
Datum: 24.07.2014
Gericht: Oberverwaltungsgericht NRW
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 A 692/13
ECLI: ECLI:DE:OVGNRW:2014:0724.14A692.13.00

Vorinstanz: Verwaltungsgericht Münster, 9 K 2028/10
Nachinstanz: Bundesverwaltungsgericht, 9 C 22.14

Tenor:

Die Berufung wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Vollstreckungsschuldnerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Vollstreckungsgläubigerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Klägerin ... betreibt im Gebiet der Beklagten eine Spielhalle mit zwölf Geldspielgeräten. 1

Bis April 2011 gab es dort eine von einem Konkurrenten betriebene zweite Spielhalle. Bis einschließlich 2009 erhob die Beklagte auf Geldspielgeräte eine Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab in Höhe von 150 Euro monatlich. Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 Nr. 1 der am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Vergnügungssteuersatzung vom 23. Dezember 2009 (VS 2010) erhob die Beklagte die Steuer für Geldspielgeräte in Spielhallen in Höhe von 20 v.H. des Einspielergebnisses (elektronisch gezahlte Kasse zuzüglich Röhrenentnahme, abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld), seit dem 1. Januar 2010 nach der insoweit inhaltsgleichen Vorschrift der 2

Vergnügungssteuersatzung vom 28. Dezember 2011 (VS 2012).

Da die Klägerin entgegen § 11 Abs. 3 VS 2010 bzw. 2012 keine vierteljährliche Steueranmeldung abgab ? auch nicht nach Aufforderung mit Schreiben vom 26. Juli 2010 für das 2. Quartal 2010 und vom 26. Oktober 2010 für das 3. Quartal 2010 ?, setzte die Beklagte die Quartalssteuern im Wege der Schätzung eines Einspielergebnisses unter Mitteilung des Schätzungsergebnisses durch Bescheide fest, und zwar (wird ausgeführt). In allen Fällen setzte die Beklagte wegen der Nichtabgabe einer Steueranmeldung einen Verspätungszuschlag fest. 3

Mit der rechtzeitig erhobenen Klage gegen den Bescheid vom 16. August 2010, die bezüglich der Folgebescheide rechtzeitig erweitert worden ist, hat die Klägerin die Bescheide angefochten und vorgetragen: Mit einem Steuersatz von 20 % auf das Einspielergebnis habe die Steuer in Verbindung mit der zusätzlich anfallenden Umsatzsteuer erdrosselnde Wirkung, was sich bereits in der Aufgabe des Betriebes des Konkurrenten ausgewirkt habe, der wegen der hohen Steuer den Betrieb aufgegeben habe, ohne einen Nachfolger zu finden. Auch sie, die Klägerin, könne mit dieser Steuer den Betrieb nicht aufrechterhalten, wie sich aus der zu den Akten gereichten betriebswirtschaftlichen Auswertung für die Jahre 2009 bis 2011 ergebe und die lediglich für das Jahr 2011 ein positives - für die Erwirtschaftung eines angemessenen Unternehmerlohns und einer angemessenen Kapitalverzinsung nicht ausreichendes - Betriebsergebnis vor Steuern, aber nach Abzug der Vergnügungssteuer von ... Euro und nach Steuern von ... Euro aufweise. Selbst dieser magere Gewinn sei nur auf den Wegfall des Konkurrenten und die Reduzierung von Abschreibungen mangels getätigter, gleichwohl für einen nachhaltigen Betrieb erforderlicher Investitionen zurückzuführen. 4

Sie, die Klägerin, werde den Betrieb im Gebiet der Beklagten mittels Quersubventionierung und der gewährten Stundung bis zur Beendigung dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens weiterführen und ihn erst im Falle der Bestätigung des Steuersatzes schließen. 5

Die in der betriebswirtschaftlichen Auswertung eingesetzten Kosten seien absolut notwendig und könnten nicht weiter gesenkt werden. Sie stelle auch besonders frequentierte Geräte auf. Den Spielpreis könne sie nicht über die von der Spielverordnung (SpielVO) gesetzten Grenzen hinaus erhöhen. 6

Die Klägerin hat beantragt, 7

die Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten vom 16. August 2010, vom 16. November 2010, vom 21. Februar 2011, vom 20. Mai 2011, vom 18. August 2011, vom 15. November 2011, vom 17. Februar 2010, vom 18. Mai 2012, vom 15. August 2010 sowie vom 15. November 2012 aufzuheben, 8

hilfsweise, das Verfahren vor dem Hintergrund des Verfahrens beim Europäischen Gerichtshof ? Aktenzeichen C-440/12 ? bzw. des Beschlusses des Bundesfinanzhofes vom 9. Januar 2013 ? Aktenzeichen II R 27/11 ? auszusetzen. 9

Die Beklagte hat beantragt, 10

die Klage abzuweisen. 11

Sie hat vorgetragen: Der Steuersatz von 20 % auf das Einspielergebnis sei unbedenklich, da keine Tendenz zum Absterben der Spielgerätebranche erkennbar sei. Warum der Konkurrent der Klägerin seinen Betrieb geschlossen habe, sei nicht bekannt. Ob der Betrieb der Klägerin 12

einem durchschnittlichen, wirtschaftlich geführten Betrieb entspreche, könne sie, die Beklagte, nicht beurteilen.

Mit dem angegriffenen Urteil hat das Verwaltungsgericht die Bescheide aufgehoben, soweit 13
Verspätungszuschläge festgesetzt wurden, und im Übrigen die Klage abgewiesen. Die
Erwirtschaftung des positiven Betriebsergebnisses im Jahre 2011, das einen angemessenen
Unternehmerlohn und eine angemessene Eigenkapitalverzinsung darstelle, beweise, dass
auch bei dem bemängelten Steuersatz der Beruf des Spielautomatenbetreibers im Gebiet der
Beklagten zur Grundlage der Lebensführung gemacht werden könne.

Dagegen richtet sich die zugelassene und rechtzeitig begründete Berufung der Klägerin, mit 14
der sie vorträgt: Die Bescheide seien mangels ausreichender Begründung der
vorgenommenen Schätzung rechtswidrig. Die maßgeblichen Vergnügungssteuersatzungen
seien nichtig, weil im Satzungserlassverfahren zur Vergnügungssteuersatzung der Rat
keinerlei Erwägungen zur Angemessenheit der Höhe des Steuersatzes angestellt habe, was
aber angesichts des Entwurfs der Satzung, die auf einen Steuersatz von 12 % lautete,
notwendig gewesen wäre. Allein das Argument, Mehreinnahmen erzielen zu wollen, könne
als Motiv festgestellt werden. In Wirklichkeit sei die Besteuerungshöhe aber lenkungspolitisch
motiviert, wie sich aus dem Internetauftritt der Beklagten ergebe, nach der mit der Steuer
Spielhallenbetriebe beschränkt werden sollten. Das zeige auch die Tatsache, dass der
massive Einbruch bei den Vergnügungssteuereinnahmen nicht zum Anlass genommen
worden sei, den Steuersatz zu senken. Bei einem Tarifsprung, wie er hier vorliege und mit
dem der Bereich der herkömmlichen Vergnügungssteuer verlassen und ein ? auch von
verschiedenen Gerichten so gesehener ? verfassungsrechtlicher Grenzbereich betreten
werde, müsse der Ortsgesetzgeber bereits im Satzungserlassverfahren Untersuchungen
anstellen und darlegen, dass die Steuerhöhe noch zumutbar im Sinne einer nicht
erdrosselnden und abwälzbaren Steuer sei. Daran fehle es, so dass die Satzung willkürlich
und damit nichtig sei. Jedenfalls führe die fehlende Darlegung der Zulässigkeit der
Steuererhöhung durch die Beklagte zu einer Beweislastumkehr zu ihren, der Klägerin,
Gunsten.

Die Steuer sei erdrosselnd. Das ergebe sich bereits aus dem Indiz eines 50?prozentigen 15
Rückgangs der Spielhallenbetriebe im Gebiet der Beklagten seit der Steuererhöhung.
Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts stelle das im Jahre 2011 erwirtschaftete
Betriebsergebnis keinen angemessenen Unternehmerlohn und keine angemessene
Kapitalverzinsung dar. Die vom Verwaltungsgericht gegebene Begründung für die
Angemessenheit des Unternehmerlohns mit dem ? nicht ausreichend belegten ? Arbeitslohn
eines Arbeitnehmers sei auch der Sache nach nicht tragfähig, für eine angemessene
Kapitalverzinsung werde eine Begründung überhaupt nicht gegeben. Im Übrigen müsse
zwischen der erdrosselnden Wirkung einer Steuer und der fehlenden Möglichkeit der
Abwälzung der Steuer auf den Spieler unterschieden werden, wobei die Grenze für letztere
niedriger liege. Hier sei die Steuer nicht abwälzbar, so dass in Wirklichkeit eine unzulässige
Unternehmenssteuer vorliege.

Die vom Senat eingeführten mathematischen Überlegungen seien nicht geeignet, fehlende 16
Erdrosselungswirkung und Abwälzbarkeit der Steuer zu begründen. Bereits die Annahme,
sie, die Klägerin, könne höhere Preise fordern, sei unzutreffend. Dem stehe die
Spielverordnung entgegen. Eingriffe in die Geräte zur Veränderung der Auszahlungsquote
führten zum Verlust der Gerätezulassung, so dass die Geräte legal gar nicht mehr betrieben
werden könnten. Die zugelassenen Geräte desselben Typs wiesen dieselbe
Auszahlungsquote auf, die allgemein zwischen 75 und 100 % liege. Die Klägerin habe daher

keine Alternativmöglichkeiten. Das führe zwingend dazu, dass jedwede Kostensteigerung zur Ertragsminderung führe.

