



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

BVerwG 9 CN 1.09
OVG 4 K 27/06

Verkündet
am 9. Juni 2010
Ott
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Normenkontrollsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts auf die mündliche Verhandlung vom 9. Juni 2010 durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Storost, den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Nolte, die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Buchberger und die Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Christ und Prof. Dr. Korbmacher

für Recht erkannt:

Das Urteil des Oberverwaltungsgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 9. Juli 2008 wird geändert. Die Satzung der Stadt B. über die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten vom 7. September 2006, veröffentlicht im „E.“ vom 14. September 2006, wird auch für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2005 für unwirksam erklärt, soweit darin die Erhebung einer Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen im Sinne des § 33 i der Gewerbeordnung und an anderen Aufstellorten geregelt ist. Darüber hinaus wird die in § 7 Abs. 5 Satz 1 der Satzung enthaltene Fristbestimmung „innerhalb von sechs Wochen nach Inkrafttreten der Satzung“ auch für die Zeit vom 19. Januar 1992 bis 31. Dezember 1996 für unwirksam erklärt.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Antragstellerin zu 5/14 und die Antragsgegnerin zu 9/14.

G r ü n d e :

I

- 1 Die Antragstellerin stellt seit August 1992 Spielautomaten in Spielhallen im Gebiet der Antragsgegnerin auf, u.a. Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeiten.

- 2 Sie wendet sich im Wege des Normenkontrollverfahrens gegen die Satzung der Antragsgegnerin vom 7. September 2006 über die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten - VStS. Nach § 4 VStS ist Steuerschuldner der Halter des Spiel-, Geschicklichkeits- oder Unterhaltungsgerätes. Die Satzung enthält u.a. folgende Regelungen:

§ 5 Bemessungsgrundlage

(1) Bemessungsgrundlage ist die Zahl der beispielbaren Geräte und der Steuersatz nach § 6 Abs. 1 oder § 6 Abs. 2 ...

(2) Auf Antrag der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners wird die Steuer für die Gesamtheit der aufgestellten Geräte mit Gewinnmöglichkeit abweichend von der Pauschalsteuer gemäß § 6 Abs. 1 nach dem Spieleinsatz je Gerät berechnet, soweit der Spieleinsatz je Gerät durch elektronische Zählwerke nachgewiesen oder belegt werden kann. Als Spieleinsatz gilt die Gesamtsumme der vom Spieler eingesetzten Beträge (Spieleraufwand).

§ 6 Steuersatz

(1) Pauschalsteuer

Die Pauschalsteuer beträgt je angefangenen Kalendermonat pro Gerät

- für die Erhebungszeiträume vom 1. Januar 1992 bis 31. Dezember 2001:

1. in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen im Sinne § 33 i der Gewerbeordnung

- | | |
|---------------------------------------|-----------|
| a) bei Geräten mit Gewinnmöglichkeit | 220,00 DM |
| b) bei Geräten ohne Gewinnmöglichkeit | 100,00 DM |

2. an anderen Aufstellorten

- | | |
|---------------------------------------|-----------|
| a) bei Geräten mit Gewinnmöglichkeit | 130,00 DM |
| b) bei Geräten ohne Gewinnmöglichkeit | 60,00 DM |

3. ...

- für die Erhebungszeiträume ab 1. Januar 2002:

1. in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen im Sinne des § 33 i der Gewerbeordnung

a) bei Geräten mit Gewinnmöglichkeit	112,50 €
b) bei Geräten ohne Gewinnmöglichkeit	51,00 €

2. an anderen Aufstellorten

a) bei Geräten mit Gewinnmöglichkeit	66,50 €
b) bei Geräten ohne Gewinnmöglichkeit	30,50 €

3. ...

(2) Besteuerung nach dem Spieleinsatz

Die Steuer beträgt pro angefangenen Kalendermonat und Gerät vom Spieleinsatz 7,5 vom Hundert.

§ 7 Steueranmeldung und Fälligkeit der Steuer

(1) Die Halterin oder der Halter hat bis zum 15. Tag nach Ablauf jeden Kalendermonats (Steueranmeldezeitraum) eine Steueranmeldung nach den dieser Satzung als Anlagen beigefügten Mustervordrucken abzugeben, in der sie oder er die Steuer selbst zu berechnen hat.

(2) Die Steuer ist am 15. Tag nach Ablauf des Steueranmeldezeitraumes fällig. Steuererstattungen werden innerhalb von 14 Tagen nach Bekanntgabe des Steuerbescheides fällig.

(3) Gibt die Halterin oder der Halter die Anmeldung nicht ab oder hat sie oder er die Steuer nicht richtig berechnet, so wird die Steuer festgesetzt. Der festgesetzte Betrag bzw. der Unterschiedsbetrag ist 14 Tage nach Bekanntgabe des Steuerbescheides fällig.

