten) habe der EuGH keine Kenntnis von dem Umstand gehabt, dass der deutsche Gesetzgeber bei der Einführung der „Umsatzsteuer“ zum 06.05.2006 von einer Belastung der Unternehmer durch die „Umsatzsteuer“ ausgegangen sei.

Falls das Gericht die Sache nicht dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlege, werde es dem Aussetzungsbegehren wegen des Gebots des effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) stattzugeben haben. Stelle sich bei einer Rechtsprüfung eines sofort vollziehbaren Bescheids unter Abwägung des Interesses des Antragstellers mit dem öffentlichen Vollzugsinteresse eine Frage, die im Hauptsacheverfahren voraussichtlich eine Vorlage des dann letztinstanzlich entscheidenden Gerichts an den EuGH erfordere, ließen sich weder – ohne weiteres – ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit verneinen, noch könne die offensichtliche Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bejaht werden.

Die Entscheidung des BFH vom 26.09.2022 beruhe auf der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, da der BFH darin auf die Frage des Vorliegens eines Wettbewerbsverhältnisses nicht eingegangen sei. Zur Wahrung des effektiven Rechtsschutzes hätte der BFH dem Aussetzungsbegehren der Antragstellerin stattgeben müssen, weil (zumindest) eine ungeklärte unionsrechtliche Rechtsfrage im Raum gestanden habe, bei der im Hauptsacheverfahren eine Vorlage an den EuGH nahegelegen habe.

Über die von ihr eingelegte Anhörungsrüge gegen den Beschluss habe der BFH bis heute nicht entschieden. Die Antragstellerin nimmt zudem Bezug auf ihre Ausführungen

in der Verfassungsbeschwerde zu einer vorgetragenen Verletzung des Anspruchs der Antragstellerin auf rechtliches Gehör sowie auf Gewährung effektiven Rechtsschutzes. Aus den gerügten Grundrechtsverletzungen ergäben sich die weiterhin bestehenden ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Umsatzbesteuerung.

Unionsrechtlich spreche nach den Entscheidungen des EuGH einiges dafür, dass die streitgegenständliche ungleiche Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer einer unionsrechtlichen Prüfung nicht standhalte.

Im Hauptsacheverfahren seien dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

- 1) Steht Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG einer nationalen Regelung eines Mitgliedsstaates entgegen, welche terrestrische Automaten Spiele von der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung ausnimmt, wenn ein anderer Mitgliedsstaat terrestrischen Automaten Spielen die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung mit der Begründung zukommen lässt, dass diese Aktivitäten sich schlecht für die Erhebung der Mehrwertsteuer eignen?
- 2) Ist die Frage, ob eine bestimmte Glücksspielart wie das gewerbliche Automaten Spiel für die Anwendung der Mehrwertsteuer geeignet ist oder nicht, eine unionsrechtliche Frage, die von den Mitgliedsstaaten nach den Vorgaben des Gerichtshofs einheitlich zu beantworten ist oder haben die Mitgliedstaaten bei der Beantwortung dieser Frage ein Ermessen, mit der Folge, dass die gleiche Glücksspielart in den Mitgliedstaaten einmal als für die Mehrwertsteuer geeignet und einmal als für die Mehrwertsteuer ungeeignet beurteilt werden darf und diese damit in den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt wird?
- 3) Spielt es für die Beantwortung der Frage, ob die Dienstleistung in Gestalt des gewerblichen Automaten Spiels für die Anwendung der Mehrwertsteuer geeignet ist oder nicht, eine Rolle, dass als Gegenleistung für die vom Kläger erbrachte Dienstleistung nur die Kasseneinnahme am Ende eines Zeitraums in Betracht kommt und es insoweit an einem Leistungsaustausch zwischen dem Kläger und den Spielgästen fehlt, da in den Spieleinsätzen der einzelnen Spieler keine Mehrwertsteuer enthalten ist?

Da die Beantwortung der dem EuGH mit dem Vorabentscheidungsersuchen zu unterbreitenden Fragen unmittelbare Auswirkungen auf die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steueranmeldung hätte, sei die AdV zu gewähren (vgl. BFH, Beschluss vom 30.03.2021, V B 63/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1212).

Der EuGH habe den Mitgliedstaaten in seinem Urteil vom 10.06.2010, C-58/09, Leo-Libera, Rn. 24 und 30, zwar einen großzügigen Ermessensspielraum eingeräumt bei der Frage, welche Arten von Glücksspielen sie der Mehrwertsteuer unterwerfen und welche hingegen nicht, andererseits habe er diesen Ermessensspielraum auf praktische Erwägungen gestützt. Glücksspiele, welche sich schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen würden, sollten befreit werden, andere Glücksspiele hingegen nicht.

Hinzu komme, dass die Annahme des EuGH im Urteil Leo-Libera, Rn. 30, dass das Angebot an Glücksspielen mit Geldeinsatz in Deutschland auf die Arten von Spielen beschränkt sei, die sich für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen würden, schon deshalb nicht zutrefte, weil in Deutschland seit jeher auch Glücksspiele zugelassen seien, die von der Mehrwertsteuer befreit seien, wie z.B. Lotterien (Lotto 6 aus 49, Eurojackpot, etc.). Das Recht der Mehrwertsteuer sei harmonisiertes Unionsrecht. Dies erfordere eine einheitliche Anwendung in den Mitgliedstaaten.

4. Es werde zudem auf ein beim EuGH anhängiges Vorabentscheidungsersuchen aus Belgien, Rechtssache C-73/23, hingewiesen, aufgrund dessen ebenfalls ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide zu bejahen seien. In diesem Verfahren seien dem EuGH unter anderem folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt worden:

- 1) Erlauben Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es einem Mitgliedstaat, von der Inanspruchnahme der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung nur elektronisch erbrachte Glücksspiele mit Geldeinsatz auszuschließen, während nicht elektronisch erbrachte Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer befreit bleiben?

- 2) Erlauben Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es einem Mitgliedstaat, von der Inanspruchnahme der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nur elektronisch erbrachte Glücksspiele oder Geldspiele auszunehmen, nicht aber Lotterien, die unabhängig davon, ob sie elektronisch erbracht werden oder nicht, von der Mehrwertsteuer befreit bleiben?

Die Beantwortung dieser dem EuGH vorgelegten Fragen sei für das vorliegende Verfahren vorgeflich. In Belgien sei die Situation um die Mehrwertsteuerbefreiung genau andersherum als in Deutschland. Während terrestrische Automaten Spiele – also auch solche, wie sie die Antragstellerin veranstalte – nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL von der Steuer befreit seien, unterlägen online angebotene Automaten Spiele nicht dieser Befreiung. Die Befreiung in Belgien erfolge aufgrund praktischer Probleme bei der Besteuerung mit Mehrwertsteuer; es sei effizienter, eine Sondersteuer für sie vorzusehen (vgl. Parlamentsdokumente, Kammer, 1992-1993, Nr. 684/1, S. 49). Dies lasse sich einem Urteil des belgischen Verfassungsgerichtshofs vom 22.03.2018, Entscheid Nr. 34/2018, Rn. B 3.1./B 3.2., entnehmen. Anstelle der Umsatzsteuer seien die terrestrischen Automaten Spiele daher mit einer Sonderabgabe in Höhe von 5,3% aus dem Spieleinsatz belegt. Online veranstaltete Glücksspiel unterlägen in Belgien hingegen nicht der Mehrwertsteuerbefreiung. Der EuGH werde zu klären haben, ob diese unterschiedliche Behandlung gegen den steuerlichen Neutralitätsgrundsatz verstoße.

