



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

BESCHLUSS

BVerwG 9 B 16.07 (10 B 5.07)
OVG 2 LB 19/04

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
am 28. August 2007

durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Storost,
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Vallendar und
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Buchberger

beschlossen:

Die Beschwerde der Klägerin gegen die Nichtzulassung
der Revision in dem Urteil des Schleswig-Holsteinischen
Oberwaltungsgerichts vom 18. Oktober 2006 wird zurück-
gewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens.

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Beschwer-
deverfahren auf 14 855,36 € festgesetzt.

G r ü n d e :

- 1 Das Beschwerdevorbringen rechtfertigt eine Zulassung der Revision nicht.

- 2 1. a) Soweit sich die Klägerin darauf beruft, dass das Berufungsurteil von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99, 905/00 - (BVerfGE 110, 274 = GewArch 2004, 238 „Ökosteuer“) abweicht (§ 132 Abs. 2 Nr. 2 VwGO), genügt ihre Beschwerde den Darlegungsanforderungen des § 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO nicht. Eine Abweichung im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn das Berufungsgericht in Anwendung derselben Rechtsvorschrift mit einem seine Entscheidung tragenden (abstrakten) Rechtssatz von einem in der Rechtsprechung des übergeordneten Gerichts aufgestellten ebensolchen Rechtssatz abgewichen ist. Insoweit sind die sich widersprechenden Rechtssätze der Berufungsentscheidung einerseits und der Entscheidung des übergeordneten Gerichts andererseits in der Beschwerdebegründung anzugeben. Diese für die Abweichung von einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts aufgestellten Grundsätze gelten auch für die Frage, ob von einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewichen wird (Beschluss vom 21. Januar 1994 - BVerwG 11 B 116.93 - Buchholz 442.16 § 15b

StVZO Nr. 22). Die Divergenzrevision beruht auf dem Grundgedanken, dass nicht etwa allgemeine, in mehreren Rechtsgebieten auftauchende Rechtsfragen beantwortet werden sollen, sondern die Einheitlichkeit der Rechtsprechung in der Auslegung bestimmter Gesetzesvorschriften gesichert werden soll (Beschluss vom 7. März 1960 - BVerwG 8 B 5.60 - NJW 1960, 979).

- 3 Die Klägerin hat ihre Beschwerde nicht entsprechend diesen Grundsätzen begründet; denn sie hat nicht dargelegt, mit welchem (abstrakten) Rechtssatz die Berufungsentscheidung von dem in der Beschwerdebegründung angeführten Rechtssatz des Bundesverfassungsgerichts abgewichen sein soll.

- 4 Die Beschwerde meint, das Berufungsurteil weiche von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 20. April 2004 (a.a.O.) ab, weil das Bundesverfassungsgericht die beiden Möglichkeiten der Überwälzbarkeit einer Steuer in einem abgestuften Prüfungsverhältnis sehe. Es müsse zunächst theoretisch und praktisch möglich sein, eine auf Überwälzung angelegte Steuer demjenigen in Rechnung zu stellen, der sie tragen solle. Gelingt dies nicht, müsse der Unternehmer auf die kalkulatorische Überwälzbarkeit verwiesen werden. Das Berufungsgericht gehe demgegenüber davon aus, dass es genüge, wenn die Steuer jedenfalls kalkulatorisch überwält werden könne, ohne die Möglichkeit der praktischen Überwälzung zu prüfen. Damit ist nicht dargelegt, dass bei Anwendung derselben Vorschrift das Berufungsgericht mit einem Rechtssatz von der genannten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewichen sei. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts behandelt die Vereinbarkeit der sog. „Ökosteuer“ mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG und damit eine andere Rechtsvorschrift als im vorliegenden Fall, bei dem es um die Vereinbarkeit der Spielautomatensteuer mit Art. 105 Abs. 2a GG geht. Zudem formuliert die Beschwerde keinen abstrakten Rechtssatz, mit dem das Berufungsgericht abgewichen wäre, sondern kritisiert lediglich dessen Rechtsanwendung. Mit Angriffen gegen die berufsgerichtliche Würdigung des Falles kann eine Abweichungsrüge jedoch nicht begründet werden (Beschluss vom 12. Dezember 1991 - BVerwG 5 B 68.91 - Buchholz 310 § 132 Nr. 302). Schließlich lässt sich der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die von der Beschwerde behauptete zwingende Prüfungsreihenfolge nicht entnehmen. Vielmehr geht das

Bundesverfassungsgericht davon aus, dass die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne genügt, 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 rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhalte, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen solle, müsse dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reiche aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt sei, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelinge (a.a.O. S. 295; sich dem anschließend auch BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 8.04 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 39 S. 53). Die Beschwerde hat nicht dargetan, dass das Berufungsgericht hiervon abgewichen wäre.

