

# Beschluss Az. 1 BvL 8/05\*

BVerfG

4. Februar 2009

## Leitsätze

1. Will der Landesgesetzgeber eine Steuer als örtliche Aufwandsteuer nach Art.105 Abs.2a Satz1 GG (hier Spielgerätesteuer) ausgestalten, die ihren Merkmalen nach dem Typus einer Aufwandsteuer entsprechen kann, bleibt seine Gesetzgebungskompetenz grundsätzlich von dem verwendeten Besteuerungsmaßstab und der Abwälzbarkeit der indirekt erhobenen Steuer unberührt.

2. Die Verwendung des Stückzahlmaßstabs für die Besteuerung von Gewinnspielautomaten verletzt unter den heutigen Gegebenheiten den allgemeinen Gleichheitssatz (Art.3 Abs.1 GG).

## Tenor

- 1 §4 Absatz 1 des Hamburgischen Spielgerätesteuergesetzes vom 29. Juni 1988 (Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt Seite 97) in der Fassung der Änderung vom 7. Dezember 1994 (Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt Seite 363) ist mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes unvereinbar. Die Vorschrift bleibt für den Zeitraum bis zum Außerkrafttreten des Spielgerätesteuergesetzes am 1. Oktober 2005 weiter anwendbar.

## Gründe

- 2 A.
- 3 Die Vorlage betrifft die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs für die Besteuerung von Geldgewinnspielautomaten nach dem Hamburgischen

---

\*<http://openjur.de/u/175991.html> (= openJur 2011, 25812)

Spielgerätesteuergesetz (SpStG).

- 4 I.
- 5 1. Die Steuer für das Bereithalten von Spielgeräten zählt zu den seit Jahrhunderten erhobenen Vergnügungsteuern. Die Vergnügungsteuer beruht auf dem Gedanken, dass demjenigen, der sich ein Vergnügen leistet und dafür Finanzmittel aufwendet, auch eine zusätzliche Abgabe für die Allgemeinheit zugemutet werden kann. Sie wird üblicherweise nicht von dem sich Vergnügenden für seinen Aufwand, sondern von dem Veranstalter des Vergnügens für die Veranstaltung erhoben. Der Ertrag der Vergnügungsteuern fließt seit jeher den Gemeinden zu (vgl. BVerfGE 14, 76 < 79ff.> auch zur historischen Entwicklung der Spielgerätesteuern bis 1962).
- 6 2. Mit dem Spielgerätesteuergesetz vom 29. Juni 1988 (HmbGVBl S. 97) -SpStG - wurde in Hamburg erstmals eine Vergnügungsteuer auf Geldgewinnspielgeräte eingeführt. Nach §1 SpStG unterlag das Halten von automatischen Spielgeräten mit Geldgewinnmöglichkeit in Örtlichkeiten, die einer wenn auch begrenzten Öffentlichkeit zugänglich sind, der Spielgerätesteuern, wenn die Benutzung der Geräte von der Zahlung eines Entgelts abhängig war. Steuerschuldner war nach §3 Abs. 1 SpStG der Halter des Spielgerätes; Halter war derjenige, für dessen Rechnung das Spielgerät aufgestellt war (Aufsteller).
- 7 §4 SpStG, dessen Absatz 1 zur Prüfung vorgelegt ist, lautete in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung wie folgt:
- 8 §4
- 9 Steuersatz
- 10 (1) Die Steuer beträgt je Spielgerät und Kalendermonat für das Halten von
- 11 1. Spielgeräten in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen im Sinne von §33i der Gewerbeordnung 600 DM,
- 12 2. Spielgeräten an sonstigen Aufstellungsorten 200 DM.
- 13 (2) Beginnt oder endet die Steuerpflicht im Laufe eines Kalendermonats, so ist dieser bei der Berechnung der Steuer mitzurechnen.
- 14 Die hiermit nach dem Stückzahlmaßstab bemessene Spielgerätesteuern entstand mit Ablauf jedes Kalendermonats, in dem das Spielgerät gehalten wurde (§5 Abs. 1 SpStG). Der Aufsteller hatte die monatlich zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen, beim Finanzamt anzumelden und bis zum 10. des Folgemonats zu entrichten (§5 Abs. 2 SpStG). Die Steueranmeldung wirkte als unbefristete

Steuerfestsetzung (§5 Abs. 3 Satz 1 SpStG).

- 15 Das Spielgerätesteuergesetz trat nach §13 Satz 2 des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes (HmbSpVStG) vom 29. September 2005 (HmbGVBl S.409) zum 1. Oktober 2005 außer Kraft. Nach §4 Abs. 1 in Verbindung mit §1 Abs. 1 und 2 Nr. 1 HmbSpVStG ist Bemessungsgrundlage der Steuer, die den Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit erfasst, nunmehr der Spieleinsatz (vgl. §1 Abs. 3 HmbSpVStG); die Steuer wird damit seit dem Inkrafttreten des Spielvergnügungsteuergesetzes nicht mehr nach dem Stückzahlmaßstab bemessen.
- 16 3. Das Aufkommen aus der Spielgerätesteuer in Hamburg betrug zuletzt - bis zum Außerkrafttreten des Spielgerätesteuergesetzes - 11,007 Millionen &euro; im Jahr 2002, 10,365 Millionen &euro; im Jahr 2003 und 9,73 Millionen &euro; im Jahr 2004 (vgl. BürgerschaftsDrucks 18/1635, S. 7).
- 17 4. Die gewerbsmäßige Aufstellung von Geldspielgeräten bedarf nach §33c Abs. 1 der Gewerbeordnung (GewO) der behördlichen Erlaubnis. Diese Erlaubnis berechtigt nur zur Aufstellung von Spielgeräten, deren Bauart von der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt zugelassen ist. Die rechtlichen Rahmenbedingungen der Zulassung ergeben sich aus den §§11ff. der Spielverordnung (SpielV). Sie beeinflussen mittelbar auch die Abwälzbarkeit der Spielgerätesteuer vom Aufsteller auf die Spieler. §13 SpielV in der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (vgl. BGBl I 1962, S. 153 mit späteren Änderungen, zuletzt BGBl I 1993, S. 460) bestimmte unter anderem, dass ein Spiel mindestens fünfzehn Sekunden dauert (§13 Nr. 3 SpielV), der Einsatz für ein Spiel höchstens 0,40 Deutsche Mark und der Gewinn höchstens vier Deutsche Mark betragen darf (§13 Nr. 5 SpielV). §13 Nr. 6 SpielV sah außerdem vor, dass die Summe der Gewinne bei unbeeinflusstem Spielablauf mindestens 60 vom Hundert der durch den jeweils geltenden Umsatzsteuersatz verringerten Einsätze betragen muss. §13 SpielV ist mit Wirkung vom 1. Januar 2006 neu gefasst worden (vgl. die Neubekanntmachung der Spielverordnung vom 27. Januar 2006, BGBl I S. 280). Die Zulässigkeitskriterien für gewerbliche Gewinnspielgeräte orientieren sich danach nicht mehr an dem Einzelspiel, sondern in erster Linie an den Verlust- und Gewinngrenzen je laufender Stunde sowie an der Mindestlaufzeit von 5 Sekunden je Spiel. Eine Mindestausschüttungsquote ist nicht mehr vorgesehen. Allerdings darf die Summe der Verluste (Einsätze abzüglich Gewinne) im Verlauf einer Stunde 80&euro; nicht übersteigen und die Summe der Gewinne abzüglich der Einsätze darf im Verlauf einer Stunde 500 &euro; nicht übersteigen (§13 Abs. 1 Nr. 3 und 4 SpielV).
- 18 5. Die Regelungen über die Erhebung der Vergnügungsteuer auf Gewinnspielautomaten waren seit jeher von Praktikabilitätsabwägungen gekennzeichnet, die darauf gründeten, dass es an den Apparaten keine Zählleinrichtungen gab, um den Betrag des eingeworfenen Geldes festzustellen (vgl. BVerfGE 14, 76 <102>). Diese Lage hat sich seit dem 1. Januar 1997 geändert. In den Jahren 1989 und

1990 kam es zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit sowie den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits und den zuständigen Bundesministerien andererseits zu einer selbstverpflichtenden Vereinbarung. Danach wurden Zulassungen für Gewinnspielautomaten ohne manipulationssicheres Zählwerk nur noch bis einschließlich 1. Januar 1993 erteilt. Im Hinblick auf die beschränkte Geltungsdauer der Zulassungen dürfen daher ab dem 1. Januar 1997 keine Spielgeräte ohne manipulationssicheres Zählwerk mehr aufgestellt sein (vgl. BVerwGE 123, 218 <222>). Die Zählwerke zeichnen verschiedene Parameter wie beispielsweise den Kassensinhalt, die Röhrenstände und die Anzahl der durchgeführten Spiele auf. Diese und weitere Daten können ausgedruckt werden.

- 19 II.
- 20 Im Ausgangsverfahren streiten die Beteiligten darüber, ob die Besteuerung von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nach dem Stückzahlmaßstab mit dem Grundgesetz vereinbar ist.
- 21 1. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Klägerin) betrieb von Januar 1999 bis Februar 2000 zwei Spielhallen in Hamburg, in denen zunächst 18, später 16 automatische Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit aufgestellt waren. Die Klägerin gab entsprechende Spielgerätesteuernummern an und erhob jeweils gleichzeitig Einspruch, den das im Ausgangsverfahren beklagte Finanzamt zurückwies. Hiergegen erhob die Klägerin Klage zum Finanzgericht Hamburg.
- 22 2. Mit Beschluss vom 26. April 2005 hat das Finanzgericht Hamburg das Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob §4 Abs. 1 des Hamburgischen Spielgerätesteuergesetzes vom 29. Juni 1988 in der Fassung der Änderung vom 7. Dezember 1994 mit dem Grundgesetz unvereinbar und damit ungültig ist.
- 23 Das Finanzgericht hält §4 Abs. 1 SpStG für unvereinbar mit Art.3 Abs. 1 GG. Der Senat sehe das Gesetz allerdings nicht schon mangels Gesetzgebungskompetenz des Landes als verfassungswidrig an, denn die Freie und Hansestadt Hamburg halte sich im Rahmen der Gesetzgebungsbefugnis des Art.105 Abs. 2a GG. Bei der Spielgerätesteuer handle es sich um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne der genannten Verfassungsnorm. Dass die Steuer technisch vom Gerätehalter und nicht von dem Konsumenten selbst erhoben werde, stehe dem Charakter der Spielgerätesteuer als Aufwandsteuer nicht entgegen, denn nach ständiger Rechtsprechung genüge es, dass die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung auf den Benutzer bestehe. Eine solche Überwälzbarkeit der Spielgerätesteuer sei gegeben. Die Spielgerätesteuer mache es dem Gerätehalter nach Auffassung des Senats auch nicht unmöglich, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage seiner Lebensführung zu machen.