Nachdem der BFH zuletzt mit Beschluss vom 26.09.2022 XI B 9/22 AdV die ungleiche Behandlung von terrestrischem und virtuellem Automaten Spiel für unproblematisch erachtet habe, da er beide Glücksspiele als nicht gleichartig ansehe, stelle sich diese Frage aufgrund des Vorlagebeschlusses aus Belgien im Verfahren C-73/23 nun erneut. Problematisch sei insoweit der Umstand, dass zwei Mitgliedstaaten die Frage, ob eine bestimmte Glücksspielform – das terrestrische Automaten Spiel – sich schlecht zur Erhebung der Mehrwertsteuer eigne oder nicht, unterschiedlich beurteilen. Die Frage, ob das terrestrische Automaten Spiel sich schlecht zur Erhebung der Mehrwertsteuer eigne und damit der Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL zu unterwerfen sei, bedürfe aufgrund der unterschiedlichen Handhabung in Belgien und Deutschland der Klärung durch den EuGH.

Zudem werde auf ein beim EuGH anhängiges Vorabentscheidungsersuchen aus Belgien, Rechtssache C-741/22, hingewiesen, im Rahmen dessen dem EuGH einige Fragen zum steuerlichen Neutralitätsgrundsatz sowie zur beihilferechtlichen Behandlung bei unterschiedlicher Besteuerung verschiedener Glücksspielanbieter gestellt würden.

5. Vorliegend habe eine AdV auch deshalb zu erfolgen, weil sich eine zusätzliche Zahlung an rückständiger Umsatzsteuer in Höhe etwa ... € als unbillige Härte darstelle. Sie, die Antragstellerin, leide noch immer unter den Beschränkungen durch die Corona-Pandemie. Sie schätze den Gesamtausfall des Umsatzes – trotz Zahlung staatlicher Unterstützungen – durch die Beschränkungen auf etwa ... €. Derzeit leide sie durch die erhebliche Inflation an enorm gestiegenen Kosten und dem zurückhaltenderen Spielen der Spielgäste. Die Beschränkungen durch den Glücksspielstaatsvertrag würde für Spielhallenunternehmer weitere Kosten bedeuten. Für die insgesamt X Konzessionen seien für deren befristete Erteilung etwa ... € pro Konzession zu zahlen, mithin insgesamt ca. ... €. Es entstünden weitere gestiegene Personalkosten durch regelmäßig erforderliche Schulungen und der Erhöhung des Mindestlohnes. Es habe ein Firmendarlehen i.H.v. ... € aufgenommen werden müssen, um die wichtigsten Rückstände zu begleichen. Wegen des verschlechterten Ratings, bedingt durch die Umsatzverluste und die Corona-Pandemie, seien weitere Darlehensaufnahmen zunächst nicht mehr möglich. Schließlich bestehe unbestreitbar eine Konkurrenz der Spielhallen zu den Online-Casinos.

Im Übrigen seien die Umsatzsteuern der Jahre 2019 und 2020 sämtlich bezahlt, so auch die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum September 2022. Die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2022 werde in Kürze bezahlt. Die hier mögliche Verschaffung finanzieller Mittel durch Verkauf von Anteilen (Spielhallen) – womit wirtschaftliche, praktisch nicht wieder gut zu machende Nachteile verbunden wären – spreche gerade dafür, dass die Steuerforderung nicht gefährdet sei, weil die Antragstellerin enorme stille Reserven habe. Die Corona-Krise mit Millionenverlusten und das verschlechterte Rating bei Banken seien die entscheidenden Umstände gewesen, die zu den derzeit gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen geführt hätten. Insbesondere seien während der Corona-Krise wegen des Schließungszwangs erhebliche Umsätze ausgefallen, während die fixen Kosten

weiterhin entstanden seien. In den Vorjahren sei die Umsatzsteuer regelmäßig gezahlt worden.

Auf den Hinweis des Antragsgegners, dass die Antragstellerin großzügig von Corona-Stundungen profitiert habe, sei anzumerken, dass es der Antragstellerin viel lieber gewesen wäre, wenn es keine Stundungen gegeben hätte, aber auch keine Einschränkungen durch Corona.

Wenn die Einnahmen von staatlicher Seite abgeschnitten würden, so seien Stundungen der Steuerzahlungen mehr als gerechtfertigt. Bei der Größenordnung der hier streitigen Umsatzsteuer komme eine Gefährdung der Steuerforderung wohl nicht in Betracht. Offensichtlich habe der Antragsgegner unberücksichtigt gelassen, dass die gleiche Größenordnung wie die hier im Streit befindliche Steuer bereits in den letzten Monaten an Zahlungen an das Finanzamt gegangen seien. Auch gerade die Höhe der nachzuzahlenden Einkommensteuer lasse darauf schließen, dass eine Gefährdung der wirtschaftlichen Lage nicht annähernd zu befürchten sei. Soweit dann auch noch gefolgert werde, dass sie, die Antragstellerin, bewusst in die Insolvenz geführt werden soll, so werde deutlich, dass das Finanzamt bei der Beurteilung von wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig danebenliege. Zur großen Verwunderung der Antragstellerin werde von dem Antragsgegner auf ein Landgerichtsverfahren verwiesen, an dem die Antragstellerin, ebenso wie eine frühere Tochtergesellschaft, die Firma Q GmbH L, nicht beteiligt gewesen seien. Im Übrigen habe die Firma Q GmbH L mit dem Finanzamt kein Klageverfahren geführt. Es sei nicht immer richtig, was Landgerichte in ihren Urteilen schrieben. Schließlich sei das Urteil auch nicht rechtskräftig geworden. Vorliegend fehle ihr lediglich die notwendige Liquidität, nach der vorherigen Schädigung durch die Corona-Krise und den bereits erfolgten enormen Steuernachzahlungen. Hinzukommend sei zu berücksichtigen, dass durch die Corona-Krise auch die Antragstellerin bei den Banken im Rating gefallen sei, so dass diese sich bei der Kreditgewährung zur Zeit sehr zurückhalten würden. Sofern der Antragsgegner darauf hinweise, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen nicht das zurückhaltende Spielen der Spielgäste erkennen ließen, liege doch ein Widerspruch in sich vor. Wenn doch die Umsatzzahlen vielversprechend seien, so sei doch ein Steuerausfall und erst recht ein gezieltes Führen in die Insolvenz nicht zu befürchten.

