
Datum: 23.06.2010
Gericht: Obergerverwaltungsgericht NRW
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 A 597/09
ECLI: ECLI:DE:OVGNRW:2010:0623.14A597.09.00

Tenor:

Die Berufung wird zurückgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Vollstreckungsschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherstellungsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht der Vollstreckungsgläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit in dieser Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

<u>Tatbestand:</u>	1
Der Kläger ist gewerblicher Spielautomatenaufsteller und stellt unter anderem in einer Vielzahl von Gaststätten in Aachen Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit auf.	2
Der Kläger teilte mit, dass er das Gerät Rondo in einer Gaststätte in der W. Straße in B. am 24. Mai 2007 aufgestellt habe. Für den Zeitraum 24. Mai 2007 bis 27. Juni 2007 gab er das Einspielergebnis (Saldo 2) mit 533,80 Euro an. Mit Bescheid vom 17. August 2007 zog der Beklagte den Kläger bezüglich dieses Aufstellortes zu einer Vergnügungssteuer von 93,42 Euro heran. Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Widerspruch ein.	3
Nach Zurückweisung dieses Widerspruchs durch Bescheid vom 17. September 2007 hat der Kläger Klage erhoben.	4

Während des Klageverfahrens teilte der Kläger für das Gewinnspielgerät Rondo an dem Aufstellort W. Straße 74 ein Einspielergebnis von 1.443,40 Euro für den Zeitraum 27. Juni bis 26. September 2007 mit. Durch Bescheid vom 14. November 2007 setzte der Beklagte für diesen Zeitraum die Vergnügungssteuer auf 252,60 Euro fest. 5

Weiter teilte der Kläger für das Gerät Rondo für den Zeitraum 27. September bis 27. Dezember 2007 ein Einspielergebnis von 1.029,30 Euro mit. Der Beklagte setzte mit Bescheid vom 16. Januar 2008 für dieses Gerät an dem oben genannten Aufstellort eine Vergnügungssteuer von 180,13 Euro fest. 6

Die Bescheide vom 14. November 2007 und 16. Januar 2008 hat der Kläger in das Klageverfahren einbezogen. Zur Begründung hat er ausgeführt, dem Rat der Stadt B. fehle die Kompetenz zum Erlass einer Satzung, mit welcher die Vergnügungssteuer bei dem Spielgeräteaufsteller in Höhe von 5 % des Spieleraufwandes erhoben werde. Einer Erhebung der Steuer auf der Grundlage des unbereinigten Spieleraufwandes stehe bereits entgegen, dass die Aussonderung des Steueranteils vom eingesetzten Spielkapital tatsächlich unmöglich sei. Vor dem Hintergrund, dass der Spielverlauf ebenso zufällig wie das Spielverhalten sei, verhalte sich der Spieleraufwand nicht proportional zum Einspielergebnis. Der Einsatz lasse keinerlei Rückschlüsse auf das tatsächliche Kassenergebnis im Sinne des sogenannten Saldo 2 zu. Daraus folge auch, dass eine Abwälzbarkeit bei dieser Form der Veranlagung nicht möglich sei. Werde die Steuer auf Beträge erhoben, die nicht in die Verfügungsgewalt des Veranstalters gelangten, sei sowohl eine direkte als auch eine kalkulatorische Abwälzbarkeit ausgeschlossen. Die Höhe der abzuführenden Steuer sei für den Unternehmer unkalkulierbar. Da eine Überwälzung über den Preis rechtlich unmöglich sei, führe die Steuer, die den Gewinn erfasse, gegebenenfalls zu einem Wegfall des Gewinns. Damit schlage die indirekte Steuer des Spielers in eine direkte Steuer des Automatenunternehmers um. Die Steuer treffe den Gewinn des Unternehmers und dürfe auf der Grundlage des Artikels 105 Abs. 2a GG nicht erhoben werden. Damit sei auch der Ersatzmaßstab, der eine Besteuerung nach dem Einspielergebnis vorsehe, unzulässig. Die Bemessungsgrundlage sei untauglich, weil es bei der Einsatz- und Gewinnbuchung keinen Unterschied mache, ob für diesen Spieleinsatz ein wahrnehmbares Spiel oder lediglich eine Umbuchung und Rückbuchung desselben Geldbetrages stattgefunden habe. 7

Der von dem Satzungsgeber festgesetzte Steuersatz von 5 % des Spieleraufwandes sei willkürlich bestimmt worden. Eine ausreichend verlässliche Tatsachenermittlung, wie sie dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung trage, habe nicht stattgefunden. Der Rat sei seiner Verpflichtung, unter sorgfältiger Feststellung der tatsächlichen Grundlagen unter Abwägung der Interessen aller Betroffenen zu angemessenen Steuersätzen zu finden, nicht nachgekommen. 8

Der bestimmte Ersatzmaßstab des Dreieinhalbfachen des Einspielergebnisses erweise sich unabhängig von den anderen Erwägungen als verfassungswidrig, weil er die Vergnügungssteuer zu einer Automatenumsatzsteuer mache. Auch dieser Satz sei willkürlich festgesetzt worden und mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG unvereinbar. Gegenüber dem früheren Stückzahlmaßstab habe der Steuersatz für den Kläger im 2. Quartal 2007 zu einer durchschnittlichen Erhöhung der Steuerlast von 77 % geführt. Der Einführung der an den unbereinigten Kasseneintrag anknüpfenden Steuer stehe Gemeinschaftsrecht entgegen. Die Steuer habe den Charakter einer Mehrwertsteuer und sei deshalb mit Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/288/EWG nicht vereinbar. 9

Der Kläger hat beantragt, 10

den Vergnügungssteuerbescheid des Beklagten vom 17. August 2007 und den Widerspruchsbescheid vom 17. September 2007 aufzuheben,

den Vergnügungssteuerbescheid des Beklagten vom 14. November 2007 aufzuheben.

den Vergnügungssteuerbescheid des Beklagten vom 16. Januar 2008 aufzuheben. 13

Der Beklagte hat beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Er hat geltend gemacht, er habe den Spieleraufwand zur Grundlage der Besteuerung gemacht, weil so die Forderung nach einer wirklichkeitsnahen Besteuerung erfüllt werde. Im Übrigen könnten alle Spielgeräte die erforderlichen Daten in Zählwerkausdrucken ausweisen. 16

Durch das angefochtene Urteil, auf das Bezug genommen wird, hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen. Die Berufung hat es zugelassen. 17

Zur Begründung seiner Berufung wiederholt und ergänzt der Kläger sein Vorbringen erster Instanz. Er macht weiter geltend, die Erhebung der Vergnügungssteuer verstoße hier auch gegen Art. 3 der Richtlinie 92/12 EWG, da es sich um eine umsatzbezogene Besteuerung von Dienstleistungen handele. 18

Der Kläger beantragt, 19

das angegriffene Urteil zu ändern und nach dem erstinstanzlichen Klageantrag zu erörtern.

Der Beklagte beantragt, 21

die Berufung zurückzuweisen. 22

Er macht unter Bezugnahme und Zitierung von Rechtsprechung geltend, bei der Vergnügungssteuer handele es sich um eine Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG. Die Voraussetzungen für die Erhebung dieser Steuer lägen auch bei einer Besteuerung nach dem Maßstab des Spieleinsatzes vor. Die nach diesem Maßstab erhobene Steuer sei auf den Spieler abwälzbar. Dies hätten sowohl das Bundesverwaltungsgericht als auch der Bundesfinanzhof festgestellt. Das Finanzgericht Hamburg habe entschieden, dass die Geräte in Einklang mit der Spielverordnung so programmiert werden könnten, dass die Spielvergnügungssteuer separat erfasst und nur die um die Steuer verminderten Einsätze zum Spielen verwendet werden könnten. In B. habe sich seit dem Jahr 2005 die Zahl der Spielhallen und auch der Geldspielgeräte insgesamt leicht erhöht, so dass eine erdrosselnde Wirkung der Steuer nicht angenommen werden könne. Die Besteuerung der Geldspielautomaten mit oder ohne Punktespeicher sei zwar unterschiedlich, dies führe aber nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Richtig sei, dass die Steuerfestsetzung für Geldspielautomaten mit Punktespeicher generell niedriger sei als für solche ohne Punktespeicher. Eine Rechtsverletzung sei hierin nicht zu sehen. In der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sei auch entschieden worden, dass eine Kommune nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße, wenn in Spielbanken aufgestellte Geldspielgeräte nicht besteuert würden. Der in der Satzung gewählte Ersatzmaßstab von 3,5 des Einspielergebnisses entspreche einem als sachgerecht angesehenen Durchschnittswert. Es sei wiederholt festgestellt worden, dass die Erhebung der Vergnügungssteuer nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoße. Die Ermessenserwägungen des Satzungsgebers bei der Gestaltung der Vergnügungssteuersatzung seien nicht zu beanstanden. Im Übrigen unterlägen 23

diesbezügliche Erwägungen ohnehin nicht der gerichtlichen Kontrolle.

