



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

des Herrn

- Kläger -
- Berufungsbeklagter -

prozeßbevollmächtigt:
Rechtsanwälte

gegen

die Stadt Auerbach
vertreten durch den Bürgermeister
Nicolaistraße 51, 08209 Auerbach

- Beklagte -
- Berufungsklägerin -

prozeßbevollmächtigt:
Rechtsanwälte Eisenmann & Partner
Bopserstraße 17, 70180 Stuttgart

wegen

Vergnügungssteuer

hat der 2. Senat des Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Obergerverwaltungsgericht Reich, die Richterinnen am Verwaltungsgericht Ziesch und Keim aufgrund der mündlichen Verhandlung

vom 13. Dezember 1995

für Recht erkannt:

Auf die Berufung der Beklagten wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Chemnitz vom 8. November 1994 - 1 K 1307/94 - geändert.

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um die Heranziehung des Klägers zur Zahlung von Vergnügungssteuern, die ab 1.3.1994 monatlich mit 2.300,00 DM festgesetzt wurden und um die Nachfestsetzung vom 1.3.1994 für Januar und Februar 1994 in Höhe von je 25,00 DM.

Der Kläger betreibt auf dem Gebiet der Beklagten an Aufstellungsorten, die keine Spielhallen und ähnliche Einrichtungen sind, Spielgeräte mit und ohne Gewinnmöglichkeit sowie ähnliche Geräte wie Musikautomaten, Tischfußball, Billard, Darts.

Die Stadtverordnetenversammlung der Beklagten beschloß am 22.11.1993 den Erlaß einer Vergnügungssteuersatzung auf der Grundlage der Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen und der §§ 2 und 7 des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes. Diese Satzung wurde im Amtsblatt der Beklagten Nr. 24/93 vom 26.11.1993 bekannt gemacht und trat am 27.11.1993 in Kraft. Nach § 2 Abs. 1 Ziff. 5 Buchst. a) und b) der

Vergnügungssteuersatzung unterliegt das Halten von Musik-, Schau-, Scherz-, Spiel- und Geschicklichkeits- oder ähnlichen Geräten mit oder ohne Gewinnmöglichkeit, die zur Benutzung gegen Entgelt bereitgehalten werden, in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen (§ 33i der GewO) sowie in Schankwirtschaften, Speisewirtschaften, Gastwirtschaften, Beherbergungsbetrieben, Wettannahmestellen, Vereins- u. Kantinen- oder ähnlichen Räumen sowie an anderen jedermann zugänglichen Orten der Vergnügungssteuer. Nach § 14 Abs. 1 der Vergnügungssteuersatzung wird die Steuer für das Halten von Musik-, Schau-, Spiel-, Geschicklichkeits- oder ähnlichen Geräten als Pauschsteuer nach festen Sätzen erhoben. Die Vergnügungssteuer beträgt in Spielhallen für Geräte mit Gewinnmöglichkeit 150,00 DM und für sonstige Geräte 75,00 DM je Gerät und angefangenen Kalendermonat (§ 14 Abs. 1 Ziff. 1 der Satzung). Für das Aufstellen von Spielgeräten an Aufstellungsorten, die keine Spielhallen oder ähnliche Unternehmen sind, beträgt die Vergnügungssteuer für Geräte mit Gewinnmöglichkeit 100,00 DM und für sonstige Geräte 50,00 DM je Gerät und angefangenen Kalendermonat (§ 14 Abs. 1 Ziff. 2 der Satzung) und für Musikautomaten, Tischfußball, Billard, Darts und ähnliche Geräte 25,00 DM je Gerät und angefangenen Kalendermonat (§ 14 Abs. 1 Ziff. 3 der Satzung). Die Steuerschuld im Falle des § 14 entsteht gemäß § 17 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung mit der Aufstellung des Gerätes.

Mit Bescheid vom 1.3.1994 setzte die Beklagte aufgrund vorheriger Änderungsmitteilung des Klägers, in der er in Ergänzung seiner letzten Spielgeräteanmeldung ein weiteres Spielgerät der Gruppe E (Musikautomaten, Tischfußball, Billard, Darts u.a. Geräte) nachgemeldet hatte, die vom Kläger für die Monate Januar und Februar 1994 nachzuzahlende Vergnügungssteuer auf insgesamt 50,00 DM fest (je 25,00 DM für den Monat Januar und den Monat Februar 1994).

Die Beklagte erließ am 1.3.1994 einen weiteren Vergnügungssteuerbescheid, mit dem sie vom Kläger die Zahlung von monatlich $15 \times 100,00 \text{ DM} + 6 \times 50,00 \text{ DM} + 20 \times 25,00 \text{ DM} =$

2.300,00 DM Vergnügungssteuer ab 1.3.1994 bis zur Bekanntgabe eines neuen Steuerbescheides verlangte.

