

# BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

## IM NAMEN DES VOLKES

### URTEIL

BVerwG 10 CN 1.05  
VGH 5 N 4228/98

Verkündet  
am 14. Dezember 2005  
Werner  
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

In der Normenkontrollsache

hat der 10. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
auf die mündliche Verhandlung vom 14. Dezember 2005  
durch den Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts **H i e n** und die Richter  
am Bundesverwaltungsgericht **V a l l e n d a r**, Prof. Dr. **E i c h b e r g e r**,  
Dr. **N o l t e** und **D o m g ö r g e n**

für Recht erkannt:

Der Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 12. August 2004 wird aufgehoben, soweit er die Spielapparatesteuersatzung der Antragsgegnerin vom 21. November 1995 i.d.F. der Änderungssatzung vom 15. Dezember 1997 auch hinsichtlich der Besteuerung öffentlich zugänglicher Spiel- und Geschicklichkeitsapparate ohne Gewinnmöglichkeit für ungültig erklärt hat. Insoweit wird die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Von den Kosten des Revisionsverfahrens trägt die Antragsgegnerin 9/10. Im Übrigen bleibt die Entscheidung über die Kosten der Schlussentscheidung vorbehalten.

## G r ü n d e :

### I.

**<rd nr="1"/>**Die Antragstellerin wendet sich mit ihrem Normenkontrollantrag gegen die Satzung der Antragsgegnerin "über die Erhebung einer Steuer auf Spielapparate, auf das Spielen um Geld oder Sachwerte und auf Vergnügungen besonderer Art im Gebiet der Stadt Kassel" (im Folgenden Spielapparatesteuersatzung - SpAppStS ) vom 21. November 1995 i.d.F. der Ersten Änderung vom 15. Dezember 1997, die am 1. Januar 1998 in Kraft trat.

**<rd nr="2"/>**Steuergegenstand ist u.a. der Aufwand für das Benutzen von Spiel- oder Geschicklichkeitsapparaten, soweit sie öffentlich zugänglich sind (§ 2 Buchst. a SpAppStS). Die Steuer beträgt je Kalendermonat und Gerät für Apparate mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen 400 DM und an anderen Aufstellorten 150 DM (§ 4 Buchst. a Nr. 1 SpAppStS), für Apparate ohne Gewinnmöglichkeit in Spielhallen 150 DM und an anderen Aufstellorten 50 DM und für Apparate, mit denen sexuelle Handlungen oder Gewalttätigkeiten dargestellt werden oder die eine Verharmlosung des Krieges zum Gegenstand haben, 1 000 DM (§ 4 Buchst. a Nr. 2 und 3 SpAppStS). Steuerschuldner ist der Halter des Apparates (§ 5 Satz 2 SpAppStS).

**<rd nr="3"/>**Die Antragstellerin stellt Spielgeräte mit und ohne Gewinnmöglichkeit in mehreren Gaststätten und in einer von ihr betriebenen Spielhalle im Stadtgebiet der Antragsgegnerin auf. Hierfür wird sie zur Spielapparatesteuer herangezogen. Gegen ihre Heranziehung für das erste Kalendervierteljahr 1998, wie auch gegen die Heranziehungen für die folgenden Kalendervierteljahre legte die Antragstellerin jeweils Widerspruch ein. Eine Entscheidung über diese Widersprüche ist von der Antragsgegnerin im Einvernehmen mit der Antragstellerin bislang zurückgestellt worden.

**<rd nr="4"/>**Im November 1998 hat die Antragstellerin Normenkontrolle gegen die Spielapparatesteuersatzung erhoben und beantragt festzustellen, dass sie ungültig ist, soweit sie das Benutzen öffentlich zugänglicher Spiel- und Geschicklichkeitsapparate besteuert. Die Satzung verstoße wegen des von ihr verwendeten Stückzahlmaßstabs gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Die Einspielergebnisse der Spielapparate schwankten auch innerhalb der Aufstellorte Spielhalle und Gaststätte weit über 25 %. Dies könne auch nicht mehr mit Praktikabilitätsabwägungen gerechtfertigt werden. Die Spielapparatesteuer sei auch deshalb rechtswidrig, weil sie für die Automatenaufsteller eine erdrosselnde Wirkung habe. Denn sie belasse dem Automatenaufsteller nicht mehr den betrieblichen Gewinn, dessen er für die kalkulatorische Abwälzbarkeit der Steuer bedürfe. Die monatliche Spielapparatesteuer betrage mehr als 25 % des Nettoumsatzes der Spielgeräte. Neben den übrigen betrieblichen Ausgaben verbleibe dem Aufsteller danach kein Unternehmergewinn mehr.

**<rd nr="5"/>**Der Verwaltungsgerichtshof Kassel hat den Beteiligten mit Beschluss vom 9. April 2002 aufgegeben, monatliche Einspielergebnisse verschiedener Spielgeräteaufsteller aus dem Gebiet der Stadt Kassel vorzulegen. Die Antragstellerin hat daraufhin einen Ordner mit Angaben verschiedener Automatenaufsteller im Stadtgebiet zu erzielten Kasseninhalten vorgelegt und diese Angaben im Verlauf des Verfahrens mehrfach ergänzt. Die Antragsgegnerin hat sich mangels rechtlicher Handhaben außerstande gesehen, entsprechende Zahlen zu beschaffen.

