



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

BESCHLUSS

BVerwG 9 B 81.11
OVG 14 A 2553/08

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
am 24. Februar 2012
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bier und
die Richter am Bundesverwaltungsgericht Domgörgen und Dr. Christ

beschlossen:

Die Beschwerde der Klägerin gegen die Nichtzulassung
der Revision in dem Urteil des Oberverwaltungsgerichts
für das Land Nordrhein-Westfalen vom 21. Juni 2011 wird
zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens.

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Beschwerde-
verfahren auf 2 212,26 € festgesetzt.

G r ü n d e :

- 1 1. Die auf alle Zulassungsgründe des § 132 Abs. 2 VwGO gestützte Beschwerde kann keinen Erfolg haben.
- 2 a) Eine grundsätzliche Bedeutung (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) kommt der Rechtssache nicht zu.
- 3 aa) Die Beschwerde meint, es müsse revisionsgerichtlich geklärt werden, ob jeweils das gleiche Ergebnis, nämlich die Besteuerung der Spieler, ausgelöst werde, wenn nach der hier maßgeblichen Satzung das „Halten der Geräte“ und in anderen Kommunen das „Benutzen der Geräte“ besteuert werde; für eine Besteuerung des Halters der Spielgeräte fehle es an einer Ermächtigungsgrundlage.
- 4 Diese Grundsatzrüge vermag die Zulassung der Revision nicht zu rechtfertigen. Die Beschwerde legt schon nicht nachvollziehbar dar, weshalb die Zulässigkeit der von ihr angenommenen „Halterbesteuerung“ davon abhängen sollte, dass die in anderen Kommunen gebräuchliche Besteuerung der Spieler „das gleiche Ergebnis“ auslöst. Im Übrigen steht die Annahme des Oberverwaltungsgerichts,

der Geräteaufsteller dürfe der Vergnügungssteuerpflicht unterworfen werden, wenn die Steuer auf den Steuerträger, nämlich den sich vergnügenden Spieler, abgewälzt werden könne (indirekte Steuererhebung), in Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. etwa Urteil vom 10. Dezember 2009 - BVerwG 9 C 12.08 - BVerwGE 135, 367 Rn. 28). Die Beschwerde zeigt nicht ansatzweise auf, dass und weshalb der vorliegende Fall Gelegenheit zur Fortentwicklung dieser Rechtsprechung geben könnte.

- 5 Soweit mit der Grundsatzrüge eine Verletzung der steuerlichen Belastungsgleichheit geltend gemacht werden sollte, ist ein Klärungsbedarf nicht gegeben. Denn Art. 3 Abs. 1 GG fordert die Gleichbehandlung nur innerhalb des Bereichs eigener Rechtssetzungsgewalt (vgl. BVerfG, Kammerbeschluss vom 29. Dezember 2004 - 1 BvR 113/03 - NVwZ-RR 2005, 297 m.w.N.; BVerwG, Urteil vom 20. April 1990 - BVerwG 7 C 34.89 - Buchholz 421 Kultur- und Schulwesen Nr. 103 S. 25). Daher begründet eine abweichende Regelung der Steuererhebung und -bemessung im Zuständigkeitsbereich eines anderen Normgebers grundsätzlich keine Verletzung der steuerlichen Belastungsgleichheit.
- 6 bb) Die Beschwerde sieht einen Klärungsbedarf hinsichtlich der Frage,

„ob nachgewiesen werden muss, dass die Steuer auf den Preis der Dienstleistung abgewälzt werden kann, damit sie letztendlich vom Verbraucher getragen wird.“
- 7 Ein solcher Klärungsbedarf ist nicht erkennbar. In der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind die Anforderungen an die Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer als indirekte Steuer geklärt. Danach genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerschuldner den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <20> und vom 4. Februar 2009