- 5 b) Entsprechendes gilt, soweit die Beschwerde eine Abweichung von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 3. Dezember 1997 (2 BvR 882/97 - BVerfGE 97, 67 „Sonderabschreibung Schiffbau“) geltend macht. Diese Entscheidung ist zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuereinführungsverordnung 1997 ergangen und behandelt zwar die Anforderungen des Rechtsstaatsprinzips an eine „echte“ bzw. „unechte“ Rückwirkung im Steuerrecht (a.a.O. S. 78 ff.). Die Beschwerde legt aber nicht dar, dass das Berufungsgericht in dem angefochtenen Urteil einen davon abweichenden Rechtssatz gebildet hat. Sie meint, dass eine Rückwirkung nur in einem eng begrenzten Rahmen zugelassen werden könne und nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts der Vertrauensschutz hätte berücksichtigt werden müssen. Das Berufungsgericht habe sich mit dem Vertrauensschutz nicht auseinandergesetzt. Die Klägerin habe nicht damit rechnen müssen, rückwirkend bis 1997 auf Zahlung von Vergnügungssteuern in Anspruch genommen zu werden. Auch insoweit kritisiert die Beschwerde die rechtliche Würdigung des konkreten Sachverhalts durch das Berufungsgericht, legt aber nicht eine Divergenz dar. Abgesehen davon hat das Berufungsgericht zutreffend darauf verwiesen, dass die Klägerin sich auf Vertrauensschutz nicht beru-

fen könne, weil sie aufgrund des laufenden Verfahrens damit habe rechnen können, dass die Beklagte ihre Satzung ändern würde (UA S. 16).

6 Der Hinweis auf § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO in diesem Zusammenhang legt nahe, diese Divergenzrüge in eine Grundsatzrüge umzudeuten. Hinreichende Anhaltspunkte für eine grundsätzliche Bedeutung der Sache sind aber insoweit nicht erkennbar.

7 Die Klägerin hält für grundsätzlich bedeutsam,

„die nach § 2 KAG sprachlich unbegrenzte Möglichkeit der Rückwirkung verfassungsrechtlich einzugrenzen.“

8 Sie befürchtet, „dass die unbeschränkte Rückwirkungsmöglichkeit dazu führt, dass die öffentliche Hand keinerlei Sorgfalt mehr bei der Ausarbeitung von Vergnügungssteuersatzungen aufzubringen hat; notfalls wird die Satzung durch das Gericht aufgehoben und eine neue Satzung rückwirkend in Kraft gesetzt.“ Damit ist eine klärungsbedürftige Rechtsfrage des Bundesrechts jedoch nicht aufgeworfen (vgl. Beschluss vom 7. April 2004 - BVerwG 4 B 25.04 - Buchholz 310 § 132 Abs. 2 Ziff. 1 VwGO Nr. 28). Die Rüge, Landesrecht sei unter Verstoß gegen Verfassungsrecht des Bundes angewandt worden, vermag für sich genommen noch nicht eine klärungsbedürftige Frage des Bundesrechts aufzuzeigen. In einem derartigen Fall muss vielmehr zusätzlich dargelegt werden, dass die Auslegung der einschlägigen Grundsätze des Bundes(verfassungs)-rechts durch die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht oder nicht hinreichend ausdifferenziert und entwickelt ist, um einen Maßstab für das Landesrecht abzugeben (Beschlüsse vom 21. September 2001 - BVerwG 9 B 51.01 - Buchholz 401.8 Verwaltungsgebühren Nr. 44 und vom 9. März 1984 - BVerwG 7 B 238.81 - Buchholz 401.84 Benutzungsgebühren Nr. 49). Entsprechende Darlegungen sind der Beschwerdebegründung nicht zu entnehmen.

