



**HOCHSCHULE FÜR ÖFFENTLICHE VERWALTUNG UND FINANZEN
LUDWIGSBURG**

Wahlpflichtfach Nr. 7 im Verwaltungszweig: Führen in Kommunen

**Die kommunale Vergnügungssteuer und ihre
Gestaltungsmöglichkeiten bei Spielgeräten mit
Gewinnmöglichkeit**

DIPLOMARBEIT

zur

Erlangung des Hochschulgrades

Diplom - Verwaltungswirtin (FH)

im

Studienjahr 2008 / 2009

vorgelegt von

Tanja Göttle

Erstgutachter: Prof. Eberhard Ziegler

Zweitgutachter: Diplom – Verwaltungswirt (FH) Arne Spahr

Inhaltsverzeichnis

Seite

Abkürzungsverzeichnis.....IV**Anlagenverzeichnis.....VI**

1	Einleitung	1
2	Das Steuerfindungsrecht der Gemeinden	3
2.1	Das kommunale Selbstverwaltungsrecht.....	5
2.2	Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit	6
2.3	Das Steuerfindungsrecht nach Landesrecht.....	7
2.4	Einschränkungen des Steuerfindungsrechts	9
2.4.1	Aufwandsteuer.....	9
2.4.2	Örtlichkeit.....	10
2.4.3	Gleichartigkeitsverbot	11
2.4.4	Lenkungszwecke	12
2.4.5	Abwälzbarkeit	13
2.4.6	Erdrosselungswirkung	14
2.5	Satzungserfordernis.....	16
2.5.1	Steuerschuldner.....	16
2.5.2	Steuergegenstand	17
2.5.3	Steuermaßstab und Steuersatz	17
3	Das gewerbliche Spielrecht	18
3.1	Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nach § 33c GewO	19
3.2	Aufstellerlaubnis	20
3.3	Technische Funktion der Geldspielgeräte	21
3.4	Wesentliche Änderungen der Spielverordnung	22
4	Die Rechtsprechung zum Stückzahlmaßstab	24
4.1	Urteil des BVerwG vom 22.12.1999.....	26

4.2	Kammerbeschluss des BVerfG vom 03.05.2001	27
4.3	Rechtsprechung der Obergerichte.....	27
4.4	Urteil des BVerwG vom 13.04.2005.....	28
4.4.1	Prüfung der Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs	28
4.4.2	Anforderungen an die Datengrundlage.....	30
4.4.3	Zurückweisung weitergehender Rechtfertigungsgründe.....	31
5	Künftige Möglichkeiten der Besteuerung.....	33
5.1	Kommunale Praxis.....	34
5.2	Stückzahlmaßstab	36
5.3	Einspielergebnis	37
5.3.1	Bruttokasse.....	38
5.3.2	Nettokasse.....	42
5.3.3	Künftiges Verfahren: Abgabe einer Steuererklärung	42
5.4	Spieleinsatz	43
5.5	Mindeststeuer	45
5.6	Höchstbetragsregelung.....	46
5.7	Höchstbetrag anstelle der Umsatzbesteuerung.....	48
5.8	Stückzahlmaßstab als Option	50
5.9	Differenziert gestaffelte Steuersätze.....	53
5.10	Problem: Rückwirkung.....	54
6	Schlussbetrachtung	57
	Anlagen.....	VII
	Literaturverzeichnis.....	XXXIV
	Erklärung nach § 36 Abs. 3 APrO.....	XXXVIII

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
ca.	circa
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStRE	Deutsches Steuerrecht, Entscheidungsdienst
EG	Europäische Gemeinschaften
Einl.	Einleitung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende (Seite)
ff.	fortfolgende (Seiten)
GemO	Gemeindeordnung für Baden-Württemberg
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift für Gewerbe- und Wirtschaftsverwaltungsrecht)
GewO	Gewerbeordnung
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
Hrsg.	Herausgeber
i.S.d.	in Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang

JuS	Juristische Schulung
KAG	Kommunalabgabengesetz
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
Lfg.	Lieferung
LV	Verfassung des Landes Baden-Württemberg
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NST-Nachrichten	Niedersächsischer Städtetag – Nachrichten
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OVG	Oberverwaltungsgericht
PTB	Physikalisch-Technische Bundesanstalt
Rn.	Randnummer
SpielV	Spielverordnung
v.H.	vom Hundert
VG	Verwaltungsgericht
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZfWG	Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht
ZKF	Zeitschrift für Kommunal Finanzen

Anlagenverzeichnis

Anlage 1: Umfrage bei den Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg	VII
Anlage 2: Auswertung der Umfrage.....	IX
Anlage 3: Berechnung der Schwankungsbreite.....	XIII
Anlage 4: Vergnügungssteuersatzung der Stadt Heidenheim	XIV
Anlage 5: Urteil des VG Stuttgart vom 10.10.2007, 16 K 2252/04	XXI

1 Einleitung

Angesichts der anhaltenden Finanzkrise fragen sich viele Gemeinden¹, wie sie ihre finanzielle Situation verbessern können. Hierbei spielen auch die weniger ertragreichen Gemeindesteuern eine immer größere Rolle. Zu diesen kommunalen Steuern mit geringem Aufkommen gehört die Vergnügungssteuer. Der Vergnügungssteuer unterliegen beispielsweise Gewaltspielgeräte, Bowlingbahnen, Billardtische, Unterhaltungsshows und Tanzveranstaltungen, sofern die Vergnügungen nicht als kulturell wertvoll gelten.² Das Hauptaufkommen der Vergnügungssteuer stammt jedoch seit längerer Zeit zu mehr als 90 Prozent aus der Besteuerung von Spiel- und Unterhaltungsgeräten in den Spielhallen und Gaststätten³. Die Vergnügungssteuer wird daher oft auch als Spielgerätesteuer bezeichnet.

Die etwa 200.000 Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit⁴ in den Gaststätten und ca. 9.400 Spielhallen in Deutschland erzielten im Jahr 2006 einen Gesamtumsatz von fast 6,9 Mrd. Euro. Der bei den Aufstellern verbleibende Kasseneinhalt in den Spielgeräten belief sich auf rund 2,75 Mrd. Euro. Die Gemeinden erzielten daraus ungefähr 250 Mio. Euro Vergnügungssteuer. Diese Einnahmen tragen in erheblichem Maße zur Deckung des kommunalen Finanzbedarfs bei.⁵ Die Spielhallen, die den Hauptbereich des gewerblichen Spielrechts darstellen, konkurrieren stark mit den Spielbanken. Die darin aufgestellten Spielgeräte unterliegen

¹ Gemeint sind hier sowohl die Städte als auch die Gemeinden. Um eine bessere Lesbarkeit zu gewährleisten, wird in dieser Arbeit auf eine derartige Unterscheidung verzichtet.

² Vgl. Kasper, Andreas: Kommunale Steuern, Stuttgart 2006, S. 227, 237 m.w.N.

³ Vgl. Schwarting, Gunnar: Kommunale Steuern, Grundlagen – Verfahren – Entwicklungstendenzen, 2. Auflage, Berlin 2007, S. 171 (im Folgenden zitiert als Schwarting, Steuern).

⁴ Nachfolgend werden teilweise nur die Begriffe „Spielgeräte“ und „Geldspielgeräte“ verwendet, gemeint sind damit immer die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit.

⁵ Zahlenangaben: vgl. Merfert-Diete, Christa: Daten, Zahlen und Fakten, in: Deutsche Hauptstelle für Suchtfragen e.V. (Hrsg.): Jahrbuch Sucht 2008, Geesthacht 2008, S. 20 f.; vgl. Meyer, Gerhard: Glücksspiel – Zahlen und Fakten, in: Deutsche Hauptstelle für Suchtfragen e.V. (Hrsg.): Jahrbuch Sucht 2008, Geesthacht 2008, S. 121 f.

allerdings nicht der Vergnügungssteuer.⁶ Diese Arbeit geht deshalb nicht auf das Recht der Spielbanken ein, da dies den vorgegebenen Umfang der Arbeit sprengen würde.

Die Gemeinden sahen in ihren Vergnügungssteuersatzungen für die Besteuerung der Spielgeräte einen Steuermaßstab vor, der an die Anzahl der aufgestellten Spielgeräte anknüpft. Dieser Steuermaßstab wird daher auch Stückzahlmaßstab genannt. Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat in seinen Urteilen vom 13.04.2005⁷ die Anwendung des Stückzahlmaßstabs für die Besteuerung der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit erheblich eingeschränkt.

Aufgrund dieser Entscheidungen herrscht in vielen Gemeinden Unsicherheit, ob der Stückzahlmaßstab in ihrer Satzung noch zulässig ist. Die vorliegende Arbeit soll diesen Gemeinden als Leitfaden dienen, der aufzeigt, unter welchen Voraussetzungen die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs in der Vergnügungssteuersatzung rechtmäßig ist.

Für zahlreiche Kommunen besteht akuter Handlungsbedarf, da sie bei Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Stückzahlmaßstabs ihre Satzungen überprüfen und ggf. an die aktuelle Rechtsprechung anpassen müssen. Um herauszufinden, ob die Gemeinden ihre Vergnügungssteuersatzungen bereits an die geänderte Rechtslage angepasst haben, hat die Verfasserin im Rahmen dieser Diplomarbeit eine Umfrage bei den Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg durchgeführt. Die Umfrage ergab, dass 60 Prozent dieser Gemeinden das Grundsatzurteil des BVerwG in ihren Vergnügungssteuersatzungen noch nicht berücksichtigen.⁸

Das Ergebnis lässt den Schluss zu, dass hinsichtlich der korrekten Umsetzung dieses Urteils noch ein großer Informationsbedarf besteht. Diese Arbeit beabsichtigt, dem Informationsbedarf in den wichtigsten

⁶ Vgl. BVerwG, ZKF 2007, S. 257 f.

⁷ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316 ff.

⁸ Näheres zur Umfrage siehe Kapitel 5.1.

Punkten gerecht zu werden. Sie soll aufzeigen, welche Möglichkeiten für die Gemeinden bestehen, ihre Satzungen an die neuen Entwicklungen der Rechtsprechung anzupassen. Die Arbeit beschränkt sich dabei auf die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit, da nur bei diesen ein Handlungsbedarf besteht. Bei den Spielgeräten ohne Gewinnmöglichkeit wird der Stückzahlmaßstab weiterhin anerkannt.⁹

Die vorliegende Arbeit befasst sich inhaltlich zunächst mit den Merkmalen der Vergnügungssteuer als Ausdruck des gemeindlichen Steuerfindungsrechts. Im Anschluss daran wird ein kurzer Überblick über das gewerbliche Spielrecht gegeben. Schließlich wird die Entwicklung der Rechtsprechung zum Stückzahlmaßstab genauer betrachtet.

Der letzte Teil dieser Arbeit befasst sich mit den verschiedenen Möglichkeiten, die hinsichtlich der Ausgestaltung eines neuen Steuermaßstabs bestehen. Ziel der Arbeit ist es, den Gemeinden hinsichtlich der Umstellung auf einen neuen Besteuerungsmaßstab ein gewisses Maß an Rechtssicherheit zu verschaffen.

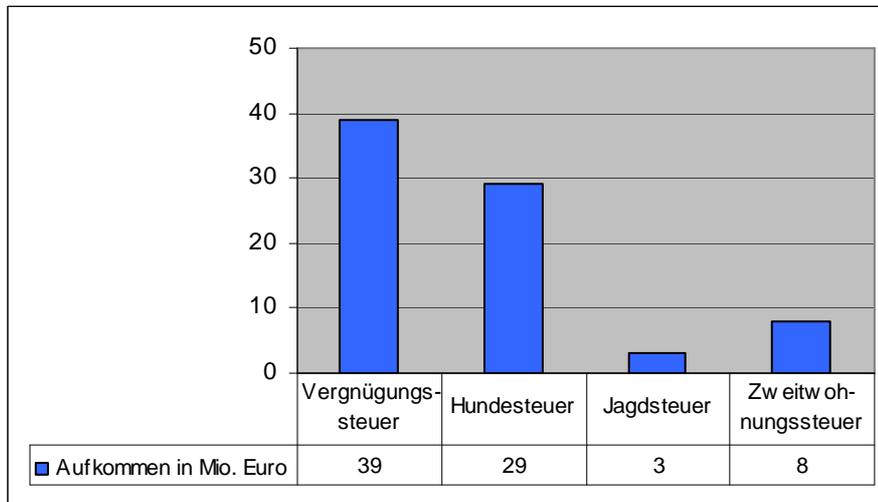
Die Verfasserin hat sich aus starkem persönlichen Interesse für dieses Thema entschieden, ist es doch für die Gemeinden sowohl in rechtlicher als auch finanzpolitischer Hinsicht höchst aktuell und brisant.

2 Das Steuerfindungsrecht der Gemeinden

Die Vergnügungssteuer zählt wie die Hundesteuer zu den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Aufgrund ihres geringen Aufkommens, welches nur etwa ein Prozent an den gesamten gemeindlichen Steuereinnahmen beträgt, sind diese „Kleinen Gemeindesteuern“ auch unter dem Begriff „Bagatellsteuern“ bekannt. Die Vergnügungssteuer ist im Vergleich zu den anderen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern die ertragreichste Steuer.

⁹ Vgl. BVerwG, KStZ 2006, S. 72 ff.

**Abbildung 1: Aufkommen örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern
in Baden-Württemberg 2006**



Quelle: vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Finanzen und Steuern, Steuerhaushalt, 4. Quartal und Jahr 2006, Wiesbaden 2007, S. 53 (eigene Darstellung).

Ihre besondere Bedeutung erfahren diese Steuern als Ausdruck des gemeindlichen Steuerfindungsrechts^{10,11}. Darunter wird die Befugnis verstanden, selbst eigene Steuern zu erschließen. Dazu gehört einerseits das Recht, bekannte Steuern, die andere Gemeinden bereits erheben, einzuführen. Andererseits sind die Gemeinden aufgrund des Steuerfindungsrechts berechtigt, bisher unbekannte Steuern zu erfinden und einzuführen.¹² Die Existenzberechtigung des kommunalen Steuerfindungsrechts ist fragwürdig, da der Ertrag der kleinen Gemeindesteuern im Verhältnis zum Verwaltungsaufwand relativ gering ist. In einzelnen Gemeinden kann das Aufkommen aber durchaus erheblich sein.¹³ Anzumerken ist, dass diese Steuern keine Anrechnung im kommunalen Finanzausgleich finden, d.h. sie bleiben ungekürzt in der Gemeindekasse.

¹⁰ In der Literatur wird teilweise auch der Begriff „Steuererfindungsrecht“ verwendet, die Begriffe sind jedoch synonym.

¹¹ Vgl. Schwarting, Steuern, S. 165.

¹² Vgl. Birk, Hans-Jörg in: Driehaus, Hans-Joachim (Hrsg.): Kommunalabgabenrecht, Kommentar, Berlin, Loseblatt, 38. Lfg., Stand März 2008, § 3 Rn. 5 (im Folgenden zitiert als Bearbeiter in: Driehaus).

¹³ Vgl. Winands, Günter: Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, in: JuS, 26. Jg., 12/1986, S. 950 (im Folgenden zitiert als Winands, Steuererfindungsrecht).

In diesem Kapitel soll anhand der Vergnügungssteuer untersucht werden, welche Rechtsgrundlagen den Kommunen ein Steuerfindungsrecht einräumen und unter welchen Voraussetzungen sie hiervon Gebrauch machen können.

2.1 Das kommunale Selbstverwaltungsrecht

Den Gemeinden ist nach Art. 28 Abs. 2 Satz 1 Grundgesetz (GG) das Recht gewährleistet, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Damit die Gemeinden ihre Aufgaben erfüllen können, müssen sie notwendigerweise über eine angemessene Finanzausstattung verfügen. Dies zu gewährleisten ist Aufgabe der Länder, da die Gemeindefinanzen zu ihrer ausschließlichen Kompetenz gehören.

Die Finanzhoheit als wesentlicher Teil der kommunalen Selbstverwaltung weist den Kommunen das Recht einer eigenen Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft zu.¹⁴ Inhalt des Selbstverwaltungsrechts ist, dass den Gemeinden eigene, vom Staat unabhängige Finanzquellen zustehen, die sie eigenverantwortlich ausschöpfen können. Unzulässig wäre es, den Finanzbedarf einer Gemeinde nur durch Finanzausweisungen zu decken. Dies würde dem Sinn der Selbstverwaltung widersprechen und das gemeindliche Selbstverwaltungsrecht aushöhlen.¹⁵ Die kommunale Selbstverwaltung garantiert den Gemeinden allerdings kein Recht auf eine bestimmte Ausgestaltung des kommunalen Einnahmesystems. Der Anspruch auf eine angemessene Finanzausstattung aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG gewährleistet den Gemeinden deshalb kein eigenes, originäres Recht auf Einführung und Erhebung neuer Steuern.¹⁶

¹⁴ Vgl. Dols, Heinz/Plate, Klaus: Kommunalrecht Baden-Württemberg, 6. Auflage, Stuttgart 2005, S. 13 ff.

¹⁵ Vgl. Fromm, Klaus: Haben die Gemeinden ein Steuererfindungsrecht?, in: KStZ, 21. Jg., 1/1972, S. 1 f.

¹⁶ Vgl. Winands, Steuererfindungsrecht, S. 942 f., vgl. auch Suhr, Jürgen: Das kommunale Steuerfindungsrecht, in: ZKF, 43. Jg., 1/1993, S. 2 ff.

2.2 Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit

Der X. Abschnitt des GG, auch Finanzverfassung genannt, konkretisiert in den Art. 104a ff. die Finanzhoheit.¹⁷ Die Finanzverfassung regelt insbesondere die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenz über die Steuern. Von zentraler Bedeutung für das gemeindliche Steuerfindungsrecht ist die Steuergesetzgebungshoheit des Art. 105 GG. Diese ist abweichend vom Kompetenzkatalog der Art. 70 ff. GG speziell geregelt. Das GG geht bei der Steuergesetzgebung von einem zweistufigen Staatsaufbau aus und berücksichtigt nur den Bund und die Länder. Die Gemeinden werden dabei als Bestandteile der Länder angesehen.¹⁸ Art. 105 Abs. 2a GG weist den Ländern die ausschließliche Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu. Die abschließende Regelung des Art. 105 GG enthält kein eigenes Recht der Gemeinden zur Steuergesetzgebung und damit kein originäres Steuerfindungsrecht. Das gemeindliche Steuerfindungsrecht bedarf als abgeleitetes Recht der Ausgestaltung durch den Landesgesetzgeber.¹⁹

Die Gemeinden besitzen nach Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG die Ertrags- hoheit über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG beinhaltet jedoch kein verfassungsrechtlich verankertes Steuerfindungsrecht. Das GG regelt die Aufkommensverteilung nur für den Fall, dass die Steuer tatsächlich erhoben wird.²⁰

Nach Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG können die Länder den Gemeinden die Verwaltung der Steuern, die den Gemeinden allein zufließen, ganz oder zum Teil übertragen. Davon haben die Länder bezüglich der örtlichen

¹⁷ Vgl. Schmitt, Susanne: Inhalt, verfassungsrechtliche Stellung und Bedeutungsgehalt der kommunalen Finanzhoheit, Diss. Universität Würzburg 1995, Stuttgart u.a. 1996, S. 99 (im folgenden zitiert als Schmitt, Finanzhoheit).

¹⁸ Vgl. Winands, Steuererfindungsrecht, S. 942 f m.w.N.

¹⁹ Vgl. Schmitt, Finanzhoheit, S. 152 f.

²⁰ Vgl. Lang, Joachim in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008, § 3 Rn. 5, 68 (im Folgenden zitiert als Bearbeiter in: Tipke/Lang, Steuerrecht).

Verbrauch- und Aufwandsteuern Gebrauch gemacht. Diese werden von den Steuerämtern der Gemeinden verwaltet.²¹

2.3 Das Steuerfindungsrecht nach Landesrecht

Die Verfassung des Landes Baden-Württemberg (LV) ergänzt den aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG abgeleiteten Anspruch der Gemeinden auf eine angemessene Finanzausstattung.²² Nach Art. 73 Abs. 2 LV haben die Gemeinden das Recht, eigene Steuern und andere Abgaben nach Maßgabe der Gesetze zu erheben. Aufgrund dieses Gesetzesvorbehaltes steht den Gemeinden kein originäres, sondern nur ein abgeleitetes Steuerfindungsrecht zu. Der Landesgesetzgeber ist verpflichtet, den Gemeinden die Erhebung eigener Steuern nach Maßgabe der Gesetze zu ermöglichen. Den Gemeinden bleibt es selbst überlassen, ob und in welchem Umfang sie von dem ihnen durch Landesgesetz zugewiesenen Steuerfindungsrecht Gebrauch machen wollen.²³

Die generelle Ermächtigung zum Erlass von kommunalen Satzungen in § 4 Abs. 1 Gemeindeordnung (GemO) beinhaltet noch kein gemeindliches Steuerfindungsrecht. Diese Vorschrift enthält keine Befugnis zum Erlass von Abgabensatzungen. Die Belastung der Abgabepflichtigen mit Steuern beeinträchtigt die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG. Satzungen, die in die Grundrechtsphäre der Adressaten eingreifen sollen, bedürfen nach dem Vorbehalt des Gesetzes aus Art. 20 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 GG einer ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung.

Das Kommunalabgabengesetz (KAG) enthält eine spezielle Ermächtigung zum Erlass von Steuersatzungen, durch die der Bürger erkennen kann, dass ihm Steuern durch Satzung auferlegt werden können. Mit dem Erlass des KAG ist das Land Baden-Württemberg seiner Verpflichtung, den

²¹ Vgl. ebenda, § 3 Rn. 74 f.

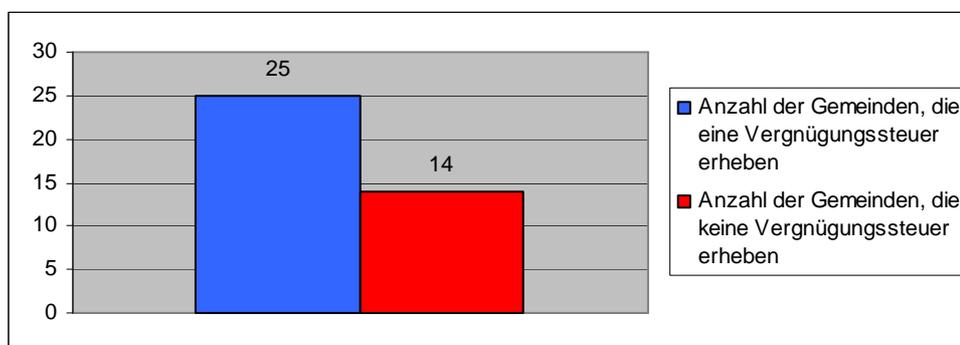
²² Vgl. Winands, Steuererfindungsrecht, S. 943.

²³ Vgl. Rhein, Kay-Uwe: Die kleinen kommunalen Steuern, Diss. Universität Osnabrück, Stuttgart u.a. 1997, S. 146.

Gemeinden eine angemessene Finanzausstattung zu gewähren, nachgekommen. § 9 Abs. 4 KAG knüpft an die Vorschrift des Art. 105 Abs. 2a GG an, nach der den Ländern die ausschließliche Gesetzgebungshoheit hinsichtlich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zusteht. Das Land überträgt seine Besteuerungsgewalt in diesem Umfang auf die Gemeinden. Das gemeindliche Steuerfindungsrecht nach § 9 Abs. 4 KAG ist bereits auf die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern begrenzt. Für diese Steuern besitzen die Gemeinden auch die Ertragskompetenz nach Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG. Ihnen steht damit nur ein Steuerfindungsrecht für solche Steuern zu, deren Erträge sie auch vereinnahmen dürfen.²⁴

Die bei den Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg durchgeführte Umfrage ergab, dass 64 Prozent der befragten Gemeinden bei der Erhebung der Vergnügungssteuer von ihrem Steuerfindungsrecht Gebrauch machen.

Abbildung 2: Vergnügungssteuererhebende Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg



Quelle: vgl. Umfrage bei den Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg, Anlage 2 (eigene Darstellung).

Die Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg mit über 10.000 Einwohnern erheben ausnahmslos eine Vergnügungssteuer. Dies lässt darauf schließen, dass die Vergnügungssteuer einen angemessenen Ertrag im Verhältnis zum Verwaltungsaufwand einbringt.²⁵

²⁴ Vgl. Winands, Steuererfindungsrecht, S. 943 f.

²⁵ Vgl. Anlage 2, näheres zur Umfrage in Kapitel 5.1.

2.4 Einschränkungen des Steuerfindungsrechts

Das kommunale Steuerfindungsrecht der Gemeinden ist, neben weiteren Einschränkungen, auf die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern begrenzt. Es dürfen allerdings keine Steuern sein, die vom Land erhoben werden oder den Stadt- und Landkreisen vorbehalten sind.

Wie sich sowohl aus dem Begriff als auch aus der Finanzverfassung des GG ergibt, haben die Gemeinden nur die Befugnis zur Erfindung von Steuern. § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) enthält eine Definition des Steuerbegriffs. Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern unterliegen nach § 1 nicht unmittelbar dem Anwendungsbereich der AO. Das KAG erklärt in § 3 Teile der AO auch für Kommunalabgaben für sinngemäß anwendbar.²⁶ Insoweit kann für die verfassungsrechtliche Definition des Steuerbegriffs die Legaldefinition des § 3 Abs. 1 AO i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 b) KAG herangezogen werden. Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Bei der Vergnügungssteuer trifft dies zu. Die Einnahmen aus der Vergnügungssteuer dienen der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs und sind keine Gegenleistung für eine besondere Leistung. Die Vergnügungssteuer wird von der Gemeinde allen auferlegt, die den satzungrechtlichen Tatbestand erfüllen, z.B. das Halten eines Spielgerätes.²⁷

2.4.1 Aufwandsteuer

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist für die Unterscheidung der verschiedenen Steuerarten das traditionelle deutsche Steuerrecht maßgebend. Dabei kommt es nicht auf die Bezeichnung, sondern auf den materiellen Gehalt der Steuer an, der sich

²⁶ Vgl. Kasper, Andreas, Kommunale Steuern, S. 22 ff.

