

Bahnbrechendes Urteil vom Bundesverwaltungsgericht zur Vergnügungssteuer

A b s c h r i f t:

Bundesverwaltungsgericht Urteil vom 13. April 2005 Az. BVerwG 10 C 5.04

Schleswig-Holsteinische Oberverwaltungsgericht Az. 2 LB 53/03 vom 21. Jan. 2004

Schleswig-Holsteinische Verwaltungsgericht Az. 4 A 191/99 vom 7. April 2003

Prozessbevollmächtigter: Rechtsanwalt Lüder Gause, Hamburg

gegen die Landeshauptstadt Kiel

hat der 10. Senat des Bundesverwaltungsgerichts auf die mündliche Verhandlung vom 13. April 2005 durch den Präsidenten des Bundesverwaltungsgerichts H i e n und die Richter am Bundesverwaltungsgericht V a l l e n d a r, Prof. Dr. R u b e l,

Prof. Dr. E i c h b e r g e r und Dr.. N o l t e

für Recht erkannt:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Beklagte trägt die Kosten des Revisionsverfahrens.

G r ü n d e:

I.

Die Klägerin betreibt im Stadtgebiet der Beklagten Spielhallen und stellt unter anderem dort Spielautomaten auf.

Die Beklagte erhebt eine Vergnügungssteuer auf das Halten von

Spiel- und Geschicklichkeitsapparaten (Automaten) in Spielhallen, Gaststätten und ähnlichen Einrichtungen. Grundlage hierfür ist ihre Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsapparaten vom 24. April 1989 – im maßgeblichen Zeitraum – in der Fassung der 6. Nachtragssatzung vom 23. Dezember 1994 (Vergnügungssteuersatzung – VStS). Steuerschuldner ist derjenige, der Automaten aufstellt (§ 3 Abs. 1 VStS). Die Steuer betrug 1997 in Spielhallen je angefangenem Kalendermonat für das Halten eines Automaten mit Gewinnmöglichkeit 600 DM und ohne Gewinnmöglichkeit 200 DM, an den übrigen Aufstellungsorten für Automaten mit Gewinnmöglichkeit 150 DM und ohne Gewinnmöglichkeit 70 DM (§ 4 Abs. 1 VStS).

Für die Monate Januar bis Juni 1997 gab die Klägerin im Wege der Selbsterklärung Steueranmeldungen für jeweils 60 bis 70 ganz überwiegend in Spielhallen aufgestellte Automaten in Höhe von insgesamt 154.080 DM ab. Die hiergegen eingelegten Widersprüche wies die Beklagte zurück.

Das Verwaltungsgericht hat die Steueranmeldungen der Klägerin für die Monate Januar bis Juni 1997 und den Widerspruchsbescheid aufgehoben, weil die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz nichtig sei. Außerdem spreche viel dafür, dass sie erdrosselnde Wirkung entfalte.

Das Oberverwaltungsgericht hat die Berufung der Beklagten zurückgewiesen. Es teilt die Auffassung des Verwaltungsgerichts. Die von der Beklagten praktizierte Erhebung der Automatensteuer nach Maßgabe der Automatenstückzahl verletze den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Der Stückzahlmaßstab komme als Ersatzmaßstab lediglich dann in Betracht, wenn er einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich widerspiegeln würde. Aus dem von der Klägerin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegten Zahlenmaterial

ergäben sich Abweichungen zwischen den monatlichen durchschnittlichen Einspielergebnissen der Gewinnspielautomaten von über 400 %. Diese Unterschiede seien so erheblich, dass eine pauschale Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab mit dem Gleichheitssatz unvereinbar sei. Die Einwendungen der Beklagten gegen das vorgelegte Zahlenmaterial seien unbegründet. Es sei nicht zu beanstanden, dass die Erhebungen der Klägerin teilweise auf einer geringeren Zeitspanne als einem Jahr beruhten. Sie ermittelten gleichwohl belastbare Durchschnittswerte. Selbst wenn man jedoch einen zumindest „lockeren Bezug“ zwischen Stückzahlmaßstab und Vergnügungsaufwand bejahte, fehlte es an einer ausreichenden Rechtfertigung für die mit der Verwendung eines pauschalen Ersatzmaßstabes verbundene Ungleichbehandlung. Mit der Umstellung auf einen umsatzorientierten Wirklichkeitsmaßstab wäre kein derartig hoher zusätzlicher Verwaltungsaufwand verbunden, dass er die Verwaltungskraft der Kommunen überforderte. Schließlich sprächen deutliche und von der Beklagten nicht widerlegte Anzeichen dafür, dass die von der Beklagten erhobene Spielautomatensteuer in der festgesetzten Höhe die nach Art. 12 Abs. 1 GG zulässige Grenze eines Eingriffs in die Berufsfreiheit überschreite.

Mit der vom Senat zugelassenen Revision macht die Beklagte geltend, das angefochtene Urteil beruhe auf einem Verstoß gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht. Das Berufungsgericht habe seine Feststellungen, dass die Einspielergebnisse der Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen um mehrere 100 % voneinander abwichen, auf einer unzureichenden und fehlerhaft festgestellten Tatsachengrundlage getroffen. Verwertbar seien nur Einspielergebnisse von Automaten, die über mindestens zwölf Monate erhoben worden seien. Außerdem müssten die Zahlen nach Umfang und Erhebungsart den statistisch-mathematischen Anforderungen an eine repräsentative Stichprobe genügen. Insbesondere dürften sie nicht von den Betroffenen selbst ausgewählt sein. Das Berufungsgericht hätte sich daher durch

Einholung eines Sachverständigengutachtens eine repräsentative Datenbasis zu dieser Rechtsfrage verschaffen müssen. Die Spielautomatensteuer sei traditionell eine am Maßstab der Stückzahl der Automaten orientierte Pauschalsteuer, bei der seit jeher ein gelockerter Bezug zwischen dem Steuermaßstab und dem Vergnügungsaufwand, wie er sich in den konkreten Einspielergebnissen der Automaten ausdrücke, als ausreichend angesehen worden sei. Ein Verbot des Stückzahlmaßstabs könne daher weder dem Art. 105 Abs. 2a GG noch dem Art. 3 Abs 1 GG entnommen werden. Im Übrigen rechtfertigten entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts Praktikabilitätserwägungen nach wie vor den gewählten Stückzahlmaßstab.

Die Beklagte beantragt,

unter Abänderung des Urteils des Schleswig-Holsteinischen Obergerverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2004 das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Verwaltungsgerichts vom 7. April 2003 zu ändern und die Klage abzuweisen,

hilfsweise, das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Obergerverwaltungsgerichts vom 21. Januar 2004 aufzuheben und die Sache zu anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Schleswig-Holsteinische Obergerverwaltungsgericht zurückzuverweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Sie verteidigt das Urteil des Berufungsgerichts. Die von der Beklagten erhobene Vergnügungssteuer sei keine Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG, weil sie beim Aufsteller erhoben werde, aber nicht auf Abwälzbarkeit angelegt sei und wegen der Vorgaben der Spielverordnung auch nicht kalkulatorisch abgewälzt werden könne. Was die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse betreffe, so seien die dazu von den Gerichten erhobenen Daten repräsentativ und aussagekräftig. Jedenfalls wirke die von der Beklagten

erhobenen Vergnügungssteuer erdrosselnd, so dass für den durchschnittlichen Automatenunternehmer weder eine angemessene Eigenkapitalverzinsung noch Unternehmerlohn erwirtschaftet werden könne.

