

# Urteil Az. 2 S 1010/12\*

VGH Baden-Württemberg

13. Dezember 2012

## Leitsätze

Zur Zulässigkeit des in einer Vergnügenssteuersatzung für das Bereithalten von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit festgesetzten Steuersatzes von 18. v. H. bezogen auf das Einspielergebnis in Form der Nettokasse.

## Tenor

- 1 Die Anträge werden abgewiesen.
- 2 Die Antragsteller tragen die Kosten des Verfahrens.
- 3 Die Revision wird nicht zugelassen.

## Tatbestand

- 4 Die Antragsteller sind Betreiber von Spielhallen auf dem Gebiet der Antragsgegnerin und wenden sich gegen die Satzung zur Änderung der Satzung über die Erhebung einer Vergnügenssteuer vom 10.5.2011.
- 5 Der Gemeinderat der Antragsgegnerin beschloss am 11.5.2010 eine neue Vergnügenssteuersatzung, nach der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nicht mehr, wie bisher, nach einem festen Steuerbetrag (Stückzahlmaßstab), sondern nach der Höhe des Einspielergebnisses besteuert werden. Zugleich beschloss er, die Verwaltung zu beauftragen, ein Jahr nach dem Inkrafttreten der neuen Satzung einen Bericht über die finanziellen und strukturellen Auswirkungen der Satzung auf Spielhallen und Gaststätten vorzulegen.
- 6 Die am 1.7.2010 in Kraft getretene Satzung enthält u. a. folgende Bestim-

\*<http://openjur.de/u/598880.html> (= openJur 2013, 15359)

mungen:

7 §2 Steuergegenstand

8 (1) Der Vergnügungssteuer unterliegen:

9 1. das Bereithalten von Spiel-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungs- und ähnlichen  
Geräten in Gastwirtschaften, Spielhallen, Vereins- und ähnlichen Räumen sowie  
an anderen der Öffentlichkeit zugänglichen Orten. Als öffentlich zugänglich gel-  
ten auch Orte, die nur gegen Entgelt gleich welcher Art oder nur von einem  
bestimmten Personenkreis betreten werden dürfen;2. ...

10 (2) Geräte im Sinne von Abs. 1 Nr. 1 sind

11 1. Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit im Sinne des §33 c der Gewerbeordnung2.  
Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit3. Billardtische, Dartspielgeräte, Tischfußball.

12 (3) ...

13 ...

14 §6 Bemessungsgrundlage

15 (1) Für Steuergegenstände nach §2 Abs. 2 Ziff. 1 wird die Steuer nach der Höhe  
des Einspielergebnisses erhoben (Wirklichkeitsmaßstab §7).(2) Für Steuergegen-  
stände nach §2 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 sowie §2 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 wird die  
Steuer nach einem festen Steuersatz nach der Anzahl der Geräte erhoben (Stück-  
zahlmaßstab §8).(3) Für Steuergegenstände nach §2 Abs. 1 Ziff. 4 und 5 wird  
die Steuer nach der Fläche des benutzten Raumes erhoben (Flächenmaßstab §9).

16 §7 Wirklichkeitsmaßstab

17 Der Steuersatz für das Bereithalten eines Spielgerätes mit Gewinnmöglichkeit  
(§2 Abs. 2 Ziff. 1) beträgt 15 v. H. je Kalendermonat des elektronisch gezählten  
Einspielergebnisses. Einspielergebnis ist die elektronisch gezählte Kasse zuzüglich  
Röhrenentnahmen, abzüglich Röhrenauffüllungen, Falschgeld, Fehlgeld, Prüftest-  
geld und gesetzlicher Umsatzsteuer (Nettokasse).

18 ...

19 §10 Steueranmeldung bei Geldspielgeräten, Festsetzung

20 (1) Der/die Steuerschuldner/in hat der Stadt Freiburg i. Br. - Stadtkämmerei  
- für Geräte mit Gewinnmöglichkeit (§2 Abs. 2 Ziff. 1) für jeden Kalender-  
monat eine unterschriebene Steueranmeldung abzugeben, in der die Steuer für  
den Steueranmeldezeitraum selbst zu berechnen ist (Steueranmeldung nach §150

Abs. 1 Satz 3 Abgabenordnung). Die Steueranmeldung ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum 10. Kalendertag des übernächsten Monats nach dem Anmeldemonat einzureichen. In der Steueranmeldung sind für jedes einzelne Gerät mit Gewinnmöglichkeit getrennt nach Aufstellort (mit Angabe der Gerätenamen, Geräteummern, laufenden Nummern und Daten der Zählwerkausdrucke) die monatlich festgestellten Einspielergebnisse aufzuführen und die Steuer zu berechnen. Die Zählwerksdaten sind mindestens einmal im Kalendermonat auszulesen. Die Steueranmeldung hat lückenlos an den Auslesezeitpunkt (Tag und Uhrzeit des Ausdrucks) des letzten Auslesetages der Anmeldung für den Vormonat anzuschließen. Ein negatives Einspielergebnis ist mit dem Wert 0,00 anzusetzen. (2) ...

