

BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

BVerwG 9 C 3.03
OVG 13 LB 2100/01

Verkündet
am 3. März 2004
Ott
Justizangestellte
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
auf die mündliche Verhandlung vom 3. März 2004
durch den Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts H i e n und die Richter
am Bundesverwaltungsgericht Dr. S t o r o s t, Prof. Dr. R u b e l,
Dr. E i c h b e r g e r und Dr. N o l t e

für Recht erkannt:

Das Urteil des Niedersächsischen Obergerichtes vom 18. September 2002 wird aufgehoben.

Die Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Braunschweig vom 23. Januar 2001 wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Berufungs- und Revisionsverfahrens.

G r ü n d e :

I.

Die Klägerin betreibt im Stadtgebiet der Beklagten auf einer Nutzfläche von insgesamt über 2 000 m² eine Diskothek. Im Zentrum der Anlage befindet sich die Haupttanzfläche umgeben von Stehtischen, Sitzgelegenheiten und verschiedenen Speisen- und Getränketheken. Jenseits davon schließen sich eine Freisitzfläche, ein weiterer Raum mit Tanzfläche sowie ein Kinoraum an. Das Kino umfasst 120 Sitzplätze, eine größere Anzahl von Stehplätzen sowie eine Getränketheke und ist ausschließlich über den Diskothekenbereich zugänglich.

Die Beklagte erhebt nach Maßgabe ihrer Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer (im Folgenden: VStS) in der hier maßgebenden Fassung vom 10. Dezember 1996 Vergnügungssteuern für verschiedene im Stadtgebiet veranstaltete Vergnügungen gewerblicher Art, darunter auch für Tanzveranstaltungen, nicht jedoch für die Vorführungen jugendfreier Kinofilme. Die Steuer wird als Kartensteuer, als Pauschsteuer oder als Steuer nach der Roheinnahme erhoben (§ 4 Abs. 2 VStS). § 5 VStS legt den Steuermaßstab für die Kartensteuer wie folgt fest:

§ 5

Steuermaßstab

(1) Die Kartensteuer ist nach dem auf der Karte angegebenen Preis zu berechnen. Sie ist nach dem tatsächlichen Entgelt zu berechnen, wenn dieses höher oder nachweisbar niedriger ist.

(2) ...

(3) Sind in dem auf der Karte angegebenen Preis oder in dem Entgelt Beträge für Waren oder Leistungen enthalten, die vergnügungssteuerfrei sind, so sind diese Beträge nach den in Betrieben vergleichbarer Art üblichen Sätzen außer Ansatz zu lassen.

(4) ...

Die Pauschsteuer wird nach festen Geldsätzen - für Tanzveranstaltungen grundsätzlich 1,50 DM - je angefangenen 10 m² Veranstaltungsfläche berechnet. § 11 Abs. 1 VStS bestimmt den Steuertatbestand wie folgt:

§ 11

Pauschsteuer nach der Größe des benutzten Raumes

(1) Für Veranstaltungen, die im wesentlichen der Gewinnerzielung aus der Verabreichung von Speisen und/oder Getränken bzw. der Bereitstellung von Waren oder Leistungen dienen, wird die Steuer nach der Größe des benutzten Raumes erhoben, wenn die Voraussetzungen für die Erhebung der Kartensteuer nicht gegeben sind oder wenn die Durchführung der Kartensteuer nicht hinreichend überwacht werden kann oder wenn sich bei der Erhebung in der Form der Pauschsteuer ein höherer Steuerbetrag ergibt.

(2) - (4) ...

In dem hier in Streit stehenden Bemessungszeitraum des Kalenderjahres 1997 führte die Klägerin jeweils an vier Abenden in der Woche zusätzlich zum Diskothekenbetrieb nahezu aktuelle Kinofilme mit einer Altersfreigabe ab 16 Jahren oder darunter in dem Kinoraum vor. Das Eintrittsgeld betrug dabei - wie auch an den übrigen Wochentagen - einheitlich 3 DM und umfasste die Möglichkeit, das "Kino" zu besuchen.

Die Besucherzahlen beliefen sich in diesem Jahr durchschnittlich auf 2 000 bis 4 000 Gäste pro Abend.

Zuletzt mit Änderungsbescheid vom 13. Oktober 1998 veranlagte die Beklagte die Klägerin für das Jahr 1997 zur Vergnügungssteuer von 188 506 DM. Den Steuerbetrag errechnete die Beklagte hierbei in der Form, dass sie für jeden einzelnen Veranstaltungstag die Vergnügungssteuer sowohl als Kartensteuer wie auch als Steuer nach der Raumpauschale ermittelte und dann den jeweils höheren Betrag in Ansatz brachte. Bei der Berechnung der Kartensteuer legte sie - einer für die Vorjahre in einem vorangegangenen Rechtsstreit getroffenen gütlichen Vereinbarung folgend - an Kinotagen nur die Hälfte der Eintrittseinnahmen zugrunde. Im Rahmen der Pauschsteuer berücksichtigte sie die Filmvorführungen dagegen nicht steuermindernd.