6. Die Gewährung einer AdV ohne Sicherheitsleistung sei unproblematisch.

Ihr, der Antragstellerin, seien wegen der Corona-Krise erhebliche Umsatzeinbußen entstanden, die zu den bestehenden Steuerrückständen geführt hätten. Nun seien jedoch umsatzmäßige Rekordjahre zu erwarten. Die Antragstellerin verweist hierzu auf einen betriebswirtschaftlichen Kurzbericht des Steuerberaters StB für die Antragstellerin aus Mai 2023, wonach die Aussetzung gegen Sicherheitsleistung nicht erforderlich erscheine.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vortrags der Antragstellerin wird auf die Schriftsätze der Antragstellerin vom 15.05.2023 und 28.06.2023 einschließlich ihrer Anlagen verwiesen.

Die Antragstellerin beantragt,

die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für den Monat Januar 2023 vom 13.03.2023 in Höhe von ... € sowie für den Monat Februar 2023 vom 30.03.2023 in Höhe von ... € von der Vollziehung auszusetzen.

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag abzulehnen,

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

Er verweist auf seinen Vortrag im Verfahren wegen AdV der Umsatzsteuervorauszahlungen Juli 2021 und September 2021 bis Juli 2022, Az. 5 V 2678/22 U, und begründet seinen Antrag damit wie folgt:

Das Verhältnis zwischen Automatenaufstellern und Spielbanken sei bereits mehrfach gerichtlich thematisiert worden.

Bezüglich der Unterscheidung und Wettbewerbssituation zwischen Online-Spielen und terrestrischen Spielen habe der BFH in seinem Beschluss vom 26.09.2022 XI B 9/22

(AdV) bereits die Vergleichbarkeit und damit auch die Wettbewerbssituation verneint. Bei seiner Beschlussfassung habe dieser nicht den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, nur weil er sich nicht der Meinung der Antragstellerin angeschlossen habe. So habe er in seinem Beschluss ausgeführt, dass es bei der Beurteilung nicht nur auf die Sicht des Verbrauchers ankomme, sondern auch auf die Unterschiede im Hinblick auf die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen der verschiedenen Spielangebote. Damit habe der BFH den Tatbestand anders als die Antragstellerin beurteilt und gewichtet. Er habe sich – auch vor dem Hintergrund unterschiedlicher Literaturmeinungen – sehr wohl mit den Argumenten der Antragstellerin befasst, sich aber der Auffassung angeschlossen, wie sie im Aufsatz in der UR 2022, 169-172 dargestellt sei.

Es könne nicht beurteilt werden, inwiefern das auf Initiative der Antragstellerin von der H GmbH gefertigte Gutachten sachlich und neutral sei. Das Prospekt der M spreche nach Auffassung des Antragsgegners von einer deutlichen Unterschiedlichkeit der virtuellen und terrestrischen Geldspiele. Es würden hier gerade die Vorteile des virtuellen Spiels gegenüber dem terrestrischen beworben (Umsatzhöhe, Gewinn, Kundenakquise und Kundenbindung, ständige zeitliche und örtliche Verfügbarkeit). Insofern habe auch der BFH die Unterschiede gesehen.

Im Übrigen seien für die Geldspielautomatenumsätze deren Umsatzsteuerbarkeit, deren Umsatzsteuerpflicht bis zum 30.06.2021, deren Verhältnis zur Spielbankenabgabe, die Anrechenbarkeit der Umsatzsteuer bei Erhebung der Spielbankenabgabe zur Vermeidung einer Doppelbelastung, die Berücksichtigung von Neutralitätsgrundsatz, Diskriminierungsverbot und Transparenzgebot, die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Unionsrechtskonformität höchstrichterlich durch BFH und EuGH geklärt. Der EuGH habe bereits entschieden, dass Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL dahin auszulegen sei, dass er einer innerstaatlichen Regelung, wonach die geschuldete Mehrwertsteuer betragsgenau auf eine nicht harmonisierte Abgabe (z. B. die Spielbankenabgabe) angerechnet werde, nicht entgegenstehe (EuGH-Urteil, C-440/12, Metropol). Entsprechend hätten auch die Umsatzsteuersenate des BFH entschieden. Ob es eine unzulässige Beihilfe darstelle, dass bei öffentlichen Spielbanken die Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe angerechnet werde, sei nicht zu entscheiden in Verfahren, im Rahmen derer über die Rechtmäßigkeit angefochtener Umsatzsteuerbescheide zu befinden sei. Eine etwaige Rechtswidrigkeit anderer Abgaben sei für die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuer rechtlich unerheblich.

Der Ausgang der von der U GmbH, einer Beteiligungsgesellschaft der Antragstellerin, erhobenen Verfassungsbeschwerde gegen das in ihrer Sache ergangene BFH-Urteil vom 11.12.2019, XI R 23/18, sei nicht abzuwarten, zumal auch in diesem Verfahren nur bekannte Ansichten der Antragstellerin wiederholt würden.

Er, der Antragsgegner, habe keine Einwände gegen eine Vorlage an den EuGH, wobei sich die Frage stelle, ob dies in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung der geeignete Weg sei. Angebracht sei eine Vorlage an den EuGH erst in einem Hauptsacheverfahren. Auch der BFH habe in seinem Beschluss vom 26.09.2022 unter Hinweis auf seine bisherige Rechtsprechung eine Verpflichtung zur Vorlage an den EuGH im Aussetzungsverfahren verneint.

Eine Aussetzung der Vollziehung der hohen Steuerbeträge komme im Übrigen nur gegen Sicherheitsleistung in Betracht. Die wirtschaftliche Situation der Antragstellerin sei zudem für die Frage des Bestehens einer unbilligen Härte entscheidend. Hier stelle sich die Frage, wie die Antragstellerin sämtliche Umsatzsteuern bedienen könne. Während die Antragstellerin im Rahmen der Verfassungsbeschwerde geltend mache, dass der Antragsgegner die strittige Umsatzsteuer später einfordern könne, trage sie hier im vorliegenden Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung vor, sie könne die Umsatzsteuer aus verschiedenen Gründen nicht zahlen. Es sei davon auszugehen, dass die Vermögenswerte einschließlich stiller Reserven die bisher aufgelaufenen Steuerschulden und die sich abzeichnenden ansteigenden Umsatzsteuern in der Folgezeit nicht decken würden. Es werde auf die Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung sowie die noch offenen Umsatzsteuerbeträge Juli 2021 bis Oktober 2022 hingewiesen. Die finanzielle Lage der Antragstellerin sei nicht abschließend abschätzbar. Die Gewinnermittlungen für 2020 und 2021 würden ihm, dem Antragsgegner, nicht vorliegen; auch sei ihm nicht bekannt, in welcher Höhe Corona-Hilfen von der Antragstellerin zurückgefordert würden. Bei den Gewinnen sei zu berücksichtigen, dass diese durch sechsstelligen Rückstellungen gemindert worden seien, die teilweise in 2021 aufzulösen seien. Nennenswerte stille Reserven seien allein aus den eingereichten elektronischen Bilanzen nicht erkennbar. Inwieweit die Kreditlinie der Antragstellerin ausgeschöpft sei, sei nicht dokumentiert. Die Corona-Situation allein begründe keine unbillige Härte. Umsatzeinbußen von ... € seien für den Antragsgegner hier nicht erkennbar; in 2022 laufe der Geschäftsbetrieb hochgerechnet auf das Jahr

besser als jemals zuvor. Für eine unbillige Härte sprechende Umstände müssten substantiiert vorgetragen und durch präzise Beweismittel glaubhaft gemacht werden.