Allenfalls hätte über einen Austausch der Geräte eine Senkung der Auszahlungsquoten bewirkt werden können. Dieser Weg sei ihr aber ebenfalls verschlossen gewesen, da alle in P. aufgestellten Geldspielgeräte über Mietverträge gebunden gewesen seien, die weit über den hier streitgegenständlichen Besteuerungszeitraum reichten. Auch eine Verlagerung der Geräte zu anderen Aufstellorten sei nicht möglich gewesen, da die Klägerin in den von ihr betriebenen Spielhallen die höchstzulässige Geräteanzahl aufgestellt habe. Die einzige Möglichkeit habe darin bestanden, die Geräte außer Betrieb zu nehmen und bis zum Ende der Mietdauer einzulagern. Das sei aber unzumutbar, weil damit im Ergebnis die doppelten Betriebsmittel hätten angeschafft werden müssen, nur um die erhöhte Steuer abwälzen zu können. 17

Die Spielverordnung regle keine Mindestauszahlquote, sondern begrenze den maximalen Spieleinsatz auf 132 Euro je Stunde und den langfristig verbleibenden Kassensinhalt auf maximal 33 Euro je Stunde. Unter Einhaltung der gleichverteilten Gewinnchancen des Spielers sei damit sogar eine Auszahlungsquote von 0 % kurzzeitig zulässig. Vorbehaltlich anderslautender Vorschriften, beispielsweise hinsichtlich der Herstellung und Konfiguration von Glücksspielgeräten, sei die Klägerin zwar nicht gehindert, durch Einsatz anderer Geräte, die wegen ihrer technischen Konfiguration einen höheren Einbehalt vom Einsatz und damit einen höheren Preis für das Spielen zu fordern in der Lage seien, die Vergnügungssteuerbelastung auf den Spieler überzuwälzen. 18

Aber wirtschaftlich könne eine Senkung der Auszahlungsquote nicht durchgesetzt werden, da dann die Kundennachfrage einbreche. Die Senkung der Auszahlungsquote steigere nämlich nicht den Bruttoertrag, da dies die Spieler veranlasse, das Spiel bei der Klägerin einzustellen und gegebenenfalls bei einem Mitbewerber zu spielen. Die Auszahlungsquote sei daher betriebswirtschaftlich an den jeweiligen Marktgegebenheiten orientiert und entspreche weitgehend dem Branchendurchschnitt. So habe die Auszahlungsquote im streitgegenständlichen Besteuerungszeitraum bei den in P. eingesetzten Geräten bei durchschnittlich ... % gelegen, in Nordrhein-Westfalen habe die Auszahlungsquote bei den Geldspielgeräten der Klägerin bei ... % gelegen, bei den Spielhallen der Unternehmensgruppe bei ... %. Die Stundenkasse habe in P. durchschnittlich ... Euro betragen, bei allen in Nordrhein-Westfalen aufgestellten Geräten bei ... Euro, im Bundesdurchschnitt bei ... Euro. Damit wiesen die in P. aufgestellten Geräte eine höhere Stundenkasse und eine niedrigere Auszahlungsquote auf als der Durchschnitt aller von der Klägerin aufgestellten Geräte. Die Einspielergebnisse in P. seien daher Ausdruck der Aufstellung bereits optimaler Spielgeräte bzw. Spielsysteme. Die Aufstellung von Geräten mit noch niedrigerer Auszahlungsquote hätte zu einer Absenkung der Akzeptanz dieser Geräte durch die Kunden geführt. Wegen dieser Unmöglichkeit der Preiserhöhung fehle es an der erforderlichen Abwälzbarkeit der Steuer. Ihr komme im Gemeindegebiet der Beklagten erdrosselnde Wirkung zu. 19

Im Übrigen widerspreche sich der Senat bei seinen Definitionen der ? nicht auseinanderfallenden ? Begriffe von Aufwand und Preis. Bei der Spieleinsatzsteuer halte er den getätigten Einsatz für den Preis, hier aber den Kassensinhalt. Beides gleichzeitig könne nicht richtig sein. Es sei grundsätzlich verfehlt, das Überwälzbarkeitsgebot aus Art. 105 Abs. 2a des Grundgesetzes (GG) an der unterrangigen Preisbindung der Spielverordnung zu messen. Vielmehr sei die Situation unterhalb der Preisgrenze der Spielverordnung nicht anders, als gäbe es keine Preisgrenze. Auf einem preisrechtlich nicht regulierten Markt dürfe 20

die Gemeinde durch Erhebung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern eine nach dem bundesrechtlichen Gewerberecht zulässige Tätigkeit aufgrund des Vorrangs des Bundesrechts und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung nicht unmöglich machen. Die Gemeinde dürfe Steuern daher nur insoweit erheben, als die bundesrechtlich erlaubte Tätigkeit unter den Bedingungen des jeweiligen örtlichen Marktes ausgeübt werden könne. Daher könnten Schwächen des örtlichen Marktes durchaus die rechtmäßige Höhe der Steuer begrenzen. Das ergebe sich aus der Ortsgebundenheit der Steuergesetzgebungskompetenz. Die Steuer müsse einen örtlichen Bezug haben und in ihrer unmittelbaren Wirkung auf das Gemeindegebiet beschränkt sein. Auch soweit mit der Steuer eine Lenkungsabsicht verfolgt werde, sei Maßstab die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung und nicht die Preisgrenze der Spielverordnung, so dass eine Lenkung durch Steuern, die eine bundesgesetzlich erlaubte Tätigkeit in einem örtlichen Markt unmöglich mache, unzulässig sei.

Zu Unrecht nehme der Senat an, der Umsatz könne durch unternehmerische Maßnahmen um etwa ...% gesteigert werden, so dass statt gegenwärtig ... % ... % des nach der Spielverordnung möglichen Einspielergebnisses erzielt würden. Das sei jedenfalls mit dem Ausführungsgesetz zum neuen Glücksspielstaatsvertrag ausgeschlossen. So verhindere die neue Mindestabstandsregelung die Verlagerung des Standortes an lukrativere Standorte. Werbung sei durch die Untersagung spielanreizschaffender Maßnahmen unmöglich geworden. Die Sperrzeitverlängerung verhindere die zeitliche Ausdehnung der Gerätenutzung. Darüber hinaus bewirkten die vorgesehenen ordnungsrechtlichen Maßnahmen wie Personalschulungen und Sozialkonzepte eine deutliche Kostensteigerung. Die Tatsache, dass das neue Recht erst im November 2012 in Kraft getreten sei, hindere nicht Wirkungen bereits im Vorgriff, da die beabsichtigten Maßnahmen schon vor dem Inkrafttreten auf die Gestaltungsfreiheit ausgestrahlt hätten.

Aber auch unabhängig vom neuen Spielhallenrecht sei die vom Senat angedachte Umsatzsteigerung nicht möglich, da sie von der unrealistischen Annahme ausgehe, die Geräte einer Spielhalle seien bei einer täglichen Öffnungszeit vollständig ausgelastet. Nach ihren Erkenntnissen und weiteren, hierzu befragten gewerblichen Automatenaufstellern liege die durchschnittliche Auslastung eines Geldspielgerätes mit Gewinnmöglichkeit in einer Spielhalle bei 45 - 50 %. Seitdem in Nordrhein-Westfalen das Nichtraucherschutzgesetz in Kraft sei, also seit dem 1. Mai 2013, habe sich die Auslastung der Geräte auf bis zu 25 % reduziert. Eine Reduzierung der in der Spielhalle aufgestellten zwölf Geräte sei nicht möglich, da für nachfragestarke Zeiten mehr Geräte vorgehalten werden müssten.

Die Klägerin beantragt, 23

das angegriffene Urteil teilweise zu ändern und in vollem Umfang nach dem erstinstanzlichen Hauptantrag zu erkennen. 24

Die Beklagte beantragt, 25

die Berufung zurückzuweisen. 26

Sie trägt vor: Es gebe keine Indizien für eine erdrosselnde Wirkung der Steuer, insbesondere könne diese nicht aus dem Steuersatz gefolgert werden. Aus der wirtschaftlichen Situation der Klägerin könne nichts abgeleitet werden, da bei nur einem Unternehmen im Gebiet der Beklagten kein Vergleich mit einem durchschnittlichen Unternehmen angestellt werden könne. Das schließe auch eine sachverständige Begutachtung zur Situation eines solch fiktiven durchschnittlichen Unternehmens aus, so dass eine Beweislastentscheidung zu treffen sei, die hier mangels Feststellbarkeit einer erdrosselnden Wirkung der Steuer zu 27

Lasten der Kläger ausfalle.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vortrags der Beteiligten im Übrigen wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Unterlagen Bezug genommen, insbesondere auf die von der Klägerin zusammengestellten Daten aus den Kontrolleinrichtungen der in der Spielhalle P. in den Jahren 2010 bis 2012 eingesetzten Geräte (Anlage C 3 des Schriftsatzes der Klägerin vom 7.3.2014, Bl. 281 der Gerichtsakte). 28

Entscheidungsgründe: 29

Die zulässige Berufung ist unbegründet. Die zulässige Klage ist, soweit sie berufungsbefangen ist, unbegründet. Das Verwaltungsgericht hat sie zu Recht abgewiesen. Die angefochtenen Steuerbescheide sind, soweit sie das Verwaltungsgericht nicht aufgehoben hat, rechtmäßig (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung ? VwGO ?). 30

Sie rechtfertigen sich für den Steuerzeitraum bis Ende 2011 aus § 3 Abs. 1 Satz 1 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen ? KAG - i. V. m. der Vergnügungssteuersatzung 2010, für den Steuerzeitraum danach i. V. m. der Vergnügungssteuersatzung 2012. Nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 4 Nr. 1 VS 2010 und 2012 beträgt die Steuer für das Halten von Geldspielgeräten in Spielhallen 20 v.H. des ? in den Sätzen 2 und 3 der Vorschrift näher definierten ? Einspielergebnisses. Nach § 11 Abs. 3 Sätze 1 und 2 VS 2010 und 2012 sind bis zum 15. Tag nach Ablauf eines Kalendervierteljahres Steueranmeldungen abzugeben, deren unbeanstandeter Entgegennahme Satz 3 der Vorschrift die Qualität einer Steuerfestsetzung zumisst. Bei Nichtabgabe einer Steueranmeldung ist gemäß § 11 Abs. 4 Satz 1 VS 2010 und 2012 ein Steuerbescheid zu erteilen. 31