(4) Ein Antrag auf Besteuerung nach dem Spieleinsatz gemäß § 6 Abs. 2 ist vor Beginn des Steueranmeldezeitraumes zu stellen. Wurde die Besteuerung nach dem Spieleinsatz beantragt, ist der Wechsel zur Pauschalbesteuerung nach § 6 Abs. 1 frühestens wieder nach 12 Monaten möglich. Wird eine Rückkehr zur Pauschalbesteuerung nicht bis zum Ablauf von 12 Monaten beantragt, so bleibt es für 12 weitere Monate bei der Besteuerung nach dem Spieleinsatz. Werden an einem Aufstellungsort mehrere Geräte betrieben, kann der Antrag auf

Besteuerung nach dem Spieleinsatz nur für alle am Aufstellort aufgestellten Geräte gestellt werden.

(5) Sind die Voraussetzungen nach § 5 Abs. 2 für eine Besteuerung nach dem Spieleinsatz für zurückliegende Erhebungszeiträume gegeben, kann auf der Grundlage des § 6 Abs. 2 eine Änderung der Steuerfestsetzung für zurückliegende Erhebungszeiträume innerhalb von sechs Wochen nach Inkrafttreten der Satzung beantragt werden. Ein Antrag auf Änderung der Besteuerung nach dem Spieleinsatz ist nur für mindestens 12 zusammenhängende Monate zulässig. Eine Steueränderung ist nicht mehr möglich, soweit Steuerfestsetzungen bereits Bestandskraft erlangt haben.

(6) ...

- 3 Nach § 11 VStS trat die Satzung rückwirkend zum 19. Januar 1992 in Kraft.
- 4 Mit ihrem am 25. Oktober 2006 beim Oberverwaltungsgericht Mecklenburg-Vorpommern eingegangenen Normenkontrollantrag hat sich die Antragstellerin gegen diese Vergnügungssteuersatzung gewandt.
- 5 Mit Urteil vom 9. Juli 2008 hat das Oberverwaltungsgericht die Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin mit Wirkung ab 1. Januar 2006 insoweit für unwirksam erklärt, als darin die Erhebung einer Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeiten in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen im Sinne des § 33 i der Gewerbeordnung und an anderen Aufstellorten geregelt ist. Im Übrigen hat es den Antrag abgelehnt. Für den Zeitraum vom 19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 2005 habe die Antragsgegnerin noch den Stückzahlmaßstab anwenden dürfen. Spätestens im Laufe des Jahres 2005 habe die Antragsgegnerin die anzuwendenden rechtlichen Maßstäbe aber kennen können und müssen. Die seitdem erkennbaren großen Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse bei einer nennenswerten Zahl von Automaten hätten es der Antragsgegnerin geboten erscheinen lassen müssen, den Stückzahlmaßstab zugunsten eines wirklichkeitsnäheren Maßstabs aufzugeben.
- 6 Zur Begründung der vom Senat zugelassenen Revision trägt die Antragstellerin u.a. vor, dass eine Satzung, die gegen Gesetzesrecht verstoße, auch dann un-

gültig sei, wenn der Satzungsgeber diejenigen Tatsachen, die den Gesetzesverstoß begründeten, bei Erlass der Satzung nicht gekannt habe. Darüber hinaus sei der Stückzahlmaßstab verfassungswidrig, weil er den Vergnügungsaufwand nicht erfasse. Der optionale Steuermaßstab des Spieleinsatzes sei zu unbestimmt und die Auslegung des Oberverwaltungsgerichts nicht mit Art. 105 Abs. 2a GG zu vereinbaren. Für 1992 bis 1997 könnten rückwirkend zudem keine Zählwerksausdrucke vorgelegt werden, weil die relevanten Daten z.T. gar nicht hätten hergestellt werden können. Auch in der Folgezeit hätte die Anzahl der Spiele nicht an allen Geräten festgestellt werden können.

7 Die Antragstellerin beantragt,

unter Abänderung des angefochtenen Urteils des Oberverwaltungsgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 9. Juli 2008 die Unwirksamkeit der Satzung der Antragsgegnerin über die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten vom 7. September 2006, veröffentlicht im E. vom 14. September 2006, auch für die Zeit vom 19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 2005 festzustellen, soweit darin die Erhebung einer Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeiten in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen im Sinne des § 33 i der Gewerbeordnung und an anderen Aufstellorten geregelt ist.

8 Die Antragsgegnerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9 Sie verteidigt das angefochtene Urteil.

II

10 Die Revision ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.

11 Die entscheidungstragenden Ausführungen des Oberverwaltungsgerichts zur Zulässigkeit des in der Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin normierten Stückzahlmaßstabs im Zeitraum vom 19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 2005 verletzen Bundesrecht (1.). Hinsichtlich des Zeitraums vom

19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 1996 ist die Entscheidung - abgesehen von der Fristbestimmung nach § 7 Abs. 5 Satz 1 VStS - gleichwohl aus anderen Gründen im Ergebnis richtig (2.). Eine gerichtliche Erklärung der weiteren Anwendbarkeit der Vergnügungssteuersatzung auch für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2005 kommt nicht in Betracht (3.).

