

**Abschrift**



**BUNDESVERWALTUNGSGERICHT**

**BESCHLUSS**

**BVerwG 9 BN 6.15  
OVG 2 KN 2/15**

**In der Normenkontrollsache**

**die Landeshauptstadt Kiel,  
vertreten durch den Oberbürgermeister,  
Kehdenstraße 2 - 10, 24099 Kiel,**

**Antragsgegnerin und  
Beschwerdegegnerin,**

**hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts  
am 10. Dezember 2015  
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bier  
und die Richterinnen am Bundesverwaltungsgericht Buchberger und Dr. Bick**

**beschlossen:**

Das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgerichts vom 19. März 2015, berichtigt durch Beschluss vom 15. Juni 2015, wird aufgehoben.

Der Rechtsstreit wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Oberverwaltungsgericht zurückverwiesen.

Die Entscheidung über die Kosten bleibt der Schlussscheidung vorbehalten.

Der Wert des Streitgegenstandes wird für das Beschwerdeverfahren auf 5 000 € festgesetzt.

#### G r ü n d e :

- 1 Die zulässige Beschwerde ist begründet. Zwar rechtfertigt das Beschwerdevorbringen nicht die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (1.). Die Beschwerde macht jedoch erfolgreich einen Verfahrensmangel geltend (2.). Dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das Oberverwaltungsgericht (§ 133 Abs. 6 i.V.m. § 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO).
- 2 1. Die Grundsatzrügen (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) greifen nicht durch.
- 3 a) Die Fragen,
  - aa) ob aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gemäß Art. 3 Abs. 1 GG eine verfassungsrechtlich zulässige Belastungsgrenze folgt, die unterhalb derjenigen Belastungsgrenze liegt, welche durch das sog. Erdrosselungsverbot aus Art. 12 und 14 GG gesetzt wird,
  - bb) ob sich die verfassungsrechtliche Darlegungslast, welche für gesetzgeberische Prognoseentscheidungen anerkannt ist, auch auf Prognosen über die steuerliche Überwälzbarkeit von Steuermehrbelastungen erstreckt, wenn die Mehrbelastungen auf einem erheblichen Tarifsprung beruhen und die Gesamtsteuerbelastung eine Höhe erreicht oder übersteigt, welche von Gerichten bereits als

verfassungsrechtlicher Grenzbereich gewürdigt worden ist, und

cc) ob die Überwälzbarkeit im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG voraussetzt, dass sie für den Steuerpflichtigen mit verhältnismäßigen Mitteln erreichbar ist,

rechtfertigen nicht die Zulassung der Revision. Denn sie sind aufgrund des Senatsurteils vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - (zur Veröffentlichung in BVerwGE vorgesehen), mit dem der Rechtsstreit in einem vergleichbaren Verfahren an das Oberverwaltungsgericht des Landes Nordrhein-Westfalen zurückverwiesen wurde, bereits grundsätzlich geklärt.

- 4 Danach ist für eine allgemeine, unterhalb der Erdrosselungsgrenze liegende Schwelle einer unverhältnismäßig hohen Steuerbelastung (Frage aa) kein Raum. Wirkt die Steuer nicht erdrosselnd, weil sie einem umsichtig handelnden durchschnittlichen Unternehmer die Möglichkeit belässt, einen angemessenen Gewinn zu erwirtschaften, ist sie in der Regel nicht unverhältnismäßig. Etwas anderes kommt allenfalls in besonders gelagerten Ausnahmefällen in Betracht (Urteil des Senats vom 14. Oktober 2015 Rn. 30). Das Erfordernis der Abwälzbarkeit ist teildentisch mit der im Rahmen der Erdrosselungswirkung anstehenden Prüfung, ob eine Steuererhöhung für einen durchschnittlichen Unternehmer wirtschaftlich verkraftbar ist. Zwar unterscheiden sich das Erdrosselungsverbot und das Gebot der kalkulatorischen Überwälzbarkeit in ihrer dogmatischen Herleitung; eine unterschiedliche Schwelle steuerlicher Belastung folgt aus diesen Unterschieden jedoch nicht (Urteil des Senats vom 14. Oktober 2015 Rn. 35).
- 5 Eine besondere Darlegungslast der Gemeinde in Bezug auf die steuerliche Überwälzbarkeit von Steuermehrbelastungen (Frage bb) besteht nicht. Die Rechtsprechung zu Prognosespielräumen ist schon deshalb nicht übertragbar, weil der Gemeinde hinsichtlich der Höhe einer Vergnügungssteuer kein derartiger Spielraum zusteht; vielmehr überprüft das Gericht - ohne vergleichbare Einschränkung der gerichtlichen Kontrolle -, ob die Steuerhöhe verfassungsrechtlich zulässig ist oder nicht. Auch aus dem Umstand, dass die Vergnügungssteuer auf eine Überwälzbarkeit der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger "angelegt" sein muss (stRspr, vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Fe-

bruar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <23> m.w.N.), ergibt sich keine besondere Darlegungspflicht des Satzungsgebers. Hierbei handelt es sich um ein materiell-rechtliches, allein objektiv zu bestimmendes Kriterium, für welches die subjektive Vorstellung des Normgebers ohne Bedeutung ist (s. das o.g. Urteil des Senats vom 14. Oktober 2015 Rn. 14).