- 21 Mit der vom Gemeinderat der Antragsgegnerin am 10.5.2011 beschlossenen und am 1.7.2011 in Kraft getretenen Änderungssatzung wird §7 S. 1 der Satzung vom 11.5.2010 geändert und der Steuersatz für das Bereithalten eines Spielgeräts mit Gewinnmöglichkeit auf 18 v. H. je Kalendermonat des elektronisch gezählten Einspielergebnisses erhöht.
- 22 Die Antragsteller haben am 9.5.2012 einen Normenkontrollantrag gestellt. Sie machen geltend, die Erhöhung des Steuersatzes von 15 v. H. auf 18 v. H. der Nettokasse sei treuwidrig. Vor dem Erlass der Satzung vom 11.5.2010 habe die Antragsgegnerin zu einer Diskussionsrunde geladen, die am 25.2.2010 stattgefunden habe. Von den Vertretern der Antragsgegnerin sei dabei geäußert worden, dass die Stadt spätestens ein Jahr nach dem Erlass der Satzung die finanziellen Auswirkungen auf die Automatenaufsteller überprüfen werde. Eine solche Überprüfung sei entgegen dieser Zusage vor dem Erlass der Satzung vom 10.5.2011 nicht durchgeführt worden. Ein solches Vorgehen sei mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht vereinbar. Die Antragsgegnerin mache auch kein Hehl daraus, dass sie mit der Erhöhung des Steuersatzes das Ziel verfolge, die Zahl der Spielhallen und Automaten einzudämmen. Die Änderungssatzung verstoße zudem gegen das Verbot der Erhebung von Erdrosselungssteuern. Eine Steuer dürfe keine solche Höhe erreichen, dass es einem Gewerbetreibenden unmöglich gemacht werde, sein durch Art. 12 GG geschütztes Gewerbe mit Gewinn auszuüben, wobei in die betriebswirtschaftliche Berechnung sowohl ein angemessener Unternehmerlohn als auch eine angemessene Kapitalverzinsung einzuberechnen seien. Nach einer von der deutschen Automatenwirtschaft in Auftrag gegebenen Studie der KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die auf den Zahlen des Jahres 2009 beruhe, hätten bereits 8,82 % der Bruttokasse bzw. 10,05 % der Nettokasse eine erdrosselnde Wirkung, da sie es dem Automatenaufsteller unmöglich mache, die Vergnügungssteuer auf die Spieler abzuwälzen. Selbst bei Zugrundelegung regionaler Unterschiede liege auf der Hand, dass ein Vergnügungssteuersatz von 18 % der Nettokasse, wie ihn die Antragsgegnerin beschlossen habe, erdrosselnde Wirkung habe. Die angefochtene Satzung sei auch deshalb nichtig, weil eine Vergnügungssteuer, die nicht mehr nach dem früher üblichen Stückzahlmaßstab, sondern nach dem Einspielergebnis erhoben werde, mit der bundesrechtlichen Mehrwertsteuer gleichartig sei und ihre Erhe-

bung deshalb sowohl gegen Art. 105 Abs. 2a GG als auch gegen die Richtlinie 2006/112 EG verstoße. Die Satzung der Antragsgegnerin verletze ferner den Gleichheitssatz des Art. 3 GG. Eine Bestimmung, zu welchem Zeitpunkt das Einspielergebnis abgelesen werden müsse, fehle in der Satzung. Da eine negative Bemessungsgrundlage in der Satzung nicht vorgesehen sei, könne sich ein Automatenaufsteller deshalb durch zeitliche Verschiebungen Vorteile verschaffen, nämlich dann, wenn er erkenne, dass ein Gerät zu einem bestimmten Zeitpunkt ein negatives Ergebnis aufweise, und er die Ablesung in einem solchen Fall solange verzögere, bis ein Nullstand erreicht sei. Durch die Definition der Bezugsgröße der elektronisch gezählten Kasse würden ferner einzelne Aufsteller benachteiligt, wenn an einem Geldspielgerät mehr Geld gewechselt werde als an anderen Geräten. Auch fehle es insoweit an einem Bezug zum Aufwand des Spielers. Zu beanstanden sei weiter, dass nach der Satzung vergleichbare Vergnügungen wie das Platzen von Wetten in Spiel- und Wettbüros nicht besteuert würden. Bedenken gegen die Höhe des Steuersatzes bestünden auch deshalb, weil Automatenaufsteller, die Automaten in Gaststätten betrieben, und die Betreiber von Spielhallen gleich behandelt würden, obwohl die Kostenstrukturen völlig andere seien.