- 12 1. Die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts für den Zeitraum bis 31. Dezember 2005 beruht auf der Erwägung, dass unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Sachverhalts in diesem Zeitraum der Stückzahlmaßstab mit Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Besteuerungsgleichheit vereinbar sei. Die Durchbrechung des Gleichheitssatzes, die im Stückzahlmaßstab angelegt sei, sei durch Typisierungen und Pauschalierungen zur Verwaltungsvereinfachung und -praktikabilität gerechtfertigt. Sie stehe auch noch in einem angemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Vorteilen der Typisierung. Der Antragsgegnerin seien von der Antragstellerin erst Mitte 2004 Einspielergebnisse für das Jahr 2003 für die seinerzeit von ihr betriebene Spielhalle vorgelegt worden; im Laufe des Jahres 2005 habe eine Mitbewerberin Erkenntnisse aus dem Jahr 2004 vorgelegt. Die dem zugrunde liegende Auffassung des Oberverwaltungsgerichts, der Stückzahlmaßstab müsse erst dann durch einen den Vergnügungsaufwand der Spieler genauer erfassenden Maßstab ersetzt werden, wenn dem Satzungsgeber zur Kenntnis gelange, dass die Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten im Satzungsgebiet eine Bandbreite von 50 % überschreiten, ist mit dem verfassungsrechtlichen Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren.
- 13 Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99, 905/00 - BVerfGE 110, 274 <291>; Beschluss vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02 - BVerfGE 117, 1 <30>; stRspr). Für den Sachbereich des Steuerrechts verbürgt der allgemeine Gleichheitssatz den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfG, Urteil vom

20. April 2004 a.a.O. S. 292; Beschlüsse vom 15. Januar 2008 - 1 BvL 2/04 - BVerfGE 120, 1 <44> und vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <19>). Er verlangt eine Ausgestaltung der Steuer, die bezogen auf den jeweiligen Steuergegenstand eine gleichheitsgerechte Besteuerung sicherstellt. Bei der Aufwandsteuer ist es die in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit, die gleichheitsgerecht zu erfassen ist. Steuer-schuldner der Vergnügungssteuer in Form der Spielautomatensteuer ist der Veranstalter des Vergnügens. Gleichwohl zielt die Steuer auf die Belastung des Vergnügungsaufwandes des einzelnen Spielers als Ausdruck seiner individuellen Leistungsfähigkeit. Daher stellt der individuell tatsächlich getätigte Vergnügungsaufwand den sachgerechtesten Maßstab für die Vergnügungssteuer dar.

- 14 Der Normgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Er hat vielmehr einen weiten Gestaltungsspielraum, der aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität eine Pauschalierung zulässt. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Wahrscheinlichkeitsmaßstabs ist umso höher, je weiter sich dieser von dem Belastungsgrund des Vergnügungsaufwandes des einzelnen Spielers entfernt. In jedem Fall verlangt der Grundsatz der Belastungsgleichheit einen zumindest lockeren Bezug des Steuermaßstabs zum Vergnügungsaufwand des Spielers, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwandes wenigstens wahrscheinlich macht (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 31/58 - BVerfGE 14, 76 <93>; Beschlüsse vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <19, 25 f.> und vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 20; BVerwG, Urteile vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237 <239 f.> und vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218 <220, 226 ff.>; Beschluss vom 25. Januar 1995 - BVerwG 8 N 2.93 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 28 S. 12; BFH, Urteil vom 26. Februar 2007 - II R 2/05 - BFHE 217, 280 <285>).
- 15 a) Ausgehend davon ist die mit der pauschalen Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab einhergehende ungleiche Belastung des Vergnügungsaufwandes der Spieler seit dem 1. Januar 1997 generell nicht mehr gerechtfertigt, ohne dass es auf die Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse der Gewinnspielautomaten im jeweiligen Satzungsgebiet ankommt (im Anschluss an BVerfG,

Beschlüsse vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 29 ff. und vom 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 - NVwZ 2010, 313 <317>; Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung, vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 a.a.O. S. 226 ff.).

- 16 Das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, dass der Stückzahlmaßstab bei den heutigen Gegebenheiten des Spielgerätemarktes für die Bemessung der Spielgerätesteuer generell untauglich sei. Er sei zum einen nicht geeignet, den notwendigen Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers zu gewährleisten. In den in jüngerer Zeit vom Bundesverwaltungsgericht und einigen Oberverwaltungsgerichten entschiedenen Fällen hätten sich Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten ergeben, die weit jenseits der Marge von 50 % gelegen hätten, die in der fachgerichtlichen Rechtsprechung als für den gebotenen zumindest lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers noch tolerabel angesehen werde. Dies lasse den Schluss zu, dass der Stückzahlmaßstab unter den heutigen Gegebenheiten den Vergnügungsaufwand des Spielers allenfalls noch bei Vorliegen atypischer Umstände abbilde. Zum anderen lasse der Stückzahlmaßstab eine verlässliche und dauerhafte Normsetzung generell nicht zu. So müsse die steuererhebende Körperschaft, die die Spielgerätesteuer nach der Stückzahl bemesse, regelmäßig befürchten, dass sich die örtlichen Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse in einer Weise veränderten, die dem ursprünglich womöglich noch hinreichenden Bezug dieses Maßstabs zum steuerbaren Vergnügungsaufwand die Grundlage entzögen. Diese Ungewissheit über den verlässlichen Bestand einer Spielgerätesteuer, die sich auf einen Stückzahlmaßstab stütze, werde noch dadurch verstärkt, dass den Fachgerichten nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ein Spielraum bei der - ohnehin schwierigen - Ermittlung und Würdigung der relevanten Einspielergebnisse zukomme. Der erkennende Senat schließt sich dieser Einschätzung einer dem Stückzahlmaßstab anhaftenden strukturellen Untauglichkeit für eine dem Gleichheitsgebot verlässlich Rechnung tragende Besteuerung des Vergnügungsaufwandes an.
- 17 Das Bundesverfassungsgericht hat ferner angenommen, dass die durch den Stückzahlmaßstab erzwungene Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte nicht mehr als durch Gesichtspunkte der Verwaltungspraktikabilität gerechtfertigt