- 24 Die Klägerin als Halterin von Spielgeräten mit Geldgewinnmöglichkeit in einer Spielhalle habe somit bei Gültigkeit der Gesetzeslage Spielgerätesteuern in Höhe von 600 DM pro Gerät und Kalendermonat zu zahlen. Die Klage wäre abzuweisen, wenn die Verfassungsmäßigkeit des §4 Abs. 1 SpStG auch im Hinblick auf Art.3 Abs. 1 GG zu bejahen sei. Die Steuerfestsetzung sei hingegen rechtswidrig, wenn die pauschale Erhebung der Spielgerätesteuern je Spielgerät nach §4 Abs. 1 SpStG wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungswidrig sei. Der Klage wäre dann stattzugeben.
- 25 Der Senat sei davon überzeugt, dass die pauschale Besteuerung nach §4 Abs. 1 SpStG jedenfalls in dem hier streitigen Zeitraum ab 1999, wenn nicht bereits seit der durchgängigen Ausstattung der Geldspielgeräte mit Zählwerken ab dem 1. Januar 1997 nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbar und deshalb verfassungswidrig sei. Die Spielgerätesteuern sei eine örtliche Aufwandsteuer gemäß Artikel 105 Abs. 2a GG und besteuere als solche den konkreten Vergnügungsaufwand je Gerät, der durch die Zahl und den Wert der eingeworfenen Münzen ausgedrückt werde. Der Steuermaßstab sei demgemäß grundsätzlich am Vergnügungsaufwand auszurichten. Auch das Bundesverfassungsgericht habe in seinen Entscheidungen vom 10. Mai 1962 und vom 1. April 1971 (Hinweis auf BVerfGE 14, 76; 31, 8) zum Ausdruck gebracht, dass der individuelle wirkliche Vergnügungsaufwand grundsätzlich der sachgerechteste Maßstab für eine Vergnügungssteuer sei. Dennoch habe das Gericht in seinen damaligen Entscheidungen eine Pauschalierung nach der Stückzahl aus Gründen der Praktikabilität für gerechtfertigt gehalten.
- 26 Auf Grund des technischen Fortschritts sei seit dem 1. Januar 1997 eine exakte und zuverlässige Erfassung des Kasseneinhalts und Röhrenbestands und damit des Betrags, der nach der Rechtsprechung dem tatsächlich aufgewendeten Entgelt aller Spieler eines Gerätes entspricht, durch den Einbau manipulationssicherer Zählwerke grundsätzlich gewährleistet. Die mit Hilfe dieser Zählwerke ermittelten Daten gäben den Vergnügungsaufwand der Spieler ausreichend wieder.
- 27 Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts überschreite trotz der elektronischen Erfassung der Einspielergebnisse die Entscheidung für den Stückzahlmaßstab erst dann den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn sich dieser nicht länger auf eine wenigstens lockere Beziehung zwischen Maßstab und konkretem Einspielergebnis berufen könne. Auf Grund der von der Klägerin eingereichten und hinsichtlich der Datenbasis von dem beklagten Finanzamt nicht bestrittenen Erhebungen über die Einspielergebnisse lägen nunmehr für Hamburg gewichtige und ausreichende Erkenntnisse vor, die belegten, dass ein wenigstens lockerer Bezug zwischen dem Stückzahlmaßstab und den konkreten Einspielergebnissen nicht mehr bestehe.
- 28 Da Grundlage der Spielgerätesteuern als örtliche Aufwandsteuer grundsätzlich der konkrete Vergnügungsaufwand je Gerät sei, der durch die Zahl und den

Wert der eingeworfenen Münzen ausgedrückt werde und sich im Nettoumsatz oder Einspielergebnis widerspiegele, seien als Besteuerungsgrundlage die durchschnittlichen Einspielergebnisse je Geldspielgerät zu betrachten. Die Erhebungen der Klägerin belegten, dass die Einspielergebnisse bei den Spielgeräten mit Geldgewinnmöglichkeit in einem Umfang voneinander abwichen, bei dem nicht mehr davon ausgegangen werden könne, dass der Stückzahlmaßstab den Vergnügungsaufwand der Spieler wenigstens wahrscheinlich widerspiegele. Die Klägerin habe die durchschnittlichen monatlichen Einspielergebnisse von Geldspielgeräten in Spielhallen für den Zeitraum 1997 bis 1999 erhoben und ausgewertet. Hierbei sei sie zu Abweichungen zwischen dem schlechtesten durchschnittlichen Einspielergebnis eines Geldspielgerätes innerhalb einer Spielhalle und dem besten durchschnittlichen Einspielergebnis von 809% im Jahr 1997, 1.626% im Jahr 1998 und 687% im Jahr 1999 gekommen. Bei einem Vergleich des schlechtesten durchschnittlichen Einspielergebnisses aller Geräte pro Spielhalle mit dem besten durchschnittlichen Einspielergebnis aller Geräte pro Spielhalle habe die Differenz immerhin noch 374% (1997), 525% (1998) und 488% (1999) betragen.

- 29 Das Bild der stark differierenden Einspielergebnisse werde durch weitere Daten bestätigt, die sich allerdings nur auf die durchschnittlichen Einspielergebnisse pro Spielhalle oder pro Spielhallenbetrieb bezögen. Über den Zeitraum von 1997 bis 2002 habe die Klägerin in einer weiteren Erhebung auf der Grundlage der Daten von 41 bis 53 Spielhallen die Differenz zwischen dem besten und dem schlechtesten durchschnittlichen Einspielergebnis pro Spielhalle und durchschnittlichem Geldspielgerät ermittelt und komme hierbei zu Abweichungen von 351% in 1997, 488% in 1998, 553% in 1999, 252% in 2000, 263% in 2001 und 224% in 2002. Auf der Grundlage einer weiteren, gesonderten Datenerhebung habe die Klägerin für das Jahr 1999 in einem Betriebsvergleich die Unterschiede der Einspielergebnisse miteinander verglichen und komme hierbei zu Abweichungen zwischen dem besten und dem schlechtesten durchschnittlichen Einspielergebnis pro Spielhalle und durchschnittlichem Geldspielgerät von 641%.
- 30 Die Aussagen aus den Erhebungen der Klägerin würden durch die Daten anderer Erhebungen und Erkenntnisse des beklagten Finanzamts bestätigt, die aus einer Umsatzsteuersonderprüfung bei der Klägerin stammten. So führe die Auswertung der Erhebungen des Instituts für Markt- und Wirtschaftsforschung GmbH aus einem Betriebsvergleich für die Jahre 1999, 2000 und 2001 zu dem Ergebnis, dass die Einspielergebnisse von Geldspielgeräten in Spielhallen 367% in 1999, 455% in 2000 und 195% in 2001 voneinander abwichen. Selbst der Beklagte habe bei einer Umsatzsteuersonderprüfung bei der Klägerin erhebliche Differenzen (zwischen 959,50 DM als schlechtestem und 5.212 DM als bestem Einspielergebnis) bei den Einspielergebnissen für Geldspielgeräte festgestellt, wobei diese Daten allerdings nur eine Momentaufnahme darstellten.
- 31 Die vorgelegten Zahlen belegten, dass die Differenzen zwischen den Einspielergebnissen der Geldspielgeräte zum Teil mehrere 100% betrügen und selbst

die Einspielergebnisse von Geldspielgeräten desselben Typs an unterschiedlichen Standorten stark voneinander abwichen. Aus den Erhebungen der Klägerin sei darüber hinaus ersichtlich, dass es sich bei den großen Schwankungen nicht allein um Einzelfälle handle. Der erforderliche lockere Bezug zwischen dem Steuermaßstab und dem Vergnügungsaufwand sei bei diesen Abweichungen der Einspielergebnisse nicht mehr gewahrt. Es sei mit dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit nicht vereinbar, wenn für jedes Spielgerät der gleiche Steuersatz erhoben werde, obwohl das Einspielergebnis eines Gerätes ein Vielfaches des Einspielergebnisses eines anderen Gerätes ausmachen könne.

- 32 Der Umstand, dass die Spielgerätesteuer historisch als eine Pauschalsteuer entstanden sei, reiche als Rechtfertigung für die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs nicht aus. Die Ungleichbehandlungen seien durch Praktikabilitätsabwägungen nicht mehr zu rechtfertigen. Die entstehenden Ungerechtigkeiten stünden in keinem angemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Vorteilen der Typisierung. Angesichts der inzwischen bestehenden Möglichkeiten, die Einspielergebnisse je Geldspielgerät über die Zählwerke wirklichkeitsgenau zu erfassen, hätten sich die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Wirklichkeitsmaßstab unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie inzwischen verbessert. Ebenso wenig könne die Erhebung der Steuer nach der Anzahl der Geldspielgeräte dadurch gerechtfertigt werden, dass durch die Pauschalsteuer der Lenkungszweck, nämlich die Eindämmung der Anzahl der Spielhallen, in größerem Umfang Wirkung entfalte als durch eine Steuererhebung nach dem Wirklichkeitsmaßstab. In erster Linie diene die Steuer fiskalischen Zwecken. Soweit mit einer Steuer auch weitere Zwecke verfolgt würden, könne diesen Zwecken jedoch nicht ein Gewicht zukommen, dass sie eine nach verfassungsrechtlichen Maßstäben rechtswidrige Steuer rechtfertigten.
- 33 III.
- 34 Zu der Vorlage haben sich die Justizbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg für deren Senat, die mit Fragen des Vergnügungsteuerrechts befassten Senate des Bundesfinanzhofs und des Bundesverwaltungsgerichts sowie die Klägerin und das im Ausgangsverfahren beklagte Finanzamt geäußert.
- 35 1. Nach Auffassung der Justizbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg ist die zur Prüfung gestellte Norm mit dem Grundgesetz vereinbar.
- 36 Die Spielgerätesteuer sei eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art.105 Abs.2a GG. Besteuerungsgegenstand sei der in das Spielvergnügen insgesamt investierte Spieleinsatz des Spielers. Da dieser in der hier maßgeblichen Zeit nicht mit vertretbarem Aufwand erfasst werden können, sei ein Hilfsmaßstab erforderlich, den der Gesetzgeber mit der Zahl der aufgestellten Automaten gewählt habe. Schuldner sei der Aufsteller, der die Steuer jedenfalls kalkulatorisch abwälzen könne. Ein Vergleich dieses Maßstabs mit dem Maßstab des Einspielergebnisses zeige, dass die Vorteile des letzteren nicht derart überwö-

gen, dass das gesetzgeberische Gestaltungsermessen sich zu der Pflicht verengt habe, von der Pauschalbesteuerung abzurücken. Jedenfalls sei der Gesetzgeber mit dem Erlass des Spielvergnügungsteuergesetzes vom 29. September 2005 einer derartigen Pflicht rechtzeitig nachgekommen.