²⁷ Vgl. Lang, Joachim in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 13 ff.

aus dem Steuertatbestand, dem Steuermaßstab und den wirtschaftlichen Auswirkungen ergibt.²⁸

Eine Steuer, die an den Gebrauch von Vermögen für einen Zweck anknüpft, ist als Aufwandsteuer anzusehen. Entscheidendes Merkmal für den Aufwand ist der Konsum, für den – äußerlich erkennbar – finanzielle Mittel verwendet werden. Die Aufwandsteuer belastet die besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommt.²⁹ Die Vergnügungssteuer erfüllt diese tatbestandlichen Voraussetzungen. Der Aufwand beschränkt sich hier nicht auf die Befriedigung des gewöhnlichen Lebensbedarfs, sondern die Verwendung des Einkommens für das Spielen an den Spielgeräten stellt eine Art Luxus dar.³⁰ Allgemeiner Gedanke der Vergnügungssteuer ist, dass demjenigen, der sich ein Vergnügen leistet, eine zusätzliche Abgabe für die Allgemeinheit zugemutet werden kann.³¹

Die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte besteuert die Vermögensaufwendung, die im Geldeinsatz für die Spielgeräte liegt, als Aufwand. Der Besteuerung unterliegt dabei der in das Vergnügen investierte Aufwand und nicht das mit den Spieleinsätzen erkaufte Vergnügen. Steuergegenstand ist deshalb die Gesamtsumme des investierten Geldes und nicht der einzelne Spieleinsatz des Spielers.³² Die Vergnügungssteuer ist eine Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2 a GG.

2.4.2 Örtlichkeit

Das gemeindliche Steuerfindungsrecht umfasst nach Art. 105 Abs. 2 a GG nur örtliche Steuern. Mit dem Finanzreformgesetz vom 12.05.1969 werden die „Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungsbereich“ durch die „örtlichen Steuern“ ersetzt. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ändert sich die

²⁸ Vgl. BVerfG, BVerfGE 7, S. 244, 252; 14, S. 76, 91; 16, S. 306, 317.

²⁹ Vgl. BVerfG, BVerfGE 65, S. 325, 346 ff; BVerwG, NVwZ 2004, S. 1128 f.

³⁰ Vgl. BVerwG, BVerwGE 99, S. 303, 304 f.

³¹ Vgl. BVerfG, BVerfGE 14, S. 76, 79.

³² Vgl. Kasper, Andreas, Kommunale Steuern, S. 228.

Bedeutung allerdings nicht.³³ Örtliche Steuern sind demnach „Steuern, die an örtliche Gegebenheiten [...] anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können“.³⁴

Voraussetzung für die Örtlichkeit ist demnach das gleichzeitige Vorliegen eines örtlichen Bezugs im jeweiligen Steuertatbestand und eine Begrenzung der Steuerwirkung auf das Gemeindegebiet. Unerheblich für den örtlichen Wirkungskreis einer Gemeindesteuer ist die Tatsache, dass viele Gemeinden im Bundesgebiet eine vergleichbare Steuer erheben.³⁵ Da die Aufwendungen des Spielers an den Standort der Spielgeräte im Gemeindegebiet gebunden sind, ist die Örtlichkeit gegeben.³⁶

2.4.3 Gleichartigkeitsverbot

Das kommunale Steuerfindungsrecht besteht nach Art. 105 Abs. 2a GG nur für Steuern, die bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sind. Dieses Gleichartigkeitsverbot soll den Bürger davor schützen, dass mehrere Steuerberechtigte eine Steuerquelle gleichzeitig ausschöpfen und den Bürger dadurch mehrfach belasten.³⁷

Mit der Einführung des Gleichartigkeitsverbots im Rahmen der Finanzreform 1969 sollte der Bestand der herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht angetastet werden.³⁸ Herkömmliche Verbrauch- und Aufwandsteuern sind Steuern, die bei Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes am 01.01.1970 bereits bestanden. Zu diesen herkömmlichen Steuern zählt auch die Vergnügungssteuer. Die Gemeinden erhoben die Vergnügungssteuer zunächst nach dem Vergnügungssteuergesetz vom 31.01.1955. Seit der Aufhebung des Vergnügungssteuergesetzes mit Wirkung vom 01.01.1971 erheben die Gemeinden die Vergnügungssteuer

³³ Vgl. BVerfG, BVerfGE 40, S. 56, 60 f; 65, S. 325, 349; vgl. Suhr, Jürgen, Das kommunale Steuerfindungsrecht, S. 7.

³⁴ BVerfG, BVerfGE 16, S. 306, 327.

³⁵ Vgl. Kasper, Andreas, Kommunale Steuern, S. 186 m.w.N.

³⁶ Vgl. BVerfG, NVwZ 1997, S. 573 f.

³⁷ Vgl. Lang, Joachim in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 50.

³⁸ Vgl. Winands, Steuererfindungsrecht, S. 945 m.w.N.

auf der Grundlage des KAG.³⁹ Die Vergnügungssteuer bestand somit bereits bei Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes am 01.01.1970.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG gelten die herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern als nicht gleichartig mit Bundessteuern.⁴⁰

Die Gemeinden können daher bei der Erhebung der Vergnügungssteuer als herkömmliche örtliche Aufwandsteuer nie in Kollision mit dem Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG geraten.

2.4.4 Lenkungs Zwecke

Eine Besonderheit der Vergnügungssteuer ist, dass die Gemeinden mit ihrer Erhebung neben der Einnahmeerzielung auch außerfiskalische Lenkungs Zwecke verfolgen. Die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte soll insbesondere das Aufstellen von Spielgeräten und das Spielen an ihnen eindämmen. Eine stark erhöhte Besteuerung wirkt dem Aufstellen von gewalt- und kriegsverherrlichenden Spielgeräten entgegen. Angesichts des von Gewaltspielgeräten ausgehenden Gefahrenpotenzials besteht daran ein wichtiges Interesse der Allgemeinheit. Außerdem trägt die Steuer dazu bei, die Zahl der Spielhallen zu reduzieren. Ziel ist es, vor allem im Interesse des Jugendschutzes, der Spielsucht vorzubeugen, die zudem erhebliche Folgekosten für die Gemeinschaft verursachen kann.⁴¹

Aus dem Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 b) KAG folgt, dass die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck sein kann, die Verfolgung von Lenkungs Zwecken ist daher zulässig. Insofern ist es ohne Bedeutung, ob die Gemeinde mit der Vergnügungssteuer vorrangig Einnahmen erzielen will oder ob die Steuererhebung der Verfolgung von Nebenzwecken dient.⁴²

³⁹ Vgl. Faiß, Konrad: Das Kommunalabgabenrecht in Baden-Württemberg, Vorschriften-sammlung und Kommentar zum Kommunalabgabengesetz, Stuttgart u.a., Loseblatt, 55. Lfg., Stand Oktober 2006, § 9 Rn. 18.

⁴⁰ Vgl. BVerfG, BVerfGE 40, S. 56, 63 f; BVerfG, NVwZ 1997, S. 573 ff; 2001, S. 1264.

⁴¹ Vgl. BVerfG, NVwZ 1997, S. 573, 575; NVwZ 2001, S. 1264 f; vgl. Gössl, Ernst/Reif, Karl: Kommunalabgabengesetz (KAG) für Baden-Württemberg, Kommentar, Wiesbaden, Loseblatt, 26. Lfg., Stand Dezember 2008, § 9 S. 23 (im Folgenden zitiert als Gössl/Reif, KAG-Kommentar).

⁴² Vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9 S. 10.

Die Gemeinden besitzen nach § 9 Abs. 4 KAG die Besteuerungsgewalt für die Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandsteuer.⁴³ Die Spielgeräte als Teil des gewerblichen Spielrechts gehören zum Gewerberecht nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG. Der Bund hat aufgrund seiner Sachkompetenz das gewerbliche Spielrecht in den §§ 33c ff. Gewerbeordnung (GewO) abschließend geregelt.⁴⁴

Bei der erhöhten Besteuerung von Gewaltspielgeräten entfaltet die Vergnügungssteuer als steuerrechtliche Regelung Lenkungswirkung im Gewerberecht als nicht steuerlichem Kompetenzbereich der Gemeinden. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist es nicht erforderlich, dass den Gemeinden zusätzlich zu ihrer Besteuerungsbefugnis die Sachkompetenz zustehen muss. Sie sind deshalb zur Regelung von Lenkungssteuern zuständig. Dabei dürfen sie keine Regelungen herbeiführen, die den Regelungen des zuständigen Sachgesetzgebers widersprechen.⁴⁵

2.4.5 Abwälzbarkeit

Kennzeichnend für die Vergnügungssteuer ist, dass sie nicht unmittelbar vom Spieler als eigentlichem Steuerschuldner aufzubringen ist. Die Steuererhebung erfolgt aus Gründen der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung beim Aufsteller der Spielgeräte, der zum Steuerschuldner bestimmt wird. Die Belastung der Aufsteller mit der Steuer ist berechtigt, da diese in der Lage sind, die Steuer auf die Spieler als materiell Steuerpflichtige kalkulatorisch abzuwälzen. Die Vergnügungssteuer ist nur dann als Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG zu qualifizieren, falls sie vom Aufsteller auf die Spieler abgewälzt werden kann, um deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu erfassen. Letztlich soll die Steuer von den Spielern als sich Vergnügende aufgebracht werden, da diese den steuerpflichtigen Aufwand am Spielgerät betreiben. Der Aufsteller erhält

⁴³ Vgl. Winands, Steuererfindungsrecht, S. 944.

⁴⁴ Vgl. Sipp-Mercier, Béatrice: Vergnügungssteuer auf Spielgeräte, in: KStZ, 42. Jg., 12/1993, S. 230.

⁴⁵ Vgl. BVerfG, NJW 1998, S. 2341 f; NVwZ 2001, S. 1264 f.

jedoch keine Garantie, dass er die von ihm zu zahlende Steuer von den Spieleinsätzen, etwa als durchlaufenden Posten, ersetzt bekommt.⁴⁶

Bei der Abwälzung ist die Höhe der Vergnügungssteuer entscheidend. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist die Möglichkeit einer kalkulatorischen Abwälzung ausreichend. Dies bedeutet, der Aufsteller kann die von ihm gezahlte Steuer in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und sofern erforderlich, geeignete Maßnahmen treffen, um die Wirtschaftlichkeit seines Betriebes aufrecht zu erhalten. Hierzu zählen etwa Umsatzsteigerung oder Kostensenkung. Die Möglichkeit der Abwälzung ist so lange gegeben, wie der Aufsteller mit den Einnahmen aus seiner unternehmerischen Betätigung nicht nur die Vergnügungssteuer und die sonstigen Unkosten erwirtschaften kann, sondern auch noch einen Gewinn erzielt. Die Höhe des verbleibenden Gewinns ist hierbei unerheblich.

Die Abwälzung ist dann ausgeschlossen, wenn die Einnahmen aus den Spielgeräten nicht mehr zur Deckung der Steuer und den sonstigen Unkosten ausreichen. Der Aufsteller müsste zur Zahlung der Steuer Gewinne aus anderen Tätigkeitsbereichen verwenden. Die Abwälzung muss generell, d.h. in Ansehung aller Steuerpflichtigen im Gemeindegebiet, ausgeschlossen sein. Unerheblich ist, ob beim einzelnen Aufsteller eine Abwälzung möglich ist.⁴⁷

2.4.6 Erdrosselungswirkung

Das Gebot der Abwälzbarkeit verlangt, dass die Steuer trotz ihrer Lenkungsfunction nicht zu hoch festgesetzt werden darf, da sie sonst erdrosselnde Wirkung entfaltet. Dies ist der Fall, wenn die Einnahmeerzielung, zumindest als Nebenzweck, nicht mehr sichergestellt ist.⁴⁸ Die Gemeinde will mit dieser Erdrosselungssteuer keine Einnahmen erzielen,

⁴⁶ Vgl. BVerfG, BVerfGE 14, S. 76, 95 ff; 31, S. 8, 19 ff; vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9 S. 12, 24.

⁴⁷ Vgl. BVerfG, BVerfGE 31, S. 8, 19 ff; vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9 S. 12, 24 m.w.N.

⁴⁸ Vgl. BVerfG, BVerfGE 31, S. 8, 23.

sondern die Aufstellung der Spielgeräte durch unbezahlbar hohe Abgabepflichten unterbinden.⁴⁹

Die Erdrosselungssteuer macht dem Aufsteller den Gebrauch seiner verfassungsrechtlich geschützten Freiheitsrechte unmöglich. Bei der Besteuerung von Spielgeräten ist insbesondere das Recht auf die freie Berufswahl bzw. Berufsausübung aus Art. 12 Abs. 1 GG betroffen.⁵⁰ Die Vergnügungssteuer regelt die Berufswahl nicht unmittelbar. Ihr kommt jedoch dann die Wirkung einer Zulassungsvoraussetzung zu einem Beruf gleich, wenn die Besteuerung es den Aufstellern in aller Regel unmöglich macht, ihren gewählten Beruf zur Grundlage der Lebensführung zu machen.⁵¹ Bei der Prüfung eines Eingriffs in Art. 12 Abs. 1 GG ist der Beruf des Aufstellers insgesamt maßgebend. Dieser darf nicht auf bestimmte Gerätetypen, wie z.B. Gewaltspielgeräte beschränkt werden, da der Beruf des Aufstellers von Gewaltspielgeräten nicht existiert.⁵²

Als mittelbare Berufsausübungsregelung ist die Steuererhebung durch gewichtige Interessen der Allgemeinheit gerechtfertigt. Es ist angemessen, die Allgemeinheit durch eine höhere Steuer an dem Aufwand für das Spielvergnügen zu beteiligen.⁵³ Die Vergnügungssteuer darf daher eindämmend wirken. Verfassungsrechtlich bedenklich ist die erhöhte Steuer dann, wenn die Aufstellung von Spielgeräten für einen durchschnittlichen Betreiber in aller Regel unwirtschaftlich ist, d.h. keine angemessene Kapitalverzinsung und keinen Unternehmerlohn mehr abwirft.⁵⁴ Unerheblich ist, wenn die durch den Lenkungszweck gerechtfertigte höhere Besteuerung von Gewaltspielgeräten zur Unwirtschaftlichkeit dieser Geräte führt, solange die Aufstellung der Spielgeräte insgesamt nicht unwirtschaftlich ist.⁵⁵

⁴⁹ Vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9 S. 12 m.w.N.

⁵⁰ Vgl. Ebenda, S. 12, 30.

⁵¹ Vgl. BVerfG, BVerfGE 31, S. 8, 29; NVwZ 1997, S. 575; 2001, S. 1264.

⁵² Vgl. BVerfG, NVwZ 1989, S. 1176.

⁵³ Vgl. BVerfG, BVerfGE 14, S. 76, 101; 31, S. 8, 32; NVwZ 1997, S. 575.

⁵⁴ Vgl. BFH vom 06.12.2000 II R 36/98 (NV); BeckRS 2000, 25005415.

⁵⁵ Vgl. BVerwG, NVwZ 1989, S. 1175 f.

Die Rechtsprechung hat sich in zahlreichen Verfahren mit der erdrosselnden Wirkung von Steuersätzen für Spielgeräte befasst. Allgemein gültige Vorgaben für rechtlich zulässige Höchstsätze bestehen nicht.⁵⁶

2.5 Satzungserfordernis

Aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG folgt, dass die Gemeinden von ihrem Steuerfindungsrecht nur durch Satzung Gebrauch machen können.⁵⁷ Die Gemeinden erheben die Vergnügungssteuer aufgrund einer formell und materiell rechtmäßig erlassenen Satzung, die sich auf die §§ 4 GemO i.V.m. 2, 9 Abs. 4 KAG stützt. Die Vergnügungssteuer muss im KAG nicht ausdrücklich genannt sein, um eine Vergnügungssteuersatzung zu erlassen. Es genügt, dass das KAG in § 9 Abs. 4 die Regelungsbefugnis über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern aus Art. 105 Abs. 2 a GG an die Gemeinden weitergibt.⁵⁸

Den Gemeinden kommt beim Erlass einer Satzung weitgehende Gestaltungsfreiheit zu. Die Satzung muss den Mindestinhalt nach § 2 Abs. 1 KAG enthalten. Neben der gesetzlichen Ermächtigung sind dies insbesondere der Steuerschuldner, der Steuergegenstand, der Steuermaßstab, der Steuersatz sowie die Entstehung und die Fälligkeit der Steuerschuld. Die Satzung bedarf in Baden-Württemberg im Gegensatz zu anderen Bundesländern keiner Genehmigung.⁵⁹ Die wichtigsten Satzungsinhalte werden nachfolgend anhand der Vergnügungssteuer für Spielgeräte erläutert.

2.5.1 Steuerschuldner

Bei der Vergnügungssteuer knüpft die Steuerpflicht nicht an das Spielen an den Spielgeräten, sondern an das Aufstellen derselben an.

⁵⁶ Näheres hierzu vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9 S. 30 f.

⁵⁷ Vgl. Kasper, Andreas, Kommunale Steuern, S. 190 f.

⁵⁸ Vgl. Birk, Hans-Jörg in: Driehaus, § 3 Rn. 158, 189.

⁵⁹ Vgl. Kasper, Andreas, Kommunale Steuern, S. 190 ff.

Steuerschuldner ist nach der satzungsmäßigen Bestimmung der Aufsteller, für dessen Rechnung die Spielgeräte aufgestellt sind und nicht der Spieler selbst, der den steuerpflichtigen Aufwand betreibt. Die unmittelbare Erhebung der Steuer beim Spieler als Steuerträger scheidet aus Praktikabilitätsgründen aus.⁶⁰ Daraus resultiert das Erfordernis der Abwälzbarkeit auf den Spieler, der die Steuer über die Spieleinsätze zu erbringen hat. Es handelt sich somit um eine indirekte Steuer, da Steuerschuldner und Steuerträger auseinander fallen.

2.5.2 Steuergegenstand

Gegenstand der Vergnügungssteuer ist der Betrieb von Spielgeräten, auf die sich diese Arbeit beschränkt. Um dem Bestimmtheitsgrundsatz Rechnung zu tragen, muss die steuerpflichtige Vergnügung, also der Betrieb von Spielgeräten in der Satzung konkret bezeichnet sein. Der Steuerpflicht unterliegt nur das entgeltliche Spielen an den Spielgeräten, da nur dann ein steuerbarer Aufwand vom Spieler betrieben wird.

Die Satzung kann bestimmen, dass nur Spielgeräte der Steuerpflicht unterliegen, die an öffentlich zugänglichen Orten bereitgehalten werden, wie Spielhallen oder Gaststätten. Es genügt, wenn die Räumlichkeit nur während bestimmter Stunden des Tages oder nur an wenigen Tagen geöffnet ist. Orte, die nur einem bestimmten Personenkreis zugänglich sind, z.B. Vereinsgaststätten, sind ebenfalls öffentlich. Die Steuerpflicht beginnt mit der Aufstellung des steuerpflichtigen Spielgeräts und endet mit der Entfernung desselben. Damit die Steuer entstehen kann, müssen die Spielgeräte tatsächlich angeschlossen und betriebsbereit sein.⁶¹

2.5.3 Steuermaßstab und Steuersatz

Die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte mit bzw. ohne Gewinnmöglichkeit wurde bisher nach der Zahl der aufgestellten Spielgeräte erhoben. Die Anwendung dieses Steuermaßstabs ist in Zukunft für Spielgeräte mit

⁶⁰ Vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9 S. 32 f.

⁶¹ Vgl. Birk, Hans-Jörg in: Driehaus, Rn. 164-168 m.w.N.

Gewinnmöglichkeit nach dem Grundsatzurteil des BVerwG vom 13.04.2005⁶² nur noch begrenzt möglich. Auf die Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs und die Entwicklung der Rechtsprechung hierzu wird in Kapitel 4 eingegangen.

Der Steuermaßstab bestimmt zusammen mit dem Steuersatz die Höhe der Steuer. In Baden-Württemberg ist die Festsetzung der Steuersätze den Gemeinden überlassen. Es bestehen keine Beschränkungen hinsichtlich der Höhe. Allerdings muss bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigt werden, dass die Steuer einerseits keine erdrosselnde Wirkung erhält und andererseits die Möglichkeit der Abwälzung auf die Spieler gegeben ist.⁶³ Ist die Vergnügungssteuer aufgrund eines zu hohen Steuersatzes nicht mehr abwälzbar, verletzt die Gemeinde ihren Gestaltungsspielraum. Eine überhöhte Steuersatzfestsetzung in der Satzung wäre unwirksam.

3 Das gewerbliche Spielrecht

Die der kommunalen Vergnügungssteuer unterliegenden Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit sind dem wirtschaftlich bedeutsamen Bereich des gewerblichen Spielrechts zuzuordnen. Gegenstand dieser Arbeit sind ausschließlich die Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit. Diese sind daher auch unter dem Begriff Geldspielgeräte bekannt. Das gewerbliche Spielrecht als Teil des Gewerberechts gehört zum Recht der Wirtschaft i.S.d. Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG, für das der Bund zuständig ist.⁶⁴ Der Bund ist trotz der Neufassung des Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG im Zuge der am 01.09.2006 in Kraft getretenen Föderalismusreform auch für das Recht der Spielhallen zuständig. Die Länder haben für das Recht der Spielhallen nur eine begrenzte, räumliche Zuständigkeit erhalten.⁶⁵

⁶² Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316.

⁶³ Vgl. Kasper, Andreas, Kommunale Steuern, S. 243 f.

⁶⁴ Vgl. Diegmann, Heinz/Hoffmann, Christof/Ohlmann, Wolfgang: Praxishandbuch für das gesamte Spielrecht, Stuttgart 2008, Rn. 73 f u. 275.

⁶⁵ Vgl. Schönleiter; Ulrich: Föderalismusreform und Gewerberecht – Erste Gedanken zur neuen Rechtslage – in: GewArch, 52. Jg., 9/2006, S. 371 ff.

Der Bund hat das gewerbliche Spielrecht abschließend in den §§ 33c bis 33i Gewerbeordnung (GewO) und in der aufgrund § 33f Abs. 1 GewO erlassenen Spielverordnung (SpielV) geregelt. Die umfassenden Regelungen der §§ 33c ff. GewO haben gemäß § 33f GewO zum Ziel, die Allgemeinheit, die Spieler sowie die Jugend zu schützen. Nachfolgend wird auf die wichtigsten Regelungsinhalte des gewerblichen Spielrechts anhand der Geldspielgeräte eingegangen.

3.1 Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nach § 33c GewO

Die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit sind mit einer technischen Vorrichtung, die den Spielausgang beeinflusst, ausgestattet. Das Spielergebnis, also Gewinn und Verlust, ist somit wesentlich vom technisch gesteuerten Zufall abhängig. Das Spielgerät bietet die Möglichkeit eines Geldgewinns. Hierbei ist auf den Zeitpunkt unmittelbar nach Erbringung des Einsatzes abzustellen. In diesem Moment erhält der Spieler, neben seinem Spielvergnügen, die Chance, sein Vermögen zu vermehren, indem er seinen Spieleinsatz ganz oder teilweise wieder zurückgewinnt oder darüber hinaus einen Ertrag erzielt. Gewinn i.S.d. § 33c GewO bedeutet somit nicht, dass dem Spieler ein Nettogewinn, also ein Überschuss addierter Einzelgewinne über die addierten Einsätze verbleiben muss.⁶⁶

Die Bauart der Geldspielgeräte muss von der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt (PTB) zugelassen sein. Die PTB entscheidet über die Bauartzulassung der Spielgeräte anhand eines Mustergerätes. Entspricht das Mustergerät den gesetzlichen Voraussetzungen, wird die Bauart zugelassen. Dies hat zur Folge, dass alle mit der Bauartzulassung übereinstimmenden Geräte ohne weitere Einzelprüfung zugelassen sind.⁶⁷

⁶⁶ Vgl. Hahn, Dittmar: Neuregelungen zum gewerblichen Spielrecht, in: GewArch, 53. Jg., 3/2007, S. 90 (im Folgenden zitiert als Hahn, Spielrecht).

⁶⁷ Vgl. Odenthal, Hans-Jörg: Rechtsprobleme der neuen Spielverordnung, in ZfWG, 1. Jg., 6/2006, S. 289.

Die Anforderungen an die Bauart von Geldspielgeräten i.S.d. § 33c GewO ergeben sich aus § 33e GewO und den §§ 12 und 13 SpielV. Das Spielgerät muss gemäß § 12 Abs. 2 d) SpielV eine Möglichkeit enthalten, sämtliche Einsätze, Gewinne und Kasseninhalte für steuerliche Erhebungen zu dokumentieren. Außerdem sind in § 13 SpielV Beschränkungen hinsichtlich der Höhe der Spieleinsätze sowie Höchstgewinn- und Verlustgrenzen vorgeschrieben. Zweck der Bauartzulassung ist es, den Spieler gemäß § 33e Abs. 1 GewO vor unangemessen hohen Verlusten in kurzer Zeit zu schützen. § 13 Abs. 1 Nr. 3 SpielV konkretisiert § 33e GewO in Bezug auf die Geldspielgeräte, bei denen ein Maximalverlust von 80 Euro pro Stunde zulässig ist.

Die Gewinn- und Verlustbeschränkungen grenzen das gewerbliche Spielrecht zum Glückspiel in den Automatenälen der Spielbanken ab, bei dem keine Gewinn- und Verlustgrenzen bestehen. Der Hersteller der Spielgeräte hat einen Rechtsanspruch auf die Erteilung der Bauartzulassung, sofern keine Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit besteht.⁶⁸

3.2 Aufstellerlaubnis

Der Aufsteller trägt als Unternehmer Erfolg und Risiko der Spielgeräte.⁶⁹ Er benötigt für das gewerbsmäßige Aufstellen von Spielgeräten eine allgemeine Aufstellerlaubnis nach § 33c Abs. 1 GewO. Diese Erlaubnis berechtigt ihn nach § 33c Abs. 1 Satz 2 GewO nur zur Aufstellung von Spielgeräten, deren Bauart von der PTB zugelassen ist.