Auf die nach erfolglosem Widerspruchsverfahren erhobene Klage hat das Verwaltungsgericht den Vergnügungssteuerbescheid vom 13. Oktober 1998 insoweit aufgehoben, als darin eine die alleinige Berechnung nach der Pauschsteuer übersteigende Vergnügungssteuer festgesetzt war. Nach seiner Auffassung sei die Verrechnung mit der Möglichkeit des Kinobesuchs an den so genannten Kinotagen zwar nicht gerechtfertigt, als Kartensteuer könne die Vergnügungssteuer gleichwohl nicht erhoben werden, da die Klägerin keine Eintrittskarten ausgabe. In Höhe der Pauschsteuer sei der Vergnügungssteuerbescheid hingegen nicht zu beanstanden.

Hiergegen hat die Klägerin Berufung eingelegt, soweit das Verwaltungsgericht den Vergnügungssteuerbescheid auch für Kinotage aufrechterhalten hatte. Das Berufungsgericht hat der Berufung stattgegeben und den Bescheid insoweit aufgehoben. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt: An den Kinotagen sei für die Diskothekenbesucher kein besonderer finanzieller Aufwand i.S. des Art. 105 Abs. 2 a GG entstanden, da das Kinoangebot den Eintrittspreis in vollem Umfang aufwiege. Insoweit komme es nicht darauf an, ob der Kinobesuch bestimmendes Motiv der Diskothekengäste sei. Maßgeblich seien allein die objektiven Verhältnisse, nach denen mit der Möglichkeit des Kinobesuches eine Gegenleistung geboten werde, die allein das Eintrittsgeld wert sei. Unerheblich sei dabei auch, dass nur ein Teil der Besucher die Möglichkeit habe, den gezeigten Film in voller Länge zu sehen. Abge-

sehen davon, dass dies dem Teil der Besucher, der es wolle, durchaus möglich sei, müsse berücksichtigt werden, dass das Kino auch dazu genutzt werden könne, sich dort auszuruhen. Die Möglichkeit, in einem Kino vorübergehend vorbeizuschauen, werde auch sonst nirgendwo kostenlos angeboten und habe folglich durchaus einen eigenen wirtschaftlichen Wert. Hinzu komme, dass die Klägerin nur etwa ein Fünftel des regulären Kinopreises fordere.

Mit der vom Bundesverwaltungsgericht hiergegen zugelassenen Revision macht die Beklagte geltend, die steuermindernde Berücksichtigung jedweder vergnügungssteuerfreien Leistung laufe dem Aufwandsbegriff des Art. 105 Abs. 2 a GG zuwider und eröffne den Veranstaltern umfangreiche Steuerumgehungsmöglichkeiten. Dies führe zu einer unzulässigen Beschränkung ihres grundgesetzlich gewährleisteten Steuerfindungsrechts. Außerdem sei es ihr nicht verwehrt, neben der Steuerbemessung nach den Eintrittseinnahmen ergänzend auch eine nach der Raumgröße pauschalisierte Besteuerung vorzunehmen.

Die Beklagte beantragt,

unter Abänderung des angefochtenen Urteils des Niedersächsischen Oberverwaltungsgerichts vom 18. September 2002 die Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Braunschweig vom 23. Januar 2001 zurückzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Sie verteidigt das angefochtene Urteil.

II.

Die Revision der Beklagten ist zulässig und begründet.

Das Urteil des Berufungsgerichts verletzt Bundesrecht (§ 137 Abs. 1 VwGO), weil es unter Verkennung des verfassungsrechtlichen Aufwandsbegriffs in Art. 105 Abs. 2 a GG die Veranlagung der Klägerin zur Vergnügungssteuer auch in der Form der Pauschsteuer für ausgeschlossen hält. Der Senat selbst kann in der Sache entscheiden und die Berufung zurückweisen, da die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids, soweit er im Revisionsverfahren noch in Streit ist, auf der Grundlage der vom Berufungsgericht festgestellten Tatsachen feststeht (§ 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 VwGO).

