



BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

BESCHLUSS

BVerwG 9 B 26.11
VGH 5 A 846/10

In der Verwaltungsstreitsache

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
am 25. November 2011
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bier,
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Buchberger und
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Christ

beschlossen:

Die Beschwerde der Klägerin gegen die Nichtzulassung der Revision in dem Beschluss des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 4. Januar 2011 wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens.

Der Wert des Streitgegenstands wird für das Beschwerdeverfahren auf 2 773,34 € festgesetzt.

G r ü n d e :

- 1 1. Die auf sämtliche Zulassungsgründe (§ 132 Abs. 2 VwGO) gestützte Beschwerde kann keinen Erfolg haben.
- 2 a) Eine grundsätzliche Bedeutung (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) kommt der Rechtssache nicht zu.
- 3 aa) Die Beschwerde stützt sich, ohne hierzu einen Rechtssatz von grundsätzlicher Bedeutung zu formulieren, darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof die Besteuerung nach Höchstbeträgen in § 5 Abs. 4 Spielapparatesteuersatzung (SpAppStS) nicht als eine - gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende - Stückzahlbesteuerung angesehen habe. Eine Zulassung der Revision kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil der Verwaltungsgerichtshof seinen Beschluss daneben darauf gestützt hat, dass sich die hier in Rede stehenden Bescheide auf den Veranlagungszeitraum vom 1. Januar bis 31. März 2008 beziehen und deshalb nicht von dieser erst ab 1. April 2008 geltenden Regelung erfasst sind. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts kann die Revision gegen ein Urteil, das neben-

einander auf mehrere, je selbständig tragende Begründungen gestützt ist, nur dann zugelassen werden, wenn im Hinblick auf jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund geltend gemacht wird und vorliegt (vgl. etwa Beschluss vom 28. September 1990 - BVerwG 9 B 107.90 - NVwZ 1991, 376 m.w.N.). Daran fehlt es hier. Soweit die Beschwerde rügt, der Verwaltungsgerichtshof verstoße gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit, wenn er annehme, dass § 5 Abs. 4 SpAppStS auf den hier in Rede stehenden Veranlagungszeitraum nicht anwendbar sei, wirft sie keine fallübergreifend bedeutsame Frage des revisiblen Rechts auf, sondern wendet sich nach Art einer Berufungsbegründung gegen die Bewertung des Gerichts.

- 4 bb) Soweit die Beschwerde für grundsätzlich klärungsbedürftig hält,

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

wendet sie sich gegen die Auslegung von Landesrecht (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 SpAppStS), die vom Revisionsgericht nicht nachgeprüft wird und eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung deswegen nicht begründen kann. Bezüge zum revisiblen Recht zeigt die Beschwerde nicht auf.

- 5 cc) Schließlich will die Beschwerde grundsätzlich geklärt wissen, ob eine Formulierung wie in § 8 Abs. 2 SpAppStS, wonach die unbeanstandete Entgegennahme der Steueranmeldung als Steuerfestsetzung gilt, zur Unwirksamkeit einer Steuersatzung führt. Diese Frage betrifft wiederum irrevisibles Recht. Daran ändert nichts, dass die Beschwerde rügt, die Annahme des Verwaltungsgerichtshofs, die - unterstellte - Unwirksamkeit einer Regelung wie diejenige des § 8 Abs. 2 SpAppStS lasse die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid unberührt, verstoße gegen das bei der Steuerfestsetzung zu beachtende Bestimmtheitsgebot. Eine solche Rüge vermag die Zulassung der Revision allenfalls dann zu begründen, wenn die Auslegung der - gegenüber dem Landesrecht als korrigierender Maßstab angeführten - bundesrechtlichen Norm ihrerseits ungeklärte Fragen von grundsätzlicher Bedeutung aufwirft (Beschluss vom 20. September 1995 - BVerwG 6 B 11.95 - Buchholz 310 § 132

Abs. 2 Ziff. 1 VwGO Nr. 6 S. 8 m.w.N.). Ein solcher Klärungsbedarf ist auf der Grundlage des Beschwerdevorbringens nicht zu erkennen. Im Übrigen legt die Beschwerde auch nicht nachvollziehbar dar, weshalb die Bestimmtheit einer Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid (§ 8 Abs. 3 SpAppStS) davon abhängig sein soll, ob eine Steuerfestsetzung durch unbeanstandete Entgegennahme der Steueranmeldung wirksam oder unwirksam ist. Soweit die Beschwerde auch die Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs angreift, die fiktive Steuerfestsetzung durch unbeanstandete Entgegennahme der Steueranmeldung (§ 8 Abs. 2 SpAppStS) sei ihrerseits hinreichend bestimmt, handelt es sich um keine den Beschluss selbständig tragende Erwägung.