**<rd nr="6"/>**Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 12. August 2004 die Spielapparatesteuersatzung der Antragsgegnerin für ungültig erklärt, soweit sie das Benutzen öffentlich zugänglicher Spiel- und Geschicklichkeitsapparate besteuert. In Bezug auf die auf Spielapparate erhobene Steuer fehle es an einer gültigen Bemes-

sungsregelung. Der Erhebung der Spielapparatesteuer stehe zwar europäisches Recht nicht entgegen; denn sie weise nicht den Charakter einer Umsatzsteuer auf. Rechtswidrig sei jedoch die Bemessung der Steuer nach der Zahl der Geräte. Dies sei jedenfalls seit dem 1. Januar 1997 der Fall. Seitdem müssten Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit mit einem manipulationssicheren Zählwerk ausgestattet sein. Dass die Antragsgegnerin gleichwohl an dem Stückzahlmaßstab festhalte, verletze den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Der pauschalierende Stückzahlmaßstab sei nur noch gerechtfertigt, sofern die Einspielergebnisse der Automaten bei den Geräteaufstellern im monats- und gerätebezogenen Durchschnitt nicht mehr als 30 % voneinander divergierten. Jenseits dieser absoluten Obergrenze könne der Stückzahlmaßstab auch nicht mehr mit Praktikabilitätsabwägungen gerechtfertigt werden. Es sei zwar nicht zu bestreiten, dass die Erhebung der Automatensteuer anhand eines Stückzahlmaßstabs für die Gemeinden einfacher umzusetzen und zu kontrollieren sei als bei einem umsatzbezogenen Maßstab. Die Erfassung des tatsächlichen Spieleraufwands bei der Steuerbemessung führe jedoch weder zu einem unzumutbaren Verwaltungsaufwand noch stelle sie die Gemeinden vor nicht bewältigbare Schwierigkeiten.

<rd nr="7"/>Die von der Antragstellerin vorgelegten Angaben über die Einspielergebnisse von insgesamt 9 Aufstellunternehmen im Stadtgebiet der Antragsgegnerin hätten ergeben, dass die durchschnittlichen monatlichen Kasseneinhalte je Gerät der jeweiligen Gerätegruppe und Aufstellart im Jahr 2001 um bis zu mehreren 100 % voneinander abwichen. Die vorgelegten Zahlen seien auch hinreichend aussagekräftig. Hierbei müsse berücksichtigt werden, dass die Beteiligten auf freiwillige Angaben der Automatenaufsteller angewiesen seien. Soweit die Antragsgegnerin eine nach dem Zufallsprinzip gewonnene Stichprobe für erforderlich halte, dürfte dies mit dem vorgelegten Material erreicht sein. Von einer Auswahl, die die Antragstellerin zielgerichtet getroffen hätte, könne nicht die Rede sein. Dass das Gericht das ihm vorgelegte Zahlenmaterial einer beschränkten Zahl von Automatenaufstellern habe genügen lassen, hänge nicht zuletzt mit der Eindeutigkeit des aus diesem Zahlenwerk gewonnenen Ergebnisses zusammen. Selbst wenn das Gericht die vorgelegten Zahlen als nicht ausreichend angesehen hätte, hätte dies zu keinem anderen Ergebnis geführt. Denn die Darlegungs- und Beweislast für das Bestehen der tatsächlichen Grundlagen dafür, dass der für die Steuerbemessung verwandte Wahrscheinlich-

keitsmaßstab noch eine genügend starke Indizwirkung entfalte, um ohne Verstoß gegen das Prinzip der Steuergerechtigkeit einem Wirklichkeitsmaßstab vorgezogen werden zu können, liege bei der steuererhebenden Gemeinde.

**<rd nr="8"/>** Mit der vom Senat zugelassenen Revision macht die Antragsgegnerin geltend, der angefochtene Beschluss beruhe auf einem Verstoß gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht. Der Verwaltungsgerichtshof habe seine Feststellung, dass die Einspielergebnisse der Spielautomaten um bis zu mehreren 100 % voneinander abwichen, auf einer unzureichenden und fehlerhaft festgestellten Tatsachengrundlage getroffen. Verfahrensfehlerhaft sei es auch, der Antragsgegnerin die Darlegungs- und Beweislast aufzuerlegen.

**<rd nr="9"/>** Die Spielautomatensteuer sei traditionell eine am Maßstab der Stückzahl der Automaten orientierte Pauschalsteuer, bei der seit jeher ein gelockerter Bezug zwischen dem Steuermaßstab und dem Vergnügungsaufwand als ausreichend angesehen werde. Ein Verbot des Stückzahlmaßstabs könne daher weder dem Art. 105 Abs. 2 a GG noch dem Art. 3 Abs. 1 GG entnommen werden. Im Übrigen rechtfertigten Praktikabilitätserwägungen nach wie vor den gewählten Stückzahlmaßstab. Der zusätzliche Verwaltungsaufwand bei einer Umstellung auf einen umsatzbezogenen Maßstab sei unvertretbar hoch. Im Übrigen bestünden auch nicht unerhebliche Zweifel an der Manipulationssicherheit der in die Apparate mit Gewinnmöglichkeit eingebauten Zählwerke.

**<rd nr="10"/>** Zu Unrecht habe der Verwaltungsgerichtshof die Satzung hinsichtlich der Besteuerung von Spielapparaten bereits ab dem 1. Januar 1998 für ungültig erklärt, obwohl die im Verfahren vorgelegten Zahlenangaben die Jahre 2000 und 2001 betroffen hätten. Außerdem hätte er die Satzung jedenfalls nicht hinsichtlich der Besteuerung von Spielapparaten ohne Gewinnmöglichkeit für ungültig feststellen dürfen. Denn hierzu fehlten mangels manipulationssicherer Zählwerke die erforderlichen Nachweismöglichkeiten.

<rd nr="11"/>Die Antragsgegnerin beantragt,

den Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 12. August 2004 aufzuheben und den Normenkontrollantrag abzulehnen.