Das Aufstellen der Spielgeräte muss gewerbsmäßig erfolgen. Dies erfordert eine selbständige und erlaubte Tätigkeit, die auf Gewinnerzielung gerichtet und auf gewisse Dauer angelegt ist.⁷⁰

⁶⁸ Vgl. Hahn, Spielrecht, S. 91 ff.

⁶⁹ Vgl. Marks in Landmann/Rohmer, Gewerbeordnung und ergänzende Vorschriften, Band 1, Gewerbeordnung, Kommentar, München, Loseblatt, 51. Lfg., Stand November 2007, § 33c Rn. 7 (im Folgenden zitiert als Bearbeiter in Landmann/Rohmer).

⁷⁰ Vgl. Kahl in Landmann/Rohmer, Einl. Rn. 32 ff m.w.N.

Subjektive Zugangsvoraussetzung ist die erforderliche Zuverlässigkeit des Aufstellers zum Schutz der Allgemeinheit. Diese ist bei Vorliegen der Regelbeispiele des § 33c Abs. 2 Satz 2 GewO nicht gegeben. Die dort genannten Vergehen, wie z.B. Diebstahl, Erpressung, Betrug oder die unerlaubte Veranstaltung eines Glückspiels, haben einen Bezug zu der Tätigkeit als Spielgeräteaufsteller.⁷¹ Besitzt der Antragsteller die erforderliche Zuverlässigkeit, hat er bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen einen Rechtsanspruch auf die Erteilung der Erlaubnis.⁷²

Der Aufsteller darf nach § 33c Abs. 3 GewO die Spielgeräte nur an Orten, insbesondere Gaststätten und Spielhallen, aufstellen, deren Geeignetheit vorher von der zuständigen Behörde bestätigt worden ist. Daneben ist die Anzeigepflicht des Gewerbes nach § 14 GewO sowie ggf. die Spielhallenerlaubnis nach § 33i GewO zu beachten.⁷³

3.3 Technische Funktion der Geldspielgeräte

Geldspielgeräte enthalten Zählröhren und eine Kasse, die technisch getrennt voneinander eingerichtet sind. Bei der Aufstellung eines Geldspielgerätes füllt der Aufsteller die Zählröhren, um die Inbetriebnahme des Spielgerätes zu ermöglichen. Das Geld, das sich in den Zählröhren befindet, nimmt an der Ausspielung von Gewinnen teil. Sind die Zählröhren vollständig gefüllt, gelangt das vom Spieler eingeworfene Geld direkt in die Kasse. Sind die Zählröhren aufgrund ausgezahlter Gewinne an den Spieler nicht mehr vollständig gefüllt, wird das Geld, das der Spieler einwirft, solange nur in die Zählröhren gelenkt, bis diese wieder vollständig gefüllt sind. Danach gelangt das eingeworfene Geld des Spielers, bei vollständig gefüllten Zählröhren, wieder direkt in die Kasse.

⁷¹ Vgl. Marks in Landmann/Rohmer, § 33c Rn. 21 ff.

⁷² Vgl. Ebenda, § 33c Rn. 31.

⁷³ Vgl. Hahn, Spielrecht, S. 90 f, 92 f.

Erzielt der Spieler einen höheren Gewinn als sich zu diesem Zeitpunkt in den Zahlröhren befindet, muss der Aufsteller die Zahlröhren mit dem Geld aus der Kasse wieder auffüllen. Der Aufsteller erlangt somit nur das Geld, welches nach dem Einwurf in die Spielgeräte unmittelbar in die Kasse gelangt und dort verbleibt. Mit den Geldstücken, die in die Zahlröhren gelangen, wird deren Inhalt aufgefüllt, den der Aufsteller ursprünglich bereitgestellt hatte, um die Inbetriebnahme des Gerätes zu ermöglichen.⁷⁴ Der Inhalt der Kasse stellt somit sowohl die Leistungsfähigkeit des Aufstellers, als auch den Aufwand des Spielers dar.⁷⁵

3.4 Wesentliche Änderungen der Spielverordnung

Durch die neue SpielV, die am 01. Januar 2006 in Kraft trat, wurden die Spielanreize für Geldspielgeräte deutlich gesteigert. In § 13 Abs. 1 Nr. 1 SpielV wurde die Mindestspieldauer von zwölf auf fünf Sekunden reduziert. Die jetzt möglichen wesentlich schnelleren Spielabläufe, die sonst nur in Spielbanken zugelassen waren, wurden insbesondere mit dem Nachfrageverhalten der jüngeren Spieler begründet, die dies bereits aus Internetspielen gewöhnt seien. Außerdem sollen die kurzen Spielzeiten das gleichzeitige Bespielen mehrerer Geräte verhindern.⁷⁶

§ 3 SpielV regelt die zulässige Anzahl an Geldspielgeräten, die in Gaststätten von zwei auf drei erhöht wurde. In Spielhallen darf nun je 12 qm, statt bisher je 15 qm ein Geldspielgerät aufgestellt werden, die Höchstzahl beträgt zwölf statt bisher 10 Geldspielgeräte. Die maßvolle Erhöhung der zulässigen Spielgerätezahl in Spielhallen und Gaststätten wird durch das Verbot der Fun-Games in § 6a SpielV begründet.⁷⁷

⁷⁴ Vgl. Paschke Frhr. v. Senden, Manfred: Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte – Verhältnis von Umsatzsteuer und Vergnügungssteuer –, in: GewArch, 53. Jg., 7/2007, S. 280 f.

⁷⁵ Vgl. Sora, Kim: Das Ende der „Fun-Games“ – die neue Spielverordnung, in: ZfWG, 1. Jg., 2/2006, S. 3.

⁷⁶ Vgl. BR-Drucks. 655/05, S. 23 f.

⁷⁷ Vgl. BR-Drucks. 655/05 (Beschluss), S. 2.

Fun-Games wurden in der Praxis als erlaubnisfreie Unterhaltungsspielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit eingestuft und waren daher nicht von der Aufstellbegrenzung des § 3 SpielV betroffen. Außerdem bestanden für sie keinerlei Beschränkungen hinsichtlich des Einsatzes, Gewinnes und Verlustes. Über geldersetzende Medien, z.B. Token oder Weiterspielmarken konnten sie als Geldspielgeräte missbräuchlich genutzt werden. Diese Weiterspielmarken wurden auch in Geld umgetauscht und hatten damit die Funktion eines Geldgewinns übernommen. Im Ergebnis liefen diese Fun-Games oftmals als Geldspielgeräte, die jedoch hinsichtlich des Spielablaufs, den Höchstesätzen und –gewinnen nicht den Vorgaben der SpielV entsprachen.⁷⁸ Die Rechtsprechung⁷⁹ und die Verwaltung haben die Fun-Games als illegale Geldspielgeräte eingestuft und deren Entfernung aus den Spielhallen und Gaststätten angeordnet. § 6a SpielV enthält ein umfassendes Verbot dieser illegal betriebenen Fun-Games, das über die einschlägigen Gerichtsurteile hinausgeht. Damit soll die verdeckte Gewinnausschüttung mittels Token, Weiterspielmarken oder sonstigen Ersatzmitteln verhindert werden.⁸⁰

Eine weitere Neuregelung ist in § 13 Abs. 1 Nr. 4 SpielV die Reduzierung des maximalen Gewinnes abzüglich der Einsätze von 600 auf 500 Euro pro Stunde. Gleichzeitig wurde in § 13 Abs. 1 Nr. 3 SpielV der maximale Verlust pro Stunde von 60 auf 80 Euro erhöht. Bei langfristiger Betrachtung sollen jedoch die Höchstverluste 33 Euro je Stunde nicht überschreiten, die früher 28,96 Euro je Stunde betragen.⁸¹ Anzumerken ist, dass aufgrund der nun möglichen höheren Kasseneinhalte in den Geldspielgeräten die Einnahmemöglichkeiten der Aufsteller steigen.

§ 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV schreibt für die Dokumentation der Einsätze, Gewinne und Kasseneinhalte ein Kontrollleinrichtung nach § 12 Abs. 2 d)

⁷⁸ Vgl. BR-Drucks. 655/05, S. 9 f, S. 17 ff.

⁷⁹ Vgl. BVerwG, GewArch 2006, S. 123 ff; vgl. OVG Hamburg, GewArch 2004, S. 246 f.

⁸⁰ Vgl. Bahr, Martin: Glücks- und Gewinnspielrecht, Eine Einführung in die wichtigsten rechtlichen Aspekte, 2. Auflage, Berlin 2007, S. 70.

⁸¹ Vgl. BR-Drucks. 655/05, S.11, 25.

SpielV in den Spielgeräten vor. Diese Dokumentationspflicht garantiert zum einen die steuerliche Nachprüfbarkeit der Bemessungsgrundlage für die Vergnügungssteuer. Zum anderen wird dadurch die Manipulationsicherheit der Spielgeräte gewährleistet. Für die Aufsteller stellt dies keine zusätzliche Belastung dar.⁸² In den Jahren 1989 und 1990 schlossen die Hersteller von Unterhaltungsautomaten mit Geldgewinnen und die Verbände der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits mit den zuständigen Bundesministerien und der PTB andererseits eine freiwillige selbstbeschränkende Vereinbarung. Diese hatte den Einbau von manipulationssicheren Zählwerken in die Geldspielgeräte zum Inhalt.⁸³ Die Zulassungen für Geldspielgeräte ohne manipulationssicheres Zählwerk wurden danach nur bis einschließlich 01.01.1993 erteilt. Aufgrund der beschränkten Geltungsdauer der Zulassungen dürfen ab dem 01.01.1997 keine Geldspielgeräte ohne manipulationssicheres Zählwerk mehr aufgestellt sein.⁸⁴

4 Die Rechtsprechung zum Stückzahlmaßstab

Die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte mit bzw. ohne Gewinnmöglichkeit wurde in der Vergangenheit ausschließlich nach dem Stückzahlmaßstab erhoben. Dies ist eine Pauschalsteuer nach festen Sätzen je Spielgerät und Kalendermonat. Der Besteuerungsmaßstab differenziert dabei nach der Art der aufgestellten Geräte (Spielgeräte mit oder ohne Gewinnmöglichkeit bzw. Gewaltspielgeräte) und nach dem Aufstellort (u.a. Spielhalle oder Gaststätte). Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit werden höher besteuert als solche ohne Gewinnmöglichkeit. Spielgeräte in Spielhallen unterliegen einer höheren Besteuerung als solche in Gaststätten.⁸⁵ Aufgrund des verfolgten Lenkungsziels werden Gewaltspielgeräte

⁸² Vgl. BR-Drucks. 655/05 (Beschluss), S. 4; vgl. BR-Drucks. 655/1/05, S. 6 f.

⁸³ Vgl. BT-Drucks. 11/6224, S. 15.

⁸⁴ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1318.

⁸⁵ Vgl. BVerwG, NVwZ 1995, S. 710; vgl. Henneke, Hans-Günter/Pünder, Hermann/Waldhoff, Christian: Recht der Kommunal Finanzen, Abgaben, Haushalt, Finanzausgleich, München 2006, § 13 Rn. 16.

zusätzlich erhöht besteuert.⁸⁶ Eine Differenzierung nach dem eingespielten Umsatz in den Spielgeräten enthielten die Satzungen der Gemeinden nicht.⁸⁷

Der Stückzahlmaßstab wurde schon mehrfach gerichtlich überprüft. Das BVerfG hielt bereits 1962 den individuellen wirklichen Vergnügungsaufwand für den sachgerechtesten Maßstab zur Bemessung der Vergnügungssteuer. Eine Besteuerung am Maßstab des eingespielten Umsatzes war damals jedoch, aufgrund fehlender Zählwerke in den Spielgeräten, kaum möglich.

Da sich der individuelle Aufwand nicht oder kaum zuverlässig erfassen lies, hat das BVerfG aus Praktikabilitätsgründen den Stückzahlmaßstab als Ersatzmaßstab für gerechtfertigt gehalten. Der pauschale Stückzahlmaßstab gilt als sachgerecht, solange die Erfassung des Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich bleibt. Das BVerfG begründet die Verwendung des Stückzahlmaßstabs mit den geringen Unterschieden in den Erstanschaffungspreisen für die Spielgeräte, die zwischen 600 und 800 DM schwankten. Diese geringen Unterschiede deuteten darauf hin, dass an den aufgestellten Spielgeräten der verschiedenen Bauarten im Durchschnitt etwa gleich häufig gespielt wurde. Daher konnte der lockere Bezug zwischen dem Stückzahlmaßstab und dem Vergnügungsaufwand noch als gewahrt angesehen werden.

Die Ungleichmäßigkeiten der Stückzahlbesteuerung können sich sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Spielgeräte mit niedrigen Einspielergebnissen⁸⁸ unterliegen bei Anwendung des Stückzahlmaßstabs einer relativ hohen Besteuerung. Dies gleicht sich dadurch aus, dass Spielgeräte mit höheren Einspielergebnissen mit dem gleichen Steuersatz belastet werden. Da sich im Jahr 1956 fast alle Spielgeräte in den Händen verhältnismäßig weniger Aufsteller befanden,

⁸⁶ Vgl. BVerfG, NVwZ 2001, 1264 f.

⁸⁷ Vgl. Wolff, Heinrich Amadeus: Die kommunale Spielgerätsteuer und ihr Bemessungsmaßstab, in: NVwZ, 24. Jg., 11/2005, S. 1241 (im folgenden zitiert als Wolff, Spielgerätsteuer).

⁸⁸ Das Einspielergebnis entspricht dem Kasseneinhalt des jeweiligen Spielgerätes.

ging das BVerfG davon aus, dass sich die Ungleichmäßigkeiten der Pauschalsteuer bei den Unternehmern intern ausgleichen konnten. Die Bemessung der Vergnügungssteuer pauschal nach den aufgestellten Spielgeräten und nicht nach dem eingespielten Ergebnis, also dem Kassensinhalt der Spielgeräte, knüpfte an zwei Bedingungen an:

- Einerseits fehlte eine hinreichend sichere Grundlage um festzustellen, wie viel Geld die Spieler in die Spielgeräte einwerfen.
- Andererseits bestand eine gewisse Homogenität des Spielgeräteangebots. Damit waren die Einspielergebnisse der einzelnen Spielgeräte bzw. zumindest die durchschnittlichen Einspielergebnisse bei den Unternehmern ungefähr vergleichbar.⁸⁹

4.1 Urteil des BVerwG vom 22.12.1999

Seit dem 01.01.1997 sind aufgrund der Selbstverpflichtungsvereinbarung alle Geldspielgeräte mit manipulationssicheren elektronischen Zählwerken ausgestattet. Mit diesen können die Einspielergebnisse der einzelnen Spielgeräte exakt erfasst werden. Trotz dieser neuen technischen Möglichkeit hat das BVerwG im Jahr 1999 aus Praktikabilitätsgründen am Stückzahlmaßstab festgehalten.

Das Gericht betonte, dass der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt, Gleiches gleich und Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln. Der Gleichheitssatz kann allerdings durch Pauschalierungen durchbrochen werden. Dies ist insbesondere bei der Regelung von Massenerscheinungen, wie z.B. der Erhebung der Vergnügungssteuer, aus Gründen der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt. Die durch die pauschalierende Regelung entstehende Ungerechtigkeit muss dabei noch in einem angemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Vorteilen der Pauschalierung stehen.

Das BVerwG billigte die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs unter der Voraussetzung, dass ein lockerer Bezug zwischen dem Steuermaßstab

⁸⁹ Vgl. BVerfG, BVerfGE 14, S. 76, 93 ff, 102 f; 31, S. 8, 25 f.

und dem Vergnügungsaufwand besteht. Dieser drückt sich in den konkreten Einspielergebnissen der einzelnen Spielgeräte aus. Der lockere Bezug ist nur gewahrt, wenn die Schwankungsbreite zwischen dem geringsten und dem höchsten Einspielergebnis nicht zu groß ist. Bei der Entscheidung des BVerwG im Jahr 1999 bewegten sich die Einspielergebnisse in den Spielgeräten zwischen 2000 und 2500 Euro, was einer Schwankungsbreite von 25 Prozent entsprach. Das BVerwG hat damals den lockeren Bezug zwischen dem Stückzahlmaßstab und dem Vergnügungsaufwand jedenfalls noch als gewahrt angesehen.⁹⁰

4.2 Kammerbeschluss des BVerfG vom 03.05.2001

Das BVerfG äußerte in einer Kammerentscheidung im Jahr 2001 leichte Zweifel an der unveränderten Aufrechterhaltung des Stückzahlmaßstabes. Es erteilte dem Satzungsgeber den Auftrag, die künftige Besteuerung für Geldspielgeräte einer erneuten Prüfung zu unterziehen. Diese Spielgeräte ermöglichen aufgrund manipulationssicherer Zählwerke eine exakte elektronische Erfassung der Einspielergebnisse.⁹¹

4.3 Rechtsprechung der Obergerichte

Seit dem Hinweis des BVerfG im Jahr 2001 hoben Obergerichte vermehrt Vergnügungssteuersatzungen auf, die die Berechnung der Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab vorsahen.⁹² Differenzen bestanden zwischen den Gerichten bei der Frage, wie groß die maximale Schwankungsbreite der Einspielergebnisse sein durfte, um noch die Pauschalbesteuerung zugrunde legen zu können. Das BVerwG hielt 1999 einen Unterschied von 25 Prozent zwischen dem geringsten und dem höchsten Einspielergebnis für tolerabel.⁹³ Es brauchte damals jedoch nicht zu entscheiden, ab welcher Schwankungsbreite der Einspielergebnisse

⁹⁰ Vgl. BVerwG, BVerwGE 110, S. 237, 240 ff.

⁹¹ Vgl. BVerfG, NVwZ 2001, S. 1265.

⁹² Vgl. OVG Schleswig, NVwZ-RR 2005, S. 63; vgl. OVG Bautzen, Urteil vom 23.06.2004, 5 B 278/02, BeckRS 2004, 24247.

⁹³ Vgl. BVerwG, BVerwGE 110, S. 237, 242.

der erforderliche lockere Bezug zwischen Steuermaßstab und Vergnügungsaufwand nicht mehr besteht. In der Folgezeit erweiterte das OVG Koblenz⁹⁴ die Schwankungsbreite auf 50 Prozent, der VGH Kassel⁹⁵ dagegen nur auf maximal 30 Prozent.

4.4 Urteil des BVerwG vom 13.04.2005

Mit seinem Grundsatzurteil vom 13.04.2005 hat das BVerwG die bestehende Rechtsunsicherheit bei den Gemeinden weitgehend beseitigt. Die Gemeinden besitzen bei der Wahl des Steuermaßstabs einen weiten Gestaltungsspielraum. Dieser lässt aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität auch eine Pauschalierung des Maßstabs zu. Allerdings ist der Charakter der Vergnügungssteuer als indirekte Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG auch bei der Ausgestaltung des Steuermaßstabs zu wahren. Dies erfordert nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG und des BVerwG die Wahl eines Steuermaßstabs, der einen zumindest lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers aufweist.⁹⁶

Dieser Bezug ist nach Ansicht des BVerwG nur gewahrt, wenn die Einspielergebnisse einzelner Geldspielgeräte nicht mehr als 50 Prozent vom Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Geldspielgeräte in einer Gemeinde abweichen. Der Stückzahlmaßstab ist also nur noch dann zulässig, wenn die Einspielergebnisse eines konkreten Spielgerätes nicht mehr als 25 Prozent unter bzw. über dem Gesamtdurchschnitt liegen.⁹⁷

4.4.1 Prüfung der Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs

Bei der Prüfung, ob der Stückzahlmaßstab als Bemessungsgrundlage für die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte noch zulässig ist, ist das vom BVerwG entwickelte Prüfschema zu befolgen. Dieses wird nachfolgend

⁹⁴ Vgl. OVG Koblenz, Urteil vom 04.12.2001, 6 A 11301/99 (juris).

⁹⁵ Vgl. VGH Kassel, KStZ 2004, S. 192, 194.

⁹⁶ Vgl. BVerfG, BVerfGE 14, S. 76, 95; BVerfG, NVwZ 2001, S. 1264; BVerwG 110, S. 237, 242.

⁹⁷ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1319.

anhand einer Berechnung⁹⁸ der Stadt Heidenheim veranschaulicht. Dort wurde die zulässige Schwankungsbreite überschritten.⁹⁹

Bezugsgröße für die Ermittlung der zulässigen Schwankungsbreite ist der Durchschnitt der Einspielergebnisse aller erhobenen Geldspielgeräte. Wegen der unterschiedlichen Steuersätze sind die Spielgeräte in Spielhallen und Gaststätten getrennt zu betrachten.

Zuerst sind die Einspielergebnisse der Geldspielgeräte, getrennt nach Spielhallen und Gaststätten, zu ermitteln. Anschließend ist für jedes Spielgerät das durchschnittliche Einspielergebnis zu berechnen. Aus den durchschnittlichen Einspielergebnissen der einzelnen Geldspielgeräte ist der Gesamtdurchschnitt der Einspielergebnisse aller Geldspielgeräte zu bilden. Der Gesamtdurchschnitt beträgt hier 1.613,01 Euro. Um einen aussagekräftigen Gesamtdurchschnitt zu erhalten sollen nur die Daten der Spielgeräte verwendet werden, die einen längeren Zeitraum von acht bis zwölf Monaten umfassen.

Nun ist zu prüfen, ob die Einspielergebnisse einzelner Spielgeräte um nicht mehr als 25 Prozent nach oben und unten von diesem Durchschnitt abweichen. Ist dies der Fall, dann ist die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs rechtmäßig. Die maximal zulässige Abweichung von 25 Prozent nach oben bzw. unten liegt hier bei 2.016,26 Euro bzw. 1.209,76 Euro. Sie wird mehrmals von den Einspielergebnissen einzelner Spielgeräte über- bzw. unterschritten.

Als nächstes ist zu prüfen, ob es sich bei den jeweils höchsten und niedrigsten Einspielergebnissen, die die Grenze überschreiten, lediglich um Ausreißer handelt. Dies sind die Daten, die völlig aus dem Rahmen der anderen im oberen oder unteren Bereich liegenden Einspielergebnisse fallen. Wird im konkreten Fall die Schwankungsbreite nur von solchen Ausreißern überschritten, ist die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs

⁹⁸ Vgl. insgesamt zur Berechnung der Schwankungsbreite Anlage 3.

⁹⁹ Vgl. VGH Mannheim, Urteil vom 24.08.2006, 2 S 1218/05, BeckRS 2006, 25519.

ebenfalls rechtmäßig. Überschreiten dagegen nicht nur Ausreißer die Schwankungsbreite, ist die Verwendung des Stückzahlmaßstabs in der Satzung rechtswidrig.¹⁰⁰

In der Berechnung sind das höchste Ergebnis mit 3.966,40 Euro und das niedrigste Ergebnis mit 13,50 Euro auf jeden Fall als Ausreißer anzusehen. Die Grenze von 50 Prozent wird jedoch nach Ansicht des Gerichts¹⁰¹ mit dem oberen Wert (ohne Ausreißer) von 3.411,20 Euro und dem unteren Wert (ohne Ausreißer) von 567,20 Euro deutlich überschritten. Da die zulässige Schwankungsbreite nicht eingehalten wird, ist der lockere Bezug zwischen dem Stückzahlmaßstab und dem Vergnügungsaufwand der Spieler nicht mehr gegeben. Die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs in der Satzung ist daher rechtswidrig.

4.4.2 Anforderungen an die Datengrundlage

Das Gericht kommt den Gemeinden bei der Ermittlung der Einspielergebnisse entgegen und stellt keine überzogenen Anforderungen an die Art und den Umfang der zu erhebenden Datenmenge. Es ist nicht erforderlich, dass die Zahlen aller Spielgeräte sämtlicher Aufsteller vorliegen müssen, um das durchschnittliche Einspielergebnis der Spielgeräte zu bilden. Die Erhebung muss nicht statistisch abgesichert sein, um eine aussagekräftige Grundlage für die Durchschnittsbildung zu liefern. Nach Ansicht des Gerichts genügt es allerdings nicht, wenn nur die Einspielergebnisse eines von mehreren Aufstellern oder von insgesamt einem nur sehr geringen Prozentsatz aller Spielgeräte im Satzungsgebiet vorhanden sind.¹⁰²

Das VGH Mannheim ist ebenfalls der Ansicht, dass sich ein aussagekräftiger Durchschnitt der Einspielergebnisse nicht bilden lässt, wenn nur einer von mehreren Aufstellern seine Daten mitteilt und diese nicht einmal 20 Prozent der aufgestellten Spielgeräte umfassen. Legen die Aufsteller

¹⁰⁰ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1319 f.

¹⁰¹ Vgl. VGH Mannheim, Urteil vom 24.08.2006, 2 S 1218/05, BeckRS 2006, 25519.