- 6 dd) Soweit die Beschwerde mit ihrem Schriftsatz vom 15. August 2011 eine weitere Grundsatzrüge geltend macht mit der sinngemäß gestellten Frage,

„ob nachgewiesen werden muss, dass die Steuer auf den Preis der Dienstleistung abgewälzt werden kann, damit sie letztendlich vom Verbraucher getragen wird“,

ist die Beschwerde unzulässig, weil diese Grundsatzrüge erst nach Ablauf der Beschwerdebegründungsfrist eingegangen ist.

- 7 b) Die Beschwerde rügt, der Beschluss weiche von dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 4. Februar 2009 (1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1) ab, weil sich die Möglichkeit der Besteuerung nach Höchstbeträgen gemäß § 5 Abs. 4 SpAppStS als Besteuerung nach dem gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößenden Stückzahlmaßstab darstelle. Eine die Revisionszulassung gemäß § 132 Abs. 2 Nr. 2 VwGO rechtfertigende Abweichung des angefochtenen Beschlusses von einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts hat die Klägerin damit nicht in einer den Anforderungen des § 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO entsprechenden Weise dargetan. Abgesehen davon, dass es an einer für die hinreichende Bezeichnung einer Divergenz erforderlichen Darlegung divergierender Rechtssätze fehlt, hat der Verwaltungsgerichtshof den Beschluss entscheidungstragend darauf gestützt, dass die Besteuerung nach Höchstbeträgen gemäß § 5 Abs. 4 SpAppStS in dem hier zu entscheidenden Zeitraum nicht galt. Soweit die Beschwerde darauf abstellt,

dass eine unterschiedliche Besteuerung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen gegen das Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht verstoße, wendet sie sich gegen die Richtigkeit des angegriffenen Beschlusses. Damit kann eine Divergenzrüge nicht begründet werden.

- 8 Die Beschwerde macht darüber hinaus geltend, die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs weiche von der genannten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts sowie dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Dezember 2009 (BVerwG 9 C 12.08 - BVerwGE 135, 367 Rn. 45 = Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 47 m.w.N.) ab, weil er eine Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer so lange unterstelle, wie keine Erdrosselungswirkung vorliege. Damit legt sie keine den Anforderungen des § 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO genügenden divergierenden Rechtssätze dar, sondern wendet sich gegen die rechtliche Würdigung des Verwaltungsgerichtshofs, was eine Zulassung der Revision wegen Divergenz jedoch nicht rechtfertigen kann.
- 9 c) Die Beschwerde rügt als Verfahrensmangel (§ 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO), der Verwaltungsgerichtshof habe die Beweisanregung der Klägerin, ein Sachverständigengutachten darüber einzuholen, dass eine Steuer in der Größenordnung, wie sie die Beklagte erhebe, nicht auf den Endverbraucher abwälzbar sei, zu Unrecht nicht aufgegriffen. Im vorliegenden Fall bestehe bei einer Steuer in Höhe von effektiv 17 % eine Erdrosselungsgefahr. Die Klägerin habe ihren Betrieb mangels Rentabilität wieder geschlossen. Es sei auch nicht überprüft worden, ob die Steuerlast durch Umsatzsteigerung oder Kosteneinsparungen hätte aufgefangen werden können. Ein Unternehmer müsse seine Rendite in Höhe einer Umsatzsteuerbelastung von 19 % zuzüglich einer Vergnügungssteuerbelastung von 15 %, insgesamt also in der Größenordnung von 34 % steigern, um eine Abwälzbarkeit der gesamten Steuerlast auf den eigentlichen Steuerträger zu erreichen. Es dränge sich nahezu auf, dass eine derartige Renditesteigerung unmöglich sei mit der Folge, dass die Abwälzbarkeit der Steuer nicht ohne Weiteres unterstellt werden könne. Die Klägerin habe dargelegt, dass zumindest Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die Höhe der Gesamtsteuerbelastung eine erdrosselnde Wirkung entfalte. Es stelle auch kein schlüssiges Indiz gegen eine Erdrosselungswirkung dar, wenn die Zahl der in Spielhallen aufgestellten

Geldspielgeräte sich im Wesentlichen nicht verändert habe. Schließlich setze eine erdrosselnde Wirkung nicht erst dann ein, wenn ein Unternehmer sich genötigt sehe, einen Betrieb wegen fehlender Gewinnaussicht zu schließen, sondern schon dann, wenn es die Steuerbelastung für sich genommen unmöglich mache, im Gebiet des Satzungsgebers den Beruf des Spielautomatenbetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen.