II.

Die Revision ist unbegründet.

Die Verfahrensrügen der Beklagten greifen nicht durch (1). Das Berufungsgericht hat, auch wenn die Gründe des angefochtenen Urteils nicht in vollem Umfang mit revisiblem Recht in Einklang stehen, im Ergebnis zutreffend den in der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten für die Erhebung der Automatensteuer gewählten Stückzahlmaßstab als nicht vereinbar mit Bundesrecht angesehen und deshalb die Aufhebung der Steueranmeldungen durch das Verwaltungsgericht bestätigt (2).

1. Das angefochtene Urteil leidet nicht an dem gerügten Verstoß gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht (§ 86 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Ob sich, wie die Beklagte meint, dem Berufungsgericht auch ohne entsprechenden Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung die Einholung eines Sachverständigengutachtens zur Erlangung statistisch repräsentativer Zahlen über die Einspielergebnisse der Gewinnspielautomaten aufdrängen musste, ist vom materiellrechtlichen Standpunkt des Berufungsgerichts aus zu beurteilen (stRspr; vgl. etwa BVerwG, Urteil vom 14. Januar 1998 – BVerwG 11 C 11.96 – BVerwGE 106, 115 <116>). Danach ist es zunächst eine Rechtsfrage, welche Anforderungen an den vom Berufungsgericht für geboten gehaltenen zumindest lockeren Bezug zwischen Stückzahlmaßstab und Vergnügungsaufwand der Spieler zu stellen sind. Auch die auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung erfolgte Würdigung der vom Verwaltungsgericht erhobenen Zahlen zu den Einspielergebnissen von Gewinnspielautomaten durch das Berufungsgericht ist grundsätzlich dem materiellen Recht und nicht dem Verfahrensrecht zuzuordnen (BVerwG, Urteil vom 5. Juli 1994 –

BVerwG 9 C 158.94 – BVerwGE 96, 200 <209>; Beschluss vom 2. November 1995 – BVerwG 9 B 710.94 – Buchholz 310 § 108 VwGO Nr. 266 S. 18 f.). Gemessen hieran führen die Rügen der Beklagten, dem Berufungsgericht habe kein ausreichendes Datenmaterial vorgelegen, weil die Einspielergebnisse aus Gewinnspielautomaten über zu kurze Zeiträume erhoben worden seien, die Angaben hierzu zudem weder umfassend noch repräsentativ seien und letztlich bei der Bemessung des lockeren Bezugs auf eine falsche Vergleichsgröße, nämlich das jeweils höchste und niedrigste Durchschnittseinspielergebnis eines Automaten abgestellt worden sei, auf keinen Verfahrensfehler. Sie betreffen in erster Linie die auf seinem rechtlichen Standpunkt beruhende Sachverhalts- und Beweiswürdigung. Dass sich dem Berufungsgericht ausgehend hiervon die Einholung eines Sachverständigengutachtens hätte aufdrängen müssen, vermag der Senat nicht zu erkennen.

2. Der von der Beklagten in ihrer Vergnügungssteuersatzung gewählte Stückzahlmaßstab für die Besteuerung von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit ist mit Bundesverfassungsrecht nicht vereinbar. Aus den tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts, die mangels durchgreifender Revisionsgründe für das Bundesverwaltungsgericht bindend sind (§137 Abs. 2 VwGO), folgt, dass der gebotene zumindest lockere Bezug zwischen Stückzahlmaßstab und dem Vergnügungsaufwand des Spielers jedenfalls für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit im maßgeblichen Erhebungsjahr 1997 nicht vorhanden war. Dies hat das Berufungsgericht im Ergebnis ohne Verstoß gegen revisibles Recht erkannt. Revisionsgerichtlich nicht zu beanstanden ist auch seine daraus gezogene Schlussfolgerung, dass deshalb die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten insgesamt keine taugliche Grundlage für die angegriffene Steuererhebung bietet.

a) Wird die Spielautomatensteuer nach der Anzahl der aufgestellten Automaten als örtliche Verbrauch- und

Aufwandsteuer erhoben, verlangt sie nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts einen zumindest lockeren Bezug zwischen diesem Maßstab und dem zu steuernden Aufwand der Spieler. Dieser Bezug ist nach Auffassung des Senats nur gewahrt, wenn die über einen längeren Zeitraum gemittelten Einspielergebnisse einzelner Spielautomaten nicht mehr als 50 % von den durchschnittlichen Einspielergebnissen der Automaten in einer Gemeinde abweichen. Dies ergibt sich im Einzelnen aus Folgendem:

aa) Die von der Beklagten als Vergnügungssteuer erhobene Spielautomatensteuer findet ihre Rechtsgrundlage in Art. 105 Abs. 2a GG. Danach haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Diese Befugnis ist nach § 3 Abs. 2 KAG Schleswig-Holstein auf die Gemeinden übertragen. Ob eine als Vergnügungssteuer erhobene Abgabe örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs 2a GG ist und demzufolge von dieser Gesetzgebungsbefugnis gedeckt wird, bestimmt sich nicht nach ihrer Bezeichnung, sondern nach ihrem Steuertatbestand, ihrem Steuermaßstab und ihren wirtschaftlichen Auswirkungen, wobei für die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen nach dem Grundgesetz maßgebend auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts abzustellen ist (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962 – 1 BvL 31/58 – BVerfGE 14, 76 <91>). Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts gehörte es bereits damals zum herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer, „ dass sie nicht unmittelbar bei dem sich Vergnügenden, den sie im Grunde treffen soll, sondern beim Veranstalter des Vergnügens erhoben wird“ (a.a.O.S.91). Daran hat sich für die Automatensteuer seither nichts geändert.

Die Möglichkeit der indirekten Steuererhebung beim Veranstalter entbindet den Normgeber freilich nicht von der

Pflicht, den Charakter der Steuer als Aufwandsteuer bei ihrer Ausgestaltung auch im Hinblick auf den Steuermaßstab zu wahren. Das verlangt die Wahl eines Maßstabes, der einen zumindest lockeren Bezug zum eigentlichen Steuergut, dem Vergnügungsaufwand des Spielers, aufweist. Dies hat das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Teilurteil vom 10. Mai 1962 betont (a.a.O.S.95) und gefordert, dass statt des wirklichen Vergnügungsaufwands, der „zweifelloos der sachgerechteste Maßstab für eine Vergnügungssteuer“ sei, eine pauschale Bemessungsgrundlage als Ersatzmaßstab nur gewählt werden dürfe, sofern er einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich mache, „weil ein anderer Maßstab dem Wesen der Vergnügungssteuer fremd, also nicht sachgerecht wäre“ (a.a.O.S.93). An dieser Rechtsprechung hat das Bundesverfassungsgericht seither festgehalten (Beschluss vom 18. Mai 1971 – 1 BvL 7,8/69 – BVerfGE 31, 119 <128>; vgl. auch Beschluss vom 12. Oktober 1978 – 2 BvR 154/74 – BVerfGE 49, 343 <354> und Kammerbeschluss vom 3. Mai 2001 – 1 BvR 624/00 – NVwZ 2001, 1264). In Übereinstimmung damit hat auch das Bundesverwaltungsgericht bei der Spielautomatensteuer ausdrücklich einen zumindest lockeren Bezug zwischen dem gewählten Maßstab und dem Vergnügungsaufwand für erforderlich gehalten (Urteil vom 22. Dezember 1999 – BVerwG 11 CN 1.99 – BVerwGE 110, 237 <242>; vgl. auch Beschluss vom 25. Januar 1995 – BVerwG 8 N 2.93 – Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 28 S. 13 f.m.w.N.).