9 Im Übrigen ist das Bundesverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung davon ausgegangen, dass die Heilung kommunaler Satzungen - gegebenenfalls unter Anordnung der Rückwirkung - in erster Linie Fragen aufwirft, die sich im kommunalen Abgabenrecht an das Recht der Länder richten (Beschluss vom

7. Februar 1996 - BVerwG 8 B 13.96 - Buchholz 401.9 Beiträge Nr. 36). Der Rückwirkung von Rechtssätzen sind durch das im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 und 28 GG) verankerte Gebot des Vertrauensschutzes Grenzen gezogen, die sich nicht mit Hilfe nur eines einzigen Merkmals bestimmen lassen, sondern von Fallgruppe zu Fallgruppe festgelegt werden müssen (vgl. BVerfG, Urteil vom 19. Dezember 1961 - 2 BvL 6/59 - BVerfGE 13, 261 <272>; BVerwG, Urteil vom 15. April 1983 - BVerwG 8 C 170.81 - Buchholz 401.9 Beiträge Nr. 21). Bei der Würdigung des Schutzes eines etwaigen Vertrauens der Betroffenen ist der Umstand von besonderer Bedeutung, dass der nach der Auslegung des irrevisiblen Landesrechts gültigen Satzungsregelung in der Vergangenheit gleichartige Regelungsversuche vorangegangen sind und deshalb dem etwaigen Vertrauen der Betroffenen, eine Steuer nicht zahlen zu müssen, die Schutzwürdigkeit fehlt (zu Beiträgen vgl. Beschluss vom 7. Februar 1996 a.a.O.). Hier erhebt die Beklagte mit der Spielgerätesteuersatzung 2005 nicht eine neue Steuer, sondern ändert lediglich den Steuermaßstab.

- 10 2. Die Zulässigkeit der weiteren mit der Beschwerde erhobenen Grundsatzrügen ist schon deshalb zu verneinen, weil die Beschwerdebegründung mit ihnen den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) nicht in der erforderlichen Weise dargelegt hat (§ 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO). Eine solche Darlegung setzt die Formulierung einer bestimmten, höchststrichterlich noch ungeklärten und für die Revisionsentscheidung erheblichen Rechtsfrage des revisiblen Rechts und außerdem die Angabe voraus, worin die allgemeine, über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung bestehen soll (Beschluss vom 19. August 1997 - BVerwG 7 B 261.97 - Buchholz 310 § 133 <n.F.> VwGO Nr. 26). Dem hat die Beschwerde nicht genügt.
- 11 Sie wendet sich nach Art einer Revisionsbegründung dagegen, dass das Oberverwaltungsgericht die Nichterhebung der Vergnügungssteuer für in Spielbanken aufgestellte Spielgeräte mit Art. 3 Abs. 1 GG und dem darin verankerten Gleichheitssatz für vereinbar gehalten hat. Dies greift sie im Wesentlichen deshalb an, weil es an einem sachlichen Grund für eine Differenzierung fehle. Der Besteuerungsgegenstand, nämlich der Aufwand des Spielers, sei bei Spielgeräten, die in Spielhallen und solchen, die in Spielbanken aufgestellt seien,

gleich. Damit ist die Klärungsbedürftigkeit von Bundes(verfassungs)recht nicht dargelegt. Der Inhalt des Gleichheitssatzes ist unter diesem Aspekt nicht klärungsbedürftig.