<rd nr="12"/>Die Antragstellerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

<rd nr="13"/>Die Satzung der Antragsgegnerin sei schon deshalb nichtig, weil es sich bei der Spielapparatesteuer in Wahrheit um eine Gerätesteuer und nicht um eine Aufwandsteuer handele. Deshalb sei sie nicht von der Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 a GG i.V.m. § 7 HessKAG gedeckt. Denn der nach der Automatenstückzahl erhobene Steuersatz sei so hoch, dass er von den Automatenaufstellern nicht mehr auf die Spieler - auch nicht kalkulatorisch - abgewälzt werden könne. So habe die Antragstellerin in den Jahren 2000, 2001 und 2002 durchweg negative Gesamtbetriebsergebnisse in jeweils dreistelliger Höhe erzielt. Im Übrigen verteidigt die Antragstellerin den angefochtenen Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs.

## II.

<rd nr="14"/>Die Revision ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang teilweise begründet.

<rd nr="15"/>Die Verfahrensrügen der Antragsgegnerin greifen nicht durch (1). Der Verwaltungsgerichtshof hat, auch wenn die Gründe des angefochtenen Beschlusses nicht in vollem Umfang mit revisiblem Recht in Einklang stehen, im Ergebnis zutreffend den in der Spielapparatesteuersatzung der Antragsgegnerin für die Erhebung der Automatensteuer gewählten Stückzahlmaßstab als nicht vereinbar mit höherrangigem Recht angesehen und deshalb die Satzung für ungültig erklärt (2). Dies gilt allerdings nur in dem Umfang, als sie die Besteuerung von Spielapparaten mit Gewinnmöglichkeit vorsieht. Soweit der Verwaltungsgerichtshof darüber hinaus auch die Besteuerung von öffentlich zugänglichen Spiel- und Geschicklichkeitsapparaten ohne

Gewinnmöglichkeit für ungültig hält, ist seine Entscheidung mit Bundesrecht nicht vereinbar (3).

**<rd nr="16"/>**1. a) Es bestehen bereits Zweifel, ob der von der Antragsgegnerin gerügte Verstoß gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht (§ 86 Abs. 1 Satz 1 VwGO) den Darlegungsanforderungen des § 139 Abs. 3 Satz 4 VwGO genügt (vgl. dazu BVerwG, Urteil vom 20. April 2004 - BVerwG 1 C 13.03 - BVerwGE 120, 298 <303>). Der angefochtene Beschluss leidet jedenfalls nicht an dem geltend gemachten Verfahrensfehler. Ob sich, wie die Antragsgegnerin meint, dem Verwaltungsgerichtshof die Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Erlangung statistisch repräsentativer Zahlen über die Einspielergebnisse der besteuerten Spielapparate im Stadtgebiet aufdrängen musste, ist vom materiellrechtlichen Standpunkt des Verwaltungsgerichtshofs aus zu beurteilen (stRspr; vgl. etwa BVerwG, Urteil vom 14. Januar 1998 - BVerwG 11 C 11.96 - BVerwGE 106, 115 <116>). Danach ist es zunächst eine Rechtsfrage, welche Anforderungen an den vom Verwaltungsgerichtshof für geboten gehaltenen zumindest lockeren Bezug zwischen Stückzahlmaßstab und Vergnügungsaufwand der Spieler zu stellen sind. Auch die auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung erfolgte Würdigung der von der Antragstellerin vorgelegten Daten zu den Einspielergebnissen von im Stadtgebiet aufgestellten Spielapparaten durch den Verwaltungsgerichtshof ist grundsätzlich dem materiellen Recht und nicht dem Verfahrensrecht zuzuordnen (BVerwG, Urteil vom 5. Juli 1994 - BVerwG 9 C 158.94 - BVerwGE 96, 200 <209>; Beschluss vom 2. November 1995 - BVerwG 9 B 710.94 - Buchholz 310 § 108 VwGO Nr. 266 S. 18 f.).

**<rd nr="17"/>**Gemessen hieran führen die Rügen der Antragsgegnerin, dem Verwaltungsgerichtshof habe kein ausreichendes Datenmaterial vorgelegen, weil die Einspielergebnisse der Spielapparate über zu kurze Zeiträume erhoben worden, die Angaben hierzu zudem weder umfassend noch repräsentativ seien und letztlich bei der Beurteilung der noch zulässigen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse auf eine falsche Vergleichsgröße, nämlich das jeweils höchste und niedrigste Durchschnittseinspielergebnis eines Automaten abgestellt worden sei, auf keinen Verfahrensfehler. Sie betreffen in erster Linie die auf dem rechtlichen Standpunkt des Verwaltungsgerichtshofs beruhende Sachverhalts- und Beweiswürdigung. Dass sich dem Verwaltungsgerichtshof ausgehend hiervon die Einholung eines Sachverständi-

gengutachtens hätte aufdrängen müssen, vermag der Senat nicht zu erkennen (ebenso Urteil des Senats vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - DVBl 2005, 1208 auf eine vergleichbare Rüge der Revisionsklägerin im dortigen Verfahren).

**<rd nr="18"/>**b) Ohne Erfolg bleibt auch die Rüge der Antragsgegnerin, der Verwaltungsgerichtshof habe deshalb gegen Verfahrensrecht verstoßen, weil er der Antragsgegnerin zu Unrecht die Darlegungs- und Beweislast auferlegt habe "für das Bestehen der tatsächlichen Grundlagen dafür, dass der für die Steuerbemessung verwandte Wahrscheinlichkeitsmaßstab noch eine genügend starke Indizwirkung entfaltet, um ohne Verstoß gegen das Prinzip der Steuergerechtigkeit selbst einem Wirklichkeitsmaßstab vorgezogen werden zu können".