Der Senat hat eine Stellungnahme des Beklagten zu der Anzahl der Spielhallen und der in Spielhallen und an sonstigen Orten aufgestellten Geldspielgeräte eingeholt. Auf die diesbezügliche Stellungnahme vom 12. Mai 2010 wird verwiesen. Ferner hat der Senat die Physikalisch-Technische Bundesanstalt um eine Auskunft zur Funktionsweise der Geldspielgeräte gebeten. Auf die Auskunft vom 20. Mai 2010 sowie auf die Ausführungen des in der mündlichen Verhandlung vom 23. Juni 2010 informatorisch gehörten Prof. Dr. S. von der Bundesanstalt wird ebenfalls verwiesen. 24

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Inhalt der Verfahrensakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 25

Entscheidungsgründe: 26

Die Berufung hat keinen Erfolg. 27

Der Vergnügungssteuerbescheid des Beklagten vom 17. August 2007 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 17. September 2007 und die Vergnügungssteuerbescheide des Beklagten vom 14. November 2007 und 16. Januar 2008 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO -). 28

Die Bescheide haben ihre Rechtsgrundlage in der Vergnügungssteuersatzung vom 22. Februar 2006 in der Fassung des 3. Nachtrags vom 28. Mai 2008 (VS), der rückwirkend zum 1. April 2006 in Kraft getreten ist. Nach § 9 Abs. 1 VS bemisst sich die Steuer nach der Summe der von den Spielern je Spielhalle/ sonstigen Ortes des Veranstalters zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge (Spieleraufwand). Die Steuer beträgt 5 v.H. des Spieleraufwandes. § 9a VS enthält eine Vereinfachungsregelung der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Danach gilt: Erklärt der Anmeldeverpflichtete für einzelne oder mehrere Apparate im Sinne des § 9 Abs. 1 den Spieleraufwand in der Steueranmeldung nach § 14 Abs. 7 nicht, gilt als Spieleraufwand nach § 9 Abs. 1 das Dreieinhalbfache des Einspielergebnisses. Einspielergebnis ist der Betrag der elektronisch gezählten Bruttokasse. Dieser errechnet sich aus der elektronisch gezählten Kasse zuzüglich Röhrenentnahme (sog. Fehlbetrag), abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld. Hat der Anmeldeverpflichtete mindestens einmal den Spieleraufwand in der Steueranmeldung nach § 14 nicht erklärt und nachfolgend in einer Steueranmeldung nach § 14 den Spieleraufwand im Sinne des § 9 Abs. 1 erklärt, ist der Anmeldeverpflichtete ab diesem Zeitpunkt für den gesamten zukünftigen Zeitraum der Aufstellung des Apparates in seinem Aufstellunternehmen verpflichtet, den Spieleraufwand zu erklären; eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nach Satz 1 ist dann dauerhaft ausgeschlossen. 29

Diese Regelungen der Vergnügungssteuersatzung verstoßen nicht gegen höherrangiges Recht. 30

Die Regelungen sind mit europäischem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Sie stehen in Einklang mit der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, die am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist und die 6. Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abgelöst hat. Nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG hindert diese unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, 31

Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist. Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 7. Januar 1998,

8 B 228.97 -, NVwZ-RR 1998, 672,

32

unter Zitierung weiterer Rechtsprechung ausgeführt, dass ein Verstoß der Erhebung der Vergnügungssteuer gegen Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG (entspricht dem heutigen Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG) bereits mehrfach durch das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesverfassungsgericht verneint worden ist.

33

Vgl. aus letzter Zeit BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 9 C 13.08 -. juris, Rn. 36f.

Dieser Auffassung schließt sich der Senat an. Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes belässt Art. 33 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (Vorläufer der jetzigen Richtlinie 2006/112/EG) 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. Dabei handelt es sich um folgende Merkmale: Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, sie ist, unabhängig von der Anzahl der getätigten Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen, sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben, und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d.h., die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist.

35

Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 29. April 2004 C-308/01 -, Slg. 2004, I-4802, Rn. 33; Urteil vom 9. März 2000 C-437/97 -, Slg. 2000, I-1189, Rn. 22.

Die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte, die nach dem Spieleraufwand bemessen wird, berührt die Funktion des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht. Die von dem EuGH aufgezeigten Merkmale der Mehrwertsteuer liegen fast alle nicht vor. Es fehlt das Kriterium, dass die Steuer allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehende Geschäfte gilt. Die Vergnügungssteuer auch für die Benutzung der Geldspielgeräte gilt nicht allgemein. Die Steuer wird nur für Spielgeräte und sonstige Vergnügungen, 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 der Aufwand für die Benutzung durch den jeweiligen Spieler. Zudem bezieht sich die hier in Rede stehende Steuer nicht auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen. Die Steuer wird nicht nur zufällig, sondern von ihrem Konzept her nur einmal erhoben. Sie ist strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug abgelegt.

37

Die hier erhobene Vergnügungssteuer ist auch mit Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG vom 25. Februar 1992 vereinbar. Danach können die Mitgliedstaaten Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren (Mineralöle, Alkohol, Tabakwaren) einführen oder

38

beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzüberschritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen. Unter der gleichen Voraussetzung ist es den Mitgliedstaaten ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt.

Die Richtlinie 92/12/EWG ist schon vom Ansatz her nicht einschlägig. Ihr
Regelungsgegenstand ist nämlich die Erhebung von Verbrauchsteuern und anderen
indirekten Steuern, die auf den Verbrauch von Waren erhoben werden (Art. 1 Abs. 1 der
Richtlinie). Es handelt sich also nicht etwa um eine Richtlinie, die allgemeine die Besteuerung
von Dienstleistungen betrifft. Eine Rechtfertigung, Dienstleistungen in die Regelung
einzubeziehen, liegt nur dann vor, wenn sie im Zusammenhang mit -
verbrauchssteuerpflichtigen oder nicht verbrauchssteuerpflichtigen - Waren erbracht werden.
Selbst wenn man in diesem Zusammenhang für die Vergnügungssteuer an das Halten von
Spielgeräten anknüpfen wollte, steht diese Dienstleistung in keinem Zusammenhang mit dem
Verbrauch von Waren. 39

Unabhängig davon handelt es sich bei der Vergnügungssteuer in Gestalt der
Spielautomatensteuer aber noch nicht einmal um eine Steuer auf Dienstleistungen. 40
Steuergegenstand ist keine Dienstleistung, die der Halter der Spielautomaten gegenüber den
Spielern erbringt, sondern der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers.

Vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 10 C 5.04 -, BVerwGE 123, 218, 220 m.w.N. 41
Beschluss vom 26. Januar 2010 - 9 B 40.09 -, juris, Rn. 6.

Ferner ist eine "Steuer auf Dienstleistungen" im Sinne von Art. 3 Abs. 3 Unterabsatz 2 der
Richtlinie 92/12/EWG dann keine umsatzbezogene Steuer, wenn sie nur für eine bestimmte
Warengruppe gilt. 42

Vgl. EuGH, Urteil vom 10. März 2005 C 491/03 -, Slg. 2005, I 2025, Rn. 29. 43

In diesem Urteil vom 10. März 2005 verweist der EuGH auf seine Rechtsprechung zu Art. 33
der Richtlinie 7/388/EWG, woraus deutlich wird, dass die Begriffe "umsatzbezogene Steuer"
und "Charakter von Umsatzsteuern" gleich zu verstehen sind. Die hier erhobene
Vergnügungssteuer ist damit weder eine Umsatzsteuer im Sinne des Art. 33 der Richtlinie
7/388/EWG noch eine umsatzbezogene Steuer nach Art. 3 Abs. 3 Unterabsatz 2 der
Richtlinie 92/12/EWG. 44

Da die Fragen, soweit sie hier entscheidungserheblich sind, nämlich dass die hier erhobene
Vergnügungssteuer weder den Charakter einer Umsatzsteuer hat noch eine umsatzbezogene
Steuer auf Dienstleistungen ist, in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs
geklärt sind oder zweifelsfrei bejaht werden können, bedarf es einer Vorlage an
den Europäischen Gerichtshof nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise
der Europäischen Union nicht. Es besteht daher auch unter dem Gesichtspunkt des
gesetzlichen Richters nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) keine
Veranlassung zur Vorlage an den Europäischen Gerichtshof. 45

Vgl. Beschluss des Senats vom 18. März 2010 14 A 544/09 m.w.N. 46

Die hier in Rede stehende Besteuerung der Geldspielgeräte nach dem Spieleraufwand ist
auch mit Art. 105 Abs. 2a GG vereinbar. Danach haben die Länder die Befugnis zur
Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie 47

nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Diese Befugnis hat das Land Nordrhein-Westfalen gemäß § 3 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) auf die Kommunen übertragen. Das in Art. 105 Abs. 2a GG enthaltene Verbot der Gleichartigkeit der Steuern wird seit jeher dahin ausgelegt, dass es sich nicht auf die herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern erstreckt, zu denen die Vergnügungssteuer zählt.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 26. Februar 1985 2 BvL 14/84 -, BVerfGE 69, 174 (183);
Beschluss vom 4. Juni 1975 - 2 BvL 16/73 -, BVerfGE 40, 52 (55); Beschluss vom 4. Februar
2009 1 BvL 8/05 -, NVwZ 2009, 968 (969).