Wenn die Antragstellerin nur durch den Verkauf von Unternehmensteilen in der Lage wäre, finanzielle Mittel zu erhalten, erscheine die Steuerforderung mit Blick auf die wirtschaftliche Lage als gefährdet. Nach Einschätzung des Antragsgegners werde auch der Kommanditist ... nicht in der Lage sein, eine persönliche Bürgschaft für die Umsatzsteuerschulden abzugeben, da er wegen der Rückforderungen des Insolvenzverwalters der Q GmbH L i.L. und dem Bau zweier Anbauten am privaten Wohnhaus bereits anderweitig belastet sei. Eine persönliche Sicherheitsleistung durch Herrn ... erscheine dem Antragsgegner mit Blick auf frühere Jahre auch als nicht gehaltvoll.

Es sei hier auch nicht auszuschließen, dass die Antragstellerin ggf. bewusst in die Insolvenz geführt werde, wie es ausweislich des Urteils des Landgerichts B vom 00.07.2021 für die Tochtergesellschaft Q GmbH L der Fall gewesen sei, bei der der faktische Geschäftsbetrieb immer wieder auf neue Konzessionäre bzw. Körperschaften übertragen worden sei.

Die Gerichtsakte 5 V 2678/22 U ist zum Verfahren beigezogen worden.

II.

1. Der Antrag auf AdV wegen Umsatzsteuervorauszahlungen für Januar und Februar 2023 ist unbegründet.

Die angefochtenen Bescheide über Umsatzsteuervorauszahlungen für Januar 2023 vom 13.03.2023 und Februar 2023 vom 30.03.2023 sind nicht von der Vollziehung auszusetzen.

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.

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), 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 AdV 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 der angefochtenen Bescheide über Umsatzsteuervorauszahlungen für Januar und Februar 2023, im Rahmen derer die von der Antragstellerin ausgeführten Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit als steuerpflichtig berücksichtigt wurden. Die Antragstellerin kann sich 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. An der Umsatzsteuerpflicht der Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit bestehen auch unter Berücksichtigung der Rechtslage seit dem 01.07.2021 keine ernstlichen Zweifel.

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.

§ 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG in der Fassung ab 06.05.2006 befreit Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen. Nicht befreit sind jedoch die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz 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 der Geldspielautomaten unterfallen nicht dem Rennwett- und Lotteriegesetz und sind deshalb nach nationalem Recht auch nicht steuerbefreit.

Die Antragstellerin kann sich für die hier streitigen Umsätze nicht auf eine unmittelbare Anwendung der unionsrechtlichen Befreiung berufen, u.a. deshalb, weil Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL keine zwingende Steuerbefreiung für Umsätze aus Glücksspielen mit Geldeinsatz vorgibt.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten die Umsätze aus Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden, von der Steuer zu befreien. 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 Ausübung 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).

Einer unmittelbaren Berufung auf die unionsrechtliche Mehrwertsteuerbefreiung steht hier auch entgegen, dass der nationale Gesetzgeber die Richtlinienregelung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL seit dem 06.05.2006 und damit auch für die Streitzeiträume mit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG unionsrechtskonform umgesetzt hat. Der Senat verweist hierzu auf die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung des EuGH und des BFH, die bereits in zahlreichen Verfahren entschieden haben, dass § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG i.d.F. seit dem 06.05.2006 mit Unionsrecht vereinbar ist (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.). Auch unter Berücksichtigung des vorliegenden Vortrags der Antragstellerin schließt sich der Senat dieser ständigen Rechtsprechung an. In Bezug auf das Vorbringen der Antragstellerin ist insbesondere Folgendes anzuführen:

(1) Eine unionsrechtswidrige Ungleichbehandlung gegenüber den öffentlichen Spielbanken besteht im Bereich der Umsatzsteuer seit dem 06.05.2006 nicht mehr (vgl. auch BFH, Urteil vom 11.12.2019, XI R 13/18, BStBl II 2020, 296, Rn. 40). Insbesondere ist der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht verletzt.

(a) Der auch bei Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL zu beachtende Grundsatz der Neutralität stellt ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar und ist Ausdruck des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Bereich der Mehrwertsteuer. Er lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH, Urteile vom 27.02.2014, C-454/12 und C-455/12, *Pro Med Logistik und Pongratz*, BStBl II 2015, 437, Rn. 52; vom 27.06.2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a.*, BFH/NV 2019, 1054, Rn. 47, vom 09.09.2021, C-406/20, *PhantasiaLand*, BFH/NV 2021, 1455, Rn. 37). Ein Wettbewerbsverhältnis liegt vor, wenn Leistungserbringer gleichartige Leistungen erbringen. Die Gleichartigkeit indiziert das Wettbewerbsverhältnis (EuGH, Urteile vom 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group*, HFR 2012, 98).

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ermöglicht es nicht, über die steuerlichen Verhältnisse nicht beteiligter Personen zu entscheiden. Auch gebietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, dass bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen

(Spielhallen und Spielbanken), welche gleiche Spielgeräte betreiben, die steuerliche, umsatzbezogene Gesamtbelastung aus verschiedenen staatlichen Abgaben gleich sein muss (Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 21.04.2021, 3 K 1179/17, juris, Rn. 45).

(b) Die Umsätze der öffentlichen Spielbanken sind wie die der Antragstellerin als gewerbliche Geldspielautomaten-Anbieterin ebenfalls umsatzsteuerpflichtig. Die Spielbanken sind seit Inkrafttreten des § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG i.d.F. ab 06.05.2006 nicht mehr von der Umsatzsteuer befreit. Der Bundesgesetzgeber wollte mit der Streichung des früheren § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1, 2. Halbsatz UStG durch Art. 2 des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28.04.2006 (BGBl I 2006, 1095) die bislang umsatzsteuerfreien Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind, in die Umsatzsteuerpflicht einbeziehen (BT-Drucks 16/634, S. 11 f.).

(aa) Die Antragstellerin kann mit ihrem Vorbringen, dass die öffentlichen Spielbanken faktisch keiner Umsatzbesteuerung unterlägen, nicht erreichen, dass ihre eigenen Umsätze aus dem Betrieb von Geldspielgeräten von der Umsatzsteuer befreit werden. Eine Umsatzsteuerbefreiung auch gewerblicher Geldspielautomaten-Anbieter wie die Antragstellerin könnte hieraus nicht zwingend hergeleitet werden, da dies nicht die einzige Möglichkeit wäre, den Neutralitätsgrundsatz zu wahren. Für die Geltendmachung einer unzutreffenden Besteuerung der mit ihr im Wettbewerb stehenden öffentlichen Spielbanken 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.).