**<rd nr="19"/>**Ein erheblicher Verfahrensmangel kann diesen Ausführungen des Normenkontrollgerichts schon deshalb nicht entnommen werden, weil sie den angefochtenen Beschluss nicht tragen. Es handelt sich insofern vielmehr um ergänzende (Hilfs-)Erwägungen, wie schon die sie einführende Formulierung "im Übrigen" nahe legt. In den Entscheidungsgründen des angefochtenen Beschlusses geht den beanstandeten Ausführungen zur Beweislast eine eingehende Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch das Gericht voran, die in die entscheidungstragende Feststellung mündet, dass die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse der Spielgeräte im Satzungsgebiet der Antragsgegnerin die zulässige Spannweite bei weitem überschreitet.

**<rd nr="20"/>**Der Senat weist aus Anlass dieser Verfahrensrüge darauf hin, dass er in seinem Urteil vom 13. April 2005 (BVerwG 10 C 8.04 - NVwZ 2005, 1322) im Einzelnen dargelegt hat, dass die eine Vergnügungssteuersatzung erlassende Gemeinde im hiergegen angestregten Verwaltungsprozess jedenfalls keine förmliche Beweisführungslast hinsichtlich der noch zulässigen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse von Spielautomaten trägt. Allerdings sind alle Beteiligten im Verwaltungsprozess verpflichtet, nach Kräften an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken. Erst wenn entscheidungserhebliche Tatsachenfragen nicht weiter aufgeklärt werden können, ist es eine Frage des materiellen und nicht des Verfahrensrechts, wer die Beweislast hierfür trägt.



<rd nr="21"/>c) Ebenfalls nicht das Verfahrensrecht, sondern materielles Recht betreffen schließlich auch die Rügen der Antragsgegnerin, mit denen sie als verfahrensfehlerhaft beanstandet den inhaltlichen - auch Spielapparate ohne Gewinnmöglichkeit erfassenden - und zeitlichen - bis zum 1. Januar 1998 zurückgreifenden - Umfang der Ungültigerklärung der Spielapparatesteuersatzung durch den Verwaltungsgerichtshof.

<rd nr="22"/>2. Im Ergebnis ohne Verstoß gegen Bundesrecht hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass die Spielapparatesteuersatzung der Antragsgegnerin für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit wegen des verwendeten Stückzahlmaßstabs mit höherrangigem Recht nicht vereinbar ist.

<rd nr="23"/>a) Der Senat hat in mehreren Urteilen vom 13. April 2005 (vgl. insbesondere BVerwG 10 C 5.04 und 10 C 8.04, jew. a.a.O.) entschieden, dass der durch Art. 105 Abs. 2 a GG für eine Aufwandsteuer wie die Spielautomatensteuer geforderte zumindest lockere Bezug des verwendeten Steuermaßstabs - der in jenen Fällen ebenso wie hier ein Maßstab nach der Zahl der aufgestellten Spielgeräte war - zu dem letztlich zu steuernden Vergnügungsaufwand der Spieler nur gewahrt ist, wenn die Einspielergebnisse von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nicht mehr als 50 % von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Automaten im Satzungsgebiet - d.h. jeweils 25 % hiervon nach oben oder nach unten - abweichen. Ob dies der Fall ist, kann spätestens seit 1997 jedenfalls für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit hinreichend zuverlässig anhand der seitdem flächendeckend in diese Automaten eingebauten "manipulationssicheren" Zählwerke festgestellt werden.

<rd nr="24"/>Die Frage, ob sich der Stückzahlmaßstab mangels des erforderlichen zumindest lockeren Bezugs zum eigentlichen Besteuerungsziel, dem in den Einspielergebnissen zum Ausdruck kommenden Vergnügungsaufwand der Spieler, in einem Gemeindegebiet als generell untauglich erweist, kann dabei nicht durch die bloße Feststellung der Differenz zwischen einzelnen Minimal- und Maximalwerten von Automateinspielergebnissen beantwortet werden. Es bedarf hierzu vielmehr eines Vergleichs mit dem hinreichend aussagekräftig ermittelten Durchschnitt der Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten in der betreffenden Gemeinde. Dabei ist zudem zu prüfen, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass es sich bei den erhobe-

nen Minimal- und Maximalwerten um "Ausreißer" handelt, die völlig aus dem Rahmen der anderen im unteren oder oberen Bereich liegenden Einspielergebnisse fallen und deshalb atypisch sind, weil die übrigen Einspielergebnisse ganz überwiegend nahe am ermittelten Gesamtdurchschnitt liegen (Urteile des Senats vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 und BVerwG 10 C 8.04 - jew. a.a.O.).

**<rd nr="25"/>** Mit diesen Anforderungen wird dem auch von der Antragsgegnerin im vorliegenden Verfahren vorgebrachten und insoweit zutreffenden Einwand Rechnung getragen, dass es für die Beantwortung der Frage nach der maßgeblichen Schwankungsbreite nicht auf den bloßen Vergleich des höchsten mit dem niedrigsten durchschnittlichen Einspielergebnis zweier Automaten ankommen kann, da dieser nur die für sich genommen nicht hinreichend aussagekräftige "Variationsbreite" einzelner Einspielergebnisse wiedergebe. Der geforderte Bezug zum Durchschnitt der Einspielergebnisse gleichartiger Automaten im Gemeindegebiet ermöglicht demgegenüber eine realistischere Einschätzung der tatsächlichen Schwankungsbreite und erlaubt es darüber hinaus zu prüfen, ob die festgestellte maximale Schwankungsbreite nur das Ergebnis außergewöhnlicher Einzelfälle ist oder eine nicht untypische Bandbreite von Einspielergebnissen widerspiegelt.

