

Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 12. September 2016, Az. 14 A 1501/15

Tenor

Soweit die Berufung hinsichtlich der Klage gegen den Bescheid vom 21.2.2013 teilweise zurückgenommen wurde, wird das Berufungsverfahren eingestellt.

Die Berufung im Übrigen 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 nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin, eine englische M., deren gesetzlicher Vertreter (Director) seinen Wohnsitz in Polen hat, war u. a. im Jahre 2012 bis zum 15.11.2012 Aufstellerin von Geldspielgeräten in einer von der G. betriebenen Spielhalle am T.---weg im Gebiet der Beklagten. Bis 2011 erhob diese Vergnügungssteuer für die Benutzung von Geldspielgeräten in Höhe von 10 % des Einspielergebnisses. Mit Vergnügungssteuersatzung vom 14.12.2011 (VS) änderte die Beklagte ab 2012 die Steuererhebung. Nunmehr wurden vom Aufsteller (§ 3 VS) für die Benutzung von Geldspielgeräten Steuern auf der Bemessungsgrundlage "der Summe der von den Spielern ... zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge (Spieleraufwand)" in Höhe von 5 % erhoben (§ 7 Abs. 1 VS). Nach § 11 Abs. 3 Satz 1 VS hat der Steuerschuldner kalendervierteljährlich eine "Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck unter Beifügung entsprechender Belege (Zählwerkausdrucke) einzureichen", die nach Abs. 4 der Vorschrift u. a. den "Gesamtbetrag der zum Spielen aufgewendeten Geldbeträge" enthalten müssen. "Sofern ein Apparat die Spieleinsätze aufgrund seiner Bauart nicht speichert und demzufolge auf dem Zählwerkausdruck nicht dokumentieren kann, gilt als Spieleraufwand nach § 7 Absatz 1 das Dreieinhalbfache des Einspielergebnisses" (7a Abs. 1 Satz 1 VS).

2

Die Klägerin reichte für das Steuerjahr 2012 solche Steuererklärungen ein und gab als Spieleraufwand die in den Zählwerkausdrucken als Differenz von Einsätzen und

Gewinnen ausgewiesenen Beträge an, die dort als "Spieleraufwand" bezeichnet werden. Es wurde ein Gesamtspieleraufwand von 213.505 Euro erklärt. Von den erklärten Beträgen berechnete die Klägerin unter Ansatz eines Steuersatzes von 5 % die Steuer. Die Beklagte setzte mit vier Steuerbescheiden Steuern für das Jahr 2012 auf der Basis von 5 % der in den Zählwerkausdrucken ausgewiesenen Einsätze fest, und zwar - zum Teil neben hier nicht streitgegenständlichen weiteren Festsetzungen - durch Bescheid vom 5.6.2012 für das 1. Quartal 2012 14.453,20 Euro, durch Bescheid vom 19.7.2012 für das 2. Quartal 2012 13.690,26 Euro, durch Bescheid vom 8.11.2012 für das 3. Quartal 2012 15.449,10 Euro und durch Bescheid vom 21.2.2013 für das 4. Quartal 2012 11.450,83 Euro. Insgesamt legte die Beklagte einen Einsatz von 1.100.867,86 Euro zugrunde.

3

Gegen diese Bescheide hat die Klägerin rechtzeitig Klagen erhoben und sich dagegen gewandt, dass die Steuerfestsetzungen den von ihr errechneten Steuerbetrag in Höhe von 5 % des deklarierten Spieleraufwands überschritten. Die Klagen sind im vorliegenden Verfahren verbunden worden. Die Klägerin hat vorgetragen: Sie wende sich nicht gegen die mathematische Berechnung der Steuer, sondern gegen die Rechtmäßigkeit der Besteuerungsgrundlagen. Die Satzung sei nichtig, weil sie hinsichtlich der Besteuerungsgrundlage zu unbestimmt sei. Der Spieleraufwand als Bemessungsgrundlage werde nämlich nicht definiert. Dies sei erst in den Vordrucken geschehen, auf denen die Steuererklärungen abzugeben seien. Diese Vordrucke stuften aber fälschlich die Einsätze als Spieleraufwand ein. Auf den - bundesrechtlich durch die Spielverordnung vorgeschriebenen - Kontrollstreifen der Geräte sei der Spieleraufwand ausgewiesen, und zwar als die Differenz von Einsätzen und Gewinnen. Sie, die Klägerin, habe daher die Bemessungsgrundlage in ihren Steuererklärungen zutreffend angegeben. Im Übrigen sei eine Besteuerung auf der Bemessungsgrundlage der Einsätze auch nicht zulässig. Besteuert werden dürfe nur der Aufwand der Spieler. Einsätze könnten aber getätigt werden, ohne dass sie zum Spielen verwendet würden. Denn die getätigten Einsätze könne sich der Spieler wieder auszahlen lassen, ohne dass die Verbuchung als Einsatz rückgängig gemacht werde. Damit fehle es dieser Bemessungsgrundlage am erforderlichen Wirklichkeitsbezug. Zulässig sei vielmehr allein die Bemessungsgrundlage Einwurf abzüglich Auswurf. Auch liege eine Ungleichbehandlung zur Besteuerung des Spiels um Geld oder Gegenstände in Spielclubs, Spielkasinos und ähnlichen Einrichtungen nach der Vergnügungssteuersatzung vor, denn diese würden nach dem Spielumsatz im Sinne der eingesetzten Spielbeträge abzüglich des Ausschüttungsbetrags besteuert.

4

Die Klägerin hat beantragt,

5

1. den Vergnügungssteuerbescheid des Bürgermeisters der Beklagten vom 5.6.2012 zum Kassenzeichen 2050001567 für die Spielstätte G. , T.----weg , T1. aufzuheben, soweit ein Steuerbetrag für Geldspielgeräte von mehr als 3.778,88 Euro festgesetzt wird,

6

2. den Vergnügungssteuerbescheid des Bürgermeisters der Beklagten vom 19.7.2012 zum Kassenzeichen 2050001567 für die Spielstätte G. , T.----weg , T1. aufzuheben, soweit ein Steuerbetrag für Geldspielgeräte von mehr als 2.512,49 Euro festgesetzt wird,

7

3. den Vergnügungssteuerbescheid des Bürgermeisters der Beklagten vom 8.11.2012 zum Kassenzeichen 2050001567 für die Spielstätte G. , T.----weg , T1. aufzuheben, soweit ein Steuerbetrag für Geldspielgeräte von mehr als 2.971,24 Euro festgesetzt wird,

8

4. den Vergnügungssteuerbescheid des Bürgermeisters der Beklagten vom 21.2.2013 zum Kassenzeichen 2050001567 für die Spielstätte G. , T.----weg , T1. aufzuheben.

9

Die Beklagte hat keinen ausdrücklichen Antrag gestellt.

10

Mit dem angegriffenen Urteil hat das Verwaltungsgericht die Klage als unzulässig abgewiesen, weil die Klägerin ihre Anschrift nicht in ausreichender Weise angegeben habe. Wenn es auf den Wohnsitz des gesetzlichen Vertreters der Klägerin ankomme, sei die Klage unbegründet, da die angefochtenen Bescheide rechtmäßig seien.

