
Datum: 06.03.2007
Gericht: Oberverwaltungsgericht NRW
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 A 608/05
ECLI: ECLI:DE:OVGNRW:2007:0306.14A608.05.00

Vorinstanz: Verwaltungsgericht Düsseldorf, 25 K 5699/04

Tenor:

Die Berufung wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Klägerin betreibt ein Unternehmen zur Aufstellung von Spielautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit in Spielhallen. 2

Mit Vergnügungssteuerbescheid vom 18. August 2003 zog der Beklagte die Klägerin für die Zeit ab 1. September 2003 für acht Geräte mit Gewinnmöglichkeit und sieben Spielautomaten zu einer Vergnügungssteuer von monatlich insgesamt 2.200,00 Euro heran. Durch Bescheid vom 12. Januar 2004 erfolgte eine Heranziehung ab Januar 2004 für zehn Apparate mit und sechs Apparate ohne Gewinnmöglichkeit zu einer Vergnügungssteuer in Höhe von insgesamt 2.640,00 Euro monatlich. Die Steuererhebung erfolgte aufgrund der Vergnügungssteuersatzung vom 10. Dezember 2002, die für Apparate mit Gewinnmöglichkeit 3

bei einer Aufstellung in Spielhallen einen Steuersatz von 240,00 Euro monatlich und für Apparate ohne Gewinnmöglichkeit von 40,00 Euro monatlich festlegte. Im Dezember 2005 und im Jahr 2006 wurde die Vergnügungssteuersatzung geändert. Nach der jetzt maßgebenden Satzung vom 13. Juni 2006 beträgt die Vergnügungssteuer für das Halten von Spielapparaten mit Gewinnmöglichkeit pro Apparat und Monat 13 v.H. des Einspielergebnisses, höchstens 240,00 Euro. Dieser Höchstbetrag gilt für Steuererhebungen bis Dezember 2005. Nach § 8 Abs. 2 der Satzung ist das Einspielergebnis der Betrag der elektronisch gezählten Bruttokasse. Dieser errechnet sich aus der elektronisch gezählten Kasse zuzüglich Röhrenentnahme (sogenannter Fehlbetrag), abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüfstgeld und Fehlgeld. Diese Satzung trat rückwirkend zum 1. Januar 2003 in Kraft.

Gegen die Vergnügungssteuerbescheide vom 18. August 2003 und 12. Januar 2004 legte die Klägerin Widerspruch ein, den der Beklagte mit Bescheid vom 30. Juli 2004 zurückwies. 4

Zur Begründung ihrer hiergegen erhobenen Klage hat die Klägerin im Wesentlichen geltend gemacht, die Pauschalbesteuerung nach dem Maßstab der Stückzahl verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz. Der Steuer komme angesichts ihrer Höhe Erdrosselungswirkung zu, so dass sie mit Artikel 12 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht vereinbar sei. Nach ihrer Gewinn- und Verlustrechnung ergebe sich für die Jahre 2002 und 2003 ein erheblicher Fehlbetrag. Sie könne ihr Geschäft so nicht sinnvoll weiter führen. Eine kalkulatorische Abwälzbarkeit auf die Spieler sei wegen der Beschränkungen durch die Spielverordnung nicht mehr möglich. 5

Die Klägerin hat beantragt, 6

die Vergnügungssteuerbescheide des Beklagten vom 18. August 2003 und 12. Januar 2004 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 30. Juli 2004 aufzuheben. 7

Der Beklagte hat beantragt, 8

die Klage abzuweisen. 9

Er hat im Wesentlichen geltend gemacht, die Vergnügungssteuersätze hätten keine erdrosselnde Wirkung, weil ein Rückgang der aufgespielten Geld- und Unterhaltungsspielgeräte nicht habe festgestellt werden können. 10

Das Verwaltungsgericht hat die Klage durch das angefochtene Urteil, auf das Bezug genommen wird, abgewiesen. Es hat die Berufung wegen zuvor ergangener obergerichtlicher Rechtsprechung zur Unzulässigkeit der pauschalen Besteuerung zugelassen. 11