- 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <22 f.>; BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 a.a.O. Rn. 28; stRspr). Die Beschwerde zeigt nicht auf, dass Anlass zu einer Fortentwicklung dieser Rechtsprechung besteht. Sie macht geltend, der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft habe im Urteil vom 3. März 1988 (Rs. 252/86 - Slg. 1988, 1343) klargestellt, dass die Mehrwertsteuer nachweislich auf den Verbraucher abwälzbar sein müsse. Diese Rechtsprechung müsse aus Gründen der Gleichbehandlung auf die Erhebung der Vergnügungssteuer übertragen werden. Daher könne nicht verlangt werden, dass die Vergnügungssteuer durch Kostensenkung oder Umsatzsteigerung „aufgefangen“ werde, vielmehr müsse die Steuer nachweislich in den Spielpreis eingestellt werden können. Dies sei jedoch nicht möglich, weil an den Spielgeräten keine Veränderungen vorgenommen werden dürften, so dass tatsächlich Preisbindung bestehe.

8 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden. Das Bundesverwaltungsgericht geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Vergnügungssteuer nicht den Charakter einer Umsatzsteuer i.S.d. vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft mit Blick auf das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems entwickelten Kriterien aufweist. Sie wird nicht allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte in einer Gemeinde erhoben und ist strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug angelegt (vgl. Urteil vom 10. Dezember 2009 a.a.O. Rn. 36 f.). Die Beschwerde legt nicht dar, weshalb es gleichwohl „aus Gründen der Gleichbehandlung“ geboten sein sollte, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft bestehenden Anforderungen an die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Letztverbraucher auf die als Aufwandsteuer erhobene Vergnügungssteuer zu übertragen. Im Übrigen kann auch nicht angenommen werden, dass die Umsatzsteuer nicht kalkulatorisch, sondern nur durch Aufschlagen auf den Nettopreis überwälzt werden kann (vgl. BFH, Urteil vom 10. November 2010 - XI R 79/07 - BFHE 231, 373 zur Umsatzsteuerpflicht gewerblicher Betreiber von Geldspielautomaten).

9 cc) Soweit die Beschwerde für grundsätzlich klärungsbedürftig hält,

„ob die Formulierung ‚angefangener Kalendermonat‘ gleichgesetzt werden kann mit einem gesamten Kalendermonat“,

wendet sie sich gegen die Auslegung von Landesrecht (§ 10 Vergnügungssteuersatzung - VS), die vom Revisionsgericht nicht nachgeprüft wird und eine Zulassung der Revision deswegen nicht begründen kann. Bezüge zum revisiblen Recht zeigt die Beschwerde nicht auf.

- 10 dd) Ferner will die Beschwerde bezogen auf § 13 Abs. 3 Satz 3 VS, wonach die unbeanstandete Entgegennahme der Steueranmeldung als Steuerfestsetzung gilt, grundsätzlich geklärt wissen,

„ob eine solche Formulierung in einer Steuersatzung zu deren Unwirksamkeit führt oder ob eine solche Formulierung nur zu einer Teilunwirksamkeit führt.“

- 11 Es ist weder dargelegt noch sonst ersichtlich, dass diese Frage der revisionsgerichtlichen Klärung bedarf. Sie betrifft wiederum irrevisibles Recht. Die Beschwerde zeigt nicht auf, dass die Auslegung einer - gegenüber dem Landesrecht als korrigierender Maßstab angeführten - bundesrechtlichen Norm ihrerseits ungeklärte Fragen von grundsätzlicher Bedeutung aufwirft (vgl. Beschluss vom 20. September 1995 - BVerwG 6 B 11.95 - Buchholz 310 § 132 Abs. 2 Ziff. 1 VwGO Nr. 6 S. 8 m.w.N.). Zudem sind die abstrakt-generellen, von der entsprechenden Anwendung des § 139 BGB ausgehenden Fragen der Gesamt- oder Teilnichtigkeit von Satzungen höchstrichterlich bereits geklärt. Danach steht fest, dass die Entscheidung, ob ein Rechtsmangel zur Gesamtnichtigkeit der Satzung oder nur zur Nichtigkeit einzelner Vorschriften führt, davon abhängt, ob - erstens - die Beschränkung der Nichtigkeit eine mit höherrangigem Recht vereinbare sinnvolle (Rest-)Regelung des Lebenssachverhalts belässt und ob - zweitens - hinreichend sicher ein entsprechender hypothetischer Wille des Normgebers angenommen werden kann (vgl. Beschluss vom 28. August 2008 - BVerwG 9 B 40.08 - Buchholz 401.9 Beiträge Nr. 56 Rn. 13 m.w.N.). Von diesen Grundsätzen ist das Oberverwaltungsgericht zutreffend ausgegangen. Im Übrigen hängt die Beantwortung der Frage maßgeblich von den Um-

ständen des jeweiligen Einzelfalls ab, die einer verallgemeinerungsfähigen Beantwortung in einem Revisionsverfahren nicht zugänglich sind.