tigt angesehen werden könne. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und des Bundesfinanzhofs führt das Bundesverfassungsgericht aus, der Rückgriff auf den pauschalen Stückzahlmaßstab könne insbesondere nicht mehr damit gerechtfertigt werden, dass die Einspielergebnisse oder Spieleinsätze mangels manipulationssicherer Zähl- und Kontrolleinrichtungen an den Automaten nicht zuverlässig erfasst werden könnten. Dieser Vorbehalt sei spätestens seit Anfang 1997 jedenfalls für Gewinnspielautomaten entfallen. Bundesverwaltungsgericht und Bundesfinanzhof gingen davon aus, dass aufgrund der technischen Entwicklung und der zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit und den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits sowie den zuständigen Bundesministerien andererseits abgeschlossenen selbstverpflichtenden Vereinbarung ab dem 1. Januar 1997 nur noch Gewinnspielgeräte aufgestellt sein dürften, die mit einem manipulationssicheren Zählwerk ausgestattet seien, das den Spielaufwand grundsätzlich zuverlässig erfassen könne (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 27 f., 33; vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 a.a.O. S. 222 f.; BFH, Urteil vom 26. Februar 2007 a.a.O. S. 286). Somit ist davon auszugehen, dass seit dem 1. Januar 2007 die technischen Voraussetzungen für eine wirklichkeitsgerechte Besteuerung des Vergnügungsaufwandes des Spielers nach dem Maßstab der Einspielergebnisse oder der Spieleinsätze flächendeckend gegeben sind. Es sind auch keine anderen Gründe der Verwaltungspraktikabilität erkennbar, die es nach wie vor rechtfertigen könnten, die mit dem Stückzahlmaßstab verbundene ungleiche Belastung des Vergnügungsaufwandes der Spieler hinzunehmen. Im Gegenteil ist der Stückzahlmaßstab wegen der Notwendigkeit, die sich ständig verändernden Schwankungsbreiten der örtlichen Einspielergebnisse der Gewinnspielautomaten zu beobachten, aus den im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 4. Februar 2009 aufgeführten Gründen sowohl für den Satzungsgeber als auch für die Steuerverwaltung besonders schwierig zu handhaben. Demgegenüber ist die Besteuerung nach einem wirklichkeitsgerechten Maßstab angesichts der seit Anfang 1997 allgemein gewährleisteten technischen Ausrüstung der Spielautomaten verlässlich und mit angemessenem Aufwand möglich (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 29, 31 f.).

- 18 b) Bundesrecht ist auch insoweit verletzt, als das Oberverwaltungsgericht die Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs für die Zeit bis zum 31. Dezember 1996 davon abhängig macht, dass keine Erkenntnisse über Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse der Gewinnspielautomaten im Satzungsgebiet vorliegen, die die Marge von 50 % überschreiten. Eine solche Anforderung lässt sich dem Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit für den genannten Zeitraum nicht entnehmen.
- 19 Wie bereits ausgeführt, konnte bis zum 31. Dezember 1996 nicht davon ausgegangen werden, dass sämtliche Gewinnspielgeräte mit Zählwerken ausgestattet waren, die eine manipulationssichere Erfassung der Einspielergebnisse oder der Spieleinsätze erlaubten. Im Hinblick auf diese technischen Defizite fehlte es den Kommunen bis Anfang 1997 an den Voraussetzungen, um eine dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit in jeder Hinsicht Rechnung tragende Besteuerung nach einem wirklichkeitsgerechten Maßstab sicher und mit zumutbarem Aufwand gewährleisten zu können. Die kommunalen Verwaltungen konnten sich auf die Zählwerksausdrucke nicht verlassen oder hätten die Ergebnisse sogar durch Handauszählung ermitteln müssen. Es hätten Kontrollmechanismen eingeführt werden müssen, um einer Steuerhinterziehung entgegenzuwirken. Damit wären die kommunalen Verwaltungen überfordert gewesen, weil sie in der Regel nicht über Personal verfügen, das in Bezug auf die Überprüfung von Steuererklärungen besonders geschult ist (Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237 <243>; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 33). Angesichts dieser Schwierigkeiten einer zuverlässigen Ermittlung des steuerbaren Vergnügungsaufwandes nach den Einspielergebnissen oder den Spieleinsätzen war die Verwendung des pauschalen Stückzahlmaßstabs und die damit verbundene ungleiche Belastung des Vergnügungsaufwandes bis zum 31. Dezember 1996 generell gerechtfertigt, ohne dass es auf die - mangels manipulationssicherer Zählwerke ebenfalls nicht zuverlässig zu ermittelnden - Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse der Gewinnspielautomaten im jeweiligen Satzungsgebiet angekommen wäre. Für den fraglichen Zeitraum bis zum 31. Dezember 1996 liegen auch keine Anhaltspunkte für flächendeckend gravierende Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse der Gewinnspielautomaten vor,