Der Kläger legte gegen die Vergnügungssteuerbescheide und gegen künftig noch zugehende Steuerbescheide am 5.4.1994 Widerspruch ein. Mit Widerspruchsbcheid vom 6.7.1994 wies die Beklagte den Widerspruch gegen die Bescheide vom 1.3.1994 zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt: Darts- und Billardspielgeräte seien bei der Veranlagung zu berücksichtigen, da die Vergnügungssteuersatzung auch diese Geräte der Steuerpflicht unterwerfe. Sie gehörten auch zu den vergnügungssteuerpflichtigen Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten, dies habe das Sächsische Obergericht im Beschluß vom 10.5.1994 (Az.: 2 S 77/94) ausdrücklich bestätigt. Die unterschiedlichen Ertragssituationen in Spielhallen und Gaststätten seien ausdrücklich in der Satzung berücksichtigt worden, da sie bei der Höhe der Steuersätze danach differenziere, ob die Spielgeräte in Spielhallen oder Gaststätten aufgestellt worden seien. Die Höhe der Steuersätze habe keine erdrosselnde Wirkung. Der Steuersatz betrage für die veranlagten Spielgeräte zwischen 25,00 DM und 100,00 DM. Mit diesen Steuersätzen sei nach wie vor die Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer als örtlicher Aufwandsteuer gegeben. Die Höhe der Steuer greife auch nicht in die Freiheit der Berufswahl ein, da sie nicht geeignet sei, dem betroffenen Unternehmer die Verwirklichung seines Berufs praktisch unmöglich zu machen. Die bisherige Rechtsprechung halte Steuersätze in dieser Höhe für zulässig und verneine für derartige Sätze eine erdrosselnde Wirkung.

Am 18.7.1994 erhob der Kläger Anfechtungsklage beim Verwaltungsgericht Chemnitz. Zur Begründung der Klage bezog sich der Kläger auf sein bisheriges Vorbringen im Eilverfahren (Az.: 1 K 1389/94) beim Verwaltungsgericht Chemnitz. In diesem trug er vor: Die Vergnügungssteuersatzung der Stadt Auerbach sehe keine ausreichende Differenzierung der Steuersätze nach dem Aufstellungsort vor. Die Steuersätze für eine Aufstellung in Spielhallen müßten mindestens doppelt so hoch

sein wie die für eine Gaststättenaufstellung. Damit sei die Satzung insgesamt rechtswidrig. Grundsätzlichen Bedenken begegne auch die Steuererhebung bezüglich des Haltens von Musikapparaten sowie von Sportgeräten.

Mit Urteil vom 8.11.1994, der Beklagten zugestellt am 27.3.1995, hob das Verwaltungsgericht Chemnitz die Bescheide der Beklagten vom 1.3.1994 in der Fassung des Widerspruchsbescheides vom 6.7.1994 auf. Zur Begründung führte es im wesentlichen aus: Die Besteuerung von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten ohne weitergehende Differenzierung nach deren Apparateeigenschaft stoße nicht auf rechtliche Bedenken. Die Beklagte habe sich im Rahmen des ihr gewährten Steuerfindungsrechts gehalten. Eine erdrosselnde Wirkung käme der erhobenen Vergnügungssteuer nicht zu. Die Bescheide seien jedoch aufzuheben, da die Abgabensatzung der Beklagten an einem wesentlichen Mangel leide und deshalb teilnichtig sei. Abgabensatzungen müßten nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, so daß die Abgabe meßbar und in gewissem Umfang für den Abgabepflichtigen voraussehbar und berechenbar sei. Aus dem Bestimmtheitsgrundsatz folge, daß jede Abgabensatzung einen bestimmten Mindestinhalt haben müsse. § 2 des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes vom 16.6.1993 und ebenso die Vorgängergesetze (§ 4 Abs. 2 Satz 2 Vorschaltgesetz zur Erhebung von Abgaben und Umlagen sowie zur Führung der Haushaltswirtschaft in den Kommunen vom 19.12.1990 in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Vorschaltgesetzes Kommunalfinanzen vom 24.3.1992) würden die Pflicht zur Regelung eines bestimmten Mindestinhaltes einer Abgabensatzung vorsehen. Hiernach sei der Kreis der Abgabenschuldner, der Abgabenmaßstab, der Abgabensatz, der Abgabentatbestand und insbesondere auch die Entstehung der Abgabe zu regeln. Die Beklagte habe in der den Vergnügungssteuerbescheiden zugrundeliegenden Satzung nicht die Entstehung der Vergnügungssteuer geregelt, was zur Teilnichtigkeit der Satzung führe. Die weitreichenden Folgen der Entstehung der Abgabenschuld erforderten, daß deren Entstehungszeitpunkt in der Abgabensatzung unmißverständlich und