Bei der Wahl des konkreten Steuermaßstabs innerhalb dieses Rahmens hat die Rechtsprechung dem Normgeber stets einen weiten Gestaltungsspielraum zugebilligt, der ausgehend vom herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer insbesondere auch aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität eine Pauschalierung des Maßstabs zulässt (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O.S.93; Urteil vom 1. April 1971 – 1 BvL 22/67 BVerfGE 31, 8 <19,25f>; vgl. auch Kammerbeschluss vom 3. Mai 2001, a.a.O.S.1264; BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999, a.a.O.S.239, 242 und Beschluss vom 25. Januar 1995,

a.a.O.S.12,15). Auch dieser Gestaltungs- und Pauschalierungsspielraum vermag allerdings nicht von der aus dem Wesen der Aufwandsteuer und damit aus Art. 105 Abs. 2a GG folgenden Notwendigkeit zu befreien, dass der gewählte Steuermaßstab jedenfalls grundsätzlich geeignet sein muss, den zu besteuenden Vergnügungsaufwand zumindest entfernt abzubilden.

bb) Vor diesem Hintergrund haben das Bundesverfassungsgericht und das Bundesverwaltungsgericht die Wahl eines Stückzahlmaßstabs bei der Spielautomatensteuer bisher für grundsätzlich zulässig gehalten (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O.S.94f.; Urteil vom 1. April 1971, a.a.O.S.16,19; Kammerbeschluss vom 1. März 1997 – 2 BvR 1599/89 u.a. – NVwZ 1997, 573 und vom 3. Mai 2001, a.a.O.; Beschluss vom 18. Mai 1971, a.a.O.S.128 für Musikapparate; BVerwG, Beschluss vom 22. März 1994 – BVerwG 8 NB 3.93 – Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 26 S 3; Beschluss vom 25. Januar 1995, a.a.O.S.11f.; wobei das BVerwG allerdings eine Differenzierung zwischen Spielhallen und anderen Aufstellorten forderte, und Urteil vom 22. Dezember 1999, a.a.O.S.240f.; Urteil vom 22. Dezember 1999 – BVerwG 11 CN 3.99 – Buchholz 401.68 Nr. 35 S 11 und Urteil vom 7. Juli 1970 – BVerwG 7 C 18.68 – BVerwGE 36, 16 <18> für Musikapparate).

(1) die Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs wird in den Entscheidungen, soweit sie sich mit dem Zusammenhang zwischen Steuermaßstab und Vergnügungsaufwand befassen, durchweg mit tatsächlichen Feststellungen oder Annahmen begründet, die eine gewisse Beziehung des Stückzahlmaßstabs zum Spielaufwand der Automatenutzer plausibel erwarten lassen. So hat insbesondere das Bundesverfassungsgericht in seinem Teilurteil vom 10. Mai 1962 die Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs damit begründet, dass die Anschaffungspreise für die Spielautomaten im allgemeinen zwischen 600 und 800 DM oder nach Angaben der damaligen Kläger zwischen 560 und 805 DM schwankten; diese geringen Unterschiede der Erstanschaffungspreise deuteten

darauf hin, dass an den Apparaten der verschiedenen Bauarten in etwa gleich häufig gespielt werde. Mithin könne der herkömmliche lockere Bezug zwischen dem Steuermaßstab der Stückzahl und dem Vergnügungsaufwand noch als gewahrt angesehen werden (a.a.O.S.95; hieran anknüpfend BVerfG, Beschluss vom 18. Mai 1971, a.a.O.S.128, für Musikapparate unter Hinweis auf einen entsprechend vermuteten Zusammenhang zwischen dem gemeinen Wert der Apparate und ihrer Benutzerhäufigkeit). Dieser Sichtweise hat sich das Bundesverwaltungsgericht angeschlossen (Urteil vom 22. Dezember 1999 – BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.240 f.; bereits ebenso unter Berufung auf die nach der Lebenserfahrung zu erwartende Beziehung zwischen Erstanschaffungspreis des Automaten und Benutzerhäufigkeit Urteile vom 7. März 1958 – BVerwG 7 C 84.57 – BVerwGE 6, 247 <260>; vom 26. Mai 1967 – BVerwG 7 C 92.65 – BVerwGE 27, 146 < 147f >; vom 7 Februar 1975 – BVerwG 7 C 68.72 – Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 19 S 3.).

(2) Der Rückgriff des Normgebers auf den Ersatzmaßstab der Stückzahl, des Erstanschaffungspreises oder des gemeinen Wertes eines Apparates wurde in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts daneben bisher zudem auch damit gerechtfertigt, dass der jeweilige Vergnügungsaufwand der Nutzer als die nahe liegende und sachgerechteste Bemessungsgrundlage mangels entsprechender Zähl- und Kontrollleinrichtungen an den Automaten nicht zuverlässig erfasst werden könne (BVerfG, Teilurteil vom 10.Mai 1962, a.a.O.S.93; Beschluss vom 18. Mai 1971, a.a.O.S.127; BVerwG, Urteile vom 7. März 1958, a.a.O.S.259; vom 26. Mai 1967, a.a.O. S. 147; Beschluss vom 13. Januar 1999 – BVerwG 8 B 104.98 – Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 33 S. 2).