§ 11 Abs. 3 Satz 3 VS 2010 und 2012 sind nichtig. Diese Regelung, die der unbeanstandeten Entgegennahme einer Steueranmeldung die Rechtsqualität einer vorbehaltlosen Steuerfestsetzung beimisst, widerspricht § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b KAG i. V. m. § 168 Satz 1 der Abgabenordnung ? AO ?, wonach eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich steht. Die Nichtigkeit beschränkt sich allerdings auf diese Vorschrift, während der übrige Satzungsteil weiter gültig ist. Die auf die genannte Norm beschränkte Teilnichtigkeit führt dazu, dass diese nur entscheidungserheblich ist, wenn eine Steueranmeldung angefochten wird. Demgegenüber ist die Teilnichtigkeit entscheidungsunerheblich für erlassene Steuerbescheide, mit denen die Steuer ? wie hier ? festgesetzt wird, sei es nach erfolgter, sei es nach nicht erfolgter Steueranmeldung. 32

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 10.6.2011 ? 14 A 652/11 ?, NRWE Rn. 12 ff.; Urteil vom 21.6.2011 ? 14 A 2552/08 ?, NRWE Rn. 61 ff., bestätigt durch BVerwG, Beschluss vom 24.2.2012 ? 9 B 80.11 ?, Rn. 10 f. 33

Die Satzung leidet nicht unter dem Mangel, dass bei ihrem Erlass keine Ermittlungen und Darlegungen zur Zulässigkeit der Höhe der Steuer angestellt wurden. Gegen den in einer Vergnügungssteuersatzung für die Besteuerung der Geldspielgeräte gewählten Steuermaßstab und Steuersatz bestehen unter diesem Gesichtspunkt keine Bedenken. Die Wirksamkeit der gemeindlichen Vergnügungssteuersatzung hängt mangels entsprechender gesetzlicher Anordnung weder von einer im Rahmen des Satzungserlasses vorgenommenen Zusammenstellung von Abwägungsmaterial noch von der Fehlerfreiheit des Abwägungsvorgangs ab, sondern von der Vereinbarkeit der Satzungsregelung im Ergebnis mit höherrangigem Recht. Es gibt keine einfachgesetzliche oder verfassungsrechtliche 34

Bestimmung, die es gebietet, Datenmaterial dazu zu sammeln und in einem Abwägungsprozess zu gewichten. 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 AO) angesehen werden kann.

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 19.8.2013 ? 9 BN 1.13 ?, juris Rn. 3; OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 51 f. 35

Die von der Klägerin angeführte Verfassungsrechtsprechung, die nicht die satzungsrechtliche Festlegung einer Steuer betrifft, gibt für eine gegenteilige Annahme nichts her. Allenfalls könnte die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, mit dem der Halbtteilungsgrundsatz aufgegeben wurde, für diese Auffassung ins Feld geführt werden. 36

Beschluss vom 18.1.2006 ? 2 BvR 2194/99 ?, BVerfGE 115, 97. 37

Die Entscheidung prüft die Gesamtbelastung von Einkommen- und Gewerbesteuer an der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG und am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Sinne des Verbots übermäßiger Steuerlast. In diesem Zusammenhang heißt es: "Trotz mangelnder konkreter Verwaltungszwecke, die in ein Verhältnis zur Steuerbelastung gesetzt und bewertet werden könnten, bleibt die Möglichkeit, in Situationen zunehmender Steuerbelastung der Gesamtheit oder doch einer Mehrheit der Steuerpflichtigen, insbesondere etwa dann, wenn eine solche Belastung auch im internationalen Vergleich als bedrohliche Sonderentwicklung gekennzeichnet werden kann, vom Gesetzgeber die Darlegung besonderer rechtfertigender Gründe zu fordern, nach denen die Steuerlast trotz ungewöhnlicher Höhe noch als zumutbar gelten dürfe." 38

BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006 ? 2 BvR 2194/99 ?, BVerfGE 115, 97 (116). 39

Daraus kann jedoch nicht gefolgert werden, eine Steuernorm sei unter diesen Voraussetzungen allein deshalb nichtig, weil im Gesetzgebungsverfahren keine entsprechenden Darlegungen erfolgt sind. Vielmehr bedeutet dies lediglich, dass der Gesetzgeber selbst noch im verfassungsgerichtlichen Verfahren Erkenntnisse darlegen kann, aus denen sich die Zumutbarkeit der hohen Steuer ergibt. Daher ist das Normsetzungsverfahren hier nicht zu beanstanden. 40

Die Höhe des Steuersatzes von 20 v.H. des Einspielergebnisses in § 7 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 VS 2010 und 2012 ist wirksam. Entgegen der Auffassung der Klägerin verstößt dieser Steuersatz weder gegen die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG, weil die Steuer eine erdrosselnde Wirkung hätte oder in Verbindung mit dem rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Art. 20 Abs. 3 GG eine übermäßige Steuerbelastung darstellte, noch stellt der Steuersatz die Abwälzbarkeit der indirekten Steuer als örtlicher Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG auf den Steuerträger, den Spieler, in Frage. 41

Ein unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit liegt vor, wenn die Steuer erdrosselnd wirkt. Das ist der Fall, wenn sie dazu führt, dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sind, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. 42

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.7.1974 ? 1 BvR 51/69 u.a. ?, BVerfGE 38, 61 (85 f.); Beschluss vom 1.4.1971 ? 1 BvL 22/67 ?, BVerfGE 31, 8 (23); Beschluss vom 8.12.1970 ? 1 BvR 95/68 ?, BVerfGE 29, 327 (331); Urteil vom 22.5.1963 ? 1 BvR 78/56 ?, BVerfGE 16, 147 (161); 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 3.5.2001 ? 1 BvR 624.00 ?, NVwZ 2001, 1264.

Allerdings greift diese berufsrechtliche Schranke erst ein, wenn die berufliche Tätigkeit "in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen" unmöglich wird. Solange die Berufstätigkeit nur gedrosselt, nicht erdrosselt wird, greift diese äußerste Grenze nicht. 44

Vgl. Mußgnug, Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, JZ 1991, 993 (997). 45

Die Berufsfreiheit wird damit erst auf der strengsten Ebene der Berufswahl betroffen, weil die Steuer die berufliche Tätigkeit praktisch völlig abwürgt. 46

Vgl. Ferdinand Kirchhof in: Merten/Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. III, § 59 Rn. 64 und 67. 47

Der Senat schließt nicht aus, dass durch eine Steuer in die grundrechtlich geschützte Berufsfreiheit auch schon vorher unzulässig eingegriffen werden kann. So wird in der Literatur kritisiert, dass die Grenze der Erdrosselung zu spät einsetze, dass vielmehr das rechtsstaatliche Übermaßverbot bereits vorher einer Steuererhebung entgegenstehen könne. 48

Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 3 Rn. 184 49

So mag man ? bei aller Schwierigkeit der Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse an der Steuererhebung und dem privaten Interesse an einer möglichst grundrechtsschonenden Besteuerung ? aus dem Gebot der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne eine Grenze nicht mehr zumutbarer, übermäßiger Steuerbelastung ableiten können. 50

Vgl. den bereits in anderem Zusammenhang erwähnten Beschluss des BVerfG vom 18.1.2006 ? 2 BvR 2194/99 ?, BVerfGE 115, 97 (114 ff.). 51

Von einer erdrosselnden Steuerbelastung ist regelmäßig auszugehen, wenn entsprechende wirtschaftliche Auswirkungen feststellbar sind. Die schwächsten Anbieter müssen aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es müsste eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaufstellerbranche erkennbar werden. 52

Vgl. im Einzelnen zur Bedeutung der Bestandsentwicklung für eine behauptete Erdrosselungswirkung BVerwG, Beschluss vom 26.10.2011 ? 9 B 16.11 ?, NVwZ-RR 2012, 38; OVG NRW, Urteil vom 23.6.2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 97 ff. 53

Hier lässt die Bestandsentwicklung keinen Schluss auf eine Erdrosselungswirkung zu, denn der Bestand an Spielhallen ist nach Umstellung des Steuermaßstabs von der Stückzahl auf das Einspielergebnis und der damit verbundenen Steuererhöhung zwar um die Hälfte zurückgegangen, es ist aber nur eine von zwei Spielhallen geschlossen worden. Alleine dieser Rückgang belegt keine Erdrosselungswirkung, denn die Datenbasis mit zwei Spielhallen ist zu schmal, um daraus auf die Ursache des Rückgangs im Sinne einer erdrosselnden Wirkung der Steuer schließen und andere Ursachen ausschließen zu können. Das macht es erforderlich, weitere tatsächliche Umstände heranzuziehen, um die Frage der Erdrosselungswirkung zuverlässig zu beurteilen. 54

Hier ergibt sich aus den von der Klägerin gemachten glaubhaften Angaben zu den in P. aufgestellten Geräten, dass eine erdrosselnde Wirkung der Steuer ausgeschlossen ist. Die Klägerin behauptet, wegen der Höhe der Steuer keinen auskömmlichen Gewinn im Sinne eines angemessenen Unternehmerlohns und einer angemessenen Eigenkapitalverzinsung erwirtschaften zu können. Dafür geben allerdings die erstinstanzlich vorgelegten Zahlen und weiteren Angaben zum Betrieb der Klägerin (betriebswirtschaftliche Auswertungen, Beiakten 7 und 8) nichts her. Es handelt sich zwar um eine beeindruckende Kompilation von Zahlen. Aber ob namentlich die eingestellten Kosten nach Veranlassung und Höhe erforderlich sind, ist in keiner Weise klar. Insbesondere erschwert die Einbindung der Klägerin in die Konzernstruktur der T. -gruppe die Feststellung der erforderlichen Kosten für die Spielhalle in P. . Vollends offen ist, ob die Verhältnisse des klägerischen Betriebs denen eines fiktiven durchschnittlichen Geldspielgeräteaufstellunternehmens entsprechen, was allein für die Erdrosselungswirkung von Bedeutung wäre.