11

Mit der vom Senat zugelassenen und rechtzeitig begründeten Berufung verfolgt die Klägerin ihre Klage weiter. Hinsichtlich des Bescheids vom 21.2.2013 hat sie ihre Berufung mit Schriftsatz vom 25.2.2016 beschränkt, soweit ein Steuerbetrag für Geldspielgeräte von mehr als 1.969,97 Euro festgesetzt wird. Sie trägt vor: Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts sei die Klage zulässig, da die Klägerin nach wie vor als englische M. mit Anschrift in C. eingetragen sei und vom in Polen ansässigen gesetzlichen Vertreter geführt werde. Die zwischenzeitliche Aufgabe einer Zweigniederlassung in L. berühre die Existenz der Klägerin nicht. In der Sache wiederholt und vertieft sie ihren erstinstanzlichen Vortrag und führt ergänzend aus: Aus §

7a VS zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei Fehlen näher bezeichneter Dokumentationen der Zählwerkausdrucke könne nichts für die Maßgeblichkeit des Einsatzes als Bemessungsgrundlage gefolgert werden. Das ergebe sich bereits daraus, dass dort von "Spieleinsätzen", nicht aber von "Einsätzen" die Rede sei. Das seien verschiedene Dinge, da sich Spieleinsätze begrifflich nur auf Spiele bezögen, Einsätze aber gerade nicht, wie bereits erstinstanzlich ausgeführt. Selbst wenn mit Spieleinsätzen Einsätze gemeint seien, wäre die Regelung wegen Ungleichbehandlung unwirksam, denn es müssten sich dann nach der Umrechnungsformel des § 7a der Vergnügungssteuersatzung aus den Einspielergebnissen die Einsätze ergeben, was aber nicht der Fall sei, wie am Beispiel des Kontrollstreifens für den Zeitraum 12. bis 26.1.2012 des Geräts Nr. 239113246 feststellbar sei, nach dem in Anwendung der Umrechnungsformel des § 7a VS keine Steuer anfalle, bei Zugrundelegung des Einsatzes aber 202 Euro.

12

Die Verzehnfachung der Steuerlast führe zu einer erdrosselnden Wirkung der Steuer. Entgegen dem Hinweis des Senats sei auch ein Austausch der eingesetzten Geräte gegen profitablere nicht möglich. Die von ihr, der Klägerin, eingesetzten Geräte seien auf einen langfristigen durchschnittlichen Kassensinhalt im Sinne von § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a der Spielverordnung alter Fassung von 10 bis 15 Euro je Stunde programmiert. Geräte mit einem höheren durchschnittlichen Kassensinhalt seien nicht verfügbar. Jedenfalls könnten Geräte mit einer geringeren Gewinnausschüttung bei den Spielern nicht durchgesetzt werden. Die Spielumsätze würden sinken. Sie, die Klägerin, habe in ihren Steuererklärungen für 2012 nicht das Einspielergebnis im Sinne der bis zum 31.12.2011 geltenden Vergnügungssteuersatzung angeben. Das sei nämlich der auf den Zählwerkausdrucken dokumentierte niedrigere Saldo 2. Daraus ergebe sich auch die Verzehnfachung der festgesetzten Steuer gegenüber der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage. Außerdem sei die Steuer ohne Übergangsfrist in Kraft gesetzt worden.

13

Die Klägerin hat zur Untermauerung ihrer Behauptungen eine Bestätigung der H. AG vom 3.5.2016 vorgelegt (Bl. 274 der Gerichtsakte), wonach der durchschnittliche Stundenaufwand der Spieler aktuell zwischen 5 und 15 Euro liege und die verfügbaren Geräte der Gesellschaft auf einen Kassensinhalt bei langfristiger Betrachtung zwischen 10 und 15 Euro eingestellt seien. Außerdem hat die Klägerin verschiedene betriebswirtschaftliche Unterlagen von sich und der Spielhallenbetreiberin G. sowie Unterlagen zur Anmietung der eingesetzten Geräte von der J. AG vorgelegt (Bl. 299 bis 349 der Gerichtsakte).

14

Die Klägerin beantragt,

15

das angegriffene Urteil zu ändern und gemäß den Anträgen im Schriftsatz vom 28.9.2015, korrigiert durch Schriftsatz vom 25.2.2016, zu erkennen.

16

Die Beklagte beantragt,

17

die Berufung zurückzuweisen.

18

Sie tritt der Berufung entgegen und legt die Entwicklung des Bestands an Spielhallen und Geldspielgeräten zwischen 2011 und 2016 (Bl. 284 der Gerichtsakte) sowie die Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens für Geldspielgeräte in den Jahren 2011 und 2012 (Bl. 370 der Gerichtsakte) dar.

19

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten im Übrigen wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Unterlagen Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

20

Soweit die Klägerin die Berufung gegen die Abweisung der Klage gegen den Bescheid vom 21.2.2013 mit Schriftsatz vom 25.2.2016 der Sache nach teilweise zurückgenommen hat, ist das Berufungsverfahren gemäß §§ 125 Abs. 1 Satz 1, 92 Abs. 3 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) einzustellen und nur noch über die Kosten zu entscheiden.

21

Die zulässige Berufung im Übrigen ist unbegründet. Die Klage ist zwar zulässig, aber unbegründet. Zur Überzeugung des Senats ist die Klägerin als englische Private M. existent. Wie die Klägerin mit Datum vom 4.8.2015 nachgewiesen und der Senat durch eigene Internetrecherche am 17.8.2016 überprüft hat, war sie noch zu diesen Zeitpunkten im englischen Handelsregister (Companies House) registriert.

22

Zur Gründung und Anerkennung in Deutschland von M. vgl. Bayer in: Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 18. Aufl., Anh II zu § 4a, Rn.3, 12, zur Anerkennung einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gegründeten Gesellschaft im Rahmen der Niederlassungsfreiheit vgl. EuGH, Urteil vom 5.11.2002 - C-208/00 - und Urteil vom 30.9.2003 - C-167/01 -.

23

Nach den dortigen Eintragungen ist Satzungssitz der Klägerin (Registered Office) C. , wo unter einer näher bezeichneten Anschrift der D. ansässig ist. Gesetzlicher Vertreter ist der in Polen ansässige Director.

24

Zu Unrecht meint das Verwaltungsgericht, die Anschrift der Klägerin sei in prozessual nicht ausreichender Weise angegeben. Richtig ist, dass nach § 82 Abs. 1 Satz 1 VwGO in der Klage der Kläger bezeichnet werden muss. Zweck der Regelung ist es, den Kläger eindeutig zu identifizieren und - insbesondere für das Gericht - erreichbar zu machen.

25

Vgl. Orloff/Riese in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, Loseblattsammlung (Stand: Februar 2016), § 82, Rn. 4.

26

Das erfordert bei einer natürlichen Person als Kläger regelmäßig die Angabe einer ladungsfähigen Anschrift.

27

BVerwG, Urteil vom 13.4.1999 - 1 C 24.97 -, NJW 1999, 2608 (2609).

28

Hier ist die Klägerin durch ihren registrierten Namen und die Anschrift des Registered Office hinreichend identifiziert und durch die Wohnanschrift des gesetzlichen Vertreters auch erreichbar.