6 Die Frage cc) bezieht sich auf die Aussage des Oberverwaltungsgerichts, die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen hinderten einen Unternehmer nicht, seinen Umsatz zu steigern bzw. seine Betriebskosten zu senken, insbesondere setze die gewerberechtliche Regelung in der Spielverordnung der Erhöhung des Umsatzes je Apparat keine rechtlichen Grenzen (UA S. 8 f.). Diese Möglichkeit der Preissteigerung hatte die Klägerin mit dem Argument in Abrede gestellt, dass der Aufstellunternehmer auf die Auszahlungsquoten mit Blick auf die von der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt geprüfte und zugelassene Gerätesoftware keinen Einfluss nehmen könne; ein etwaiger vollständiger Geräte-austausch sei einem Unternehmer - jedenfalls ohne längere Ankündigungsphase - unzumutbar. Auch diese Fragen sind durch das Senatsurteil vom 14. Oktober 2015 im Grundsatz geklärt. Danach stehen einer Preiserhöhung durch den Einsatz von Geräten mit einem höheren durchschnittlichen Kassensinhalt zwar keine prinzipiellen Erwägungen entgegen; es ist aber im Einzelfall zu untersuchen, ob den im Gemeindegebiet vorhandenen Unternehmern ein nachträglicher Austausch der Geräte zumutbar ist oder ob die Gemeinde aus Gründen des allgemeinen Vertrauensschutzes eine Übergangsfrist zur Umstellung auf den neuen Steuermaßstab einräumen muss (Rn. 23 ff.).

7 b) Nicht zur Zulassung der Revision führt auch die Frage,

ob es folgerichtig im Sinne der Folgerichtigkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist, die Steuererhöhung (auch) mit Lenkungs Zwecken (Spielerschutz) zu rechtfertigen, dann aber die ebenfalls im Gemeindegebiet betriebenen Geldspielgeräte der Spielbanken von der Steuererhöhung auszunehmen,

denn sie geht von einem nicht festgestellten Sachverhalt aus. Das Oberverwaltungsgericht hat keine Feststellungen zu einem von der Beklagten mit der

Spielgerätsteuer verfolgten Lenkungszweck getroffen. Es hat lediglich ausgeführt, dass die Vergnügungssteuer "traditionell eine Lenkungssteuer" ist und erläutert, unter welchen Voraussetzungen die Verfolgung eines Lenkungszwecks zulässig ist (UA S. 9 f.).

- 8 Hiervon unabhängig ist die Frage aber ebenfalls bereits in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts geklärt. Bei der Besteuerung von Spielapparaten in Spielbanken und in Spielhallen bzw. Gaststätten liegen nicht vergleichbare Sachverhalte vor, die einen sachlichen Grund für eine unterschiedliche Behandlung bieten. Der Bundesgesetzgeber hat einen Unterschied gesehen zwischen den Spielapparaten, die in einer Spielbank (§ 33h GewO) und solchen, die an anderen Plätzen aufgestellt sind. Die in Spielhallen und anderen Plätzen besteuerten Spielgeräte unterliegen für ihre technische Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (§ 33i GewO). Das gewerbsmäßige Aufstellen solcher Spielgeräte ist zwar erlaubnispflichtig (§ 33c GewO), bei Vorliegen der Voraussetzungen besteht jedoch auf die Erteilung der Erlaubnis ein Rechtsanspruch. Die Spielgeräte in einer Spielbank sind demgegenüber uneingeschränkt zum Glücksspiel geeignet. Für sie gelten die Einschränkungen der Gewerbeordnung nicht (§ 33h GewO). Das Glücksspiel ist aber nur aufgrund eigens erteilter staatlicher Konzession erlaubt; schon diese Unterschiede rechtfertigen eine unterschiedliche vergnügungssteuerliche Behandlung (BVerwG, Beschlüsse vom 10. Juni 2010 - 9 BN 3.09 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 51 Rn. 4 und vom 13. Juni 2013 - 9 B 50.12 - juris Rn. 6 m.w.N.). Die Beschwerde legt nicht dar, inwiefern diese Rechtsprechung einer Weiterentwicklung bedarf.
- 9 2. Die Beschwerde hat aber Erfolg, weil ein von ihr geltend gemachter Verfahrensmangel vorliegt, auf dem die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts beruhen kann (§ 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO). Das Oberverwaltungsgericht hat sich seine im Berufungsurteil niedergelegte Überzeugung in verfahrensfehlerhafter Weise gebildet, so dass die auf einen Verstoß gegen den Überzeugungsgrundsatz des § 108 Abs. 1 Satz 1 VwGO gestützte Verfahrensrüge durchgreift.