**<rd nr="26"/>** Welchen Mindestanforderungen eine etwa bereits vorhandene Erkenntnislage oder die Erhebung entsprechender Daten über die Einspielergebnisse der jeweiligen Gerätegruppe genügen muss, um eine ausreichende Grundlage für die Ermittlung des maßgeblichen Durchschnitts zu gewährleisten, hängt nach der Rechtsprechung des Senats von den konkreten Umständen des Einzelfalls im jeweiligen Satzungsgebiet ab und entzieht sich einer allgemeinen Festlegung. Im Streitfall ist es in erster Linie eine Frage der Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch das Tatsachengericht, die wesentlich von den konkreten örtlichen Gegebenheiten - etwa der Zahl und Größe der Automatenaufsteller und der Zahl der Gewinnspielautomaten und ihrer Verteilung im Gemeindegebiet - abhängt, ob die ihm vorgelegten oder von ihm erhobenen Daten einen tragfähigen Schluss auf das durchschnittliche Einspielergebnis der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet zulassen. Eine Bindung des Tatsachengerichts an bestimmte mathematisch-statistische Regeln für die Erlangung eines repräsentativen Durchschnitts besteht hierbei nicht. Auch eine nicht statistisch abgesicherte Erhebung kann eine aussagekräftige Grundlage

für die Durchschnittsbildung liefern. Auf der anderen Seite wird sich ein belastbarer Durchschnitt der Einspielergebnisse für das Satzungsgebiet in aller Regel nicht bilden lassen, wenn nur Einspielergebnisse der Geräte eines von mehreren Aufstellern oder von insgesamt einem nur sehr geringen Prozentsatz aller Automaten derselben Gerätegruppe im Satzungsgebiet vorliegen. Um Verzerrungen durch jahreszeitliche Schwankungen in der Automatenutzung und sporadische Gewinnausschüttungen zu vermeiden, sollten die Angaben über die einzelnen Spielautomaten zudem einen jeweils längeren Zeitraum von in der Regel 8 bis 12 Monaten umfassen.

<rd nr="27"/>Wegen der Einzelheiten zur Feststellung der 50 %-Grenze für die Bestimmung und Bewertung der maßgeblichen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse und der rechtlichen Begründung hierfür wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Urteilsgründe in der Entscheidung des Senats vom 13. April 2005 in der Sache BVerwG 10 C 5.04 (a.a.O.) verwiesen. Dort setzt sich der Senat auch näher mit den hier von der Antragsgegnerin in gleicher Weise wie dort vorgebrachten Einwänden gegen die gegebenenfalls notwendige Abkehr vom pauschalierenden Stückzahlmaßstab, die Repräsentativität der hierfür maßgeblichen Einspielergebnisse der Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit und die hinreichende Manipulationssicherheit der in ihnen verwendeten Zählwerke auseinander.

<rd nr="28"/>Die Vereinbarkeit einer nach dem Stückzahlmaßstab erhobenen Vergnügungssteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG und dem in ihm zum Ausdruck kommenden Grundsatz der Steuergerechtigkeit ist im Ausgangspunkt nach vergleichbaren Grundsätzen zu beurteilen, wie sie vorstehend im Hinblick auf Art. 105 Abs. 2 a GG dargelegt wurden (vgl. dazu Urteil des Senats vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 8.04 - a.a.O.).

<rd nr="29"/>b) Gemessen an diesen Grundsätzen ist die Beurteilung der Schwankungsbreite der Einspielergebnisse durch den Verwaltungsgerichtshof, soweit sie die Spielautomaten mit Gewinnspielmöglichkeit im Satzungsgebiet der Antragsgegnerin betrifft, revisionsgerichtlich im Ergebnis nicht zu beanstanden.

<rd nr="30"/>Der Verwaltungsgerichtshof hat allerdings im Ausgangspunkt unzutreffend lediglich die jeweils höchsten mit den niedrigsten Einspielergebnissen vergli-

chen, statt sie, wie geboten, mit dem Durchschnitt der Einspielergebnisse aller ermittelten Geräte je Spielapparategruppe zu vergleichen. Auch hat der Verwaltungsgerichtshof eine Schwankungsbereite zwischen höchstem und niedrigstem Einspielergebnis von allenfalls 30 % für zulässig gehalten, wohingegen nach der Rechtsprechung des Senats die zulässige Bandbreite von je 25 % beiderseits des Gesamtdurchschnitts einen Spielraum von insgesamt 50 % lässt. Schließlich brauchte sich der Verwaltungsgerichtshof bei den zu ermittelnden Vergleichsgrößen nicht, wie er es getan hat, auf die Einspielergebnisse von Geräten je unterschiedlicher Aufsteller zu beschränken. Jedenfalls soweit Art. 105 Abs. 2 a GG den rechtlichen Maßstab bildet, greift der für seinen Standpunkt vom Verwaltungsgerichtshof im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG im Ausgangspunkt zu Recht herangezogene Gesichtspunkt nicht, dass auch stärkere Schwankungen der Einspielergebnisse bei Spielapparaten eines Aufstellers sich innerhalb des Unternehmens ausgleichen könnten und deshalb nicht zur Rechtswidrigkeit des Stückzahlmaßstabs führten (vgl. dazu Urteil des Senats vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - a.a.O.). Erweist sich nämlich der Stückzahlmaßstab wegen der im konkreten Fall auftretenden zu großen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse als nicht geeignet, den Vergnügungsaufwand der eigentlich steuerpflichtigen Spieler hinreichend zu erfassen und verstößt er deshalb gegen Art. 105 Abs. 2 a GG, verliert dieser Mangel durch unternehmensinterne Ausgleichsmöglichkeiten nicht seine Beachtlichkeit.