Ob die Bemessungsgrundlage der Steuer dabei in jeder Beziehung verfassungsrechtlich in Ordnung ist, ist keine Frage der Gesetzgebungskompetenz. Die hier geltend gemachten Zweifel an der Tauglichkeit des Steuermaßstabes lassen den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer unberührt. Fragen der materiellen Verfassungsgemäßheit der Steuer, insbesondere ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, sind ohne Einfluss auf die Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz; denn die Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten grundsätzlich keine Aussagen zu diesen materiellen Fragen. 49

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 -, NVwZ 2009, 968 (970). 50

Gegen den in der Vergnügungssteuersatzung der Stadt B. für die Besteuerung der Geldspielgeräte gewählten Steuermaßstab und die Bestimmung der Höhe des Steuersatzes bestehen nicht deshalb Bedenken, weil der Rat der Stadt B. den Steuermaßstab und den Steuersatz ermessensfehlerhaft bestimmt hätte. Es gibt keine einfachgesetzliche oder verfassungsrechtliche Bestimmung, die es gebietet, Datenmaterial dazu zu sammeln und in einem Abwägungsprozess zu gewichten. Soweit sich aus besonderen gesetzlichen Vorschriften (vgl. etwa für die Bauleitplanung §§ 1 Abs. 7, 2 Abs. 3 des Baugesetzbuches oder im Rahmen einer Gebührenkalkulation § 6 Abs. 2 KAG) Verpflichtungen zur Sammlung von Abwägungsmaterial und zur Abwägung ergeben, können diese besonderen gesetzlich normierten Anforderungen nicht allgemein auf den Erlass anderer Gemeindecapitalanlagen übertragen werden. Dem steht gerade entgegen, dass der Gesetzgeber für einzelne durch Satzung zu regelnde Rechtsbereiche besondere Sammlungs- und Abwägungsanforderungen stellt und für andere nicht. Die Kontrolle satzungsrechtlicher Abgabenregelungen beschränkt sich mit Blick auf das kommunale Selbstverwaltungsrecht aus Art. 28 Abs. 2 GG auf die Vereinbarkeit der Festsetzungen mit höherrangigem Recht, umfasst aber nicht die Überprüfung nach der Art von ermessensgeleiteten Verwaltungsakten (vgl. § 114 VwGO) mit der Folge, dass jeder vermeintliche Kalkulationsirrtum als "Ermessensfehler" (vgl. § 12 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b KAG i.V.m. § 5 der Abgabenordnung - AO -) angesehen werden kann. 51

Vgl. BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 9 C 13.08 -, juris, Rn. 40 m.w.N.; Beschluss des Senats vom 26. April 2010 14 A 629/09 -. 52

Die Erhebung der Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte in B. verstößt nicht deshalb gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG, weil entsprechende Geräte, die in der in B. ansässigen Spielbank aufgestellt sind, nicht der Vergnügungssteuer unterliegen. Gemäß § 4 Abs. 3 des Spielbankgesetzes NRW vom 19. März 1974 (GV.NRW S. 93) sind Spielbankunternehmer für den Betrieb der Spielbank von denjenigen Landes- und Gemeindesteuern befreit, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb der Spielbank stehen. Eine entsprechende Regelung findet sich in § 18 des Spielbankgesetzes 53

Die Fallgruppen des Benutzens von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit einerseits außerhalb von und andererseits in Spielbanken sind nicht wesentlich gleich, so dass sie wegen des darin liegenden sachlichen Grundes vergnügungssteuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden dürfen. Das Benutzen solcher Geräte unterliegt nämlich nach dem Aufstellungsort deutlich unterschiedlichen Anforderungen. Die hier besteuerten Spielgeräte unterliegen in ihrer technischen Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (vgl. § 33e der Gewerbeordnung - GewO -). Das gewerbsmäßige Aufstellen solcher Spielgeräte ist zwar erlaubnispflichtig, bei Vorliegen der Voraussetzungen besteht jedoch auf die Erteilung der Erlaubnis ein Rechtsanspruch. Die Spielgeräte in einer Spielbank demgegenüber sind uneingeschränkt zum Glücksspiel geeignet. Für sie gelten die Einschränkungen der Gewerbeordnung nicht (§ 33h Nr. 1 GewO). Das Veranstellen eines Glücksspiels ist aber nur aufgrund eigens erteilter staatlicher Konzession erlaubt, und der Spielbankunternehmer hat eine eigene Abgabe, die Spielbankabgabe, zu zahlen. Diese Unterschiede rechtfertigen eine unterschiedliche Besteuerung.

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 28. August 2007 9 B 13/07 -, NVwZ 2008, 89; Urteil vom 10. Dezember 2009 - 9 C 13.08 -, juris, Rn. 31; Beschluss des Senats vom 28. April 2010 - 14 A 619/10 -.

Dem Umstand, dass möglicherweise in Spielbanken Geldspielgeräte aufgestellt sind, die mit denen in Spielhallen oder an sonstigen Orten aufgestellten Geräten identisch sind, kommt keine rechtserhebliche Bedeutung zu. Auch diese in einer Spielbank aufgestellten Spielapparate unterliegen aus Rechtsgründen nicht den Beschränkungen, die bei einer Aufstellung außerhalb der Spielbanken zu beachten wären. Es kommt vielmehr darauf an, dass das Angebot zum Spielgerätegewinnspiel jeweils wesentlich unterschiedlichen Regimetypen zuzuordnen ist, die zur wesentlichen Ungleichheit dieser Fallgruppen führen.

Soweit der Europäische Gerichtshof eine Gleichbehandlung von Spielhallen und Spielbanken bei der Erhebung der Umsatzsteuer fordert,

vgl. EuGH, Urteil vom 17. Februar 2005 C453/02 u.a. -, Slg. 2005, I-1151,

kann daraus kein Gleichheitsverstoß abgeleitet werden. Die Auffassung des Europäischen Gerichtshofes ergibt sich nämlich aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht.

Vgl. EuGH, Urteil vom 17. Februar 2005 C453/02 u.a. - Slg. 2005, I - 1151, Rn. 24; Urteil vom 10. Juni 2010 - C-58/09 -, Rn. 23 ff.

Daher mag es unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung der entgeltlichen Lieferung von Gegenständen und der entgeltlichen Erbringung von Dienstleistungen gerechtfertigt erscheinen, dieselbe mehrwertsteuerrechtliche Besteuerung zu fordern unabhängig von der Identität des Herstellers oder Dienstleistungserbringers und der Rechtsform, in der diese Tätigkeiten ausgeübt werden. Das gilt aber nicht für die Besteuerung des Aufwandes für verschiedene Vergnügen an Spielautomaten, die mit Rücksicht auf die von den jeweiligen Vergnügen ausgehenden Gefahren unterschiedlichen Regimetypen zugeordnet sind. Hier gibt es keinen Grundsatz vergnügungssteuerlicher Neutralität.