Der Senat teilt darüber hinaus nicht die Auffassung der Antragstellerin, dass die Besteuerung ihrer Geldspielumsätze gegen den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz verstoße, weil die öffentlichen Spielbanken auch nach dem 06.05.2006 praktisch keiner Umsatzsteuerpflicht unterlägen bzw. sich gar nicht unionsrechtskonform besteuern ließen.

Soweit die Antragstellerin meint, dass die Umsatzsteuer bei den Spielbanken keine indirekte, auf Abwälzbarkeit auf den Verbraucher angelegte Steuer sei, weil sie durch die Art der Bemessung der Steuer tatsächlich den Unternehmer belaste, ist diese

Rechtsfrage bereits geklärt (vgl. u.a. Beschluss vom 04.01.2023, XI B 51/22, BFH/NV 2023, 279).

Für das Merkmal der Abwälzbarkeit der Umsatzsteuer reicht es aus, dass diese Abwälzbarkeit generell möglich ist; sie wird dem einzelnen Unternehmer aber nur durch den Vorsteuerabzug und eine Bemessungsgrundlage garantiert, die nicht höher sein darf als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat (BFH, Urteil vom 10.11.2010, XI R 79/07, BStBl II 2011, 311, Rn. 50). Das Merkmal der Abwälzbarkeit der Umsatzsteuer fordert darüber hinaus nicht, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag vom Endverbraucher stets tatsächlich ersetzt erhalten. Vielmehr genügt die generelle Möglichkeit dazu im Sinne einer „kalkulatorischen“ Abwälzbarkeit. Die Abwälzung der Steuer stellt einen wirtschaftlichen Vorgang dar, indem es dem Steuerschuldner überlassen bleibt, den Steuerbetrag in seine Kalkulation einzubeziehen und die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch dann zu wahren (BFH, Urteil vom 10.11.2010, XI R 79/07, BStBl II 2011, 311; FG Hamburg, Urteil vom 15.07.2014, 3 K 207/13, EFG 2015, 1315, Rn. 138).

Wie vom EuGH (Urteil vom 24.10.2013, C-440/12, Metropol Spielstätten, HFR 2013, 1166, Rn. 52) erkannt, ergibt sich bereits aus der Bemessungsgrundlage, dass die anfallende Umsatzsteuer faktisch von den Spielern als Leistungsempfängern getragen und somit vom Gerätebetreiber auf diese abgewälzt wird. Bei den Kasseneinnahmen, die den für den Betreiber frei verfügbaren Teil der Spieleinsätze darstellen, handelt es sich um einen Bruttowert, der die geschuldete Umsatzsteuer mitumfasst. Zur endgültigen Bestimmung der (Netto-)Bemessungsgrundlage ist die Umsatzsteuer noch aus diesem Betrag herauszurechnen. Daraus folgt zwingend, dass ein Gerätebetreiber die von ihm für seine erbrachten Leistungen geschuldete Umsatzsteuer bereits in vollem Umfang vereinnahmt hat. Der Umsatzsteuerbetrag ist in den ihm frei zur Verfügung stehenden Kasseneinnahmen enthalten und steht ihm damit als von den Spielern stammender Betrag zur Abführung an den Fiskus tatsächlich zur Verfügung (FG Hamburg, Urteil vom 15.07.2014, 3 K 207/13, EFG 2015, 1315, Rn. 137).

Dass in der nationalen Praxis als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer die Höhe der Kasseneinnahmen der Geräte nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums zugrunde gelegt wird, ist nicht zu beanstanden (EuGH, Urteil vom 24.10.2013, C-440/12, Metropol

Spielstätten, HFR 2013, 1166; Urteil vom 10.06.2010, C-58/09, Leo Libera, BFH/NV 2010, 1590; BFH, Beschluss vom 04.01.2023, XI B 51/22, Rn. 28). Es bedurfte angesichts dessen insoweit nicht der Einholung eines Sachverständigengutachtens zu der Frage, ob eine Besteuerung der öffentlichen Spielbanken nach Spieleinsatz möglich ist.

Soweit der Gesetzgeber bei Streichung des früheren § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1, 2. Halbsatz UStG durch Art. 2 des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28.04.2006 (BGBl I 2006, 1095) in seiner Begründung ausgeführt hat, dass der eintretenden Belastung mit Umsatzsteuer durch eine Senkung der Spielbankabgabe, der Sonderabgaben oder der zusätzlichen Gewinnabschöpfungen entgegengewirkt werden könne (BT-Drucks 16/634, S. 12), ist anzuführen, dass für den Charakter einer Steuer allein maßgeblich ist, wie die tatsächliche Besteuerung, die – wie ausgeführt – auf eine Abwälzung auf den Endverbraucher ausgelegt ist, ausgestaltet ist.

(bb) Die Bemessung der Umsatzsteuer von öffentlichen Spielbanken nach den Kasseneinnahmen führt nicht zu einer Ungleichbehandlung im Sinne des Neutralitätsgrundsatzes zu Lasten der Antragstellerin. Es entspricht vielmehr einer gleichmäßigen Besteuerung, dass sowohl die Umsatzsteuer auf die Umsätze der öffentlichen Spielbanken als auch bei gewerblichen Geldspielautomaten-Anbietern nach den Kasseneinnahmen bemessen wird. Ob für die Spielbanken insofern eine geeignete Bemessungsgrundlage gefunden ist vor dem Hintergrund, dass die Umsätze der öffentlichen Spielbanken nicht wie bei gewerblichen Geldspielautomaten-Anbietern durch zwingende gesetzliche Vorschriften begrenzt sind, ist für die von der Antragstellerin begehrte Gleichbehandlung mit den aus ihrer Sicht umsatzsteuerbefreiten öffentlichen Spielbanken ohne Bedeutung. Soweit die Gleichbehandlung auf einer gegenüber den öffentlichen Spielbanken rechtswidrig zu niedrig festgesetzten Umsatzsteuer beruht, ist für die Besteuerung der Antragstellerin nicht erheblich und daher vom erkennenden Senat auch nicht zu entscheiden. Denn die unionsrechtskonforme Besteuerung der öffentlichen Spielbanken ist nicht Gegenstand der Besteuerung der Antragstellerin. Auch aus einer angenommenen, insoweit rechtswidrigen Besteuerung der öffentlichen Spielbanken könnte die Antragstellerin keine andere Besteuerung für sich 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 öffentlichen Spielbanken 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.).

Dass sowohl bei den Spielbanken als auch bei den gewerblichen Spielautomaten-Aufstellern nicht die gesamten Spieleinsätze als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zugrunde gelegt werden, was wegen der dortigen hohen Auszahlungsquote zu einer Erdrosselung führen könnte, spricht im Übrigen gerade dafür, dass der Ansatz der Kasseneinnahmen als Bemessungsgrundlage dem umsatzsteuerlichen Neutralitätsgebot gerecht wird (so auch FG Hamburg, Urteil vom 15.07.2014, 3 K 207/13, EFG 2015, 1315, Rn. 155). Es ist auch nicht ersichtlich, weshalb ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vorliegen soll, wenn für Umsätze aus dem Betrieb gleichartiger Geldspielgeräte die gleiche Bemessungsgrundlage gilt (BFH, Urteil vom 10.11.2010, XI R 79/07, BStBl II 2011, 311, Rn. 58).