Zur Begründung ihrer Berufung macht die Klägerin insbesondere geltend, das Verwaltungsgericht habe die Erdrosselungswirkung der Steuer zu Unrecht verneint. Die Spielgerätesteuern seien verfassungswidrig, weil für einen durchschnittlichen Betreiber das Aufstellen von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeiten in Spielhallen unwirtschaftlich sei. Eine angemessene Kapitalverzinsung und ein Unternehmerlohn werde nicht mehr erzielt. Die vom Verwaltungsgericht herangezogenen Zahlen seien nicht hinreichend aussagekräftig. Es müsse berücksichtigt werden, dass ein Automatenhersteller, die H. -Gruppe, eine Vielzahl von Spielhallen betreibe. Würden diese Spielhallen in eine Durchschnittsbetrachtung einbezogen, so würde diese gleichheitswidrig verfälscht. Der Stückzahlmaßstab sei wegen der hohen Einspieldifferenzen in E. nicht mehr gerechtfertigt. Für die Jahre 2003 und 2004 könnten die erbetenen Angaben über die Einspielergebnisse nicht mit der erforderlichen Genauigkeit gemacht werden, weil für diese Jahre nur die sogenannten kurzen Streifen der 12

elektronischen Zählwerke noch verfügbar seien, deren Ausdrücke nicht die durch die Satzung erforderliche Differenzierung zuließen. Zuverlässige Aufzeichnungen für die Vergangenheit über die Aufstellorte der Spielautomaten in den in verschiedenen Städten gelegenen Spielhallen lägen nicht vor.	
Die Klägerin beantragt,	13
das angefochtene Urteil zu ändern und nach dem Klageantrag erster Instanz zu erkennen.	14
Der Beklagte beantragt,	15
die Berufung zurückzuweisen.	16
Er trägt vor, die Klägerin sei mit Schreiben vom 13. Januar 2006 und 26. April 2006 gebeten worden, die Einspielergebnisse mitzuteilen. Dieser Bitte sei die Klägerin nicht nachgekommen. Aufgrund einer internen Schätzung sei von durchschnittlichen Einspielergebnissen in Höhe von 2.000,00 Euro pro Gerät und Monat auszugehen. Die sich bei einem derartigen Einspielergebnis ergebende Vergnügungssteuer liege oberhalb des für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2005 geltenden maximalen Steuerbetrages von 240,00 Euro.	17
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Inhalt der Verfahrensakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	18
Entscheidungsgründe:	19
Die Berufung hat keinen Erfolg.	20
Die Vergnügungssteuerbescheide des Beklagten vom 18. August 2003 und 12. Januar 2004 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 30. Juli 2004 sind rechtmäßig (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).	21
Die Bescheide haben ihre Rechtsgrundlage in § 8 der Vergnügungssteuersatzung vom 10. Dezember 2002 in der Fassung jeweils von Artikel 1 der Änderungssatzungen vom 14. Dezember 2005, 31. März 2006 und 13. Juni 2006. Danach beträgt die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte bei einer Aufstellung in Spielhallen 13 v.H. des Einspielergebnisses, höchstens 240,00 Euro, und bei Apparaten ohne Gewinnmöglichkeit 40,00 Euro.	22
Diese Regelungen der Vergnügungssteuersatzung verstoßen nicht gegen höherrangiges Recht. Sie sind mit Artikel 105 Abs. 2a GG vereinbar. Danach haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Diese Befugnis hat das Land Nordrhein-Westfalen gemäß § 3 KAG auf die Kommunen übertragen. Das in Artikel 105 Abs. 2a GG enthaltene Verbot der Gleichartigkeit der Steuern wird seit jeher dahin ausgelegt, dass es sich nicht auf die herkömmlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern erstreckt, zu denen die Vergnügungssteuer zählt.	23
Vgl. etwa BVerfG, Beschluss vom 26. Februar 1985 - 2 BvL 14/84 -, BVerfGE 69, 174, 183; Beschluss vom 3. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 -, NVwZ 2001, 1264.	24
Der Umstand, dass die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte nicht mehr nach dem Stückzahlmaßstab erhoben wird, bedeutet nicht, dass sie nun keine der traditionellen Steuern in dem oben genannten Sinne wäre mit der Folge, dass ein Verstoß gegen das	25

Gleichartigkeitsverbot in Betracht zu ziehen ist. Die Vergnügungssteuer für Spielautomaten wurde früher (zulässigerweise) nur deshalb nach dem Stückzahlmaßstab erhoben, weil eine praktikable Möglichkeit zu einer wirklichkeitsnahen Besteuerung nicht gegeben war.

Vgl. hierzu BVerfG, Urteil vom 10. Mai 1962

26

- 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76, 102.

27

In dieser Entscheidung wurde bereits zum Ausdruck gebracht, dass im Grunde die wirklichen Einnahmen besteuert werden müssten. Die nun erfolgte Änderung des Steuermaßstabes ändert damit nichts an dem Befund, dass die Vergnügungssteuer auch für die hier in Rede stehenden Geldspielgeräte eine herkömmliche Gemeindesteuer bleibt, die nicht gleichartig mit bundesgesetzlich geregelten Steuern ist.