**31** Ungeachtet dieser Mängel erweist sich der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs hinsichtlich der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit im Ergebnis gleichwohl als richtig. Die nicht mit durchgreifenden Revisionsgründen, namentlich nicht mit einer erfolgreichen Verfahrensrüge, angegriffenen Tatsachenfeststellungen des Verwaltungsgerichtshofs erlauben dem Senat selbst zu entscheiden, dass auch bei dem gebotenen Vergleich der Maximal- und Minimalwerte durchschnittlicher Einspielergebnisse einzelner Gewinnspielautomaten mit dem Gesamtdurchschnitt repräsentativer Einspielergebnisse die zulässige Schwankungsbreite von 50 % überschritten wird. Dies ergibt sich im Einzelnen aus Folgendem:

**32** Aus den von der Antragstellerin im Normenkontrollverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Daten über die Einspielergebnisse von Spielautomaten verschiedener Hersteller lässt sich errechnen, dass in Gaststätten aufge-

stellte Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit im Jahre 2001 im Satzungsgebiet der Antragsgegnerin durchschnittlich 836 DM monatlich eingespielt haben. Für die Errechnung dieses Durchschnitts können naturgemäß die Angaben von Aufstellern auch insoweit herangezogen werden, als sie teilweise nur einheitliche Monatsdurchschnitte für mehrere in einer Gaststätte aufgestellte Apparate mitgeteilt haben. Gemessen an diesem durchschnittlichen Einspielergebnis liegt die nach den dargelegten Grundsätzen für die Verwendung eines Stückzahlmaßstabs noch zulässige Schwankungsbreite von 50 % zwischen 627 DM und 1045 DM. Für in Spielhallen aufgestellte Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit kann aus den vorliegenden Angaben ein durchschnittliches monatliches Einspielergebnis von 2 375 DM je Apparat bestimmt werden, das folglich eine Schwankungsbreite zwischen 1 781 DM und 2 968 DM zulässt.

**<rd nr="33"/>** Gemessen hieran liegen bereits die vom Verwaltungsgerichtshof festgestellten und als solche in ihrer rechnerischen Ermittlung von der Antragsgegnerin nicht bestrittenen niedrigsten Durchschnittseinspielergebnisse einzelner in Gaststätten aufgestellter Geräte mit Gewinnmöglichkeit deutlich unter der zulässigen Schwankungsbreite (397 und 452 DM - vgl. VGH-BA S. 35). Auch bei den in Spielhallen aufgestellten Geräten bewegen sich jedenfalls die beiden niedrigsten Einspielergebnisse weit unterhalb des erlaubten Schwankungsbereichs (397 DM und 452 DM - vgl. wiederum VGH-BA S. 35). Dieses Bild verstärkt sich noch auf der Grundlage der vom Senat den vorhandenen Datenangaben entnommenen Durchschnittseinspielergebnisse einzelner Geräte, die nicht zuletzt wegen des oben dargelegten unterschiedlichen Erfassungsansatzes (alle Geräte, für die Angaben über mindestens 8 Monate vorliegen, und keine Beschränkung des Vergleichs der Einspielergebnisse auf Geräte verschiedener Hersteller) von den durch den Verwaltungsgerichtshof ermittelten abweichen dürften. Aus diesem so vom Senat gewonnenen Bild der Einspielergebnisse wird deutlich, dass nicht nur einzelne "Ausreißer" außerhalb der zulässigen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse liegen, sondern eine nicht unerhebliche Anzahl der erfassten Durchschnittswerte in beachtlichem Umfang vom gemeinsamen Durchschnitt abweicht und auch in nennenswertem Umfang jenseits der zulässigen Schwankungsbreite liegt (so etwa bei in Gaststätten aufgestellten Spielapparaten mit Maximalwerten von 1 649 und 1 440 DM und Minimalwerten von 252, 271, 284 und 296 DM).

**<rd nr="34"/>**Der Verwaltungsgerichtshof hat die Aussagekraft und Verwertbarkeit der ihm von der Antragstellerin vorgelegten Daten vor dem Hintergrund der von der Antragsgegnerin hiergegen vorgebrachten Einwände einer eingehenden tatrichterlichen Würdigung unterzogen. Er hat sie sowohl hinsichtlich des Umfangs als auch hinsichtlich der Glaubwürdigkeit für hinreichend aussagekräftig befunden. Durchgreifende revisionsgerichtliche Bedenken bestehen hiergegen nicht. Insbesondere vermag der Senat nicht zu erkennen, dass der Verwaltungsgerichtshof bei seiner Würdigung die Augen bewusst vor offensichtlichen oder zumindest nahe liegenden Zahlenmanipulationen bei den vorgelegten Daten verschlossen hätte. Was die Repräsentativität des Zahlenmaterials betrifft, so beschränken sich die von der Antragstellerin vorgelegten verwertbaren Daten zwar auf einen verhältnismäßig kleinen Kreis von Aufstellern und Spielgeräten. Mit insgesamt 9 Aufstellunternehmen und 40 Geräten mit Gewinnmöglichkeit an über 20 verschiedenen Aufstellorten in Gaststätten und 47 Gewinnspielgeräten in 5 Spielhallen ist die verfügbare Datenmenge auch vor dem Hintergrund der Angaben der Antragsgegnerin, dass im Stadtgebiet rund 82 Aufsteller etwa 1 800 Spielapparate mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen und Gaststätten betreiben, nicht so gering, dass die diese Angaben als ausreichend ansehende Würdigung des Verwaltungsgerichtshofs revisionsgerichtlich - etwa wegen eines Verstoßes gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze - nicht haltbar wäre.

**<rd nr="35"/>**c) Ohne Erfolg beanstandet die Antragsgegnerin schließlich auch, dass der angegriffene Beschluss die Spielapparatesteuersatzung mit Wirkung vom Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens ihrer Neufassung am 1. Januar 1998 für ungültig erklärt, obwohl das Bundesverwaltungsgericht noch 1999 den Steuermaßstab einer Stückzahl an Automaten als nach wie vor dem Prinzip der Steuergerechtigkeit entsprechend eingestuft und das Bundesverfassungsgericht in einem Beschluss aus dem Jahre 2001 dem Satzungsgeber nur eine künftige Überprüfungspflicht hinsichtlich des Besteuerungsmaßstabs auferlegt habe.