Dieser Einwand der mangelnden Feststellbarkeit greift jedenfalls seit Anfang 1997 nicht mehr. Nachdem bereits Mitte der 1980-er Jahre mit dem Einbau von entsprechender

Erfassungssoftware in Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit begonnen worden war, kam es in den Jahren 1989 und 1990 zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit und den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits sowie den zuständigen Bundesministerien andererseits zu einer selbstverpflichtenden Vereinbarung über den Einbau von manipulationssicheren Zählwerken (vgl. BTDrucks11/6224 vom 15. Januar 1990 und die Ergänzung zur selbstverpflichtenden Vereinbarung vom 1. Oktober 1990). Danach wurden Zulassungen für Gewinnspielautomaten ohne manipulationssicheres Zählwerk bis einschließlich 1. Januar 1993 erteilt. Angesichts der beschränkten Geltungsdauer der Zulassungen dürfen demzufolge ab dem 1. Januar 1997 keine Spielgeräte ohne manipulationssicheres Zählwerk mehr aufgestellt sein (vgl. dazu VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004 – 5 N 4228/98 – KStZ 2004, 192; OVG Bautzen, Urteil vom 23. Juni 2004 – 5 B 278/02 –SächsVBl 2005, 94; OVG Koblenz, Urteil vom 4. Dezember 2001 – 6 A 11301/99 – juris Rn.51). Vor diesem Hintergrund ging auch das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 22. Dezember 1999 (BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.241 f.) davon aus, dass „unter den jetzigen technischen Bedingungen mit Hilfe elektronischer Datenerfassung die Feststellung der exakten Einspielergebnisse der Spielautomaten, die früher nur durch Auszählung der Münzen möglich gewesen wäre, erleichtert ist.“ Die grundsätzliche Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs brauchte das Bundesverwaltungsgericht in dieser Entscheidung gleichwohl nicht in Frage zu stellen, weil nach den es bindenden tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts die Einspielergebnisse der Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen lediglich zwischen 2.000 und 2.500 DM monatlich schwankten und das Bundesverwaltungsgericht danach den erforderlichen lockeren Bezug zwischen dem Stückzahlmaßstab und dem Vergnügungsaufwand noch gewahrt sah.

Die Beklagte hält eine zuverlässige Ermittlungen der Einspielergebnisse bei Gewinnspielautomaten auch nach 1997

gleichwohl für grundsätzlich nicht möglich. Die angeblich manipulationssicheren Zählwerke der Automaten, jedenfalls aber deren Ausdrücke, könnten nach Erkenntnissen der Finanzbehörden dennoch gefälscht werden. Dem hat das Berufungsgericht entgegengehalten, dass dieser Gefahr durch entsprechende Kontrollen seitens der Kommunen Rechnung getragen werden könne und müsse. Die seit 1997 grundsätzlich mögliche Erhebung der Einspielergebnisse sah es daher durch den Manipulationseinwand der Beklagten nicht in Frage gestellt. Dies ist revisionsgerichtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere verletzt der Standpunkt des Berufungsgerichts entgegen der Auffassung der Beklagten nicht das vom Bundesverfassungsgericht geforderte Verifikationsprinzip im Steuerrecht. Bereits die Ausgangslage bei der Veranlagung der Automatenaufsteller durch Selbsterklärung auf der Grundlage grundsätzlich manipulationssicherer Zählwerke, die oder deren Ausdrücke nur mit einem nicht ganz unerheblichen kriminellen Aufwand verfälscht werden können, ist von vornherein nicht mit jener bei der Besteuerung von Zins- oder Spekulationsgewinnen vergleichbar, die Ausgangspunkt der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Verifikationsprinzip war (vgl. BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991 – 2 BvR 1493/89 – BVerfGE 84, 239 <273>; Urteil vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02 – BVerfGE 110, 94 <112ff>). Außerdem hängt es in erster Linie von der konkreten Ausgestaltung der Steuererhebung und nicht primär von der Manipulationssicherheit der Zählwerke und Ausdrücke ab, ob das Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch eine strukturell gegenläufige Erhebungsregel im Zusammenwirken mit der zu vollziehenden materiellen Steuernorm verletzt wird (vgl. BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, a.a.O.S.112 f). Schließlich ist es, worauf das Berufungsgericht zutreffend hingewiesen hat, Aufgabe der die Vergnügungssteuer erhebenden Gemeinde, etwa begründeten Bedenken gegen die Manipulationssicherheit der Zählwerke und Ausdrücke durch angemessene Kontrollen Rechnung zu tragen. Im Übrigen werden die durch die Zählwerke der Gewinnspielautomaten ausgegebenen Einspielergebnisse seit Jahren für die Umsatzsteuer der

Automatenaufstellung genutzt, ohne dass ihre Tauglichkeit hierfür grundsätzlich in Frage gestellt würde. Die Beklagte vermochte auch im Revisionsverfahren nicht plausibel darzutun, weshalb für die Erhebung der Vergnügungssteuer grundsätzlich Anderes gelten sollte.

cc) Aus den tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts in dem hier angefochtenen Urteil, die nicht erfolgreich mit Revisionsgründen angegriffen sind und deshalb das Revisionsgericht binden (§137 Abs. 2 VwGO), ergibt sich nunmehr eine so große Schwankungsbreite zwischen den Einspielergebnissen der einzelnen Gewinnspielautomaten im Satzungsgebiet der Beklagten, dass der Senat die seiner bisherigen Rechtsprechung mangels gegenteiliger Erkenntnisse zugrunde liegende Annahme vom hinreichend lockeren Bezug zwischen Automatenstückzahl und Vergnügungsaufwand für Gewinnspielautomaten für das Gemeindegebiet der Beklagten nicht mehr aufrecht erhalten kann. Er sieht sich in dieser Fortentwicklung der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bestätigt durch den Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3. Mai 2001 (a.a.O.), worin das Gericht den Gemeinden eine Überprüfung ihrer Praxis, die Spielautomatensteuer anhand des Stückzahlmaßstabs zu erheben, aufgegeben hat mit Blick auf die mittlerweile bestehenden technischen Möglichkeiten zur Anwendung eines Wirklichkeitsmaßstabs.

Auch in der neueren Rechtsprechung der Oberverwaltungsgerichte wird die Verwendung des Stückzahlmaßstabs bei der Spielautomatensteuer wegen festgestellter erheblicher Unterschiede in den Einspielergebnissen mittlerweile zunehmend für unzulässig gehalten (so, neben dem hier angefochtenen Urteil OVG Bautzen, Urteil vom 23. Juni 2004, a.a.O.; VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004, a.a.O.; das OVG Koblenz, Urteil vom 4. Dezember 2001, a.a.O., hält eine Schwankungsbreite von 50 % für nicht mehr hinnehmbar; a.A. OVG Weimar, Beschluss vom 31. Juli 2003 – OVG 4 ZEO 937/99 – LKV

2004, 284; OVG Lüneburg, Beschluss vom 26. Januar 2004 – 13 LA 397/03 – NVwZ-RR 2004, 781).

Die Notwendigkeit, bei einer im Hinblick auf den Charakter der Spielautomatensteuer als Aufwandsteuer nicht mehr tolerablen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse vom Stückzahlmaßstab abzugehen, wird von der Beklagten mit der Erwägung bestritten, auch der stattdessen als Bemessungsgrundlage in Frage kommende Umsatz der einzelnen Spielautomaten würde zu keinem wirklichkeitsnäheren Maßstab führen. Denn das Zählwerk der Automaten erfasse nicht den vom einzelnen Steuerpflichtigen betriebenen Vergnügungsaufwand. Auch ein an die Einspielergebnisse der Automaten anknüpfender Maßstab müsse deshalb pauschal bleiben. Die Beklagte beruft sich hierfür auf das Urteil des Senats vom 22. Dezember 1999 (BVerwG 11 CN 1.99, a.a.O.S.240; ebenso OVG Lüneburg, a.a.O., und OVG Koblenz, a.a.O. juris Rn 26).