(cc) Darüber hinaus führt die in den einzelnen Bundesländern vorgesehene Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankenabgabe nicht zu einer Minderung der Umsatzsteuer, sondern zu einer Minderung der Spielbankenabgabe. Die betragsgenaue Anrechnung der Umsatzsteuer auf eine andere, nicht harmonisierte Abgabe ist hierbei europarechtlich zulässig (vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014, V B 1/13, BFH/NV 2014, 915; FG Hamburg, Urteil vom 27.08.2014, 2 K 257/13, Rn. 27). Damit könnte dies allenfalls zu einer Beanstandung der gesetzlichen Vorschriften für Spielbanken führen, nicht jedoch zur Rechtswidrigkeit der Umsatzbesteuerung (vgl. auch FG Münster, Beschluss vom 18.01.2013, 5 V 3800/12 U, EFG 2013, 556; FG Hamburg, Urteil vom 15.07.2014, 3 K 207/13, EFG 2015, 1315, Rn. 139).

Ebenfalls nicht zu entscheiden ist, ob es eine unzulässige Beihilfe darstellt, dass bei öffentlichen Spielbanken die Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe angerechnet wird (vgl. hierzu auch BFH, Beschlüsse vom 27.06.2017, V B 162/16, BFH/NV 2017, 1336, Rn. 13; vom 19.10.2009, XI B 60/09, BFH/NV 2010, 58, Rn. 22; BFH, Urteil vom 22.04.2010, V R 26/08, BStBl II 2010, 883, Rn. 17). Hier ist über die Rechtmäßigkeit der gegenüber der Antragstellerin ergangenen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide zu befinden. Die etwaige Rechtswidrigkeit anderer Abgaben ist für die Rechtmäßigkeit der

Umsatzsteuer rechtlich unerheblich (vgl. BFH, Urteile vom 11.12.2019, XI R 13/18, BStBl II 2020, 296, Rn. 63; vom 22.04.2010, V R 26/08, BStBl II 2010, 883, Rn. 17; BFH, Beschlüsse vom 20.04.2021, XI B 39/20, BFH/NV 2021, 1209, Rn. 19; vom 19.10.2009, XI B 60/09, BFH/NV 2010, 58, Rn. 21 und 22).

(2) 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 keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Gesetzgeber Umsätze aus virtuellen Geldspielautomaten umsatzsteuerlich anders behandeln darf als die Umsätze aus terrestrischen Geldspielautomaten.

Seit dem 01.07.2021 unterliegen im Internet erlaubte virtuelle Automaten Spiele gemäß § 22a des Staatsvertrags zur Neuregulierung des Glücksspielwesens in Deutschland vom 29.10.2020 (GlüStV 2021) unter bestimmten Voraussetzungen gemäß §§ 36 ff. RennwLottG der virtuellen Automatensteuer. Während hiernach diese Umsätze aus virtuellen Geldspielautomaten seit dem 01.07.2021 gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG umsatzsteuerfrei sind, unterfallen die Umsätze aus terrestrischen Geldspielautomaten weiterhin der Umsatzsteuer.

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 Umsätze nicht miteinander im Wettbewerb stehen.

(a) Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Beantwortung der Frage, ob Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig sind, in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (EuGH, Urteile vom 09.09.2021, C-406/20, Phantasialand, BFH/NV 2021, 1455, Rn. 38;

vom 27.02.2014, C-454/12 und C-455/12, Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl II 2015, 437, Rn. 53 und 54, sowie vom 27.06.2019, C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a., BFH/NV 2019, 1054, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung). Es ist daher zu prüfen, ob die fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers austauschbar sind. In diesem Fall könnte nämlich die Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze oder die Befreiung einer der Leistungen die Wahl des Verbrauchers beeinflussen, was somit auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität hindeuten würde (EuGH, Urteil vom 09.09.2021, C-406/20, Phantasialand, BFH/NV 2021, 1455 mit Hinweis auf EuGH, Urteil vom 09.11.2017, C-499/16, AZ, HFR 2018, 87, Rn. 33; FG Münster, Beschluss vom 27.12.2021, 5 V 2705/21 U, EFG 2022, 362; Niedersächsisches FG, Urteil vom 12.10.2022, 5 V 117/22, EFG 2023, 77).

Bei der Prüfung der zweiten Voraussetzung, wonach die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen, sind zum einen die Unterschiede zu berücksichtigen, die die Eigenschaften der fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen sowie deren Verwendung betreffen und daher mit diesen Gegenständen oder Dienstleistungen naturgemäß verbunden sind. Da der Gerichtshof entschieden hat, dass es nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen ankommt, sind zum anderen auch die Unterschiede des Kontexts zu berücksichtigen, in dem die Leistungen erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27.02.2014, C-454/12 und C-455/12, Pro Med Logistik und Pongratz, BStBl II 2015, 437, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Als Kontext der jeweils zu vergleichenden Leistungen können nach der Rechtsprechung des EuGH Unterschiede im rechtlichen Rahmen und in der rechtlichen Regelung erheblich sein, denen die betreffenden Leistungen unterliegen. Hierdurch lässt sich jedoch nicht ableiten, dass andere als den rechtlichen Kontext betreffende Unterschiede unerheblich sind. Vielmehr ist 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 (EuGH, Urteil vom 09.09.2021, C-406/20, Phantasialand, BFH/NV 2021, 1455, Rn. 42; vgl. in diesem Sinne 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 sind, seine Wahl zu beeinflussen.

(b) Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze sind terrestrische und virtuelle Geldspielautomaten nicht gleichartig und stehen deshalb nicht miteinander in Wettbewerb. Die Antragstellerin kann im Hinblick auf den mehrwertsteuerlichen Neutralitätsgrundsatz für ihre terrestrischen Geldspielautomatenumsätze nicht ebenfalls die Steuerbefreiung verlangen. Der Senat schließt sich bei der hier im Aussetzungsverfahren maßgebenden summarischen Prüfung der Auffassung des BFH (Beschlüsse vom 26.09.2022, XI B 9/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1417; vom 04.01.2023, XI B 51/22, BFH/NV 2023, 279) und des Niedersächsischen FG (Beschluss vom 12.10.2022, 5 V 117/22, EFG 2023, 77) an, wonach das terrestrische und das virtuelle Automatenpiel nicht gleichartig sind.

Die Dienstleistungen in Form des Erbringens terrestrischer und virtueller Automatenspiele weisen zwar – wie die Antragstellerin hier vorträgt – ähnliche Eigenschaften auf und werden vom Verbraucher für dieselben Bedürfnisse verwendet. Doch beeinflussen die bestehenden Unterschiede insbesondere des Kontexts die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen der Wahl der Nutzung terrestrischer und virtueller Automatenspiele erheblich, so dass eine Gleichartigkeit des terrestrischen und virtuellen Automatenspiels zu verneinen ist. Aus der Sicht eines Durchschnittsspielers ist die vom jeweiligen Unternehmer erbrachte Dienstleistung beim terrestrischen Automatenpiel gerade nicht gegen diejenige beim virtuellen Automatenpiel austauschbar.