29

Die so zulässige Klage ist aber nicht begründet. Das Verwaltungsgericht hat die Klage zu Recht abgewiesen. Die angefochtenen Steuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen deshalb nicht die Rechte der Klägerin (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

30

Die Bescheide rechtfertigen sich aus §§ 2 und 3 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) i.V.m. der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten. Zu Unrecht meint die Klägerin, die Satzung sei wegen Unbestimmtheit nichtig. Das in Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) und in Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG verankerte Rechtsstaatsprinzip begründet das Gebot hinreichender Bestimmtheit der Normen. Normative Tatbestände sind so zu fassen, dass die Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten daran ausrichten können. Welche Anforderungen an die Bestimmtheit zu stellen sind, lässt sich indes nicht generell und abstrakt festlegen, sondern hängt auch von der Eigenart des Regelungsgegenstands und dem Zweck der betroffenen Norm ab. Auch für öffentlich-rechtliche Abgaben gelten keine einheitlichen, generell- abstrakt formulierbaren Anforderungen an die hinreichende Bestimmtheit der Norm; vielmehr kommt es auch hier auf die Eigenart des geregelten Sachbereichs wie auf das Betroffensein von Grundrechten an. Für alle Abgaben gilt als allgemeiner Grundsatz, dass abgabebegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Abgabepflichtige die auf ihn entfallende Abgabe - in gewissem Umfang - vorausberechnen kann.

31

Vgl. BVerfG, Urteil vom 17.7.2003 - 2 BvL 1/99 u.a. -, BVerfGE 108, 186 (235); BVerwG, Urteil vom 27.6.2012 - 9 C 7.11 -, BVerwGE 143, Rn. 14.

32

Bei der Forderung der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast geht es somit um die hinreichende Bestimmtheit einer Abgabennorm, um ein Mindestmaß an Orientierungssicherheit, nicht aber um arithmetische Berechenbarkeit.

33

Vgl. Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 3, Rn. 246.

34

Für die Einhaltung des Gebots der Normbestimmtheit genügt es, wenn sich der Regelungstatbestand im Wege der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsregeln feststellen lässt.

35

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 8.11.2006 - 2 BvR 578, 796/02 -, BVerfGE 117, 71 (111).

36

Die Grenze einer Auslegung ist erst erreicht, wenn sie den Rahmen der Aufgabe der Rechtsanwendungsorgane, Zweifelsfragen zu klären und Auslegungsprobleme mit den herkömmlichen Mitteln juristischer Methode zu bewältigen, sprengen würde.

37

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 - 2 BvL 59/06 -, BVerfGE 127, 335 (356).

38

Unter dem so zu verstehenden Gesichtspunkt der Bestimmtheit einer Norm gibt es gegen die satzungsrechtliche Bemessungsgrundlage des § 7 Abs. 1 Satz 1 VS "Summe der von den Spielern ... zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge (Spieleraufwand)" nichts zu erinnern. Mit diesem Begriff wird jedenfalls nicht das Einspielergebnis bezeichnet, denn dies würde bedeuten, dass dann, wenn das Ergebnis des Spiels am Ende für die Spieler in einen Gesamtgewinn mündet, die Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens keine (Geld-)Beträge aufgewendet hätten, obwohl sie beständig Geld in den Apparat zur Erlangung des Spielvergnügens eingeworfen haben. Diese Auffassung verwechselt den Preis des getätigten Spiels (Aufwand abzüglich Gewinn), also die endgültige Vermögensänderung durch das Spiel, mit dem Aufwand vor dem Spiel zur Erlangung des Spielvergnügens ohne Rücksicht auf das Spielergebnis am Ende des Spiels. Von daher bezeichnet schon nach einer einfachen Wortauslegung die Wendung das, was der Spieler in den Apparat einwirft, um das Spielvergnügens zu erlangen.

39

Noch genauer ergibt eine systematische Auslegung der Satzung, dass mit dieser Wendung die Einsätze im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 der Spielverordnung i.d.F. der Bekanntmachung vom 27.1.2006 (BGBl. I S. 280) - SpielVO a.F. - gemeint sind (ebenso in § 13 Nr. 9 Satz 1 der Spielverordnung in der zur Zeit gültigen Fassung). Nach dieser Vorschrift beinhaltet das Spielgerät als Voraussetzung für die Bauartzulassung durch die Physikalisch-Technische Bundesanstalt eine Kontrolleinrichtung, die sämtliche Einsätze, Gewinne und den Kassensinhalt zeitgerecht, unmittelbar und auslesbar erfasst. Die Satzung stützt sich zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf die Ausdrücke dieser Kontrolleinrichtung, wie sich aus § 11 Abs. 3 Satz 1 VS ergibt, denn danach sind der Steueranmeldung Belege in Form von Zählwerkausdrucken beizufügen. Da nach der genannten Vorschrift der Spielverordnung nur Einsätze, Gewinne und der Kassensinhalt auslesbar erfasst werden müssen, kommen als Bemessungsgrundlage im Sinne der Vergnügungssteuersatzung nur die Einsätze in Betracht, nicht aber, wie oben bereits ausgeführt, der Kassensinhalt, aus dem sich das Einspielergebnis ergibt, oder gar die Gewinne.

40

Dass die auf diesen Zählwerkausdrucken dokumentierten Einsätze gemeint sind, ergibt sich auch aus der Regelung des § 7a VS, der die Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Fall regelt, dass die Zählwerkausdrucke die Spieleinsätze nicht dokumentieren. Das kommt nur für vor 2006 zugelassene Geräte in Betracht, die regelmäßig ab 2014 nicht mehr eingesetzt werden durften. Für diese Geräte soll das Dreieinhalbfache des Einspielergebnisses die Bemessungsgrundlage sein. Daraus ergibt sich zum einen, dass das Einspielergebnis nicht die Bemessungsgrundlage ist. Zum anderen dass die Einsätze maßgebend sein sollen, denn diese müssen seit 2006 durch die Kontrolleinrichtung aufgezeichnet werden. Die Auffassung der Klägerin, mit dem satzungsrechtlichen Begriff der Spieleinsätze sei etwas anderes als Einsätze im Sinne der Spielverordnung gemeint, geht fehl. Allenfalls ließe sich noch an - häufig ebenfalls dokumentierte - Einwurfe denken, die das in den Apparat eingeworfene Geld vor Umbuchung in den Punktespeicher bezeichnen, ab dem das Geld als Einsatz dokumentiert wird. Das ist aber schon deshalb fernliegend, weil es eine größere Entfernung zum Spiel aufweist als der Einsatz. Im Übrigen benutzt auch die Spielverordnung in der zurzeit geltenden Fassung die Begriffe Spieleinsatz und Einsatz synonym (§ 13 Nr. 1 SpielVO).

41

Die so geregelte Bemessungsgrundlage des Einsatzes ist zulässig. Der Umstand, dass durch Einwurf generierte, aber in zurückzugebendes Geld umgewandelte Punkte nicht dem Aufwand zuzurechnen sind, aber von der Kontrolleinrichtung als Einsatz dokumentiert werden, schließt ihn nicht als steuerliche Bemessungsgrundlage aus, da nur ein lockerer Bezug zum letztlich zu steuernden Vergnügungsaufwand der Spieler erforderlich ist, der trotz dieser Unschärfe besteht.

42

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 21.6.2012 - 9 B 13.12 -, juris, Rn. 5; OVG NRW, Urteil vom 23.6.2010 - 14 A 597/09 -, NRWE, Rn. 68 ff.