Dieser Einwand ist unberechtigt. Ein an den Einspielergebnissen der Geräte anknüpfender Steuermaßstab erfasst den letztlich zu besteuern den Vergnügungsaufwand der Spieler ungleich wirklichkeitsnäher als der pauschale Stückzahlmaßstab. Im Ergebnis bildet er auch den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers proportional ab. Denn der hohe Aufwand des viel Spielenden schlägt sich in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers nieder und führt folglich zu einer entsprechenden höheren Besteuerung. Dass die Steuererhebung, worauf das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 22. Dezember 1999 hinweist (a.a.O.S.240), beim Automatenaufsteller als Steuerschuldner gleichwohl indirekt bleibt und deshalb den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers nicht unmittelbar erfasst, ändert nichts an der größeren Wirklichkeitsnähe des umsatzbezogenen Maßstabs. Die Erwägung des Bundesverwaltungsgerichts, dass die Pauschalierung nach herkömmlicher Art wegen der nach wie vor indirekten Besteuerung weiterhin gerechtfertigt sei, steht, wie seine folgenden Ausführungen zum Verhältnis zwischen

Stückzahlmaßstab und Einspielergebnissen zeigen (a.a.O.S.240ff.), ersichtlich unter dem Vorbehalt, dass die dem Stückzahlmaßstab zugrunde liegende Prämisse eines zumindest lockeren Bezugs dieses Maßstabs zum Vergnügungsaufwand der Spieler nicht wiederlegt wird.

dd) Weichen die Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten mehr als 50 % von dem Durchschnitt der Einspielergebnissen der Automaten gleicher Art im Satzungsgebiet ab, erweist sich der Stückzahlmaßstab nach Überzeugung des Senats als untauglich für die Erhebung einer Vergnügungssteuer (1). Die Feststellung der maßgeblichen Schwankungsbreite setzt freilich die Bestimmung aussagekräftiger Bezugsgrößen (2), eine hinreichend verlässliche Datenerhebung (3) und die Beachtung etwaiger „Ausreißer“ (4) voraus.

(1) Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 22. Dezember 1999 (BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.242) Schwankungen in den monatlichen Einspielergebnissen von Automaten mit Gewinnmöglichkeit zwischen 2.000 und 2.500 DM für jedenfalls vereinbar mit dem Stückzahlmaßstab angesehen und sich für diese Erkenntnis auf den vom Bundesverfassungsgericht in seinem Teilurteil aus dem Jahre 1962 akzeptierten relativ größeren Unterschied zwischen damals 600 und 800 DM im Anschaffungspreis der Geräte berufen. Das Berufungsgericht hat nunmehr Abweichungen in den durchschnittlichen Einspielergebnissen der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet der Beklagten von über 400 % festgestellt. Dies stellt den Senat vor die Notwendigkeit, die Grenze für die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten zu bestimmen, bis zu der allenfalls der durch den Charakter der Aufwandsteuer geforderte lockere Bezug zwischen Stückzahlmaßstab und Vergnügungsaufwand als noch gewahrt angesehen werden kann. Sie liegt nach Auffassung des Senats bei einer Abweichung über 50 % von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Satzungsgebiet. Dieser Gesamtdurchschnitt darf durch die

Einspielergebnisse der einzelnen Geräte also um nicht mehr als 25 % über- oder unterschritten werden. Ergeben sich Schwankungen, die jenseits dieser Grenze liegen, zeigt dies, dass der Stückzahlmaßstab in dem betreffenden Gemeindegebiet nicht in der Lage ist, den letztlich zu besteuernenden Vergnügungsaufwand der Spieler in einer dem Charakter der Steuer genügenden Weise abzubilden.

(2) Der Beklagten ist darin zuzustimmen, dass Bezugsgröße für die Ermittlung der zulässigen Schwankungsbreite der Durchschnitt der aussagekräftigen Einspielergebnisse aller erhobenen Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit sein muss. Hierbei ist wegen der unterschiedlichen Steuersätze die Schwankungsbreite je getrennt für die Gruppe der Gewinnspielautomaten in und außerhalb von Spielhallen zu bestimmen. Würde demgegenüber maßgeblich auf den Unterschied zwischen dem jeweils höchsten und niedrigsten durchschnittlichen Einspielergebnis der Automaten einer Gruppe abgestellt, hätte dies, worauf die Beklagte zu Recht hinweist, eine deutlich geringere Aussagekraft über die von dem pauschalierenden Stückzahlmaßstab erfasste Schwankungsbreite der Gesamtheit der Einspielergebnisse, als dies beim Vergleich mit dem Durchschnitt der Einspielergebnisse der jeweiligen Gruppe der Fall ist.

(3) Die Bestimmungen des maßgeblichen Durchschnitts der Einspielergebnisse einer Gerätegruppe setzt hinreichend aussagekräftige Erkenntnisse über die Einspielergebnisse der einzelnen Automaten dieser Gruppe im Satzungsgebiet voraus. Welchen Mindestanforderungen eine solche Erkenntnislage oder die Erhebung entsprechender Daten genügen muss, um eine ausreichende Grundlage für die Ermittlung des maßgeblichen Durchschnitts zu gewährleisten, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls im jeweiligen Satzungsgebiet ab und entzieht sich einer allgemeinen Festlegung. Im Streitfall ist es in erster Linie eine Frage der Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch das Tatsachengericht, die wesentlich von

den konkreten örtlichen Gegebenheiten – etwa der Zahl und Größe der Automatenaufsteller und der Zahl der Gewinnspielautomaten und ihrer Verteilung im Gemeindegebiet – abhängt, ob die ihm vorgelegten oder von ihm erhobenen Daten einen tragfähigen Schluss auf das durchschnittliche Einspielergebnis der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet zulassen. Eine Bindung des Tatsachengerichts an bestimmte mathematisch-statistische Regeln für die Erlangung eines repräsentativen Durchschnitts besteht entgegen der Auffassung der Beklagten hierbei nicht; denn eine solche Bindung ist weder normativ noch denkgesetzlich und auch nicht durch sonstige Beweisregeln vorgegeben.

Es liegt allerdings auf der Hand, dass die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse im Satzungsgebiet umso verlässlicher bestimmt werden kann, je mehr Apparate und Aufsteller von der Vergleichsrechnung erfasst werden. Dies heißt indes nicht, dass die durchschnittlichen Einspielergebnisse der Automaten nur anhand von Zahlen aller Geräte sämtlicher Aufsteller im Gemeindegebiet ermittelt werden könnten (so aber wohl OVG Koblenz, Urteil vom 4. Dezember 2001; a.a.O. juris Rn. 55). Auch eine nicht statistisch abgesicherte Erhebung kann eine aussagekräftige Grundlage für die Durchschnittsbildung liefern. Hierbei ist zu beachten, dass sowohl die Gemeinde als auch ein klagender Automatenaufsteller insoweit auf entsprechende freiwillige Angaben der übrigen Aufsteller angewiesen sind, da diese auf der Grundlage der an einem pauschalierenden Stückzahlmaßstab ausgerichteten Vergütungssteuersatzungen in aller Regel keiner Auskunftspflicht über die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte unterliegen (vgl. dazu VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004, a.a.O.), weshalb keine überzogenen Anforderungen an Art und Umfang der zu erhebenden Datenmenge gestellt werden können. Auf der anderen Seite wird sich ein für das Satzungsgebiet aussagekräftiger Durchschnitt der Einspielergebnisse in aller Regel nicht bilden lassen, wenn nur Einspielergebnisse der Geräte eines von mehreren

Aufstellern oder von insgesamt einem nur sehr geringen Prozentsatz aller Automaten derselben Gerätegruppe im Satzungsgebiet vorliegen.