- 37 Mit der Aufwandsteuer werde die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belastet. Steuergut der Spielgerästeuer sei der konkrete Vergnügungsaufwand. Der Steuermaßstab sei am Aufwand desjenigen auszurichten, dessen Leistungsfähigkeit Gegenstand der Besteuerung sei. Für den Steuermaßstab sei also auf die Leistungsfähigkeit des Spielers abzustellen. Abweichend hiervon nehme die jüngere Rechtsprechung die Gleichheitswidrigkeit des Stückzahlmaßstabs anhand eines Vergleichs der den Geräteaufstellern verbleibenden Einspielergebnisse an, in denen sich nur die Leistungsfähigkeit des Geräteaufstellers, nicht des Spielers ausdrücke. Damit werde einem wesentlichen Grundgedanken der Vergnügungsbesteuerung zu wenig Rechnung getragen. Prägend für das Spielvergnügen sei weniger der Ausgang des Spielvorgangs als die Teilnahme am Spiel schlechthin. Das von der Rechtsprechung bevorzugte Kriterium des Einspielergebnisses bringe zwar den Vorteil mit sich, dass es sich um eine stärkere Orientierung am wirklichen Spielaufwand bemühe. Doch sei die rechtliche Ausgestaltung und die technische Ermittelbarkeit und Vollziehbarkeit dieses Maßstabs mit erheblichen Erschwernissen verbunden. Das Einspielergebnis sei daher kein dem Stückzahlmaßstab erheblich überlegener Maßstab.
- 38 Die Besteuerung des Spielvergnügens nach der Anzahl der aufgestellten Spielgeräte entspreche dem althergebrachten Bild der Aufwandsteuer. Die Pauschalierung nach der Stückzahl sei aus Gründen der Praktikabilität gerechtfertigt, weil und solange eine Besteuerung am Maßstab des eingesetzten Vermögens kaum möglich erscheine und eine gewisse Homogenität des Spielgeräteangebots eine gewisse Vergleichbarkeit der Einspielergebnisse der Unternehmer gewährleiste.
- 39 Selbst wenn man davon ausginge, dass die Verwendung des Kriteriums des Einspielergebnisses zwingend erforderlich wäre, stelle sich die Frage, ab welchem Zeitpunkt dieser Maßstab anzuwenden sei. Dem Gesetzgeber müsse es bei der Ausfüllung eines ihm zustehenden Gestaltungsspielraums gestattet sein, die Entwicklung einer im Fluss befindlichen Rechtsentwicklung abzuwarten. Der hamburgische Gesetzgeber habe auch auf den Fortbestand der Möglichkeit zur Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab vertrauen dürfen.
- 40 2. Der mit Fragen des Vergnügungsteuerrechts befasste Senat des Bundesfinanzhofs hat darauf hingewiesen, dass er mit Urteil vom 29. März 2006 (II R 59/04 - BFH/NV 2006, S. 1354) die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Geldspielgeräten in Spielhallen durch das Spielgerätesteuergesetz für die Jahre 1995 und 1996 bejaht und insbesondere auch den Stückzahlmaßstab noch als verfassungsgemäß angesehen habe.
- 41 3. Der mit dem Vergnügungsteuerrecht befasste Senat des Bundesverwaltungs-



gerichts hat auf zwei Urteile (BVerwGE 123, 218 und BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 8.04 -, NVwZ 2005, S. 1322) hingewiesen, in denen er einen Verstoß satzungsrechtlicher Bestimmungen, auf deren Grundlage Vergnügungsteuern auf Geldspielautomaten nach dem Stückzahlmaßstab erhoben wurden, gegen Art.105 Abs. 2a GG und gegen Art.3 Abs.1 GG angenommen hat, soweit die Einspielergebnisse von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit mehr als 50% von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Automaten im Satzungsgebiet abweichen.

- 42 4. Nach Auffassung der Klägerin verstößt das Spielgerätesteuergesetz gegen Art.105 Abs. 2a, Art.12 Abs. 1 und Art.3 Abs. 1 GG. Die Vergnügungsteuer auf Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit erfülle die tatbestandlichen Voraussetzungen des Art.105 Abs.2a GG nicht, da sie nicht auf Abwälzbarkeit angelegt sei. Die gewerbliche Automatenaufstellung sei streng reglementiert und beschränkt. Maßgeblich seien hierbei die von der Spielverordnung vorgesehene Preisbindung und die hieran untrennbar geknüpfte Pflicht zur Auskehrung eines bestimmten Gewinns. Dies habe auch Auswirkungen auf die Erhebung der Vergnügungsteuer. Während alle anderen Unternehmer befugt seien, auf den Preis für das angebotene Vergnügen einen Zuschlag in Höhe der Vergnügungsteuer zu erheben, erweise sich dies für den Automatenaufsteller als praktisch und rechtlich undurchführbar. Praktisch scheitere dies daran, dass den steuererhebenden Gemeinden der Spielgast gänzlich unbekannt bleibe; rechtlich scheitere die Überwälzung an den strengen Vorschriften der Spielverordnung.
- 43 Die Erhebung einer Vergnügungsteuer stelle eine indirekte örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer dar. Es sei daher zwingend erforderlich, dass Steuerschuldner der Spielgast sei, dessen Aufwand besteuert werde; gleichwohl werde die Steuer beim Automatenaufsteller erhoben. Im Ergebnis solle die Vergnügungsteuer darauf abzielen, die mit der Einkommensverwendung für ein Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Spielgastes zu besteuern. Dieses Ziel verfehle die von der Freien und Hansestadt Hamburg erhobene Maschinensteuer, die daher gegen Art.105 Abs. 2a GG verstoße, weil die Gesetzgebungskompetenz für eine derartige Steuer beim Bund liege. Als Aufwandsteuer setze die Vergnügungsteuer die Abwälzbarkeit auf den Spielgast voraus, die aber von der Spielverordnung verboten werde. Das Bundesverfassungsgericht verlange, dass eine Aufwand- oder Verbrauchsteuer auf Abwälzbarkeit angelegt sei. Damit setze sich die einschlägige finanz- und verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung indes nicht auseinander. Verfehlt sei der Begriff der kalkulatorischen Abwälzbarkeit, der für die Frage, ob die Steuer auf Abwälzbarkeit angelegt sei, nichts hergebe.
- 44 Das Spielgerätesteuergesetz verstoße außerdem gegen Art.12 Abs. 1 GG, da mehr als die Hälfte der Automatenaufsteller den Steuersatz von 600 DM nicht verkraften könne. Hinsichtlich des Verstoßes gegen Art.3 Abs. 1 GG schließt sich die Klägerin der Auffassung des Vorlagebeschlusses an.

- 45 5. Das im Ausgangsverfahren beklagte Finanzamt hält §4 Abs. 1 SpStG für verfassungsgemäß. Die in der Rechtsprechung geäußerte Kritik an dem Stückzahlmaßstab habe den Gesetzgeber in den Jahren 2000 bis 2004 nicht zu einer Änderung des Gesetzes veranlasst, da er in dem Einspielergebnis keinen geeigneten Wirklichkeitsmaßstab gesehen habe. Diese Auffassung sei zutreffend. Die in den Geldspielgeräten eingebauten Zählwerke dokumentierten den Spielablauf nicht zuverlässig. Das Einspielergebnis sei gerade nicht geeignet, um den bestehenden lockeren Bezug des Pauschalmaßstabs zum Vergnügungsaufwand zu widerlegen. Denn das Einspielergebnis bilde den Vergnügungsaufwand nicht wirklichkeitsnäher ab als der Stückzahlmaßstab. Im Ergebnis ersetze der Bezug auf das Einspielergebnis nur eine pauschale und ungenaue Bemessungsgrundlage durch eine andere, ebenso pauschale Grundlage. Es liege daher so lange im Festhalten an dem Stückzahlmaßstab kein Mangel, bis die Automatenaufsteller verpflichtet seien, die Daten zu liefern, an denen sich das Spielvergnügen an einem Geldspielgerät tatsächlich ablesen lasse. §4 Abs. 1 SpStG verstoße auch nicht gegen Art.3 Abs. 1 GG. Zwar unterwerfe §4 Abs. 1 SpStG alle Spielgeräte unabhängig vom Grad ihrer tatsächlichen Nutzung einer pauschalen Besteuerung, so dass ungleiche Sachverhalte steuerlich gleich behandelt würden. Doch gebiete Art.3 Abs. 1 GG es nicht unter allen Umständen, Ungleiches auch ungleich zu behandeln. Es sei zulässig, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Verwaltungspraktikabilität zu einer Durchbrechung der Einzelfallgerechtigkeit durch Anwendung einer Typengerechtigkeit zu kommen. Hinsichtlich der Vergnügungsteuer sei der Wechsel zu einem Wirklichkeitsmaßstab erst dann vorzunehmen, wenn dieser das Besteuerungsobjekt zutreffend abbilde. Sei der Wirklichkeitsmaßstab ungenau, sei dem Gesichtspunkt der Praktikabilität größere Bedeutung beizumessen als der Ungerechtigkeit, die in der gleichmäßigen Besteuerung liege. So sei es hier. Die Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab sei wesentlich einfacher als diejenige nach einem Wirklichkeitsmaßstab.
- 46 B.
- 47 Die Vorlage ist zulässig. Das vorlegende Gericht hat seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des §4 Abs. 1 SpStG ausreichend dargelegt und begründet. Der Umstand, dass die vorgelegte Norm mittlerweile außer Kraft getreten ist, steht der Zulässigkeit der Vorlage nicht entgegen, da die Vorschrift weiterhin entscheidungserheblich und eine Erledigung des Ausgangsverfahrens nicht eingetreten ist (vgl. BVerfGE 47, 46 <64>).
- 48 C.
- 49 §4 Abs. 1 SpStG ist mit Art.3 Abs. 1 GG unvereinbar. Der in dieser Vorschrift für die Bemessung der Steuer bestimmte Stückzahlmaßstab lässt zwar die Kompetenz der Freien und Hansestadt Hamburg zum Erlass der Spielgerätesteuer als Aufwandsteuer aus Art.105 Abs. 2a Satz 1 GG unberührt (I), führt aber zu einer Verletzung des Gleichheitssatzes (II). Das Spielgerätesteuergesetz kann

für die Veranlagungszeiträume bis zum Jahr 2005 gleichwohl noch angewendet werden (III).