43

Aus dem von der Klägerin gewählten Beispiel für ein bestimmtes Gerät im Spielzeitraum vom 12. bis 26.1.2012 ergibt sich für das Fehlen eines Zusammenhangs zwischen Einsätzen und Einspielergebnis nichts. Selbstverständlich korrelieren die beiden Größen nicht für jedes Gerät in jedem gewählten Zeitraum, vielmehr kommt es beim Glücksspiel wesensbedingt dazu, dass in bestimmten Zeiträumen mehr ausgeschüttet wird als an Geld eingesetzt wird, dass also Einsätze getätigt werden, ohne dass ein Einspielergebnis erzielt wird. Wenn es keinerlei Gewinnchance gäbe, handelte es sich gar nicht um ein Glücksspiel. Deshalb kommt es gelegentlich dazu, dass in bestimmten Zeiträumen nach der Bemessungsgrundlage Einspielergebnis keine Steuer anfällt, wohl aber nach der Bemessungsgrundlage Einsatz. Wesentlich für den Zusammenhang der beiden Größen ist vielmehr, dass über längere Zeiträume ein durchschnittlicher Betrag vom eingesetzten Geld in der Kasse verbleibt, was von der Höhe her durch die Spielverordnung begrenzt

wird. Daraus ergibt sich, dass auf längere Sicht mehr Einsätze, insbesondere durch zeitlich stärkere Nutzung eines Gerätes, auch zu einem höheren Einspielergebnis führen.

44

Eine den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzende Ungleichbehandlung der Besteuerung von Geldspielgeräten gegenüber der von Spielklubs, Spielkasinos und ähnlichen Einrichtungen liegt nicht vor. Der Steuergesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Spielraum und ist in der Gestaltung hinsichtlich der Erschließung von Steuerquellen weitgehend frei. Will er eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz solange nicht verletzt, wie die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen, insbesondere finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur, beruht. Das gilt erst recht, wenn es um die Höhe der Besteuerung geht.

45

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 18.1.2016 - 14 B 1479/15 -, NRWE, Rn. 9 f., m.w.N.

46

Richtig ist, dass das Spiel in den genannten Einrichtungen nach § 5 Abs. 1 VS nach dem Spielumsatz (Differenz aus eingesetzten Spielbeträgen und Ausschüttungsbetrag) besteuert wird. Das rechtfertigt sich bereits deshalb, weil im Gegensatz zu Spielgeräten keine hinreichend manipulationssicheren Kontrolleinrichtungen zur Dokumentation der Einsätze vorhanden sind, so dass es gerechtfertigt ist, auf den Spielumsatz abzustellen. Eine Gleichbehandlung des Spiels in diesen Einrichtungen mit dem Automatenpiel hinsichtlich der Steuerhöhe ist ohnehin nicht geboten. Vielmehr rechtfertigen die unterschiedlichen Gegebenheiten von Spieleinrichtungen nach § 5 Abs. 1 VS einerseits und dem Automatenpiel andererseits, insbesondere was ihre sozialpolitische Erwünschtheit betrifft, eine unterschiedlich hohe Besteuerung.

47

Die Steuer stellt 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 Feststellungen zur Entwicklung des Bestands von Spielgeräten und Spielhallen. Diese Entwicklung 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.

48

Vgl. im Einzelnen zur Bedeutung der Bestandsentwicklung für eine behauptete Erdrosselungswirkung BVerwG, 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.

49

Das ist nicht der Fall. Im Zeitraum von 2011, dem letzten Jahr der Besteuerung nach altem Recht, bis zum 31.3.2016 existierten im Bereich der Beklagten konstant acht Spielhallen. Der Gerätebestand hat sich unwesentlich verändert. Er erreichte im Jahre 2012 mit 195 Geräten den höchsten Stand, fiel dann auf 182 im Jahre 2013 und 181 im Jahre 2014, um dann seit 2015 auf 184 und zuletzt auf 188 Geräte anzusteigen.

50

Unabhängig von diesem Bestandsentwicklungsbefund beweist auch die Preisgestaltung der Klägerin, dass die neue Steuer nicht erdrosselnd wirkt. Die Automatenaufsteller und insbesondere die Klägerin sind rechtlich 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 sind, die Vergnügungssteuerbelastung auf den Spieler überzuwälzen. Die Aufsteller werden nicht an der Berufsausübung gehindert, weil die erhobene Steuer bei entsprechender Preisgestaltung ihren Ertrag gar nicht schmälert.

51

Vgl. dazu BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 22 f.; OVG NRW, Urteil vom 24.7.2014 - 14 A 692/13 -, NRWE, Rn. 65 ff.

52

Die Klägerin hat nach ihrer Darstellung im Steuerzeitraum Geräte eingesetzt, die auf einen langfristigen durchschnittlichen Kasseneinhalt im Sinne von § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielVO a.F. zwischen 10 und 15 Euro je Stunde eingestellt waren, also weit unter den seiner Zeit erlaubten 33 Euro je Stunde. Die Klägerin hat nicht dargelegt, dass für die anderen Aufsteller im Bereich der Beklagten etwas anderes gilt und auch bei Ausschöpfung der preislichen gesetzlichen Höchstgrenze ein auskömmlicher Ertrag nicht erwirtschaftet werden könnte.

53

Im Übrigen ergibt schon eine einfache Rechnung, dass nur eine äußerst mäßige Preiserhöhung notwendig ist, um die Klägerin und die durchschnittlichen Aufsteller im Bereich der Beklagten von den Folgen der Vergnügungssteuererhöhung durch reale Abwälzung der Erhöhung auf die Spieler freizustellen.

54

Allerdings darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die vergnügungssteuerbedingt notwendige Erhöhung des Einspielergebnisses durch Einsatz profitablerer Geräte auch einen erhöhten Umsatzsteuerbetrag auf das Einspielergebnis auslöst. Für die Frage der erdrosselnden Wirkung einer Steuer ist aber in den Blick zu nehmen, ob der durchschnittlich zu erzielende Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann.

55

Vgl. BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 17.

56

Die Klägerin hat im Steuerzeitraum 2012 nach ihren Steuererklärungen ein Gesamteinspielergebnis von 213.505 Euro erzielt. Allerdings behauptet sie, dass die von ihr für das Steuerjahr 2012 erklärten Spieleraufwände nicht das Einspielergebnis im Sinne der vorherigen Bemessungsgrundlage sei. Dies sei vielmehr der niedrigere in den Zählwerkausdrucken dokumentierte Saldo 2. Das trifft indes hier nicht zu. Wie dem von der Klägerin zu den Akten gereichten Beschluss des Landgerichts Köln vom 6.1.2016 (106 Qs 46/15, Js 1175/12) auf dessen Seiten 3 f. und 7 f. zu entnehmen ist, hat die Klägerin, wie auch aus den in den Verwaltungsvorgängen enthaltenen Zählwerkausdrucken ersichtlich ist, in der Form kassiert, dass sie die Geräte jedes Mal komplett (einschließlich des Auszahlvorrats) entleert und sodann den Auszahlvorrat im Wege der Erstbefüllung wieder aufgefüllt hat. Deshalb ist der in den Zählwerkausdrucken ausgewiesene negative Betrag unter "Auszahlvorrat mehr" als Entnahme der elektronisch gezahlten Kasse hinzuzurechnen (S. 352 f. und 356 f. der Gerichtsakte). Dies ergibt dann das Einspielergebnis im Sinne der alten Bemessungsgrundlage.

57

Unter Anwendung des alten Steuerrechts hätte die Klägerin auf das so zu bestimmende Gesamteinspielergebnis von 213.505 Euro 10 % Steuer zahlen müssen, also 21.350,50 Euro. Festgesetzt auf der Basis des neuen Steuerrechts sind für 2012 55.043,39 Euro, also 33.692,89 Euro mehr als nach altem Steuerrecht.