Der für die Berechnung der zulässigen Schwankungsbreite maßgebliche Durchschnitt der Einspielergebnisse von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit muss seinerseits aus den jeweils durchschnittlichen Einspielergebnissen der einzelnen Geräte bestimmt werden. Um hierbei Verzerrungen durch jahreszeitliche Schwankungen in der Automatenutzung und sporadische Gewinnausschüttungen zu vermeiden, wie sie nach § 13 Nr. 8 Spielverordnung bei unbeeinflusstem Spielverlauf jeweils nach mindestens 34.000 Spielen zu erwarten sein müssen, sollten die Angaben über die einzelnen Spielautomaten einen jeweils längeren Zeitraum von in der Regel acht bis zwölf Monaten umfassen (ähnlich OVG Koblenz, Urteil vom 4. Dezember 2001, a.a.O.juris Rn. 56). Auch hier ist es wiederum Aufgabe des Tatsachengerichts, die ihm vorliegenden Daten anhand dieser Vorgaben auf ihre Aussagekraft hin zu würdigen.

(4) Schließlich hat das Tatsachengericht bei der Ermittlung der maßgeblichen Schwankungsbreite zu prüfen, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass es sich bei den jeweils höchsten und niedrigsten Einspielergebnissen, deren Abweichung vom Durchschnitt zu berechnen ist, um „Ausreißer“ handelt, die völlig aus dem Rahmen der anderen im unteren und oberen Bereich liegenden Einspielergebnisse fallen und deshalb atypisch sind, weil die übrigen ermittelten Einspielergebnisse ganz überwiegend sehr nahe am ermittelten Gesamtdurchschnitt liegen, und sie deshalb bei der Vergleichsrechnung außer Betracht bleiben müssten.

b) Gemessen an diesen Grundsätzen ist die Bewertung der Schwankungsbreite der Einspielergebnisse durch das Berufungsgericht revisionsgerichtlich im Ergebnis nicht zu beanstanden. Das Berufungsgericht hat allerdings im Ausgangspunkt unzutreffend die jeweils höchsten und niedrigsten durchschnittlichen Einspielergebnisse miteinander

verglichen und zudem auch die Einspielergebnisse sehr kurzer Monatslaufzeiten für beachtlich gehalten. Insoweit sind die Gründe des angefochtenen Urteils mit Bundesrecht nicht vereinbar. Die nicht mit durchgreifenden Revisionsgründen, namentlich nicht mit einer erfolgreichen Verfahrensrüge, angegriffenen Tatsachenfeststellungen der Vorinstanzen erlauben dem Senat jedoch selbst zu entscheiden, dass auch bei dem gebotenen Vergleich der Maximal- und Minimalwerte mit dem Gesamtdurchschnitt repräsentativer Einspielergebnisse die zulässige Schwankungsbreite von 50 % für das Jahr 1997 überschritten wird und sich das angefochtene Urteil deshalb im Ergebnis als richtig erweist (vgl. § 144 Abs. 4 VwGO). Dies ergibt sich im Einzelnen aus Folgendem:

Das Berufungsgericht hat sich in erster Linie auf die von der Klägerin vorgelegten Erhebungen des Automatenverbandes Schleswig-Holstein für das Jahr 1997 gestützt (Beiakte A zu den Gerichtsakten). Diese Erhebung enthält Angaben aus dem Jahr 1997 zu 24 in sieben Spielhallen aufgestellten Automaten mit Gewinnmöglichkeit von vier unterschiedlichen Betreibern mit allerdings je unterschiedlicher Laufzeit. Berücksichtigt man nur die Angaben zu den Automaten, die über einen Zeitraum von acht bis 12 Monaten (13 Stück) erhoben wurden, ergibt sich ein durchschnittliches monatliches Einspielergebnis für diese Automaten von rund 3.071 DM. Hiervon weicht das höchste monatliche durchschnittliche Einspielergebnis von 5.136 DM um rund 67 % nach oben und das niedrigste von monatlich durchschnittlich 1.228 DM um etwa 60 % nach unten ab. Dies liegt erheblich über der zulässigen Schwankungsbreite von 25 % beiderseits des Gesamtdurchschnitts.

Die ebenfalls von der Klägerin vorgelegten Erhebungen der Unternehmensberaterin K. bestätigen diesen Befund. Sie hat für das Jahr 1997 einschließlich der hierzu getätigten Nacherhebung (Anlagen K 32 und K 45 zu den Gerichtsakten) die Einspielergebnisse von insgesamt 85 Gewinnspielautomaten in 26 Spielhallen erhoben, darunter von 25 Automaten über 12 Monate.

Für die letztgenannten Geräte ergab dies eine monatliche durchschnittliche Kasse von 3.371 DM. Hiervon wich das schlechteste Gerät mit durchschnittlich 2.087 DM um 38,1 % und das durchschnittlich beste Gerät mit 5.792 DM monatlich um 71,7 % ab.

Beide Erhebungen zeigen zudem, dass es sich bei den jeweiligen Minimal- und Maximalwerten nicht um „Ausreißer“ handelt. Auch die jeweils nächstfolgenden Werte liegen noch deutlich über und unter der festgestellten Toleranzgrenze. Insgesamt weisen beide Erhebungen eine relativ gleichmäßige Streuung der Einspielergebnisse der einzelnen Automaten zwischen den festgestellten Extremwerten auf und kennzeichnen die in ihnen zum Ausdruck kommende Überschreitung der zulässigen Schwankungsbreite damit als keinesfalls atypisch.

Das Berufungsgericht hat das hier vom Senat im Rahmen seiner Entscheidung nach § 144 Abs. 4 VwGO verwertete Zahlenmaterial als ausreichend repräsentativ und zuverlässig gewürdigt. Es seien keine Anhaltspunkte vorgetragen, aus denen heraus die Richtigkeit der von der Klägerin vorgelegten Daten in Zweifel gezogen werden könnte. Das Vorbringen der Revision gibt auch dem Senat keinen Anlass, dies anders zu beurteilen.

Zwar trifft der Einwand der Beklagten im Ausgangspunkt zu, dass die Zahlenangaben über die Einspielergebnisse nicht auf einer statistischen Zufallsstichprobe beruhen, sondern auf freiwilligen Angaben der befragten Aufsteller, die sie letztlich selbst auswählen konnten. Daraus kann indes nicht der Schluss gezogen werden, dass sie allein deshalb von vornherein nicht verwertbar seien, weil eine manipulative Auswahl der Daten nicht ausgeschlossen werden könne. Konkrete Anhaltspunkte für die Berechtigung eines solchen Verdachts hat die Beklagte auch in der Revision nicht vorgetragen. Das Berufungsgericht hatte keine Zweifel an der Richtigkeit der Zahlen. Dass es bei dieser Würdigung die Augen bewusst vor offensichtlichen oder zumindest nahe liegenden Zahlenmanipulationen verschlossen hätte, vermag der Senat auch

unter Berücksichtigung der umfangreichen Einwände der Revision nicht zu erkennen.