Die Besteuerung des Spieaufwandes und der Ersatzmaßstab sind nicht zu beanstanden. Sie entsprechen weitgehend dem Hamburgischen Spielvergnügungssteuergesetz. Nach § 1 Abs. 1 dieses Gesetzes unterliegt der Steuer der Aufwand für die Nutzung von Spielgeräten, die in Abs. 2 näher bezeichnet werden. Nach § 4 Abs. 1 1. Halbs. beträgt die Steuer für die Nutzung von Spielgeräten 5 v. H. des Spieleinsatzes. Spieleinsatz ist nach § 1 Abs. 3 des Hamburgischen Spielvergnügungssteuergesetzes die Verwendung von Einkommen oder Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens. § 12 enthält eine Vereinfachungsregelung der Ermittlungen der Besteuerungsgrundlage. Nach § 12 Abs. 1 und 2 gilt folgendes:

"(1) Erklärt der Anmeldeverpflichtete für einzelne oder mehrere Spielgeräte im Sinne des § 1 Absatz 2 Nummer 1 den Spiel-einsatz in der Steueranmeldung nach § 8 nicht, gilt als Spiel-einsatz nach § 1 Absatz 3 das Vierfache des Einspielergebnisses. Hat der Anmeldeverpflichtete mindestens einmal den Spieleinsatz in der Steueranmeldung nach § 8 nicht erklärt und nachfolgend in einer Steueranmeldung nach § 8 den Spieleinsatz im Sinne des § 1 Abs. 3 erklärt, ist der Anmeldeverpflichtete ab diesem Zeitpunkt für den gesamten zukünftigen Zeitraum der Aufstellung des Spielgerätes in seinem Aufstellunternehmen verpflichtet, den Spieleinsatz zu erklären; eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage nach Satz 1 ist dauerhaft ausgeschlossen.

(2) Für Besteuerungszeiträume, für die bereits eine Anmeldung nach § 8 erfolgt ist, kann für einzelne oder mehrere Spielgeräte unter Angabe der Zulassungsnummer und des Datums der erstmaligen Aufstellung bis zum 31. Dezember 2006 schriftlich bei der zuständigen Behörde beantragt werden, dass die Vereinfachungsregelung des Absatzes 1 angewendet wird."

Die Verfassungsgemäßheit des Hamburgischen Spielvergnügungssteuergesetzes ist vom Bundesfinanzhof im Grundsatz bejaht worden. 65

Vgl. BFH, Beschluss vom 1. Februar 2007 - II B 58/06 - juris; Beschluss vom 27. November 2009 - II B 75/09 - juris; Beschluss vom 19. Februar 2010 - II B 122/09 -, juris. 66

Nach § 9 Abs. 1 VS, der rückwirkend zum 1. April 2006 in Kraft getreten ist, bemisst sich die Steuer für die Benutzung von Apparaten nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 mit Gewinnmöglichkeit ebenfalls nach dem Spieleraufwand. Die in § 9a VS, der ebenfalls rückwirkend zum 1. April 2006 in Kraft getreten ist, enthaltene Vereinfachungsregelung entspricht weitgehend der Gesetzeslage in Hamburg. 67

Der in der Vergnügungssteuersatzung der Stadt B. verwendeten Besteuerungsmaßstab sowohl hinsichtlich des Spieleraufwandes als auch des Ersatzmaßstabes ist verfassungsrechtlich unbedenklich, weil er eine hinreichende Wirklichkeitsnähe zum Vergnügungsaufwand aufweist. In verfassungsrechtlicher Hinsicht ist der Satzungsgeber nicht gehalten, die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung zu wählen. Ihm steht vielmehr ein weiter Gestaltungsspielraum zu, der erst dann überschritten wird, wenn ein einleuchtender Grund für eine Ungleichbehandlung fehlt und die Steuererhebung daher willkürlich wäre. 68

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 -, NVwZ 2009, 968 (971). 69

Der verwendete Steuermaßstab muss in einem zumindest lockeren Bezug zu dem letztlich zu steuernden Vergnügungsaufwand der Spieler stehen. Zu den Spieleinsätzen im Sinne des individuellen wirklichen Vergnügungsaufwands zählen nicht nur die in den Spielautomaten 70

eingeworfenen Bargeldbeträge, sondern auch Gewinne, die sich der Spieler nicht auszahlen lässt, obwohl er dies könnte, sondern zum Weiterspielen verwendet.

Vgl. BFH, Beschluss vom 27. November 2009 II B 75/09 - juris, Rn. 21.

71

Unzutreffend ist die Auffassung, der Begriff des Spieleraufwands umfasse notwendig nur den Einsatz aller Spieler abzüglich der an die Spieler ausgeschütteten Gewinne, sei also letztlich mit dem Einspielergebnis identisch. Der sachgerechteste Maßstab ist der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand.

72

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 -, NVwZ 2009, 968 (971); BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 - 9 C 13.08 -, juris, Rn. 22.

Jeder Spieler betreibt mit jedem Einsatz, durch den ein Spiel in Gang gesetzt wird, individuellen Aufwand, und zwar unabhängig davon, ob das Spiel zufällig einen Gewinn abwirft. Das Spielvergnügen besteht im Reiz des Ungewissen und Zufälligen während des Spiels, nicht im Spielergebnis. Ansonsten hätte der Verlierer zwar Aufwand, aber kein Vergnügen und der Gewinner zwar Vergnügen, aber keinen Aufwand. Die Saldierung bewirkt, dass gerade nicht auf den individuellen Aufwand zur Erlangung des Spielvergnügens für jeden Spiels abgestellt wird, sondern setzt an dessen Stelle einen Vermögensvergleich für alle Spieler innerhalb der Abrechnungsperiode. Damit wird nicht der Aufwand des individuellen Spielers zur Erlangung des Spielvergnügens, sondern der Gesamtaufwand aller Spieler abzüglich von Gewinnen abgebildet. Dies ist zwar auch ein zulässiger Maßstab, da das Einspielergebnis einen hinreichend zuverlässigen Schluss auf den individuellen wirklichen Vergnügungsaufwand zulässt, aber nicht der einzig zulässige. Vielmehr ist auch der Einsatzmaßstab zulässig.

74

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 -, NVwZ 2009, 968 (973); BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 - 9 C 13.08 -, juris, Rn. 24.

Der so definierte Aufwand wird durch die der konkreten Steuererhebung zugrunde liegenden Auslesestreifen der Geräte allerdings nicht vollständig dokumentiert. Nach der Auskunft der physikalisch-technischen Bundesanstalt vom 20. Mai 2010 und den Erläuterungen von Prof. Dr. S. in der mündlichen Verhandlung gibt es Geldspielgeräte mit und ohne Punktespeicher. Die Zahl der Geräte mit Punktespeicher überwiegt dabei bei weitem. Nach Mitteilung des Beklagten verfügten in dem hier in Rede stehenden Jahr 2007 lediglich 3,6 % der Geldspielgeräte in B. über keinen Punktespeicher. In den Folgejahren sank dieser Prozentsatz weiter ab. Bei Geräten mit Punktespeichern werden Gewinne, die als Punkte gespeichert und zum Weiterspiel verwendet werden, nicht als Einsatz gewertet. Anders ist es bei Geräten, die nur über einen Geldspeicher verfügen. Hierin ist eine Ungleichbehandlung zu sehen, wenn man gewonnene Punkte und gewonnenes Geld als wesentlich gleich ansieht. Diese wirkt sich aber zugunsten der Automatenaufsteller aus, weil bei den Punktespeichergeräten nicht der vollständige Spieleraufwand erfasst wird.

76

Andererseits werden bei den Geräten mit Punktespeicher Aufbuchungen auf den Punktespeicher als Einsatz besteuert, auch wenn der Spielgast diese nicht oder nur teilweise für von ihm wahrnehmbare Spiele mit der Möglichkeit des Gewinns oder des Verlustes einsetzt. Hier zahlt der Automatenaufsteller Steuer, obwohl der eigentliche Steuerträger keinen Vergnügungsaufwand des Spielens realisiert hat. Der Spieler ist in diesem Fall kein Gewinn- und Verlustrisiko eingegangen. Bei Geldspielgeräten ohne Punktespeicher gibt es diese Konstellation nicht. Geld, das in den Geldspeicher eingeworfen wurde und dann zum Spielen verwendet wird, kann von dem Spieler nicht mehr "zurückgebucht" werden. Ein

77

Gewinn wird dem Geldspeicher zugeordnet mit der Folge, dass ein Weiterspielen mit diesem Gewinn als Vergnügungsaufwand dokumentiert wird. Die Auslesestreifen der Spielgeräte mit Punktespeicher geben damit in zweierlei Hinsicht (zum Weiterspielen verwendete Gewinne und Rückbuchungen aus dem Punktespeicher ohne Spiel) nicht den wirklichen Spieleraufwand wieder.