¹⁰² Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1319; vgl. BVerwG, NVwZ 2008, S. 88 f; vgl. VGH Mannheim, Urteil vom 24.08.2006, 2 S 1218/05, BeckRS 2006, 25519.

freiwillig keine Einspielergebnisse gegenüber der Gemeinde offen, kann die Gemeinde aufgrund des fehlenden Tatsachenmaterials den Stückzahlmaßstab nicht überprüfen. Sie kann deshalb den Stückzahlmaßstab in ihrer Satzung beibehalten.¹⁰³

Zu beachten ist, dass sowohl die Gemeinde als auch ein klagender Aufsteller auf freiwillige Angaben der anderen Aufsteller angewiesen sind. Die kommunalen Vergnügungssteuersatzungen auf der Grundlage des Stückzahlmaßstabs beinhalten in der Regel keine Auskunftspflicht über die Einspielergebnisse der einzelnen Spielgeräte.¹⁰⁴

Die Gemeinden haben keine förmliche Beweisführungslast hinsichtlich der noch zulässigen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse. Nur wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Stückzahlmaßstab aufgrund stark schwankender Einspielergebnisse nicht mehr sachgerecht ist, sind die Gemeinden verpflichtet, die Rechtmäßigkeit der Satzung zu überprüfen. Bei solchen Zweifel haben die Gemeinden durch freiwillige Angaben der Aufsteller oder durch die Aufnahme von Auskunftspflichten in die kommunale Satzung, weitere Aufklärung zu betreiben.¹⁰⁵

4.4.3 Zurückweisung weitergehender Rechtfertigungsgründe

Das BVerwG sieht die Schwankungsbreite von 25 Prozent über oder unter dem Durchschnitt der Einspielergebnisse als äußerste Grenze an. Die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs kann daher auch nicht mit folgenden Gründen gerechtfertigt werden:

- Ausgleich der Schwankungen innerhalb der Unternehmen:
Der Einwand, dass sich die an den Einspielergebnissen gemessene ungleiche Steuerlast je Spielgerät innerhalb eines Unternehmens

¹⁰³ Vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9, S. 28 f m.w.N.

¹⁰⁴ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1319; vgl. BVerwG, NVwZ 2008, S. 88 f; vgl. VGH Mannheim, Urteil vom 24.08.2006, 2 S 1218/05, BeckRS 2006, 25519.

¹⁰⁵ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1322; vgl. Köster, Bernd: Der Stückzahlmaßstab bei der Vergnügungssteuererhebung – ein Abschied auf Raten, in: KStZ, 56. Jg., 5/2007, S. 81 f (im Folgenden zitiert als Köster, Stückzahlmaßstab).

ausgleicht, da sich Schwankungen sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Aufstellers auswirken, ist ohne Bedeutung. Dies kann zwar eine Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen. Es hat jedoch keinen Einfluss auf den festgestellten Mangel der Steuererhebung durch Wahl eines ungeeigneten Steuermaßstabs und den darin liegenden Verstoß gegen Art. 105 Abs. 2a GG.

- Vergnügungssteuer als Lenkungssteuer:
Die Lenkungswirkung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte erkennt das Gericht lediglich innerhalb der Toleranzgrenze von 50 Prozent Schwankungsbreite für rechtmäßig an.

- Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung:
Praktikabilitätsabwägungen können bei der Prüfung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG eine rechtfertigende Rolle spielen. Damit kann jedoch nicht der nach Art. 105 Abs. 2a GG gebotene fehlende lockere Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler begründet werden.

- Übergangsfrist:
Den Gemeinden wird keine Übergangsfrist eingeräumt, innerhalb derer sie feststellen können, ob sie den Stückzahlmaßstab beibehalten oder auf einen wirklichkeitsnäheren Maßstab umstellen. Begründet wird dies mit dem Einbau von manipulationssicheren Zählwerken, der bereits seit Anfang der 1990er Jahre erfolgte. Zudem war die Verwendung des Stückzahlmaßstabs schon lange vor 1997 umstritten.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1320 f; vgl. Köster, Bernd: Abschied vom Stückzahlmaßstab bei der Vergnügungssteuererhebung für Spielautomaten?, in: KStZ, 54. Jg., 10/2005, S.182 (im Folgenden zitiert als Köster, Abschied).

5 Künftige Möglichkeiten der Besteuerung

Die Entscheidungen des BVerwG schaffen Handlungsbedarf für die kommunale Praxis. Gemeinden, in denen die zulässige Schwankungsbreite der Einspielergebnisse überschritten wird, sind dazu gezwungen, den Stückzahlmaßstab in ihrer Satzung aufzugeben. Es gilt, zeitnah einen neuen Steuermaßstab zu finden, um die eventuell noch laufenden Widerspruchsverfahren und Prozesse zu einem möglichst erfolgreichen Ende zu führen. Außerdem liegt es im Interesse der Gemeinden, zukünftige Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.¹⁰⁷ Daneben wollen auch Gemeinden, bei denen die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs noch zulässig ist, aus Gründen der Rechtssicherheit ihre Satzung an die neue Rechtsprechung anpassen.

Diese Gemeinden stellen sich die Frage, welchen Steuermaßstab sie anstelle des Stückzahlmaßstabs zur Erhebung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte verwenden können oder gar sollen.

Das BVerwG äußert sich in seinem Grundsatzurteil¹⁰⁸ nur sehr zurückhaltend zu einer neuen Besteuerungsgrundlage. Es hebt ausdrücklich hervor, dass den Gemeinden ein weiterer Gestaltungsspielraum hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung eines neuen Steuermaßstabs zukommt. Der neue Maßstab muss jedoch einen engeren Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler aufweisen als der bisherige Stückzahlmaßstab. Es betont allerdings, dass Bundesverfassungsrecht den Gemeinden nicht unbedingt die direkte Anknüpfung an die Einspielergebnisse der Geldspielgeräte vorschreibt.

In diesem Kapitel sollen die verschiedenen Möglichkeiten hinsichtlich der Ausgestaltung eines neuen Steuermaßstabs herausgearbeitet werden. Dabei wird insbesondere auf die Vor- und Nachteile der jeweiligen Bemessungsgrundlage eingegangen.

¹⁰⁷ Vgl. Ramin, Ralf: Das „Görlitzer Modell“ zur Besteuerung von Spielapparaten und –automaten, in: KStZ, 55. Jg., 4/2006, S. 68 (im Folgenden zitiert als Ramin, Görlitzer Modell).

¹⁰⁸ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1321.

5.1 Kommunale Praxis

Um herauszufinden, ob die Kommunen bereits auf die Urteile des BVerwG aus dem Jahr 2005 reagiert und ihre Satzungen an die geänderte Rechtslage angepasst haben, hat die Verfasserin im Rahmen dieser Diplomarbeit eine Umfrage bei den Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg durchgeführt. Das Instrument der schriftlichen Befragung wurde aufgrund der Vielzahl der zu befragenden Gemeinden gewählt.¹⁰⁹ Die insgesamt 39 Gemeinden wurden per E-Mail angeschrieben, mit der Bitte, den anhängenden Fragebogen ausgefüllt zurückzusenden. Außerdem wurden die Gemeinden gebeten, ihre aktuelle Vergnügungssteuersatzung zu übersenden.¹¹⁰

Von den 39 angeschriebenen Gemeinden haben 34 Gemeinden innerhalb der ihnen gesetzten Frist geantwortet, was einer Rücklaufquote von etwa 87 Prozent entspricht. Die Vergnügungssteuersatzung von einer der übrigen Gemeinden war auf ihrer Homepage eingestellt. Die restlichen vier Gemeinden wurden nach Ablauf der Frist nochmals telefonisch bzw. per E-Mail dazu aufgefordert, die Fragen zu beantworten und ihre Satzung zu übersenden. Aufgrund des nochmaligen Nachfragens konnten die Daten aller Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg ermittelt werden.

Von den 25 Gemeinden, die eine Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte erheben, haben zehn Gemeinden das Urteil des BVerwG in ihrer Satzung bereits berücksichtigt. Dies entspricht 40 Prozent der befragten Gemeinden.¹¹¹ Acht dieser Gemeinden erheben die Vergnügungssteuer nun aufgrund eines wirklichkeitsnäheren Maßstabs. Alle acht Gemeinden sehen die elektronisch gezahlte Bruttokasse als Steuermaßstab vor. Zwei davon kombinieren diesen Steuermaßstab mit einer Mindeststeuer. Der von den Gemeinden verwendete Steuersatz bewegt sich zwischen zehn und 20 Prozent der elektronisch gezahlten Bruttokasse. Eine Gemeinde

¹⁰⁹ Vgl. Konrad, Klaus: Mündliche und schriftliche Befragung, Ein Lehrbuch, 5. Auflage, Landau 2007, S. 42 ff.

¹¹⁰ Vgl. Anlage 1.

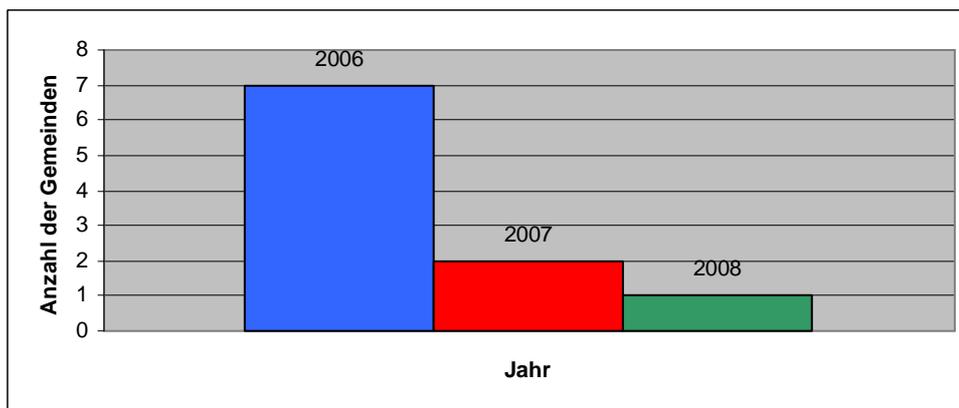
¹¹¹ Vgl. insgesamt zur Auswertung Anlage 2.

differenziert bei ihrem Steuersatz zwischen Spielgeräten, die in Spielhallen bzw. Gaststätten aufgestellt sind.

Die anderen zwei Gemeinden haben jeweils die Rechtmäßigkeit ihrer Vergnügungssteuersatzung untersucht. Es liegen in beiden Gemeinden keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Grenzen für die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs nicht eingehalten werden. Diese Gemeinden halten weiterhin an dem Stückzahlmaßstab als Grundlage für die Erhebung der Vergnügungssteuer fest.

Der Großteil der Gemeinden, die ihre Satzung bereits an die geänderte Rechtslage angepasst haben, reagierte sehr zeitnah auf das Urteil des BVerwG. Sieben der zehn Gemeinden haben ihre Satzung bereits im ersten Halbjahr 2006 geändert.

Abbildung 3: Letzte Änderung der Vergnügungssteuersatzung



Quelle: vgl. Umfrage bei den Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg, Anlage 2 (eigene Darstellung).

Das Ergebnis der Umfrage lässt darauf schließen, dass viele Gemeinden auch in Zukunft mit dem Problem konfrontiert sein werden, ihren bisher verwendeten Stückzahlmaßstab auf seine Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dieser ist ggf. aufzugeben und die Vergnügungssteuer stattdessen auf der Grundlage eines anderen Maßstabs zu erheben. Für diese Gemeinden sollen die nachfolgenden Ausführungen zur künftig möglichen Besteuerung eine Handlungsanleitung sein.

5.2 Stückzahlmaßstab

Das BVerwG sieht den Stückzahlmaßstab nicht von vornherein als unzulässig an. Die Pauschalbesteuerung ist nur dann rechtswidrig, wenn aufgrund der überschrittenen Schwankungsbreite der lockere Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler nicht mehr gegeben ist.

Aber auch wenn der Stückzahlmaßstab nur unter bestimmten Bedingungen nicht mehr anwendbar ist, ist davon auszugehen, dass er auf Dauer für Geldspielgeräte nicht mehr zu halten sein wird. Insbesondere in größeren Städten kann die Überschreitung der zulässigen Schwankungsbreite jederzeit eintreten. Hält die Gemeinde am Stückzahlmaßstab fest, muss sie stets mit gerichtlichen Auseinandersetzungen über die Rechtmäßigkeit ihrer Satzung rechnen. Dies birgt erhebliche Rechtsunsicherheit für die Gemeinden. Darüber hinaus ist die Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG an Recht und Gesetz gebunden. Auch aus diesem Grund kann eine Änderung des Steuermaßstabs häufig erforderlich werden.

Die Gemeinden sind jedoch nicht sofort gezwungen, ihren Steuermaßstab zu ändern. Nur bei Zweifel an der Rechtmäßigkeit ihrer Satzung, sind die Gemeinden dazu verpflichtet, diese zu überprüfen. So kann es hilfreich sein, zuerst die Reaktion der Aufsteller im Gemeindegebiet abzuwarten. Diese sind eventuell selbst daran interessiert, wegen des auch für sie geringen Verwaltungsaufwands und der eventuell niedrigeren Besteuerung, den Stückzahlmaßstab aufrecht zu erhalten.¹¹²

Verwendet eine Gemeinde weiterhin den Stückzahlmaßstab, muss sie ggf. regelmäßig überprüfen, ob die zulässige Schwankungsbreite im Gemeindegebiet überschritten ist. Die Rechtfertigung des Festhaltens am Stückzahlmaßstab ist dabei oftmals aufwendiger, als die Umstellung auf

¹¹² Vgl. Rosenzweig, Klaus: Abschied vom Stückzahlmaßstab bei der Spielgerätesteuer?, in: NST-Nachrichten, 8-9/2005, S.186 (im Folgenden zitiert als Rosenzweig, Spielgerätesteuer).

einen neuen Steuermaßstab. Es ist deshalb zu erwägen, ob nicht unmittelbar ein wirklichkeitsnäherer Maßstab eingeführt werden soll.¹¹³ Die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs kann daher nur kleinen Gemeinden mit einer homogenen Konsumenten- und Unternehmerstruktur empfohlen werden.¹¹⁴ Diese Gemeinden können von den Vorzügen des Stückzahlmaßstabs profitieren. Zu diesen gehören ohne Zweifel die einfache Art der Steuererhebung und die leichte Kontrollmöglichkeit.

5.3 Einspielergebnis

Erweist sich die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs in der Satzung als unzulässig, ist die Vergnügungssteuer aufgrund eines Maßstabs zu erheben, der den individuellen wirklichen Vergnügungsaufwand des Spielers abbildet. Die Vergnügungssteuer erfasst den wirklichen Vergnügungsaufwand des Spielers dann, wenn sie an die Höhe des dafür investierten Vermögens anknüpft.¹¹⁵

Die Besteuerung des individuellen Aufwands des einzelnen Spielers ist nicht möglich, da die Zählwerke in den Spielgeräten nicht den Aufwand des einzelnen Spielers erfassen. Im Einspielergebnis, also dem Kassensinhalt der Spielgeräte, ist der Vergnügungsaufwand aller Spieler enthalten. Nach Ansicht des BVerwG bildet ein Steuermaßstab, der an die Einspielergebnisse der Spielgeräte anknüpft, den zu steuernden Vergnügungsaufwand der Spieler wirklichkeitsnäher ab als der pauschale Stückzahlmaßstab. Im Ergebnis bildet dieser Steuermaßstab auch den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers proportional ab. Der hohe Aufwand des viel Spielenden kommt in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers zum Ausdruck und unterliegt folglich einer entsprechend höheren Besteuerung.¹¹⁶

¹¹³ Vgl. Köster, Abschied, S. 183.

¹¹⁴ Vgl. Wolff, Spielgerätsteuer, S. 1246.

¹¹⁵ Vgl. ebenda, S. 1243.

¹¹⁶ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1319.

5.3.1 Bruttokasse

Das Einspielergebnis entspricht dem Kasseninhalt des Spielgerätes. Dies ist der Betrag, der nach Ausschüttung der Gewinne in der Kasse verbleibt und dem Aufsteller zusteht. Als Einspielergebnis und somit als Steuermaßstab kommt die elektronisch gezahlte Bruttokasse in Betracht. Diese errechnet sich aus der elektronisch gezahlten Kasse zuzüglich Röhrenentnahmen, abzüglich Röhrenauffüllungen, Falschgeld und Fehlgeld.

Die Steuerbemessung nach der elektronisch gezahlten Bruttokasse zeichnet sich durch besondere Wirklichkeitsnähe aus, da der tatsächlich investierte Spieleraufwand erfasst wird. Die Röhrenentnahme, d.h. die Entnahme aus der Kasse zur Wiederauffüllung der Zahlröhre, um Gewinne auszahlen zu können, wird mit in die Bruttokasse einbezogen. Gerechtfertigt wird dies dadurch, dass auch das entnommene Geld aus dem Einwurf der Spieler stammt und daher dem Spieleraufwand zuzurechnen ist. Dagegen werden aufwandsfremde Positionen wie Röhrenauffüllungen durch den Aufsteller zur Sicherstellung der Gewinnauszahlungen, sowie Falsch- und Fehlgeld ausgesondert. Fehlgeld ist der Betrag, der aufgrund von Widersprüchlichkeiten an den Spieler bezahlt wird. Der Spieler wirft z.B. zwei Euro in das Spielgerät ein, wovon jedoch nur ein Euro angezeigt wird.¹¹⁷

Die elektronisch gezahlte Bruttokasse ist nicht um die darin enthaltene Mehrwertsteuer bereinigt. Die Bruttokasse ist auch Anknüpfungspunkt für die Bemessung der von den Aufstellern zu zahlenden Umsatzsteuer. Die Aufsteller werfen den Gemeinden daher eine unzulässige Doppelbesteuerung vor. Es gibt jedoch keinen Grundsatz, dass von Bruttoeinnahmen nicht zwei Steuern nebeneinander erhoben werden dürfen. Außerdem ist der Steuergegenstand jeweils ein anderer. Mit der Mehrwertsteuer wird der vom Unternehmer erzielte Umsatz belastet.

¹¹⁷ Vgl. VGH Kassel, ZKF 2008, S. 162; vgl. VGH Kassel, KStZ 2008, S. 130; vgl. auch Köster, Stückzahlmaßstab, S. 83 f.

Dagegen ist Bezugspunkt der Vergnügungssteuer der Aufwand der Spieler, der in den investierten Spieleinsätzen zum Ausdruck kommt. Dazu gehören die Spieleinsätze auch insoweit, als daraus Mehrwertsteuer abzuführen ist.¹¹⁸

In der Satzung wird ein Prozentsatz festgelegt, der auf die Bruttokasse angewendet wird. Daraus berechnet sich dann die Höhe der Vergnügungssteuer. Die Rechtsprechung erkennt bislang Steuersätze in Höhe von bis zu 15 Prozent der elektronisch gezählten Bruttokasse als zulässig und somit nicht erdrosselnd an.¹¹⁹

Das BVerwG verlangte bei der Erhebung der Vergnügungssteuer auf der Grundlage des Stückzahlmaßstabs eine Differenzierung nach dem Aufstellort. Die Spielgeräte, die in Spielhallen aufgestellt sind, erzielen weitaus höhere Einspielergebnisse als die Spielgeräte, die in Gaststätten aufgestellt sind. Die unterschiedlichen Steuersätze je Aufstellort sollten der unterschiedlichen Ertragssituation Rechnung tragen und darüber hinaus die Vereinbarkeit des Stückzahlmaßstabs mit dem Prinzip der Steuergerechtigkeit sicherstellen.¹²⁰

Bei der Bemessung der Vergnügungssteuer auf der Basis der Bruttokasse entfällt die Pflicht zur Differenzierung bei den Steuersätzen. Die elektronisch gezählte Bruttokasse ermittelt wirklichkeitsgerecht, wie hoch die Einspielergebnisse – unabhängig vom Aufstellort – sind.¹²¹

Ein häufig vorgebrachtes Argument der Aufsteller ist, dass die Vergnügungssteuer auf der Grundlage der Einspielergebnisse den Charakter einer Umsatzsteuer erhält und daher gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG verstößt. Dies ist nicht der Fall. Die Vergnügungssteuer ist mit Art. 105 Abs. 2a GG vereinbar, da sich das

¹¹⁸ Vgl. VGH Kassel, NVwZ-RR 2007, S. 554 f.

¹¹⁹ Vgl. VG Stuttgart, Urteil v. 10.10.2007, 16 K 2252/04, S. 10, Anlage 5: 15 v.H.; vgl. OVG Münster, ZKF 2007, S. 114, 115: 13 v.H.; vgl. OVG Lüneburg, ZKF 2007, S. 210, 211: 12 v.H.; vgl. Birk, Hans-Jörg in: Driehaus, § 3 Rn. 181.

¹²⁰ Vgl. BVerwG, NVwZ 1995, S. 710 ff.

¹²¹ Vgl. VGH Kassel, KStZ 2008, S. 130, 132.

Gleichartigkeitsverbot nicht auf die herkömmlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern, zu denen die Vergnügungssteuer zählt, erstreckt.¹²² Die Tatsache, dass die Vergnügungssteuer nicht mehr nach dem Stückzahlmaßstab erhoben wird, ändert daran nichts. Die Erhebung nach dem Stückzahlmaßstab war früher nur deshalb zulässig, da eine praktikable Möglichkeit zu einer wirklichkeitsnahen Besteuerung nicht bestand.¹²³

Nach Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (6. Mehrwertsteuer-Richtlinie) können indirekte Abgaben eingeführt werden, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer haben. Die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte besitzt auch dann nicht den Charakter einer Umsatzsteuer i.S.d. Art. 33 der 6. Richtlinie, wenn sie anhand der Einspielergebnisse und nicht pauschal nach der Anzahl der aufgestellten Spielgeräte bemessen wird. Die Vergnügungssteuer ist dann als gleichartig mit der Mehrwertsteuer anzusehen, wenn sie die wesentlichen Merkmale dieser Steuer aufweist. Die Umsatzsteuer:

- gilt allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte,
- wird proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen erhoben,
- wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben,
- bezieht sich nur auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen.

Selbst wenn bei der Erhebung der Vergnügungssteuer auf der Grundlage des Einspielergebnisses die Steuer proportional zum Preis erhoben wird, sind die weiteren Kriterien nicht erfüllt. Diese müssen gleichzeitig gegeben sein. Die Vergnügungssteuer gilt nicht allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte. Die Steuer wird nur auf Spielgeräte erhoben. Außerdem erfolgt die Steuererhebung

¹²² Vgl. BVerfG, NVwZ 2001, S. 1264.

¹²³ Vgl. OVG Münster, ZKF 2007, S. 114.

nicht flächendeckend im gesamten Bundesgebiet. Die Vergnügungssteuer wird auch nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben. Es wird nur die Benutzung durch den jeweiligen Spieler besteuert. Die Vergnügungssteuer bezieht sich darüber hinaus nicht auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen. Die Steuer wird von ihrem Konzept her nur einmal erhoben. Ein Vorsteuerabzug findet ebenfalls nicht statt. Die Vergnügungssteuer hat somit nicht den Charakter einer Umsatzsteuer i.S.d. Art. 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie.¹²⁴

Dieser Steuermaßstab hat den Vorteil, dass der Kasseneinhalt nach § 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV aus dem Zählwerksausdruck der Spielgeräte ermittelbar sein muss. Die PTB darf nur solche Spielgeräte zulassen, bei denen dies gewährleistet ist. Darüber hinaus kann die Gemeinde bei der Besteuerung nach dem Einspielergebnis ein höheres Steueraufkommen erzielen als bei der bisherigen Erhebung nach dem Stückzahlmaßstab. Die Stadt Heidenheim, bei der die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs in der kommunalen Satzung unzulässig war, erhebt die Vergnügungssteuer nun auch auf der Grundlage der elektronisch gezählten Bruttokasse.¹²⁵

Die Umstellung auf einen umsatzbezogenen Maßstab ist sehr aufwendig für die kommunale Praxis. Darüber hinaus ist die umsatzbezogene Besteuerung weitaus manipulationsanfälliger als die bisherige Steuererhebung nach dem Stückzahlmaßstab. Die Zählwerke und insbesondere die Zählwerksausdrucke gelten nicht als vollkommen manipulationssicher.¹²⁶ Nach Ansicht des BVerwG¹²⁷ muss der Gefahr der Fälschung der Zählwerke und deren Ausdrucke durch entsprechende Kontrollen seitens der Kommunen Rechnung getragen werden. Dagegen spricht der deutlich höhere Verwaltungsaufwand der Gemeinden. Jede

¹²⁴ Vgl. OVG Münster, ZKF 2007, S. 114, 115; die Richtlinie 77/388/EWG wurde inzwischen durch die am 01.01.2007 in Kraft getretene Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ersetzt.

¹²⁵ Vgl. § 6 der Vergnügungssteuersatzung der Stadt Heidenheim, Anlage 4.

¹²⁶ Vgl. Köster, Abschied, S. 183.

¹²⁷ Vgl. BVerwG; NVwZ 2001, S. 1316, 1318.

Gemeinde muss letztlich für sich entscheiden, ob dieser hohe Verwaltungsaufwand noch in Relation zu dem verhältnismäßig geringen Steueraufkommen steht.

Bedenklich ist auch, dass bei der Besteuerung auf der Basis der Einspielergebnisse auch Spielgeräte an weniger lohnenden Standorten noch wirtschaftlich betrieben werden können. Erzielt das jeweilige Spielgerät einen niedrigen Kasseneinhalt, kann darauf auch keine hohe Steuer erhoben werden.

5.3.2 Nettokasse

Es obliegt den Gemeinden, anstatt der Bruttokasse, die Nettokasse als Einspielergebnis und damit als Steuermaßstab zu wählen. Der Unterschied zur Bruttokasse liegt darin, dass die Nettokasse bereits um die darin enthaltene Umsatzsteuer bereinigt ist. Um mit der Nettokasse ein ebenso hohes Steueraufkommen wie mit der Bruttokasse zu erzielen, muss der Steuersatz allerdings um einige wenige Prozentpunkte höher sein, da die Mehrwertsteuer schon abgezogen ist. Die Vor- und Nachteile der Nettokasse entsprechen denen der Bruttokasse.

5.3.3 Künftiges Verfahren: Abgabe einer Steuererklärung

Zur aufwandsabhängigen Besteuerung benötigen die Gemeinden die Einspielergebnisse aller Spielgeräte. Daher sind die Gemeinden auf die Mitwirkung der Aufsteller angewiesen. Es ist empfehlenswert, in die Vergnügungssteuersatzung eine Regelung aufzunehmen, nach der die Aufsteller verpflichtet sind, den Gemeinden die Besteuerungsgrundlagen mitzuteilen. Die Satzung der Stadt Heidenheim enthält eine solche Regelung.¹²⁸ Die Mitteilung kann beispielsweise mit Hilfe eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks, also einer Steuererklärung erfolgen. Die Regelung muss den Abgabezeitpunkt der Steuererklärung bestimmen, wie etwa den 15. oder 20. Tag nach Ablauf des Erhebungszeitraums (Kalendermonat, Kalendervierteljahr). Den Gemeinden bleibt es selbst

¹²⁸ Vgl. § 10 der Vergnügungssteuersatzung der Stadt Heidenheim, Anlage 4.