- 50 I.
- 51 Die Gesetzgebungskompetenz der Freien und Hansestadt Hamburg für den Erlass des Spielgerätesteuergesetzes ergibt sich aus Art.105 Abs.2a Satz1 GG (1). Die hamburgische Spielgerätesteuer erfüllt die Voraussetzungen dieser Kompetenznorm; die Wahl des Besteuerungsmaßstabs und die Frage der Abwälzbarkeit der Steuer sind ohne Einfluss auf den Bestand der Kompetenz (2).
- 52 1. a) Nach Art.105 Abs. 2a Satz 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die örtliche Vergnügungsteuer gehört zu den herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (vgl. BVerfGE 40, 52 <55>; 40, 56 <64>; BVerfG, Beschluss der 3.Kammer des Ersten Senats vom 3.Mai 2001 - 1 BvR 624/00 - , NVwZ 2001, S.1264). Die Bezeichnung der Vergnügungsteuer als Verbrauch- oder Verkehrssteuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis durch das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 10. Mai 1962 (vgl. BVerfGE 14, 76 <90>; ähnlich BVerfGE 31, 8 <16>) steht nicht in Widerspruch hierzu. Diese Formulierung greift die Begrifflichkeit des Art.105 Abs.2 Nr. 1 GG damaliger Fassung auf, der aber auch schon die Länderkompetenz zur Gesetzgebung über Aufwandsteuern umfasste. Die Einfügung des Art.105 Abs.2a GG durch das Finanzreformgesetz im Jahre 1969, der den Ländern seither das Gesetzgebungsrecht für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zuspricht, brachte insofern keine inhaltliche Änderung mit sich (vgl. BVerfGE 40, 56 <60f.>; 65, 325 <343, 346f.>).
- 53 b) Aufwandsteuern belasten die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners. In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffs der Aufwandsteuer (vgl. BVerfGE 16, 64 <74>; 49, 343 <354>; 65, 325 <346f.>).
- 54 Die Vergnügungsteuer in der Form der herkömmlichen Spielautomaten- oder auch Spielgerätesteuer ist nach diesen Maßstäben den Aufwandsteuern im Sinne des Art.105 Abs. 2a GG zuzuordnen, da sie die Leistungsfähigkeit des Spielers erfassen soll, der sich an dem Gerät vergnügt. Die Spielgerätesteuer wird auch in Rechtsprechung (vgl. etwa BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 1. März 1997 - 2 BvR 1599/89 u.a. -, NVwZ 1997, S. 573 <574>; BVerwG, Beschluss vom 7. Juli 1993 - BVerwG 8 B 46.93 -, Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 25; Beschluss vom 22. März 1994 - BVerwG 8 NB 3.93 -, Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 26; Beschluss vom 21. März 1997 - BVerwG 8 B 51.97 -, Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 30; BVerwGE 110, 237 <240>; 123, 218 <219>; BFH, Beschluss vom 21. Februar 1990 - II B 98/89 -, NVwZ 1990, S. 903f.; Urteil vom 26. Juni 1996 - II R 47/95 -, NVwZ-RR

1997, S. 312; BFHE 217, 280 <285>) und Literatur (vgl. etwa Heintzen, in: v. Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 4./5. Aufl. 2003, Art.105 Rn. 57; Jachmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, 5. Aufl. 2005, Art.105 Rn. 61; Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, §16 Rn. 17; Wolff, NVwZ 2005, S.1241 <1242f.>) übereinstimmend als Unterfall der Vergnügungssteuer und damit als Aufwandsteuer verstanden.

- 55 2. Die hamburgische Spielgerätesteuer ist eine solche Aufwandsteuer und damit von der Gesetzgebungsbefugnis des Art.105 Abs. 2a Satz1 GG gedeckt. Ob eine als Vergnügungssteuer erhobene Abgabe tatsächlich eine örtliche Aufwandsteuer darstellt, bestimmt sich allerdings nicht nach ihrer Bezeichnung, sondern nach ihrem Steuertatbestand (a), ihrem Steuermaßstab (b) und ihren wirtschaftlichen Auswirkungen (c), wobei für die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen maßgebend auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts abzustellen ist (vgl. BVerfGE 14, 76 <91>; 49, 343 <355>).
- 56 a) Im Hinblick auf den Steuertatbestand besteht kein Zweifel am Charakter der hamburgischen Spielgerätesteuer als Aufwandsteuer. Sie ist entsprechend dem herkömmlichen Bild der örtlichen Automatensteuer (vgl. BVerfGE 14, 76 <79ff., 91ff.>) konzipiert. Der Steuertatbestand des §1 SpStG besteuert das Halten von automatischen Spielgeräten mit Geldgewinnmöglichkeit. §3 Abs.1 SpStG zieht hierfür den Halter der Spielgeräte als Schuldner heran. Damit wird die Spielgerätesteuer wie die meisten anderen Arten der Vergnügungssteuer nicht bei dem Nutzer der Einrichtung oder Veranstaltung, dessen in der Spielbetätigung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit letztlich besteuert werden soll, sondern als indirekte Steuer beim Veranstalter erhoben. Auch der Landesgesetzgeber wollte mit der Spielgerätesteuer erklärtermaßen eine Aufwandsteuer im Sinne des Art.105 Abs.2a GG schaffen (vgl. BürgerschaftsDrucks 13/1543). Weder die Gesetzesmaterialien noch die sonstige Ausgestaltung der Spielgerätesteuer liefern Anhaltspunkte dafür, dass sie nicht ihrem traditionellen Charakter entsprechend Aufwandsteuer, sondern eine andere Steuer oder eine Abgabe anderer Art sein sollte.
- 57 b) Zweifel an der Tauglichkeit des Steuermaßstabs lassen den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer unberührt.
- 58 Ob der Landesgesetzgeber sich mit dem Erlass eines Steuergesetzes im Rahmen der Kompetenzgrundlage aus Art.105 Abs.2a Satz1 GG hält, hängt allein vom Charakter der geschaffenen Steuer ab. Dieser wird zwar auch durch den vom Gesetzgeber gewählten Steuermaßstab mitbestimmt (vgl. BVerfGE 14, 76 <91>). Von Einfluss auf die kompetenzielle Einordnung einer Steuer ist der Besteuerungsmaßstab indessen nur, soweit er deren Typus prägt, nicht hingegen im Hinblick auf seine sonstige Eignung, den Besteuerungsgegenstand in jeder Hinsicht leistungsgerecht zu erfassen. Will der Gesetzgeber eine Steuer als Aufwandsteuer ausgestalten, die ihren Merkmalen nach einer solchen entsprechen kann, verliert der Gesetzgeber die Kompetenz zu ihrem Erlass nicht dadurch,

dass sich einzelne Regelungselemente als verfassungswidrig erweisen. Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, sind ohne Einfluss auf die Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz, denn die Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten grundsätzlich keine Aussage zu diesen materiellen Fragen.

- 59 Es würde der auf Formenklarheit und Formenbindung angelegten und angewiesenen Finanzverfassung zuwiderlaufen, wenn Steuern dann ganz oder teilweise ihre Kompetenzgrundlage verlören, wenn sie etwa überhöht oder sonst untauglich bemessen werden (ebenso für die Abgrenzung zwischen Steuer und nichtsteuerlicher Abgabe BVerfGE 108, 1 <14>). Der Formenklarheit dient die Trennung zwischen Begriff und Zulässigkeitsvoraussetzungen der Steuern, die durch ein materielles Verständnis der Kompetenznorm aufgehoben würde (vgl. BVerfGE 108, 1 <14>). Gerade die Frage nach der Tauglichkeit des Stückzahlmaßstabs für die Erhebung der Spielgerätesteuern zeigt die Bedeutung der Trennung dieses materiellen Gesichtspunkts von der nach der Gesetzgebungskompetenz für den Grundsatz der Formenklarheit. Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinen Urteilen vom 13. April 2005 (BVerwGE 123, 218 und NVwZ 2005, S. 1322) den Standpunkt eingenommen, dass die Erhebung einer Spielgerätesteuern auf Gewinnspielautomaten dann nicht mehr mit Art.105 Abs.2a GG vereinbar sei, wenn die Einspielergebnisse der Geräte mehr als 50% vom Durchschnitt der Einspielergebnisse der Automaten gleicher Art abwichen. Dann fehle der für die Aufwandsteuer gebotene zumindest lockere Bezug zwischen Steuermaßstab und Vergnügungsaufwand der Spieler (vgl. BVerwGE 123, 218 <226ff., 232>; dem folgend BFHE 217, 280 <286>). Indessen lässt der möglicherweise nicht mehr taugliche, aber doch dem herkömmlichen Bild der Vergnügungsteuer entsprechende und daher ihren Typus nicht verändernde Maßstab den Charakter als Aufwandsteuer unberührt und führt so auch nicht zum Wegfall der Gesetzgebungskompetenz. Wollte man dies mit dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzhof anders sehen, führte das zu dem mit dem Grundsatz der Formenklarheit nicht vereinbaren Ergebnis, dass ein Spielgerätesteuergesetz je nach dem Ergebnis der tatsächlichen Feststellungen zur Schwankungsbreite der Einspielergebnisse oder anderer tauglicher Parameter in einem Veranlagungszeitraum von Art.105 Abs.2a Satz1 GG gedeckt wäre, in einem anderen nicht.
- 60 c) Die Kompetenz des Landesgesetzgebers aus Art.105 Abs.2a Satz1 GG zum Erlass des Spielgerätesteuergesetzes bleibt auch unberührt von der Frage nach der Abwälzbarkeit der Steuer auf die Spieler (Weiterentwicklung von BVerfGE 14, 76 <95ff.>; 31, 8 <19ff.>). Die Überlegungen zum Besteuerungsmaßstab (oben b) gelten hier entsprechend. Die Abwälzbarkeit der indirekt beim Halter der Automaten erhobenen Steuer auf die Nutzer der Spielgeräte ist zwar Bedingung ihrer materiellen Verfassungsmäßigkeit (s. dazu unter II 1 c und 3), aber kein den Charakter dieser Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal.

- 61 II.

- 62 Die vorgelegte Norm verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art.3 Abs.1 GG) (1), weil der Stückzahlmaßstab sich als untauglich für die Erhebung der Spielgerätesteuern erwiesen hat und so die Aufsteller in nicht zu rechtfertigender Weise ungleich belastet (2). An einem Fehlen der Abwälzbarkeit scheitert die Steuer hingegen nicht (3). Für eine verfassungsrechtliche Überprüfung am Maßstab weiterer Grundrechte besteht hier kein Anlass (4).
- 63 1. a) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 110, 274 <291>; 117, 1 <30>; stRspr). Für den Sachbereich des Steuerrechts verbürgt der allgemeine Gleichheitssatz den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 120, 1 <44>). Der Gesetzgeber hat dabei einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. BVerfGE 65, 325 <354>; 93, 121 <135>; 105, 73 <126>; 117, 1 <30>; 120, 1 <29>) und des Steuermaßstabs (vgl. BVerfGE 14, 76 <93>; 31, 8 <19, 25f.>). Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31>; 120, 1 <30>). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280f.>; 117, 1 <31>). Art.3 Abs. 1 GG ist dann verletzt, wenn für die gleiche Behandlung verschiedener Sachverhalte - bezogen auf den in Rede stehenden Sachverhalt und seine Eigenart - ein vernünftiger, einleuchtender Grund fehlt (vgl. BVerfGE 90, 226 <239>).
- 64 b) Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 120, 1 <44>m.w.N.) verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Dies gilt namentlich für den Maßstab zur Bemessung der Steuer. Bei der Aufwandsteuer ist es die in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit, an deren Erfassung sich die tatbestandliche Ausgestaltung der Steuer orientieren muss. Deren gleichheitsgerechte Erhebung ist bei indirekter Besteuerung auf der vorgelagerten Ebene beim Steuerschuldner sicherzustellen.
- 65 Die Vergnügungsteuer in Form der Spielgerätesteuern knüpft an die gewerbliche

Veranstaltung von Automaten spielen an. Steuerschuldner ist der Veranstalter des Vergnügens. Eigentliches Steuergut ist gleichwohl der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers, weil die Vergnügungsteuer darauf abzielt, die mit der Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten (vgl. BVerfGE 16, 64 <74>; 49, 343 <354>; 65, 325 <346f.> zur Aufwandsteuer; BVerwGE 110, 237 <240>; 123, 218 <219f.>). Damit aber ist, wie das Bundesverfassungsgericht schon mehrfach entschieden hat (vgl. BVerfGE 14, 76 <93>; 31, 8 <26>), der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer.