58

Für den Fall, dass die Klägerin das Einspielergebnis 2012 von 213.505 Euro mit Geräten erzielt hat, die einen Kasseneinbehalt von 10 Euro je Stunde einbehielten, wäre mit den getätigten Einsätzen 21.350,5 Stunden gespielt worden. Wären stattdessen in dieser Spielzeit Geräte eingesetzt worden, die von den getätigten Einsätzen mindestens 11,88 Euro je Stunde einbehielten (1,88 Euro mehr), dann wäre ein Einspielergebnis von

253.643 Euro erzielt worden, also 40.138 Euro mehr. Auf diesen Mehrumsatz wäre eine Umsatzsteuer von 6.409 Euro angefallen. Mit dem zu erzielenden Einspielergebnis bei profitableren Geräten wären dann 36,11 Euro mehr erwirtschaftet worden als die Summe aus dem mit weniger profitableren Geräten tatsächlich erwirtschafteten Einspielergebnis von 213.505 Euro, der um 33.692,89 Euro höheren Vergnügungssteuer und der um 6.409 Euro höheren Umsatzsteuer (253.606,89 Euro). Die Klägerin hätte sich also 2012 bei Einsatz der genannten profitableren Geräte so gestanden, als wäre es beim alten Vergnügungssteuerrecht geblieben.

59

Für den Fall, dass die Klägerin das Einspielergebnis 2012 von 213.505 Euro mit Geräten erzielt hat, die einen Kasseninhalt von 15 Euro je Stunde einbehielten, wäre mit den getätigten Einsätzen 14.233,67 Stunden gespielt worden. Wären stattdessen in dieser Spielzeit Geräte eingesetzt worden, die von den getätigten Einsätzen mindestens 17,82 Euro je Stunde einbehielten (2,82 Euro mehr), dann wäre ebenfalls ein Einspielergebnis von 253.643 Euro erzielt worden, so dass das oben Ausgeführte gilt.

60

Somit ergibt eine einfache Rechnung, dass sich die Klägerin 2012 bei Einsatz profitablerer Geräte weit unterhalb der seiner Zeit spielverordnungsrechtlich zulässigen Höchstgrenze (33 Euro je Stunde langfristiger Kasseninhalt) von der vergnügungssteuerlichen Mehrbelastung einschließlich der damit verbundenen umsatzsteuerlichen Mehrbelastung vollständig befreien konnte. Für eine erdrosselnde Wirkung der Steuer gibt es somit keinerlei Anhaltspunkt.

61

Unabhängig davon ergibt auch eine Vergleichsrechnung auf der Basis des Jahres 2011 für alle versteuerten Geräte im Gebiet der Beklagten, dass nur eine spielverordnungsrechtlich zulässige Erhöhung der langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalte erforderlich ist, um die Steuermehrbelastung vollständig abzuwälzen. Im Jahre 2011 fielen auf der Basis des alten Steuerrechts (10 % des Einspielergebnisses) 301.239,21 Euro Geldspielgerätesteuern an. Daraus errechnet sich für 2011 eine Gesamteinspielergebnis von 3.012.392 Euro. Die folgende Vergleichsberechnung beruht auf der Annahme, dass - wie bei der Klägerin und allgemein bei Geräten der H. AG - die Unternehmen Geräte eingesetzt haben, die auf einen langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalt zwischen 10 und 15 Euro eingestellt waren. Weiter wird angenommen, dass die Steuerrechtsänderung zu einer Verdoppelung der Steuerlast führt (also eine vergnügungssteuerliche Mehrbelastung von 301.239 Euro abzudecken ist), was - wie unten noch gezeigt wird - eher zu hoch gegriffen ist. Dann berechnen sich die erforderlichen langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalte wie folgt:

62

Für den Fall, dass die Unternehmen das Gesamteinspielergebnis 2011 von 3.012.392 Euro mit Geräten erzielt haben, die einen Kasseninhalt von 10 Euro je Stunde einbehielten, wäre mit den getätigten Einsätzen 301.239 Stunden gespielt worden. Wären stattdessen in dieser Spielzeit Geräte eingesetzt worden, die von den getätigten Einsätzen mindestens 11,20 Euro je Stunde einbehielten (1,20 Euro mehr), dann wäre ein Einspielergebnis von 3.373.876 Euro erzielt worden, also 361.484 Euro mehr. Auf diesen Mehrumsatz wäre eine Umsatzsteuer von 57.715 Euro angefallen. Mit dem zu erzielenden Einspielergebnis bei profitableren Geräten wären dann 2.530 Euro mehr erwirtschaftet worden als die Summe aus dem mit weniger profitableren Geräten tatsächlich erwirtschafteten Einspielergebnis von 3.012.392 Euro, der um 301.239 Euro höheren Vergnügungssteuer und der um 57.715 Euro höheren Umsatzsteuer (3.371.346 Euro). Die Unternehmen hätten sich also - wäre die erhöhte Steuer bereits 2011 eingeführt worden - bei Einsatz der genannten profitableren Geräte so gestanden, wie sie sich nach dem damals geltenden Vergnügungssteuerrecht gestanden haben.

63

Für den Fall, dass die Unternehmen das Gesamteinspielergebnis 2011 von 3.012.392 Euro mit Geräten erzielt haben, die einen Kasseninhalt von 15 Euro je Stunde einbehielten, wäre mit den getätigten Einsätzen 200.826 Stunden gespielt worden. Wären stattdessen in dieser Spielzeit Geräte eingesetzt worden, die von den getätigten Einsätzen mindestens 16,79 Euro je Stunde einbehielten (1,79 Euro mehr), dann wäre ein Einspielergebnis von 3.371.868 Euro erzielt worden, also 359.476 Euro mehr. Auf diesen Mehrumsatz wäre eine Umsatzsteuer von 57.395 Euro angefallen. Mit dem zu erzielenden Einspielergebnis bei profitableren Geräten wären dann 842 Euro mehr erwirtschaftet worden als die Summe aus dem mit weniger profitableren Geräten tatsächlich erwirtschafteten Einspielergebnis von 3.012.392 Euro, der um 301.239 Euro höheren Vergnügungssteuer und der um 57.395 Euro höheren Umsatzsteuer (3.371.026 Euro). Die Unternehmen hätten sich also - wäre die erhöhte Steuer bereits 2011 eingeführt worden - bei Einsatz der genannten profitableren Geräte so gestanden, wie sie sich nach dem damals geltenden Vergnügungssteuerrecht gestanden haben.

64

Die Klägerin behauptet allerdings, am Markt seien Geräte mit dem erforderlichen höheren durchschnittlichen Kasseninhalt nicht erhältlich und verweist auf die Erklärung der H. AG, wonach die verfügbaren Geräte der Gesellschaft auf einen Kasseninhalt bei langfristiger Betrachtung zwischen 10 und 15 Euro eingestellt seien. Die Behauptung der Klägerin ist widerlegt, soweit sie das Einspielergebnis des Jahres 2012 mit Geräten bis zu einem Kasseninhalt von 12,62 Euro je Stunde erwirtschaftet haben sollte. Dann nämlich wäre der Einsatz von Geräten mit einem Kasseninhalt bei langfristiger Betrachtung von 15 Euro je Stunde erforderlich, um die erhöhte Vergnügungssteuer und den Umsatzsteuermehranfall abzudecken.