deutlich geregelt werde. Nach § 17 Abs. 2 der Satzung solle die Vergnügungssteuer mit dem Aufstellen des Gerätes entstehen. Es sei aber nicht geregelt, für welchen Zeitraum die Steuer entstehe (z.B. für einen Monat oder als Jahressteuer). Mit dem Wort "entstehen" in § 17 Abs. 2 der Satzung solle wohl zum Ausdruck gebracht werden, daß mit dem Aufstellen eines Gerätes grundsätzlich eine Steuerpflicht bestehe. Damit sei geregelt, was Tatbestand der Steuerschuld sei, nicht aber die Entstehung der Steuerschuld als solche. Der Entstehungszeitpunkt lasse sich aus § 14 der Satzung nicht bestimmen. Danach sei ein bestimmter Geldbetrag je Gerät und angefangenem Kalendermonat zu zahlen. Dies stelle eine Regelung des Abgabenmaßstabes und des Abgabensatzes dar. Eine Regelung des Entstehungszeitpunktes sei darin nicht zu sehen. Der Kläger könne nicht erkennen, wann er mit einer Steuerfestsetzung nicht mehr zu rechnen brauche. Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten sei jedoch nicht insgesamt nichtig.

Die Beklagte hat am 12.4.1995 gegen dieses Urteil Berufung eingelegt und führt zur Begründung aus: Die Satzung sei im vollen Umfang gültig. Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 der Vergnügungssteuersatzung entstehe die Steuerschuld im Falle des § 14 mit der Aufstellung des Geräts. § 14 Abs. 1 sehe weiter vor, daß die Steuer nach festen Steuersätzen erhoben werde, wobei die Steuer je Gerät und angefangenen Kalendermonat in § 14 konkret benannt sei. Damit ergebe sich eindeutig, daß die Steuerschuld mit der Aufstellung des Gerätes für den (angefangenen) Kalendermonat entstehe und es sich damit um eine Monatssteuer handele. Deshalb sei eine Lücke, die zur Teilnichtigkeit der Satzung führen könnte, nicht geben. Der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg habe sich mit einer inhaltlich gleichlautenden Regelung auseinandergesetzt und diese Regelung bezüglich des Entstehungszeitpunktes der Steuer für unproblematisch erachtet. Damit enthalte die Vergnügungssteuersatzung der Stadt Auerbach eine für den jeweiligen Steuerpflichtigen klar erkennbare Regelung des Entstehungszeitpunktes. Denn die in den §§ 14 und 17 der

Vergnügungssteuersatzung enthaltenen Verweise würden alles für den Steuerpflichtigen Erforderliche enthalten. Art. 33 der 6. Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer stehe einer Beibehaltung der Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten nicht entgegen. Die Vergnügungssteuer besitze keinen umsatzsteuerähnlichen Charakter. Denn die Vergnügungssteuer werde als Gerätesteuer ohne Rücksicht auf die Höhe der Einnahmen des Steuerpflichtigen erhoben. Zwar solle letztlich der vom Spieler getätigte Aufwand erfaßt werden. Aber gerade daraus ergebe sich, daß kein auf jeder Produktions- oder Vertriebsstufe erzielter Wert abgeschöpft werde. Die Höhe des Steuersatzes werde gerade nicht aufgrund einer objektiven Bewertung der Einnahmen festgelegt.

Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Chemnitz vom 8.11.1994 - Az.: 1 K 1307/94 - aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

Er verteidigt das angefochtene Urteil und trägt ergänzend vor: Nach der Rechtsprechung des Hessischen VGH, die in den Grundzügen durch die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 25.1.1995 bestätigt werde, werde dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit nur durch eine ausreichende Differenzierung der Steuersätze zwischen Gaststätten- und Spielhallenaufstellung Rechnung getragen. Die Steuersätze für die Gaststellenaufstellung sollten danach die Hälfte der Steuersätze für die Spielhallenaufstellung betragen. Die nicht ausreichende Differenzierung der Steuersätze in der Satzung der Beklagten führe zur Nichtigkeit der Satzung insgesamt. Die von den Obergerichten vertretene Idee der

kalkulatorischen Überwälzbarkeit sei weder rechtlich noch wirtschaftlich aufgrund der eindeutigen Vorgaben der Spielverordnung, wie Spieldauer, Spielpreis, Ausschüttung usw. zutreffend. Unterstelle man jedoch die kalkulatorische Abwälzbarkeit der Steuer, so sei festzustellen, daß die Vergnügungssteuer gleichzeitig notwendig wegen eines Verstoßes gegen das Verbot des Art. 33 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388 EWG in der Neufassung vom 31.12.1991 EG-rechtlich unzulässig sei. Mit der Überwälzbarkeit werde die Vergnügungssteuer nämlich umsatzsteuerähnlich und unterliege damit dem Verbot des Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt-Richtlinie. Zu berücksichtigen sei, daß die in Art. 33 Abs. 2 der Neufassung der 6. MWSt-Richtlinie enthaltene Reduzierung der Verbrauchssteuern auf die dort genannten Waren, zu denen Spiele und Spielgeräte nicht gehörten, die Steuererhebung EG-rechtlich ebenfalls ausschließen würde. Auf das Gutachten von vom 15.4.1995 werde Bezug genommen. Deshalb regt der Kläger an,

die Rechtssache dem Europäischen Gerichtshof zur Klärung der Fragen vorzulegen, ob die Erhebung einer Vergnügungssteuer mit der Regelung des Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388 EWG in der Neufassung vom 31.12.1991 vereinbar ist.