wie sie das Bundesverfassungsgericht für die jüngere Zeit festgestellt hat (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 24, 30; vgl. auch BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 a.a.O. S. 229 f.). Gegen eine Rechtfertigung des Stückzahlmaßstabs bis zum 31. Dezember 1996 spricht entgegen der Auffassung der Antragstellerin nicht, dass die Umsatzsteuer schon lange vor dem Jahr 1997 nicht nach der Anzahl der Gewinnspielautomaten, sondern nach deren Einspielergebnissen bemessen wurde. Denn die Finanzverwaltung verfügt im Unterschied zu den kommunalen Verwaltungen über die sachlichen und personellen Mittel, um Steuererklärungen in größerem Umfang auf ihre Richtigkeit kontrollieren und so dem Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit widersprechende Vollzugsdefizite vermeiden zu können.

- 20 2. Die angefochtene Entscheidung selbst stellt sich, soweit sie den Antrag abgelehnt hat, jedoch teilweise aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig dar (§ 144 Abs. 4 VwGO).
- 21 a) Das Oberverwaltungsgericht hat die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten für die Zeit vom 19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 1996 im Ergebnis zu Recht nicht wegen Verletzung des Gebots steuerlicher Belastungsgleichheit für unwirksam erklärt. Wie bereits ausgeführt, war die mit der Verwendung des Stückzahlmaßstabs verbundene ungleiche Belastung des Vergnügungsaufwandes der Spieler in dieser Zeit generell - unabhängig von den Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse der Gewinnspielautomaten im jeweiligen Satzungsgebiet oder darauf bezogener Kenntnisse des Satzungsgebers - gerechtfertigt. Danach ist die Pauschalbesteuerung nach § 5 Abs. 1 Satz 1, § 6 Abs. 1 VStS für diesen Zeitraum nicht zu beanstanden.
- 22 Die Satzung ist für die Zeit vom 19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 1996 auch nicht deshalb wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG ungültig, weil gemäß § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 2 VStS die Steuer auf Antrag des Steuerschuldners nicht nach dem Stückzahlmaßstab, sondern nach dem Spieleinsatz bemessen wird, wenn der Steuerschuldner diesen durch elektronische Zählwerke nachweisen und belegen kann. Der erkennende Senat hat im Urteil vom 10. Dezember 2009 - BVerwG 9 C 12.08 - geklärt, dass der Maßstab des „Spieleinsatzes“

als Summe der im Besteuerungszeitraum in ein Spielgerät zu Spielzwecken eingeworfenen Geldbeträge und der zu weiteren Spielen verwendeten Gewinne dem Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit schon deshalb entspricht, weil es derzeit keinen praktikablen Maßstab gibt, der einen noch engeren Bezug zum individuellen Vergnügungsaufwand herstellen kann (NVwZ 2010, 784 Rn. 24). Danach begegnet die Festlegung des Maßstabs „Spieleinsatz“ nach § 5 Abs. 2 VStS als solche keinen Bedenken. Das Oberverwaltungsgericht hat diese Bestimmung dahingehend ausgelegt, dass unter „Spieleinsatz“ die Zahl der entgeltspflichtigen Spiele multipliziert mit dem Einsatz pro Spiel zu verstehen ist; es weist ausdrücklich darauf hin, dass damit nicht nur die durch Geldeinwurf ausgelösten Spiele erfasst werden, sondern auch diejenigen Spiele, die aus einem erlangten Gewinn bezahlt werden (UA S. 17 f.). Bei diesem Verständnis des Begriffs „Spieleinsatz“ ist eine möglichst wirklichkeitsgerechte Besteuerung des Vergnügungsaufwandes der Spieler im Sinne der oben genannten Rechtsprechung des erkennenden Senats gewährleistet.

- 23 Der Gültigkeit der Satzung für die Zeit vom 19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 1996 steht auch nicht entgegen, dass es in diesem Zeitraum keine Pflicht gab, die zum Nachweis des Spieleinsatzes nach § 5 Abs. 2 Satz 1 VStS notwendigen Unterlagen herzustellen oder aufzubewahren. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin wird insoweit nichts Unmögliches verlangt, weil eine - rückwirkende - Besteuerung nach dem Spieleinsatz nur dann auf Antrag des Steuerschuldners erfolgt, wenn dieser entsprechende Nachweise erbringen kann; ist dies nicht der Fall, verbleibt es bei der Pauschalsteuer nach § 6 Abs. 1 VStS. Dass diese Option ins Leere geht, weil die Nachweise in aller Regel nicht erbracht werden können, hat das Oberverwaltungsgericht nicht festgestellt; dahingehende Verfahrensrügen hat die Antragstellerin nicht erhoben. Der Umstand, dass nur diejenigen Steuerschuldner von der rückwirkend eingeführten Option einer gegenüber der Pauschalsteuer günstigeren Besteuerung nach dem Spieleinsatz Gebrauch machen können, die (noch) in der Lage sind, die dazu notwendigen Unterlagen vorzulegen, begegnet mit Blick auf das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit keinen Bedenken. Der Maßstab des Spieleinsatzes bildet den steuerbaren Vergnügungsaufwand der Spieler weit wirklichkeitsnäher ab und ist damit auch gerechter als der pauschale Stückzahlmaß-