Der Einsatzmaßstab ist deshalb aber nicht - wie der frühere Stückzahlmaßstab strukturell - ungeeignet als Bemessungsgrundlage. Das wäre nur dann der Fall, wenn zwischen dem durch den Auslesestreifen feststellbaren Einsatz mit den genannten Defiziten und dem wirklichen Spieleraufwand ohne diese Defizite auch über längere Zeiträume hinweg kein zumindest lockerer Zusammenhang mehr bestünde. Das ist zu verneinen. Da die Auswirkungen der genannten Defizite vom zufälligen Spielerverhalten abhängen, das sich statistisch gleich auf alle Punktespeichergeräte verteilt, ist im Durchschnitt von dem durch den Auslesestreifen ermittelten Einsatz trotz der Defizite ein hinreichend sicherer Schluss auf den wirklichen Spieleraufwand möglich. Auch eine Besteuerung des Einspielergebnisses erfasst nicht den wirklichen Vergnügungsaufwand. Bei einer Besteuerung des Kasseninhalts wird aus hohen Einspielergebnissen auf einen hohen Aufwand des viel Spielenden geschlossen.

78

Vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 10 C 5/04 - NVwZ 2005, 1316 (1319).

79

Die in der Stadt B. erfolgte Besteuerung ist dem vergleichbar, da hier aus einem hohen dokumentierten Einsatz gefolgert werden kann, dass an einem Gerät auch ein hoher Spieleraufwand verwirklicht wurde. Gegenüber einer Besteuerung des Einspielergebnisses erweist sich die Einsatzbesteuerung nicht in einem solchen Maße nachteilig und wirklichkeitsfremd, dass sie verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt.

80

Der Besteuerungsmaßstab ist auch mit Blick auf die wenigen Geräte ohne Punktespeicher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Da es einem typischen Spielverhalten entspricht, Gewinne wieder zum Spielen einzusetzen, könnte sich im Ergebnis eine höhere Steuer für diese Geräte ergeben. Das ist jedoch unter Gleichheitsgesichtspunkten unbedenklich, da Geldspielgeräte ohne und mit Punktespeicher nicht wesentlich ungleich sind, so dass sie einen unterschiedlichen Maßstab oder Satz erforderten. Sie unterscheiden sich technisch zwar darin, dass bei reinen Geldspeichergeräten in Übereinstimmung mit der Spielverordnung das eingeworfene und das gewonnene Geld nach und nach "ins Spiel" gebracht und dies als Einsatz dokumentiert wird, während bei Punktespeichergeräte ebenfalls in Übereinstimmung mit der Spielverordnung Geld durch Umwandlung in Punkte "ins Spiel" gebracht und nur dies als Einsatz dokumentiert wird, das Spiel mit den Punkten aber vom dokumentierten Einsatz her nicht mehr erfasst wird. In dieser technisch unterschiedlichen Konfiguration der Geräte liegt jedoch lediglich ein steuerrechtlicher, kein verfassungsrechtlich relevanter Unterschied. Vom Satzungsgeber kann nicht verlangt werden, seinen Steuermaßstab jedweder technischen Konfiguration anzupassen, so dass für jede Konfiguration die niedrigste Steuer anfällt. Es ist Sache des Unternehmers, die Geräte auszuwählen, die seinen wirtschaftlichen und insbesondere steuerrechtlichen Anforderungen am besten entsprechen.

81

Der vorgenannte Gesichtspunkt verfassungsrechtlicher Irrelevanz der unterschiedlichen technischen Konfiguration, die bei zum Weiterspielen verwendeter Gewinne zugunsten der Punktespeichergeräte ausfällt, gilt entsprechend in der für Punktespeichergeräte ungünstigen Konstellation, dass nach dem Einwurf aufgebuchte Punkte aus welchen Gründen auch immer nicht zum Spielen verwendet, sondern in Geld zurückgewandelt und ausgezahlt werden. Im Übrigen besteht unter Gleichheitsgesichtspunkten auch deshalb keine Notwendigkeit jeweils

82

gesonderter Maßstäbe oder Sätze für reine Geldspeichergeräte einerseits und Punktespeichergeräte andererseits, weil die erstere Geräteart ohnehin zahlenmäßig drastisch zurückgegangen ist.

Die Vereinfachungsregelung für die Besteuerung gemäß § 9 a VS ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Geldspielgeräte können grundsätzlich nach dem Maßstab des Einspielergebnisses besteuert werden. 83

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 -, NVwZ 2009, 968 (973); BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 - 9 C 13.08 -, juris, Rn. 24. Urteil des Senats vom 6. März 2007 - 14 A 608/05 -, KStZ 2007, 94.

Der Multiplikator von 3,5 des Einspielergebnisses als bei der Steuererhebung zu berücksichtigender Spieleraufwand hält sich im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben. Das Verwaltungsgericht hat hierzu wiedergegeben, dass der Satzungsgeber bei diesem Multiplikator von der Annahme einer durchschnittlichen Auszahlungsquote von rund 70 % ausgegangen ist. Diese Annahme liegt im Rahmen des dem Ortsgesetzgeber zustehenden Ermessens. Aus der Spielverordnung ergibt sich, wie der zu Auskunftszwecken in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat herangezogene Prof. Dr. S. von der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt erläutert hat, keine Minimalauszahlungsquote, da sich aus dem durchschnittliche Maximalkasseninhalt pro Stunde von 33 Euro gemäß § 12 Abs. 2 Buchst. a der Spielverordnung erst im Zusammenspiel mit dem jeweiligen Spielprogramm eine Auszahlungsquote ergibt. Außerdem wird von den Geräteherstellern, wie Prof. Dr. S. ebenfalls erläutert hat, im Regelfall ein geringerer Durchschnittskassenbestand gewählt. Somit kann, wenn der Ersatzmaßstab "Einspielergebnis" zu einer der Bemessungsgrundlage "Spieleraufwand" möglichst angenäherten Steuer führen soll, der Multiplikator für das Einspielergebnis nur auf der Basis einer Schätzung der durchschnittlichen Auszahlungsquote festgelegt werden, für die dem Satzungsgeber ein breiter Spielraum zur Verfügung steht. 85

Hier kommt hinzu, dass der Satzungsgeber den Ersatzmaßstab nach dem Einspielergebnis festlegen musste, weil Geräte, die nach der vor 2006 gültigen Spielverordnung zugelassen wurden und die noch bis 2013 aufgestellt werden dürfen, nicht notwendigerweise den Einsatz für steuerliche Zwecke dokumentierten, während dies heute § 12 Abs. 2 Buchst. d der Spielverordnung vorschreibt. Der Satzungsgeber musste damit die Ersatzmaßstabsregelung auf notwendigerweise ungewisser tatsächlicher Grundlage und somit gewissermaßen experimentell treffen. Unter diesen Umständen erweist sich der gewählte Multiplikator von 3,5 für den hier in Rede stehenden Besteuerungszeitraum erst recht als unbedenklich. Allerdings besteht eine Pflicht des Satzungsgebers zur Überprüfung einer getroffenen Regelung, wenn neues Erfahrungsmaterial für eine sachgerechtere Lösung einer bislang nur grob typisierenden und generalisierenden, in gewisser Weise "experimentellen" Regelung vorliegt. 86

Vgl. BVerwG, Urteil vom 19. Januar 2000 11 C 8.99 -, BVerwGE 110, 265 (276). 87

Der Normgeber trägt zur Vermeidung der Unwirksamkeit der Norm die Verantwortung dafür, dass eine auf ungewisser Tatsachengrundlage getroffene Regelung auch im Lichte neuerer Erkenntnisse mit höherrangigem Recht vereinbar bleibt, und muss insofern die getroffene Regelung "unter Kontrolle halten". 88

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 28. Juli 2005 89

- 10 B 34.05 -, NVwZ 2005, 1325. 90

Sollten daher Erkenntnisse vorliegen, dass der Multiplikator des Einspielergebnisses über längere Zeiträume zu einer systematisch deutlich höheren oder niedrigeren Steuer als auf der Basis des Einsatzes führt, könnte dies zur Unwirksamkeit der Ersatzmaßstabsregelung und damit zur Notwendigkeit der Anpassung des Multiplikators führen. Mit Rücksicht darauf, dass nach 2013 ohnehin alle Geräte den Einsatz nach der ab 2006 gültigen Spielverordnung dokumentieren müssen, hat der Satzungsgeber hier bereits durch den neu gefassten § 9a der Vergnügungssteuersatzung in der Fassung der 4. Nachtragssatzung vom 10. Dezember 2008 dahin reagiert, dass bei allen Geräten, die die Spieleinsätze dokumentieren können müssen, kein Ersatzmaßstab nach dem Einspielergebnis angewandt werden darf. 91

Durch die Optionsmöglichkeit wird auch nicht deshalb ein unzulässiges Wahlrecht eingeräumt, weil es durch Ausübung des Wahlrechts zur ungleichen Zuteilung steuerlicher Lasten kommen könnte. Im Hinblick auf die Einschränkungen bei der Wahl einer Besteuerung nach dem Einspielergebnis ist ein Hin- und Herspringen zwischen beiden Berechnungsarten ausgeschlossen. Namentlich ist nicht zu befürchten, dass durch die Nutzung der Optionsmöglichkeit besonders einsatzstarke Geräte gegenüber einsatzschwachen Geräten prozentual niedriger besteuert werden können. 92