Dem Senat haben die einschlägige Behördenakte und die Akte des Verwaltungsgerichts Chemnitz - 1 K 1307/94 - vorgelegen. Auf diese und die Gerichtsakte im Berufungsverfahren wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Berufung der Beklagten ist begründet. Das Verwaltungsgericht hat der Klage zu Unrecht stattgegeben. Die angefochtenen Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten vom 1.3.1994 und der Widerspruchsbescheid vom 6.7.1994 sind

rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

Die Befugnisnorm, auf der die verfahrensgegenständlichen Vergnügungssteuerbescheide beruhen, nämlich die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 22.11.1993, ist entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts rechtswirksam. Diese Satzung ist entsprechend den gesetzlichen und ortsrechtlichen Bestimmungen bekanntgemacht worden und zwar durch Abdruck im Amtsblatt Nr. 24/93 vom 26.11.1993 und trat am 27.11.1993 in Kraft. Sie beruht auf der Ermächtigungsnorm der §§ 2 und 7 des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes (SächsKAG) vom 16.6.1993 (GVBl. S. 502).

Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten ist entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts rechtswirksam. Denn sie regelt eindeutig die Entstehung der Abgabenschuld.

§ 2 Satz 2 SächsKAG sieht die Pflicht zur Regelung eines bestimmten Mindestinhalts einer Abgabensatzung vor. Danach muß die Abgabensatzung die Abgabenschuldner, den die Abgabe begründenden Tatbestand, den Maßstab und den Satz der Abgabe sowie die Entstehung und die Fälligkeit der Abgabenschuld bestimmen. Die Abgabensatzung der Beklagten enthält die in § 2 Satz 2 SächsKAG fixierten notwendigen Bestimmungen, so regelt sie auch eindeutig die Entstehung der Abgabenschuld. Nach § 3 Abs. 1 SächsKAG sind auf Kommunalabgaben die folgenden Bestimmungen der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden, soweit nicht dieses Gesetz besondere Vorschriften enthält. §§ 7 f. SächsKAG enthalten keine besonderen Regelungen zum Entstehen der Steuerschuld. Somit sind gem. § 3 Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. b SächsKAG die Bestimmungen der §§ 37 bis 50 der Abgabenordnung anwendbar. Nach § 38 AO entsteht die Abgabenschuld, sobald der Abgabentatbestand verwirklicht ist. Bei der von § 2 Satz 2 SächsKAG im Interesse der Klarheit geforderten Normierung des Zeitpunktes des Entstehens ist also auf den Abgabentatbestand abzustellen, der Anknüpfungspunkt der Vergnügungssteuer sein kann (vgl. Driehaus,

Kommunalabgabenrecht, § 2 RdNr. 65 - 67 und § 3 RdNr. 203 - 204). Diesen Forderungen entspricht die Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 14 der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten. Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 entsteht bei der Pauschsteuer im Fall des § 14 dieser Satzung die Steuerschuld mit Aufstellung des Gerätes, denn hiermit wird der Abgabentatbestand erfüllt. Die Steuerschuld ist als Monatssteuer zu entrichten. Das ergibt sich aus § 14 Abs. 1 der Satzung, wonach die Vergnügungssteuer "je Gerät und angefangenen Kalendermonat" zu zahlen ist. Die Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 1 der Satzung knüpft an den Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld an, d.h. an den Realakt des Aufstellens des Gerätes und entspricht der Regelung des § 38 AO (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung § 38 Nr. 2. und Schieder/Happ Bayerisches Kommunalabgabengesetz, Erl. Art. 2, Nr. 2.1.5. und OVG NW, Urt. v. 24.5.1973, Kommunale Steuer-Zeitschrift 1994, S. 38). Das Anknüpfen des Entstehens der Steuerpflicht an den Zeitpunkt der Aufstellung eines Spielgerätes ist selbst unter dem Gesichtspunkt rechtlich unbedenklich, daß die Vergnügungssteuer letztlich von demjenigen aufgebracht werden soll, der sich vergnügt, der also den von der Steuer erfaßten Aufwand betreibt, und daß die Steuer lediglich zur Vereinfachung beim Veranstalter erhoben wird. Denn gerade wegen dieser Art der Steuererhebung dürfte es sogar geboten sein, den Zeitpunkt der Steuerentstehung auf denjenigen des Beginns der Zurverfügungstellung des Vergnügens in Form von Spielgeräten festzusetzen (vgl. BVerfGE 14, 76 ff. und VGH Bad.-Württ., Beschl. v. 18.1.1990 zu ähnlichen Regelungen zum Entstehen der Steuerschuld).