Vgl. zu den Bedenken des Senats an der Tauglichkeit einer solchen Methode der Feststellung der Erdrosselungswirkung einer Steuer OVG NRW, Urteil vom 23.6.2010 ? 14 A 597/09 ?, NRWE Rn. 104 ff. 56

Demgegenüber belegen die mit Schriftsatz vom 7.3.2014 vorgelegten Zahlen, insbesondere die Anlage C 3, dass die Klägerin von der nach Auffassung des Senats bestehenden Möglichkeit absieht, zur Verbesserung der angeblich ungenügenden Ertragslage der Spielhalle die von den Spielern zu entrichtenden Preise im Rahmen der Spielverordnung (SpielVO) zu erhöhen. 57

Der für das Glücksspiel an Geldspielgeräten von den Aufstellunternehmern geforderte Preis ist streng reglementiert und kann nicht beliebig erhöht werden. So beträgt gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 SpielVO die Mindestspieldauer fünf Sekunden; dabei darf der Einsatz 0,20 Euro nicht übersteigen. Der so geregelte höchste zulässige Einsatz kann nicht ununterbrochen getätigt werden. Vielmehr regelt § 13 Abs. 1 Nr. 5 SpielVO, dass nach einer Stunde Spielbetrieb das Spielgerät eine Spielpause von mindestens fünf Minuten einlegen muss, in der keine Einsätze angenommen und Gewinne gewährt werden. Binnen einer Stunde kann ein Spieler somit maximal 132 Euro einsetzen (3.600 Sekunden in der Stunde abzüglich 300 Sekunden Zwangspause geteilt durch fünf Sekunden mal 0,2 Euro). Preisbestimmend ist, dass der Aufstellunternehmer maximal 33 Euro einbehalten darf (§ 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielVO), wobei es sich dabei um einen langfristigen Wert, nicht um eine jede Stunde einzuhaltende Bedingung handelt. Insoweit liegt die immer einzuhaltende Bedingung lediglich darin, dass die Summe der Verluste (Einsätze abzüglich Gewinne) im Verlauf einer Stunde 80 Euro nicht übersteigen darf (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 SpielVO). 58

Der so definierte langfristige durchschnittliche Kasseneinhalt pro Stunde, der sich konkret im Einspielergebnis niederschlägt, kann als der Preis des Glücksspiels verstanden werden. Ob, wie die Klägerin meint, dies dem Begriff des Preises in Konstellationen widerspricht, in denen Besteuerungsmaßstab nicht ? wie hier ? das Einspielergebnis, sondern der Einsatz ist, kann dahinstehen. Die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide hängt nicht von der Semantik ab. Im Übrigen besteht ein solcher Widerspruch nicht: Preis des Glücksspiels ist kein Begriff der Spielverordnung. Beim Einsatzmaßstab kommt es auf die im Besteuerungszeitraum getätigten Einsätze im Sinne der §§ 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. d, 13 Abs. 1 Nr. 1 SpielVO an. Der Einsatzmaßstab unterscheidet sich vom Einspielergebnismaßstab, weil erspielte Gewinne das Einspielergebnis mindern, nicht aber die Einsätze. Steuergut ist bei der hier in Rede stehenden örtlichen Aufwandsteuer jedoch immer der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand, der auch der sachgerechteste 59

Maßstab für eine derartige Steuer wäre.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 ? 1 BvL 8/05 ?, BVerfGE 123, 1 (20); BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 ? 9 C 12.08 ?, BVerwGE 135, 367 Rn. 22: individuell tatsächlich getätigter Vergnügungsaufwand. 60

Dieser Aufwand wird weder durch das Einspielergebnis noch durch den Einsatz im Sinne der Spielverordnung genau abgebildet, weil bei ersterem die aufwandsteuerrechtlich irrelevanten Gewinne abgezogen sind, bei beiden Unschärfen im Falle sogenannter Punktespielgeräte hinsichtlich gewonnener, aber nicht zur Gewinnausschüttung, sondern zum Weiterspielen verwendeter Punkte und bei letzterem hinsichtlich getätigter, aber nicht zum Spielen verwendeter Einsätze bestehen. 61

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 21.6.2012 ? 9 B 15.12 ?, Rn. 4 f.; OVG NRW, Beschluss vom 4.6.2013 ? 14 A 1118/13 ?, NRWE Rn. 4 ff. 62

Diese Unschärfen der jeweiligen Besteuerungsmaßstäbe gegenüber dem individuellen, wirklichen Vergnügungsaufwand sind jedoch unschädlich, weil der verwendete Wahrscheinlichkeitsmaßstab nur einen hinreichenden, nämlich jedenfalls lockeren Bezug zum individuellen, wirklichen Vergnügungsaufwand aufweisen muss. 63

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 - 1 BvL 8/05 , BVerfGE 123, 1 (21); BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 ? 9 C 12.08 ?, BVerwGE 135, 367 Rn. 22. 64

Eine Erdrosselungswirkung kann hier ausgeschlossen werden, weil die Klägerin, wie sie eingeräumt hat, rechtlich nicht gehindert ist, durch Einsatz anderer Geräte, die wegen ihrer technischen Konfiguration einen höheren Einbehalt vom Einsatz und damit einen höheren Preis für das Spielen zu fordern in der Lage sind, die Vergnügungssteuerbelastung auf den Spieler überzuwälzen. Sie wird nicht an der Berufsausübung des Automatenaufstellens gehindert, weil die erhobene Steuer bei entsprechender Preisgestaltung ihren Ertrag gar nicht schmälert. 65

Die Klägerin kann dagegen nicht mit Erfolg einwenden, es sei ihr nicht möglich, Geräte mit höherem durchschnittlichen Kasseneinhalten aufzustellen. Richtig ist allerdings der Hinweis der Klägerin, dass es ihr untersagt sei, in das Programm der Geldspielgeräte im Sinne einer Erhöhung des durchschnittlichen Kasseneinhalts einzugreifen. Gemäß § 7 Abs. 4 SpielVO hat der Aufsteller nämlich ? bußgeldbewehrt, § 19 Abs. 1 Nr. 6b SpielVO ? ein Geldspielgerät, das in seiner ordnungsgemäßen Funktion gestört ist, unverzüglich aus dem Verkehr zu ziehen. Das erfasst auch Geräte, in deren Programm zur Erhöhung des durchschnittlichen Kasseneinhalts eingegriffen wird, ohne dass dies von der Bauartzulassung gedeckt wäre. Indes wird der Klägerin ein derartiger Eingriff nicht angesonnen, vielmehr ist sie im eigenen Interesse lediglich gehalten, zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens Geräte mit bauartzugelassenem höherem durchschnittlichen Kasseneinhalten einzusetzen. Dass derartige Geräte nicht existierten, behauptet die Klägerin nicht. Es ist auch davon auszugehen, dass bei entsprechender Nachfrage derartige Spielautomaten angeboten werden. 66

Vgl. BFH, Beschluss vom 19.2.2010 ? II B 122/09 ?, juris Rn. 37. 67

Im Übrigen wäre selbst der Umstand, dass solche Geräte auf dem Markt nicht angeboten würden, unerheblich. Die zulässige Höhe der Vergnügungssteuer hängt ebenso wenig davon ab, ob die Geräteindustrie sich bereit findet, Geräte anzubieten, die auf einen dieser Steuer 68

Rechnung tragenden Kassensinhalt programmiert sind, wie die zulässige Höhe der Umsatz-, Tabak- oder Mineralölsteuer davon abhängt, ob die Industrie Kassen-, Zigarettenautomaten oder Benzinzapfanlagen anbietet, die die Einstellung eines der Umsatz-, Tabak- oder Mineralölsteuer entsprechenden Preises ermöglichen.

Dass ein Austausch der Geräte sich möglicherweise nicht einfach gestaltet, etwa wegen der Mietzeiten von Geräten oder gar dem getätigten Ankauf solcher Geräte, steht der Möglichkeit eines Einsatzes höher profitabler Geräte nicht entgegen. Es ist Sache des Unternehmers, sich darauf vorzubereiten, solche Geräte kurzfristig einsetzen zu können, wenn von der Kostenseite ? die im Übrigen nur zum Teil durch die Steuer bestimmt wird ? eine Preiserhöhung erforderlich wird, oder sich ? falls dies etwa bei den dann höheren Gerätemieten als zu teuer angesehen wird ? durch vorsorgliche Bildung von Rücklagen auf Zeiten einer "Durststrecke" vorzubereiten. 69

Schließlich begründet auch das Argument, eine Preiserhöhung sei ? jedenfalls im Gebiet der Beklagten ? am Markt nicht durchsetzbar, nicht, dass die Steuer erdrosselnd wäre. 70