- 23 Die Antragsteller beantragen,
- 24 die Satzung der Antragsgegnerin zur Änderung der Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer vom 10. Mai 2011 für unwirksam zu erklären.
- 25 Die Antragsgegnerin beantragt,
- 26 die Anträge abzuweisen.
- 27 Sie erwidert: Die Erhebung einer Vergnügungssteuer auf Spielgeräte mit einem bestimmten Anteil am Nettospielergebnis verstoße nicht gegen das Verbot der Gleichartigkeit mit Bundessteuern gemäß Art. 105 Abs. 2a GG und §9 Abs. 4 KAG, da dieses Verbot nicht die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern erfasse. Zu diesen Steuern gehöre eine Automatensteuer auch dann, wenn sich die Steuer nach dem Einspielergebnis bemesse. Die Erhöhung des Steuersatzes von 15 % auf 18 % sei nicht treuwidrig. Verbindliche Zusagen oder Versprechungen über die Höhe des Steuersatzes seien von ihren Mitarbeitern nicht gemacht worden. Die Entscheidungskompetenz liege im Übrigen nicht bei der Verwaltung, sondern beim Gemeinderat, worauf bei dem von den Antragstellern genannten Informationsgespräch vom 25.2.2010 mehrfach hingewiesen worden sei. Das Vertrauen auf den Fortbestand einer Rechtsnorm werde nicht geschützt. Im vorliegenden Fall gelte nichts anderes. Insbesondere folge aus dem der Verwaltung erteilten Auftrag, ein Jahr nach dem Satzungsbeschluss über die finanziellen und strukturellen Auswirkungen der neuen Satzung zu berichten, keine rechtliche Bindung, den Steuersatz zumindest bis zur Vorlage dieses Berichts nicht zu erhöhen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben liege auch nicht darin, dass mit einer Steuer eine Lenkungsabsicht

verfolgt werde. Die Bekämpfung und Eindämmung der Spielsucht sei ein zulässiger Lenkungszweck. Ein Steuersatz von 18 % verletze nicht die Berufsfreiheit der Antragsteller. Eine erdrossende Wirkung sei nicht ersichtlich. Seit der Einführung des Steuersatzes von 15 % sei die Zahl der Automatenaufsteller, die Zahl der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit sowie die Zahl der Spielhallen konstant geblieben. Die Erhöhung des Steuersatzes auf 18 % habe daran nichts geändert. Auf die Ausführungen in der von den Antragstellern angeführten Studie komme es deshalb nicht an. Bei der Studie handle es sich zudem um eine bloße Umfrage unter Automatenaufstellern, die nicht repräsentativ sei. Die angefochtene Satzung verstoße ferner nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Eine einfachgesetzliche oder verfassungsrechtliche Bestimmung, die es einer Gemeinde gebiete, beim Erlass einer Steuersatzung Datenmaterial dazu zu sammeln und in einem Abwägungsprozess zu gewichten, bestehe nicht. Die Auswirkungen auf die betroffenen Betriebe seien im Übrigen berücksichtigt worden. Die in der Satzung gewählte Bezugsgröße verstoße nicht deshalb gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil moderne Automaten eine Geldwechselfunktion besäßen. Geldwechsel sei ein summenmäßig neutraler Vorgang, da dabei gleichzeitig eine Röhrenentnahme sowie eine Röhrenauffüllung stattfinde. Besteuert werde der Spielaufwand des Spielers. Ein Verstoß gegen Art. 3 GG sei deshalb auch nicht darin zu erkennen, dass der Steuersatz einheitlich für Geräte in Spielhallen und Gaststätten gelte. Einen Verstoß gegen Art. 3 GG stelle es ferner nicht dar, dass von der Satzung Einsätze in Spiel- und Wettbüros nicht erfasst würden. Das Fehlen einer Bestimmung in der Satzung, die den Zeitpunkt für die Ablesung des Einspielergebnisses festlege, könne im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nicht gerügt werden, da sich der Einwand nicht gegen den in §7 der Satzung geregelten Steuersatz, sondern gegen das in §10 geregelte Steueranmeldeverfahren richte. Die Rüge greife zudem auch in der Sache nicht durch. Darin, dass die Satzung aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität keinen bestimmten Zeitpunkt für das Ablesen des monatlichen Einspielergebnisses vorschreibe, könne eine unzulässige Ungleichbehandlung nicht gesehen werden. Die Rüge, dass die Satzung gegen Unionsrecht verstoße, richte sich gegen die Art der Besteuerung und sei daher gemäß §47 Abs. 2 S. 1 VwGO verfristet. Sie sei auch sachlich unbegründet.