1. Die Vergnügungssteuer auf Tanzveranstaltungen ist eine indirekte örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer i.S. von Art. 105 Abs. 2 a GG (vgl. BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237 <240>; BVerfG, Kammerbeschluss vom 1. März 1997 - 2 BvR 1599/89 u.a. - NVwZ 1997, 573 - jeweils zur Spielautomatensteuer). Sie zielt darauf ab, im Ergebnis die mit der Einkommensverwendung für ein Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen zu belasten (BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999, a.a.O., S. 240). Die Vergnügungssteuer beruht auf dem allgemeinen Gedanken, dass demjenigen, der sich ein Vergnügen leistet, auch eine zusätzliche Abgabe für die Allgemeinheit zugemutet werden kann (vgl. BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 31/58 - BVerfGE 14, 76 <79>).

Der Charakter einer Steuer als Vergnügungssteuer und damit als einer in der Gesetzgebung der Länder stehenden Aufwand- und Verbrauchsteuer bestimmt sich maßgeblich nach traditionellem deutschem Steuerrecht (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O., S. 93; Kammerbeschluss vom 1. März 1997, a.a.O.; Kammerbeschluss vom 3. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 - NVwZ 2001, 1264). Tanzvergnügungen gehören bereits seit dem 19. Jahrhundert zu den mit Vergnügungssteuer belasteten Veranstaltungen (vgl. BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O., S. 79). Ihre Erhebung ist, wie hier durch § 3 Abs. 2 Satz 1 Niedersächsisches Kommunalabgabengesetz, vielfach der Kompetenz der Gemeinden übertragen.

Das Berufungsgericht hat die von der Klägerin durchgeführten Diskothekenveranstaltungen ungeachtet ihres gastronomischen Anteils und der jeweils an vier Wochentagen eröffneten Möglichkeit, an Filmvorführungen teilzunehmen, insgesamt als ver-

gnügnungssteuerpflichtige Tanzveranstaltungen i.S. des § 1 Nr. 1 der Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Vergnügungssteuer (VStS) bewertet. Diese in erster Linie in Auslegung von nicht revisiblem Landesrecht erfolgte Beurteilung steht mit den vorstehenden bundesrechtlichen Grundsätzen im Einklang. Soweit sie daneben maßgeblich auch auf der grundsätzlich dem Berufungsgericht vorbehaltenen (vgl. § 137 Abs. 2 VwGO) Tatsachenwürdigung beruht, sind von der Klägerin keine Revisionsgründe dagegen vorgebracht oder sonst ersichtlich.

2. Der Senat hat bereits erhebliche Zweifel, ob das angefochtene Urteil auch insofern mit Bundesrecht vereinbar ist, als das Berufungsgericht bei der Beurteilung der Kartensteuer den Eintrittspreis an den Kinotagen als von der Kinooption gänzlich aufgezehrt bewertet und dementsprechend einen im Eintrittspreis enthaltenen steuerungsfähigen Vergnügungsaufwand insoweit vollständig verneint hat.

Das Urteil des Berufungsgerichts lässt nicht eindeutig erkennen, ob es die dieser Auffassung zugrunde liegende Verrechnung der Kinooption mit dem Eintrittspreis in erster Linie dem § 5 Abs. 3 VStS entnimmt, auf den es sich in diesem Zusammenhang ausdrücklich bezieht, oder ob es unmittelbar aus dem Aufwandsbegriff des Art. 105 Abs. 2 a GG ableitet, dass eine im Eintrittspreis enthaltene vergnügungssteuerfreie Ware oder Leistung von dem für die Steuerberechnung maßgeblichen Eintrittspreis abgesetzt werden muss.

Dem bundesrechtlichen Aufwandsbegriff lässt sich ein solches generelles Verrechnungsgebot jedenfalls nicht entnehmen. Zwar ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der "individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand (...) zweifellos der sachgerechteste Maßstab für eine Vergnügungssteuer" (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O., S. 93; ebenso Beschluss vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <26>). Das heißt indes nicht, dass bei einer als Kartensteuer erhobenen Vergnügungssteuer aus dem Eintrittspreis für eine vergnügungssteuerpflichtige Gesamtveranstaltung von Verfassungs wegen stets jede Teilleistung herausgerechnet werden müsste, die als solche bei isolierter Betrachtung nicht vergnügungssteuerpflichtig ist. Dem steuererhebungsberechtigten Normgeber steht vielmehr ein weiter Einschätzungs- und Pauschalierungsspielraum bei der Beurteilung der Frage zu, ob und inwieweit er im Eintrittspreis einer Gesamtvergügnungsveran-

staltung enthaltene untergeordnete oder auch typischerweise nicht nachgefragte vergnügungssteuerfreie Waren und Leistungen von dieser Verrechnungspflicht ausnimmt. Bei Anlegung dieses Maßstabs ist die Verrechnung der hier in Streit stehenden Möglichkeit des "Kinobesuchs" durch den bundesrechtlichen Aufwandsbegriff ersichtlich nicht geboten.