Die oben genannte Verfassungsrechtsprechung zum Verbot erdrosselnder Steuern beruht auf dem Gedanken, dass eine durch das Recht erlaubte berufliche Tätigkeit wie hier die des Automatenaufstellers nicht dadurch faktisch verboten werden darf, dass infolge einer extremen Besteuerung die Tätigkeit wirtschaftlich nicht mehr ausgeübt werden kann. Das heißt jedoch, wie bereits ausgeführt, nicht, dass die Steuer keinerlei erschwerende wirtschaftliche Auswirkungen auf den Beruf entfalten dürfte. Das ist auch kaum denkbar, da jede mit einer beruflichen Tätigkeit verbundene Besteuerung zu einer Erhöhung der Kosten führt, die zur Erwirtschaftung eines Gewinns aufgefangen werden muss, sei es durch eine Preiserhöhung, sei es durch die Senkung anderer Kosten, sei es durch Ausweitung des Umsatzes. Dass die Erhebung von Aufwand- und Verbrauchsteuern gravierende Auswirkungen auf die Rentabilität davon betroffener Berufszweige haben kann und darf, liegt auf der Hand, wie etwa die Auswirkungen der Besteuerung von Tabakwaren (§ 1 Abs. 1 des Tabaksteuergesetzes) für die Berufstätigkeit der Tabakwarenhersteller und ?händler zeigen oder die Besteuerung von Kraftstoffen (§ 1 des Energiesteuergesetzes) für die Berufstätigkeit der Mineralölhersteller und ?händler. Vergleichbares gilt für die Besteuerung von Bier, Schaum- und Branntwein. Selbst die Erhöhung der Umsatzsteuer als unspezifischer allgemeiner Verbrauchsteuer kann zum Rückgang des allgemeinen Konsums und damit zur Erschwerung jedweder umsatzsteuerpflichtigen Berufstätigkeit führen. Erdrosselnd ist daher eine Besteuerung nicht schon dann, wenn durch sie die Nachfrage zurückgeht und dadurch die Zahl der überlebenschfähigen Betriebe zurückgeht, sondern wenn die Berufsausübung in aller Regel unmöglich gemacht wird. Erst wenn eine Steuer so hoch wird, dass sie praktisch insgesamt den Beruf "abwürgt", ist die Erdrosselungsgrenze erreicht. 71

Diese Grenze wird durch die hier in Rede stehende Vergnügungssteuer und eine durch sie möglicherweise erzwungene Preiserhöhung nicht erreicht. Eine Erhöhung des langfristigen durchschnittlichen Kassensinhalts bei den von der Klägerin eingesetzten Geräten zur Erwirtschaftung der hier erhobenen Vergnügungssteuer führt nicht zu einem die Berufsausübung unmöglich machenden Einbruch der Nachfrage. Vielmehr ist ein solcher Preis grundsätzlich am Markt durchsetzbar. Das ergeben die von der Klägerin vorgelegten Zahlen und die dem Gericht vorliegenden, in das Verfahren eingeführten Erkenntnisse. 72

Es ist gerichtsbekannt und wird von der Klägerin auch nicht in Abrede gestellt, dass die Aufsteller sich regelmäßig mit einem geringeren als dem höchstzulässigen Kassensinhalt zufrieden geben. Wie in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erörtert, hat der Leiter des Fachbereichs metrologische Informationstechnik der über die Zulassung von 73

Geldspielgeräten entscheidenden Physikalisch-Technischen Bundesanstalt, Prof. Dr. S. , am 23. Juni 2010 in einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat (Az. 14 A 597/09 u.a.) erklärt, dass als Durchschnittskassenbestand häufig ein Betrag von 10 bis 20 Euro statt der erlaubten 33 Euro gewählt werde. Das deckt sich mit den Ergebnissen der ebenfalls in der mündlichen Verhandlung erörterten Fallstudie zur Kontrolle des gesetzlichen Rahmens der Spielverordnung bezüglich des durchschnittlichen Spieleraufwandes am Beispiel statistischer Auswertungen gemessener Geldbewegungen von Geldspielgeräten für das Jahr 2010 des Fraunhofer-Instituts für Fabrikbetrieb und -automatisierung vom 16.12.2010, die von der B. GmbH finanziert wurde und deren Daten u. a. im Auftrag der T. gruppe, der die Klägerin angehört, zur Verfügung gestellt wurden. Die Studie benutzt den Begriff des mittleren Gewinngradienten, der dem Kasseninhalt je Stunde bei langfristiger Betrachtung nach § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielVO entspricht. Danach ergab sich, "dass der mittlere Gewinngradient ... für alle untersuchten Baureihen unter 33 Euro pro Spielstunde liegt. ... Vergleicht man die Ergebnisse in den vier untersuchten Zeiträumen, so werden die folgenden Tendenzen deutlich:

Der mittlere Gewinngradient ... sinkt. Er beträgt	74
- im Zeitraum 1 (2007): 16,59 € / Spielstunde,	75
- im Zeitraum 2 (2008): 13,95 € / Spielstunde,	76
- im Zeitraum 3 (2009): 11,39 € / Spielstunde,	77
- im Zeitraum 4 (2009-2010): 10,89 € / Spielstunde."	78

S. 59 der vorbesagten Fallstudie. 79

Auch die Unterrichtung des Bundesrates durch den Bericht des Bundeswirtschaftsministeriums zur Evaluierung der Spielverordnung vom 6.12.2010 bestätigt dieses Phänomen: Während der durchschnittliche Verlust im Jahre 2005 noch bei 21 Euro je Stunde gelegen habe, sei er ab 2006 auf 14 Euro je Stunde gesunken, wobei jedoch die durchschnittlichen Monatsausgaben eines Spielers in Spielhallen infolge längerer Spielzeiten dennoch in etwa gleich geblieben seien. 80

BR-Drs. 881/10, S. 49. 81

Das ist ein überzeugendes Ergebnis, denn die Entwicklung auf dem Spielhallenmarkt war nach Einführung der neuen Spielverordnung im Jahre 2006 durch ein starkes Wachstum gekennzeichnet und damit auch durch eine verschärfte Konkurrenz der Spielhallen untereinander. 82

Vgl. Gesetzentwurf der Landesregierung zum Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag, LT-Drs. 16/17, S. 43: Zunahme der Geldspielgeräte in Spielhallen im Zeitraum 2006 bis 2010 um 42,66 %. 83

Dass sich diese Konkurrenz in sinkenden Preisen in Form geringerer durchschnittlicher Kasseninhalte niederschlug, liegt nahe. 84

Der durchschnittliche Kasseninhalt pro Spielstunde in der Spielhalle P. betrug nach den Angaben der Klägerin zwischen ... Euro im Jahre 2010 und ... Euro im Jahre 2012, durchschnittlich in den drei Jahren ... Euro. Aus den vorgelegten Zahlen errechnet sich zwar daraus in Verbindung mit der Spieldauer die Bilanz als Differenz von Einsätzen und 85

Gewinnen, die etwas höher als der steuerrechtlich relevante Saldo 2 ist. Diese Differenz beruht, wie der Geschäftsführer der Klägerin in der mündlichen Verhandlung erklärt hat, vor allem auf dem unter "Röhren-/Hopperdiff." bezeichneten, auf Manipulationen der Spieler beruhenden Fehlbetrag. Diese auf der Basis des Saldo 2 eigentlich geringere Steuerschuld vernachlässigend, würde eine Erhöhung des langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalts von ... Euro je Spielstunde auf ... Euro je Spielstunde, also um ... Euro je Stunde, bei der bisherigen Spieldauer im Dreijahreszeitraum 2010 bis 2012 von ... Stunden zu einer Bilanz von ... Euro im Dreijahreszeitraum führen. Dies als Steuerbasis nehmend, ergäbe sich eine Vergnügungssteuerbelastung von ... Euro. Gegenüber der bisherigen Dreijahresbilanz von ... Euro führt die Bilanzerhöhung zu einer Umsatzsteuermehrbelastung von ... Euro. Die gesamte Vergnügungssteuerbelastung einschließlich des zusätzlichen Anfalls von Umsatzsteuer beträgt somit ... Euro im Dreijahreszeitraum. Mithin stünde sich die Klägerin bei der Erhöhung des langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalts im Dreijahreszeitraum um ... Euro bei gleichbleibender Spieldauer mit einer Bilanz von ... Euro so, wie sie im Dreijahreszeitraum gestanden hätte, wenn sie überhaupt keine Vergnügungssteuer und lediglich die im Dreijahreszeitraum ohne die Preiserhöhung angefallene Umsatzsteuer zu bezahlen hätte. Ein langfristiger durchschnittlicher Kasseninhalt von ... Euro je Stunde liegt aber immer noch erst bei ... % des zum Schutze der Spieler begrenzten höchstzulässigen Kasseninhalts von 33 Euro je Stunde, ist also weniger als die Hälfte des zulässigen. Es ist auch ein Kasseninhalt, der bereits am Markt durchgesetzt wurde. 2007 betrug er nach der bereits zitierten Fraunhofer-Studie noch 16,59 Euro je Stunde, lag also um knapp ... Euro höher als der hier zur vollständigen Abwälzung der Vergnügungssteuer zuzüglich der Umsatzsteuermehrbelastung erforderlichen Preiserhöhung. Legt man nach dem zitierten Bericht des Bundeswirtschaftsministeriums den durchschnittlichen Verlust aus dem Jahre 2005 von 21 Euro je Stunde vor Inkrafttreten der novellierten Spielverordnung zu Grunde, lag dieser sogar um ... Euro höher.

Selbst wenn man nicht den Durchschnittszeitraum 2010 bis 2012 betrachtet, sondern das beste Geschäftsjahr 2012, in dem die Bilanz noch einmal deutlich gesteigert wurde, bedürfte es zur vollständigen Abwälzung der Vergnügungssteuer einschließlich der Umsatzsteuermehrbelastung lediglich eines durchschnittlichen Kasseninhalts pro Stunde von ... Euro bei gleichbleibender Spieldauer, um bei einer Bilanz von dann ... Euro nach Abzug der gesamten Vergnügungssteuer und des Umsatzsteuermehrbetrags von ... Euro mit dann ... Euro wie im Jahre 2012 zu stehen, aber ohne jedwede Vergnügungssteuer und nur mit der im Jahre 2012 angefallenen Umsatzsteuer.

86

Dabei ist diese Berechnung der erforderlichen Preiserhöhung extrem konservativ, denn sie setzt die Klägerin auf ein Niveau ohne jedwede Vergnügungssteuerbelastung mit lediglich der ohne die Preiserhöhung angefallenen Umsatzsteuer. Bei realistischer Berechnung müsste die Umsatzsteuermehrbelastung unberücksichtigt bleiben, weil sie eine kraft bundesgesetzlicher Entscheidung geschaffene und von der Vergnügungssteuer unabhängige Steuer ist, und es müsste eine jedenfalls aus Sicht der Automatenwirtschaft wirtschaftlich noch tragbare Vergnügungssteuerbelastung angesetzt werden.