Soweit für den Kläger in der mündlichen Verhandlung eingewandt wurde, daß die Veranlagungsmethode und das Ende der Veranlagung in der Satzung nicht geregelt seien, geht dieser Vortrag fehl. Denn sowohl die Veranlagungsmethode als auch das Ende der Veranlagung ergeben sich aus der Satzung. Die Selbstveranlagung als grundsätzlich angewandte Veranlagungsmethode folgt aus § 16 Abs. 5 und § 17 Abs. 3 der Satzung, wonach das Aufstellen eines Gerätes vom Halter innerhalb

einer Frist anzuzeigen und die Steuer selbst zu berechnen ist. Ergänzend ist die Erteilung eines Steuerbescheids möglich, wenn es Probleme mit dem Steuerpflichtigen gibt oder bei der Festsetzung von der Erklärung abgewichen werden soll. Auch aus § 17 Abs. 4 der Satzung kann die Veranlagungsmethode abgeleitet werden, wonach die Steuerschuld einen Monat nach Abgabe der Erklärung, im Falle der Erteilung eines Bescheides einen Monat nach dessen Bekanntgabe fällig wird.

Das Ende der Veranlagung ergibt sich im Umkehrschluß zu den Regelungen des Entstehens der Abgabenschuld, d.h. wenn der Abgabentatbestand nicht mehr verwirklicht wird, nämlich wenn das aufgestellte Gerät entfernt wird (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 1 der Satzung). Die Regelungen des § 14 Abs. 4 und des § 16 Abs. 5 der Satzung legen fest, daß die Anmeldung für die gesamte Betriebszeit gilt und daß eine Entfernung des Geräts der Beklagten innerhalb einer Frist anzuzeigen ist, anderenfalls gilt als Tag der Entfernung der Tag der Meldung. Die Gebühren sind jedoch noch für diesen Monat in voller Höhe zu zahlen (§ 14 Abs. 1 und 4 der Satzung). Im Rahmen der in zahlreichen Verfahren zwischen den Beteiligten vorhandenen Anzeigen zeigte der Kläger auch das Entfernen von Geräten an und es gab keinerlei Probleme mit einem Ende der Abgabepflicht und einer Rückerstattung (vgl. den weiteren vorliegenden Bescheid vom 1.3.1994 in der Behördenakte über ein Sollguthaben des Klägers).

Bei dieser sich aus der Satzung ergebenden Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob es der Regelung der Veranlagungsmethode und das Ende der Veranlagung in der Satzung überhaupt bedürfte, nachdem § 2 Abs. 2 SächsKAG einen geringeren Satzungsinhalt vorschreibt.

Soweit die Beklagte aufgrund von § 14 Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. § 2 Abs. 5 der Satzung auch Billardtische und Dartspielgeräte besteuert, erfolgt dies nur, wenn sie entgeltlich dem Spieler zur Verfügung gestellt werden. Denn § 3 Abs. 5 der Satzung enthält eine Steuerbefreiung für die Benutzung dieser Geräte ohne Entgelt. Die Besteuerung dieser Geräte ist

unbedenklich. Diese Geräte fallen unter den Begriff der Spielgeräte, falls sie an öffentlich zugänglichen Orten zur Benutzung gegen Entgelt bereitgehalten werden (vgl. hierzu im einzelnen VGH Bad.-Württ., Urt. v. 31.5.1994, VGH BW Dienst 1994, Beilage 8, B 5 und Driehaus aaO § 3 RdNr. 195).

Die Steuersätze in der Satzung differenzieren ausreichend zwischen Gaststättenaufstellung und Spielhallenaufstellung. Nach § 2 Abs. 5 Buchst. a i.V.m. § 14 Abs. 1 Nr. 1 werden in Spielhallen für das Aufstellen von Geräten mit Gewinnmöglichkeit monatlich 150 DM und für Geräte ohne Gewinnmöglichkeit monatlich 75 DM und für sonstige Orte, die keine Spielhallen sind, z.B. Gaststätten, monatlich für Geräte mit Gewinnmöglichkeit 100 DM und für sonstige Geräte 50 DM (§ 2 Abs. 5 Buchst. b i.V.m. § 14 Abs. 1 Nr. 2 der Satzung) erhoben. Diese Differenzierung ist ausreichend und hält sich im Rahmen der dem Satzungsgeber eingeräumten Gestaltungsfreiheit. Eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht hat im Beschluß vom 25.1.1995 (DÖV S. 466) nicht gefordert, daß der Satzungsgeber zwingend gehalten ist, die Steuersätze für die Gaststättenaufstellung in Höhe der Hälfte der Steuersätze im Falle der Spielhallenaufstellung festzulegen. In diesem Beschluß wird ausgeführt: "Die durch die Rechtsnatur der Spielapparatsteuer als örtliche Aufwandsteuer gem. Art. 105 Abs. 2 a GG vorgegebene Anknüpfung an den konkreten Vergnügungsaufwand schränkt in Verbindung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers ein und gebietet es, den in den Einspielergebnissen zum Ausdruck kommenden erheblichen "typenbedingten" Unterschied zwischen der Aufstellung von Spielgeräten in Gaststätten einerseits und in Spielhallen andererseits bei der Festlegung der Steuersätze zu berücksichtigen, wenn der Gesetzgeber sich dabei für die Bemessung nach der Anzahl der Spielapparate entscheidet." Geht man von einem Bruttokasseninhalt je Geldspielgerät in Gaststätten von 1100 DM und für Gewinnspielgeräte in Spielhallen von monatlich rund 1806 DM bzw. von 2000 - 2500 DM aus (vgl. Beschl. d. BVerwG