Die Gemeinde ist durch Bundesrecht allerdings auch nicht gehindert, im Rahmen des ihr übertragenen Steuererhebungsrechts den Maßstab so zu gestalten, dass bei der Berechnung des vergnügungssteuerpflichtigen Aufwands solche Aufwendungen des Veranstaltungsbesuchers außer Betracht bleiben, die auf vergnügungssteuerfreie Leistungen entfallen, sofern dadurch der Besteuerungsgegenstand nicht verfehlt wird und eine gleichmäßige Besteuerung gewährleistet bleibt. Für ein solches Verrechnungsmodell hat sich die Beklagte bei Erhebung der Vergnügungssteuer als Kartensteuer entschieden. Sind in dem Eintrittspreis Beträge für Waren oder Leistungen enthalten, die vergnügungssteuerfrei sind, so haben sie nach § 5 Abs. 3 VStS nach den in Betrieben vergleichbarer Art üblichen Sätzen außer Ansatz zu bleiben.

Sofern das Berufungsgericht eine solche Verrechnung in unmittelbarer Anwendung des § 5 Abs. 3 VStS vorgenommen haben sollte, ist es in erster Linie eine Frage der Auslegung von Landesrecht und der dem Tatsachengericht vorbehaltenen Tatsachenwürdigung, ob die im Betrieb der Klägerin angebotenen Filmvorführungen im Preis enthaltene Leistungen im Sinne dieser Bestimmung sind und in welcher Höhe sie nach deren Maßstäben außer Ansatz bleiben. Auch die Auslegung von Landesrecht durch das Berufungsgericht ist der revisionsgerichtlichen Kontrolle allerdings insoweit unterworfen, als diese Auslegung ihrerseits mit höherrangigem revisiblen Recht vereinbar sein muss (vgl. hierzu lediglich BVerwG, Urteil vom 29. Januar 2003 - BVerwG 9 C 3.02 - BVerwGE 117, 345 <346> m.w.N.).

§ 5 Abs. 3 VStS will ersichtlich sicherstellen, dass der Eintrittspreis für eine Vergnügungsveranstaltung nur insoweit Maßstab der Vergnügungssteuer als Kartensteuer ist, als er tatsächlich den wirtschaftlichen Aufwand widerspiegelt, den der Besucher mit dem Konsum der vergnügungssteuerpflichtigen Leistung betreibt. Entscheidet sich der Normgeber, wie hier die Beklagte, dafür, grundsätzlich alle im Eintrittspreis enthaltenen vergnügungssteuerfreien Waren und Leistungen mit dem Eintrittspreis

zu verrechnen, muss deren Bestimmung und Bewertung in einer Weise erfolgen, die dem Ziel der Vorschrift gerecht wird, den für das eigentlich steuerpflichtige Vergnügen betriebenen Aufwand einigermaßen realitätsnah zu erfassen. Dies verlangen der verfassungsrechtliche Aufwandsbegriff und der Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Im Eintrittspreis enthaltene vergnügungssteuerfreie Leistungen dürfen daher nicht isoliert nach ihrem sonstigen objektiven Verkehrswert bestimmt werden, sondern müssen realitätsgerecht mit dem Wert erfasst werden, den sie im Rahmen der konkreten vergnügungssteuerpflichtigen Gesamtveranstaltung bei typisierender Betrachtung für den durchschnittlichen Besucher haben. Insbesondere wenn die Berechtigung zur Nutzung der Nebenleistung, im Betrieb der Klägerin also des Besuchs der Filmvorführung, "zwangsweise" mit dem Eintrittspreis für die Hauptleistung verknüpft ist und diese Nebenleistung bei typisierender Betrachtungsweise auch keine von den Konsumenten der Hauptleistung erwartungsgemäß vielfach ebenfalls nachgefragte Zusatzleistung ist, dürfte bei Anwendung dieser Grundsätze viel dafür sprechen, dass der für diese Nebenleistung im Eintrittspreis enthaltene Wertanteil den Vergnügungsaufwand des Gastes nicht schmälert. Er wird ihn im Gegenteil gerade widerspiegeln, weil der Gast diese Zusatzbelastung typischerweise in Kauf nimmt, um dem eigentlich erwünschten Vergnügen, das der Gesamtveranstaltung ihr Gepräge gibt, nachzugehen. Auf das Motiv des einzelnen Besuchers kommt es insoweit ebenso wenig an wie darauf, ob und inwieweit die Besucher in gewissem Umfang die notwendig miterworbene Nebenleistung tatsächlich in Anspruch nehmen.