Was die Repräsentativität des Zahlenmaterials betrifft, so beschränken sich zwar die vom Automatenverband Schleswig-Holstein ermittelten verwertbaren Daten letztlich nur auf einen verhältnismäßig kleinen Kreis von Spielgeräten. Aber sie erfassen immerhin mehrere Aufsteller und decken innerhalb der ausgewerteten Spielhallen etwa 15 % der dort aufgestellten Apparate ab. Vor allem jedoch stimmen die hierbei gewonnenen Ergebnisse im Wesentlichen mit den Erkenntnissen aus der Erhebung K. überein, die sich auf Angaben aus einer wesentlich größeren Zahl von Spielhallen stützt (46 % der 83 im Jahr 1997 im Gemeindegebiet der Beklagten durchschnittlich betriebenen Spielstätten). Vor diesem Hintergrund hält auch der Senat die Tatsachengrundlage für ausreichend, um die Frage beantworten zu können, ob im Satzungsgebiet der Beklagten die zulässige Schwankungsbreite bei den Einspielergebnissen überschritten wird.

c) Erweist sich der von der Beklagten in ihrer Vergnügungssteuersatzung verwendete Stückzahlmaßstab danach als untauglich, weil er den durch den Charakter der Aufwandsteuer gebotenen zumindest lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler jedenfalls in dem hier maßgeblichen Jahr 1997 nicht mehr gewahrt hat, kann er weder unter Hinweis auf interne Ausgleichsmöglichkeiten der einzelnen Aufsteller (aa), noch mit Blick auf den Lenkungszweck der Steuer (bb), noch unter Berufung auf Praktikabilitätserwägungen (cc) und auch nicht für eine über 1997 hinausgehende Übergangsfrist (dd) gleichwohl beibehalten werden.

aa) In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts werden durch den Stückzahlmaßstab bedingte ungleiche Belastungen der Steuerschuldner dann für hinnehmbar gehalten, wenn davon ausgegangen werden kann, dass die gemessen an den

Einspielergebnissen ungleiche Steuerlast je Gerät sich innerhalb eines Unternehmens im Ergebnis ausgleichen werde, weil sich die Schwankungen zugunsten wie auch zu Lasten des Aufstellers auswirkten. Dies setze freilich voraus, dass sich die Unternehmen nicht wesentlich voneinander unterscheiden (vgl. BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O.S.103; Beschluss vom 18. Mai 1971, a.a.O.S.130; BVerwG, Beschluss vom 25. Januar 1995, a.a.O.S.13f; Urteil vom 22. Dezember 1999 – BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.241). Solche Erwägungen können jedoch von vornherein nur Verstöße gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit rechtfertigen. Mängel der Steuererhebung, die – wie hier – daher rühren, dass der gewählte Steuermaßstab schon nicht geeignet ist, den Vergnügungsaufwand der eigentlich steuerpflichtigen Spieler hinreichend zu erfassen, und deshalb einen Verstoß gegen Art. 105 Abs. 2a GG begründen, werden durch derartige unternehmensinterne Ausgleichsmöglichkeiten nicht unbeachtlich. Dies erhellt schon daraus, dass ansonsten in einer Gemeinde, in der nur ein Geräteaufsteller tätig ist, jeder beliebige Steuermaßstab ohne Rücksicht auf seinen Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler gewählt werden könnte, da er unter Gleichheitsgesichtspunkten nie zu beanstanden wäre. Es kommt danach nicht darauf an, ob die in der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für einen internen Belastungsausgleich in Bezug auf die Klägerin im Gemeindegebiet der Beklagten vorliegen.

bb) Es ist in der Rechtsprechung geklärt, dass die Gemeinden mit der Spielautomatensteuer auch außerfiskalische Lenkungs Zwecke verfolgen dürfen, solange sie sich damit nicht im Widerspruch zur Rechtsordnung im Übrigen setzen (vgl. nur BVerfG, Kammerbeschluss vom 3. Mai 2001, a.a.O., unter Verweis auf Urteil vom 7. Mai 1998 – 2 BvR 1991, 2004/95 – BVerfGE 98, 106 <130f>; BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 – BVerwG 11 C 9.99 – BVerwGE 110, 248 <249f.>). Der mit der Spielautomatensteuer verknüpfte Lenkungs Zweck kann vor allem Einschränkungen der Berufsausübungsfreiheit und mit der

Lenkung einhergehende Unterschiede in der steuerlichen Belastungsgleichheit rechtfertigen (vgl. dazu BVerwG, Beschluss vom 17. Juli 1989 – BVerwG 8 B 159.88 – Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 24 S. 3 Beschluss vom 7. Juli 1993 – BVerwG 8 B 46.93 – Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 25 S 5 f.). Er gestattet in gewissem Umfang auch die Verwendung eines pauschalierenden Steuermaßstabs statt eines an sich verfügbaren Wirklichkeitsmaßstabs, wenn sich das Lenkungsziel so besser erreichen lässt. Erweist sich der von der Gemeinde gewählte Maßstab, wie hier, wegen Überschreitung der Toleranzgrenze von 50 % Schwankungsbreite indes als untauglich für das von ihr beanspruchte Steuererhebungsrecht, kann dieser Mangel auch nicht mit der Begründung des so besser zu verwirklichenden Lenkungszweck kompensiert werden.

cc) Ist die noch zulässige Toleranzgrenze von 50 % Schwankungsbreite der Einspielergebnisse von Spielautomaten in einer Gemeinde überschritten, können schließlich auch Praktikabilitätserwägungen die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs nicht rechtfertigen. Zwar darf der kommunale Satzungsgeber im Rahmen des ihm zustehenden weiten Spielraums bei der Ausgestaltung einer Vergnügungssteuersatzung gerade auch Gesichtspunkten der Praktikabilität für die Steuererhebung Rechnung tragen und dahinter Belange der Steuergerechtigkeit im Einzelfall zurücktreten lassen. Durchbrechungen des Gleichheitssatzes durch Typisierungen und Pauschalierungen können – insbesondere bei der Regelung von Massenerscheinungen – durch Erwägungen der Verwaltungsvereinfachung und –praktikabilität gerechtfertigt sein, solange die durch jede typisierende Regelung entstehende Ungerechtigkeit noch in einem angemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Vorteilen der Typisierung steht. Praktikabilitätserwägungen können aber nur bei der Prüfung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG von rechtfertigender Bedeutung sein, nicht hingegen, wenn es um verfassungsrechtliche Wertentscheidungen geht, die den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum des Art. 3 Abs 1GG einschränken (BVerwG,

Beschluss vom 25. Januar 1995, a.a.O.S.12; Urteil vom 22. Dezember 1999 – BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.239f.). einen Steuermaßstab, der sich aufgrund der mittlerweile hinreichend zuverlässig feststellbaren Einspielergebnisse der Automaten als untauglich erweist, weil ihm der nach Art. 105 Abs. 2a GG gebotene Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler fehlt, kann die Gemeinde mit Praktikabilitätsgründen daher nicht aufrecht erhalten.