65

Gesamtgerätelaufzeit bei durchschnittlichem Kasseninhalt von 12,62 Euro je Stunde und Einspielergebnis von 213.505 Euro 16.917,98 Stunden. Bei Geräten mit 15 Euro je Stunde Kasseninhalt werden in dieser Zeit 253.769 Euro Einspielergebnis einbehalten, was sowohl den Vergnügungssteuermehrbetrag von 33.692,89 Euro als auch den Umsatzsteuermehrbetrag von 6.428 Euro abdeckt.

66

Das gilt erst recht, wenn auf die Verhältnisse aller Unternehmen im Jahre 2011 abgestellt wird. Dann ist die Behauptung der Klägerin widerlegt, soweit die Unternehmen das Einspielergebnis mit Geräten bis zu einem Kasseninhalt von 13,40 Euro je Stunde erwirtschaftet haben sollten. Dann nämlich wäre der Einsatz von Geräten mit einem Kasseninhalt bei langfristiger Betrachtung von 15 Euro je Stunde erforderlich, um die erhöhte Vergnügungssteuer und den Umsatzsteueranfall abzudecken.

67

Gesamtgerätelaufzeit bei durchschnittlichem Kasseninhalt von 13,40 Euro je Stunde und Einspielergebnis von 3.012.392 Euro 224.805 Stunden. Bei Geräten mit 15 Euro je Stunde Kasseninhalt werden in dieser Zeit 3.372.075 Euro Einspielergebnis einbehalten, was sowohl den Vergnügungssteuermehrbetrag von 301.239 Euro als auch den Umsatzsteuermehrbetrag von 57.428 Euro abdeckt.

68

Geräte bis 15 Euro je Stunde Kasseninhalt waren aber selbst nach dem Vortrag der Klägerin am Markt vorhanden. Dass die Klägerin das hier untersuchte Einspielergebnis im Jahre 2012 mit Geräten über 12,62 Euro je Stunde Kasseninhalt oder die Unternehmen im Bereich der Beklagten das hier untersuchte Einspielergebnis im Jahre 2011 durchschnittlich mit Geräten über 13,40 Euro je Stunde Kasseninhalt erwirtschaftet hätten, behauptet die Klägerin nicht.

69

Unabhängig davon hat der Senat keine Veranlassung, die Frage aufzuklären, ob Geräte über 15 Euro je Stunde Kasseninhalt am Markt vorhanden waren. Es ist nämlich davon auszugehen, dass bei entsprechender Nachfrage Spielautomaten auch mit höherem Kasseninhalt als 15 Euro je Stunde angeboten werden.

70

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

71

Selbst der Umstand, dass solche Geräte auf dem Markt nicht angeboten würden, wäre unerheblich. Die zulässige Höhe der Vergnügungssteuer hängt nicht davon ab, ob die Geräteindustrie sich bereitfindet, Geräte anzubieten, die auf einen dieser Steuer Rechnung tragenden, nach der Spielverordnung zulässigen Kasseneinhalt programmiert sind. Spielhallenbetreiber können sich nicht dauerhaft darauf berufen, dass solche Geräte derzeit nicht auf dem Markt sind.

72

Vgl. BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 23.

73

Solche Beschaffungsprobleme mögen die Frage der Notwendigkeit der Einräumung einer steuerlichen Übergangsfrist zur Geräteumstellung aufwerfen, können aber keine erdrosselnde Wirkung der Steuer begründen.

74

Der Einwand der Klägerin, Geräte mit einer dann erforderlichen geringeren Ausschüttung, also der erforderlichen Erhöhung des langfristigen durchschnittlichen Kasseneinhalts, würden am Markt nicht angenommen, ist widerlegt. Dass selbst zu einem Preis von durchschnittlich 17,82 Euro pro Stunde (dem oben errechneten höchstens erforderlichen Betrag) gespielt wird, ergibt sich schon daraus, dass noch im Jahre 2005 der durchschnittliche Verlust bei 21 Euro je Stunde gelegen hat.

75

Vgl. OVG NRW, Urteil vom 24.7.2014 - 14 A 692/13 -, NRWE, Rn. 80 f. m.w.N.

76

Das gilt erst recht, wenn man die oben errechneten erforderlichen Beträge für durchschnittliche Aufsteller im Jahre 2011 zwischen 11,20 und 16,79 Euro je Stunde Kasseneinhalt zugrunde legt. Wegen der Undurchsichtigkeit des realen Preises sind Spieler sogar bereit, zu höheren Preisen als dem in der Spielverordnung alter Fassung im Interesse des Spielerschutzes gedeckelten Preis von langfristig durchschnittlich 33 Euro je Spielstunde zu spielen.

77

Vgl. im Einzelnen OVG NRW, Urteil vom 24.7.2014 - 14 A 692/13 -, NRWE, Rn. 93 ff.; dazu BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 23.

78

Somit erweist sich die erhöhte Vergnügungssteuer der Beklagten sowohl nach der Methode der Bestandsentwicklung als auch nach der Methode der erforderlichen Preiserhöhung als nicht erdrosselnd.

79

Die Beklagte war auch nicht verpflichtet, eine Übergangsfrist für das Inkrafttreten der neuen Satzung einzuräumen. Allerdings kann bei einer steuerlichen Änderung, die zu einer erheblichen Steigerung des Steuerbetrags und deshalb zur Notwendigkeit des Einsatzes profitablerer Geräte führt, aus rechtsstaatlichen Gründen des Vertrauensschutzes eine Übergangsfrist zur Umstellung des Gerätebestands erforderlich sein. Zwar muss ein durchschnittlicher Unternehmer Rücklagen bilden, um sich auf etwaige Steuererhöhungen vorzubereiten. Denn die Verfassung schützt nicht die bloße Erwartung, das geltende Steuerrecht werde fortbestehen. Dem Gesetzgeber gebührt eine weitgehende Gestaltungsfreiheit in Bezug auf die Steuergesetzgebung. Dementsprechend darf der Steuerpflichtige nur bei besonderen Vertrauenstatbeständen erwarten, dass die Gesetzeslage unverändert bestehen bleibt. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Die Spielhallenbetreiber konnten hier vor Satzungsbeschluss durch den Rat oder vor der Veröffentlichung der Satzungsänderung im Dezember 2011 die mit der Änderung der Bemessungsgrundlage und den darauf bezogenen Steuersatz einhergehende Steigerung des Steuerbetrages nicht kennen. Angesichts dieser Ungewissheit war auch von einem vorausschauend handelnden Unternehmer ein vorsorglicher Austausch der Geräte, um sich auf den anstehenden Wechsel in der Bemessungsgrundlage und die damit verbundenen höheren Steuerzahlungen vorzubereiten, nicht zu erwarten. Zwar ist der Normgeber von Verfassungs wegen nicht gehalten, bei Systemwechseln stets eine Übergangsregelung vorzusehen. Er muss aber eine Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe unter Berücksichtigung aller Umstände vornehmen; hierbei darf er insbesondere die Grenze der Zumutbarkeit nicht überschreiten. Gesetzliche Regelungen können selbst dann, wenn sie - wie hier - die Freiheit der Berufswahl nicht berühren und die Berufsausübungsfreiheit in für sich genommen statthafter Weise beschränken, gegen Art. 12 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Gebot des Vertrauensschutzes gleichwohl dadurch verstoßen, dass sie eine - nach der gebotenen Abwägung erforderliche - Übergangsregelung nicht vorsehen. Eine Übergangsregelung kann insbesondere dann erforderlich sein, wenn die Beachtung neuer Berufsausübungsregelungen nicht ohne zeitaufwändige und kapitalintensive Umstellungen des Betriebsablaufs möglich ist und der Grundrechtsträger deshalb seine bislang in erlaubter Weise ausgeübte Berufstätigkeit bei unmittelbarem Inkrafttreten der Neuregelung zeitweise einstellen müsste oder aber nur zu unzumutbaren Bedingungen fortführen könnte.