- 66 Der Gesetzgeber ist indessen von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Der weitgehenden Gestaltungsfreiheit, die der Gesetzgeber bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs (vgl. BVerfGE 14, 76 <93>; 31, 8 <19, 25f.>) hat, wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich wäre. Das Bundesverfassungsgericht hat nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen nachzuprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat (vgl. BVerfGE 31, 8 <25>).
- 67 Wählt der Gesetzgeber im Vergnügungsteuerrecht statt des Wirklichkeitsmaßstabs einen anderen (Ersatz- oder Wahrscheinlichkeits-) Maßstab, so ist er allerdings auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht, weil ein anderer Maßstab dem Wesen der Vergnügungsteuer fremd, also nicht sachgerecht (vgl. BVerfGE 14, 76 <93>) und deshalb mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Ersatzmaßstabs wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Maßstab von dem eigentlichen Belastungsgrund entfernt. Jedenfalls muss der Ersatzmaßstab einer Spielgerätesteuer einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des Spielers aufweisen, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich macht (vgl. BVerfGE 14, 76 <93>; ferner BVerfGE 31, 119 <128>; 49, 343 <354>; BVerwG, Beschluss vom 25. Januar 1995 - BVerwG 8 N 2.93 - Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 28 S. 13f.; BVerwGE 110, 237 <240>; 123, 218 <220, 226ff.>; BFHE 217, 280 <285>). Denn der Ersatzmaßstab nutzt den gesetzgeberischen Spielraum in Bezug auf die Realitätsnähe der Steuerbemessung, dieser Spielraum entbindet aber nicht von der notwendigen inhaltlichen Ausrichtung der Steuer am Belastungsgrund.
- 68 Als Ersatzmaßstab ist bei einer Vergnügungsteuer auf Geldspielautomaten in der Vergangenheit, bis dies durch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13. April 2005 (BVerwGE 123, 218) erheblich erschwert wurde, vielfach

eine pauschalierende Bemessung der Steuer nach der Stückzahl der aufgestellten Automaten gewählt worden (vgl. neben der vom Finanzgericht vorgelegten Norm etwa die satzungsrechtlichen Vorschriften, die Gegenstand von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - vgl. BVerfG, NVwZ 1997, S. 573 - und des Bundesverwaltungsgerichts - BVerwGE 110, 237; 123, 218; BVerwG, Urteile vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 3.99 -, NVwZ 2000, S.933, und vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 8.04 -, NVwZ 2005, S. 1322 - waren). Dem Recht der Spielgerätesteuern sind aber auch andere Ersatzmaßstäbe, etwa der Erstanschaffungspreis der Geräte (vgl. BVerfGE 14, 76 <92ff.>; BVerwGE 6, 247 <260>; BVerwG, Urteil vom 7. Februar 1975 - BVerwG VII C 68.72 -, Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 19) oder ihr gemeiner Wert (vgl. BVerfGE 14, 76 <92f.>; 31, 119 <128> betreffend Musikapparate), nicht unbekannt. Die Verwendung derartiger Ersatzmaßstäbe wurde und wird mit Gesichtspunkten der Verwaltungspraktikabilität (vgl. etwa BVerfGE 14, 76 <102>; BVerwGE 110, 237 <243>; 123, 218 <233f.>) und dem Hinweis darauf begründet, dass der jeweilige Vergnügungsaufwand der Automatenutzer nicht zuverlässig erfasst werden könne (vgl. BVerwGE 123, 218 <222> m.w.N.).

- 69 c) Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Vergnügungsteuerlast erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand betreibt (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>). Nur wenn sie dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann die indirekte Erhebung der Steuer beim Veranstalter der Vergnügung vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung Bestand haben.
- 70 Sofern Schuldner der Besteuerung von Spielautomaten, wie in aller Regel, der Veranstalter des Vergnügens ist, wird die Steuer bei diesem nur zur Vereinfachung erhoben. Im Ergebnis soll sie den Spieler treffen. Die Steuer muss daher auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen hängen bleiben, der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>). Hierfür genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>; 110, 274 <295>). Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden (vgl. BVerfGE 14, 76 <96>; 31, 8 <20>; 110, 274 <295>). Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (vgl. BVerfGE 110, 274 <295>). Diese Voraussetzung ist zumindest so lange gegeben, wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die



sonstigen notwendigen Unkosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>).

- 71 2. Einer Prüfung anhand dieser verfassungsrechtlichen Maßstäbe hält §4 Abs. 1 SpStG nicht stand. Der dort verwendete Stückzahlmaßstab führt zu einer ungleichen Belastung der Automatenaufsteller. Er hat sich nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts als im Gebiet der Freien und Hansestadt Hamburg ungeeignet und darüber hinaus als generell untauglich erwiesen, weil er strukturell nicht geeignet ist, den notwendigen Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler zu gewährleisten (a). Eine tragfähige Rechtfertigung dafür, diesen Ersatzmaßstab gleichwohl zu verwenden, besteht nicht mehr (b).
- 72 a) Die Anwendung des Stückzahlmaßstabs nach §4 Abs.1 SpStG führt zu einer Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Sachverhalte. Das Halten von Geldgewinnspielgeräten wird danach - unterschieden lediglich nach Spielhallen und sonstigen Aufstellorten - gleich hoch besteuert, unabhängig davon, in welchem Umfang die Nutzer der Spielgeräte an den einzelnen Automaten im jeweiligen Besteuerungszeitraum Vergnügungsaufwand betrieben haben. Die Abweichungen im getätigten Vergnügungsaufwand sind indes gravierend; dem schematisch gleichen Stückzahlmaßstab fehlt unter den heutigen Gegebenheiten jeglicher Bezug hierzu.
- 73 aa) Die Feststellungen des Finanzgerichts im Vorlagebeschluss belegen erhebliche, teils übergroße Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse zahlreicher Gewinnspielautomaten im Geltungsbereich der Spielgerätesteuern. So ergeben die Ermittlungen des Finanzgerichts, dass es im Zeitraum von 1997 bis 1999 zu Abweichungen zwischen dem schlechtesten und dem besten durchschnittlichen Einspielergebnis eines Geldspielgerätes je Monat in einer der Spielhallen, für die Daten erhoben wurden, von 809% (1997), 1.626% (1998) und 687% (1999) gekommen ist. Ein Vergleich des schlechtesten und des besten durchschnittlichen Einspielergebnisses aller Geräte innerhalb einer Spielhalle ergibt eine Differenz von 374% (1997), 525% (1998) und 488% (1999). Diesen Abweichungen liegen die Einspielergebnisse von 392 Geldspielgeräten (1997), 429 Geldspielgeräten (1998) und 447 Geldspielgeräten (1999) sowie die Ergebnisse von 48 Spielhallen (1997), 52 Spielhallen (1998) und 54 Spielhallen (1999) zugrunde.
- 74 Dieses eindeutige Bild wird durch weitere Daten bestätigt, die sich auf durchschnittliche Einspielergebnisse pro Spielhalle und durchschnittlichem Geldspielgerät beziehen. Auch hier sind ganz erhebliche Abweichungen - 351% (1997), 488% (1998), 553% (1999), 252% (2000), 263% (2001) und 224% (2002) - zu verzeichnen. Darüber hinaus zeigt eine Erhebung des Instituts für Markt- und Wirtschaftsforschung GmbH, dass die Einspielergebnisse von Geldspielgeräten in Spielhallen um 367% (1999), 455% (2000) und 195% (2001) voneinander abweichen.
- 75 Das Finanzgericht stellt schließlich fest, dass auch dann, wenn man - zur Ver-

meidung statistischer Ausreißer - nur die Verteilung von Einspielergebnissen zwischen 1.001 und 6.000 DM betrachte, sich Differenzen zwischen den Einspielergebnissen pro Gerät und Monat von bis zu annähernd 5.000 DM ergäben. 1997 habe das niedrigste durchschnittliche Einspielergebnis pro Geldspielgerät 1.026,25 DM, das höchste durchschnittliche Einspielergebnis 5.673,50 DM betragen. 1998 habe das niedrigste bei 1.037,34 DM und das höchste durchschnittliche Einspielergebnis bei 5.633,57 DM, 1999 das niedrigste bei 1.027,88 DM und das höchste durchschnittliche Einspielergebnis bei 5.984,55 DM gelegen. Die Differenzen hätten danach 1997 4.647,25 DM, 1998 4.596,23 DM und 1999 4.956,67DM ausgemacht.

- 76 Durchgreifende Zweifel an den konkreten Feststellungen durch das Finanzgericht -insbesondere im Hinblick auf Umfang und Verlässlichkeit der erhobenen Datendrängen sich nicht auf und werden von den Beteiligten des Ausgangsverfahrens auch nicht substantiiert geltend gemacht. Die Einwände der Justizbehörde und des Finanzamts richten sich vielmehr in erster Linie gegen die Tauglichkeit der Einspielergebnisse als Bemessungsgröße und zielen auf generelle technische Schwierigkeiten der Datenerhebung bei den Geldgewinnspielautomaten. Sie betreffen aber nicht die Richtigkeit der tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts als solche. Hieran zu zweifeln besteht auch kein Anlass, zumal das Finanzgericht seine Feststellungen auf umfangreiche Untersuchungen gestützt und unterschiedliche Berechnungsansätze gewählt hat, die alle zum Ergebnis eklatanter Schwankungsbreiten geführt haben.
- 77 bb) Die festgestellten Schwankungsbreiten in den Einspielergebnissen der Gewinnspielautomaten sind so gravierend, dass von dem für eine Vergnügungsteuer gebotenen hinreichenden Bezug zwischen Besteuerungsmaßstab und zu besteuertem Vergnügungsaufwand im Geltungsbereich des Hamburgischen Spielgerätesteuergesetzes keine Rede mehr sein kann. Bei Abweichungen der Einspielergebnisse um mehrere hundert Prozent nicht nur in Einzelfällen, sondern nahezu als Regelfall fehlt es an jeder Korrelation zwischen dem - bloßen - Aufstellen von Automaten und dem Einspielergebnis.
- 78 Diese Schlussfolgerung kann auf der Grundlage der Feststellungen des vorlegenden Finanzgerichts gezogen werden, ohne dass es einer abschließenden Stellungnahme des Bundesverfassungsgerichts zu der Frage bedürfte, anhand welcher Kenngrößen die im Vergnügungsaufwand der Spieler zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit am verlässlichsten und genauesten erfasst wird. Hierzu hat sich auch in der fachgerichtlichen Rechtsprechung und kommunalen Erhebungspraxis bislang keine einheitliche Meinung gebildet. Das Bundesverwaltungsgericht hat seinen Urteilen vom 13. April 2005 (BVerwGE 123, 218 und NVwZ 2005, S.1322) ebenso wie das vorlegende Finanzgericht die Einspielergebnisse von Geldspielgeräten, damit also im Wesentlichen die Spieleinsätze abzüglich der ausgeschütteten Gewinne, zugrunde gelegt und hierzu die Auffassung vertreten, dass darin der Vergnügungsaufwand der Spieler jedenfalls proportional abgebildet werde (vgl. BVerwGE 123, 218 <225> sowie wiederum auf