87

Legt man den vor der hier in Rede stehenden Steuererhöhung geltenden Festbetrag nach Stückzahl als tragbaren Wert zugrunde, ergäbe sich bei einem Satz von 150 Euro pro Stück und Monat eine Steuer von 64.800 Euro im Dreijahreszeitraum für die 12 Spielgeräte der Klägerin. Tatsächlich sind ... Euro im Dreijahreszeitraum bei einer Gesamtbilanz von ... Euro angefallen. Um den Mehrbetrag von ... Euro durch eine Erhöhung des langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalts aufzufangen, wäre eine Erhöhung auf ... Euro je Spielstunde erforderlich. Dann wären bei gleicher Spieldauer im Dreijahreszeitraum ... Euro

88

eingespielt worden, was eine Vergnügungssteuer von ... Euro nach sich gezogen hätte, so dass die Bilanz nach der Vergnügungssteuer im Dreijahreszeitraum bei ...Euro gelegen hätte, also über dem Betrag, der im Dreijahreszeitraum ohne Vergnügungssteuererhöhung verblieben wäre.

Nach dem von der Automatenwirtschaft in Auftrag gegebenen Gutachten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft KPMG kann ein durchschnittliches Automatenaufstellunternehmen eine Vergnügungssteuerbelastung von 8,82 % auf das Bruttoeinspielergebnis "bei Erhalt eines angemessenen Unternehmerlohns und einer angemessenen Verzinsung auf das eingesetzte Kapital" tragen, "ohne dass die über die normale Ertragsteuerbelastung hinausgehende Steuerbelastung durch die Vergnügungsteuer für das Unternehmen zur Folge hat, dass die Erzielung eines positiven Ergebnisses nicht mehr möglich ist." 89

Vgl. Die deutsche Automatenwirtschaft, Erhebung zur Belastbarkeit der Automatenaufstellunternehmer mit Vergnügungsteuer, S. 21. 90

Das wäre bei den im Dreijahreszeitraum angefallenen ... Euro eine Vergnügungssteuer von ... Euro. Auskömmlich wäre also ein Einspielergebnis nach der Vergnügungssteuer im Dreijahreszeitraum von ... Euro. Tatsächlich sind ... Euro Vergnügungssteuer angefallen. Um den Mehrbetrag von ... Euro durch eine Erhöhung des langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalts aufzufangen, wäre eine Erhöhung auf nur ... Euro je Spielstunde erforderlich. Dann wären bei gleicher Spieldauer im Dreijahreszeitraum ... Euro eingespielt worden, was eine Vergnügungssteuer von ... Euro nach sich gezogen hätte, so dass die Bilanz nach der Vergnügungssteuer im Dreijahreszeitraum bei ... Euro gelegen hätte, also über dem als auskömmlich errechneten Betrag von ... Euro. 91

Zusammengefasst ist somit festzustellen, dass ? bei gleichbleibender Spieldauer ? eine Preiserhöhung auf allenfalls ... Euro je Spielstunde erforderlich ist, um auf den Stand des besten Geschäftsjahres Jahres 2012 ohne Vergnügungssteuer und ohne Umsatzsteuermehrbelastung zu kommen bzw. auf ... Euro je Spielstunde für den Dreijahreszeitraum. Bei realistischen Annahmen, die die Umsatzsteuermehrbelastung nicht beachten und eine geringe Vergnügungssteuer als Basis nehmen, bedarf es lediglich einer Preiserhöhung auf ... Euro je Spielstunde (Basis bisherige Stückzahlsteuer) oder sogar nur ... Euro je Spielstunde (Basis die von der Automatenwirtschaft für tragbar gehaltene Vergnügungssteuer von 8,82 % auf die Bruttokasse). 92

Aus diesen Zahlen ergibt sich somit, dass die zur wirtschaftlichen Entlastung der Klägerin erforderliche Preiserhöhung den zulässigen Rahmen der Spielverordnung bei weitem nicht ausschöpfen würde. Dass sich selbst bei dem von der Spielverordnung festgelegten höchstzulässigen Preis bei realistischer Beurteilung noch Spieler fänden, ergibt sich aus Folgendem: Die von der Spielverordnung gezogenen Verlustgrenzen bezwecken den Spielerschutz. 93

Vgl. Entwurf der Fünften Verordnung zur Änderung der Spielverordnung, BR-Drs. 655/05 vom 30.8.2005, S. 12 f., 22, 25. 94

Der Normgeber hielt also die Maximalverlustgrenze von 80 Euro je Stunde in § 13 Abs. 1 Nr. 3 SpielVO und die durchschnittliche Verlustgrenze von 33 Euro je Stunde in § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielVO für erforderlich, weil sich ansonsten eine relevante Zahl von Spielern fände, die unter Inkaufnahme höherer Verlust zu spielen bereit wären. Das erscheint realistisch. Das Spielanreizpotential moderner Geldspielgeräte liegt darin, durch rasche 95

Abfolge von Spielen mit Einsätzen aus getätigten Einwüfen, aber auch mit ? rechtlich keine Einsätze darstellenden ? gewonnenen Punkten ein Punktekonto zu steigern. Welchen Verlust der Spieler tatsächlich macht, ist nicht aus der Betrachtung des Einzelspiels ersichtlich, selbst nicht aller Spiele einer Stunde und auch nicht eines Tages, da zufallsbedingt auch Gesamtgewinne in dem Zeitraum erzielt werden. Erst durch langfristige Betrachtung des Spiels an einem bestimmten Gerät kann der Spieler feststellen, welchen Verlust er langfristig pro Stunde an einem bestimmten Gerät macht. Diese Undurchsichtigkeit des realen Preises pro Stunde bewirkt, dass es auch genügend Spieler gibt, die sogar zu höheren Preisen als dem in der Spielverordnung gedeckelten Preis von langfristig durchschnittlich 33 Euro je Spielstunde zu spielen bereit wären. Der Gerätespielmarkt bräche ? wenn es die Preisgrenze der Spielverordnung nicht gäbe ? wohl erst dann im Sinne einer Erdrosselung zusammen, der Beruf des Automatenaufstellers würde abgewürgt, wenn durch die Steuer der Preis so hoch getrieben würde, dass ein Gesamtgewinn während der normalen Spieldauer eines Spielers am Tag eine Seltenheit wäre, weil praktisch alle Einsätze vom Aufsteller einbehalten werden.

Unabhängig davon steht auf Grund des genannten Fraunhofer-Gutachtens, des zitierten 96
Berichts des Bundeswirtschaftsministeriums und der Aussage von Prof. Dr. S. vor dem Senat in einem anderen Verfahren sogar empirisch fest, dass am Markt schon weitaus höhere Preise durchgesetzt werden konnten als der Preis, der nötig wäre, um die Klägerin von der gesamten Vergnügungssteuer und dem anfallenden Mehrbetrag der Umsatzsteuer zu befreien.

Richtig ist der Einwand der Klägerin, dass dann, wenn infolge geringerer Spielbereitschaft die 97
Spieldauer sinkt, das Einspielergebnis trotz geforderter und auch von den verbliebenen Spielern gezahlter höherer Preise sinken kann. Das ist jedoch für die hier in Rede stehende Erdrosselungsgrenze unerheblich. Wie ausgeführt, hat selbstverständlich die Höhe des ? auch steuerbewirkten ? Preises Auswirkungen auf den Markt. Um es am Beispiel des Tabakwarenhandels aufzuzeigen: Eine steuerbewirkte Verdoppelung des Zigarettenpreises würde wohl zu einem Rückgang des Zigarettenkonsums führen, so dass nicht mehr alle Tabakwarenhändler ein ausreichendes Einkommen aus dem Tabakwarenhandel erzielen können. Dennoch würde ? allerdings auf einem verkleinerten Markt ? der Beruf des Tabakwarenhändlers ausgeübt werden können. Das wäre erst dann nicht mehr der Fall, wenn der Preis so hoch getrieben würde, dass keine berufsrelevante Nachfrage mehr vorhanden wäre. Für die Automatenaufsteller heißt dies: Nicht alle jetzt vorhandenen Unternehmen mögen bei einer drastischen Preiserhöhung auf dem dann noch vorhandenen Spielmarkt einen ausreichenden Ertrag abwerfen, aber eine berufsgrundrechtlich ausreichende Zahl würde es. Weil sich dann die verbliebenen Spieler auf weniger Spielhallen verteilen, könnte die Spieldauer durchaus auf den oben unterstellten Höhen gehalten werden. Der Einwand der Klägerin, eine Preiserhöhung würde zur Absenkung der Spielbereitschaft und damit der Gesamtspieldauer führen, ist nur richtig, wenn eine gleichbleibend hohe Zahl von Anbietern angenommen wird. Das aber fordert das Verbot erdrosselnder Steuern nicht: Eine Senkung der Bestandszahlen von Spielhallen ist mit dem Erdrosselungsverbot vereinbar.