**<rd nr="36"/>**Der Senat hat in seinem Urteil vom 13. April 2005 (BVerwG 10 C 5.04, a.a.O.) erwogen, ob den Gemeinden ab dem Jahr 1997 eine ein- oder zweijährige Übergangsfrist zuzubilligen ist, innerhalb der sie festzustellen und zu entscheiden

haben, ob sie am Stückzahlmaßstab festhalten können oder welchen wirklichkeitsnäheren Maßstab sie stattdessen wählen sollen. Denn erst seit dem 1. Januar 1997 dürfen infolge der zwischen den Verbänden der Spielautomatenaufsteller und den beteiligten Bundesministerien getroffenen Vereinbarung Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nur noch mit manipulationssicherem Zählwerk aufgestellt sein. Der Senat hat eine solche Übergangsfrist jedoch für nicht gerechtfertigt gehalten. Die Tauglichkeit des Stückzahlmaßstabs bei Erhebung der Spielautomatensteuer habe nämlich schon lange vor 1997 zwischen Spielautomatenaustellern und Kommunen in Streit gestanden. Auch sei die technische Umstellung auf Spielautomaten mit "manipulationssicherem" Zählwerk spätestens seit Anfang der 1990er Jahre mit Abschluss der erwähnten Vereinbarung in vollem Gang, so dass auch schon vor 1997 aussagekräftige Daten über die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse hätten erhoben werden können. Die Gemeinden seien daher schon vor diesem Zeitpunkt gehalten gewesen, den umstrittenen Steuermaßstab darauf zu überprüfen, ob er rechtmäßig beibehalten werden könne (vgl. dazu Urteil des Senats vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - a.a.O.). Hieran hält der Senat fest.

<rd nr="37"/>Der Feststellung der Ungültigkeit der Spielapparatesteuersatzung seit dem 1. Januar 1998 steht auch nicht entgegen, dass die Untauglichkeit des Stückzahlmaßstabs für eine Aufwandsteuer auf Gewinnspielautomaten nur durch Einspielergebnisse aus dem Jahre 2001 belegt ist. Der Verwaltungsgerichtshof brauchte die Geeignetheit des pauschalierenden Maßstabes nicht für jedes Jahr seit dem Inkraft-Treten der Satzung gesondert zu überprüfen. Ist - wie hier - im Hinblick auf ein Jahr hinreichend mit Zahlen belegt, dass der für eine Aufwandsteuer erforderliche zumindest lockere Bezug zwischen dem Vergnügungsaufwand der Spieler und dem gewählten Stückzahlmaßstab in einem Satzungsgebiet nicht gewahrt ist, kann das Gericht davon ausgehen, dass Entsprechendes auch für die vorangehenden und nachfolgenden Jahre gilt, sofern sich keine Anhaltspunkte dafür aufdrängen oder von einem der Beteiligten substantiiert geltend gemacht werden, dass in dem Jahr, für das die Erhebungen durchgeführt wurden, Besonderheiten vorgelegen hätten, die in anderen Jahren erheblich geänderte Daten erwarten ließen. Hierfür ist von der Antragsgegnerin nichts geltend gemacht und angesichts der eindeutigen Überschreitung der zulässigen Schwankungsbreite im Jahr 2001 auch nichts ersichtlich.



**<rd nr="38"/>**3. Die Revision der Antragsgegnerin ist zulässig und begründet, soweit sie sich dagegen wendet, dass der Verwaltungsgerichtshof die Spielapparatesteuer-satzung auch insoweit für ungültig erklärt hat, als sie die Besteuerung von Spielappa-raten ohne Gewinnmöglichkeit betrifft. Die tatsächlichen Feststellungen des Verwal-tungsgerichtshofs ermöglichen dem Senat auch nicht, in der Sache selbst zu ent-scheiden. Der angefochtene Beschluss ist daher insoweit aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof zurückzuverweisen (§ 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 VwGO).

**<rd nr="39"/>**Die Rechtsprechung des Senats zur Unzulässigkeit des Stückzahlmaß-stabs bei der Spielautomatensteuer zugunsten eines wirklichkeitsnäheren Steuer-maßstabs beruht wesentlich auf der Feststellung, dass mit Rücksicht auf die freiwilli-ge Selbstverpflichtung der Automatenaufstellerverbände seit dem 1. Januar 1997 Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nur noch mit manipulationssicherem Zähl-werk aufgestellt sein dürfen (Urteil des Senats vom 13. April 2005, - BVerwG 10 C 5.04 - a.a.O. m.w.N. zur früheren Rechtsprechung). Denn zum einen kann nur auf der Grundlage solcher Zählwerke hinreichend zuverlässig geprüft werden, ob eine noch vertretbare Schwankungsbreite zwischen Einspielergebnissen und Stückzahl-maßstab besteht. Zum anderen erlauben grundsätzlich nur die manipulationssiche-ren Zählwerke eine mit vertretbarem Aufwand verifizierbare Erhebung der Spielau-tomatensteuer anhand eines umsatzbezogenen Maßstabs. Können die Einspieler-gebnisse der Spielapparate ohne Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet mangels manipulationssicherer Zählwerke nicht durchweg zuverlässig erfasst werden, ver-bleibt es insoweit beim bisherigen Rechtszustand, der die Erhebung der Steuer nach dem Stückzahlmaßstab erlaubt.