v. 25.1.1995 aaO), so hält sich die in der Satzung festgelegte Differenzierung der Steuer nach den Aufstellungsorten in zu akzeptierenden Relationen zu den in dieser Entscheidung festgehaltenen Einspielergebnissen. Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung auf den Beschluß des Hessischen VGH vom 9.5.1994 - 5 TH 2818/93 - verweist, der grundsätzlich von einer Differenzierung der Steuersätze im Falle der Spielhallenaufstellung in doppelter Höhe als bei der Gaststättenaufstellung ausgeht, vermag das aufgrund obiger Ausführungen nichts an der Auffassung des Senats zu ändern, zumal diese Entscheidung vor dem Beschluß des Bundesverwaltungsgerichts vom 25.1.1995 erging. Auch die geringe Höhe der festgelegten Steuersätze für die einzelnen Lokalitäten in der Satzung der Beklagten spricht für die Akzeptanz diese Differenzierung.

Auch die in § 14 Abs. 1 der verfahrensgegenständlichen Vergnügungssteuersatzung normierten pauschalen Steuersätze für Aufstellorte, die keine Spielhallen sind (100,-DM, 50,-DM bzw. 25,- DM) begegnen im Hinblick auf ihre Höhe keinen rechtlichen Bedenken. Wenn von ihnen eine "erdrosselnde Wirkung" ausginge, müßte in ihnen zwar ein verfassungswidriger Formmißbrauch oder eine verfassungsrechtlich bedenkliche Berufszulassungsregelung gesehen werden. Davon könnte aber nur gesprochen werden, wenn eine Steuersatzung dem ihr begrifflich zukommenden Zweck, Steuereinnahmen zu erzielen, geradezu zuwiderhandelte, indem sie es ersichtlich darauf anlegte, die Erfüllung des Steuertatbestandes und damit dem betroffenen Unternehmer die Verwirklichung seines Berufs praktisch unmöglich zu machen (BVerfGE 16, 147, 161, 163). Dies ist hier nicht anzunehmen. Die Beklagte erwartet sich von ihrer Vergnügungssteuersatzung offensichtlich Steuereinnahmen. Es ist nicht zu erkennen, daß dieses Ziel verfehlt worden ist und daß die betroffenen Spielgeräteaufsteller in Auerbach ihren Beruf nicht mehr ausüben könnten. Der Kläger hat insofern auch keine Bedenken erhoben. Im Gegenteil ist es ihm möglich, kontinuierlich die Anzahl der aufgestellten Geräte zu erhöhen. Vergleichbare Steuersätze wurden im

übrigen vom SächsOVG beispielsweise im Urteil vom 23.9.1993 - 2 S 219/93 - sowie im Urteil vom 21.4.1994 S S 67/94, bestätigt mit Beschluß des BVerwG vom 22.8.1994 - 8 B 122.94 -, akzeptiert.

Die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten verstößt weder gegen Art. 33 Absatz 1 noch gegen Absatz 2 der 6. MWSt.-Richtlinie 77/388/EWG (ABl. der Europäischen Gemeinschaften L 145/1 vom 13.6.1977) in der Neufassung - 91/680/EWG) - (ABl. L 376/1 vom 31.12.1991).

Artikel 33 Abs. 2 der 6. MWSt.-Richtlinie, der erst durch die Neufassung 91/680/EWG normiert wurde, lautet:

"Wird in dieser Richtlinie auf verbrauchssteuerpflichtige Waren Bezug genommen, so handelt es sich um folgende in den geltenden Gemeinschaftsbestimmungen definierte Waren:

- Mineralöle,
- Alkohol und alkoholische Getränke,
- Tabakwaren."

Soweit der Kläger aus der Reduktion des Erhebens von Verbrauchssteuern auf die hier genannten Waren folgert, daß diese Bestimmung die Zulässigkeit des Erhebens der Steuer auf Spiele und Spielgeräte ausschließe, ist dieser Auffassung nicht zu folgen. Denn diese Bestimmung reduziert die Erhebung von Verbrauchssteuern auf diese ausdrücklich genannten Waren, nicht erfaßt werden jedoch Dienstleistungen - hier das Bereithalten der Spielmöglichkeit für den Spieler durch den Aufsteller der Spielgeräte -, d.h. nicht erfaßt ist die Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandsteuer.