Der Senat kann offen lassen, ob das Berufungsgericht in Auslegung und Anwendung des grundsätzlich irrevisiblen § 5 Abs. 3 VStS diese bundesrechtlichen Grundsätze verkannt oder ein Verrechnungsverbot zu Unrecht unmittelbar dem bundesrechtlichen Aufwandsbegriff entnommen hat. Denn das Berufungsgericht hätte die Berufung der Klägerin jedenfalls deshalb zurückweisen müssen, weil der Vergnügungssteuerbescheid, soweit er noch mit der Berufung angegriffen war, auf der Grundlage der Pauschsteuer nach § 11 VStS gerechtfertigt ist.

3. Unterstellt, das Berufungsurteil hätte den am Eintrittspreis als Grundlage der Kartensteuer bemessenen Vergnügungsaufwand durch Verrechnung mit der Möglichkeit des Kinobesuchs in revisionsgerichtlich nicht angreifbarer Weise als vollständig aufgezehrt beurteilt, verstößt das angefochtene Urteil jedenfalls deshalb gegen Bundes-

recht, weil es zugleich damit jeglichen besteuierungsfähigen Aufwand i.S. des Art. 105 Abs. 2 a GG verneint und so auch eine Berechnung der Vergnügungssteuer als Pauschsteuer zur Rechtfertigung des angefochtenen Steuerbescheids ausschließt.

Das Berufungsgericht verkürzt dadurch in unzulässiger Weise den bundesrechtlichen Aufwandsbegriff i.S. des Art. 105 Abs. 2 a GG. Dieser ist Ausdruck und Indikator dafür, dass mit der Aufwandsteuer, wie Art. 105 Abs. 2 a GG es voraussetzt, die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen wird (vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <347>; stRspr). Ausschlaggebendes Merkmal für den Aufwand ist danach der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, für den finanzielle Mittel verwendet werden (BVerfG, a.a.O.).

Der vom Besucher einer Vergnügungsveranstaltung zu entrichtende Eintrittspreis ist demzufolge lediglich einer von mehreren möglichen Anknüpfungspunkten für die Bemessung der Vergnügungssteuer. Soweit der Eintrittspreis den "individuellen, wirklichen Vergnügungsaufwand" des Besuchers der Veranstaltung wiedergibt, ist er - wie bereits ausgeführt - ein zweifellos sachgerechter Maßstab für die Vergnügungssteuer (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O., S. 93; ebenso Beschluss vom 1. April 1971, a.a.O., S. 26). Dies muss mit der Anknüpfung an das Eintrittsgeld indes nicht notwendig der Fall sein. Gerade im Bereich der Vergnügungsveranstaltungen gibt es für den Betreiber zahlreiche, in seinem unternehmerischen Ermessen stehende Möglichkeiten, die grundsätzlich vergnügungssteuerpflichtige Gesamtveranstaltung so zu organisieren, dass der Umsatz nicht oder nur zu einem gewissen Teil über den Eintrittspreis, daneben aber auch etwa über ein gastronomisches Angebot oder andere entgeltpflichtige Nebenleistungen erwirtschaftet wird. Dann wird der vom Besucher der Veranstaltung für die Bemessung der Vergnügungssteuer maßgebliche und auch nach außen erkennbare wirtschaftliche Aufwand, den er für den Konsum der Vergnügungsveranstaltung betreibt, nicht oder nur zu einem Teil im Eintrittspreis abgebildet.

Diesem Umstand trägt die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten in grundsätzlich bundesrechtlich nicht zu beanstandender Weise dadurch Rechnung, dass sie neben

der am Eintrittspreis orientierten Kartensteuer ergänzend die Erhebung der Vergnügungssteuer als Pauschsteuer nach der Größe des genutzten Raumes vorsieht. Diese bundesrechtlich zulässige und von der Beklagten auch wahrgenommene Möglichkeit der anderweitigen Bemessung der Vergnügungssteuer verkennt das Berufungsgericht, indem es im Ergebnis den Maßstab des Eintrittspreises als allein zulässige Bemessungsgröße für den zu steuernden Aufwand beurteilt und so wegen dessen vollständiger Verrechnung mit der Kinooption im konkreten Fall jeglichen steuerungsfähigen Aufwand verneint. Dadurch verkürzt es den bundesrechtlichen Aufwandsbegriff in unzulässiger Weise auf den für die Vergnügungsveranstaltung geschuldeten Eintrittspreis.