überlassen, ob die Aufsteller zusätzlich zur Steuererklärung die Zählwerksausdrucke mit abzugeben haben. Die Gemeinden prüfen daraufhin die Angaben in der Steuererklärung und wenden ihren Steuersatz auf das Einspielergebnis bzw. den Spieleinsatz an, um die Höhe der zu zahlenden Vergnügungssteuer zu ermitteln. Anschließend wird die Steuer durch einen Steuerbescheid festgesetzt.

5.4 Spieleinsatz

Die Gemeinden können im Hinblick auf ihren Gestaltungsspielraum, anstelle des Einspielergebnisses, den Spieleinsatz als Bemessungsgrundlage wählen. Der Spieleinsatz wird zum Teil auch als Spielumsatz bezeichnet, die Begriffe sind dabei identisch. Der Spieleinsatz ist die Gesamtsumme aller eingesetzten Geldbeträge am Spielgerät. Dies ist alles, was die Spieler an Einkommen und Vermögen für die Benutzung des Spielgerätes aufwenden. Der Spieleinsatz ist ebenfalls ein wirklichkeitsnaher Steuermaßstab, da er den tatsächlichen Vergnügungsaufwand der Spieler, den diese zur Erlangung ihres Spielvergnügens einsetzen, exakt abbildet.¹²⁹ Die Gemeinde ist zwar berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Vergnügungssteuer stattdessen aufgrund der nach der Auszahlung von Gewinnen verbleibenden Einspielergebnisse zu bemessen.¹³⁰

Bei der Besteuerung des Spieleinsatzes ist ein wesentlich niedrigerer Steuersatz festzusetzen, um das gleiche Steueraufkommen zu erzielen wie bei der Steuererhebung auf der Grundlage des Einspielergebnisses. Dies resultiert daraus, dass beim Spieleinsatz die Gewinne des Spielers noch nicht berücksichtigt sind. Der Spieleinsatz ist also weitaus höher als das Einspielergebnis. Bislang von der Rechtsprechung akzeptierte Steuersätze waren vier Prozent¹³¹, fünf Prozent¹³² und 7,5 Prozent des

¹²⁹ Vgl. VG Karlsruhe, Urteil vom 15.05.2008, 2 K 481/07, BeckRS 2008, 36120.

¹³⁰ Vgl. BFH, DStRE 2007, S. 1412, 1414.

¹³¹ Vgl. VG Minden, Urteil vom 17.01.2007, 11 K 3272/06, BeckRS 2007, 20821.

¹³² Vgl. VG Köln, Beschluss vom 25.10.2006, 23 L 1519/06, BeckRS 2006, 27656.

Spieleinsatzes.¹³³ Das OVG Bautzen erkannte sogar einen Steuersatz in Höhe von 15 Prozent des Spieleinsatzes als zulässig und damit nicht erdrosselnd an.¹³⁴

Auch die technischen Voraussetzungen der Steuererhebung sind bei Anwendung dieses Steuermaßstabs gegeben. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV muss der Einsatz aus dem Zählwerksausdruck ermittelbar sein. Diese Erfassung ist gemäß § 12 Abs. 2 d) SpielV insbesondere für steuerliche Erhebungen bestimmt. Das Spielgerät muss nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 SpielV so gebaut sein, dass es gegen Veränderungen gesichert ist. Die PTB darf nur solche Spielgeräte zulassen, bei denen dies gewährleistet ist.

Ein von den Aufstellern häufig vorgebrachtes Argument ist, dass die Geldspielgeräte auch als Geldwechsler benutzt werden können. Sofern die Geldspielgeräte des Öfteren dafür genutzt werden, dass ein Geldschein in das Spielgerät eingesteckt wird, nur ein Spiel durchgeführt wird und dann das Wechselgeld herausgegeben wird, unterliegen diese Geldwechslungen unzulässig der Vergnügungssteuer. Es ist allerdings fraglich, ob die Spielgeräte in der Praxis häufig für Geldwechslungen benutzt werden.¹³⁵

Ein Nachteil dieser Besteuerungsgrundlage liegt darin, dass diese nicht den tatsächlichen Mehrwert, der bei den Aufstellern verbleibt, erfasst. Der Spieleinsatz verhält sich aufgrund der variablen Ausschüttungsquoten der Spielgeräte nicht proportional zu den Einspielergebnissen. Ebenfalls nachteilig für die Gemeinde ist der hohe Verwaltungsaufwand bei der Steuererhebung sowie die erschwerte Kontrollmöglichkeit.

¹³³ Vgl. VG Leipzig, Urteil vom 13.02.2008, 1 K 1460/06, BeckRS 2008, 34266.

¹³⁴ Vgl. OVG Bautzen, ZKF 2007, S. 138, 139; in diesem Beschluss handelt es sich bei der als Einspielergebnis bezeichneten Steuerbemessungsgrundlage um den Spieleinsatz.

¹³⁵ Vgl. Ramin, Görlitzer Modell, S. 71.

5.5 Mindeststeuer

Erheben die Gemeinden ihre Vergnügungssteuer auf der Grundlage eines umsatzbezogenen Maßstabs, können die Aufsteller auch Geldspielgeräte an schwächer frequentierten Standorten in größerer Anzahl noch lohnend betreiben. Nach Ansicht des BVerwG¹³⁶ dürfen die Gemeinden mit Hilfe der Vergnügungssteuer weiterhin Lenkungsziele, also insbesondere die Eindämmung der Spielsucht, verfolgen. Die Gemeinden können daher die aufwandsbezogene Steuerbemessung anhand des Einspielergebnisses bzw. des Spieleinsatzes mit einer stückzahlbezogenen umsatzunabhängigen Mindeststeuer je Spielgerät und Monat in ihrer Satzung kombinieren. Diese stellt pauschalierend eine Mindestbelastung je Spielgerät sicher. Erreichen einzelne Spielgeräte nicht die für den Mindeststeuersatz maßgeblichen Einspielergebnisse bzw. Spieleinsätze, werden diese Spielgeräte mit dem Mindeststeuersatz belastet. Eine derartige Steuererhebung kann in der Satzung folgendermaßen lauten:

Die Vergnügungssteuer beträgt für jeden angefangenen Kalendermonat, für das Bereitstellen von Spielgeräten außerhalb von Spielhallen, je Spielgerät mit Gewinnmöglichkeit zwölf Prozent des Einspielergebnisses, mindestens 60 Euro.

Laut BVerwG muss die Mindeststeuer so ausgestaltet sein, dass sie den Vergnügungsaufwand der Spieler angemessen abbildet und nicht in seiner tatsächlichen Besteuerungswirkung in Frage stellt. Das heißt, die Mindeststeuer muss im unteren Bereich angesiedelt sein. Die Mindeststeuer kann jedoch nicht deutlich unter dem bisherigen Steuersatz des Stückzahlmaßstabs je Spielgerät festgesetzt werden, um die Anzahl der Spielgeräte im Gemeindegebiet tatsächlich einzudämmen. Es erweckt den Anschein, dass die Gemeinden mit der Mindeststeuer den Stückzahlmaßstab teilweise durch die Hintertür wieder einführen, um

¹³⁶ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1321.

damit ihr Steueraufkommen auch bei der Umstellung auf einen umsatzbezogenen Steuermaßstab sicherzustellen.

Die zulässige Mindeststeuer ist abhängig von den Verhältnissen im Gemeindegebiet. Das Prinzip der Steuergerechtigkeit des Art. 3 Abs. 1 GG ist auch bei der Ausgestaltung der stückzahlbezogenen Mindeststeuersätze zu beachten. Danach ist bei der Festlegung der Mindeststeuer danach zu differenzieren, ob die Spielgeräte in Spielhallen bzw. Gaststätten aufgestellt sein. Das VG Arnsberg sieht eine Mindeststeuer von 50 Euro in Spielhallen und 25 Euro in Gaststätten als zulässig an.¹³⁷ Das VG Stuttgart wendet nichts gegen einen Mindeststeuersatz von 120 Euro in Spielhallen und 60 Euro in Gaststätten ein.¹³⁸

Kritisch zu betrachten ist, wenn Gemeinden, die gezwungen sind ihre Satzung auf einen aufwandsabhängigen Steuermaßstab umzustellen, ihren bisherigen Steuersatz für den Stückzahlmaßstab als Mindeststeuer heranziehen, um damit ihr bisheriges Steueraufkommen zu sichern. Dieses Vorgehen läuft Gefahr, erdrosselnd zu wirken.

Mit der Mindeststeuer können die Gemeinden, trotz Anwendung eines umsatzabhängigen Steuermaßstabs, Lenkungszwecke verfolgen. Darüber hinaus sichert die Mindestvergnügungssteuer einen Teil des bisherigen gemeindlichen Steueraufkommens auf der Grundlage des Stückzahlmaßstabs.

5.6 Höchstbetragsregelung

Die Gemeinden können ihre Lenkungswirkung auch in der Weise ausüben, indem sie zusätzlich zur aufwandsbezogenen Steuererhebung Höchstbeträge je Spielgerät und Monat festsetzen. Die Höchstbeträge sind aufgrund der Steuergerechtigkeit des Art. 3 Abs. 1 GG unterschiedlich hoch für Spielgeräte in Spielhallen bzw. Gaststätten

¹³⁷ Vgl. VG Arnsberg, Urteil vom 07.08.2008, 5 K 2686/07, BeckRS 2008, 39722.

¹³⁸ Vgl. VG Stuttgart, Urteil vom 10.10.2007, 16 K 2252/04, Anlage 5.

festzusetzen. Die Höchstbeträge stellen eine Kappungsgrenze dar. Die auf das einzelne Spielgerät entfallende Vergnügungssteuer kann damit nicht unbegrenzt ansteigen, sondern nur bis zu dem in der Satzung vorgesehenen Höchstbetrag. Die Satzungsbestimmung kann wie folgt lauten:

Die Vergnügungssteuer für das Halten von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen beträgt pro Spielgerät und Monat zwölf Prozent des Einspielergebnisses, höchstens 240 Euro.

Kommt der Höchstbetrag bei einem entsprechend hohen Einspielergebnis zur Anwendung, entlastet die Kappungsgrenze das ertragsstarke Spielgerät steuerlich. Dadurch werden ertragsschwache Spielgeräte, bei denen die Höchststeuer keine Anwendung findet, stärker belastet. Die steuerliche Ungleichbehandlung wird mit dem beabsichtigten Lenkungszweck gerechtfertigt. Je weniger an einem Spielgerät gespielt wird und je geringer dadurch der erwirtschaftete Ertrag des Aufstellers ist, desto mehr stellt die Aufstellung und die Bespielung dieses Spielgerätes einen besonderen Luxus dar.

Ziel dieser Besteuerung ist es, das Spielen auf die Spielgeräte mit guter Auslastung zu konzentrieren und dadurch die Zahl der aufgestellten Spielgeräte insgesamt zu verringern. Der Aufsteller soll seinen Ertrag nicht mit vielen ertragsschwachen, sondern mit wenigen ertragsstarken Spielgeräten erwirtschaften. Diese Lenkung beeinflusst unmittelbar nur das Aufstellverhalten der Spielgeräteaufsteller. Dieses Verhalten wirkt sich dann auf das vom Spielgeräteangebot abhängige Spielerverhalten aus.¹³⁹ Möglich ist auch eine Kombination aus der Besteuerung auf der Grundlage des Einspielergebnisses mit einer Mindeststeuerregelung und einer Höchstbetragsregelung je Spielgerät und Monat.¹⁴⁰

¹³⁹ Vgl. VGH Kassel, KStZ 2007, S. 131, 132; KStZ 2008, S. 130, 131 f; ZKF 2008, S. 162, 163.

¹⁴⁰ Vgl. VG Stuttgart, Urteil vom 10.10.2007, 16 K 2252/04, S. 9 f, Anlage 5.

Es leuchtet ein, dass die Höchstbeträge, zusätzlich zum Lenkungszweck, die kalkulatorische Abwälzung auf die Spieler gewährleisten. Zudem lässt sich die wirtschaftliche Erdrosselung der Steuer weitaus besser als mit dem bisherigen Stückzahlmaßstab vermeiden.

Zu bedenken ist allerdings, dass die Einspielergebnisse unberücksichtigt bleiben, die über den für die Kappungsgrenze maßgeblichen Einspielergebnisse liegen. Eine theoretisch möglich höhere Steuer kann so dem Finanzbedarf der jeweiligen Gemeinde nicht zugute kommen. Außerdem sind die Höhen der Kappungsgrenzen entscheidend. Sind sie zu niedrig, werden fast alle Spielgeräte steuerlich entlastet. Sind sie dagegen zu hoch, erreichen nur sehr wenige Spielgeräte die Kappungsgrenzen. Beides führt nicht zwingend dazu, dass der Aufsteller sein Aufstellverhalten dahingehend ändert, nur noch ertragsstarke Spielgeräte aufzustellen. Diese Steuererhebung ist zudem mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden, da die zu zahlende Vergnügungssteuer zuerst aufgrund des Einspielergebnisses bzw. des Spieleinsatzes berechnet werden muss, bevor evtl. die Höchstbetragsregelung Anwendung findet.

5.7 Höchstbetrag anstelle der Umsatzbesteuerung

Die Gemeinden können ihre Satzung so ausgestalten, dass der Aufsteller anstelle der aufwandsbezogenen Besteuerung mit Kappungsgrenze, eine Veranlagung nach den Höchstbeträgen als Festbeträge beantragen kann. Die Besteuerung nach dem Einspielergebnis bzw. dem Spieleinsatz darf dabei zu keiner höheren Vergnügungssteuer führen. Entscheidet sich der Unternehmer für eine Besteuerung in der Höhe der Kappungsgrenze, so braucht er der Gemeinde seine Einspielergebnisse bzw. Spieleinsätze nicht nachzuweisen. Die Zugrundelegung des Höchstbetrages wird mit der Schätzungsbefugnis der Gemeinde gerechtfertigt, die dieser zusteht,

wenn der Aufsteller seine Belege über das Einspielergebnis bzw. den Spieleinsatz nicht vorlegt.¹⁴¹

Die Gemeinde ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 4c) KAG i.V.m § 162 Abs. 1 AO berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Sie hat dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Aufsteller seine Mitwirkungspflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 3a) KAG i.V.m. § 90 Abs. 2 AO verletzt. Dies ist dann der Fall, wenn der Aufsteller sich weigert, der Gemeinde seine Steuererklärung sowie ggf. die dazugehörigen Zählwerksausdrucke abzugeben.

Bei der Schätzung ist zu beachten, dass nur die Besteuerungsgrundlagen und nicht die Steuer selbst geschätzt werden dürfen. Die Gemeinde darf nicht willkürlich schätzen, sondern sie hat das Schätzungsergebnis schlüssig zu ermitteln, da es dem wahren Sachverhalt möglichst nahe kommen soll. Hierbei kann die Gemeinde die Bemessungsgrundlagen anderer Aufsteller zu Vergleichszwecken heranziehen und der Schätzung nachvollziehbar zugrunde legen. Die Gemeinde darf sich insbesondere nicht an dem bisherigen Steueraufkommen auf der Basis des Stückzahlmaßstabs orientieren und danach das Einspielergebnis bzw. den Spieleinsatz schätzen, um das ursprüngliche Steueraufkommen zu sichern. Die Schätzungsbefugnis der Gemeinde ist in die Satzung aufzunehmen.¹⁴²

Beantragt der Aufsteller die Besteuerung nach den Höchstbeträgen als Festbeträge, wird das tatsächlich erzielte, aber vom Aufsteller nicht nachgewiesene Einspielergebnis so hoch geschätzt, dass die vorgesehenen Höchstbeträge auf jeden Fall zur Anwendung kommen.

¹⁴¹ Vgl. VGH Kassel, KStZ 2007, S. 131, 132 f; KStZ 2008, S. 130, 131 ff; ZKF 2008, S. 162, 163.

¹⁴² Vgl. VG Köln, Urteil vom 05.03.2007, 23 K 1704/03, BeckRS 2007, 22782, vgl. § 10 der Vergnügungssteuersatzung der Stadt Heidenheim, Anlage 4.

Gegenstand der Schätzung ist somit nicht die Höhe der zu zahlenden Vergnügungssteuer, sondern die Höhe des erzielten Einspielergebnisses. Auf der Grundlage des geschätzten Einspielergebnisses ist die Gemeinde dann berechtigt, die Steuer in Höhe des Höchstbetrages festzusetzen.¹⁴³

Der Vorteil dieser Erhebungsform liegt in der einfachen Durchführbarkeit. Der Aufsteller zahlt in jedem Fall die nach der Satzung höchst mögliche Steuer. Er spart sich den Aufwand, der Gemeinde seine Steuererklärung sowie ggf. die dazugehörigen Zählwerksausdrucke der Spielgeräte vorzulegen. Er läuft jedoch Gefahr, eine weitaus höhere Vergnügungssteuer zu zahlen, als auf der Grundlage einer umsatzabhängigen Besteuerung. Folglich können die Gemeinden mit dieser Besteuerung evtl. ein höheres Steueraufkommen erzielen, als wenn sich der Aufsteller stattdessen für die umsatzabhängige Besteuerung entscheidet.

Bei dieser Steuererhebung ist zu bedenken, dass sie der Erhebung nach der Anzahl der aufgestellten Spielgeräte sehr nahe kommt. Sollten sich nahezu alle Aufsteller in der Gemeinde für die Besteuerung nach den Höchstbeträgen als Festbeträge entscheiden, liegt der Verdacht nahe, dass der tatsächliche erzielte Umsatz der Spielgeräte weitaus höher ist. Die Aufsteller wollen diesen Umsatz der Gemeinde nicht mitteilen und können so ihre Mitwirkungspflichten umgehen. Die Gemeinde erhält keinen Einblick in die tatsächlich erzielten Umsätze der Aufsteller und kann daher auch nicht folgern, wie hoch das Steueraufkommen wäre, wenn ihre Satzung nur eine umsatzbezogene Steuerbemessung ohne Höchstbetragsregelung vorsieht.

5.8 Stückzahlmaßstab als Option

Der Stückzahlmaßstab besticht durch seine unbestreitbaren Vorteile, wie die leichte Kontrollmöglichkeit sowie die einfache Steuererhebung, da die

¹⁴³ Vgl. VGH Kassel, KStZ 2007, S. 131, 132 f; KStZ 2008, S. 130, 131 ff; ZKF 2008, S. 162, 163.

Auswertung der Zählwerksausdrucke entfällt. Deshalb stellt sich die Frage, ob Gemeinden, die ihre Satzung grundsätzlich auf eine aufwandsabhängige Besteuerung umstellen, den Stückzahlmaßstab weiterhin als Option vorsehen können. Den Aufstellern wird für ihre Spielgeräte ein Wahlrecht eingeräumt. Sie können ihre Spielgeräte entweder auf der Grundlage des Einspielergebnisses bzw. Spieleinsatzes besteuern lassen oder beantragen, weiterhin den Stückzahlmaßstab anzuwenden.¹⁴⁴

Bezüglich der Optionsrichtung kommen zwei Möglichkeiten in Betracht:

- einerseits die Besteuerung anhand der Einspielergebnisse bzw. des Spieleinsatzes als Regelfall und die pauschale Besteuerung je Spielgerät als Option,
- andererseits den Stückzahlmaßstab als Regelbesteuerung und die aufwandsabhängige Steuererhebung als Wahlrecht.

Da eine möglichst wirklichkeitsnahe Besteuerung anzustreben ist, ist es vorzuziehen, den Stückzahlmaßstab nur als Option und nicht als Regelfall auszugestalten.

Nach der neueren Rechtsprechung¹⁴⁵ ist die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs als Option in der kommunalen Satzung nicht mehr aufrecht zu erhalten. Hierbei spielt es keine Rolle, welche Optionsrichtung die Satzung vorsieht. Weist der Stückzahlmaßstab den lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler nicht auf, verstößt er gegen Art. 105 Abs. 2a GG und ist rechtswidrig. Er kann damit keine wirksame Rechtsgrundlage in der Satzung bilden. Es ist daher unzulässig und nicht mit Gründen der Verwaltungspraktikabilität zu rechtfertigen, dass der Steuerpflichtige diesen Besteuerungsmaßstab nach seiner Wahl wieder zur Anwendung bringen kann. Ein rechtswidriger Steuermaßstab kann nicht dadurch rechtmäßig werden, weil er den Beteiligten zur freien

¹⁴⁴ Vgl. Köster, Stückzahlmaßstab, S. 84.

¹⁴⁵ Vgl. VG Arnsberg, Beschluss vom 18.08.2006, 5 L 646/06, BeckRS 2006, 25055; vgl. OVG Schleswig, Beschluss vom 03.12.2007, 2 MB 22/07, BeckRS 2008, 33418, vgl. VG Karlsruhe, Urteil vom 15.05.2008, 2 K 481/07, BeckRS 2008, 36120.

Auswahl gestellt wird. Außerdem widerspricht es dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG, wenn sich der Steuerpflichtige durch eigene Willensbekundung einer Besteuerung unterwerfen kann, die objektiv nicht mit höherrangigem Recht in Einklang steht.

Zudem ist der Stückzahlmaßstab als Option nicht vereinbar mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Aufgrund der gebotenen gleichmäßigen Besteuerung ist ein Maßstabswechsel, der allein vom Willen des Steuerpflichtigen abhängt, unzulässig. Die Aufsteller, die ihre Spielgeräte an attraktiven Standorten betreiben oder besonders attraktive und damit sehr ertragreiche Spielgeräte haben, profitieren durch dieses Besteuerungsmodell. Die Besteuerung nach einem prozentualen Anteil des Einspielergebnisses bzw. des Spieleinsatzes kann zu einer deutlich höheren Steuer führen als nach dem Stückzahlmaßstab. Dies führt zu einer grundsätzlich systemfremden partiellen Steuerbefreiung.¹⁴⁶ Als Höchstbetragsregelung ist ein Festbetrag in der Satzung jedoch möglich.

Rechtlich problematisch und deshalb nicht empfehlenswert ist es, wenn die Gemeinde in den Fällen, in denen die Aufsteller die für die Besteuerung erforderlichen Angaben nicht nachweisen, die Besteuerung nach den Optionsbeträgen, die keine Höchstbeträge sind, vornimmt. Dies kann für diese Steuerschuldner eine geringere Steuerlast nach sich ziehen als für die Aufsteller, die aufgrund ihrer Angaben in der Steuererklärung veranlagt werden. Bei Nichtabgabe der Steuererklärung hat die Gemeinde die Besteuerungsgrundlagen nach § 3 Abs. 1 Nr. 4c) KAG i.V.m § 162 Abs. 1 AO zu schätzen.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Vgl. VGH Kassel, ZKF 2008, S. 21 f; vgl. VG Arnshausen, Beschluss vom 18.08.2006, 5 L 646/06, BeckRS 2006, 25055.

¹⁴⁷ Vgl. VGH Kassel, ZKF 2008, S. 21 f; vgl. Rosenzweig, Spielgerätsteuer, S. 187.

5.9 Differenziert gestaffelte Steuersätze

Das BVerwG weist in seinem Urteil¹⁴⁸ darauf hin, dass die kommunale Satzung bei Unzulässigkeit des Stückzahlmaßstabs nicht zwingend an die Einspielergebnisse anknüpfen muss. Der lockere Bezug zwischen Steuermaßstab und Vergnügungsaufwand lässt sich möglicherweise auch durch eine stärkere Staffelung der Steuersätze sicherstellen. Diese Staffelung hat den typischerweise unterschiedlichen Einspielergebnissen von Spielgerätegruppen Rechnung zu tragen.

Um den lockeren Bezug zu wahren, dürfen die Einspielergebnisse bzw. der Spieleinsatz der jeweils zusammengefassten Spielgeräte nicht mehr als 25 Prozent vom durchschnittlichen Einspielergebnis abweichen. Für die Bildung differenziert gestaffelter Steuersätze kommen zwei Varianten in Betracht:

- Die Steuersätze je Spielgerät können nach der Lage des Aufstellortes differenziert werden. Das Stadtgebiet ist so einzuteilen, dass in keinem der Gebiete der Spieleinsatz bzw. das Einspielergebnis je Spielgerät um mehr als 25 Prozent vom Mittelwert abweicht. Die Spielgeräte in dem jeweiligen Gebiet werden mit Pauschalbeträgen pro Spielgerät besteuert.
- Außerdem sind gestaffelte Pauschalsteuersätze je Spielgerät, die sich nach Stufen der Einspielergebnisse bzw. des Spieleinsatzes bemessen, möglich. Die Steuerstufen sind so zu bilden, dass das Einspielergebnis bzw. der Spieleinsatz einer Steuerstufe um nicht mehr als 25 Prozent vom Mittelwert abweichen kann. Beispiel: Einspielergebnis: von 150,01 bis 250 Euro: 25 Euro Steuer; Einspielergebnis von 250,01 bis 417 Euro: 40 Euro Steuer.¹⁴⁹

Es ist zutreffend, dass die differenziert gestaffelten Steuersätze den individuellen Vergnügungsaufwand der Spieler wirklichereitsnäher

¹⁴⁸ Vgl. BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1321.