- 12 Abgesehen davon ist das Berufungsgericht zutreffend davon ausgegangen, dass insoweit unterschiedliche und im Ergebnis nicht vergleichbare Sachverhalte vorliegen, die einen sachlichen Grund für eine unterschiedliche Behandlung bieten. Der Bundesgesetzgeber hat einen Unterschied gesehen zwischen Spielapparaten, die in einer Spielbank (§ 33h GewO) und solchen, die an anderen Plätzen aufgestellt sind. Die hier besteuerten Spielgeräte unterliegen für ihre technische Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (§ 33e GewO). Das gewerbsmäßige Aufstellen solcher Spielgeräte ist zwar erlaubnispflichtig (§ 33c GewO), bei Vorliegen der Voraussetzungen besteht jedoch auf die Erteilung der Erlaubnis ein Rechtsanspruch. Die Spielgeräte in einer Spielbank demgegenüber sind uneingeschränkt zum Glücksspiel geeignet. Für sie gelten die Einschränkungen der Gewerbeordnung nicht (§ 33h GewO). Das Glücksspiel ist aber nur aufgrund eigens erteilter staatlicher Konzession erlaubt. Schon diese Unterschiede rechtfertigen eine unterschiedliche Besteuerung (so auch BFH, Beschluss vom 21. Februar 1990 - II B 98/89 - BFHE 160, 61). Aber es bedeutet auch für den Aufwand eines jeden Spielers einen Unterschied, ob er an einem Spielgerät mit Verlustbegrenzung nach der Gewerbeordnung spielt oder an einem solchen in einer Spielbank ohne jegliche Verlustgrenze. Die von der Klägerin angeführte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 28. März 2006 (1 BvR 1054/01 - BVerfGE 115, 276 „Sportwettenmonopol“) gibt für die Frage des Verstoßes gegen das Gleichheitsgebot nichts her. Das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, dass Lotterien und Wetten nicht notwendigerweise nur vom Staat veranstaltet werden müssen, sondern auch Privaten überlassen werden können (a.a.O. S. 302). Daraus ergibt sich aber nichts für die unterschiedliche Besteuerung von Spielgeräten an unterschiedlichen Aufstellorten.
- 13 3. Der geltend gemachte Verfahrensmangel § 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO liegt nicht vor. Die Klägerin sieht eine Verletzung der Aufklärungspflicht (§ 86 Abs. 3

VwGO) darin, dass es das Berufungsgericht unterlassen habe, den im Schriftsatz vom 16. Oktober 2006 angebotenen Sachverständigenbeweis zur erdrosselnden Wirkung auch des in der Spielgerätesatzung 2005 festgelegten Steuerersatzes für die Spielautomaten einzuholen. Es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass ein Tatsachengericht seine Aufklärungspflicht grundsätzlich dann nicht verletzt, wenn es von einer Beweiserhebung absieht, die eine anwaltlich vertretene Partei - wie hier die Klägerin - nicht ausdrücklich beantragt hat (Beschluss vom 26. Juni 1975 - BVerwG 6 B 4.75 - Buchholz 232 § 26 BBG Nr. 17 S. 9). Ausweislich der Niederschrift vom 18. Oktober 2006 war die Klägerin durch einen Rechtsanwalt vertreten, der einen Beweisantrag (§ 86 Abs. 2 VwGO) zu Protokoll hätte stellen können (vgl. § 105 VwGO i.V.m. § 160 Abs. 3 Nr. 2 ZPO). Das ist jedoch nicht geschehen. Ein in einem Schriftsatz formulierter Antrag allein genügt nicht, noch nicht einmal die Bezugnahme hierauf (Beschluss vom 11. Januar 1963 - BVerwG 7 B 44.61 - Buchholz 310 § 86 VwGO Nr. 16). Er kann allenfalls als Beweisanregung an das Gericht betrachtet werden, den Sachverhalt gemäß § 86 Abs. 1 VwGO von Amts wegen zu erforschen.

- 14 Soweit die Beschwerde die Würdigung des Sachverhalts durch das Berufungsgericht als Verfahrensfehler angreift, weil es die erdrosselnde Wirkung der Spielgerätesteuern auch nach der Spielgerätesatzung 2005 der Beklagten unzutreffend beurteilt habe, kann die Rüge ebenfalls nicht durchdringen. Fehler in der Sachverhaltswürdigung sind revisionsrechtlich regelmäßig nicht dem Verfahrens-, sondern dem sachlichen Recht zuzurechnen (Beschluss vom 2. November 1995 - BVerwG 9 B 710.94 - Buchholz 310 § 108 Nr. 266 S. 18 f.) mit der Folge, dass die Angriffe der Beschwerde insoweit nicht mit einer Verfahrensrüge geltend gemacht werden können.
- 15 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO. Die Festsetzung des Werts des Streitgegenstandes beruht auf § 52 Abs. 3, § 47 Abs. 1 und 3 GKG.