Das angefochtene Urteil beruht auch auf diesem Bundesrechtsverstoß. Das Berufungsgericht hätte bei dessen Vermeidung prüfen müssen, ob der angefochtene Steuerbescheid seine Grundlage nicht auch in der von der Beklagten in ihrer Vergnügungssteuersatzung vorgesehenen Pauschsteuer finden kann. Eine Verrechnung mit der "Kinooption" kommt dabei für die Pauschsteuer von vornherein nicht in Betracht, da sie an die Raumgröße anknüpft. Die Berücksichtigung der vergnügungssteuerfreien Nebenleistung ist hingegen notwendig auf das Eintrittsentgelt bezogen, in dem sie enthalten ist. § 5 Abs. 3 VStS ordnet die Verrechnung daher folgerichtig auch nur für die Kartensteuer an.

4. Die danach begründete Revision führt nicht zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht, denn der Senat kann über die Sache selbst entscheiden, weil die verwertbaren tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts hierfür ausreichen (§ 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 VwGO).

Entsprechend dem von der Klägerin in der Berufung eingeschränkten Klageantrag steht der angefochtene Vergnügungssteuerbescheid auch in der Revision nur noch insoweit in Streit, als er Vergnügungssteuer für die so genannten Kinotage des Jahres 1997 festsetzt. Auch für diese Kinotage schuldet die Klägerin Vergnügungssteuer nur noch in Höhe der Pauschsteuer, da das Verwaltungsgericht den Vergnügungssteuerbescheid, soweit er auf der Grundlage der Kartensteuer berechnet wurde, aufgehoben und die Beklagte hiergegen kein Rechtsmittel eingelegt hat. In diesem noch angefochtenen Umfang erweist sich der Steuerbescheid als rechtens. Denn jeden-

falls insoweit wird er durch die Pauschsteuer nach Maßgabe des § 11 VStS getragen.

Die Voraussetzungen für die Erhebung der Vergnügungssteuer in Form der Pauschsteuer sind gegeben. Es handelt sich bei dem Diskothekenbetrieb der Klägerin um eine, wie das Berufungsgericht für den Senat bindend (§ 173 Satz 1 VwGO i.V.m. § 560 ZPO) entschieden hat, Tanzveranstaltung i.S. des § 1 Nr. 1 VStS. Sie dient auch, wie § 11 Abs. 1 VStS es voraussetzt, im Wesentlichen der Gewinnerzielung durch die Verabreichung von Speisen und Getränken - dies hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat im Übrigen erneut bestätigt - und durch die Bereitstellung von Leistungen, nämlich Musik, Tanzgelegenheit und Kinovorführung, wofür ein Eintrittsgeld erhoben wurde. Ob diese der Gewinnerzielung dienenden Waren und Leistungen als solche vergnügungssteuerfrei angeboten werden könnten, ist als Voraussetzung für die Anwendung der Pauschsteuer unerheblich. Denn diese Tatbestandsvoraussetzungen bestimmen nicht die Bemessungsgrundlage, sondern stellen lediglich sicher, dass Vergnügungssteuer auch in der Form der Pauschsteuer nur für Vergnügungsveranstaltungen erhoben wird, deren Besuch für den Konsumenten notwendig - beim Eintrittspreis - oder jedenfalls typischerweise - etwa im Hinblick auf das Angebot gastronomischer Leistungen - mit einem finanziellen Aufwand verbunden ist.

Von den drei übrigen, alternativ in § 11 Abs. 1 VStS genannten Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschsteuer kommt im Falle der Klägerin lediglich in Betracht, dass "sich bei der Erhebung in der Form der Pauschsteuer ein höherer Steuerbetrag ergibt". Auch dies ist hier der Fall, weil die Kartensteuer wegen der - hier als im Ergebnis nicht bundesrechtswidrig unterstellten - vollständigen Verrechnung des Eintrittspreises mit der Kinooption an den Kinotagen keinen Ertrag bringt.

Der Senat ist an der vorstehend erfolgten eigenständigen Auslegung des § 11 Abs. 1 VStS im Rahmen seiner Sachentscheidung nach § 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 VwGO nicht gehindert, obwohl es sich um irrevisibles Recht handelt (§ 173 Satz 1 VwGO i.V.m. § 563 Abs. 4 ZPO; vgl. dazu Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, § 144 Rn. 85, 71, § 137 Rn. 82 ff., jeweils m.N. zur Rspr des BVerwG). Eine entgegenstehende, den Senat nach § 173 VwGO i.V.m. § 560 ZPO bindende Auslegung des § 11

VStS durch das Berufungsgericht liegt nicht vor, denn es hat sich nur in einem die Entscheidung nicht tragenden obiter dictum zu dieser Vorschrift geäußert.