¹⁴⁹ Vgl. OVG Lüneburg, NVwZ 2006, S. 1316, 1317; vgl. Gössl/Reif, KAG-Kommentar, § 9 S. 32.

erfassen, als der pauschale Stückzahlmaßstab. Bei einem geringen Einspielergebnis hat der Aufsteller eine niedrigere Steuer zu zahlen als bei einem hohen Einspielergebnis. Die Vergnügungssteuer wird dabei nicht nach dem jeweiligen Einspielergebnis des Spielgerätes, sondern als Pauschalbetrag, der sich nach einer bestimmten Bandbreite von Einspielergebnissen richtet, erhoben. Dies wird durch den Lenkungszweck der Vergnügungssteuer gerechtfertigt, den das BVerwG innerhalb der 50 Prozent Schwankungsbreite für rechtmäßig anerkennt.

Die Schwierigkeit dieses Steuermaßstabs liegt jedoch darin, dass auch hier zuerst die Einspielergebnisse bzw. die Spieleinsätze der Spielgeräte zu ermitteln sind. Die Umsätze sind zum einen für die Einteilung des Stadtgebiets erforderlich, damit die Gemeinde prüfen kann, ob die Schwankungsbreite eingehalten ist. Zum anderen werden die Einspielergebnisse benötigt, um die jeweiligen Pauschalsätze anzuwenden. Gegen diesen Steuermaßstab spricht, dass die betreffende Gemeinde das Stadtgebiet bei strukturellen Veränderungen neu einzuteilen hat. Da in den Gebieten die maximal zulässige Schwankungsbreite jederzeit überschritten werden kann, ist dieser Steuermaßstab mit einer erheblichen Rechtsunsicherheit für die Kommunen verbunden. Aufgrund der komplizierten Anwendung und der unsicheren Rechtslage empfiehlt sich die Umstellung auf differenziert gestaffelte Steuersätze eher nicht.

5.10 Problem: Rückwirkung

Die bisherigen Vergnügungssteuersatzungen vieler Gemeinden verstoßen gegen die vom BVerwG aufgestellten Grundsätze zur Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs und sind damit unwirksam. Diese Gemeinden haben ihre Satzungen an die neue Rechtsprechung anzupassen. Eine Satzungsanpassung für künftige Zeiträume ist unproblematisch. Steuerbescheide, die die Gemeinden auf die unwirksame Satzung gestützt haben, sind rechtswidrig. Hat der Aufsteller gegen die Steuerbescheide keinen Widerspruch eingelegt, bleiben diese unverändert bestandskräftig.

Zahlreiche Steuerpflichtige haben jedoch gegen die Steuerbescheide Widerspruch eingelegt, sodass diese Verfahren noch nicht bestandskräftig abgeschlossen sind. Um die Widersprüche bearbeiten zu können und um die rechtswidrigen Steuerbescheide durch rechtmäßige zu ersetzen, kann die Gemeinde eine wirksame rückwirkende Abgabensatzung erlassen. Die Bestimmungen der Rückwirkungssatzung sind nur auf die Verfahren anzuwenden, die noch nicht bestandskräftig abgeschlossen sind. Aus Gründen der Übersichtlichkeit ist es möglich, neben der neuen Satzung eine gesonderte Rückwirkungssatzung für zurückliegende Zeiträume zu beschließen.¹⁵⁰

Die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung ist von zentraler Bedeutung für die Zulässigkeit der Rückwirkung.¹⁵¹

Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn die Satzung nachträglich ändernd einen abgeschlossenen, in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt regelt.¹⁵² Die unechte Rückwirkung ist gegeben, wenn die Satzung einen in der Vergangenheit begonnenen, aber noch andauernden Sachverhalt für die Zukunft neu regelt.¹⁵³ Die unechte Rückwirkung ist grundsätzlich zulässig. Voraussetzung dabei ist, dass der Vertrauensschutz des Betroffenen auf den Fortbestand der Satzung nicht entgegensteht.¹⁵⁴

Im Gegensatz dazu ist die echte Rückwirkung nur ausnahmsweise zulässig. Dies ist der Fall, wenn das Vertrauen des Bürgers auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war. Dies trifft beispielsweise dann zu, wenn der Bürger in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge von der Satzung zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste.¹⁵⁵ Bei der

¹⁵⁰ Vgl. Driehaus, Hans-Joachim in: Driehaus, § 2 Rn. 32 ff.

¹⁵¹ Vgl. insgesamt zur Rückwirkung Gern, Alfons: Kommunalrecht Baden-Württemberg, 9. Auflage, Baden-Baden 2005, S. 146; 443.

¹⁵² Vgl. BVerfG, BVerfGE 11, S. 139, 145 f; 72, S. 175, 196.

¹⁵³ Vgl. BVerfG, BVerfGE 11, S. 139, 145 f; 72, S. 200, 242.

¹⁵⁴ Vgl. BVerfG, BVerfGE 30, S. 250, 268.

¹⁵⁵ Vgl. BVerfG, BVerfGE 13, S. 261, 271 f; 50, S. 177, 193.

echten Rückwirkung ist demnach ein höherer Vertrauensschutz gegeben, als bei der unechten Rückwirkung.¹⁵⁶

Das VG Karlsruhe¹⁵⁷ geht bei der rückwirkenden Änderung einer Vergnügungssteuersatzung von einer echten Rückwirkung aus, da der Steuermaßstab für einen zurückliegenden Zeitraum geändert wird. Die Rückwirkung ist zulässig, da die Aufsteller seit der Verabschiedung der ursprünglichen Satzung und deren Bekanntmachung mit einer Belastung durch die Vergnügungssteuer rechnen mussten.

Dagegen liegt nach Ansicht des OVG Lüneburg¹⁵⁸ eine unechte Rückwirkung vor, da die Satzung auf in der Vergangenheit begründete, aber noch nicht abgeschlossene Sachverhalte einwirkt. Außerdem verhindert der Aufsteller mit den von ihm eingelegten Rechtsmitteln selbst die abschließende Abwicklung, sodass kein endgültig abgeschlossener Sachverhalt vorliegt. Da die Unterscheidung der Rückwirkung nur einen unterschiedlichen Grad an Vertrauensschutz gewährleistet, ist der Erlass einer rückwirkenden Vergnügungssteuersatzung in jedem Fall zulässig. Ist eine echte Rückwirkung zulässig, gilt dies ohne Zweifel auch für die unechte Rückwirkung.¹⁵⁹

In Baden-Württemberg bestehen keine Einschränkungen hinsichtlich der Höhe der Steuerpflicht, die nach der Rückwirkungssatzung entsteht. Es ist zulässig, dass die Aufsteller aufgrund des neuen Steuermaßstabs eine höhere Vergnügungssteuer zu zahlen haben, als nach dem bisherigen Maßstab der unwirksamen Satzung. Die Gemeinden können in ihre Satzung eine Regelung aufnehmen, die sicherstellt, dass durch die neue Satzung keine rückwirkende Schlechterstellung der Steuerpflichtigen für die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit entstehen kann. Dies bedeutet für die Steuerpflichtigen, maximal das bezahlen zu müssen, was sie nach der

¹⁵⁶ Vgl. Lang, Joachim in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 173.

¹⁵⁷ Vgl. VG Karlsruhe, Urteil vom 15.05.2008, 2 K 481/07, BeckRS 2008, 36120.

¹⁵⁸ Vgl. OVG Lüneburg, ZKF 2007, S. 210 f, vgl. VG Stuttgart, Urteil vom 10.10.2007, 16 K 2252/04, S. 12, Anlage 5.

¹⁵⁹ Vgl. Köster, Stückzahlmaßstab, S. 82 f.

bisherigen Satzung leisten mussten. Ergibt die Berechnung der Steuer nach dem Einspielergebnis bzw. Spieleinsatz eine niedrigere Steuer, so ist nur diese fällig. Dieses Schlechterstellungsverbot stellt eine Begünstigung der Steuerpflichtigen dar, die über den Grundsatz des Vertrauensschutzes hinausgeht und aus Verfassungsgründen nicht geboten ist.¹⁶⁰

6 Schlussbetrachtung

Diese Diplomarbeit zeigt auf, dass das Grundsatzurteil des BVerwG deutliche Auswirkungen zur Vergnügungssteuererhebung auf Spielgeräte mit sich gebracht hat. Das Gericht präzisierte in seinem Urteil die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen, nach denen die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte weiterhin als Pauschalbetrag nach der Zahl der aufgestellten Spielgeräte bemessen werden darf. Dies ist dann der Fall, wenn der Gesamtdurchschnitt der Einspielergebnisse um nicht mehr als 25 Prozent über- bzw. unterschritten wird.

Das Urteil schafft Handlungsbedarf für die Gemeinden, die bei dessen Umsetzung vor erhebliche Schwierigkeiten gestellt sind. Bei Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Stückzahlmaßstabs sind die Gemeinden gehalten, diesen zu überprüfen. Doch bereits dies ist für die Gemeinden problematisch. Die bisherigen Satzungen auf der Grundlage des Stückzahlmaßstabs enthalten in der Regel keinen Auskunftsanspruch über die Einspielergebnisse der einzelnen Spielgeräte. Zudem ist vielfach festzustellen, dass die Aufsteller nicht mit den Gemeinden kooperieren und das notwendige Zahlenmaterial verweigern. Für die Gemeinden ist es daher empfehlenswert, zukünftig entsprechende Auskunftspflichten in der Satzung zu normieren.

Außerdem reichen die vorgelegten Ausdrücke der Aufsteller oftmals nicht aus, um verlässlich einzuschätzen, ob die Schwankungsbreite noch

¹⁶⁰ Vgl. Driehaus, Hans-Joachim in: Driehaus, § 2 Rn. 37 ff m.w.N.

eingehalten wird. Nach Ansicht des BVerwG ist zur Durchschnittsbildung keine statistisch abgesicherte Datengrundlage erforderlich. Anzumerken ist, dass bei nur geringfügiger Überschreitung der Schwankungsbreite, z.B. um fünf oder zehn Prozent, die Zahlen weiterer Aufsteller möglicherweise zur Einhaltung der Schwankungsbreite geführt hätten.

Zudem können die Aufsteller von sich aus relativ leicht nachweisen, dass die zulässige Schwankungsbreite überschritten ist, was die Rechtswidrigkeit des Stückzahlmaßstabs zur Folge hat. Spielhallen, die im Hauptbereich einer Fußgängerzone liegen, sind oftmals stärker frequentiert als Spielhallen, die eher außerhalb angesiedelt sind. Folglich sind auch die Spielgeräte, die in den Spielhallen im Bereich der Fußgängerzone aufgestellt sind, ertragsstärkere Spielgeräte, als die, die in den außerhalb liegenden Spielhallen aufgestellt sind. Es ist fraglich, ob diese beiden unterschiedlichen Situationen in einer Gemeinde überhaupt miteinander vergleichbar sind.

Insgesamt betrachtet ist davon auszugehen, dass der Stückzahlmaßstab auf Dauer nicht mehr zu halten sein wird. Die Wahrscheinlichkeit ist insbesondere in größeren Städten zu hoch, dass die Unterschiede in den Einspielergebnissen zu groß sind. Da diese Situation jederzeit eintreten kann, ist die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs nur noch kleineren Gemeinden mit homogener Spielstruktur und wenigen Unternehmen zu empfehlen. Bei den anderen Gemeinden ist ein Festhalten am Stückzahlmaßstab mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden. Darüber hinaus stellt sich mit zunehmendem Verwaltungsaufwand die Frage nach der Zweckmäßigkeit des Festhaltens am Stückzahlmaßstab.

Die vorliegende Arbeit zeigt auf, welche zulässigen Möglichkeiten für einen neuen Steuermaßstab in Betracht kommen, um die neue Rechtsprechung zu erfüllen. Ziel war es, den Gemeinden bei der Erhebung der Vergnügungssteuer ein gewisses Maß an Rechtssicherheit zu verschaffen.

Die geänderte Satzung kann zum einen an das Einspielergebnis, also den Kasseninhalt des Spielgerätes und zum anderen an den Spieleinsatz anknüpfen. Beide Bemessungsgrundlagen weisen einen engen Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers auf. Nach Ansicht der Verfasserin ist das Einspielergebnis dem Spieleinsatz vorzuziehen, da bei diesem der bei den Aufstellern verbleibende Kasseninhalt, also der Ertrag des Aufstellers, besteuert wird.

Bevor die Gemeinde ihre Satzung an die neue Rechtslage anpasst, ist zu überlegen, ob sie mit der Vergnügungssteuer Lenkungsziele verfolgen will. Dies ist entweder durch die Aufnahme einer stückzahlbezogenen umsatzunabhängigen Mindeststeuer oder eines Höchstbetrages in die Satzung möglich. Während die Mindeststeuer wegen ihrer Erdrosselungsgefahr im unteren Bereich anzusiedeln ist, ist der Höchstbetrag eher an der oberen Grenze anzusetzen. Dies geschieht aus dem Grund, da die Steuer in erster Linie umsatzabhängig bemessen wird und die Gemeinde den Aufstellern mit der Höchstbetragsregelung entgegenkommt. Sind die Aufsteller nicht bereit, der Gemeinde ihre Ergebnisse mitzuteilen, kann sie für diese Fälle entweder entsprechende Bußgeldtatbestände oder die Höchstbeträge als Festbeträge in ihrer Satzung vorsehen.

Die Satzungsumstellung auf einen aufwandsabhängigen Steuermaßstab bringt erhebliche Risiken für die Gemeinden mit sich. Sie sind daran interessiert, durch den Maßstabswechsel möglichst keine Einbußen im Steuerertrag zu erleiden. Dies ist jedoch schwierig, da die Gemeinden aufgrund fehlender Kenntnisse über die Erträge der Aufsteller nicht vorausberechnen können, wie sich die umsatzabhängige Steuererhebung auf das gemeindliche Steueraufkommen auswirkt. Es besteht jedoch zugleich die Chance, dass die Aufsteller aufgrund der umsatzbezogenen Besteuerung eine weitaus höhere Vergnügungssteuer zu zahlen haben, als nach dem Stückzahlmaßstab.

Eine genauere Beschäftigung mit der Thematik zeigt, dass die umsatzorientierte Steuererhebung sowohl für die Gemeinden als auch für die Aufsteller mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden ist. Die Satzungen sehen zukünftig unterschiedliche Steuermaßstäbe für Spielgeräte mit bzw. ohne Gewinnmöglichkeit vor. Zusätzlicher Verwaltungsaufwand resultiert auch daraus, dass die Zählwerksausdrucke nicht als manipulationssicher gelten. Diese sind daher zumindest stichprobenartig auf Unstimmigkeiten und Widersprüchlichkeiten mit den Angaben in der Steuererklärung zu überprüfen, was einen deutlichen Mehraufwand nach sich zieht. Ob dies in Relation zu dem geringen Steueraufkommen steht, ist jedoch fraglich. Auch für die Aufsteller ist die umsatzabhängige Besteuerung durch die Abgabe von Steuererklärungen mit zunehmender Bürokratie verbunden. Anzumerken ist, dass zahlreiche Aufsteller daran interessiert sind, den Stückzahlmaßstab in der Satzung beizubehalten. Daraus lässt sich schließen, dass sie nach der umsatzabhängigen Besteuerung eine höhere Steuerlast aufzubringen haben. Dies rechtfertigt jedoch nicht, den Stückzahlmaßstab weiterhin als Option in der Satzung vorzuhalten.

Es bleibt abzuwarten, wie sich die Änderungen der Steuererhebung in der Praxis bewähren. Die Kommunen werden sich mehr denn je über die umsatzabhängige Besteuerung austauschen. Aber auch die Aufsteller werden nicht untätig sein und mit weiteren Angriffen gegen die ungeliebte Steuer vorgehen. Auch die Diskussion darüber, ob die Steuersätze erdrosselnde Wirkung entfalten, wird vermutlich zunehmen. Die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte wird die Rechtsprechung auf jeden Fall noch lange Zeit beschäftigen und sicherlich noch einige überraschende Entscheidungen mit sich bringen.

Anlagen

Anlage 1: Umfrage bei den Gemeinden im Landkreis Ludwigsburg

Sehr geehrte Damen und Herren,

mein Name ist Tanja Göttle und ich bin Studentin der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg. Momentan schreibe ich eine Diplomarbeit zum Thema: „Die kommunale Vergnügungssteuer und ihre Gestaltungsmöglichkeiten bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit“. In diesem Zusammenhang führe ich eine Umfrage zur Vergnügungssteuer bei den Städten und Gemeinden des Landkreises Ludwigsburg durch. Ich bitte Sie deshalb, die unten aufgeführten Fragen bis zum 14. November 2008 zu beantworten bzw. diese E-Mail zur weiteren Bearbeitung an die zuständige Stelle weiterzuleiten.

Außerdem bitte ich Sie um Übersendung der aktuellen Vergnügungssteuersatzung Ihrer Gemeinde (gerne auch per E-Mail). Vielen Dank für Ihre Bemühungen.

Mit freundlichen Grüßen

Tanja Göttle

Tanja Göttle
Stauferweg 9
89561 Dischingen
Tel.: 07327/6306
Mobil: 0152 08871762
E-Mail: tanja.goettle@gmx.de

Fragen zur Vergnügungssteuer (Bitte ankreuzen bzw. ergänzen)

Name der Stadt/Gemeinde: _____

Einwohnerzahl: _____

1. Erhebt Ihre Gemeinde eine Vergnügungssteuer?

Ja

Nein

2. Wann wurde die Vergnügungssteuersatzung Ihrer Gemeinde zuletzt geändert?

____.____.____

3. Welche **Erhebungsform** (Bemessungsgrundlage) und welchen **Steuersatz** beinhaltet die Vergnügungssteuersatzung Ihrer Gemeinde für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit (Geldspielgeräte)?

4. Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 13.04.2005 entschieden, dass die Bemessung der Vergnügungssteuer für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nach der Stückzahl der aufgestellten Geräte im Regelfall nur noch in engen Grenzen möglich ist. Berücksichtigt die Satzung Ihrer Gemeinde dieses Urteil bereits?

Ja

Nein

Vielen Dank für Ihre Unterstützung!

Anlage 2: Auswertung der Umfrage

Frage 1: Erhebt Ihre Gemeinde eine Vergnügungssteuer?

Stadt/Gemeinde	Einwohner	Vergnügungssteuer	
		ja	nein
Affalterbach	4.614		X
Asperg	12.989	X	
Benningen am Neckar	5.556	X	
Besigheim	11.780	X	
Bietigheim-Bissingen	42.000	X	
Bönnigheim	7.500	X	
Ditzingen	23.935	X	
Eberdingen	6.500		X
Erdmannhausen	4.740		X
Erligheim	2.672		X
Freiberg am Neckar	15.500	X	
Freudental	2.400		X
Gemrigheim	3.928		X
Gerlingen	18.500	X	
Grossbottwar	8.286		X
Hemmingen	7.400	X	
Hessigheim	2.174		X
Ingersheim	6.048		X
Kirchheim am Neckar	5.131	X	
Kornal-Münchingen	18.428	X	
Kornwestheim	31.216	X	
Löchgau	5.335	X	
Ludwigsburg	85.211	X	
Marbach am Neckar	15.548	X	
Markgröningen	14.540	X	
Möglingen	10.246	X	
Mundelsheim	3.173		X
Murr	6.202		X
Oberriexingen	3.004	X	
Oberstenfeld	8.000		X
Pleidelsheim	6.500	X	
Remseck am Neckar	22.617	X	
Sachsenheim	17.352	X	
Schwieberdingen	11.235	X	
Sersheim	5.243		X
Steinheim an der Murr	11.984	X	
Tamm	12.026	X	
Vaihingen an der Enz	28.879	X	
Walheim	3.100		X
Summe		25	14

Frage 2: Wann wurde die Vergnügungssteuersatzung Ihrer Gemeinde zuletzt geändert?

Stadt/Gemeinde	Einwohner	Satzung zuletzt geändert
Asperg	12.989	25.04.2006
Benningen am Neckar	5.556	08.10.2001
Besigheim	11.780	09.10.2001
Bietigheim-Bissingen	42.000	24.06.2008
Bönnigheim	7.500	01.12.2000
Ditzingen	23.935	21.02.2006
Freiberg am Neckar	15.500	27.01.2004
Gerlingen	18.500	25.07.2001
Hemmingen	7.400	24.07.2001
Kirchheim am Neckar	5.131	16.03.2006
Korntal-Münchingen	18.428	24.05.2007
Kornwestheim	31.216	29.11.2001
Löchgau	5.335	14.06.2006
Ludwigsburg	85.211	26.04.2006
Marbach am Neckar	15.548	08.02.2007
Markgröningen	14.540	21.03.2006
Möglingen	10.246	25.11.2004
Oberriexingen	3.004	15.05.2001
Pleidelsheim	6.500	15.11.2001
Remseck am Neckar	22.617	03.04.2001
Sachsenheim	17.352	24.07.2003
Schieberdingen	11.235	17.10.2001
Steinheim an der Murr	11.984	06.03.2007
Tamm	12.026	23.07.2001
Vaihingen an der Enz	28.879	22.03.2006

Frage 3: Welche **Erhebungsform** (Bemessungsgrundlage) und welchen **Steuersatz** beinhaltet die Vergnügungssteuersatzung Ihrer Gemeinde für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit (Geldspielgeräte)?

Stadt/Gemeinde	Einwohner	Erhebungsform	Höhe	
			Spielhalle	sonstiger Ort
Asperg	12.989	Bruttokasse	10%	10%
Benningen am Neckar	5.556	Pauschalsteuer	153,00	103,00
Besigheim	11.780	Pauschalsteuer	198,00/252,00*	66,00/84,00*
Bietigheim-Bissingen	42.000	Pauschalsteuer	155,00	80,00
Bönnigheim	7.500	Pauschalsteuer	160,00	80,00
Ditzingen	23.935	Bruttokasse	20%	20%
Freiberg am Neckar	15.500	Pauschalsteuer	72/84/96/108,00**	72/84/96/108,00**
Gerlingen	18.500	Pauschalsteuer	160,00	80,00
Hemmingen	7.400	Pauschalsteuer	161,00	64,00
Kirchheim am Neckar	5.131	Bruttokasse	10%	10%
Korntal-Münchingen	18.428	Pauschalsteuer	330,00	132,00
Kornwestheim	31.216	Pauschalsteuer	180,00	90,00
Löchgau	5.335	Bruttokasse	20%, mind. 200,00	10%, mind. 100,00
Ludwigsburg	85.211	Bruttokasse	12%	12%
Marbach am Neckar	15.548	Bruttokasse	10%, mind. 315,00	10%, mind. 105,00
Markgröningen	14.540	Bruttokasse	12%	12%
Mögglingen	10.246	Pauschalsteuer	240,00	120,00
Oberriexingen	3.004	Pauschalsteuer	80,00	40,00
Pleidelsheim	6.500	Pauschalsteuer	204,00	102,00
Remseck am Neckar	22.617	Pauschalsteuer	210,00	105,00
Sachsenheim	17.352	Pauschalsteuer	230,00	115,00
Schwieberdingen	11.235	Pauschalsteuer	153,00	51,00
Steinheim an der Murr	11.984	Pauschalsteuer	100,00	50,00
Tamm	12.026	Pauschalsteuer	100,00	50,00
Vaihingen an der Enz	28.879	Bruttokasse	10%	10%

* Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit/Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit und 2 Spieleinrichtungen

** 1 Gerät/2 Geräte/3 Geräte/4 oder mehr Geräte

Frage 4: Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 13.04.2005 entschieden, dass die Bemessung der Vergnügungssteuer für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nach der Stückzahl der aufgestellten Geräte im Regelfall nur noch in engen Grenzen möglich ist. Berücksichtigt die Satzung Ihrer Gemeinde dieses Urteil bereits?

Stadt/Gemeinde	Einwohner	Urteil berücksichtigt		Bemerkung
		ja	nein	
Asperg	12.989	X		
Benningen am Neckar	5.556		X	
Besigheim	11.780		X	
Bietigheim-Bissingen	42.000	X		*
Bönnigheim	7.500		X	
Ditzingen	23.935	X		
Freiberg am Neckar	15.500		X	
Gerlingen	18.500		X	
Hemmingen	7.400		X	
Kirchheim am Neckar	5.131	X		
Korntal-Münchingen	18.428	X		**
Kornwestheim	31.216		X	
Löchgau	5.335	X		
Ludwigsburg	85.211	X		
Marbach am Neckar	15.548	X		
Markgröningen	14.540	X		
Möglingen	10.246		X	
Oberriexingen	3.004		X	
Pleidelsheim	6.500		X	
Remseck am Neckar	22.617		X	
Sachsenheim	17.352		X	
Schwieberdingen	11.235		X	
Steinheim an der Murr	11.984		X	
Tamm	12.026		X	
Vaihingen an der Enz	28.879	X		
Summe		10	15	

* Die Frage der Rechtmäßigkeit der Satzung wurde untersucht. Bis jetzt liegen in Bietigheim-Bissingen keine dem Urteil entsprechenden Nachweise vor, dass die Vergnügungssteuersatzung rechtswidrig ist.

** Es liegen noch keine Anhaltspunkte vor, dass die Grenzen für den Stückzahlmaßstab in Korntal-Münchingen nicht eingehalten werden.

Anlage 4: Vergnügungssteuersatzung der Stadt Heidenheim

Pf093

9/6

Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer Vergnügungssteuersatzung

vom 26. Juni 2008

Auf Grund von § 4 Gemeindeordnung Baden-Württemberg (GemO) sowie §§ 2, 8 Abs. 2 und 9 Abs. 4 des Kommunalabgabengesetzes für Baden-Württemberg (KAG) hat der Gemeinderat der Stadt Heidenheim am 26. Juni 2008 folgende Satzung beschlossen:

§ 1 Steuererhebung

Die Stadt Heidenheim erhebt eine Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandsteuer nach den Vorschriften dieser Satzung.

§ 2 Steuergegenstand

- (1) Der Vergnügungssteuer unterliegen im Stadtgebiet an öffentlich zugänglichen Orten (z. B. Spielhallen, Gaststätten, Kantinen, Vereinsräume)
1. Spielgeräte mit oder ohne Gewinnmöglichkeiten, Geschicklichkeits- und Unterhaltungsgeräte, die zur Benutzung gegen Entgelt bereit gehalten werden,
 2. Musikautomaten und ähnliche Geräte, die zur Benutzung gegen Entgelt bereit gehalten werden,
 3. der Betrieb von Musikanlagen in Diskotheken,
 4. Darbietungen üblicher Art in Nachtlokalen und vergleichbaren Betrieben im Sinne des § 33a Gewerbeordnung (z. B. Striptease, Tischdamen, Table-Dance),
 5. Vorführungen von Filmen, Videoaufzeichnungen oder anderen Bildträgern pornographischen Inhalts.