12 Soweit die Beschwerde der Sache nach auch eine Verletzung des bei der Steuerfestsetzung zu beachtenden Bestimmtheitsgebots rügen sollte, fehlt es bereits an einer nachvollziehbaren Darlegung, weshalb die Bestimmtheit der - hier erfolgten - Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid von der Wirksamkeit der Steuerfestsetzung durch unbeanstandete Entgegennahme der Steueranmeldung abhängen sollte.

13 ee) Auch die Frage,

„ob eine Formulierung, wie sie in § 10a der Satzung ange-
troffen wird, zu einer vollständigen Nichtigkeit der Satzung
führt oder nur zu einer Teilnichtigkeit, wonach eine abwei-
chende Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab ermög-
licht wird, wenn die Einspielergebnisse nicht durch Aus-
drucke manipulationssicherer elektronischer Zählwerke
nachgewiesen und belegt werden können“,

rechtfertigt nicht die Zulassung der Revision. Das Oberverwaltungsgericht ist von der Nichtigkeit nur des § 10a VS ausgegangen, der eine abweichende Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab ermöglicht. Es hat angenommen, dass dies keine weiteren Auswirkungen auf die grundsätzlich vorgesehene Steuererhebung aufgrund mitgeteilter Einspielergebnisse habe. Soweit das Einspiel-
ergebnis nicht ermittelt werden könne, sei es gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 4 KAG NW i.V.m. § 162 Abs. 1 AO zu schätzen. Vor diesem Hintergrund ist bereits nicht nachvollziehbar, weshalb die Beschwerde eine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Belastungsgleichheit darin sieht, dass der Steuerschuldner bei bloßer Teilnichtigkeit die Möglichkeit habe, entweder pauschal nach der Stückzahl oder prozentual nach den Einspielergebnissen besteuert zu werden. Im Übrigen ist ein Klärungsbedarf nicht erkennbar; insoweit wird auf die Ausführungen zur vorstehenden Frage verwiesen.

14 Soweit die Beschwerde darüber hinaus auf einen - auch vom Oberverwaltungsgericht angenommenen - Verstoß gegen § 162 AO verweist, wird schon keine konkrete fallübergreifende Frage des revisiblen Rechts formuliert.

- 15 b) Auch die Divergenzrügen (§ 132 Abs. 2 Nr. 2 VwGO) können nicht durchdringen.
- 16 aa) Die Beschwerde macht geltend, das Oberverwaltungsgericht weiche von dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - (BVerfGE 123, 1) sowie dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Dezember 2009 - BVerwG 9 C 12.08 - (BVerwGE 135, 367) ab, weil es eine Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer in den Fällen unterstelle, in denen keine Erdrosselungswirkung vorliege. Damit ist keine Divergenz dargetan. Das Oberverwaltungsgericht ist in Einklang mit den von der Beschwerde in Bezug genommenen höchstrichterlichen Entscheidungen davon ausgegangen, dass die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung der Vergnügungssteuer in dem Sinne genüge, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen könne. Die Behauptung einer fehlerhaften Anwendung höchstrichterlicher Rechtsgrundsätze kann eine Zulassung der Revision wegen Divergenz nicht rechtfertigen.
- 17 bb) Soweit die Beschwerde Divergenz hinsichtlich der Annahme des Oberverwaltungsgerichts geltend macht, dass die Steuer nicht erdrosselnd wirkt, bezeichnet sie keinen bestimmten, die Entscheidung tragenden abstrakten Rechtssatz des Oberverwaltungsgerichts, der zu einem in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts aufgestellten ebensolchen Rechtssatz in Widerspruch steht (vgl. Beschluss vom 19. August 1997 - BVerwG 7 B 261.97 - Buchholz 310 § 133 <n.F.> VwGO Nr. 26 S. 14).
- 18 c) Die Beschwerde sieht einen Verfahrensmangel (§ 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO) darin, dass das Oberverwaltungsgericht keine „Untersuchungen“ zur Frage der Abwälzbarkeit der Steuer und deren erdrosselnder Wirkung vorgenommen habe. Dem kann nicht gefolgt werden.