In dem vom Kläger vorgelegten Gutachten vom 15.4.1995 von liegt der These, daß Spiele und Spielgeräte Waren seien, für die das Erheben von Verbrauchssteuern gem. Art. 33 Abs. 2 der 6. MWSt.-Richtlinie nicht möglich sei, die

Erwägung zugrunde, daß begrifflich Aufwandsteuern und Verbrauchssteuern gleichzusetzen seien und die Vergnügungssteuer als (örtliche) Verbrauchssteuer zu qualifizieren sei. Die Inanspruchnahme von Dienstleistungen lasse sich auch als "Verbrauch der Dienstleistungen" bezeichnen, da durch den Automatengebrauch letztlich langfristig ein Automatenverbrauch bewirkt werde.

Dieser These vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Verbrauchssteuern werden nach der ständigen obergerichtlichen Rechtsprechung als indirekte Steuern im wesentlichen als Warensteuern definiert. Besteuert wird der Verbrauch bestimmter Waren. Technisch setzen die Verbrauchssteuern nicht

direkt beim Verbraucher, sondern indirekt beim Hersteller oder Importeur an. Die Steuerschuld entsteht regelmäßig

- a) durch den tatsächlichen Übergang der belasteten Ware aus dem Herstellungsbetrieb in den freien Verkehr;
- b) durch den Verbrauch der belasteten Ware im Betrieb;
- c) durch Einfuhr der belasteten Ware

(vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 13 Auflage, S. 165, 606).

Aufwandsteuern sind Steuern, die an den Gebrauch von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen anknüpfen und dadurch die in diesem Gebrauch zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belasten (BVerfGE 65, 345 f.). Aufwandsteuern sind vor allem kommunale Steuern, z.B. die Hundesteuer als direkte Steuer und die Vergnügungssteuern als indirekte Steuern (vgl. Tipke/Lang aaO S. 166).

Da die Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandsteuer definiert wird (BVerwGE 45, 277), ist nicht vom Verbrauch von Waren im Sinne der Verbrauchssteuer auszugehen, sondern wie die Realität zeigt, vom Gebrauch der zur Verfügung gestellten Spielgeräte im Sinne der Gewährung einer Dienstleistung. Somit werden die bereitgestellten Spiele gebraucht, es erfolgt kein Warenverbrauch durch den einzelnen Spieler im Sinne von Art. 33 Abs. 2 der 6. MWSt.-Richtlinie.

Ein Verstoß gegen Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt.-Richtlinie ist mit der Erhebung von Vergnügungssteuern durch die Kommunen nicht gegeben. Vergnügungssteuern besitzen nicht ableitend aus der kalkulatorischen Abwälzbarkeit den Charakter von Umsatzsteuern.

Art. 33 Abs. 1 in der Neufassung lautet:

"Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchssteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchssteuern, Grunderwerbssteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind."

Somit dürfen in den Mitgliedstaaten Abgaben, Steuern auf Spiele und Wetten erhoben werden, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Eine Gleichartigkeit der Vergnügungssteuer mit der Umsatzsteuer ist nicht gegeben (vgl. BVerfG, Beschl. v. 6.4. 1975, BVerfGE 40, 52 [55]).

Das Wesen der Vergnügungssteuern wird definiert als örtliche Aufwandsteuer i.S. des Art. 105 Abs. 2 a GG, die die entgeltlichen Vergnügungen erfaßt. Sie besteuert die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf im örtlichen Bereich des Steuergläubigers (BVerwG, Beschl. v. 22.3.94, DVBl. 1994, 816) zum Ausdruck kommende erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Die Vergnügungssteuer soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen, die sich in der Teilnahme an entgeltlichen Vergnügungsveranstaltungen äußert (BVerwGE 45, 277 ff.). Die Vergnügungssteuer muß auf die Abwälzbarkeit auf die sich Vergnügenden (z.B.

Spieler an Spielgeräten) angelegt sein. Sie wird nur zur Vereinfachung beim Veranstalter erhoben, ist aber letztlich von jedem aufzubringen, der sich vergnügt, der also den von der Steuer erfaßten Aufwand betreibt (BVerfGE 14, 76; BVerwG, Beschl. v. 22.3.1994 aaO).

Anlaß zur Fragestellung im oben genannten Gutachten, auf das sich der Kläger stützt, wonach die Vergnügungssteuer umsatzsteuerähnlich sei, hat offensichtlich die Formulierung im Beschluß des Bundesverwaltungsgerichts vom 25.1.1995 (aaO) gegeben, wonach die "Steuerbemessung grundsätzlich an dem konkreten Vergnügungsaufwand je Gerät, der durch die Zahl und den Wert der eingeworfenen Münzen ausgedrückt wird, auszurichten" und im Wege kalkulatorischer Überwälzung vom Spieler als Endverbraucher aufzubringen sei.