9/6

- (2) Als öffentlich zugänglich gelten auch Orte, die nur gegen Entgelt gleich welcher Art oder nur von einem bestimmten Personenkreis (z. B. Vereinsmitglieder, Betriebsangehörige) betreten werden dürfen.

§ 3 Steuerbefreiung

- (1) Von der Steuer nach § 2 Abs. 1 ausgenommen sind
1. Geräte ohne Gewinnmöglichkeit, die nach ihrer Bauart nur für die Benutzung durch Kleinkinder bestimmt und geeignet sind (z. B. mechanische Schaukeltiere),
 2. Geräte ohne Gewinnmöglichkeit oder mit Warengewinnmöglichkeit, die auf Jahrmärkten, Volksfesten, Zirkusveranstaltungen und ähnlichen Veranstaltungen bereitgehalten werden,
 3. Billardtische, Tischfußballgeräte und Dart-Spielgeräte,
 4. Personalcomputer, die Zugang zum Internet verschaffen (Internet-PCs)
- (2) Weiterhin sind von der Steuer Geräte, Automaten und Anlagen befreit, die im Fachhandel oder in Fachabteilungen von Einzelhandelsunternehmen ausschließlich zu Vorführzwecken bereit gehalten werden.

§ 4 Steuerschuldner und Haftung

- (1) Steuerschuldner für die zu entrichtende Vergnügungssteuer ist bei
1. § 2 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 derjenige, für dessen Rechnung die Spiel-, Geschicklichkeits- und Unterhaltungsgeräte, Musikautomaten und ähnliche Geräte aufgestellt sind (Aufsteller)
 2. § 2 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 derjenige, für dessen Rechnung der Betrieb geführt wird (Betreiber)
 3. § 2 Abs. 1 Nr. 5 derjenige, für dessen Rechnung die Vorführung erfolgt (Betreiber).
- (2) Mehrere Aufsteller und Betreiber sind Gesamtschuldner.
- (3) Der Besitzer des für den steuerpflichtigen Vorgang benutzten Raums oder Grundstücks haftet für die Entrichtung der Steuer.

- (4) Neben dem Steuerschuldner haftet als Gesamtschuldner, wem eine Anzeigepflicht nach § 9 obliegt.
- (5) Personen, die nebeneinander die Steuer schulden oder für sie haften, sind Gesamtschuldner.

§ 5

Beginn und Ende der Steuerpflicht, Entstehung der Steuerschuld

- (1) Die Steuerpflicht beginnt in den Fällen des
 1. § 2 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 mit der Aufstellung des Geräts, des Musikautomaten oder eines ähnlichen Gerätes,
 2. § 2 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 mit der Inbetriebnahme der Anlage,
 3. § 2 Abs. 1 Nr. 5 mit der ersten Vorführung.

Die Steuerpflicht endet mit dem Ablauf des Tages an dem das Gerät, der Musikautomat oder ein ähnliches Gerät endgültig entfernt oder die Einrichtung geschlossen wird. In den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 5 endet die Steuerpflicht mit der endgültigen Beendigung der Vorführungen.

- (2) Die Steuerschuld für ein Kalendervierteljahr entsteht mit Ablauf des Kalendervierteljahres. Endet die Steuerpflicht im Laufe eines Kalendervierteljahres, so entsteht die Steuerschuld für dieses Kalendervierteljahr mit dem Ende der Steuerpflicht.
- (3) Entfällt bei einem bisher steuerfreien Gerät die Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 3, beginnt die Steuerpflicht mit dem Wegfall dieser Voraussetzung. Bei einem steuerpflichtigen Gerät endet die Steuerpflicht mit Eintritt der Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 3.

§ 6

Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage für die Steuer ist

- a) bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, Unterhaltungs- und Geschicklichkeitsspielen mit Gewinnmöglichkeit die elektronisch gezahlte Bruttokasse (elektronisch gezahlte Kasse zuzüglich Röhrenentnahmen abzüglich Röhrenauffüllungen, Falschgeld und Fehlgeld)
- b) bei Spielgeräten ohne Gewinnmöglichkeit, Geschicklichkeits- und Unterhaltungsgeräten ohne Gewinnmöglichkeit die Zahl und Art der Spielgeräte.

9/6

Hat ein Gerät mehrere selbständige Spielstellen, die unabhängig voneinander und zeitlich ganz oder teilweise nebeneinander bedient werden können, so gilt jede dieser Spielstellen als ein Gerät.

- c) Bei Musikautomaten und ähnlichen Geräten oder Musikanlagen in Diskotheken, die Zahl der Anlagen,
- d) bei Darbietungen und Vorführungen gem. § 2 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 nach der Größe der hierfür benutzten Räume, sowie die Anzahl der Vorführeinrichtungen.

§ 7 Steuersatz

- (1) Der Steuersatz beträgt für jeden angefangenen Kalendermonat der Steuerpflicht für das Bereithalten eines Gerätes (§ 2 Abs. 1)

1. mit Gewinnmöglichkeit 12 vom Hundert der elektronisch gezählten Bruttokasse. Bei Verwendung von Chips, Token und dergleichen ist der hierfür maßgebliche Geldwert zu Grunde zu legen,
2. mit Gewinnmöglichkeit mit
 - Darstellung von Gewalttätigkeiten oder
 - Darstellungen von sexuellen Handlungen oder
 - Kriegsspielen im Spielprogramm (Gewaltspiele)
 erhöht sich der Satz nach Nr. 1 um 3 vom Hundert auf insgesamt 15 vom Hundert,
3. ohne Gewinnmöglichkeit und
 - aufgestellt in einer Spielhalle oder einem ähnlichen Unternehmen im Sinne von § 33i oder § 60a Abs. 3 der Gewerbeordnung: 171,00 €
 - aufgestellt an einem sonstigen Aufstellungsort: 57,00 €
4. bei Geräten ohne Gewinnmöglichkeit mit
 - Darstellung von Gewalttätigkeiten oder
 - Darstellung von sexuellen Handlungen oder
 - Kriegsspielen im Spielprogramm (Gewaltspiele)
 - aufgestellt in einer Spielhalle oder einem ähnlichen Unternehmen im Sinne von § 33i oder § 60a Abs. 3 der Gewerbeordnung: 213,75 €
 - aufgestellt an einem sonstigen Aufstellungsort: 71,25 €

5. Musikautomaten oder ähnlichen Geräten

- aufgestellt in einer Spielhalle oder einem ähnlichen Unternehmen im Sinne von §33i oder § 60a Abs. 3 der Gewerbeordnung: 72,00 €
- aufgestellt an einem sonstigen Aufstellungsort: 24,00 €

Abgestellte aber nicht abgebaute Geräte und Musikautomaten im Sinne von Nrn. 3 – 5 unterliegen bis zu ihrer endgültigen Entfernung vom Aufstellungsort der Steuerpflicht.

(2) Der Steuersatz beträgt für jeden angefangenen Kalendermonat der Steuerpflicht

1. für Musikanlagen in Diskotheken (§ 2 Abs. 1 Nr. 3) 179,00 €
2. bei Darbietungen in Nachtlokalen und vergleichbaren Betrieben (§ 2 Abs. 1 Nr. 4) je angefangene 10 m² konzessionierter Schankfläche (ohne Fläche der Nebenräume) 18,00 €, jedoch mindestens 180,00 €
3. für Vorführungen von Filmen, Videoaufzeichnungen oder anderen Bildträgern mit pornographischem Inhalt (§ 2 Abs. 1 Nr. 5) je Vorführeinrichtung 57,00 €
zzgl. je angefangene 10 m² der für die Zuschauer zur Verfügung stehenden Fläche 18,00 €

Wird in einem Nachtlokal oder vergleichbaren Betrieb neben dem Tatbestand des § 2 Abs. 1 Nr. 4 auch der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Nr. 5 erfüllt, so wird neben der Veranlagung nach Nr. 2 ein Zuschlag von 57,00 € je Vorführung erhoben.

- (3) Tritt im Laufe des Kalendermonats an die Stelle eines Geräts (nach § 2 Abs. 1 Nr. 1) ein gleichartiges Gerät, so wird die Steuer für diesen Kalendermonat nur einmal erhoben.
- (4) Tritt im Laufe des Kalendermonats an die Stelle eines Geräts (§ 2 Abs. 1 Nr. 1) ein anderes Gerät, für das ein höherer Steuersatz gilt, so wird die Steuer für diesen Kalendermonat nach dem höheren Steuersatz erhoben.
- (5) Bei einem Wechsel des Aufstellungsorts eines Geräts gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 im Gemeindegebiet wird die Steuer für den Kalendermonat, in dem die Änderung eintritt, nur einmal berechnet. Dies gilt entsprechend bei einem Wechsel in der Person des Aufstellers; Steuerschuldner für den Kalendermonat, in dem die Änderung eintritt, bleibt der bisherige Aufsteller.

9/6

- (6) Macht der Steuerschuldner (§ 4) glaubhaft, dass bei Geräten gem. Absatz 1 während eines vollen Kalendermonats die öffentliche Zugänglichkeit des Aufstellungsorts nicht gegeben war (z. B. Betriebsruhe, Betriebsferien) oder eine Benutzung des Steuergegenstands für die in § 2 genannten Zwecke aus anderen Gründen nicht möglich war, wird dieser Kalendermonat bei der Steuerberechnung nicht berücksichtigt.

§ 8

Festsetzung und Fälligkeit

- (1) Die Steuer wird durch Steuerbescheid festgesetzt. Die Steuer ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zur Zahlung fällig.
- (2) Beginnt oder endet die Steuerpflicht im Laufe des Kalendervierteljahres so wird die Steuer für dieses Kalendervierteljahr anteilmäßig je angefangenen Kalendermonat berechnet und festgesetzt. Eine durch verspätete Anzeige (§ 9) nicht oder zu wenig festgesetzte Steuer wird durch Steuerbescheid oder Änderungsbescheid festgesetzt und ist innerhalb einer Woche nach Bekanntgabe des Bescheides zur Zahlung fällig (Nachveranlagung).

§ 9

Anzeige-, Meldepflichten, Steueraufsicht

- (1) Die Aufstellung und jede Veränderung, insbesondere Entfernung bzw. Abschaffung eines Gerätes, Musikautomaten oder ähnlichen Gerätes oder einer Musikanlage in Diskotheken im Sinne von § 2 Abs. 1, 2 und 3 ist der Stadtverwaltung innerhalb einer Woche schriftlich anzuzeigen. Dasselbe gilt für die Inbetriebnahme sowie die Einstellung oder Schließung von Einrichtungen, Anlagen oder Betrieben im Sinne von § 2 Abs. 1 Nrn. 4 und 5.
- (2) Anzeigepflichtig ist der Steuerschuldner (§ 4) und der Besitzer, der für einen Steuergegenstand im Sinne von § 2 benutzten Räume oder Grundstücke. Bei der Anzeige von Geräten im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 ist der Aufstellungsort, jede Änderung des eingesetzten Spielprogramms in TV-Spielgeräten, die Art des Gerätes im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1 und § 7 Abs. 1 mit genauer Bezeichnung, der Zeitpunkt der Aufstellung bzw. Entfernung sowie Name und Anschrift des Aufstellers anzugeben.
- (3) Wird die Frist zur Abmeldung des Steuergegenstandes versäumt, wird die Steuer bis zum Ende des Kalendermonats berechnet, in dem die Abmeldung eingeht.

- (4) Ein bei der Berechnung der Steuer nach § 7 Abs. 6 nicht zu berücksichtigender Kalendermonat ist vom Steuerschuldner spätestens eine Woche vor Beginn dieses Zeitraums der Stadt schriftlich mitzuteilen; ist dies aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht möglich, so ist die Mitteilung unverzüglich nachzuholen.
- (5) Beauftragte Mitarbeiter der Stadtverwaltung sind berechtigt, während der üblichen Geschäftszeiten zur Feststellung von Steuertatbeständen die Aufstellungsorte und Veranstaltungsräume zu betreten, zu überprüfen und die für die Steuererklärung erforderlichen Geschäftsunterlagen einzusehen.

§ 10 Steuererklärung

- (1) Der Steuerschuldner hat der Stadt bis zum 20. Tag nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeiten den Inhalt der Bruttokasse anhand eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks, getrennt nach Spielgeräten, mitzuteilen (Steuererklärung). Der Steuererklärung sind alle Zählwerksausdrucke mit sämtlichen Parametern entsprechend § 6 Abs. a für den Meldezeitraum anzuschließen. Erfolgt keine Erklärung, so wird der Kassenninhalt geschätzt.
- (2) Für die Steuererklärung nach Absatz 1 ist der letzte Tag des jeweiligen Kalendervierteljahres als Auslesetag der elektronisch gezählten Bruttokasse zu Grunde zu legen. Für das Folgevierteljahr ist lückenlos an den Auslesetag (Tag und Uhrzeit des Ausdrucks) des Auslesetages des Vorvierteljahres anzuschließen.

§ 11 Ordnungswidrigkeiten

Ordnungswidrig im Sinne von § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 KAG handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig den Anzeigepflichten nach § 9 Abs. 1, 2 und 4 und den Meldepflichten in § 10 Abs. 1 und 2 dieser Satzung nicht nachkommt.

§ 12 Inkrafttreten

Die Satzung tritt zum 01.01.2009 in Kraft.

Anlage 5: Urteil des VG Stuttgart vom 10.10.2007, 16 K 2252/04

16 K 2252/04



1

VERWALTUNGSGERICHT STUTT GART

Im Namen des Volkes
Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwälte

- Kläger -

gegen

Stadt Fellbach,
vertreten durch den Oberbürgermeister,
Marktplatz 1, 70734 Fellbach

- Beklagte -

wegen Vergnügungssteuer

hat die **16. Kammer** des Verwaltungsgerichtes Stuttgart auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 10.10.2007 durch den VRaVG Prof. Schlotterbeck, die RiaVG Zeitler und die RiaVG Wilke sowie den ehrenamtlichen Richter May und die ehrenamtliche Richterin Appel

am **10.10.2007** für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt 2/3, die Beklagte 1/3 der Kosten des Verfahrens.

- 2 -

Tatbestand

I

Der Kläger ist Inhaber eines Unternehmens, welches das Aufstellen und Bereithalten von Spielgeräten in Gaststätten, Spielhallen und an anderen, der Öffentlichkeit zugänglichen Orten zu gewerblichen Zwecken zum Gegenstand hat. Er hielt auch im Stadtgebiet der Beklagten in der Zeit vom 1.4.2003 bis 31.3.2004 an verschiedenen Orten, nämlich im <Zippies Pub> im <Joys> (früher <Ef-Ef>) und in der Spielhalle <Flipp In> Spielgeräte mit und ohne Gewinnmöglichkeit bereit.

II

Die Beklagte veranlagte den Kläger auf der Grundlage ihrer <Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer (Vergnügungssteuersatzung – VS)> vom 31.1.1984 / 27.11.2001 in der rückwirkend zum 1.4.2003 geänderten Fassung vom 12.6.2007 (AS 169 VG-Akte) mit den vier (Änderungs-) Bescheiden vom 13.8.2007 entsprechend der geänderten Bemessungsgrundlage im Falle von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit zu Vergnügungssteuern in Höhe von insgesamt **24*124,32 EUR**, nämlich

für das 2. Quartal 2003	in Höhe von 6*159,04 EUR
für das 3. Quartal 2003	in Höhe von 6*300,73 EUR
für das 4. Quartal 2003	in Höhe von 5*173,30 EUR
für das 1. Quartal 2004	in Höhe von 6*491,25 EUR.

Die Beklagte änderte mit diesen Bescheiden ihre **Bescheide vom 11.7.2003, vom 14.10.2003, vom 13.1.2004 und vom 13.4.2004**, mit denen der Kläger auf der Grundlage der Vergnügungssteuersatzung vom 31.1.1984 / 27.11.2001 nach Maßgabe des pauschalen Stückzahlmaßstabes jeweils zu höheren Vergnügungssteuern veranlagt worden war und zwar in Höhe von insgesamt **35*640,00 EUR**, nämlich

für das 2. Quartal 2003	in Höhe von 9*180,00 EUR
für das 3. Quartal 2003	in Höhe von 9*060,00 EUR
für das 4. Quartal 2003	in Höhe von 8*400,00 EUR
für das 1. Quartal 2004	in Höhe von 9*000,00 EUR.

- 3 -

III

Der Kläger erhob **Anfechtungswidersprüche** sowohl gegen die 4 Änderungsbescheide vom 13.8.2007 als auch gegen die ursprünglichen Bescheide vom 11.7.2003, vom 14.10.2003, vom 13.1.2004 und vom 13.4.2004. Die Beklagte wies die Widersprüche mit den beiden **Widerspruchsbescheiden vom 3.5.2004 und vom 22.8.2007** zurück; die Widerspruchsbescheide wurden am 4.5.2004 bzw. am 24.8.2007 zugestellt.

IV

Der Kläger hat am 7.6.2004 (Montag) beim Verwaltungsgericht Stuttgart **Anfechtungsklage** gegen die Beklagte wegen der ursprünglichen Steuerbescheide vom 11.7.2003, vom 14.10.2003, vom 13.1.2004 und vom 13.4.2004 eingereicht und hat sodann die (Änderungs-) Bescheide vom 13.8.2007 mit dem Prozess leitenden **Schriftsatz vom 26.9.2007** in diese Klage einbezogen.

Der Kläger macht geltend: Die rückwirkend zum 1.4.2003 geänderte Vergnügungssteuersatzung vom 12.6.2007 sei unwirksam. Sie verstoße gegen das rechtsstaatliche Verbot der echten Rückwirkung von Satzungen vorschrieben und gegen Art. 105 IIa GG, weil Bemessungsgrundlage im Falle von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nach wie vor das Stückzahlprinzip sei, falls eine Steuererklärung nicht abgegeben worden sei (120 EUR bzw. 240 EUR je Spielgerät). Die neuerdings gewählte Bemessungsgrundlage im Falle von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, nämlich 15 v. H. des Einspielergebnisses, mindestens 60 EUR und höchstens 120 EUR bzw. mindestens 120 EUR und höchstens 240 EUR, verstoße gegen das Willkürverbot (Art. 3 I GG).

Der Kläger beantragt,

die vier (Änderungs-) Bescheide der Beklagten vom 13.8.2007 und deren Widerspruchsbescheid vom 22.8.2007, soweit er den Veranlagungszeitraum vom 1.4.2003 bis 31.3.2004 betrifft, aufzuheben.

Die Beklagte beantragt,

- 4 -

die Klage abzuweisen.

Sie erwidert: Die geänderte Vergnügungssteuersatzung genüge den Voraussetzungen, welche die neuere höchstrichterliche Rechtsprechung des BVerwG in den Urteilen vom 13.4.2005 (vgl. NVwZ 2005, 1325 und BVerwGE 123, 218 = GewArch 2005, 332 = DVBl 2005, 1208 = DÖV 2005, 956 = NVwZ 2005, 1316) im Falle von Vergnügungssteuern in Bezug auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit aufgestellt habe.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den vorgetragenen Inhalt der von den Beteiligten gewechselten Schriftsätze sowie auf die von der Beklagten vorgelegte Steuerakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

I

Die Klage hat keinen Erfolg.

1

Die Klage mit den geänderten Klageanträgen ist nicht als Klägeränderung anzusehen. Der Klageantrag wurde lediglich an die während des Klageverfahrens betragsmäßig geänderten, die früheren Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten vom 11.7.2003, vom 14.10.2003, vom 13.1.2004 und vom 13.4.2004 ersetzenden **Steuerbescheide der Beklagten vom 13.8.2007** angepasst, ohne dass sich der Klagegrund, nämlich der Veranlagungszeitraum (1.4.2003 bis 31.3.2004) sowie die Zahl und Art der veranlagten Spielgeräte, geändert hätte (vgl. § 173 VwGO in Verbindung mit § 264 Nr. 2 ZPO).

2

Die Klage mit den geänderten Klageanträgen ist als Anfechtungsklage zwar **zulässig**. Sie ist aber **unbegründet**. Die angefochtenen vier (Änderungs-) Bescheide der Beklagten vom 13.8.2007 und deren Widerspruchsbescheid vom 22.8.2007, soweit er den

- 5 -

Veranlagungszeitraum vom 1.4.2003 bis 31.3.2004 betrifft, ^{die} verletzen Rechte des Klägers nicht. Sie sind rechtmäßig und haben deshalb nicht aufgehoben werden dürfen (§ 113 I 1 VwGO). Sie sind nach Maßgabe der <Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer (Vergnügungssteuersatzung - VS)> der Beklagten vom 31.1.1984 / 27.11.2001 in der rückwirkend zum 1.4.2003 geänderten Fassung vom 12.6.2007 erlassen worden. Diese Satzung ist rechts^gültig. Sie ist in einem ordnungsgemäßen Rechtssetzungsverfahren zustande gekommen und genügt auch inhaltlich den Anforderungen, welche die Gesetze an die Erhebung von Vergnügungssteuern stellen.

3

a)

Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten verstößt nicht gegen die **Richtlinie 77/388/EWG** (6. EG-Richtlinie) des Rates vom 17.5.1977 (ABl. EG Nr. L 388 S. 1) in der Fassung der **Richtlinie 91/680/EWG** vom 16.12.1991 (ABl. EG Nr. L 376 S. 1). Sie steht im Einklang mit **Art. 13 Teil B Buchst. f RL 77/388/EWG**. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH, Urt. vom 17.2.2005 - C 453/02, C 462/02, C 453/02 und C 462/02 -, EuGHE I 2005, 1131 = DVBl 2005, 567), wonach ein Aufsteller von Geldspielautomaten sich auf die Umsatzsteuerfreiheit seiner Umsätze nach Art. 13 Teil B Buchst. f RL 77/388/EWG berufen kann, wenn die Umsätze aus dem Betrieb von Glücksspielgeräten durch öffentliche Spielbanken umsatzsteuerfrei sind, und zwar unabhängig von der Spielbankabgabe, beruht auf dieser Richtlinienbestimmung und betrifft daher nur die Umsatzsteuer (BFH, Beschl. vom 1.2.2007 - II B 51/06 - BFH/NV 2007, 987 <juris>). Sie lässt sich nicht auf die verfassungsrechtliche Beurteilung der Vergnügungssteuer nach Art. 3 I GG übertragen (vgl. dazu NdsOVG, Beschl. vom 22.3.2007 - 9 ME 84/07 -, NVwZ-RR 2007, 551).

b)

Die Vergnügungssteuersatzung verstößt auch nicht gegen **Art. 33 RL 77/388/EWG**. Diese Bestimmung verbietet es den Mitgliedstaaten, Steuern, Abgaben und Gebühren beizubehalten oder einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Eine allgemeine Abgabe im Sinne des Art. 33 RL 77/388/EWG liegt nicht vor, wenn sie nur auf bestimmte Erzeugnisse angewandt wird (EuGH, Urt. vom 17.9.1997 - C 347/95 -, Slg.