Vgl. Urteil des Senats vom 28. Februar 2009 14 A 1882/07 -, zu einem Wahlmaßstab nach der Stückzahl bei einem allgemeinen Maßstab nach dem Einspielergebnis. 93

Die in der Vergnügungssteuersatzung der Stadt B. vorgenommene Besteuerung der Geldspielgeräte ist auch nicht deshalb verfassungsrechtlich bedenklich, weil bei der Berechnung der Vergnügungssteuer an den gesamten Spieleinsatz und nicht an den Spieleinsatz abzüglich der Steuer angeknüpft wird. Hierbei handelt es sich um eine Frage der Berechnung der Steuer. Einen verfassungsrechtlichen Grundsatz, dass eine Steuer gesondert nur nach dem Nettobetrag erhoben werden kann, besteht nicht. 94

Vgl. BFH, Beschluss vom 19. Februar 2010 95

II B 122/09 -, juris, Rn. 20. 96

Die Höhe der Steuer von 5 % des Spieleraufwandes verstößt (auch hinsichtlich des Ersatzmaßstabes) nicht gegen Art. 12 Abs. 1 GG. Eine Steuer stellt dann einen grundsätzlich unzulässigen 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. 97

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, 8 (29); Urteil vom 22. Mai 1963 1 BvR 78/56 -, BVerfGE 16, 147 (175); BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 - 9 C 13.08 -, Rn. 44; OVG NRW, Urteil vom 6. März 2007 - 14 A 608/05 -, KStZ 2007, 94 (96). 98

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Dies ergibt sich aus der Bestandsentwicklung von Spielgeräten vor und nach Einführung der Steuer mit dem hier in Rede stehenden neuen Maßstab und Satz. Auf Anfrage des Senats hat der Beklagte mit Schriftsätzen vom 12. Mai und 21. Juni 2010 Angaben zur Zahl der Spielhallen, Geldspielgeräte in Spielhallen und Geldspielgeräte an sonstigen Orten gemacht. Danach stellt sich die Entwicklung wie folgt dar: 99

Jahr	Spielhallen	Geldspielgeräte in Spielhallen	Geldspielgeräte an sonstigen Orten	100
------	-------------	--------------------------------	------------------------------------	-----

2005	25	250	228
2006	25	250	202
2007	26	276	211
2008	26	297	218
2009	26	306	208
2010	29	333	200

Die Entwicklung ist dadurch gekennzeichnet, dass - ausgehend vom Jahr vor der Einführung des neuen Steuermaßstabs, also 2005 - sowohl bei der Zahl der Spielhallen als auch bei der Zahl der dort aufgestellten Geldspielgeräte bis heute ein kontinuierlicher, zum Teil sogar drastischer Anstieg zu verzeichnen ist. Bei den an sonstigen Orten aufgestellten Geldspielgeräten war die Zahl ab dem Jahre 2006 leicht rückläufig, um dann in einer Wellenbewegung zu stagnieren. Diese tatsächliche Entwicklung schließt es aus, dass der neue Steuermaßstab und -satz zu einer Steuer mit Erdrosselungswirkung geführt hat. Wäre dem so, müssten jedenfalls vier Jahre nach der Änderung wirtschaftliche Auswirkungen dadurch feststellbar sein, dass die schwächsten Anbieter aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es müsste eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaufstellerbranche in B. erkennbar werden. Bezüglich der Spielhallen und der dort aufgestellten Geldspielgeräte ist das Gegenteil der Fall. Die Entwicklung stützt vielmehr die Annahme, dass noch nicht einmal eine legitime - Lenkungswirkung zur erwünschten Verminderung des Bestands eingetreten ist. 101

Dem kann nicht mit Erfolg entgegen gehalten werden, die Automatenaufsteller seien an langfristige Mietverträge gebunden und würden nur durch Querfinanzierungen ihre wirtschaftliche Lebensgrundlage sichern können. Angesichts der Bestandsentwicklung sind das vorgeschobene Gründe. Zum einen würde ein wirtschaftlich denkender Unternehmer seinen Betrieb nicht fortführen, wenn er nicht die Erwartung hätte, Gewinne zu erzielen. Zum anderen wären die Schwächsten gar nicht in der Lage, diese Art der Finanzierung jahrelang durchzustehen. Eine im Regelfall ausgeschlossene Gewinnmöglichkeit müsste sich schließlich in der Zahl der Spielhallen niederschlagen. Die Tatsache, dass angesichts einer Marktsituation, die durch eine "erdrosselnde" Steuer gekennzeichnet sein soll, noch weitere Spielhallen eröffnet werden, beweist die fehlende Erdrosselungswirkung. Es wäre eine zu den wirtschaftlichen Gegebenheiten widersprüchliche Annahme, dass sich Unternehmer zur Eröffnung neuer Spielhallen entscheiden in dem Bewusstsein, dass damit im Regelfall Gewinne nicht erzielt werden können. 102

Der zu verzeichnende Rückgang von an anderen Orten, also im Wesentlichen Gaststätten, aufgestellten Geldspielgeräten steht dem vorbezeichneten Befund fehlender Erdrosselungswirkung nicht entgegen. Das gilt schon von der Zahl her, wonach bei uneinheitlichem Verlauf in der Zwischenzeit der Bestand nunmehr etwa 12 % unter dem Niveau des Jahres 2005 liegt. Schon diese Zahlen belegen noch keine erdrosselnde Wirkung. Der Rückgang kann im übrigen viele Ursachen jenseits der Vergnügungssteuer haben, etwa das "Kneipensterben", Veränderungen im Publikumstypus durch das Rauchverbot, die Tendenz zur Veränderung der Kneipenszene von "klassischen" Thekenkneipen zu bistroähnlichen Gaststätten. Diese Veränderungen in der Gaststättenbranche sind angesichts des ungebremsen Wachstums der Geldspielgeräte in Spielhallen die viel wahrscheinlichere Ursache des leichten Rückgangs der Geldspielgeräte außerhalb von Spielhallen als die Vergnügungssteuer mit neuem Maßstab und Satz. 103

Der Senat hat entsprechend verschiedener Anregungen von Seiten der Aufsteller erwogen, 104
die Frage einer erdrosselnden Wirkung einer sachverständigen Begutachtung zu unterziehen.
Er hat davon abgesehen, weil die tatsächlichen Feststellungen zur Bestandsentwicklung
einen derartig eindeutigen Schluss auf die genannte Frage zulässt, dass ein
Sachverständigengutachten nicht erforderlich ist. Im Übrigen wäre ein
Sachverständigengutachten für die Frage der Erdrosselungswirkung nur dann hinreichender
zuverlässig, wenn diese Wirkung eindeutig vorliegt oder nicht vorliegt: Da es nicht auf die
wirtschaftlichen Verhältnisse einzelner Aufsteller, sondern auf den Regelfall ankommt,
müsste ein Sachverständiger ein fiktives Unternehmen mit einer bestimmten erforderlichen
Kostenstruktur und Betriebsweise entwerfen und dann die Möglichkeit der Gewinnerzielung
am Markt untersuchen.

Vgl. zu den bei einem Gutachten zugrunde zu legenden Annahmen BVerwG, Urteil 105
10. Dezember 2009 - 9 C 13.08 -, Rn. 45: "durchschnittlicher" Bruttoumsatz,
"durchschnittliche" Kosten, "angemessener" Betrag für Eigenkapitalverzinsung und
Unternehmerlohn, "kostensparende marktgerechte Betriebsführung", "erforderliche" Kosten;
dazu, dass die Zugrundelegung eines "durchschnittlichen Betriebs" eine realitätsfremde
Fiktion ist, vgl. BFH, Urteil vom 29. März 2006 II R 59/04 -, juris, Rn. 21.

Damit hängt das Ergebnis von einer solchen Vielzahl unsicherer Annahmen ab, dass ein 106
Gutachten nur dann zuverlässig die wirtschaftlich erdrosselnde Wirkung mit der Folge der
Nichtigkeit der Steuersatzung feststellen könnte, wenn die Annahmen auf das unanfechtbare
Mindestmaß zurückgeschraubt werden. In einer solchen Situation wären aber schon längst
Erdrosselungsauswirkungen in der Bestandsentwicklung zu verzeichnen. Angesichts einer
sogar noch steigenden Zahl von Spielhallen und Geldspielgeräte insgesamt über einen
längeren Zeitraum besteht für den Senat daher kein Anlass, zur Frage der
Erdrosselungswirkung der Vergnügungssteuer ein Sachverständigengutachten einzuholen.