- 10 Damit ist ein Verfahrensfehler nicht hinreichend dargetan (§ 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO). Die Rüge mangelnder Sachaufklärung, § 86 Abs. 1 VwGO, erfordert nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts u.a. die substantiierte Darlegung, welche Tatsachen auf der Grundlage der materiellrechtlichen Auffassung des Berufungsgerichts noch aufklärungsbedürftig waren, welche für erforderlich und geeignet gehaltenen Aufklärungsmaßnahmen hierfür in Betracht kamen, welche tatsächlichen Feststellungen dabei voraussichtlich getroffen worden wären und inwiefern diese unter Zugrundelegung der materiellrechtlichen Auffassung des Berufungsgerichts zu einer für den Beschwerdeführer günstigeren Entscheidung hätten führen können (vgl. etwa Urteil vom 22. Januar 1969 - BVerwG 6 C 52.65 - BVerwGE 31, 212 <217 f.>; Beschlüsse vom 19. August 1997 - BVerwG 7 B 261.97 - Buchholz 310 § 133 <n.F.> VwGO Nr. 26 S. 14 f. und vom 18. Juni 1998 - BVerwG 8 B 56.98 - Buchholz 428 § 1 VermG Nr. 154 S. 475).
- 11 Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht. Ihr ist nicht zu entnehmen, welche Tatsachen im Einzelnen nach der materiellrechtlichen Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs noch aufklärungsbedürftig waren. Der Verwaltungsgerichtshof ist davon ausgegangen, dass die Vergnügungssteuer für den Unternehmer kalkulatorisch abwälzbar sein müsse. Eine Garantie dafür, dass der Unternehmer den von ihm entrichteten Beitrag immer von demjenigen erhalte, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen solle, müsse dem Steuerschuldner nicht geboten werden (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 23). Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung ebenso wie die Annahme, dass die Spielverordnung dem Unternehmer bei der Kalkulation seiner Selbstkosten zwar Grenzen setze, dass

aber seiner betriebswirtschaftlichen Planung und Kalkulation noch hinreichend Spielräume eröffnet seien (Urteil vom 10. Dezember 2009 a.a.O. Rn. 28 m.w.N.). Der Verwaltungsgerichtshof weist ferner darauf hin, dass der nunmehr geltende Maßstab, der die Steuerhöhe vom jeweiligen Kassenergebnis abhängig mache, eine deutlich verlässlichere Kalkulation als der Stückzahlmaßstab ermögliche.

- 12 Damit setzt sich die Beschwerde nicht hinreichend auseinander. Vielmehr behauptet sie pauschal, eine Umsatzsteuer von 19 % und eine Vergnügungssteuer in Höhe von 15 % bzw. effektiv 17 % könnten nicht erwirtschaftet werden. Gleichfalls pauschal bleibt die Behauptung der Beschwerde, der Steuersatz wirke erdrosselnd. Der Verwaltungsgerichtshof ist davon ausgegangen, dass eine Erdrosselungswirkung dann anzunehmen sei, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen dazu führten, dass die schwächsten Anbieter aus dem Markt ausschieden, ohne dass neue ihren Platz einnähmen. Anhaltspunkte dafür hat der Verwaltungsgerichtshof nicht gesehen, weil - auch nach dem eigenen Vortrag der Klägerin - viele der im Stadtgebiet der Beklagten aufgestellten Spielgeräte derart ertragsstark seien, dass die Veranlagung nach der Höchstbetragsregelung des § 4 Abs. 1 SpAppStS erfolge und dies wiederum den Rückschluss nahe lege, dass es sich um wirtschaftlich gesunde Unternehmen der Spielgeräteaufstellerbranche handle. Soweit die Beschwerde die Prämisse des Verwaltungsgerichtshofs, die Feststellung einer erdrosselnden Wirkung der umstrittenen Steuer setze den ersatzlosen Marktaustritt der schwächsten Anbieter, mithin eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaufstellerbranche voraus, als unzutreffend bekämpft, übersieht sie, dass die Aufklärungsrüge den materiellen Standpunkt des angefochtenen Beschlusses zugrunde zu legen hat. Vor diesem Hintergrund setzt sich die Beschwerde auch nicht mit dem Argument des Verwaltungsgerichtshofs auseinander, dass sich daraus, dass die Klägerin den Betrieb wegen mangelnder Rentabilität nach kurzer Zeit wieder eingestellt habe, keine verallgemeinerungsfähigen Schlüsse auf die Branche im Stadtgebiet der Beklagten ziehen ließen.

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

Dr. Bier

Buchberger

Dr. Christ