80

Vgl. BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 25 f.

81

Ob im Falle einer unzumutbaren Belastung von Automatenaufstellern bei übergangsfristlosem Inkrafttreten neuen Steuerrechts die Satzung selbst eine solche Übergangsfrist vorsehen muss - mit der Folge ihrer Nichtigkeit bei Fehlen einer solchen Regelung - oder ob es ausreicht, im Einzelfall nachträglich durch Billigkeitsmaßnahmen (Stundung nach § 12 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a KAG i.V.m. § 222 der Abgabenordnung - AO -, ggfls. zinslos - § 12 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b KAG i.V.m. § 234 Abs. 2 AO -, teilweiser Erlass für bestimmte Zeiträume nach § 12 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a KAG i.V.m. § 227 AO) für zumutbare Steuerrechtsverhältnisse zu sorgen, hängt davon ab, ob im Zeitpunkt des Erlasses der Satzung feststand, dass im Regelfall eine Übergangsregelung bestimmten Ausmaßes erforderlich ist. Denn allgemeine Folgen einer verfassungsgemäßen Norm, die den normgeberischen Planvorstellungen entsprechen und die der Normgeber ersichtlich in Kauf genommen hat, vermögen eine Billigkeitsmaßnahme grundsätzlich nicht zu rechtfertigen. Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem normativen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Normgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des normativen Steuertatbestandes abhelfen. Mit verfassungsrechtlich gebotenen Billigkeitsmaßnahmen darf also nicht die Geltung der ganzen Norm unterlaufen werden. Wenn solche Maßnahmen ein derartiges Ausmaß erreichen müssten, dass sie die allgemeine Geltung der Norm aufheben, wäre die Norm als solche verfassungswidrig.

82

Vgl. BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 29.

83

Ist hingegen im Zeitpunkt des Satzungserlasses im Regelfall keine Übergangsregelung erforderlich, ist die Satzung wirksam und Unzumutbarkeiten der Regelung im Einzelfall ist durch eine Billigkeitsmaßnahme zu begegnen.

84

Hier hing die Zumutbarkeit einer übergangsfristlosen Einführung des neuen Steuerrechts im Zeitpunkt des Satzungserlasses für den Automatenaufsteller von einer Vielzahl von Faktoren ab, die von Unternehmen zu Unternehmen sehr unterschiedlich sein können. Die Zumutbarkeit hing in erster Linie von der effektiven Höhe der Steuermehrbelastung durch die Rechtsänderung ab. Diese wiederum hängt bei dem hier in Rede stehenden Wechsel der Bemessungsgrundlage vom Einspielergebnis auf den Einsatz maßgeblich davon ab, wie hoch beim einzelnen Gerät die - nach der Spielverordnung nicht mehr gesondert erfasste - Ausschüttungsquote programmiert war, die ihrerseits mit dem langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalt korrespondiert (je höher der Kasseninhalt desto geringer die Ausschüttungsquote).

85

Die Satzung geht nach ihrer Konzeption von einer Steuererhöhung um 75 % aus. Der ehemalige Steuersatz von 10 % des Einspielergebnisses ist ab dem Jahr 2012 auf 5 % des Einsatzes umgestellt worden. Gleichzeitig wurde in § 7a VS eine Berechnungsregelung für den Fall getroffen, dass zwar das Einspielergebnis, nicht aber die Einsätze dokumentiert werden. Dann soll dem Einsatz als neuer Bemessungsgrundlage das 3,5fache des Einspielergebnisses entsprechen. Dies zugrunde gelegt rechnete die Satzung mit einer realen Steuererhöhung um 75 %: Die neue Steuer beträgt nach der Umrechnungsformel $5/100 \times 35/10 \times \text{Einspielergebnis} = 175/1.000 \times \text{Einspielergebnis} = 17,5 \%$ des Einspielergebnisses gegenüber früher 10 % des Einspielergebnisses, also liegt der Formel eine Erhöhung um 75 % zugrunde.

86

In der Ratsvorlage vom 23.11.2011 zur neuen Vergnügungssteuersatzung ist ausgeführt, dass nach einer Auswertung der vorliegenden Daten aus dem Zeitraum 1.7.2010 und 30.6.2011 mit einer Steuererhöhung zwischen 86 und 109 % zu rechnen sei. In der Rückschau hat sich eher die Annahme der Umrechnungsformel des § 7a VS bestätigt, wenn man von ungefähr gleichen Einsätzen in den Jahren 2011 und 2012 ausgeht. Dann hat sich nämlich das Steueraufkommen um 76,69 % gesteigert (von 301.239,21 Euro in 2011 auf 532.253,22 Euro in 2012).

87

Eine zu erwartende Steuererhöhung zwischen 75 und 100 % ist zweifelsohne erheblich, zwingt aber als solche noch nicht zu einer generellen Übergangsregelung in Form eines zeitlich gestreckten Inkrafttretens der Satzung. Das ergibt sich aus folgenden weiteren Umständen: Wenn man unterstellt, die Automatenaufsteller hätten erst im Zeitpunkt der Veröffentlichung der Satzung im Amtsblatt der Beklagten am 20.12.2011 von der Steuerrechtsänderung erfahren und müssten sich nunmehr auf eine Verdoppelung der Vergnügungssteuerlast einstellen, so müssten sie Geräte einsetzen, die einen entsprechend höheren langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalt aufwiesen. Wie gerichtsbekannt ist und auch von der Stellungnahme der H. AG bestätigt wird, ist der durchschnittliche Stundenaufwand der Spieler (langfristiger durchschnittlicher Kasseninhalt) ständig gesunken und lag 2010 bei 10,89 Euro. Die alte Vergnügungssteuerlast war mit 10% des Einspielergebnisses im Vergleich zu anderen Kommunen sehr gemäßigt. Es musste daher bei Satzungserlass davon ausgegangen werden, dass die durchschnittlichen Automatenaufsteller im Bereich der Beklagten im Jahre 2011 Geräte mit langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalten in dieser Größenordnung, also etwa 11 Euro je Stunde, eingesetzt haben. Für den Fall, dass die Unternehmen das Gesamteinspielergebnis 2011 von 3.012.392 Euro mit Geräten erzielt haben, die diesen Kasseninhalt einbehielten, wäre mit den getätigten Einsätzen 273.853 Stunden gespielt worden. Wären stattdessen in dieser Spielzeit Geräte eingesetzt worden, die von den getätigten Einsätzen mindestens 12,31 Euro je Stunde einbehielten (1,31 Euro mehr), dann wäre ein Einspielergebnis von 3.371.130 Euro erzielt worden, also 358.738 Euro mehr. Auf diesen Mehrumsatz wäre eine Umsatzsteuer von 57.277 Euro angefallen. Mit dem zu erzielenden Einspielergebnis bei profitableren Geräten wären

dann 222 Euro mehr erwirtschaftet worden als die Summe aus dem mit weniger profitableren Geräten tatsächlich erwirtschafteten Einspielergebnis von 3.012.392 Euro, der um 301.239 Euro höheren Vergnügungssteuer und der um 57.277 Euro höheren Umsatzsteuer (3.370.908 Euro).