- 19 Das Oberverwaltungsgericht geht davon aus, dass eine erdrosselnde Wirkung der Steuer dann gegeben ist, wenn die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sind, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. Hinsichtlich der Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer genüge die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen könne. Die hier in Rede stehende Vergnügungssteuer wirke nicht erdrosselnd. Wäre eine solche Wirkung vorhanden, müsste feststellbar sein, dass die schwächsten Anbieter aus dem Markt ausschieden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es müsste eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaufstellerbranche erkennbar sein. Das sei vorliegend nicht der Fall. Vielmehr lasse die Entwicklung des Bestandes von Spielgeräten und Spielhallen seit dem Jahre 2002 bis zum Jahre 2010 hinsichtlich der in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte eine gegenteilige Tendenz erkennen (Zunahme von 84 Geräten im Jahre 2002 auf 154 Geräte im Jahre 2010 im Satzungsgebiet). Danach sei noch nicht einmal eine - legitime - Lenkungswirkung zur erwünschten Verminderung des Bestandes eingetreten. Die Tatsache, dass in immer mehr Spielgeräte investiert werde, zeige, dass damit Geld verdient werde. Diese Entwicklung des Bestandes der Geldspielgeräte in Spielhallen stelle ein schlüssiges Indiz für die fehlende Erdrosselungswirkung der Steuer dar. Hinzu komme, dass die von der Beklagten erhobene Vergnügungssteuer mit 10 % des Einspielergebnisses im Verhältnis zu anderen Gemeinden in einem unteren, moderaten Bereich liege. Vor diesem Hintergrund sei auch die wirtschaftliche Möglichkeit zur kalkulatorischen Überwälzung der Steuer gegeben.
- 20 Danach ist das Oberverwaltungsgericht davon ausgegangen, dass bereits die Entwicklung der Anzahl der in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte im Satzungsgebiet seit 2002 zusammen mit dem nach seiner Auffassung moderaten Steuersatz den hinreichend sicheren Rückschluss zulasse, dass die Steuer nicht erdrosselnd wirkt und kalkulatorisch abgewälzt werden kann (vgl. Beschluss vom 26. Oktober 2011 - BVerwG 9 B 16.11 - NVwZ-RR 2012, 38). Die

Beschwerde legt nicht substantiiert dar, weshalb sich gleichwohl weitere „Untersuchungen“ aufgedrängt haben sollten. Der pauschale Hinweis, eine Vergünstigungssteuer von 10 % könne zusammen mit der Umsatzsteuer von 19 % nicht erwirtschaftet werden, stellt für sich genommen die Schlussfolgerungen des Oberverwaltungsgerichts nicht in Frage. Soweit die Beschwerde meint, im Hinblick auf den effektiven Rechtsschutz der Klägerin hätte untersucht werden müssen, ob sich die Steuer für deren Betrieb existenzvernichtend auswirken könne, übersieht sie, dass die Aufklärungsrüge den materiellen Standpunkt der angefochtenen Entscheidung zugrunde zu legen hat (vgl. Beschluss vom 19. August 1997 a.a.O. S. 14 f.; stRspr). Danach ist für die Beurteilung der erdrosselnden Wirkung nicht auf den individuellen Betrieb, sondern darauf abzustellen, ob die Steuerbelastung es bezogen auf das Gebiet der Beklagten unmöglich macht, den Beruf des Spielautomatenbetreibers wirtschaftlich zu betreiben (vgl. Urteil vom 10. Dezember 2009 a.a.O. Rn. 44).

- 21 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO. Die Festsetzung des Wertes des Streitgegenstandes beruht auf § 52 Abs. 3, § 47 Abs. 1 und 3 GKG.

Dr. Bier

Domgörgen

Dr. Christ