28

Die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte nach dem Einspielergebnis verstößt auch nicht gegen Artikel 33 der 6. Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer. Nach Artikel 33 der 6. Richtlinie hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchssteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen. Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 7. Januar 1998 - 8 B 228/97 -, NVwZ-RR 1998, 672 unter Zitierung weiterer Rechtsprechung ausgeführt, dass ein solcher Verstoß bereits mehrfach sowohl durch das Bundesverwaltungsgericht als auch durch das Bundesverfassungsgericht verneint worden ist. Dieser Auffassung schließt sich der Senat auch für die Erhebung der Steuer für Geldspielgeräte nach dem Maßstab des Einspielergebnisses an. Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes belässt Artikel 33 der 6. Richtlinie den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Beibehaltung oder Einführung bestimmter indirekter Abgaben, sofern es sich dabei nicht um Abgaben handelt, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Es soll verhindert werden, dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belasten. Als solche Maßnahmen sind Steuern, Abgaben und Gebühren anzusehen, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, selbst wenn sie ihr nicht in allen Einzelheiten gleichen. Diese Merkmale sind folgende: Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; sie ist proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen; sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben; und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen.

29

Vgl. EuGH etwa Urteil vom 9. März 2000 - C-437/97 -, Slg. 2000, I - 1189 (I - 1200); Urteil vom 26. Juni 1997 - C-370/95 u.a. -, Slg. 1997, I 3721 (I 3742 f).

30

Es ist nicht erkennbar und von der Klägerin auch nicht mit Gründen von substantiellem Gewicht behauptet worden, dass die in Rede stehende Vergnügungssteuer die Funktion des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems belasten könnte. Bei Betrachtung der einzelnen Merkmale der Mehrwertsteuer fehlt das Kriterium, dass die Steuer allgemein sich auf alle auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte bezieht. Die Steuer wird nur für Spielgeräte, örtlich unterschiedlich und nicht flächendeckend im gesamten Bundesgebiet erhoben. Die Vergnügungssteuer wird ferner nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben. Besteuert wird vielmehr nur die Benutzung durch den jeweiligen Spieler. Zudem bezieht sich die Vergnügungssteuer nicht auf den Mehrwert der Gegenstände und

31

Dienstleistungen. Die Steuer wird nicht nur zufällig, sondern von ihrem Konzept her nur einmal erhoben. Ein Vorsteuerabzug findet nicht statt.

Gegen den in § 8 Abs. 1 und 2 der Vergnügungssteuersatzung gewählten Steuermaßstab bestehen keine Bedenken. Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5/04 -, NVwZ 2005, 1316, 1319 zum Ausdruck gebracht, dass ein an den Einspielergebnissen der Geldspielgeräte anknüpfender Steuermaßstab den zu besteuern den Vergnügungsaufwand der Spieler ungleich wirklichkeitsnäher als der pauschale Stückzahlmaßstab erfasst. Bedenken hiergegen werden auch nicht geltend gemacht. Soweit nach dem hier verwendeten Maßstab die Umsatzsteuer nicht abgezogen wird, steht dies mit höherrangigem Recht in Einklang. Es gibt keinen Grundsatz, dass von Bruttoeinnahmen nicht zwei Steuern nebeneinander erhoben werden dürfen. So wurde auch nach dem Vergnügungssteuergesetz für das Land Nordrhein-Westfalen auf der Grundlage des Bruttoprinzips die Vergnügungssteuer nach den Roheinnahmen bemessen.

32

Vgl. hierzu Beschluss des Senats vom 31. Januar 2007 - 14 A 2042/05 -. 33

Die Höhe der Steuer für Geldspielgeräte von 13 v.H. des Einspielergebnisses verstößt auch nicht gegen Artikel 12 Abs. 1 GG. Nach ständiger Rechtsprechung stellt eine Steuer dann einen Eingriff in die Berufsfreiheit dar, wenn sie dazu führt, dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage wären, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. Soweit der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 6. Dezember 2000 - II R 36/98 - andere Kriterien für die Annahme einer Erdrosselungswirkung angenommen hat, hat er hieran in seinem Urteil vom 29. März 2006 - II R 59/04 -, BFH/NV 2006, 1354, ausdrücklich nicht festgehalten. Der Senat hat keinen Anhalt, dass die hier erhobene Vergnügungssteuer für die Spielhallenbetreiber zu einer erdrosselnden Wirkung in dem oben beschriebenen Sinne führt. Gegen eine solche Annahme spricht, dass sich in den letzten Jahren die Zahl der Spielhallen und der darin aufgestellten Geldspielgeräte in E. nicht wesentlich verändert hat.