die Einspielergebnisse abstellend BVerwG, Beschluss vom 26. September 2007 - BVerwG 9 B 12.07 - NVwZ 2008, S.88; zustimmend BFHE 217, 280 <286>; ebenso im Ergebnis unter Verweis auf die Umsätze der Spielgeräte bereits BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 3. Mai 2001 - 1BvR 624/00 -, NVwZ 2001, S. 1264 <1265>). Demgegenüber wird vielfach der Spieleinsatz, das heißt der von den Nutzern getätigte Geldeinwurf ohne Rücksicht auf den späteren Spielverlauf, als die ihren Vergnügungsaufwand zutreffend abbildende Kenngröße angesehen (so etwa die Neuregelung des Hamburgischen Spielvergnügungsteuergesetzes vom 29. September 2005 sowie hierzu FG Hamburg, Urteil vom 6. August 2008 - 7 K 189/06 -, EFG 2009, S. 70 <71ff.>; vgl. auch VGH Kassel, Urteil vom 20. Februar 2008 - 5 UE 82/07 -, KStZ 2008, S. 130 <131>). Zu beiden Sichtweisen wird zudem die Frage diskutiert, ob die Vergnügungsteuer selbst durch vorherigen Abzug von der jeweiligen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist (vgl. FG Hamburg, EFG 2009, S. 70 <72>; VGH Kassel, KStZ 2008, S. 130 <131>; OVG Bautzen, Urteil vom 6. Oktober 2008 - 5 A 237/08 -, juris, Rn. 30ff.).

- 79 Es ist in erster Linie die Aufgabe des Gesetzgebers und auf kommunaler Ebene des Satzungsgebers, den Bemessungsmaßstab für eine Spielgerätesteuern zu bestimmen, wobei ihm unter den verfassungsrechtlich zulässigen Maßstäben ein weiter Gestaltungsspielraum zukommt (s. oben 1 a). Er ist grundsätzlich frei in der Entscheidung, ob er als Steuermaßstab den dem Vergnügungsaufwand des Spielers besonders nahen Spieleinsatz oder etwa aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität die Einspielergebnisse der Spielgeräte wählt. Den von Verfassungen wegen geforderten Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler (oben 1 b) weisen beide Kenngrößen auf.
- 80 Die völlige Untauglichkeit des Stückzahlmaßstabs in §4 Abs.1 SpStG lässt sich jedenfalls auch auf der Grundlage der Einspielergebnisse feststellen. Die von dem vorlegenden Gericht erhobenen Einspielergebnisse der Automaten bilden den Nettospieleaufwand der Gerätenutzer ab, geben so hinreichend zuverlässig Auskunft über den Vergnügungsaufwand der Spieler und sind daher ein tragfähiger Ausdruck ihrer Leistungsfähigkeit. Sind die Einspielergebnisse wie hier von Schwankungsbreiten gekennzeichnet, die teilweise mehrere hundert Prozent betragen, erlauben sie ohne Weiteres zumindest die Aussage, dass eine wirklichkeitsgetreue oder auch nur wirklichkeitsnahe Besteuerung des Spielvergnügens mangels Bezuges zu dem Aufwand des einzelnen Spielers bei der Verwendung des Stückzahlmaßstabs nicht mehr stattfindet.
- 81 cc) Frühere Annahmen des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtfertigung der Tauglichkeit des Stückzahlmaßstabs für die Spielgerätebesteuerung können angesichts der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung in diesem Bereich und der damit einhergehenden Erkenntnismöglichkeiten nicht weiter aufrecht erhalten werden.
- 82 (1) Das Bundesverfassungsgericht (vgl. BVerfGE 31, 119 <127>) wie auch

die ältere verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung (vgl. nur BVerwGE 6, 247 <259>; 27, 146 <147>; BVerwG, Beschluss vom 13. Januar 1999 - BVerwG 8 B 104.98 - Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 33 S. 2) haben den Rückgriff des jeweiligen Normgebers auf einen Ersatzmaßstab wie die Stückzahl der Apparate regelmäßig unter anderem damit gerechtfertigt, dass der Vergnügungsaufwand der Nutzer mangels entsprechender Zähl- und Kontrolleinrichtungen an den Automaten nicht zuverlässig erfasst werden könne. Dieser Vorbehalt ist spätestens seit Anfang 1997 jedenfalls für Gewinnspielautomaten entfallen. Bundesverwaltungsgericht und Bundesfinanzhof gehen davon aus, dass der Vergnügungsaufwand der Nutzer solcher Geräte seither hinreichend zuverlässig erfasst werden kann, da aufgrund der technischen Entwicklung und der in den Jahren 1989 und 1990 zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit und den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits sowie den zuständigen Bundesministerien andererseits abgeschlossenen selbst verpflichtenden Vereinbarung (vgl. BTDrucks 11/6224) ab dem 1. Januar 1997 nur noch Gewinnspielgeräte aufgestellt sein dürfen, die mit einem manipulationssicheren Zählwerk ausgestattet sind (vgl. dazu BVerwGE 123, 218 <222f.>; BFHE 217, 280 <286>). Soweit insbesondere von Seiten der Kommunal- und Steuerverwaltung - auch im vorliegenden Verfahren - hiergegen Zweifel an der Manipulationssicherheit der Zählwerke vorgebracht werden, halten Bundesverwaltungsgericht und Bundesfinanzhof diese Einwände mit überzeugenden Erwägungen für nicht geeignet, die grundsätzliche Tauglichkeit der Zählwerke zur Erhebung des Spieldaufwands in Frage zu stellen (vgl. BVerwG und BFH jeweils a.a.O.).

- 83 (2) Nicht mehr aufrecht erhalten werden kann mittlerweile auch die im Teilurteil vom 10. Mai 1962 getroffene Aussage, geringe Unterschiede bei den Erstanschaffungspreisen der Spielautomaten deuteten darauf hin, dass an den Apparaten der verschiedenen Bauarten etwa gleich häufig gespielt werde; dann biete aber schon die bloße Tatsache der Aufstellung eines Apparates, ohne Rücksicht auf seinen Wert und seinen Erstanschaffungspreis, im Durchschnitt einen Anhalt für eine etwa gleich häufige Benutzung, so dass der herkömmliche lockere Bezug zwischen dem Steuermaßstab und dem Vergnügungsaufwand noch als gewahrt angesehen werden könne (vgl. BVerfGE 14, 76 <95, 103f.>). Diese Schlussfolgerung hält einer Überprüfung am Maßstab der nach den Feststellungen des vorlegenden Finanzgerichts tatsächlich erzielten Einspielergebnisse nicht mehr stand, da eine in etwa gleich häufige Benutzung gerade nicht vorliegt, ohne dass dies in einer erkennbaren Beziehung zu dem Anschaffungspreis der Geräte stünde.
- 84 (3) Im Ergebnis nichts anderes gilt für die Annahme, die weitaus meisten Spielapparate seien in den Händen verhältnismäßig weniger Aufsteller und über ein großes Gebiet verteilt, so dass Härten der Stückzahlsteuer sich beim einzelnen Aufsteller weitgehend ausgleichen könnten (vgl. BVerfGE 14, 76 <103>; 31, 8 <26>). Diese Feststellung bezog sich indessen ausdrücklich auf die Verhältnisse im Jahre 1956, denen die derzeitigen Gegebenheiten nicht mehr entsprechen.

So gab es in dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum nach den Feststellungen des Finanzgerichts insgesamt 178 Spielhallenbetreiber in Hamburg; die Klägerin des Ausgangsverfahrens betrieb zwei Spielhallen mit zunächst 18, später 16 Geräten. Angesichts dieser Situation kann nicht von einem internen Ausgleich der unterschiedlichen Steuerlasten ausgegangen werden.

- 85 dd) Die festgestellte Ungeeignetheit des Stückzahlmaßstabs für die Erhebung der Spielgerätesteuern ist im Übrigen nicht Besonderheiten der Rechts- oder Tatsachenlage in Hamburg geschuldet, sondern bei den derzeitigen Gegebenheiten des Spielgerätemarktes offenbar strukturell bedingt. Der Stückzahlmaßstab ist daher als generell ungeeignet für die Bemessung der Spielgerätesteuern anzusehen, weil er allenfalls in mehr oder weniger zufälligen Einzelkonstellationen den nach dem Gebot der steuerlichen Lastengleichheit geforderten, hinreichenden Bezug zwischen der Steuerbemessung und dem Vergnügungsaufwand des Spielers (s. oben 1 b) sicherzustellen vermag. So konnte in jüngerer Zeit, soweit aus veröffentlichten Gerichtsentscheidungen ersichtlich, der gebotene zumindest lockere Bezug mit dem erhobenen Zahlenmaterial in keinem Fall positiv belegt werden (1). Zudem sind die mit dem Nachweis verbundenen Schwierigkeiten und - unterstellt, er ließe sich im Einzelfall feststellen - die Unsicherheiten im Hinblick auf den Bestand dieses inhaltlichen Bezugs so erheblich, dass die Verwendung eines solchen Maßstabs weder dem Steuerpflichtigen, noch dem Steuerträger zugemutet werden kann und auch für die Steuerverwaltung nicht praktikabel ist (2).
- 86 (1) Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem bereits in Bezug genommenen Urteil vom 13. April 2005 (BVerwGE 123, 218) die Anforderungen an den Nachweis des von Verfassungen wegen gebotenen hinreichenden Bezugs zwischen Steuermaßstab und Vergnügungsaufwand der Spieler insbesondere mit Rücksicht auf die neuere technische Entwicklung bei den Gewinnspielgeräten und die daraus zunehmend gewonnenen Erkenntnisse über das Einspielaufkommen präzisiert (a. a. O., S. 226ff.; ebenso BVerwG, NVwZ 2005, S. 1322 sowie diese Rechtsprechung fortführend BVerwG, Urteil vom 14. Dezember 2005 - BVerwG 10CN 1.05 -, NVwZ 2006, S. 461 <462f.>). Es hat dabei die Grenzen noch tolerabler Schwankungsbreiten näher bezeichnet und Einzelheiten zur Erhebung des hierfür nötigen Datenmaterials geklärt. Dem ist die verwaltungsgerichtliche und finanzgerichtliche Rechtsprechung ganz überwiegend gefolgt (vgl. nur BFHE 217, 280 <286> mit umfassenden Nachweisen).
- 87 Wie schon im Fall der Leitentscheidung des Bundesverwaltungsgerichts in seinem Urteil vom 13. April 2005 ergaben sich auch in den anderen von ihm in diesem Zusammenhang entschiedenen Fällen, soweit ausreichendes Zahlenmaterial vorlag, Schwankungsbreiten der Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten, die weit jenseits der Marge von 50% lagen, die in der fachgerichtlichen Rechtsprechung als für den geforderten lockeren Bezug noch tolerabel angesehen wird, und vergleichbar den Erkenntnissen des Finanzgerichts im vorliegenden Normenkontrollverfahren sind. Auch in der Rechtsprechung der Oberverwal-