stab. Für den hier fraglichen Zeitraum bis zum 31. Dezember 1996 hätte die Antragsgegnerin aus den oben genannten Gründen auch ausschließlich den Stückzahlmaßstab rückwirkend (wieder) einführen können. Sie war daher nicht gehindert, die damit verbundene ungleiche Besteuerung des Vergnügungsaufwandes der Spieler wenigstens für die Fälle zu vermeiden, in denen die tatsächlichen Voraussetzungen für eine nachträgliche Besteuerung nach dem Spieleinsatz vorliegen, und sie war deshalb auch nicht verpflichtet, durch einen den Vergnügungsaufwand weniger genau erfassenden optionalen Maßstab wie etwa das Einspielergebnis möglichst vielen Steuerschuldnern die Möglichkeit zur Abweichung vom Stückzahlmaßstab zu geben.

- 24 Allerdings verstößt die in § 7 Abs. 5 Satz 1 VStS enthaltene Fristbestimmung gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende Bestimmtheitsgebot; die Satzung der Antragsgegnerin ist daher insoweit auch für die Zeit vom 19. Januar 1992 bis zum 31. Dezember 1996 für unwirksam zu erklären (§ 47 Abs. 5 VwGO).
- 25 Der Bestimmtheitsgrundsatz verlangt vom Normgeber, die Rechtsvorschriften so genau zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist (BVerfG, Urteil vom 17. November 1992 - 1 BvL 8/87 - BVerfGE 87, 234 <263>; Beschlüsse vom 9. August 1995 - 1 BvR 2263/94 und 229, 534/95 - BVerfGE 93, 213 <238> und vom 18. Mai 2004 - 2 BvR 2374/99 - BVerfGE 110, 370 <396>). Dem entspricht § 7 Abs. 5 Satz 1 VStS nicht, weil die Frist, binnen der ein Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung für zurückliegende Zeiträume gestellt werden muss, nicht eingehalten werden kann. Danach kann eine Änderung der Steuerfestsetzung für zurückliegende Erhebungszeiträume nur innerhalb von sechs Wochen nach Inkrafttreten der Satzung beantragt werden. § 11 der Satzung bestimmt deren Inkrafttreten rückwirkend zum 19. Januar 1992. Die Antragsfrist wäre danach schon im Zeitpunkt der Bekanntmachung der Satzung durch Abdruck im amtlichen Bekanntmachungsblatt der Antragsgegnerin „E.“ vom 14. September 2006 verstrichen gewesen. Angesichts des klaren Wortlauts der Norm lässt sich auch nicht durch verfassungskonforme Auslegung ermitteln, ab welchem anderen Termin die Sechs-Wochen-Frist laufen soll. Die Unwirksamkeit der Fristbestimmung in § 7 Abs. 5 Satz 1 VStS erfasst nicht die gesamte Satzung,

weil nicht anzunehmen ist, dass der Satzungsgeber die Option für eine Besteuerung nach dem Spieleinsatz für zurückliegende Erhebungszeiträume ohne eine Fristbindung des darauf gerichteten Antrags nicht eröffnet hätte.

- 26 b) Soweit das Oberverwaltungsgericht den Antrag auf Unwirksamkeitserklärung der Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin hinsichtlich des Zeitraums vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2005 unter Verstoß gegen das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit abgelehnt hat, sind keine anderen Gründe gegeben, aus denen sich die Entscheidung insoweit im Ergebnis als richtig darstellt.
- 27 Der Senat hat erwogen, die Satzung der Antragsgegnerin insoweit verfassungskonform dahin auszulegen, dass ihr ein mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbarer Besteuerungsmaßstab entnommen werden kann. Das Gebot verfassungskonformer Auslegung von Rechtsnormen verlangt, dass ein Gericht eine Vorschrift nur dann wegen Verstoßes gegen Verfassungsrecht außer Anwendung lassen bzw. für unwirksam erklären darf, wenn keine nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung zu vereinbarende Auslegung möglich ist (vgl. BVerfG, Beschluss vom 9. August 1978 - 2 BvR 831/76 - BVerfGE 49, 148 <157>; BVerwG, Urteile vom 18. Dezember 1987 - BVerwG 4 C 9.86 - BVerwGE 78, 347 <352> und vom 13. Mai 2009 - BVerwG 9 C 7.08 - Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 28 S. 30 Rn. 23). Ein Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit durch Verwendung des Stückzahlmaßstabs nach dem 1. Januar 1997 könnte rückwirkend dadurch geheilt worden sein, dass die bisher nach der Anzahl der Gewinnspielautomaten zu zahlenden Steuerbeträge für den Zeitraum der angeordneten Rückwirkung als Höchstbeträge einer im Übrigen nach einem wirklichkeitsgerechten Maßstab erfolgenden Besteuerung festgesetzt wurden. Das rechtsstaatlich begründete Vertrauen des Steuerschuldners, nicht im Nachhinein mit einer höheren Steuer als ursprünglich festgesetzt belastet zu werden, würde die mit einer derartigen Höchstbetragsregelung verbundene - einer Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab vergleichbare - ungleiche Belastung des Vergnügungsaufwandes rechtfertigen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 - NVwZ 2010, 313 <317>).