34

Der Hinweis der Klägerin, bei einer wirtschaftlichen Betrachtung der Spielhallen müsse die Sonderstellung der Hallen der H. -Gruppe berücksichtigt werden, rechtfertigt nicht das Ergehen einer für die Klägerin günstigen Entscheidung. Das Steuerrecht gebietet nicht, etwaige Wettbewerbsvor- oder -nachteile auszugleichen und deshalb bei der Prüfung einer Erdrosselungswirkung unterschiedliche Maßstäbe anzusetzen.

35

Ansichts der oben beschriebenen Entwicklung der Spielhallen in E. ist auch nicht anzunehmen, dass die Vergnügungssteuer nicht als Aufwandsteuer auf den Spieler abgewälzt werden kann. Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn eine Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt.

36

Vgl. BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00 -, DVBl. 2004, 705, 708. 37

Bei der Kalkulation seiner Selbstkosten sind einem Spielhallenbetreiber zwar durch die Vorgaben in der Spielverordnung Grenzen gesetzt. Dies bedeutet aber nicht, dass ihm keine anderen Maßnahmen bleiben, um die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens aufrecht zu erhalten. Für eine kalkulatorische Überwälzung ist dabei nicht die absolute Höhe der Steuer ausschlaggebend sondern die Möglichkeit, die Steuer in die Kosten einzubeziehen. Es handelt sich hierbei um einen wirtschaftlichen Vorgang, wobei das Gesetz es dem Steuerschuldner überlässt, die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch unter Berücksichtigung des Steuerbetrages zu wahren.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 3. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 -, a.a.O.

39

Die Steuersatzung durfte auch rückwirkend zum 1. Januar 2003 geändert werden. Hier ist eine Steuersatzung, an deren Gültigkeit bezüglich des Stückzahlmaßstabes für Geldspielgeräte zumindest ganz erhebliche Zweifel bestanden, durch eine neue Satzungsregelung ersetzt worden. Ein überwiegendes Vertrauen der Klägerin, dass die ungültige Norm beibehalten würde, ist nicht schutzwürdig. Ihr war bekannt, dass die Stadt E. auch nach Aufhebung des Vergnügungssteuergesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen Vergnügungssteuern erheben wollte, und sie musste sich auf diesen Steuertatbestand einrichten. Ihr Vorbringen, sie könne die Einspielergebnisse für die Jahre 2003 und 2004 nicht mehr zuverlässig ermitteln, rechtfertigt es nicht, von einer Steuererhebung abzusehen. Gemäß § 12 Abs. 4b KAG i.V.m. § 162 AO sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn sie nicht ermittelt oder berechnet werden können. Der Beklagte hat mit Schriftsatz vom 1. Februar 2007 auf eine interne Schätzung verwiesen, wonach von einem durchschnittlichen Einspielergebnis in Höhe von 2.000,00 Euro pro Gerät und Monat auszugehen ist. Der sich danach ergebende Steuerbetrag ist höher als der maximal zulässige Betrag von 240,00 Euro gemäß § 8 Abs. 1 der Vergnügungssteuersatzung in der bis zum 31. Dezember 2005 geltenden Fassung. Da die Klägerin keine anderweitigen Angaben gemacht hat, die den Beklagten zu einer abweichenden Schätzung hätten veranlassen können, ist eine Steuererhebung in Höhe des bis zum Jahr 2005 möglichen maximalen Betrages zulässig.

40

Bezüglich der Steuererhebung für Geräte ohne Gewinnmöglichkeit in Höhe von pauschal 40,00 Euro je Monat und Gerät werden keine substantiierten Bedenken geltend gemacht. Solche sind auch nicht ersichtlich. Für diesen Typ von Spielautomaten ist eine Erhebung der Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab weiterhin zulässig, so lange nicht feststeht, dass in dem betreffenden Gemeindegebiet nur Apparate mit manipulationssicherem Zählwerk aufgestellt sind.

41

Vgl. BVerwG, Urteil vom 14. Dezember 2005 - 10 CN 1.05 -, KStZ 2006, 72.

42

Es ist nicht angegeben worden, dass diese Sachlage für den hier strittigen Erhebungszeitraum gegeben sein könnte.

43

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO.

44

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit erfolgt gemäß § 167 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

45

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO nicht vorliegen.

46

47

