

Beschluss Az. 14a A 2495/08*

OVG Nordrhein-Westfalen

27. Juli 2010

Tenor

- 1 Der Antrag wird abgelehnt.
- 2 Die Klägerin trägt die Kosten des Antragsverfahrens.
- 3 Der Streitwert für das Antragsverfahren wird auf 44.160,00 Euro festgesetzt.

Gründe

- 4 Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg, weil die geltend gemachten Zulassungsgründe nach §124 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) nicht vorliegen oder bereits nicht hinreichend dargelegt im Sinne des §124a Abs. 4 Satz 4 VwGO sind.
- 5 Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des Urteils des Verwaltungsgerichts (§124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) bestehen aus den in der Antragsbegründung aufgeführten Gründen nicht. Kein tragender Rechtssatz und keine erhebliche Tatsachenfeststellung des angegriffenen Urteils ist mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt worden.
- 6 Die Steuerfestsetzung verstößt entgegen der Ansicht der Klägerin nicht gegen Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG. Die hier erhobene Spielgerätesteuern hat weder den Charakter von Umsatzsteuern noch ist sie eine umsatzbezogene Steuer auf Dienstleistungen, so dass ihr Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG bzw. die vorhergehende Regelung des Art. 33 der 6. Umsatzsteuerrichtlinie 77/388/EWG nicht entgegensteht.
- 7 Die Spielgerätesteuern hat nicht den Charakter von Umsatzsteuern im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, denn sie erfüllt die erforderlichen

*<http://openjur.de/u/458266.html> (= openJur 2012, 88198)

Merkmale der Umsatzsteuer nicht: Sie muss ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte gelten, sie muss, unabhängig von der Anzahl der getätigten Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen sein, sie muss auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben werden, und sie muss sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen beziehen, d.h., die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist.

- 8 Diese Merkmale liegen fast alle nicht vor: Die Vergnügungssteuer wird nicht allgemein, sondern 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.
- 9 Vgl. zur Vereinbarkeit der Spielgerätesteuern mit Europarecht im Einzelnen OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 31 ff.
- 10 Soweit die Klägerin namentlich im Zusammenhang mit dem angeblichen Verstoß gegen o. g. Richtlinie, aber auch im Rahmen ihres weiteren Antragsvorbringens rügt, die Spielgerätesteuern sei nicht auf den Endverbraucher bei Glücksspielgeräten abwälzbar, rechtfertigt auch dies nicht die Annahme von ernstlichen Richtigkeitszweifeln an dem angegriffenen Urteil.
- 11 Die hier erhobene Steuer ist, was auf Grund der Eigenschaft der Steuer, örtliche Aufwandsteuer zu sein, erforderlich ist, auf den eigentlichen Steuerträger, den Spieler, abwälzbar. 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. 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.

- 12 Diese wirtschaftliche Möglichkeit ist gegeben, wie sich aus den noch folgenden Ausführungen zur fehlenden Erdrosselungswirkung der Steuer ergibt.
- 13 Vgl. im Einzelnen zur Abwälzbarkeit der Steuer OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 126 ff.
- 14 Die hier erhobene Steuer ist entgegen der dahingehenden Zweifel der Klägerin auch kalkulierbar. Die Abwälzbarkeit erfordert die Möglichkeit, dass der Unternehmer die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkulieren kann, um danach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens erforderlichen Maßnahmen treffen zu können. Nach diesen Grundsätzen steht die Abhängigkeit der Steuer vom zufälligen Spielerverhalten der Kalkulierbarkeit 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 die Vorgaben der Spielverordnung zu Einsatz und Gewinn schließen eine so verstandene Zufälligkeit aus.
- 15 Vgl. im Einzelnen zur Kalkulierbarkeit der Steuer OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 131 ff.
- 16 Die streitige Spielgerätsteuer steht auch im Einklang mit Art. 3 Abs. 3 der Verbrauchersteuerrichtlinie 92/12/EWG. Die hier erhobene Spielgerätsteuer ist keine nach vorgenannter Richtlinie unzulässige umsatzbezogene Steuer auf Dienstleistungen. 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 verbrauchsteuerpflichtigen oder nicht verbrauchsteuerpflichtigen - 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.
- 17 Unabhängig davon handelt es sich bei der Vergnügungssteuer in Gestalt der Spielautomatensteuer aber noch nicht einmal um eine Steuer auf Dienstleistungen. Steuergegenstand ist keine Dienstleistung, die der Halter der Spielautomaten gegenüber den Spielern erbringt, sondern der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers.