tungsgerichte finden sich in der Folge zahlreiche Entscheidungen, in denen ähnlich stark divergierende Schwankungsbreiten bei den Einspielergebnissen von Gewinnspielautomaten ermittelt wurden (vgl. OVG Lüneburg, Urteil vom 11. Juli 2007 - 9 LC 2/07-, ZKF 2008, S. 41 <42>; OVG Greifswald, Urteil vom 9. Juli 2008 - 4 K 27/06-, juris, Rn. 90; OVG Weimar, Urteil vom 22. September 2008 - 3 KO 1011/05 -, juris, Rn. 90ff.). Soweit aus veröffentlichten Entscheidungen ersichtlich, wurde jedenfalls in keinem einzigen Fall die positive Feststellung getroffen, dass sich die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse innerhalb der vom Bundesverwaltungsgericht als maßgeblich angesehenen Grenze von 50% bewegte.

- 88 Die tatsächlichen Annahmen, auf deren Grundlage die Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs bisher bejaht wurde, müssen damit als zwischenzeitlich überholt angesehen werden. Selbst wenn in Einzelfällen in bestimmten Gemeinden ein lockerer Bezug zwischen Einspielergebnissen und Stückzahlmaßstab festzustellen sein sollte, stellt die Stückzahl keinen verlässlichen und dauerhaften Maßstab mehr dar, der Grundlage einer mit Art.3 Abs. 1 GG zu vereinbarenden Steuererhebung sein könnte. Er erweist sich unter heutigen Bedingungen als insgesamt ungeeignet, da er jedenfalls nicht typischerweise den Vergnügungsaufwand der Spieler abbildet. In der Anknüpfung an vereinzelte Sachverhaltskonstellationen, in denen ein hinreichender Wirklichkeitsbezug des Stückzahlmaßstabs für einen bestimmten Zeitraum noch bejaht werden kann, läge indessen eine Orientierung am atypischen Fall, der für den Normgeber von Verfassungen wegen kein Leitbild sein darf.
- 89 (2) Es kommt hinzu, dass die für die Tauglichkeit des Stückzahlmaßstabs maßgebliche Schwankungsbreite je nach Entwicklung der tatsächlichen Gegebenheiten im Geltungsbereich der Steuernorm auch nach deren Inkrafttreten gravierenden Veränderungen unterliegt und die Ermittlung der Schwankungsbreite im Streitfall nicht unerhebliche Schwierigkeiten aufwerfen kann.
- 90 So muss die steuererhebende Körperschaft, die die Spielgerätesteuer nach der Stückzahl bemisst, regelmäßig befürchten, dass nach Erlass der Steuernorm Umstände eintreten, die dem ursprünglich womöglich noch hinreichenden Bezug dieses Maßstabs zum Vergnügungsaufwand der Spieler die Grundlage entziehen. Ein solcher Umstand kann je nach Gemeindegröße bereits in der Eröffnung einer neuen Spielhalle mit vom bisherigen Bestand stark abweichender Spielgerätenutzung liegen, da die maßgebliche Schwankungsbreite nach der fachgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich von den konkreten Gegebenheiten im Anwendungsbereich der jeweiligen Steuernorm abhängt (vgl. BVerwGE 123, 218 <227>).
- 91 Schließlich wirft die Erhebung des Datenmaterials, das zur Feststellung der im Einzelfall erheblichen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse erforderlich ist, schwierige tatsächliche und verfahrensrechtliche Fragen auf. Diese ergeben sich etwa hinsichtlich der maßgeblichen Zeiträume der Datenerhebung und ihres Umfangs; außerdem stellt sich die Frage, wem - dem betroffenen Steuerschuld-

ner, der steuererhebenden Gemeinde oder aber dem Gericht - die Erhebung dieser Daten obliegt und inwieweit auf die Daten weiterer Automatenaufsteller zurückgegriffen werden kann oder muss (vgl. dazu BVerwG, NVwZ 2005, S.1322 <1323f.>; NVwZ 2006, S. 461 <462f.>; NVwZ 2008, S. 88f.). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts hängt die Beantwortung der Frage, welchen Mindestanforderungen eine etwa bereits vorhandene Erkenntnislage oder die Erhebung entsprechender Daten über die maßgeblichen Einspielergebnisse genügen muss, von den konkreten Umständen des Einzelfalls im jeweiligen Anwendungsbereich der Norm ab und entzieht sich einer allgemeinen Festlegung. Im Streitfall sei es in erster Linie eine Frage der Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch das Tatsachengericht, die wesentlich von den örtlichen Gegebenheiten im Einzelfall abhängt - etwa der Zahl und Größe der Automatenaufsteller sowie der Menge der Gewinnspielautomaten und ihrer Verteilung im Gemeindegebiet -, ob die ihm vorgelegten oder von ihm erhobenen Daten einen tragfähigen Schluss auf das durchschnittliche Einspielergebnis der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet zuließen. Eine Bindung des Tatsachengerichts an bestimmte mathematisch-statistische Regeln für die Erlangung eines repräsentativen Durchschnitts bestehe hierbei nicht (vgl. BVerwG, NVwZ 2006, S. 461 <463>). Der damit den Fachgerichten eingeräumte Spielraum bei der Ermittlung und Würdigung des entscheidungserheblichen Sachverhalts würde zwangsläufig die Ungewissheit über den verlässlichen Bestand einer Spielgerätesteuer verstärken, die sich auf einen Stückzahlmaßstab stützt. Eine verlässliche und dauerhafte Normsetzung ist vor diesem Hintergrund nicht möglich.

- 92 b) Sonstige Sachgründe vermögen die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs nicht zu rechtfertigen. Es kann daher dahin stehen, ob die Verwendung eines Steuermaßstabs, der sich als strukturell ungeeignet erwiesen hat, den eigentlichen Besteuerungsgrund - die im Vergnügungsaufwand der Spieler zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit - auch nur einigermaßen angemessen zu erfassen, überhaupt durch besondere Sachgründe gerechtfertigt werden könnte. Die für den Stückzahlmaßstab ins Feld geführten sachlichen Rechtfertigungsgründe sind jedenfalls nicht von solchem Gewicht, dass sie die mit dem Eignungsmangel des Steuermaßstabs einhergehende Verletzung der Steuerschuldner in ihrem Anspruch auf lastengleiche Inanspruchnahme als hinnehmbar erscheinen lassen könnten. Dies gilt für den Gesichtspunkt der Praktikabilität (aa), die Annahme eines internen Belastungsausgleichs bei den Automatenaufstellern (bb), die Verfolgung von Lenkungszwecken (cc) und die Möglichkeit des Fehlens eines anderweitigen zulässigen Maßstabs (dd).
- 93 aa) Die durch den Stückzahlmaßstab erzwungene Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte ist bisher in der Rechtsprechung stets als durch Gesichtspunkte der Verwaltungspraktikabilität gerechtfertigt angesehen worden (vgl. etwa BVerfGE 14, 76 <102>; 31, 8 <26>; BVerwGE 110, 237 <242>). Bei einer Besteuerung anhand der wirklichen Einnahmen müssten die Gemeinden - so das Bundesverfassungsgericht noch 1962 - für jeden Aufsteller, unter Umständen

für jeden Apparat, regelmäßige Veranlagungserklärungen herbeiführen. Dies sei eine zeitraubende und umständliche Aufgabe, die in keinem rechten Verhältnis zu dem Steueraufkommen stehe und allein schon eine Vereinfachung rechtfertige (vgl. BVerfGE 14, 76 <102>).

- 94 Dieser Rechtsprechung lag jedoch nicht der heutige Sach- und Kenntnisstand zugrunde. Insbesondere begegnete vor 1997 eine Ermittlung der Einspielergebnisse oder Spieleinsätze mangels manipulationssicherer Zählwerke in den Automaten ungleich größeren Schwierigkeiten als dies seither der Fall ist. Dass die jedenfalls seit 1997 zur Verfügung stehenden wirklichkeitsnäheren Maßstäbe nicht handhabbar wären, ist nicht erkennbar und wird auch durch die seit der Rechtsprechungsänderung des Bundesverwaltungsgerichts im Jahre 2005 (vgl. BVerwGE 123, 218) erfolgte schrittweise Umstellung der Besteuerungspraxis widerlegt.
- 95 Die Praktikabilitätsvorteile, welche die Verwendung eines Stückzahlmaßstabs gleichwohl auch unter den Bedingungen der heutigen Spielgerätetechnik insbesondere unter dem Gesichtspunkt eines verminderten Kontrollaufwands für die steuererhebende Körperschaft erbrächte, können die Beeinträchtigungen des Grundsatzes der gleichen Lastenzuteilung jedenfalls nicht in dem Umfang rechtfertigen, wie er angesichts der festgestellten Schwankungen in den Einspielergebnissen in Rede steht.
- 96 bb) Zur Rechtfertigung des Stückzahlmaßstabs kann auch nicht mehr darauf abgestellt werden, dass sich die unterschiedlichen Belastungen der einzelnen Geräte bezogen auf den jeweiligen Aufsteller möglicherweise deshalb ausgleichen, weil sich die Geräte in der Hand nur weniger Aufsteller befinden (vgl. BVerfGE 14, 76 <103>; 31, 8 <27>). Diese Annahme hat sich bereits im Hinblick auf die Verhältnisse in Hamburg als nicht tragfähig erwiesen (vgl. dazu oben 2 a cc <2>) und besitzt auch im Übrigen keine rechtfertigende Kraft. Etwaige unternehmensinterne Ausgleichseffekte ändern nichts daran, dass dem Stückzahlmaßstab der erforderliche Bezug zu dem eigentlichen Steuergegenstand fehlt. Dieser Mangel wird nicht durch eine nachträgliche Saldierung von Vorteilen und Nachteilen geheilt, die je nach den örtlichen Gegebenheiten bei manchen Aufstellern auftreten mag, bei anderen hingegen nicht.
- 97 cc) Der Stückzahlmaßstab kann vor Art.3 Abs. 1 GG auch nicht im Hinblick darauf Bestand haben, dass mit der Erhebung der Vergnügungsteuer zulässigerweise auch Lenkungs Zwecke, namentlich in Gestalt einer Eindämmung der Spielsucht, verfolgt werden können (vgl. BVerfG, NVwZ 1997, S. 573 <575>). Ein derartiger Lenkungs Zweck rechtfertigt es jedenfalls nicht, Ungleichbehandlungen hinzunehmen, die das bei Verwendung des Stückzahlmaßstabs festgestellte Ausmaß erreichen. Dem Stückzahlmaßstab fehlt der erforderliche Bezug zu dem Vergnügungsaufwand der Spieler unabhängig davon, ob mit der Steuererhebung Lenkungs Zwecke verfolgt werden oder nicht. Der Lenkungs Zweck vermag diesen Bezug nicht zu ersetzen und sein Fehlen nicht auszugleichen. Es ist den nor-



umgebenden Körperschaften indessen unbenommen, durch die spezifische Ausgestaltung eines mit Art.3 Abs. 1 GG grundsätzlich vereinbaren Steuermaßstabs für eine Verwirklichung des Lenkungsziels zu sorgen (vgl. BVerwGE 123, 218 <235>).