- 28 Die Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin lässt eine solche Auslegung der Bestimmungen zur Steuerbemessung jedoch nicht zu. Das folgt zwar nicht schon daraus, dass der Maßstab des Spieleinsatzes nicht zwingend vorgegeben ist, sondern nach § 5 Abs. 2 VStS nur auf Antrag des Steuerschuldners zur Anwendung kommt, soweit der Spieleinsatz je Gerät durch elektronisches Zählwerk nachgewiesen und belegt werden kann. Denn mit dieser Regelung können Vollzugsdefizite in den Fällen vermieden werden, in denen eine nachträgliche Besteuerung nach einem Wirklichkeitsmaßstab wegen fehlender Unterlagen nicht mehr möglich ist. Jedoch könnte eine Höchstbetragsregelung nur gegen den Wortlaut des § 5 Abs. 1 VStS („Bemessungsgrundlage“) und des § 6 Abs. 1 VStS („Pauschalsteuer“) angenommen werden. Einer Auslegung als Höchstbetragsregelung für den Zeitraum der angeordneten Rückwirkung nach Sinn und Zweck des § 6 Abs. 1 VStS steht insbesondere entgegen, dass diese Vorschrift auch für künftige Besteuerungszeiträume gilt. Zur Entstehungsgeschichte der Satzung liegen weder Feststellungen des Oberverwaltungsgerichts noch sonstige Anhaltspunkte vor. Somit würde eine verfassungskonforme Auslegung im oben genannten Sinne die allgemein anerkannten Grenzen richterlicher Auslegung von Rechtsnormen überschreiten (vgl. Art. 20 Abs. 3 GG). Die Satzung kann auch nicht verfassungskonform dahingehend ausgelegt werden, dass für den Zeitraum ab 1. Januar 1997 allein der - für sich genommen nicht zu beanstandende - Maßstab des Spieleinsatzes zur Anwendung gelangt. Das Oberverwaltungsgericht weist zu Recht darauf hin, dass die Satzung dann unvollständig wäre, weil eine Steuererhebung nur in den Fällen erfolgen könnte, in denen ein entsprechender Antrag gestellt und die erforderlichen Nachweise erbracht würden. Es liegt auf der Hand, dass eine solche „Besteuerung auf Antrag“ nicht dem Willen des Satzungsgebers entspricht. Sie widerspräche zudem ebenfalls dem Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit.
- 29 3. Schließlich kommt auch nicht in Betracht, entsprechend der auf § 31 Abs. 2 und § 79 Abs. 1 BVerfGG beruhenden Praxis des Bundesverfassungsgerichts bei der Behandlung verfassungswidriger Gesetze die Anwendbarkeit der Satzung der Antragsgegnerin für den Zeitraum vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2005 dadurch zu sichern, dass insoweit von der Unwirksam-

keitserklärung abgesehen und stattdessen nur die Unvereinbarkeit der Pauschalbesteuerung nach § 5 Abs. 1 und § 6 Abs. 1 VStS mit Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt wird (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 37 f.). Die Verwaltungsgerichtsordnung enthält keine Vorschrift, auf die ein solcher Ausspruch im Normenkontrollverfahren gestützt werden könnte (vgl. zur Inzidentkontrolle von Satzungen bei Anfechtungsklagen Beschlüsse vom 26. Januar 1995 - BVerwG 8 B 193.94 - Buchholz 310 § 113 VwGO Nr. 273 S. 7 und vom 10. Februar 2000 - BVerwG 11 B 54.99 - Buchholz 310 § 113 Abs. 1 VwGO Nr. 9 S. 20). § 47 Abs. 5 Satz 2 VwGO sieht bei Ungültigkeit einer Rechtsvorschrift nur die Unwirksamkeitserklärung vor. Zudem hat der Gesetzgeber mit dem Verweis in § 47 Abs. 5 Satz 3 VwGO auf die Vorschrift des § 183 VwGO gerade eine Regelung zur Bewältigung der Folgen der Unwirksamkeit von Rechtsvorschriften für zurückliegende Zeiträume getroffen. Dies spricht dagegen, dass hinsichtlich der Entscheidungsmöglichkeiten im Normenkontrollverfahren bei Ungültigkeit von Rechtsvorschriften eine planwidrige Regelungslücke vorliegt. Ob in besonderen Ausnahmefällen, in denen die Unwirksamkeitserklärung einen „Notstand“ zur Folge hätte, etwas anderes gelten kann, bedarf keiner Klärung (vgl. auch Beschluss vom 26. Januar 1995 a.a.O.). Ein solcher Fall liegt hier nicht vor, weil - wie oben ausgeführt - Verstöße gegen die Besteuerungsgleichheit durch Verwendung des Stückzahlmaßstabs in der Zeit ab 1. Januar 1997 durch eine Höchstbetragsregelung rückwirkend geheilt werden können.