- 18 Vgl. zur Vereinbarkeit der Spielgerätesteuer mit Europarecht im Einzelnen OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 31 ff.
- 19 Da die vorstehend erörterten Fragen in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs geklärt sind oder zweifelsfrei bejaht werden können, bedarf es im Übrigen einer Vorlage an den Europäischen Gerichtshof nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union nicht.
- 20 Die Auffassung der Klägerin, vorliegend werde mit Blick auf die einschlägigen Satzungsbestimmungen in unzulässiger Weise das Halten der Geräte besteuert, an keiner Stelle der Satzung sei zu erkennen, dass der Spieler steuerpflichtig gemacht werde, begründet ebenfalls keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des Urteils. Die Klägerin verkennt den Unterschied zwischen Steuerpflichtigem und Steuerträger: Der Geräteaufsteller darf der Vergnügungssteuerpflicht unterworfen werden, maßgeblich ist alleine, dass die Steuer auf den Steuerträger, den sich vergnügenden Spieler, abgewälzt werden kann. Das ist, wie oben ausgeführt, der Fall.
- 21 Die Steuer stellt auch keinen unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) dar, weil sie nicht erdrosselnd wirkt. Sie führt nämlich nicht dazu, 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. Das ergibt sich aus den überzeugenden und durch das Antragsvorbringen nicht erschütterten Ausführungen des Verwaltungsgerichts zur fehlenden wesentlichen Veränderung der Spielhallenzahl in T. (vgl. Urteilsabdruck S. 11). Dies stellt ein schlüssiges Indiz für die fehlende Erdrosselungswirkung der Steuer dar. Wäre diese Wirkung vorhanden, müssten 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 erkennbar werden. Das ist nicht der Fall.
- 22 Vgl. im Einzelnen zur Bedeutung der Bestandsentwicklung für eine behauptete Erdrosselungswirkung OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 98 ff.
- 23 Vor dem Hintergrund vorstehender Ausführungen ist mit der Steuer auch kein unzulässiger Eingriff in Art. 14 Abs. 1 oder Art. 19 Abs. 4 GG verbunden.
- 24 Soweit die Klägerin geltend macht, die Vergnügungssteuersatzung sei verfassungswidrig und nichtig, weil weder mit ihr noch durch einen späteren Steuerbescheid ein angreifbarer Verwaltungsakt geschaffen werde, rechtfertigt dieses Vorbringen - ungeachtet seiner sachlichen Tragfähigkeit - schon deshalb nicht die Zulassung der Berufung, weil es nicht innerhalb der Frist des §124a Abs. 4 Satz 4 VwGO vorgebracht worden ist. Entsprechendes gilt für die Darlegungen der Klägerin zur rückwirkenden Veranlagung, zur hinreichenden Konkretisierung des

Besteuerungszeitraums sowie zur Unzulässigkeit einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung rückwirkend zum 1. Januar 2006.