Die Pauschsteuer nach § 11 VStS verstößt auch nicht gegen höherrangiges Recht. Insbesondere verletzt die in § 11 Abs. 1 und 3 VStS vorgesehene Bemessung der Pauschsteuer nach der Größe der Veranstaltungsfläche nicht Art. 105 Abs. 2 a GG oder den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Dass gegen die Pauschalierung der Bemessungsgrundlage einer Auffangsteuer keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, haben das Bundesverfassungsgericht und das Bundesverwaltungsgericht bereits mehrfach entschieden (vgl. BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O., S. 93; Beschluss vom 1. April 1971, a.a.O., S. 25; BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - a.a.O., S. 239 ff. = Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 36 S. 16 ff. und Urteil vom 25. Januar 1995 - BVerwG 8 N 2.93 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 28 S. 12). Das Bundesverfassungsgericht hat im Übrigen bereits in seinem Teilurteil von 1962 im Zusammenhang mit der Vergnügungssteuer die Größe des benutzten Raumes als pauschale Bemessungsgrundlage bezeichnet, die seit langem üblich geworden sei (a.a.O., S. 93). Die mit der Pauschalierung verbundenen Durchbrechungen des Gleichheitssatzes können - insbesondere bei der Regelung von Massenerscheinungen - durch Erwägungen der Verwaltungsvereinfachung und -praktikabilität gerechtfertigt sein, solange die durch jede typisierende Regelung entstehende Ungerechtigkeit noch in einem angemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Vorteilen der Typisierung steht (BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 3.99 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 35 S. 11). Hinzukommen muss, dass der für die Pauschalierung gewählte Ersatzmaßstab bei der Steuerbemessung zumindest einen lockeren Bezug zu dem Benutzungsaufwand der Konsumenten als eigentlichem Ziel der Vergnügungssteuer hat (BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - a.a.O., S. 240 ff.).

Diesen Voraussetzungen genügt die Pauschsteuer nach § 11 VStS. Der Senat teilt insoweit nicht die vom Berufungsgericht geäußerten Bedenken, dass der erforderliche Bezug zwischen steuerlicher Bemessungsgrundlage und steuerpflichtigem Benutzer fehle. Zwar steht die Größe der Veranstaltungsfläche ersichtlich in keinem direkten Zusammenhang mit dem Aufwand des einzelnen Besuchers der Veranstal-

tung, wohl aber zur Umsatzerwartung des Veranstalters. Mit der Größe der Veranstaltungsfläche werden typischerweise auch die Einnahmen steigen, weil mehr Gäste aufgenommen, mehr Waren und Leistungen angeboten werden können und so im Regelfall auch mehr konsumiert werden wird. Der bei einer Veranstaltung erzielte Umsatz seinerseits jedoch steht - ebenso wie die für die Bemessung der Kartensteuer maßgeblichen Gesamteinnahmen aus den Eintrittsgeldern - in Relation zu dem durchschnittlichen Aufwand der Veranstaltungsbesucher und stellt so den geforderten Bezug zwischen der Veranstaltungsfläche und dem im Ergebnis zu steuernden Benutzungsaufwand her.

Die pauschalierte Erhebung der Vergnügungssteuer in dieser Variante des § 11 Abs. 1 VStS ist auch sachlich gerechtfertigt. Denn sie greift nur dann, wenn sie zu einem höheren Steueraufkommen führt als die Anwendung der anderen Steuerformen, insbesondere die Kartensteuer. Dem darin zum Ausdruck kommenden Aufschlagcharakter dieser Variante der Pauschsteuer liegt offensichtlich die Annahme zugrunde, dass in den Fällen, in denen die pauschaliert nach der Raumgröße ermittelte Steuer das Aufkommen etwa nach den für die Kartensteuer maßgeblichen Eintrittseinnahmen überschreitet, die Eintrittspreise auf der Grundlage einer Gesamtkalkulation des Betreibers so niedrig angesetzt oder durch Verrechnung so reduziert worden sind, dass sie den tatsächlichen Aufwand des Besuchers für die Vergnügungsveranstaltung nicht mehr angemessen wiedergeben. Diese Annahme entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der von den Besuchern zu tragende Aufwand einer gewerblichen Vergnügungsveranstaltung in aller Regel so kalkuliert sein wird, dass die Einnahmen die Unkosten des Veranstalters decken und letztlich auch Gewinn abwerfen. Ist der Eintrittspreis in seiner anrechenbaren Größe aber so niedrig, dass die daran anknüpfende Kartensteuer einen geringeren Betrag ergibt als die Pauschsteuer nach der Raumgröße, werden die Einnahmen offenbar aus anderen Aufwendungen der Besucher erwirtschaftet, die über die Pauschsteuer angemessen erfasst werden können. Dieses Konzept geht allerdings von der Prämisse aus, dass die Pauschsätze für die Raumgröße so moderat bemessen sind, dass sie ein Steueraufkommen ergeben, das insgesamt grundsätzlich unter dem Aufkommen aus der Kartensteuer liegt, wenn diese aus einem den Vergnügungsaufwand der Besucher insgesamt oder jedenfalls im Wesentlichen widerspiegelnden Eintrittspreis errechnet wird. Dass dies bei den in § 11 Abs. 3 VStS festgelegten Pauschsätzen