30 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 155 Abs. 1 Satz 1 VwGO.

Dr. Storost

Dr. Nolte

Buchberger

Dr. Christ

RiBVerwG Prof. Dr. Korbmacher
ist wegen Urlaubs verhindert,
seine Unterschrift beizufügen.
Dr. Storost

B e s c h l u s s

Unter Abänderung der Streitwertfestsetzung im Beschluss des Oberverwaltungsgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 9. Juli 2008 wird der Wert des Streitgegenstandes für das erstinstanzliche Normenkontrollverfahren und für das Revisionsverfahren auf 10 800 € festgesetzt.

G r ü n d e :

- 1 Die Festsetzung des Streitwerts für das Verfahren vor dem Oberverwaltungsgericht und das Revisionsverfahren folgt aus § 47 Abs. 1 Satz 1, § 52 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 GKG. Das Oberverwaltungsgericht hat in dem Beschluss für die Streitwertfestsetzung den Auffangwert nach § 52 Abs. 2 VwGO zugrunde gelegt. Der Senat geht demgegenüber davon aus, dass bei Normenkontrollverfahren in Bezug auf die Spielautomatensteuer der Jahresbetrag der streitigen Steuer am ehesten dem wirtschaftlichen Interesse der Antragstellerin entspricht (vgl. Beschluss zum Urteil vom 14. Dezember 2005 - BVerwG 10 CN 1.05 -, insoweit in Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 40 nicht abgedruckt, m.w.N.). Dies ergibt hier nach den unwidersprochenen Angaben der Antragstellerin den festgesetzten Betrag.

Dr. Storost

Buchberger

Dr. Christ

Sachgebiet:	BVerwGE:	ja
Abgabenrecht	Fachpresse:	ja

Rechtsquellen:

GG	Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3, Art. 105 Abs. 2a
VwGO	§ 47 Abs. 5, § 137 Abs. 1 Nr. 1, § 144 Abs. 4, § 183
BVerfGG	§ 31 Abs. 2, § 79 Abs. 1

Stichworte:

Aufwandsteuer; Vergnügungssteuer; Aufwand; Vergnügungsaufwand; Steuermaßstab; Wirklichkeitsmaßstab; Wahrscheinlichkeitsmaßstab; Stückzahlmaßstab; Pauschalsteuer; Gewinnspielgeräte; Verwaltungspraktikabilität; Spieleinsatz; Einspielergebnis; Besteuerungsgleichheit; Schwankungsbreiten; Einwurf; Einsatz; Höchstbetrag; Kappungsgrenze; Vertrauensschutz; verfassungskonforme Auslegung; Feststellung der Unwirksamkeit; steuerliches Wahlrecht; Option.

Leitsätze:

1. Die Erhebung von Aufwandsteuer in Form der Spielautomatensteuer nach der Stückzahl der Spielautomaten verletzt seit dem 1. Januar 1997 generell das Gebot steuerlicher Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG), ohne dass es auf die Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse der Automaten im Satzungsgebiet ankommt (im Anschluss an BVerfG, Beschluss vom 4. Januar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1; Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung, vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218 <226 ff.>); sie war bis zum 31. Dezember 1996 aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität generell gerechtfertigt.
2. Die Verletzung der steuerlichen Belastungsgleichheit durch Verwendung des Stückzahlmaßstabs nach dem 1. Januar 1997 kann dadurch rückwirkend geheilt werden, dass die bisher nach der Anzahl der Spielautomaten zu zahlenden Steuerbeträge für den Zeitraum der angeordneten Rückwirkung zur Wahrung des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes als Höchstbeträge einer im Übrigen nach einem wirklichkeitsgerechten Maßstab (Spieleinsatz, Einspielergebnis) erfolgenden Besteuerung festgesetzt werden; dabei kann die Anwendung des Wirklichkeitsmaßstabs von der tatsächlich bestehenden Möglichkeit zum Nachweis des in der Vergangenheit entstandenen Vergnügungsaufwandes abhängig gemacht werden, wenn ansonsten Vollzugsdefizite zu erwarten sind.

3. Bei Ungültigkeit von Rechtsvorschriften kann grundsätzlich nicht von der Erklärung der Unwirksamkeit nach § 47 Abs. 5 Satz 2 VwGO abgesehen und stattdessen entsprechend der Praxis des Bundesverfassungsgerichts bei der Verwerfung von Gesetzen deren Unvereinbarkeit mit höherrangigem Recht festgestellt werden. Es bleibt offen, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen in besonderen Ausnahmefällen etwas anderes gelten kann.

Urteil des 9. Senats vom 9. Juni 2010 - BVerwG 9 CN 1.09

OVG Greifswald vom 09.07.2008 - Az.: OVG 4 K 27/06 -