- 25 Die Rechtssache weist nicht die geltend gemachten besonderen tatsächlichen oder rechtlichen Schwierigkeiten im Sinne des §124 Abs. 2 Nr. 2 VwGO auf, weil - wie die vorstehenden Darlegungen zeigen - die aufgeworfenen Fragen auch ohne Durchführung eines Berufungsverfahrens mit der erforderlichen Sicherheit im für den Zulassungsantrag negativen Sinne beantwortet werden können. Dies gilt namentlich auch für die Frage, ob die Erhebung der Vergnügungssteuer in Höhe eines Prozentsatzes vom Einspielergebnis zulässig ist.
- 26 Der Rechtssache kommt die geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung (§124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO) nicht zu.
- 27 Die insoweit aufgeworfene Frage,
- 28 'ob nachgewiesen werden muss, dass die Steuer auf den Preis der Dienstleistung abgewälzt werden kann, damit sie letztendlich vom Verbraucher getragen wird',
- 29 ist nicht klärungsbedürftig, weil sie sich in einem durchzuführenden Berufungsverfahren so nicht stellen würde. Denn es ist geklärt und entschieden, dass die in Rede stehende Steuer (kalkulatorisch) abwälzbar ist.
- 30 Deshalb braucht dieser Frage auch nicht unter Berücksichtigung des Umstandes nachgegangen werden, dass es hierzu innerhalb des OVG Lüneburg nach den Darlegungen der Klägerin unterschiedliche Rechtsprechung zweier Senate gegeben hat, zumal der in Bezug genommene Beschluss des OVG Lüneburg vom 10. März 2006 in dem Verfahren 13 ME 480/05 nach den eigenen Darlegungen der Klägerin offenbar durch die Rechtsprechung des dort nunmehr zuständigen 9. Senats als überholt anzusehen ist.
- 31 Die ferner gestellte Frage,
- 32 'ob eine rückwirkende Abwälzbarkeit durch nachträgliche kalkulatorische Abwälzung der Vergnügungssteuer bei rückwirkender Vergnügungssteuerfestsetzung möglich ist',
- 33 ist ebenfalls nicht klärungsbedürftig, da sie nach den vorstehenden Ausführungen zur kalkulatorischen Überwälzung als Möglichkeit, die Steuer (ungeachtet ihrer absoluten Höhe) in die Kosten einzubeziehen, auch ohne Durchführung eines Berufungsverfahrens ohne Weiteres im für den Zulassungsantrag negativen Sinne beantwortet werden kann.

- 34 Das angegriffene Urteil weicht nicht von einer Entscheidung eines der in §124 Abs. 2 Nr. 4 VwGO genannten Gerichte ab. Eine die Berufung eröffnende Divergenz liegt nur vor, wenn die Vorinstanz mit einem die angegriffene Entscheidung tragenden abstrakten Rechts- oder verallgemeinerungsfähigen Tatsachensatz einem in der Rechtsprechung eines der in §124 Abs. 2 Nr. 4 VwGO genannten Gerichte aufgestellten entscheidungstragenden Rechts- oder Tatsachensatz widerspricht. Das ist nicht der Fall. Die Klägerin beruft sich auf eine Abweichung von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes. Dieser zählt nicht zu den in §124 Abs. 2 Nr. 4 VwGO abschließend aufgezählten Gerichten, deren Entscheidungen eine Divergenz begründen können. Dessen ungeachtet weicht das angefochtene Urteil aber auch nicht von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ab. Das Urteil steht nach den obigen Ausführungen vielmehr im Einklang mit dem durch die Auslegung des Europäischen Gerichtshofes konkretisierten europäischen Recht.
- 35 Der Zulassungsgrund eines der Beurteilung des Berufungsgerichts unterliegenden Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann, (§124 Abs. 2 Nr. 5 VwGO) liegt nicht vor. Das Verwaltungsgericht hat den in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag,
- 36 'Beweis zu erheben über die Tatsache der Erdrosselungswirkung eines 20%igen Steuersatzes bzw. des hier geforderten Steuersatzes durch Sachverständigengutachten',
- 37 zu Recht abgelehnt. Die Ablehnung findet ihre Grundlage im Prozessrecht. Das Verwaltungsgericht hat die Entscheidungserheblichkeit mangels dem Beweis zugänglicher Tatsache verneint. Dies trifft zu.
- 38 Die Kostenentscheidung beruht auf §154 Abs. 2 VwGO, die Streitwertfestsetzung auf §§47 Abs. 1 und 3, 52 Abs. 3 des Gerichtskostengesetzes.
- 39 Dieser Beschluss ist unanfechtbar.