(aa) Das Erbringen terrestrischer Geldspielumsätze in den Spielhallen einerseits und das Erbringen virtueller Geldspielumsätze über das Internet andererseits haben ähnliche Eigenschaften, da der Verbraucher in beiden Fällen dieselbe Kategorie von Glücksspielen in Anspruch nimmt, die nach dem Vorbringen der Antragstellerin zudem noch sehr ähnlich gestaltet sind und auch dem virtuell spielenden Spieler ein Spielerlebnis „wie in einer herkömmlichen Casino-Spielstätte“ suggeriert.

Außerdem kann hinsichtlich der befriedigten Bedürfnisse des Verbrauchers von einem hohen Grad an Übereinstimmung ausgegangen werden. Denn beide Formen von

Glücksspielen mit Geldeinsatz bedienen die Bedürfnisse des jeweiligen Spielers u.a. nach individuellem Glück, Spannung, Unterhaltung und Zeitvertreib.

(bb) Bei summarischer Prüfung beeinflussen die bestehenden Unterschiede zwischen terrestrischen Geldspielumsätzen in den Spielhallen und virtuell nachgebildeten AutomatenSpielen über das Internet die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Dienstleistungen jedoch erheblich, was auch den Gesetzgeber zu seiner Differenzierung bei der umsatzsteuerlichen Behandlung des terrestrischen AutomatenSpiels und des virtuellen AutomatenSpiels bewegt hat (vgl. BT-Drucks. 19/28400, S. 42 ff., 66 f.).

Zunächst können die hier jeweils geltenden, unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen als Kontext der jeweils zu vergleichenden Leistungen in den Augen des Durchschnittsverbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen und sind damit geeignet, seine Wahl zu beeinflussen. Die für das jeweilige AutomatenSpiel geltenden ordnungsrechtlichen Bestimmungen unterscheiden sich z. B. hinsichtlich der Mindest- und Höchsteinsätze und -gewinne, der Ausschüttungsquoten oder gewerberechtlicher Bestimmungen. Der Senat nimmt hierzu Bezug auf die Ausführungen des BFH in seinem Beschluss vom 26.09.2022, XI B 9/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1417, Rn. 23 ff., 25, 30, und des Niedersächsischen FG in seinem Beschluss vom 12.10.2022, 5 V 117/22, EFG 2023, 77, Rn. 31 ff., denen er sich jeweils ausdrücklich anschließt. Diese Unterschiede können ganz erheblichen Einfluss auf die Wahl des Durchschnittsspielers haben, da die Anziehungskraft von Glücksspielen mit Geldeinsatz in erster Linie auf der Möglichkeit eines Gewinns beruht (EuGH, Urteil vom 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, The Rank Group, HFR 2012, 98, Rn. 57; Niedersächsisches FG, Beschluss vom 12.10.2022, 5 V 117/22, EFG 2023, 77, Rn. 31).

Weiter sieht der Senat auch trotz vorhandener grundsätzlicher und optischer Ähnlichkeit des terrestrischen und virtuellen AutomatenSpiels die jeweils vorhandenen Unterschiede (vgl. hierzu auch die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 19/28400, S. 42) in den tatsächlichen kontextuellen Umständen der beiden Leistungen als erheblich an. Denn sie können bei summarischer Prüfung in den Augen des Durchschnittsverbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen und ist damit ebenfalls geeignet, seine Wahl zu

beeinflussen. Insofern sieht es der Senat insbesondere als erheblich an, dass im vorliegenden Fall das Angebot der virtuellen Automaten Spiele grundsätzlich ständig und ortsungebunden verfügbar ist, während das Angebot der terrestrischen Automaten Spiele nur ortsgebunden und auch nur während der Öffnungszeiten der Spielhallen zur Verfügung steht. Für einen Verbraucher, der die Wahl zwischen dem Besuch einer Spielhalle oder der Nutzung eines permanent verfügbaren Online-Angebots hat, kann es sich nämlich als wichtig oder sogar entscheidend erweisen, dass das terrestrische Automaten Spiel nur zeitlich und örtlich begrenzt verfügbar ist. Im Fall der Wahl des terrestrischen Spielangebots muss der Spieler die Spielhalle erst aufsuchen und hierbei die Öffnungszeiten der jeweiligen Spielhalle beachten, auch wenn nach den Ausführungen des von der Antragstellerin eingeholten Privatgutachtens der H GmbH dies den jeweiligen Spieler nicht belasten sollte. Weiter muss dort das Spielgerät seiner Wahl gerade verfügbar sein, in das er verfügbares Bargeld einwerfen oder seine Bankkarte einschieben muss. In der Spielhalle kann er insbesondere das reale Spiel- und Gewinnerlebnis, ggf. auch mit weiteren spielenden Menschen im direkten, realen Umfeld, genießen. Im Fall der Wahl der virtuellen Spielwelt muss der Spieler keine Spielhalle aufsuchen, dessen Öffnungszeiten er zu beachten hat. Das Spielgerät seiner Wahl ist zu jeder Zeit permanent verfügbar; er wirft in dieses kein Bargeld ein bzw. steckt keine Bankkarte ein, so dass das haptische Erlebnis des Geldeinwurfs / Einsteckens fehlt. Dasselbe gilt für das Bedienen des Geräts mit Hilfe der technischen Vorrichtungen (z. B. Buttons). Einen möglichen Gewinn kann er nicht sofort in die Hand nehmen, da zunächst nur eine Gutschrift auf seinem Spielkonto erfolgt. Auch wenn – wie die Antragstellerin hier vorträgt – das virtuelle Spiel so gestaltet ist, dass der Spieler „sich nahezu wie in einer Spielhalle fühlt“ – weiß der jeweilige Spieler trotzdem, dass er gerade nicht das reale Spielerlebnis in einer Spielhalle erlebt, sondern ein solches Erlebnis nur suggeriert wird. Des Weiteren kann auch eine mögliche Barauszahlung des auf virtuellem Weg gewonnenen Geldbetrags in einer Spielhalle vor Ort (so die Lösung über M des Konzerns Z) den tatsächlich bestehenden Unterschied in der Gewinnannahme nicht aufheben. Nicht zuletzt bergen die beiden Spielvarianten, die des terrestrischen und des virtuellen Spiels, damit auch die Spielsucht des jeweiligen Spielers unterschiedlich fördernde Aspekte (so auch die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 19/28400, S. 42), noch dazu, weil das terrestrische Angebot auch Pausenzeiten vorsieht. Schließlich kann es aus den Augen des Durchschnittsspielers auch einen erheblichen Unterschied machen, ob er – wie beim

terrestrischen Automatenenspiel – aus der Anonymität heraustreten muss oder ob er dies – wie beim virtuellen Automatenenspiel – nicht braucht.