88

Geräte mit einem langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalt von 12,31 Euro je Stunde waren am Markt verfügbar. Das bestätigen der Vortrag der Klägerin und die Stellungnahme der H. AG, denn es sind Geräte verfügbar, die bis zu 15 Euro je Stunde eingestellt sind. Somit konnte der Satzungsgeber bei Erlass der Satzung annehmen, dass für den durchschnittlichen Automatenaufsteller ausreichend profitable Geräte am Markt verfügbar waren, um die erhöhte Steuerbelastung (Vergnügungs- und Umsatzsteuer) auf die Spieler abzuwälzen.

89

Bei Satzungserlass war daher davon auszugehen, dass im Regelfall keine besonders langwierigen Geräteumstellungen erforderlich sein würden. Lediglich dann, wenn untypischerweise Geräte mit deutlich höherem langfristigem durchschnittlichem Kasseninhalt als 11 Euro je Stunde vor der Steuerrechtsänderung im Einsatz waren (wie oben ausgeführt über 13,62 Euro je Stunde), wären zur Erwirtschaftung der doppelten Vergnügungssteuer und der erhöhten Umsatzsteuer Geräte mit einem höheren langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalt als 15 Euro je Stunde erforderlich, was möglicherweise mangels am Markt verfügbarer Geräte eine längere Beschaffungszeit nach sich gezogen hätte. Davon musste die Beklagte bei Satzungserlass aber nicht ausgehen, da - wie ausgeführt - der langfristige durchschnittliche Kasseninhalt im Jahre 2010 bei 10,89 Euro je Stunde lag.

90

Ein weiterer, die Zumutbarkeit eines übergangslosen Inkraftsetzens der Steuerrechtsänderung betriebswirtschaftlich beeinflussender Umstand ist die vertragliche Gerätebindung der Automatenaufsteller. Je länger sie an die gemieteten Geräte gebunden sind, desto langwieriger gestaltet sich der Gerätewechsel. Sollten sogar Geräte gekauft worden sein, müssten neue beschafft werden. Indes stellt sich hier das Bild schon allein bei der Klägerin als heterogen dar. Bei ihr gestalteten sich die Mietverhältnisse so, dass sie mit Vertrag vom 1.5.2008 Geräte für mindestens drei Monate mietete, aber bereits nach einem Monat berechtigt war, die Geräte zu tauschen. Erst kurz vor der hier in Rede stehenden Steuerrechtsänderung, nämlich ab dem 1.6. und 1.10.2011, verpflichtete sie sich für bestimmte Geräte zu einer Mindestmietzeit von 36 Monaten ohne Tauschrecht. Selbst bei der Klägerin schwankte also die benötigte Geräteumtauschzeit zwischen einem Monat und drei Jahren.

91

Dabei ist in Rechnung zu stellen, dass von einem durchschnittlichen Geräteaufstellunternehmer, der die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns aufbringt (§ 347 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches), zu fordern ist, sich auf Kostensteigerungen, die eine Preiserhöhung erfordern, in der Form vorzubereiten, dass ein rascher Geräte austausch sichergestellt ist. Dabei muss der Unternehmer zwischen einer langfristigeren Bindung mit möglicherweise niedrigeren Gerätebeschaffungskosten und einer kurzfristigeren, aber wohl teureren Bindung abwägen. Je langfristiger er seine Bindung anlegt, desto größer ist seine Obliegenheit, über Rücklagen eine längere "Durststrecke" überbrücken zu können. Die hier von der Klägerin zuletzt gewählte Bindung von drei Jahren, in denen keine Preiserhöhungen durch Gerätetausch möglich sind, kann daher nicht der Maßstab sein. Vielmehr muss von einem durchschnittlichen Unternehmer erwartet werden, dass er in der Lage ist, den Austausch seines Gerätebestand gegen infolge von Kostensteigerungen notwendige profitablere Geräte binnen eines Monats, keinesfalls aber länger als binnen dreier Monate, zu bewerkstelligen, wie es auch die Klägerin vor der Abrede einer dreijährigen Bindung vereinbart hat.

92

Die Beklagte konnte angesichts des Vorstehenden bei Satzungs erlass daher damit rechnen, dass ein erforderlicher Geräteumtausch rasch etwa binnen Monatsfrist, jedenfalls nicht länger als binnen dreier Monate, nach Inkrafttreten der neuen Rechtslage bewerkstelligt würde, so dass die Automaten aufsteller einen Monat, allenfalls drei Monate, ohne die notwendige Preiserhöhung zum Auffangen der Steuererhöhung überbrücken mussten, und zwar ausgehend von einer im Ausgangspunkt relativ niedrigen Steuerbelastung. Das sind aber Gegebenheiten, auf die sich ein durchschnittlicher Unternehmer als sorgfältiger ordentlicher Kaufmann etwa durch Rücklagenbildung vorbereiten muss. Der Normgeber muss nicht in Rechnung stellen, dass einen durchschnittlichen Unternehmer eine solche kurzfristige Mehrbelastung aus der Bahn wirft.

93

Andererseits war jedenfalls eine deutliche Steuererhöhung von dem niedrigen Niveau von 10% des Einspielergebnisses angezeigt. Eine übergangslose Inkraftsetzung des neuen Rechts war zwar nicht erforderlich. Hier hat sich die Beklagte lediglich an der Praxis orientiert, Steuerrechtsänderungen mit Jahresbeginn in Kraft zu setzen. Im Sinne einer bürgerfreundlichen Normsetzung wäre es angebrachter gewesen, die Normsetzung mit einem Inkrafttreten zum 1.1.2012 etwa ein Vierteljahr früher abzuschließen, um die hier in Rede stehenden Belastungen zu vermeiden. Dies hat aber noch nicht ein derartiges Gewicht, dass von einem Verstoß gegen den Schutz verfassungsrechtlich geschützten Vertrauens auf umsetzungsverträglichere Rechtsänderung gesprochen werden könnte.

94

Somit ergibt eine Gesamtabwägung zwischen der Schwere des durch die Steuerrechtsänderung bewirkten Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Steuerrechtsänderung rechtfertigenden Gründe, dass aus rechtsstaatlichen Gründen verfassungsrechtlich geschützten Vertrauens keine Übergangsregelung geboten war. Soweit entgegen dem anzunehmenden Regelfall unbillige Belastungen entstanden sein sollten (etwa Einsatz außergewöhnlich profitabler Geräte vor der Steuerrechtsänderung, was mangels Verfügbarkeit noch profitablerer Geräte am Markt einen langwierigeren Umstellungsprozess nach sich zog; außergewöhnlich lange Gerätebindungsdauer oder gekaufte Geräte), ist der betroffene Unternehmer auf Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall verwiesen, wobei dann alle Umstände dieses Einzelfalls (einschließlich erhöhter Obliegenheiten bei Eingehung erhöhter Risiken) in den Blick zu nehmen sind.

95

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 154 Abs. 2 und 155 Abs. 2 VwGO.

96

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 167 VwGO in Verbindung mit den §§ 708 Nr. 10 sowie 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO nicht vorliegen.