- 10 Gemäß § 108 Abs. 1 Satz 1 VwGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Dabei hat das Gericht seiner Überzeugungsbildung das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde zu legen. Wie es seine Überzeugung bildet, wie es also die ihm vorliegenden Tatsachen und Beweise würdigt, unterliegt seiner "Freiheit". Die Einhaltung der daraus entstehenden verfahrensmäßigen Verpflichtungen ist nicht schon dann in Frage gestellt, wenn ein Beteiligter das vorliegende Tatsachenmaterial anders würdigen oder aus ihm andere Schlüsse ziehen will als das Gericht. Die "Freiheit" des Gerichts ist erst dann überschritten, wenn es entweder seiner Sachverhalts- und Beweiswürdigung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde legt, sondern nach seiner Rechtsauffassung entscheidungserheblichen Akteninhalt übergeht oder aktenwidrige Tatsachen annimmt oder wenn die von ihm gezogenen Schlussfolgerungen gegen die Denkgesetze verstoßen (stRspr, vgl. BVerwG, Beschluss vom 11. Januar 2012 - 8 PKH 8.11 <8 B 81.11> - Buchholz 310 § 108 Abs. 1 VwGO Nr. 72 Rn. 3 m.w.N.). Des Weiteren hat das Tatsachengericht nach § 108 Abs. 1 Satz 2 VwGO die Ergebnisse schlüssig, insbesondere in sich widerspruchsfrei darzustellen. Mangelt es hieran, so betrifft dies bereits die tragfähige Grundlage für die innere Überzeugungsbildung des Gerichts und zugleich die Überprüfbarkeit seiner Entscheidung, ob die Grenze einer objektiv willkürfreien, die Natur- und Denkgesetze sowie allgemeine Erfahrungssätze beachtenden Würdigung überschritten ist (BVerwG, Urteil vom 5. Juli 1994 - 9 C 158.94 - Buchholz 402.25 § 1 AsylVfG Nr. 174 S. 27 f. m.w.N., Beschluss vom 13. November 2007 - 7 B 32.07 - juris Rn. 4).
- 11 Ein solcher Verstoß ist dem Oberverwaltungsgericht hier unterlaufen. Denn es hat, wie sich aus dem Tatbestandsberichtigungsbeschluss vom 15. Juni 2015 ergibt, das unter Beweis gestellte Vorbringen der Klägerin, dass "auf Basis eines Jahressteueraufkommens in Höhe von 2 289.000 €, einem Steuersatz von 12 % auf die Bruttokasse und einem daraus errechneten durchschnittlichen Geräteumsatz pro Monat von 1 727,11 € im Jahr 2012 eine Erhöhung des Steuersatzes von 12 % auf 18 % zu einer Mehrbelastung führt, die im Durchschnitt nicht ausreicht, die Steuer Mehrbelastung kalkulatorisch überzuwälzen, weil kein

angemessener Unternehmerlohn und keine angemessene Kapitalverzinsung mehr verbleibt" als wahr unterstellt, ohne sich jedoch mit diesem Umstand in den Entscheidungsgründen auseinanderzusetzen. Damit fehlt es an einer in sich schlüssigen, widerspruchsfreien Beweiswürdigung, denn es bleibt völlig offen, ob und mit welchen Überlegungen das Gericht diese ersichtlich entscheidungserheblichen tatsächlichen Umstände in seine Überzeugungsbildung einbezogen hat. Verbleiben einem Unternehmer *aufgrund der Steuermehrbelastung* nämlich weder ein angemessener Unternehmerlohn noch eine angemessene Kapitalverzinsung, so ist von einer erdrosselnden Wirkung der Steuererhöhung bzw. von einer mangelnden Abwälzbarkeit zumindest hinsichtlich dieses Unternehmers auszugehen. Auch wenn damit noch nicht zwingend feststeht, dass dies auch für einen durchschnittlichen Unternehmer zutrifft, auf den das Oberverwaltungsgericht zu Recht abgestellt hat (vgl. UA S. 11 f.), weil Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet (s. hierzu ebenfalls Urteil des Senats vom 14. Oktober 2015 Rn. 17), hätte das Oberverwaltungsgericht eine erdrosselnde Wirkung jedenfalls nicht mit dem pauschalen Argument verneinen dürfen, hierfür sei "nicht einmal im Ansatz etwas dargetan und auch ansonsten nichts ersichtlich" (UA S. 12).

- 12 Angesichts dessen kommt es auf den weiteren von der Beschwerde gerügten Verfahrensfehler der mangelnden Sachaufklärung nach § 86 VwGO nicht mehr an.
- 13 Der Senat macht von der durch § 133 Abs. 6 VwGO eingeräumten Befugnis Gebrauch und verweist unter Aufhebung des angegriffenen Urteils den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Oberverwaltungsgericht zurück.
- 14 Die Streitwertfestsetzung folgt aus § 47 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 und § 52 Abs. 2 GKG.