Es bedarf deshalb insoweit auch nicht der Entscheidung über die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage, wie umfangreich der mit einer Abkehr vom Stückzahlmaßstab verbundene Mehraufwand der Beklagten bei der Erhebung der Spielautomatensteuer sein wird. Dass die Umstellung auf einen umsatzbezogenen Maßstab die Steuererhebung für die Gemeinden aufwändiger gestalten wird, als dies beim bisherigen Stückzahlmaßstab der Fall ist, wird im Grunde auch von der Klägerin nicht bestritten. Das Berufungsgericht sieht dies im Ausgangspunkt ebenso. Auch der Senat vermag den tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts nichts zu entnehmen, was den im Urteil des Bundesverwaltungsgericht vom 22. Dezember 1999 (BVerwG 11 CN 1.99 – a. a.O.S.242 f.) für den Stückzahlmaßstab erkannten Praktikabilitätsvorsprung in Frage stellte. Darauf kommt es wegen der festgestellten Untauglichkeit des verwendeten Stückzahlmaßstabs indes nicht an.

dd) Der Senat hat erwogen, ob der Beklagten ab dem Jahr 1997 eine ein- oder zweijährige Übergangsfrist zuzubilligen ist, innerhalb derer sie festzustellen und zu entscheiden hätte, ob sie am Stückzahlmaßstab festhalten kann oder welchen wirklichkeitsnäheren Maßstab sie stattdessen wählen soll (zur Einräumung solcher Übergangsfristen vgl. BVerwG, Urteil vom 19. Januar 2000 – BVerwG 11 C 8.99 – BVerwGE 110, 265 <276>, Beschluss vom 24. Oktober 2001 –BVerwG 6 C 3.01 – BVerwGE 115, 189 <194f.>). Denn erst seit dem 1. Januar 1997 dürfen, wie oben ausgeführt, in Folge der zwischen den Verbänden der

Spielautomatenaufsteller und den beteiligten Bundesministerien getroffenen Vereinbarung Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nur noch mit manipulationssicherem Zählwerk aufgestellt sein.

Der Senat hält eine solche Übergangsfrist hier jedoch nicht für gerechtfertigt. Denn die Tauglichkeit des Stückzahlmaßstabs bei Erhebung der Spielautomatensteuer stand schon lange vor 1997 zwischen Spielautomatenaustellern und Kommunen in Streit. Auch war die technische Umstellung auf Spielautomaten mit manipulationssicheren Zählwerken spätestens seit Anfang der 1990-er Jahre mit Abschluss der erwähnten Vereinbarung in vollem Gang, so dass auch schon vor 1997 aussagekräftige Daten über die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse hätten erhoben werden können. Die Beklagte war daher schon vor diesem Zeitpunkt gehalten, den umstrittenen Steuermaßstab darauf zu überprüfen, ob er rechtmäßig beibehalten werden kann.

d) Aus dem Urteil des Senats folgt für die Beklagte zunächst nur, dass der in ihrer Vergnügungssteuersatzung vorgesehene Stückzahlmaßstab für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit jedenfalls 1997 nicht vereinbar mit Art. 105 Abs 2a GG war und deshalb nach der insoweit den Senat bindenden – und von der Revision in diesem Punkt im Übrigen auch nicht angegriffenen – Auslegung des Landesrechts durch das Berufungsgericht die Vergnügungssteuersatzung insgesamt keine gültige Rechtsgrundlage für die angefochtenen Steueranmeldungen mehr bot. Bei einer Neufassung der Vergnügungssteuersatzung steht der Beklagten nach wie vor ein weiter Spielraum auch im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung des neuen Steuermaßstabs zu. Zwar muss er einen engeren Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler aufweisen als der bisherige Stückzahlmaßstab. Bundesverfassungsrecht schreibt aber nicht notwendig die direkte Anknüpfung an die Einspielergebnisse vor. Der erforderliche lockere Bezug zwischen Maßstab und Vergnügungsaufwand lässt sich möglicherweise auch durch eine typischerweise unterschiedlichen Einspielergebnissen von

Automatengruppen Rechnung tragende stärkere Staffelung der Steuersätze sicherstellen, wie sie etwa in der streitgegenständlichen Satzung bereits zwischen Spielhallen und den übrigen Aufstellorten vorgesehen ist. Ob ein solcher Maßstab unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten sinnvoll wäre, ist eine von der Gemeinde zu entscheidende Frage.

Sollten sich nach der Einschätzung des kommunalen Satzungsgebers mit einem umsatzbezogenen Steuermaßstab die mit der Spielautomatensteuer auch verfolgten legitimen Lenkungsziele, namentlich die Eindämmung der Spielsucht (vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 1. März 1997, a.a.O.), nicht ausreichend wirksam erreichen lassen, weil bei einem solchen Maßstab auch Spielautomaten an schwächer frequentierten Standorten noch lohnend betrieben werden könnten, wäre es ihm nach Auffassung des Senats nicht verwehrt, aus diesem Grund einen stückzahlbezogenen Ersatzmaßstab als Auffangtatbestand für einen je Automat geschuldeten Mindeststeuerbetrag beizubehalten (so auch VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004, a.a.O.; vgl. ferner zu einer Pauschalsteuer als Auffangsteuer auch Urteil des Senats vom 3. März 2004 – BVerwG 9 C 3.03 – BVerwGE 120, 175 <184ff.>). Dieser Ersatzmaßstab müsste freilich so ausgestaltet sein, dass er den primären, den Vergnügungsaufwand der Spieler angemessen abbildenden Steuermaßstab auch in seiner tatsächlichen Besteuerungswirkung nicht in Frage stellt.

Da der Senat das Urteil des Berufungsgerichts bestätigt hat, bedurfte es auch keiner Entscheidung darüber, ob die Vergnügungssteuersatzung unter Verstoß gegen Art 12 Abs. 1 GG erdrosselnde Wirkung entfaltet. Wegen der hohen Steuersätze bestehen nach der Auffassung des Berufungsgerichts allerdings „deutliche und von der Beklagten nicht widerlegte Anzeichen dafür“, dass hier ein unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit der Automatenaufsteller vorliegt. Die Beklagte wird bei der Neufassung ihrer Vergnügungssteuer daher beachten müssen, dass die Steuerbelastung es nicht unmöglich machen

darf, den gewählten Beruf des Spielautomatenbetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen (BVerfG, Beschluss vom 1. März 1997, a.a.O.; Beschluss vom 1. April 1971, a.a.O.S.29), wobei insoweit ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zum Maßstab zu nehmen ist (vgl. dazu BFH, Urteil vom 6. Dezember 2000 – II R 36/98- BFH/NV 2001, 650), da Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet (vgl. BFH, Urteil vom 26. Juni 1996 – II R 47/95 – BFHE 180, 497 <503).

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs 2 VwGO.