Ob auch der Markt in P. eine drastische Preiserhöhung unterhalb der so beschriebenen 98
Erdrosselungsgrenze hinzunehmen bereit wäre, ist unerheblich. Für die Frage, ob eine Steuer erdrosselnde Wirkung hat, kommt es auf die aus dem Grundrecht der Berufsfreiheit abgeleitete Grenze des Bundesrechts an, das keine spezifische P. Erdrosselungsgrenze kennt, ausgerichtet danach, ob auf dem P. Geldspielmarkt eine Erwirtschaftung der Steuer möglich ist. Es gibt, wie in der mündlichen Verhandlung erörtert wurde, vereinzelt

Gemeinden, in denen mangels Nachfrage überhaupt keine Spielhalle betrieben werden kann. Einen Rechtssatz, der es der Gemeinde geböte, die Vergnügungssteuer so zu gestalten, dass eine Spielhalle immer, und zwar auch unterhalb der in der Spielverordnung gezogenen Preisgrenze, hier nämlich bei einem langfristigen durchschnittlichen Kasseneintrag von unter ... Euro je Stunde oder gar ? je nach Berechnung ? noch weniger, wirtschaftlich betrieben werden kann, gibt es nicht. Das würde bedeuten, dass eine Gemeinde überhaupt keine Vergnügungssteuer erheben darf, wenn der örtliche Markt so schwach ist, dass eine Spielhalle nur ohne Vergnügungssteuerbelastung wirtschaftlich betrieben werden kann. Ein solcher Rechtssatz ergäbe sich aus dem Bundesrecht nur, wenn die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG oder das Bundesgewerberecht die Forderung aufstellte, dass die steuerlichen Bedingungen in jeder Gemeinde so beschaffen sein müssen, dass in jeder Gemeinde mindestens eine Spielhalle wirtschaftlich betrieben werden kann, ungeachtet dessen, ob der Markt für diese Berufsausübung geeignet ist. Das ist nicht der Fall. Die verfassungsrechtliche Grenze verbotener Erdrosselung durch eine Steuer wird durch die generelle Unmöglichkeit gekennzeichnet, bei einer bestimmten Steuerhöhe den Beruf noch wirtschaftlich ausüben zu können. Es kommt also auf den Markt im Allgemeinen, nicht auf den jeweiligen lokalen Markt an. Deshalb liegt auch kein Verstoß gegen den Vorrang des Bundesrechts oder das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung vor, wenn die lokalen Marktbedingungen die Erwirtschaftung einer ? generell erwirtschaftbaren ? Steuer nicht erlauben. Denn die bundesrechtlichen Vorgaben sind beachtet.

Dass der lokale Markt in P. zumindest für zwei Spielhallen nichts hergibt, zeigt der Umstand, dass nach der betriebswirtschaftlichen Auswertung (Beiakten 7 und 8) für das Jahr 2009 für dieses Jahr eine Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab von 21.600 Euro Jahressteuer angesetzt wurde, was bei einem Einspielergebnis für die Geldspielgeräte in diesem Jahr von ... Euro einem Steuersatz auf die Bruttokasse von ... % entspricht. Trotz dieses extrem niedrigen Steuersatzes, der unter dem oben dargelegten, von der Automatenwirtschaft für tragbar gehaltenen Steuersatz von 8,82 % liegt, war die Klägerin im Jahre 2009 nicht in der Lage, einen Gewinn zu erwirtschaften, sondern schloss nach ihrer Auswertung mit einem negativen Betriebsergebnis nach Steuern von -... Euro ab. 99

Zu Unrecht meint die Klägerin, eine solche Betrachtungsweise widerspreche der Ortsgebundenheit der Steuergesetzgebungskompetenz. Eine örtliche Steuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ist begrifflich nichts anderes als eine Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG a. F. Sie ist wie diese an die Voraussetzung der örtlichen Radizierung gebunden. Die örtliche Radizierung muss sich aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestandes ergeben; sie kann nicht aus der natürlichen Beschaffenheit des Gegenstandes abgeleitet werden, dessen Behandlung der Steuer unterworfen wird. Örtliche Steuern sind nur solche Abgaben, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können. 100

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983 ? 2 BvR 1275/79 ?, BVerfGE 65, 325 (349). 101

Dass die hier in Rede stehende Vergnügungssteuer, die an das Halten von Geldspielgeräten im Gemeindegebiet anknüpft, eine solche örtliche Aufwandsteuer ist, steht außer Frage. Die von der Klägerin aus diesem Charakter abgeleitete Folge, dass die grundrechtliche Grenze der Steuernormsetzung aus Art. 12 Abs. 1 GG oder die gewerberechtliche sich nach den besonderen Umständen des lokalen Marktes bemäßen, findet in dem Begriff der örtlichen 102

Aufwand- und Verbrauchsteuer in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG keinen Anhalt, weil jenes Bundesrecht nicht vorschreibt, dass steuerlich gewährleistet sein muss, dass man in jeder Gemeinde eine Spielhalle wirtschaftlich betreiben kann.

Ein solcher Zusammenhang lässt sich auch nicht aus der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts folgern. Danach liegt ein Verstoß gegen das Erdrosselungsverbot dann vor, wenn die Steuerbelastung es "für sich genommen" unmöglich macht, im Gebiet der Gemeinde den Beruf des Spielautomatenbetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. 103

BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 ? 9 C 12.08 ?, BVerwGE 135, 367 Rn. 44. 104

Eine Steuer, die zu einem grundsätzlich am Markt erwirtschaftbaren Preis führt, aber wegen der lokalen Marktbedingungen nicht erwirtschaftbar ist, erdrosselt nicht "für sich genommen" die Berufsausübung, vielmehr tut dies der schwache lokale Markt. Es ist Sache des Unternehmers, seinen Beruf auf geeigneten Märkten auszuüben, er hat keinen Anspruch gegen die Gemeinde, Steuerbedingungen gewährt zu bekommen, die ihm die Berufsausübung auch auf ungeeigneten Märkten gestatten. 105

Selbst wenn man für eine verfassungsrechtliche Grenze zulässiger Steuerbelastung nicht erst auf den oben geprüften Maßstab der Erdrosselung im Sinne praktischen Abwürgens der beruflichen Tätigkeit abstellt, sondern aus rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgründen bereits vorher eine Grenze bei nicht mehr zumutbarer, übermäßiger Steuerbelastung zieht, ergibt sich nichts anderes. Denn die hier geforderte Steuer ist nicht unzumutbar in dem Sinne, dass sie einen unverhältnismäßigen Eingriff in die Berufsausübung eines Automatenaufstellers selbst für P. Verhältnisse darstellte. 106

Der Senat ist überzeugt, dass auch der Markt in P. entgegen den Annahmen der Klägerin eine Preiserhöhung im erforderlichen Umfang hergibt, ohne dass es zu einem nennenswerten Einbruch in der Spieldauer kommt. Die von der Klägerin behauptete enge Korrelation von langfristigem durchschnittlichen Kasseneinhalten und Spielbereitschaft besteht nämlich bei nur geringfügigen Preisschwankungen nicht. Das begründet sich aus den von der Klägerin vorgelegten Zahlen. Von 2010 bis 2012 ist der Kasseneinhalten pro Spielstunde von ... Euro auf ... Euro gestiegen. Obwohl also der Preis im Dreijahreszeitraum um ... Euro je Stunde erhöht worden ist, hat dies nicht zu einem Rückgang der Akzeptanz der Spielhalle geführt. Im Gegenteil wurde im selben Zeitraum die Spieldauer von ... Stunden auf ... Stunden erhöht, also um mehr als ein Viertel. Das spiegelt sich in einer entsprechenden Erhöhung der Einsätze von ... Euro im Jahre 2010 auf ... Euro im Jahre 2012 wider. Es sind keine vernünftigen Gründe ersichtlich, warum die Klägerin die Preise nicht weiter steigern könnte, um die Ertragslage zu verbessern, ohne dass es zu einem Einbruch in der Spieldauer kommt. Wie oben dargestellt, bedürfte es zur Herbeiführung des wirtschaftlichen Zustandes des Jahres 2012 ohne jedwede Vergnügungssteuerbelastung und ohne die Umsatzsteuermehrbelastung einer Bilanz von ... Euro. Ausgehend von der tatsächlichen Bilanz von ... Euro im Jahre 2012 bedürfte es einer Steigerung um ...%. Von 2010 bis 2012 hat die Klägerin die Bilanz kontinuierlich um insgesamt ... % (von ... auf ... Euro) gesteigert. Geht man gar von dem in der betriebswirtschaftlichen Auswertung für das Jahr 2009 angegebenen Einspielergebnis für Geldspielgeräte von ... Euro aus, ist der Kasseneinhalten von 2009 bis 2012 sogar um ... % gesteigert worden. Es ist nicht erkennbar, warum diese Entwicklung nicht fortführbar sein sollte. Zwar führt die Klägerin die Steigerung auf den Wegfall des Konkurrenten zurück. Es mag in der Tat sein, dass auch ein solcher Effekt vorliegt, der sich in höherer Auslastung niedergeschlagen hat. Jedoch zeigt die Entwicklung, dass steigende Preise in Form höherer langfristiger durchschnittlicher Kasseneinhalte und 107

sinkende Spieldauer keineswegs korrelieren. Es ist bei den hier in Rede stehenden Preiserhöhungen vielmehr anzunehmen, dass die Stellung der Klägerin als nunmehriger Monopolistin in P. es ihr erlaubt, die Preise im hier nötigen Umfang weiter anzuheben, ohne dass die Spieldauer nennenswert leidet.