Die Abwälzbarkeit bedeutet dabei nicht reale Abwälzbarkeit in dem Sinne, daß dem Geräteaufsteller als Steuerschuldner die Gewähr geboten sein müßte, den als Steuer gezahlten Geldbetrag wie einen durchlaufenden Posten von den Spielern ersetzt zu erhalten. Die Steuerüberwälzung ist ein wirtschaftlicher Vorgang; das Gesetz überläßt es dem Steuerschuldner, den Steuerbetrag in die Kalkulation einzubeziehen und die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch dann zu wahren (vgl. BVerfGE 14, 76 [96]).

Soweit im genannten Gutachten für Geräte mit Gewinnmöglichkeiten dargelegt wird, daß aufgrund der Regelungen des § 13 der Spielverordnung, wonach es untersagt ist, den dort genannten Spielpreis zu erhöhen, die festgelegte Spieldauer und die festgelegte Ausschüttung zu verändern, in der Realität eine Abwälzbarkeit nicht gegeben sei, ist dem nicht so. Hierzu hat das Bundesverfassungsgericht ausgeführt (BVerfGE 14, 97): "Indes stehen weder das Verbot der Erhöhung des Einsatzes noch die rechtlichen Grenzen für die Leistungsmin- derung einer Abwälzung im obigen Sinne rechtlich im Wege. Wie bereits ausgeführt, genügt es für die Abwälzbarkeit, daß der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die

zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann."

Aus den Formulierungen im Beschluß des Bundesverwaltungsgerichts vom 25.1.1995, wonach im Wege kalkulatorischer Überwälzung vom Spieler als Endverbraucher die Steuer aufzubringen ist, ergibt sich jedoch nicht, daß die Steuer umsatzsteuerähnlichen Charakter hat. Denn besteuert wird nicht der Umsatz, sondern besteuert wird das Vergnügen. Die Steuer wird pauschal erhoben, differenziert nach Anzahl der Geräte, Gerätearten und Aufstellungsort für das Vergnügen/die Vergnügung infolge des Gebrauchs der Geräte unabhängig vom Umsatz.

Die vom EuGH entwickelten Kriterien zur Umsatzsteuer i.S. von Artikel 33 der 6. Richtlinie liegen nicht vor (vgl. Urteil des EuGH vom 3.3.1988, EuGHE 1988, 1367 zur Spielapparatsteuer und Urteil des EuGH v. 19.3.1991, UR 1992, 313 [314] - Vergnügungssteuer für Tanzveranstaltungen -). Die Vergnügungssteuer als Pauschsteuer ist hiernach keine Umsatzsteuer, denn sie wird letztlich als Gerätesteuer jedoch ohne Rücksicht auf die Höhe der Einnahmen / den Umsatz des Steuerpflichtigen erhoben. Zwar soll letztlich der vom Spieler getätigte Aufwand erfaßt werden. Daraus ergibt sich gerade, daß ersichtlich kein auf jeder Produktions- oder Vertriebsstufe erzielter Mehrwert abgeschöpft wird. Die Höhe des Steuersatzes wird auch nicht aufgrund einer objektiven Bewertung der Einnahmen festgelegt. Im Urteil des EuGH vom 3.3.1988 (aaO S. 1377) wird dazu ausgeführt: "Eine Abgabe, die, obwohl sie je nach den Merkmalen des besteuerten Gegenstandes unterschiedliche Höhe aufweist, lediglich auf die Bereitstellung dieses Gegenstandes für die Öffentlichkeit gelegt wird, ohne daß die durch diese Bereitstellung zu erzielenden Einnahmen tatsächlich berücksichtigt werden, kann nicht als Steuer angesehen werden, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat."

Sie ist keine allgemeine Steuer, da sie nur auf eine begrenzte Gruppe von Gegenständen und Dienstleistungen an

einem bestimmten Ort in einem der Mitgliedstaaten, der vom Geltungsbereich der Satzung bestimmt wird, Anwendung findet (vgl. EUGH, Urt. v. 19.3.1991 aaO). Die Vergnügungssteuer wird schließlich nicht im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten wirksam (Art. 33 Abs. 1 der 6. MWSt.-Richtlinie).

Hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Vergnügungssteuern besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, denn diese wurden rechnerisch korrekt auf Grundlage der Satzung erhoben.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Die Revision an das Bundesverwaltungsgericht ist nicht zuzulassen, da keine der Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergerverwaltungsgericht, Dr.-Peter-Jordan-Straße 19, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils einzulegen. Die Beschwerde muß das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem oben genannten Gericht einzureichen.

In der Begründung muß die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden.

Für das Beschwerdeverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Beschwerde und für die Begründung. Danach muß sich jeder Beteiligte durch einen

Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer deutschen Hochschule als Bevollmächtigten vertreten lassen. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt vertreten lassen.

gez.:
Reich

Ziesch

Keim

Beschluß

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 2350,00 DM festgesetzt.

Gründe

Dieser Beschluß beruht auf § 13 Abs. 2 GKG. Er ist unanfechtbar (§ 25 Abs. 3 Satz 2 GKG).

gez.:
Reich

Ziesch

Keim