Die Höhe der Steuer ist auch nicht deshalb zu beanstanden, weil sie für die Aufstellorte in 107
Spielhallen und an sonstigen Orten (damit namentlich in Gaststätten) vom Maßstab und Satz
her gleich ist. Eine nach Art. 3 Abs. 1 GG unzulässige Gleichbehandlung läge dann vor, wenn
Ungleiches nicht seiner Eigenart entsprechend verschieden behandelt würde. Der Normgeber
muss tatsächliche Ungleichheiten des zu ordnenden Lebenssachverhalts berücksichtigen, die
so bedeutsam sind, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten
Betrachtungsweise beachtet werden müssen.

Vgl. BVerfG, Urteil vom 16. März 2004 - 1 BvR 1778/01 -, BVerfGE 110, 141 (167). 108

Unter Geltung des alten Stückzahlmaßstabs war dies so, da es unvertretbar war, Geräte in 109
Gaststätten, die nicht so intensiv bespielt werden wie solche in Spielhallen, gleich zu
besteuern.

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 25. Januar 1995 8 N 2.93 -, Buchholz 401.68 110
Vergnügungssteuer, Nr. 28, S. 12 ff.

Bei dem hier in Rede stehende Einsatzmaßstab bzw. dem Ersatzmaßstab nach dem 111
Einspielergebnis ist das nicht so. Eine geringere Spielintensität in Gaststätten mit der Folge
eines geringeren Spieleraufwandes oder Einspielergebnisses schlägt sich in einer
entsprechend geringeren Steuer nieder. Wenn der Kläger darauf hinweist, dass es keine
weniger teuren Geräte für eine Gaststättenaufstellung gibt als bei einer Aufstellung in
Spielhallen, so ist dies ein Gesichtspunkt, der die Kostenstruktur seines unternehmerischen
Betätigungsfelds betrifft. Der Satzungsgeber muss individuellen Besonderheiten in der

Kostenstruktur einzelner Unternehmer nicht durch ermäßigte Steuersätze Rechnung tragen. Es handelt sich also bei Spielgeräten in Gaststätten und solchen in Spielhallen nicht um wesentlich ungleiche Sachverhalte, die ungleich behandelt werden müssten.

Allerdings steht es dem Normgeber frei, im Rahmen der Sachgerechtigkeit diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpft, die er also im Rechtssinne als gleich ansehen will. Der allgemeine Gleichheitssatz ist nicht schon dann verletzt, wenn der Normgeber Unterscheidungen, die er vornehmen darf, nicht vornimmt. 112

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 23. Mai 2006 1 BvR 1484/99 -, BVerfGE 115, 381 (389). 113

Hier stünde es dem Satzungsgeber frei, zur "Eindämmung der Spielhallenflut" Spielgeräte dort höher zu besteuern als solche in Gaststätten. 114

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 28. April 1992 - 8 B 163/91 -, juris Rn. 4; OVG NRW, Beschluss vom 18. Juli 2008 - 14 B 492/08 -, S. 5 des amtl. Umdrucks. 115

Für die Frage der erdrosselnden Wirkung der Steuer kommt es von vorneherein nicht auf die Verhältnisse gerade bei Aufstellern von Geldspielgeräten in Gaststätten an. Einen eigenständigen Beruf des Spielgeräteaufstellers in Gaststätten gibt es nicht, vielmehr gibt es nur den Beruf des Spielautomatenbetreibers/Spielgeräteaufstellers. 116

Vgl. BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 9 C 13.08 -, Rn. 44. 117

Es muss in generalisierender Weise auf den betreffenden Wirtschaftszweig, nicht auf einzelne Berufsmodalitäten abgestellt werden. 118

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Oktober 1987 1 BvR 1086/82 u.a. -, BVerfGE 77, 841 (905), mit Angabe der Kriterien für die Abgrenzung eines eigenständigen Berufs. 119

Schon rein tatsächlich gibt es keine strikte Trennung, da neben Aufstellern in Spielhallen und solchen in Gaststätten auch Aufsteller existieren, die an beiden Orten aufstellen, so auch, wie der Beklagte in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erklärt hat, in B. . Die Angehörigen der letztgenannten Gruppe üben einen und nicht etwa zwei Berufe aus. Eine speziell auf Gaststätten bezogene Berufsausbildung für Spielgeräteaufsteller als Indiz für die Selbständigkeit eines solchen Berufs gibt es nicht. 120

Vgl. zur Bedeutung einer speziellen Berufsausbildung für die Annahme eines eigenständigen Berufs BVerfG, Beschluss vom 3. Juli 2007 1 BvR 2186/06 -, BVerfGE 119, 59 (78). 121

§ 33c der Gewerbeordnung regelt allgemein für alle Gewerbetreibende, die Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit aufstellen, die gewerberechtlichen Pflichten. Auch die Pflichten eines Spielgeräteaufstellers nach der Spielverordnung sind im Wesentlichen gleich; es gibt nur wenige Sonderregelungen für die unterschiedlichen Aufstellorte; sie betreffen die Zahl und Position der Geräte und die Aufsicht (§ 3 SpielV) und die Bereithaltung von Informationsmaterial über Risiken des übermäßigen Spielens (§ 6 Abs. 4 Satz 2 SpielV). Damit handelt es sich, wenn an unterschiedlichen Ortstypen Geldspielgeräte aufgestellt werden, um Modalitäten des einheitlichen Berufs des Spielgeräteaufstellers. 122

A.A. möglicherweise Nds. OVG, Beschluss vom 30. April 2003 - 13 LB 1450/01 -, K 127 2003, 215 (217), wonach wohl dann, wenn ein Unternehmer sich in nicht atypischer, besonders spezialisierter Weise betätigt, "die konkrete betriebliche Situation" für den Berufsbegriff von Bedeutung sein soll; vgl. dazu, dass es den Beruf des "Killerautomatenaufstellers" nicht gibt, 123

Für die Spielgeräteaufstellerbranche insgesamt kann aber, wie bereits ausgeführt, keine erdrosselnde Wirkung festgestellt werden. 124

Selbst wenn zugunsten des Klägers unterstellt wird, dass nach Art. 12 Abs. 1 GG ein eigenständiger Beruf des Spielgeräteaufstellers in Gaststätten existierte, ist durch den nicht differenzierten Steuersatz von 5 v. H. des Spieleraufwandes das genannte Grundrecht nicht verletzt. Der leichte Rückgang bei den Bestandszahlen belegt noch keine Erdrosselung dieses - unterstellten - Berufs, wie oben bereits ausgeführt wurde. Auch aus der gutachterlichen Stellungnahme des Wirtschaftsprüfers Dr. N. , die der Kläger eingereicht hat, kann dies selbst für ihn nicht abgeleitet werden. So liegen die Wirteanteile bei etwa einem Drittel der Umsatzerlöse. Die Wirteanteile sind damit so hoch, dass von dem Kläger erwartet werden muss, auf eine Verringerung zu drängen ("erforderliche" Kosten, "kostensparende marktgerechte Betriebsführung"). Der Kläger hat zwar in der mündlichen Verhandlung bezweifelt, ob sich dies am Markt durchsetzen lasse. Da aber von der angeblich erdrosselnden Wirkung regelmäßig alle Aufsteller betroffen sind, verbleibt den Wirten nur die Möglichkeit, sich entweder mit einem geringeren Anteil zufrieden zu geben oder auf jegliche Einnahme aus Geldspielgeräten zu verzichten. Dass letzteres eintritt, ist lediglich eine durch nichts belegte Spekulation. Im Ergebnis liefe dann im Übrigen eine Reduzierung der Steuer wegen erdrosselnder Wirkung in Bezug auf die Aufsteller auf eine Subventionierung des Wirteanteils durch die Gemeinde hinaus. Dafür gibt es keine Rechtfertigung. 125

Da eine erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer nicht festgestellt werden kann, ist auch von ihrer Abwälzbarkeit auszugehen. Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt 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. 126

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 -, NVwZ 2009, 968 (972); Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 1748/99, 1 BvR 900/00 -, DVBl. 2004, 705, 708. 127

Bei der Kalkulation seiner Selbstkosten sind dem Automatenaufsteller 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. 128

Vgl. Urteil des Senats vom 6. März 2007 14 A 608/05 -, KStZ 2007, 94 (96). 129

Zu Unrecht wird geltend gemacht, dass die Grenze fehlender Abwälzbarkeit der Steuer vor der Erdrosselung liegen müsse. Zwar haben Abwälzbarkeit und Erdrosselungsverbot unterschiedliche verfassungsrechtliche Ausgangspunkte: Während das Erfordernis der Abwälzbarkeit aus der Einstufung der Steuer als Aufwandsteuer folgt (Art. 105 Abs. 2a GG), 130

stellt das Erdrosselungsverbot eine berufsrechtliche Grundrechtsschranke dar (Art. 12 Abs. 1 GG). Sie decken sich aber in dem wirtschaftlichen Punkt, dass die Vergnügungssteuer einerseits für den Unternehmer eine bloße Kostenposition sein darf, die er auf den Spieler überwälzen können muss, wie sie andererseits Teil der sonstigen erforderlichen Kosten des Betriebs sind, die insgesamt im Regelfall durch das Entgelt der Spieler erwirtschaftet werden können müssen. Deshalb sind diese unterschiedlichen Schranken in diesem wirtschaftlichen Punkt identisch.