- 98 dd) Der Stückzahlmaßstab kann auch nicht deswegen weiter angewendet werden, weil es an einem anderen tauglichen Maßstab fehlte. Die Verfassungswidrigkeit des Stückzahlmaßstabs entfiel nicht dadurch, dass sich andere in der Praxis verwendete Maßstäbe ebenfalls als mit höherrangigem Recht nicht vereinbar erwiesen. Es ist vielmehr Sache der normgebenden Körperschaften, der Besteuerung einen Maßstab zugrunde zu legen, der den erforderlichen Wirklichkeitsbezug aufweist. Dass der Spieleinsatz der Automatenutzer oder auch die Einspielergebnisse der Spielgeräte Bezugsgrößen darstellen, die grundsätzlich eine hinreichende Wirklichkeitsnähe aufweisen, wurde im Übrigen bereits festgestellt (s. oben 1 b und 2 a bb).
- 99 Es ist schließlich nicht ersichtlich, dass ein wirklichkeitsnäherer Maßstab deswegen nicht zur Verfügung stünde, weil ein stärker am Aufwand der Spieler orientierter Maßstab mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar wäre (vgl. dazu BVerwGE 110, 237 <246ff.>; BVerwG, NVwZ 2000, S. 933 <935f.>; BFHE 217, 280 <288f.>; BFH, Urteil vom 26. Februar 2007 - II R 2/05 -, NVwZ-RR 2008, S.55 <57>).
- 100 3. Die Verfassungswidrigkeit der im Ausgangsverfahren angegriffenen Steuererhebung folgt damit aus der Unzulässigkeit des Stückzahlmaßstabs. Sie ergibt sich jedoch nicht zusätzlich daraus, dass die Steuer nicht auf die Spieler abwälzbar wäre.
- 101 Wird eine Steuer nicht bei dem erhoben, dessen Leistungsfähigkeit sie in einem bestimmten Vorgang, wie hier dem Spielaufwand, erfassen soll, sondern indirekt bei einem Dritten, so muss sie dem wahren Besteuerungsgrund folgend von diesem Steuerschuldner grundsätzlich auf den eigentlich zu Belastenden abwälzbar sein. Nach den in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hierzu entwickelten Grundsätzen (s. oben 1 c) genügt bei einer solchen indirekt erhobenen Steuer wie der Vergnügungsteuer die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den eigentlichen Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (vgl. BVerfGE 110, 274 <295>).
- 102 Bei der Besteuerung des Vergnügungsaufwands an Geldspielautomaten besteht allerdings die Besonderheit, dass die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen den Aufsteller und Betreiber der Automaten in seinen unternehmerischen

Entscheidungsspielräumen einengen und damit die kalkulatorische Abwälzung erschweren. Dies gilt namentlich für die im Ausgangsverfahren noch maßgebliche Fassung der Spielverordnung (vgl. BGBl I 1962, S. 153 mit späteren Änderungen, zuletzt BGBl I 1993, S. 460), nach der für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit unter anderem eine Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns und ein Höchstbetrag für den Einwurf vorgeschrieben waren (s. oben A I4). Die Steuer konnte daher weder ohne weiteres durch Erhöhung des Preises für das einzelne Spiel noch durch Senkung der Gewinnquote weitergegeben werden.

- 103 Diese gewerberechtlichen Rahmenbedingungen ändern indes nichts daran, dass die Spielgerätesteuern eine auf Überwälzung auf den Spieler angelegte Steuer sind, die dessen im Spielaufwand zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit erfassen will (s. oben I 2). Weder die Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns noch der Höchstbetrag des Einsatzes schließen die Abwälzbarkeit der Steuern aus, weil diese rechtlichen Vorgaben den Aufsteller nicht daran hindern, seinen Umsatz zu steigern (vgl. bereits BVerfGE 14, 76 <97f.>) oder seine Betriebskosten zu senken. Die Spielräume der Unternehmer als Steuerschuldner sind durch die konkrete Ausgestaltung der Spielgerätesteuern und die Bedingungen der Spielverordnung nicht in einer Weise begrenzt, die ihnen die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler, etwa auf der Grundlage einer Erhöhung des Umsatzes oder der Senkung der Selbstkosten, rechtlich oder tatsächlich unmöglich machen würde. Dies ist zumindest so lange nicht der Fall, wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>).
- 104 In rechtlicher Hinsicht wird die betriebswirtschaftliche Planung und Kalkulation des Unternehmers innerhalb der von den genannten Normen eröffneten Spielräume nicht beeinflusst. Insbesondere setzt die gewerberechtliche Regelung in der Spielverordnung der Erhöhung des Umsatzes je Apparat oder auch der Senkung der Betriebskosten keine rechtlichen Grenzen; beides ist allein vom kaufmännischen Geschick und der Marktlage abhängig (vgl. BVerfGE 14, 76 <98>).
- 105 Anhaltspunkte dafür, dass vor diesem rechtlichen Hintergrund eine Abwälzung faktisch unmöglich wäre, sind nicht ersichtlich und vom Finanzgericht in seinem Vorlagebeschluss ausdrücklich verneint worden, ohne dass an der Richtigkeit dieser Feststellung Zweifel bestünden. Vielmehr blieb den Unternehmern auch unter der Geltung von §4 Abs. 1 SpStG die Möglichkeit, etwa durch die Auswahl geeigneter Standorte sowie durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen auf eine Umsatzsteigerung hinzuwirken und die Selbstkosten auf das unbedingt erforderliche Maß zu beschränken, um nicht nur die Steuer, sondern auch noch einen Gewinn erwirtschaften zu können (vgl. BFH, BFH/NV 2006, S.1354 <1357>).
- 106 4. Das Bundesverfassungsgericht hat sich verschiedentlich mit der Frage befasst,

welche Anforderungen Art.12 Abs. 1 GG an die Verfassungsmäßigkeit der Erhebung von Vergnügungsteuer auf Geldspielautomaten stellt (vgl. BVerfGE 31, 8 <26ff.>; BVerfG, NVwZ 1997, S. 573 <575>; NVwZ 2001, S. 1264). Der Vorlagebeschluss, der sich zum Grundrecht der Berufsfreiheit nicht näher verhält und im Hinblick auf die damit aufgeworfenen Rechtsfragen auch keine tatsächlichen Feststellungen enthält, gibt keine Veranlassung, auf die Vereinbarkeit von §4 Abs.1 SpStG mit Art.12 Abs. 1 GG einzugehen. Hierzu besteht angesichts des bereits festgestellten Verstoßes des §4 Abs. 1 SpStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz auch keine Notwendigkeit.

107 III.

108 Die Verfassungswidrigkeit des §4 Abs.1 SpStG führt nicht zu dessen Nichtigkeit. Es verbleibt vielmehr bei der Feststellung der Unvereinbarkeit der Vorschrift mit Art.3 Abs.1 GG. Die Spielgerätesteuern können mit dem Stückzahlmaßstab des §4 Abs.1 SpStG noch für eine Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des Spielvergnügungsteuergesetzes in Hamburg am 1. Oktober 2005 erhoben werden.

109 Grund für die Erklärung der Anwendbarkeit von §4 Abs.1 SpStG ist zum einen das haushälterische Interesse der Freien und Hansestadt Hamburg an den veranschlagten Einnahmen aus der Spielgerätesteuern, deren Erhebung dem Grunde nach keinen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist. Die Freie und Hansestadt Hamburg durfte sich außerdem bis zur Rechtsprechungsänderung des Bundesverwaltungsgerichts durch die Urteile vom 13. April 2005 (vgl. nur BVerwGE 123, 218) mit der Verwendung des Stückzahlmaßstabs bei der Spielgerätesteuern im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung von Bundesverwaltungsgericht und Bundesfinanzhof wissen. Wollte sie im Falle der Unanwendbarkeit des §4 Abs.1 SpStG für den Zeitraum von 1999 bis 2005 die Spielgerätesteuern rückwirkend (vgl. BVerfGE 13, 261 <272>) mit einem wirklichkeitsnahen, am Spieleinsatz orientierten Maßstab versehen, dürfte dies nicht zuletzt erheblichen tatsächlichen Schwierigkeiten bei der nachträglichen Ermittlung dieser Spieleinsätze begegnen.

110 Zum anderen erscheint die Belastung der Automatenhalter durch die Anwendung des Stückzahlmaßstabs für die Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des neuen Spielvergnügungsteuergesetzes relativ gering. Durch die verfassungswidrige Gleichbehandlung im Steuersatz müssen sie nicht notwendig benachteiligt werden, sondern können je nach den von ihnen im Einzelfall erzielten Spielgeräteumsätzen auch einer vergleichsweise günstigen Besteuerung unterliegen. In jedem Fall mussten die betroffenen Automatenhalter nach der gesetzgeberischen Entscheidung der Freien und Hansestadt Hamburg für die Einführung der Spielgerätesteuern sowohl in dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Streitjahr 1999 als auch für die Folgejahre mit der Belastung durch eine solche Aufwandssteuer rechnen, sofern sie denn verfassungsgemäß ausgestaltet war. Entsprechend ihrer Erhebungsform als indirekte Steuer ist daher davon auszugehen, dass sie im Streitjahr 1999 ebenso wie in den Folgejahren bis 2005 von den Automatenhal-

tern im Rahmen ihrer unternehmerischen Möglichkeiten bereits auf die Nutzer der Geräte abgewälzt worden ist. Die Unanwendbarkeit des §4 Abs.1 SpStG in den noch offenen Streitfällen der Jahre vor 2006 könnte insofern den mit ihr schon belasteten Spielern nicht mehr zu gute kommen.