Der Umstand, dass – wie die Antragstellerin vorträgt – Spieler teils nebeneinander sowohl das bestehende terrestrische als auch virtuelle Angebot nutzen, zeigt dem Senat zwar einerseits, dass nicht unbedingt jeweils ein anderer Spielerkreis angesprochen wird, wie es der historische Gesetzgeber wohl meinte (BT-Drucks. 19/28400, S. 42), andererseits aber auch, dass zwischen den beiden Angeboten für den jeweiligen Spieler tatsächlich erhebliche Unterschiede bestehen.

Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers spielt bei seiner Wahl, ob er terrestrisch oder virtuell spielt, auch eine Rolle, wie funktional die jeweilige Leistung ist. Spielt für ihn das haptische, reale Spielerlebnis in einer Spielhalle, womöglich im Beisein anderer Spieler, eine entscheidende Rolle, wird er das terrestrische Spielangebot wählen. Kommt es ihm hingegen auf den schnellen und unkomplizierten, wenig zeitaufwändigen Weg an, möchte er beispielsweise etwaige Wartezeiten durch Geldspiele überbrücken, wird er auf das virtuelle Spielerlebnis zurückgreifen. Hierbei schließt es sich nicht aus, dass der gleiche Spieler nebeneinander beide Angebote nutzt.

Das von der Antragstellerin vorgelegte Privatgutachten des Dr. B X von der H GmbH wirft beim beschließenden Senat insgesamt keine Zweifel an seiner vorstehenden Subsumtion auf. Wie ausgeführt stehen insbesondere weder das Anbieten und intensive Bewerben von Online-Glücksspielformen, die aus den Spielhallen bekannte Spiele aufgreifen und diese bestmöglich nachempfinden, noch der Umstand, dass rund 70% der Spieler als „Schnittmenge“ sowohl terrestrische als auch virtuelle Glücksspielformen nutzen, der Wertung entgegen, dass die beiden unterschiedlichen Spielformen in den Augen des Durchschnittsverbrauchers im Kontext doch so unterschiedlich sind, dass dies geeignet ist, seine Wahl zu beeinflussen.

(c) Da die Umsätze der Anbieter terrestrischer Geldspielautomaten hiernach nicht gleichartig mit den Umsätzen der Anbieter virtueller Geldspielautomaten sind, kommt es im Weiteren nicht auf das Vorliegen einer unionsrechtlichen Mehrwertsteuer-Sonderregelung zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung der beiden Dienstleistungen an.

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

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, BStBl II 1990, 510). Härten, die nicht mit der Zahlung vor endgültiger Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des ihr zugrundeliegenden Steuer- oder Haftungsbescheides zusammenhängen, sondern die typischerweise mit der Vollziehung eines Bescheides als solcher verbunden sind, rechtfertigen daher die AdV nicht (vgl. z.B. BFH, Beschlüsse vom 31.01.1967, VI S 9/66, BStBl III 1967, 255; vom 19.04.1968, IV B 3/66, BStBl II 1968, 538).

Die Antragstellerin hat ihre wirtschaftliche Lage nicht – wie erforderlich – im Einzelnen vorgetragen und glaubhaft gemacht (vgl. BFH, Beschlüsse vom 09.05.1969, III B 4/67, BStBl II 1969, 547; vom 09.01.1990, VII B 127/89, BFH/NV 1990, 473). Ihr Vorbringen beschränkt sich der Sache nach vielmehr auf allgemeine Aussagen, dass sie sich infolge der Corona-Pandemie, den Beschränkungen durch den Glücksspielstaatsvertrag, der bestehenden Konkurrenz der Spielhallen zu den Online-Casinos, der derzeit hohen Inflation, der gestiegenen Personalkosten einschließlich des Mindestlohns, einem zurückhaltenderen Spielverhalten der Spielgäste und eines verschlechterten Ratings für eine Kreditaufnahme in einer Lage befinde, in der sie über nicht ausreichend liquide Mittel für die Bezahlung der strittigen Steuern verfüge. Dies reicht jedoch ohne Darlegung und Glaubhaftmachung der konkreten tatsächlichen wirtschaftlichen Situation der Antragstellerin für die Annahme einer wirtschaftlich bedingten unbilligen Härte nicht aus. Auch die Behauptung, dass ein durch die Steuerzahlung bedingter Verkauf von Anteilen (Spielhallen) nicht wiedergutzumachen sei, hat keinen Erfolg, da die Antragstellerin den Senat bereits nicht in die Lage versetzt hat, zu prüfen, ob dies die zwingende Folge im Fall der Nichtgewährung der AdV wäre.

Im Übrigen ist eine AdV wegen unbilliger Härte auch 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.

c. Einer Anrufung des EuGH bedarf es im summarischen Verfahren wegen AdV nicht (vgl. BFH, Beschlüsse vom 26.09.2022, XI B 9/22 (AdV), BFH/NV 2022, 1417, Rn. 43; vom 17.12.1997, I B 108/97, BStBl II 1998, 558, unter II.4.a). Außerdem hat der Senat – wie unter II.1.a. ausgeführt – keine Zweifel i.S. des Art. 267 Abs. 2 AEUV, so dass er auch deshalb eine Vorlage nicht für erforderlich hält.

Auch im Hinblick auf beim EuGH anhängige Vorabentscheidungsersuchen aus Belgien, Rechtssachen C-73/23 und C-741/22, sieht der Senat keine Zweifel i.S. des Art. 267 Abs. 2 AEUV, wonach er eine Vorlage hier als erforderlich ansehen könnte. In Streit steht vorliegend eine Umsatzsteuerbefreiung von terrestrischen Geldspielumsätzen in Deutschland. Dafür ist allein entscheidend, ob die in Deutschland geltenden Regelungen unionsrechtskonform sind und nicht ob in Belgien geltende Regelungen unionsrechtskonform sind. Im Hinblick auf für terrestrische und virtuelle Automaten Spiele in Deutschland und Belgien diametral entgegenstehende Steuerbefreiungsregelungen bleibt auch darauf hinzuweisen, dass den Mitgliedstaaten – wie bereits ausgeführt – bei der Umsetzung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL ein weites Ermessen zusteht und 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). Ein solches Ermessen beinhaltet auch die Möglichkeit gegensätzlicher Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten. Allein entscheidend ist, ob die im jeweiligen Mitgliedstaat gefundene gesetzliche Regelung für sich gesehen unionsrechtskonform ist. Hinzu kommt, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich den nationalen Gerichten die Beurteilung der Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit von Gegenständen oder Dienstleistungen unterschiedlicher Unternehmer obliegt (vgl. z.B. EuGH, Urteile vom 09.09.2021, C-

406/20, Phantasialand, BFH/NV 2021, 1455, Rn. 43; vom 09.11. 2017, C-499/16, AZ, HFR 2018, 87, Rn. 31). Dabei haben die Gerichte – wie oben bereits ausgeführt – insbesondere die tatsächlichen nationalen kontextuellen Umstände der zu vergleichenden Leistungen zu berücksichtigen.

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