Dabei muss berücksichtigt werden, dass der oben genannte tendenzielle Fall des langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalts von über 20 Euro je Spielstunde auf 10,89 Euro je Spielstunde im Zeitraum 2009/2010 selbst nur ein Durchschnittswert ist. 2009/2010 dürfte der langfristige durchschnittliche Kasseninhalt zwischen den einzelnen Spielhallen deutlich um den durchschnittlichen Wert von 10,89 Euro je Spielstunde pendeln, mit anderen Worten es wird deutlich teurere, aber auch deutlich günstigere Spielhallen gegeben haben. Das ergibt sich aus der Tatsache, dass die in ein und demselben Zeitraum (7.12.2009 bis 22.4.2010) aufgestellten Spielgeräte ganz unterschiedliche langfristige durchschnittliche Kasseninhalte aufwiesen: Sie reichen von 9,06 Euro je Spielstunde (AGI Novoline 2 Stand) bis 13,89 Euro je Spielstunde (ADP Power Games I), differieren also um 4,83 Euro. 108

Fraunhofer-Studie S. 32. 109

Dabei ist es keineswegs so, dass die preisgünstigsten Geräte die von der Spielzeit am stärksten frequentierten sind: Das mit 1.646.627,1 Stunden am stärksten frequentierte Gerät AGI Magic Ballogator fordert einen langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalt von 10,81 Euro je Stunde, also 1,75 Euro je Spielstunde mehr als das aus Sicht der Spieler günstigste Gerät AGI Novoline 2 Stand, das mit 532.028,7 Spielstunden nur etwa ein Drittel so stark frequentiert wurde wie das Gerät AGI Magic Ballogator. 110

Fraunhofer-Studie S. 32. 111

Maßgebend für die Spielbereitschaft ist daher keineswegs, erst Recht nicht ausschließlich der langfristige durchschnittliche Kasseninhalt, sondern wohl eher die Interessantheit oder auch Neuheit eines Spielprogramms. 112

Die Möglichkeit der Erzielung eines höheren langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalts ohne Einbruch bei der Spieldauer gilt erst recht, wenn man die notwendige Preiserhöhung nicht nach der oben dargestellten konservativsten Methode mit dem Ziel eines Ergebnisses wie 2012 ohne jedwede Vergnügungssteuerbelastung und ohne die Umsatzsteuermehrbelastung berechnet. Hält man nur einen Kasseninhalt von ... Euro je Stunde für erforderlich, läge er um lediglich ... Euro über dem von der Klägerin zuletzt erzielten Kasseninhalt von ... Euro je Stunde. Dabei hat die Klägerin allein im betrachteten Dreijahreszeitraum den Kasseninhalt bereits um ... Euro gesteigert, nämlich von ... Euro im Jahre 2010 auf ... Euro im Jahre 2012. Es ist greifbar ungläubhaft, dass solch marginale Preiserhöhungen, die für den gewöhnlichen Spieler gar nicht, allenfalls bei längerfristiger, genauer Preisbeobachtung feststellbar sind, zu einem nennenswerten Einbruch in der Spieldauer führen. Es erweist sich also, dass unter Zugrundelegung eines von der Automatenwirtschaft selbst als tragbar angesehenen Steuersatzes die beim höheren Steuersatz der Beklagten erforderliche Preiserhöhung durchsetzbar ist. Dem Senat drängt sich vielmehr der Eindruck auf, dass die Klägerin bisher auf eine deutlichere Preiserhöhung verzichtet hat, weil sie im Hinblick auf das vorliegende Klageverfahren die Preisresistenz des P. Marktes nicht zu deutlich demonstrieren will. 113

Auch die Überlegung, dass eine infolge höherer Vergnügungssteuer in P. als in den Nachbargemeinden erzwungene Preiserhöhung Spieler in die Spielhallen der Nachbargemeinden treiben könnte, so dass doch die Spieldauer in P. einbrechen könnte, 114

- führt nicht weiter. Es ist aus den oben genannten Gründen schon nicht glaubhaft, dass unterschiedliche langfristige Kasseninhalte von einigen Euro zu einer nennenswerten Verlagerung von Spielern in andere Gemeinden führt, um so mehr als hier nicht nur ein Wechsel zu einer anderen Spielhalle in demselben Ort, sondern ein Wechsel in die Spielhalle in eine andere Gemeinde in Rede steht. Im Übrigen kommt es nicht darauf an, ob die Konkurrenz aus anderen Gemeinden mit günstigeren wirtschaftlichen Rahmenbedingungen wie einem geringeren Steuersatz es hindert, einen hier aufgrund des höheren Steuersatzes erforderlichen Preis am Markt durchzusetzen. Art. 12 Abs. 1 GG schützt nicht vor Erdrosselung durch Konkurrenz, sondern vor erdrosselnden Steuern als solchen. Ob die Wettbewerbsverzerrung durch Steuern die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG verletzen kann, kann dahinstehen. Jedenfalls geht der Schutz nicht über den Anwendungsbereich des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG hinaus.
- Vgl. BVerfG, Urteil vom 20.4.2004 ? 1 BvR 1748/99 u.a. ?, BVerfGE 110, 274 (290 f.) 115
- Insoweit steht aber fest, dass der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG jeden Träger öffentlicher Gewalt nur in dessen konkretem Zuständigkeitsbereich bindet. 116
- Vgl. BVerfG, Beschluss vom 14.10.2008 ? 1 BvF 4/05 ?, BVerfGE 122, 1 (25). 117
- Deshalb ist es nicht nur unbedenklich, dass das dem Landessteuerrecht zuzurechnende Vergnügungssteuerrecht (Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG) von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich ist. Da landesrechtlich die Erhebung einer Vergnügungssteuer den Gemeinden zugewiesen ist (§ 3 Abs. 1 Satz 1 KAG) ist es sogar unbedenklich, wenn unterschiedliches Vergnügungssteuerrecht zwischen den Kommunen des Landes besteht. 118
- Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.12.1966 ? 1 BvR 33/64 ?, BVerfGE 21, 54 (68) zu unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätzen; OVG NRW, Beschluss vom 14.3.2012 ? 14 A 289/12 ?, NRWE Rn. 16 ff. 119
- Eine Gemeinde ist daher aus Art. 12 Abs. 1 GG nicht verpflichtet, zum Schutze der Wirtschaft in ihrem Gebiet vor der Konkurrenz aus Nachbargemeinden ihre Steuersätze den niedrigeren der Nachbargemeinde anzupassen. Im Gegenteil liegt in der Zuweisung der Steuernormsetzungskompetenz an die Gemeinden auch die im Interesse der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG gewährte Befugnis, niedrigere Steuern im interkommunalen Wettbewerb um die Ansiedlung von Unternehmen einzusetzen. 120
- Vgl. BVerfG, Beschluss vom 27.1.2010 ? 2 BvR 2185/04 u.a. ?, BVerfGE 125, 141 (166); BVerwG, Urteil vom 27.10.2010 ? 8 C 43.09 ?, BVerwGE 138, 89 Rn. 16. 121
- Die erhobene Steuer ist auch abwälzbar. Eine indirekt erhobene Aufwandsteuer muss abwälzbar sein. Bei der Klägerin als Veranstalterin des Vergnügens wird die Steuer nur zur Vereinfachung erhoben. Im Ergebnis soll sie den Spieler, den Steuerträger, treffen. Die Steuer muss daher auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen "hängen bleiben", der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen. Hierfür 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 ? Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten ? treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, 122

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 die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Diese Voraussetzung ist zumindest so lange gegeben, wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 - 1 BvL 8/05 , BVerfGE 123, 1 (22 f.); BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 ? 9 C 12.08 ?, BVerwGE 135, 367 Rn. 28. 123

Nach diesen Maßstäben bestehen an der Abwälzbarkeit der hier erhobenen Vergnügungssteuer keine Zweifel, weil einer Preiserhöhung zur Abwälzung der Steuer keine rechtlichen Hindernisse entgegenstehen. Ob der Markt in P. die Abwälzung ermöglicht, ist schon deshalb unerheblich, weil es für die Rechtmäßigkeit der Vergnügungssteuererhebung nicht darauf ankommt, ob die Steuer als Aufwandsteuer tatsächlich auf den Endverbraucher abgewälzt werden kann; vielmehr genügt es, dass die Steuer auf eine Überwälzung angelegt ist. 124

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 13.6.2013 ? 9 B 50.12 ?, Rn. 5. 125

Die Vergnügungssteuer ist auf Abwälzung angelegt, weil sie nach ihrer Konzeption wirtschaftlich letztlich vom Spieler aus seinen Einsätzen getragen werden soll. Im Übrigen ist der Senat ? wie oben ausgeführt ? sogar überzeugt, dass die Steuer auch in P. tatsächlich abgewälzt werden kann. 126

Die auf der so wirksamen Satzungsgrundlage ergangenen Steuerbescheide leiden nicht unter formellen Mängeln. Sie sind hinreichend begründet worden (§ 12 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b KAG i. V. m. § 121 Abs. 1 AO). Bei der ? hier vorliegenden ? Nichtabgabe der Steuererklärung und bei Fehlen eines besonderen Anlasses reicht die Mitteilung des Schätzungsergebnisses in Form der Wertangabe. 127

Vgl. BFH, Beschluss vom 23.1.2003 - VIII B 161/02 -, juris Rn. 3; Urteil vom 11.2.1999 ? V R 40/98 ?, BStBl. II S. 382 (383). 128

Auch rechtliches Gehör im Sinne einer Anhörung (§ 12 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a KAG i. V. m. § 91 Abs. 1 Satz 1 AO) ist ausreichend gewährt worden. Die Klägerin ist jedenfalls vor den ersten angefochtenen Bescheiden auf das Fehlen der Steueranmeldung hingewiesen und zu deren Abgabe aufgefordert worden. Unter diesen Voraussetzungen ist eine Anhörung zur beabsichtigten Schätzung nicht erforderlich und nach der wiederholten Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung ist auch eine weitere Aufforderung in den Folgesteuerzeiträumen entbehrlich. 129

Vgl. OVG NRW, Urteil vom 7.4.2011 ? 14 A 1596/09 ?, NRWE Rn. 66 f.; Cöster in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 162 Rn. 114. 130

Materiell verletzen die Bescheide jedenfalls nicht die Rechte der Klägerin, weil die auf Schätzungsbasis festgesetzte Steuer sogar niedriger ist als die eigentlich nach dem tatsächlichen Einspielergebnis angefallene. Insoweit erhebt die Klägerin auch keine Einwände. 131

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 154 Abs. 2 VwGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 167 VwGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 132

Die Revision wird gemäß § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO zugelassen, weil die Frage, welche bundesrechtlichen Schranken für die Höhe einer Geldspielgerätesteuern bestehen, insbesondere ob und gegebenenfalls wo eine solche Schranke unterhalb der Erdrosselungsgrenze aus dem rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz besteht, der Rechtssache grundsätzliche Bedeutung verleiht.

133