Darüberhinaus erfordert die Abwälzbarkeit auch die Möglichkeit, dass der Unternehmer die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkulieren kann, 131

vgl. BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 9 C 13.08 -, Rn. 30, 132

um danach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens erforderlichen Maßnahmen treffen zu können. 133

Dazu wird im Kern von den Aufstellern geltend gemacht, dass der Einsatz keine Korrelation mehr zum Einspielergebnis aufweise und deshalb nicht mehr kalkuliert werden könne, ob die vom Einsatz abhängige Steuer aus dem Einspielergebnis beglichen werden kann. Dieser Einwand trifft nicht zu. Die Zufälligkeit des Spiels steht der Kalkulierbarkeit der Steuer nicht entgegen. Zufällig ist nämlich nur das einzelne Spiel, nicht aber das Verhalten des Gerätes dahin, welcher Prozentsatz des Einsatzes durchschnittlich als Gewinn ausgekehrt wird und damit umgekehrt als Einspielergebnis in der Kasse verbleibt. Schon § 12 Abs. 2 Buchst a SpielV mit seiner Vorgabe, Gewinne in einer solchen Höhe auszusahlen, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 33 Euro je Stunde als Kasseneinhalt verbleibt, in Verbindung mit den weiteren Vorgaben zu Einsatz und Gewinn in § 13 Abs. 1 SpielV schließt eine so verstandene Zufälligkeit aus. Da das Einspielergebnis nur aus den Einsätzen generiert werden kann, muss schon zur Sicherstellung der Deckung der sonstigen Kosten ein Zusammenhang zwischen Einsätzen und Einspielergebnis bestehen, denn nur aus diesem werden die Kosten bestritten. Im Übrigen ist es Sache der Spielgeräteaufsteller, nur solche Spielgeräte aufzustellen, die es ermöglichen, trotz der Entrichtung der Vergnügungssteuer im Regelfall Gewinne zu erzielen. Da vor diesem Problem alle Geräteaufsteller stehen, die sich einer Einsatzbesteuerung ausgesetzt sehen, zum Beispiel in Hamburg, ist davon auszugehen, dass solche Geräte auch von den Herstellern angeboten werden. 134

So zu Recht BFH, Beschluss vom 27. November 2009 - II B 75/09 -, Rn. 42. 135

Sollten die Unternehmer Geräte aufstellen, bei denen kein statistischer Zusammenhang zwischen Einsätzen und Einspielergebnis besteht, und sie deshalb nicht in der Lage sein, die Vergnügungssteuer aus dem Einspielergebnis zu zahlen, läge die Ursache dafür nicht in der Steuer, sondern in unverantwortlichem Handeln, das kein unternehmerisches Verhalten, sondern selbst Glücksspiel wäre. Der Annahme kalkulatorischer Abwälzbarkeit stehen die im Parallelverfahren 14 A 717/09 eingereichten Übersichten über den vermeintlich fehlenden Zusammenhang zwischen Einsatz und Einspielergebnis nicht entgegen. Sie zeigen vielmehr lediglich die Zufälligkeit des Einspielergebnisses in Abhängigkeit von Abrechnungszeitraum. Über längere Zeiträume betrachtet besteht ein statistischer Zusammenhang zwischen Einsatz und Einspielergebnis, wie das Verwaltungsgericht im Verfahren 14 A 717/09 aufgezeigt hat. Es steht damit fest, dass auch bei einer am Einsatz orientierten Steuer die Begleichung der Steuer aus dem Einspielergebnis kalkuliert werden kann. 136

Die Vergnügungssteuersatzung vom 22. Februar 2006 in der Fassung sowohl des 2. Nachtrags vom 6. Juni 2007 als auch des 3. Nachtrags vom 28. Mai 2008 ist allerdings insoweit nichtig, als sie die Besteuerung der Geldspielgeräte für das Jahr 2006 und das erste Quartal 2007 betrifft. Durch Art. 6 des 2. Nachtrags zur Vergnügungssteuersatzung vom 6. Juni 2007 erhielt § 14 Abs. 7 der Vergnügungssteuersatzung die Fassung, dass der Spieleraufwand bzw. das Einspielergebnis vierteljährlich jeweils bis zum 15.4., 15.7., 15.9. und 15.1. für das vorherige Kalendervierteljahr auf amtlichen Vordruck unter Beifügung entsprechender Belege einzureichen sind. Da dieser Nachtrag rückwirkend zum 1. April 2006 in Kraft trat, konnten diese Fristen für den Zeitraum April 2006 bis einschließlich März 2007 nicht eingehalten werden. Die Satzung ist insoweit nichtig, weil sie etwas tatsächlich Unmögliches verlangt. Artikel 2 des 3. Nachtrags zur Vergnügungssteuersatzung vom 28. Mai 2008 enthält hinsichtlich der Mitteilung des Spieleraufwandes bzw. des Einspielergebnisses eine andere Formulierung, durch die der Sache aber keine anderen Fristen gesetzt werden. Da auch dieser Nachtrag rückwirkend zum 1. April 2006 in Kraft trat, ändert sich an der tatsächlichen Unmöglichkeit der fristgerechten Mitteilung des Spieleraufwandes/des Einspielergebnisses für den Zeitraum des Jahres 2006 und des 1. Quartals 2007 nichts. Die Vergnügungssteuersatzung vom 22. Februar 2006 sah in der Ursprungsfassung in § 14 Abs. 7 eine Steueranmeldung auf amtlichen Vordruck bis zum 15. Tag nach Ablauf eines Kalenderjahres vor. Nach § 12 Abs. 8 der Satzung in der Ursprungsfassung konnte auch eine monatliche Abrechnung nach Verlangen der Stadt erfolgen. Die Anzeige- und Erklärungspflichten wurden somit durch den 2. und 3. Nachtrag zur Vergnügungssteuersatzung inhaltlich geändert und nicht nur sprachlich neu gefasst.

Die oben beschriebene Nichtigkeit der Regelung über das Besteuerungsverfahren führt dazu, 138 dass ein gleichmäßiger Belastungserfolg durch die Steuer für den Zeitraum April 2006 bis einschließlich März 2007 nicht gewährleistet wird. Es stand im Belieben des Steuerpflichtigen, ob er eine Steuererklärung abgeben wollte oder nicht. Eventuell ergehende Schätzungsbescheide nach § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b KAG i.V.m. § 162 AO sind bereits deshalb aufzuheben, weil eine Verletzung von Mitwirkungspflichten nicht vorliegt. Ein "Steuererhebungsverfahren", das allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen beruht, gewährleistet keine rechtlich und tatsächlich gleiche Steuerbelastung. Diese Ungleichbehandlung hat dabei ihre Grundlage in der Vergnügungssteuersatzung selbst und beruht nicht (nur) auf einer unzureichenden Kontrolle im Veranlagungsverfahren.

Vgl. zur Gleichheit bei der Durchsetzung in der Steuererhebung BVerfG, Urteil vom 13. Juni 1991 - 2 BvR 1493/89 -, BVerfGE 84, 239, 271.

Diese Mängel im Steuererhebungsverfahren schlagen sich allerdings nicht zugunsten des 140 Klägers nieder. Strittig sind hier Besteuerungszeiträume ab dem 2. Quartal 2007. Ab dem 2. Quartal 2007 konnte der Kläger den Anzeigen- und Erklärungspflichten nach Art. 6 des 2. Nachtrags zur Vergnügungssteuersatzung vom 6. Juni 2007, die am 13. Juni 2007 bekannt gemacht worden ist, nachkommen. Maßgebendes Erklärungsdatum für dieses Quartal war der 15. Juli 2007.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO. Die Entscheidung über die 141 vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 167 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Die Revision ist nicht zuzulassen da die Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO nicht 142 vorliegen.