von im maßgeblichen Zeitpunkt grundsätzlich 1,50 DM je angefangenen 10 m² Veranstaltungsfläche bei Tanzveranstaltungen nicht der Fall sein könnte, ist nicht ersichtlich. Die Klägerin hat insofern auch keine Überhöhung der Pauschsteuer geltend gemacht. Die dem angefochtenen Vergnügungssteuerbescheid zugrunde liegenden Berechnungen zeigen im Übrigen deutlich, dass die Pauschsteuer nach § 11 Abs. 1, 3. Alternative VStS diese Auffangfunktion wahrt. Denn nach dieser Berechnung war das Aufkommen aus der Kartensteuer an den Veranstaltungstagen, an denen keine Kinovorführung angeboten und demzufolge auch kein reduzierter Eintrittspreis in Ansatz gebracht wurde, durchweg deutlich höher als das aus der alternativ errechneten Pauschsteuer; selbst an den Kinotagen, an denen der zu versteuernde Eintrittspreis um 50 % herabgesetzt wurde, lag das Aufkommen aus der Kartensteuer in einzelnen Fällen noch höher als das nach der Pauschsteuer.

Der Vergnügungssteuerbescheid verletzt danach keine Rechte der Klägerin, soweit er für die Kinotage des Jahres 1997 in Höhe der Pauschsteuer noch in Streit steht. Die Berufung der Klägerin ist deshalb zurückzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Hien

Dr. Storost

Prof. Dr. Rubel

Dr. Eichberger

Dr. Nolte

B e s c h l u s s

Der Streitwert wird für das Revisionsverfahren auf 64 808,80 € festgesetzt.

G r ü n d e :

Die Streitwertfestsetzung beruht auf § 13 Abs. 2 GKG. Sie entspricht dem im Revisionsverfahren noch in Streit stehenden Steuerbetrag für die Kinotage des Jahres 1997 in Höhe der Raumpauschale.

Hien

Prof. Dr. Rubel

Dr. Eichberger

Sachgebiet: BVerwGE: ja
Abgabenrecht Fachpresse: ja
Kommunales Steuerrecht
Vergnügungssteuer

Rechtsquellen:

GG Art. 3 Abs. 1
GG Art. 105 Abs. 2 a

Stichworte:

Vergnügungssteuer; Aufwandsbegriff; Kartensteuer; vergnügungssteuerfreier Aufwand; Verrechnungspflicht; Spielraum des Normgebers; Pauschsteuer; pauschalierter Steuermaßstab; Raumgröße.

Leitsätze:

1. Die Einordnung eines Diskothekenbetriebs als vergnügungssteuerpflichtige Tanzveranstaltung steht mit Art. 105 Abs. 2 a GG in Einklang.
2. Der bundesrechtliche Aufwandsbegriff gebietet nicht, dass bei der Berechnung einer Vergnügungssteuer, die an den Eintrittspreis für die Vergnügungsveranstaltung anknüpft, jede darin enthaltene, an sich vergnügungssteuerfreie Ware und Leistung außer Ansatz zu bleiben hat.
3. Sieht der Satzungsgeber die steuermindernde Berücksichtigung solcher im Eintrittspreis enthaltener Waren und Leistungen vor, müssen sie realitätsgerecht mit dem Wert erfasst werden, den sie im Rahmen der konkreten vergnügungssteuerpflichtigen Gesamtveranstaltung bei typisierender Betrachtung für den durchschnittlichen Besucher haben.
4. Die Gemeinde kann die Vergnügungssteuer als am Eintrittspreis orientierte Kartensteuer und daneben als Auffangtatbestand auch in der Form einer an die Raumgröße der Veranstaltungsstätte anknüpfenden Pauschsteuer erheben.

Urteil des 9. Senats vom 3. März 2004 - BVerwG 9 C 3.03

- I. VG Braunschweig vom 23.01.2001 - Az.: VG 5 A 103/99 -
- II. OVG Lüneburg vom 18.09.2002 - Az.: OVG13 LB 2100/01 -