**<rd nr="40"/>**Dass auch für Spielapparate ohne Gewinnmöglichkeit eine entspre-chende selbstverpflichtende Vereinbarung der Automatenaufstellerverbände wie bei den Spielapparaten mit Gewinnmöglichkeit abgeschlossen worden wäre, hat der Verwaltungsgerichtshof nicht festgestellt und wird auch von keinem der Beteiligten behauptet. Der Verwaltungsgerichtshof hat auch keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, dass die Automatenaufsteller - auch ohne entsprechende Selbstver-pflichtung, gleichsam als von den Geräteherstellern angebotener Stand der Technik - Spielapparate ohne Gewinnmöglichkeit nur noch mit manipulationssicherem Zähl-



werk aufstellen und auch künftig keine anderen Geräte verwenden werden. Allein der Umstand, dass die Aufsteller einschließlich der Antragstellerin selbst, von denen sie Daten für das Jahr 2000 und 2001 vorgelegt hat, auch Angaben zu Einspielergebnissen von ihnen aufgestellter Automaten ohne Gewinnmöglichkeit gemacht haben, lässt den hinreichend sicheren Schluss auf die flächendeckende Aufstellung solcher Automaten ebenfalls nicht zu. Der Verwaltungsgerichtshof wird bei der erneuten Verhandlung der Sache diese Frage zu klären haben. Hinsichtlich der von der Antragstellerin geltend gemachten erdrosselnden Wirkung der Spielapparatesteuer und der ihr deshalb fehlenden Abwälzbarkeit auf die Spieler verweist der Senat für die erneute Verhandlung des Verwaltungsgerichtshofs auf seine entsprechenden Ausführungen in den Urteilen vom 13. April 2005 (BVerwG 10 C 5.04 und 10 C 8.04, jew. a.a.O.).

**<rd nr="41"/>**Die Zurückverweisung erübrigt sich auch nicht etwa deshalb, weil die Nichtigkeit der Satzungsregelung über die Besteuerung von Spielautomaten ohne Gewinnmöglichkeit sich jedenfalls aus den Grundsätzen über die Gesamt- oder Teilnichtigkeit von Satzungen ergäbe (vgl. hierzu BVerwG, Beschluss vom 18. Juli 1989 - BVerwG 4 N 3.87 - BVerwGE 82, 225 <230>; Urteil vom 7. Juli 1994 - BVerwG 4 C 21.93 - Buchholz 406.11 § 22 BauGB Nr. 2 S. 13 f.). Die Besteuerung von Spielautomaten ohne Gewinnmöglichkeit nach dem Stückzahlmaßstab stellt grundsätzlich eine für sich genommen rechtmäßige und sinnvolle Erhebung einer Aufwandsteuer dar. Dass sie von der Antragsgegnerin nicht beschlossen worden wäre, wenn sie die Unzulässigkeit der Besteuerung von Spielapparaten mit Gewinnmöglichkeit nach dem Stückzahlmaßstab erkannt hätte, hat der Verwaltungsgerichtshof nicht festgestellt.

**<rd nr="42"/>**4. Soweit über die Sache durch Zurückweisung der Revision rechtskräftig entschieden ist, beruht die Kostenentscheidung auf § 154 Abs. 2 VwGO.

Hien

Vallendar

Prof. Dr. Eichberger

Dr. Nolte

Domgörgen



## B e s c h l u s s

Unter Abänderung der Streitwertfestsetzung im Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 12. August 2004 wird der Wert des Streitgegenstandes für das erstinstanzliche Normenkontrollverfahren und für das Revisionsverfahren auf jeweils 39 442,50 € festgesetzt.

## G r ü n d e :

**<rd nr="1"/>**Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem angefochtenen Beschluss für die Streitwertfestsetzung den dreieinhalbfachen Jahresbetrag der auf die Antragstellerin entfallenden Spielapparatesteuer mit 270 000 DM zugrunde gelegt und dementsprechend auf 138 048,80 € festgesetzt. Mit Rücksicht darauf, dass die voraussichtliche Belastungsdauer bei der Aufstellung von Spielautomaten erheblichen Schwankungen unterliegen dürfte, geht hingegen der Senat bei Normenkontrollverfahren in Bezug auf die Spielautomatensteuer davon aus, dass der Jahresbetrag der streitigen Steuer dem wirtschaftlichen Interesse am ehesten entspricht (so etwa in den Urteilen vom 22. Dezember 1999 in den Sachen BVerwG 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237 und BVerwG 11 CN 3.99 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 35 <insoweit dort jeweils nicht abgedruckt>; vgl. dazu auch Nr. 3.1 des Streitwertkatalogs für die Verwaltungsgerichtsbarkeit <Fassung 2004> NVwZ 2004, 1327). Dies ergibt hier einen Streitwert von 39 442,50 €.

Hien

Vallendar

Prof. Dr. Eichberger

Sachgebiet:

BVerwGE: nein

Abgabenrecht  
Kommunales Steuerrecht  
Vergnügungssteuer  
Spielautomatensteuer

Fachpresse: ja

Rechtsquellen:

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

Stichworte:

Vergnügungssteuer; Aufwandsteuer; Spielautomatensteuer; Stückzahlmaßstab; Schwankungsbreite der Einspielergebnisse; Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler; Spielapparate ohne Gewinnmöglichkeit; Unterhaltungsspielgeräte.

Leitsatz:

Sofern für Spielautomaten ohne Gewinnmöglichkeit nicht feststeht, dass in dem betreffenden Gemeindegebiet nur Apparate mit "manipulationssicherem" Zählwerk aufgestellt sind und aller Voraussicht nach nur solche Apparate künftig aufgestellt werden, ist die Erhebung der Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab für diesen Typ von Spielautomaten weiterhin grundsätzlich zulässig (im Anschluss an BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - DVBl 2005, 1208).

Urteil des 10. Senats vom 14. Dezember 2005 - BVerwG 10 CN 1.05

I. VGH Kassel vom 12.08.2004 - Az.: VGH 5 N 4228/98 -