- 6 -

1997, 4923/4935, Tz. 36) und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat erfasst, sondern unter Ausschluss eines erheblichen Teils der wirtschaftlichen Vorgänge erhoben wird (EuGH, Urt. vom 17.9.1997 - C 130/96 -, Slg. 1997, 5065/5071, Tz. 17). Die Vergnügungssteuer wird nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes, sondern nur auf einer Stufe (BFH, Beschl. vom 1.2.2007 - II B 51/06 -, a. a. O.) erhoben. Sie knüpft ausschließlich an die Benutzung der Spielautomaten, nicht aber an ihre Herstellung oder ihren Verkauf an und zielt nicht darauf ab, sämtliche Umsätze zu erfassen (vgl. EuGH, Urt. vom 9.3.2000 - C 437/97 -, Slg. 2000, 1157 = NVwZ-RR 2000, 705). Sie ist eine auf Spiele beschränkte örtliche Abgabe und bereits von daher nicht geeignet, das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beeinträchtigen, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten belastet (BVerwG, Beschl. vom 31.3.1997 - 8 B 51.97 -, Buchholz 401.68 Nr. 30; OVG SH, Urt. vom 22.4.1998 - 2 K 3/95 -, NVwZ 1999, 1371). Die <Allgemeinheit> der europäischen Umsatzsteuer besteht jedoch gerade darin, dass der gesamte Waren- und Dienstleistungsverkehr von ihr betroffen wird (vgl. BVerwG, Urt. vom 22.12.1999, NVwZ 2000, 933 = BWGZ 2000, 214 = DVBl 2000, 913 = KStZ 2000, 233; ThürOVG, Beschl. vom 19.12.2002, KStZ 2004, 71; OVG SH, Urt. vom 18.10.2006 - 2 LB 11/04 - <juris>; OVG NW, Urt. vom 6.3.2007 - 14 A 608/05 -, KStZ 2007, 94 = NWVBl 2007, 351; NdsOVG, Beschl. vom 22.3.2007 - 9 ME 84/07 -, NVwZ-RR 2007, 551; a. A. NdsOVG, Beschl. vom 1.3.2006 - 13 ME 480/05 -, NVwZ 2006, 1316).

c)

Das in Artikel 105 IIa GG enthaltene **Verbot von gleichartigen Steuern** wird seit jeher dahin ausgelegt, dass es sich nicht auf die herkömmlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern erstreckt, zu denen die Vergnügungssteuer zählt (vgl. etwa BVerfG, Beschluss vom 26. Februar 1985 - 2 BvL 14/84 -, BVerfGE 69, 174, 183; BVerfG, Beschl. vom 3. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 -, NVwZ 2001, 1264). Der Umstand, dass die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte nicht mehr nach dem Stückzahlmaßstab erhoben wird, bedeutet nicht, dass sie nun keine der traditionellen Steuern in dem oben genannten Sinne wäre mit der Folge, dass ein Verstoß gegen das Gleichartigkeitsverbot in Betracht zu ziehen ist. Die Vergnügungssteuer für Spielautomaten wurde früher (zulässigerweise) nur deshalb nach dem Stückzahlmaßstab erhoben, weil eine praktikable Möglichkeit zu einer wirklichkeitsnahen Besteuerung nicht gegeben war (vgl. hierzu BVerfG, Urteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76, 102). In dieser Entscheidung wurde bereits

- 7 -

zum Ausdruck gebracht, dass im Grunde die wirklichen Einnahmen besteuert werden müssten. Die nun erfolgte Änderung des Steuermaßstabes ändert damit nichts an dem Befund, dass die Vergnügungssteuer auch für die hier in Rede stehenden Geldspielgeräte eine herkömmliche Gemeindesteuer bleibt, die nicht gleichartig mit bundesgesetzlich geregelten Steuern ist (OVG NW, Urt. vom 5.6.2007 – 14 A 527/05 -<juris>).

d)

Entgegen der Auffassung des Klägers führt auch die nach der Vergnügungssteuersatzung der Beklagte vorgesehene **prozentuale Besteuerung des Spieleinsatzes** nicht zur Annahme der Nichtigkeit der Vergnügungssteuersatzung. Die Verwendung des Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage ändert nichts am Charakter der Steuer als Vergnügungssteuer. Es handelt sich weiter um eine indirekte Aufwandsteuer, die auf Abwälzbarkeit angelegt ist. Das bedeutet jedoch nicht, dass dem Steuerschuldner (d. h. dem Veranstalter des Vergnügens) die rechtliche Gewähr geboten wird, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag - etwa wie einen durchlaufenden Posten - von der vom Steuertatbestand der Idee nach als Steuerträger gemeinten Person ersetzt erhalten (BFH, Beschl. vom 1.2.2007 - II B 51/06 -, a. a. O.). Das Gesetz überlässt es dem Steuerschuldner, den Steuerbetrag in die Kalkulation einzubeziehen und die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens trotz der Steuer zu wahren. Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 3. 5.2001 (NVwZ 2001, 1264 = DVBl 2001, 1135 = JuS 2002, 93) sinngemäß ausgeführt, die Frage, ob die Besteuerung von Spielautomaten an dem individuellen wirklichen Vergnügungsaufwand als sachgerechtem Maßstab ausgerichtet werden müsse, der sich wiederum in dem mit dem jeweiligen Gerät konkret erzielten Umsatz widerspiegele, werde der Satzungsgeber für die künftige Besteuerung einer erneuten Prüfung zu unterziehen haben. Daraus folgt, dass das **Einspielergebnis** grundsätzlich als zulässiger Maßstab für die Vergnügungssteuer in Betracht kommen kann (OVG SH, Urt. vom 18.10.2006 - 2 LB 11/04 - <juris>; SächsOVG, Beschl. vom 19.12.2006 - 5 BS 242/06 -, KStZ 2007, 97 = NVwZ-RR 2007, 553; vgl. auch HessVGH, Beschl. vom 23.3.2007, KStZ 2007, 133 = NVwZ-RR 2007, 554). Im Übrigen hat das BVerwG in seinem bereits oben zitierten Urteil vom 13.4. 2005 - 10 C 5/04 - (BVerwGE 123, 218 = NVwZ 2005, 1316 = DVBl 2005, 1208 = DÖV 2005, 956) zum Ausdruck gebracht, dass ein an den Einspielergebnissen der Geldspielgeräte anknüpfender Steuermaßstab den zu besteuern den Vergnügungsaufwand der Spieler ungleich **wirklichkeitsnäher** als der pauschale Stückzahlmaßstab erfasst.

- 8 -

Auch das Vorbringen des Klägers in der mündlichen Verhandlung, die Anknüpfung an die **Bruttokasse** ohne Abzug der von ihm zu entrichtenden Umsatzsteuer sei kein geeigneter Steuermaßstab, begründet keine durchgreifenden Bedenken gegen die Gültigkeit der Vergnügungssteuersatzung. Abgesehen davon, dass es keinen Grundsatz gibt, dass von Bruttoeinnahmen nicht zwei Steuern nebeneinander erhoben werden dürfen (OVG NW, Urt. vom 6.3.2007 - 14 A 608/05 -, KStZ 2007, 94), kann darin schon deshalb keine "unzulässige Doppelbesteuerung" gesehen werden, weil der Steuergegenstand, wie bereits ausgeführt wurde, ein anderer ist (Hess. VGH, Beschl. vom 23.03.2007 - 5 TG 332/06 - NVwZ-RR, 2007, 554). Während mit der Mehrwertsteuer der von dem Unternehmer erzielte Umsatz belastet wird, ist Bezugspunkt der Spielapparatesteuer der Aufwand der Automatenspieler, der sich in den für ihr Spielvergnügen investierten Spieleinsätzen niederschlägt. Zu diesem Aufwand gehören die Spieleinsätze auch insoweit, als der Automatenaufsteller in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Kasseneinhalts der Mehrwertsteuerpflicht unterliegt und dementsprechend Mehrwertsteuer abzuführen hat. Entgegen der Auffassung des Klägers ist es deshalb gerade der Charakter der Spielapparatesteuer als Aufwandsteuer, der die Zugrundelegung der nicht bereinigten Bruttokasse bei der Bemessung dieser Steuer rechtfertigt. Hiervon ausgehend kann sich lediglich die Frage stellen, ob für den Automatenaufsteller unter Berücksichtigung der Steuerlast, die für ihn mit der Mehrwertsteuer als umsatzbezogener Steuer verbunden ist, die Möglichkeit der kalkulatorischen Abwälzung der nach der unbereinigten Bruttokasse berechneten Spielapparatesteuer verbleibt (zum Erfordernis der kalkulatorischen Abwälzbarkeit: Hess. VGH, Beschl. vom 12.08.2004 - 5 N 42287/98 - KStZ 2004, 192 ff., mit Rechtsprechungsnachweisen). Letzteres ist bei den hier in Rede stehenden Steuersätzen und der von dem Kläger geltend gemachten steuerlichen Gesamtbelastung, die sich daraus ergibt, jedenfalls in der Regel gewährleistet. Der Vorteil des im Satzungsrecht der Beklagten sowohl für Gewinnspielgeräte als auch für Unterhaltungsspielgeräte in der Kombination mit Höchstbeträgen als "Kappungsgrenzen" vorgesehenen Bruttokassenmaßstabs besteht gerade darin, dass mit ihm weitaus besser als mit dem früher verwendeten Wahrscheinlichkeitsmaßstab der Stückzahl eine wirtschaftliche Erdrosselung vermieden werden kann, denn die steuerliche Belastung passt sich bei dieser Bemessung den tatsächlichen Einspielergebnissen an und erfasst so wirklichkeitsgerecht den tatsächlichen Spieleraufwand.

Entgegen der Auffassung des Klägers führt auch die nach der Vergnügungssteuersatzung der Beklagte vorgesehene **Mindeststeuerregelung** nicht zur Annahme der Nichtigkeit der Vergnügungssteuersatzung. Denn es ist legitim mit der Spielautomatensteuer auch eine Eindämmung der Spielsucht als Lenkungsziel zu verfolgen (vgl. BVerfG, Beschl. vom 1.3.1997 - 2 BvR 1599/89 -, NVwZ 1997, 573; ThürOVG, Beschl. vom 19.12.2002 - 4 EO 489/02 -, KStZ 2004, 71). Hierzu kommt neben einer Pauschalsteuer als Auffangsteuer (vgl. BVerwG, Ur. vom 3.3.2004 - 9 C 3.03 -, BVerwGE 120, 175 [184 ff.]) auch eine stückzahlbezogene, spieleinsatzunabhängige Mindeststeuer in Betracht (vgl. BVerwG, Ur. vom 13.4.2005 - 10 C 5.04 -, BVerwGE 123, 218). Anhaltspunkte dafür, dass der von der Beklagten gewählte Ersatzmaßstab für die Mindeststeuer dazu führt, den primären, den Vergnügungsaufwand der Spieler angemessen abbildenden Maßstab in seiner tatsächlichen Besteuerungswirkung in Frage zu stellen, sind nicht feststellbar (vgl. Sächs. OVG, Beschl. vom 19.12.2006 - 5 BS 242/06 - KStZ 2007, 97-98 = SächsVBl 2007, 131-132 = ZKF 2007, 138-140 = NVwZ-RR 2007, 553-554).

Auch der Einwand des Klägers, die in der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vorgesehene **Höchstbetragsregelung** verstoße erneut gegen den von der Rechtsprechung als unzulässig erachteten Stückzahlmaßstab, führt nicht zur Annahme der Nichtigkeit der Vergnügungssteuersatzung. Würde dem steuerpflichtigen Personenkreis durch das neue Satzungsrecht tatsächlich die Möglichkeit der Wahl zwischen der Anwendung des Wirklichkeitsmaßstabs der Bruttokasse und der Anwendung des Stückzahlmaßstabs eingeräumt, so wäre dies in der Tat problematisch, denn ein rechtswidriger Besteuerungsmaßstab, wie ihn bei Fehlen eines wenigstens lockeren Bezuges zum tatsächlichen Vergnügungsaufwand der Stückzahlmaßstab darstellt, kann nicht durch freiwillige "Unterwerfung" unter diesem Maßstab rechtmäßig werden. Davon abgesehen verbietet sich aus Gründen der gebotenen gleichmäßigen Besteuerung auch ein allein von entsprechender Willensbekundung der steuerpflichtigen Personen abhängig gemachter Maßstabswechsel (zu den Bedenken vgl. auch VG Arnsberg, B. v. 18.08.2006 - 5 L 64606 - GemHH 2006, 235). Von einer "Maßstabsoption" in diesem Sinne ist bei der vorliegenden Vergnügungssteuersatzung jedoch nicht auszugehen. Die Satzung will vielmehr mit der genannten Regelung auf der Grundlage einer Besteuerung nach der Bruttokasse den Verzicht auf den Nachweis des konkreten Einspielergebnisses ermöglichen. Letzteres wird dadurch erreicht, dass das steuerpflichtige Unternehmen die Möglichkeit erhält, sich für eine Besteuerung in der Höhe zu entscheiden, die der jeweils einschlägigen Kappungsgrenze in § 3 II der Satzung entspricht. Die Rechtfertigung für die

- 10 -

damit verbundene Zugrundelegung des Höchstbetrages ergibt sich aus der der Gemeinde zustehenden Schätzungsbefugnis bei Nichtvorlage der erforderlichen Belege. Die tatsächlich erzielte - aber nicht nachgewiesene - Bruttokasse wird auf eine Höhe eingeschätzt, die für die Anwendung des vorgesehenen Höchstbetrages jedenfalls ausreicht. Dagegen sind durchgreifende Bedenken nicht zu erheben, so dass sich das gegen die Gültigkeit des Satzungsrechts gerichtete Vorbringen des Klägers auch in diesem Punkt als unberechtigt erweist (vgl. Hess. VGH, Beschl. vom 10.04.2007 - 5 TG 3116/06, HGZ 2007, 205-208 = KStZ 2007, 131-133 = LKRZ 2007, 267-270 = Gemeindehaushalt 2007, 163-165).

Einem **Steuersatz in Höhe von 15 v. H.** kommt keine erdrosselnde Wirkung zu. Das grundsätzlich **weite Ermessen des Satzungsgebers** hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes wird lediglich durch das rechtsstaatliche Übermaßverbot einer Erdrosselungswirkung als äußerster Grenze der Besteuerung eingeschränkt (BVerwG, Beschl. vom 7.1.1998, NVwZ-RR 1998, 672 = KStZ 1998, 238 = DVBl 1998, 1223 = DÖV 1998, 734). Die steuergesetzliche Regelung darf daher nicht so beschaffen sein, dass sie mit ihrer Lenkungsfunktion die Aufstellung der Spielgeräte in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich unmöglich macht, sie also eine <erdrosselnde> Wirkung ausübt, da dies einen Eingriff in die Berufswahl des Art. 12 I GG darstellen würde (BVerwG, Beschl. vom 7.1.1998, a. a. O. mit weiteren Nacheisen; BVerwG, Urf. vom 22.12.1999, BVerwGE 110, 237 = DVBl. 2000, 910 = BWGZ 2000, 210 = KStZ 2000, 154 = NVwZ 2000, 936).

Die Rüge des Klägers, die Satzung leide wegen fehlender - bzw. nicht hinreichend dokumentierter - abwägender Berücksichtigung der Interessen seiner Branche an einem zur Nichtigkeit führenden Abwägungsmangel, geht fehl. Wie aus der Ratsvorlage 968.41 - 2007 - und der Niederschrift über die öffentliche Sitzung des Gemeinderats vom 12.6.2007 folgt, ist sich der Rat der Stadt Fellbach durchaus der wirtschaftlichen Bedeutung der Vergnügungssteuer für die betroffenen Unternehmen im Stadtgebiet bewusst gewesen. Das Verbot von Steuern mit erdrosselnder Wirkung ist ihm präsent gewesen. Wenn sich der Rat vor diesem Hintergrund, auch in Kenntnis der Verlautbarungen des Gemeindetages Baden-Württemberg dazu, bei welchen Steuersätzen die bisherigen - von der Gemeinde nicht als erdrosselnd bewerteten - Steuereinnahmen weiterhin erzielt werden können, für einen Steuersatz von 15 v.H. (für den Rückwirkungszeitraum begrenzt auf den vorherigen, nach Stückzahl bemessenen

- 11 -

Pauschalbetrag als Höchstbetrag) entschieden hat, so ist dies, sollte man dies überhaupt als Gültigkeitsvoraussetzung fordern, vom Abwägungsvorgang her hinreichend. Genauere Berechnungen dazu, zu welchen konkreten Steuerbelastungen dieser Steuersatz - abgesehen von der Maximalbesteuerung bei unterbleibender Steueranmeldung - führen wird, bedurfte es jedenfalls nicht. Auch das hierauf aufbauende Ergebnis, auf das sich die gerichtliche Prüfung schwerpunktmäßig zu beziehen hat, ist rechtlich beanstandungsfrei. Der Kläger hat nicht substantiiert dargelegt, dass der Steuersatz von 15 v. H., begrenzt für den Rückwirkungszeitraum auf die genannten Höchstbeträge, eine gegen Art. 12 I GG verstoßende erdrosselnde Wirkung für einen durchschnittlichen Betreiber im Stadtgebiet haben könnte. Anlass, allein aufgrund der bloßen Behauptung von Amts wegen weitere Ermittlungen über die wirtschaftlichen Gegebenheiten anzustellen, bestehen nicht. Dass die Zahl der Gewinnspielgeräte insgesamt bzw. die Zahl gerade der Spielhallen in der Stadt Fellbach infolge der hier streitigen Steuer signifikant zurückgegangen sei, sind nach der Ratsvorlage beigefügten Erhebung nicht ersichtlich. Damit ist nicht ersichtlich, dass der Kläger oder andere Automatenaufsteller auf Grund der Vergnügungssteuer generell aus wirtschaftlichen Gründen nicht mehr in der Lage wären, ihren Beruf als Spielautomatenaufsteller auszuüben (vgl. auch NdsOVG, Beschl. vom 22.3.2007 - 9 ME 84/07 -, NVwZ-RR 2007, 551; vgl. auch OVG NW, Ur. vom 6.3.2007, a. a. O. <13 v. H.>).

e)

Entgegen der Auffassung des Klägers verstößt die Vergnügungssteuersatzung der Beklagte nicht gegen Art. 3 I GG, wenn zwar Spielautomaten in (gewerblichen) **Spielhallen** der Vergnügungssteuer unterfallen, aber Spielautomaten in öffentlich konzessionierten **Spielbanken** nicht mit einer Vergnügungssteuer belegt werden (vgl. BFH, Beschl. vom 1.2.2007 - II B 51/06 -, a. a. O.). Es liegen insoweit unterschiedliche und im Ergebnis nicht vergleichbare (= nicht gleichartige) Sachverhalte vor, die einen sachlichen Grund für eine unterschiedliche Behandlung bieten (BFH, Beschl. vom 21.02.1990 - II B 98/89 -, NVwZ 1990, 903 mit weiteren Nachweisen). Für die Aufstellung der Spielgeräte, die der Spielgerätesteuer unterworfenen sind, gelten die Vorschriften der Gewerbeordnung (§§ 33c ff GewO). Danach unterliegt die technische Zulassung der Geräte bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr zu hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (§ 33e GewO), um den Unterhaltungscharakter der Geräte zu wahren. Gemäß § 33h Nr. 1 GewO finden diese gewerblichen Vorschriften auf Spielgeräte, die in Spielbanken aufgestellt sind, keine Anwendung. Sie sind uneingeschränkt zum Glückspiel

- 12 -

geeignet, aber nur auf Grund einer eigens erteilten staatlichen Konzession erlaubt. Sie sind auch von der allgemeinen Besteuerung (weitgehend) ausgenommen, unterliegen aber stattdessen einer eigenen Besteuerung in Form der Spielbankabgabe nach dem SpBG, die - ertragsabhängig - zwischen 50 v. H. und 60 v. H. beträgt (§ 7 SpBG). Die Gegebenheiten sind demnach so unterschiedlich, dass die Freistellung der Spielbanken von der Spielgerätesteuernicht gegen Art. 3 I GG verstößt (BVerwG, Beschl. vom 28.8.2007 – 9 B 14.07 -; OVG SH, Urt. vom 18.10.2006 - 2 LB 11/04 - <juris>).

f)

Soweit sich die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 12.6.2007 Rückwirkung auf 1.2.2003 beimisst, liegt entgegen der Auffassung des Klägers keine echte, sondern lediglich eine sog. **unechte Rückwirkung** vor. Nach der Rechtsprechung des BVerfG (Urt. vom 23.11.1999 - 1 BvF 1/94 -, BVerfGE 101, 239 = NJW 2000, 413) liegt eine unechte Rückwirkung bzw. eine tatbestandliche Rückanknüpfung dann vor, wenn das Gesetz - wie hier die Vergnügungssteuersatzung - auf in der Vergangenheit begründete, aber noch nicht abgeschlossene Sachverhalte einwirkt. Eine unechte Rückwirkung in diesem Sinne ist mit den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen des Art. 20 III GG, insbesondere des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit, vereinbar. Diese Grundsätze gelten heute allgemein auch für das kommunale Satzungsrecht (vgl. OVG NW, Urt. vom 6.3.2007, a. a. O.; HessVGH, Beschl. vom 10.4.2007, KStZ 2007, 131; vgl. auch BVerwG, Beschl. vom 28.8.2007 – 9 B 16.07 - <juris>).

II

Die **Kostenentscheidung** beruht auf § 154 I VwGO und auf der entsprechenden Anwendung des § 155 II VwGO. Die Beklagte hat sich dadurch, dass sie ihre Vergnügungssteuersatzung geändert und auf dieser Grundlage die ursprünglich angefochtenen Steuerbescheide zu Gunsten des Klägers geändert hat, in die Rolle einer teilweise unterlegenen Partei begeben. Das Gericht bewertet das Obsiegen des Klägers mit 1/3 (noch geforderte 11*526,68 EUR zu ursprünglich geforderten 35*640,00 EUR).

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen dieses Urteil ist die Berufung nur gegeben, wenn sie auf Antrag vom Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg zugelassen wird. Der Zulassungsantrag kann

- 13 -

beim Verwaltungsgericht Stuttgart mit Sitz in Stuttgart innerhalb eines Monats gestellt werden. Innerhalb von 2 Monaten sind die Gründe darzulegen, aus denen die Berufung zuzulassen ist; die Begründung, sofern sie nicht schon mit dem Zulassungsantrag vorgelegt worden ist, ist beim Verwaltungsgerichtshof Baden- Württemberg mit Sitz in Mannheim einzureichen.

Auf das Erfordernis eines Prozessbevollmächtigten oder einer Vertretung nach Maßgabe des § 67 I VwGO wird hingewiesen.

gez. Prof. Schlotterbeck

Zeitler

Wilke

Beschluss

Der Wert des Streitgegenstandes wird auf **35.640 EUR** festgesetzt (§ 52 III GKG).

gez. Prof. Schlotterbeck

Zeitler

Wilke

Ausfertigt/Beglaubigt
Stuttgart, den 5.10.2007
Verwaltungsgericht Stuttgart
Ulrichsbein in der Geschäftsstelle



[Handwritten Signature]
Dierolf
Gerichtsschreiber

Literaturverzeichnis

Bahr, Martin: Glücks- und Gewinnspielrecht, Eine Einführung in die wichtigsten rechtlichen Aspekte, 2. Auflage, Berlin 2007

Diegmann, Heinz/Hoffmann, Christof/Ohlmann, Wolfgang: Praxishandbuch für das gesamte Spielrecht, Stuttgart 2008

Dols, Heinz/Plate, Klaus: Kommunalrecht Baden-Württemberg, 6. Auflage, Stuttgart 2005

Driehaus, Hans-Joachim (Hrsg.): Kommunalabgabenrecht, Kommentar, Berlin, Loseblatt, 38. Lfg., Stand März 2008

Faiß, Konrad: Das Kommunalabgabenrecht in Baden-Württemberg, Vorschriftensammlung und Kommentar zum Kommunalabgabengesetz, Stuttgart u.a., Loseblatt, 55. Lfg., Stand Oktober 2006

Fromm, Klaus: Haben die Gemeinden ein Steuererfindungsrecht?, in: KStZ, 21. Jg., 1/1972, S. 1-4

Gern, Alfons: Kommunalrecht Baden-Württemberg, 9. Auflage, Baden-Baden 2005

Gössl, Ernst/Reif, Karl: Kommunalabgabengesetz (KAG) für Baden-Württemberg, Kommentar, Wiesbaden, Loseblatt, 26. Lfg., Stand Dezember 2008

Hahn, Dittmar: Neuregelungen zum gewerblichen Spielrecht, in: GewArch, 53. Jg., 3/2007, S. 89-97

Henneke, Hans-Günter/Pünder, Hermann/Waldhoff, Christian: Recht der Kommunalfinanzen, Abgaben, Haushalt, Finanzausgleich, München 2006

Kasper, Andreas: Kommunale Steuern, Stuttgart 2006

Konrad, Klaus: Mündliche und schriftliche Befragung, Ein Lehrbuch, 5. Auflage, Landau 2007

Köster, Bernd: Abschied vom Stückzahlmaßstab bei der Vergnügungssteuererhebung für Spielautomaten?, in: KStZ, 54. Jg., 10/2005, S. 181-183

Köster, Bernd: Der Stückzahlmaßstab bei der Vergnügungssteuererhebung – ein Abschied auf Raten, in: KStZ, 56. Jg., 5/2007, S. 81-84

Landmann/Rohmer: Gewerbeordnung und ergänzende Vorschriften, Band 1, Gewerbeordnung, Kommentar, München, Loseblatt, 51. Lfg., Stand November 2007

Merfert-Diete, Christa: Daten, Zahlen und Fakten, in: Deutsche Hauptstelle für Suchtfragen e.V. (Hrsg.): Jahrbuch Sucht 2008, Geesthacht 2008, S. 7-22

Meyer, Gerhard: Glücksspiel – Zahlen und Fakten, in: Deutsche Hauptstelle für Suchtfragen e.V. (Hrsg.): Jahrbuch Sucht 2008, Geesthacht 2008, S. 120-137

Odenthal, Hans-Jörg: Rechtsprobleme der neuen Spielverordnung, in: ZfWG, 1. Jg., 6/2006, S. 286-291

Paschke Frhr. v. Senden, Manfred: Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte – Verhältnis von Umsatzsteuer und Vergnügungssteuer –, in: GewArch, 53. Jg., 7/2007, S. 280-285

Ramin, Ralf: Das „Görlitzer Modell“ zur Besteuerung von Spielapparaten und –automaten, in: KStZ, 55. Jg., 4/2006, S. 68-71 und 5/2006, S. 88-92

Rhein, Kay-Uwe: Die kleinen kommunalen Steuern, Diss. Universität Osnabrück, Stuttgart u.a. 1997

Rosenzweig, Klaus: Abschied vom Stückzahlmaßstab bei der Spielgerätesteuer?, in: NST-Nachrichten, 8-9/2005, S. 184-188

Schmitt, Susanne: Inhalt, verfassungsrechtliche Stellung und Bedeutungsgehalt der kommunalen Finanzhoheit, Diss. Universität Würzburg 1995, Stuttgart u.a. 1996

Schönleiter, Ulrich: Föderalismusreform und Gewerberecht – Erste Gedanken zur neuen Rechtslage, in: GewArch, 52. Jg., 9/2006, S. 371-373

Schwarting, Gunnar: Kommunale Steuern, Grundlagen – Verfahren – Entwicklungstendenzen, 2. Auflage, Berlin 2007

Sipp-Mercier, Béatrice: Vergnügungssteuer auf Spielgeräte, in: KStZ, 42. Jg., 12/1993, S. 227-231

Sora, Kim: Das Ende der Fun Games: die neue Spielverordnung, in: ZfWG, 1. Jg., 2/2006, S. 1-4

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Finanzen und Steuern, Steuerhaushalt, 4. Quartal und Jahr 2006, Wiesbaden 2007

Suhr, Jürgen: Das kommunale Steuerfindungsrecht, in: ZKF, 43. Jg., 1/1993, S. 2-7 und 2/1993, S. 29-35

Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008

Winands, Günter: Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden, in JuS, 26. Jg., 12/1986, S. 942-950

Wolff, Heinrich Amadeus: Die kommunale Spielgerätesteuern und ihr Bemessungsmaßstab, in: NVwZ, 24. Jg., 11/2005, S. 1241-1246

Erklärung nach § 36 Abs. 3 APrO

Ich versichere, dass ich diese Diplomarbeit selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe.

Ludwigsburg, 04. März 2009

Tanja Göttle