- 28 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Akten der Antragsgewerkin sowie die Schriftsätze der Beteiligten Bezug genommen.

## Gründe

- 29 Die Anträge sind zulässig, aber unbegründet.
- 30 I.
- 31 Die Anträge sind zulässig. Bei der angefochtenen Satzung handelt es sich um eine

im Rang unter dem Landesgesetz stehende Rechtsvorschrift im Sinne des §47 Abs. 1 Nr. 2 VwGO in Verbindung mit §4 des baden-württembergischen Gesetzes zur Ausführung der Verwaltungsgerichtsordnung. Die Antragsteller können als Betreiber von Spielhallen, in denen sich unter die Satzung fallende Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit befinden, geltend machen, durch die Satzung sowie deren behördlichen Vollzug unmittelbar in ihren Rechten verletzt zu sein, und besitzen daher die erforderliche Antragsbefugnis (§47 Abs. 2 S. 1 VwGO). Die Anträge sind ferner fristgerecht gestellt.

- 32 Die am 20.11.2012 beschlossene und am 1.1.2013 in Kraft tretende erneute Änderung der Vergnügungssteuersatzung, mit welcher der Steuersatz auf nunmehr 22 v. H. erhöht werden soll, lässt das Rechtsschutzbedürfnis für die begehrte Nichtigerklärung der Satzung vom 10.5.2011 nicht entfallen, da sich die Höhe der von den Antragstellern in der Zeit vom 1.7.2011 bis 31.12.2012 zu bezahlenden Vergnügungssteuern weiterhin nach §7 der Vergnügungssteuersatzung in ihrer Fassung durch die Satzung vom 10.5.2011 richtet.
- 33 II.
- 34 Die Anträge haben jedoch in der Sache keinen Erfolg. Die angefochtene Satzung vom 10.5.2011 verstößt entgegen der Ansicht der Antragsteller nicht gegen höherrangiges Recht.
- 35 1. Die Antragsteller begründen ihre Anträge in erster Linie damit, dass die Erhöhung des Steuersatzes von 15 v. H. auf 18 v. H. des Einspielergebnisses in Form der Nettokasse treuwidrig sei, da die Antragsgegnerin vor dem Erlass der Satzung vom 11.5.2010 angekündigt habe, dass sie spätestens ein Jahr nach dem Erlass der Satzung die finanziellen Auswirkungen auf die Automatenaufsteller überprüfen werde. Eine solche Überprüfung sei aber vor dem Erlass der Satzung vom 10.5.2011 nicht erfolgt.
- 36 Der Einwand ist unbegründet. Eine einfachgesetzliche oder verfassungsrechtliche Bestimmung, die die Gemeinde dazu verpflichtete, vor dem Erlass einer Steuersatzung die davon berührten Interessen der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen und sie mit ihren eigenen gemeindlichen Interessen abzuwägen, besteht nicht. Die Erhöhung des Steuersatzes kann unter den im vorliegenden Fall gegebenen Umständen auch nicht als treuwidrig angesehen werden.
- 37 a) Nach §9 Abs. 4 KAG können die Gemeinden örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, nicht jedoch Steuern, die vom Land erhoben werden oder den Stadt- und Landkreisen vorbehalten sind. Der Landesgesetzgeber hat damit einen Teil der ihm gemäß Art. 105 Abs. 2a GG zustehenden Gesetzgebungskompetenz für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, an die Gemeinden weitergegeben und den Gemeinden insoweit ein prinzipielles Steuerfindungsrecht eingeräumt.

Mit diesem Recht ist die Befugnis der Gemeinden verbunden, sich selbst eigene Steuerquellen zu erschließen. Die Befugnis steht unter den sich aus §9 Abs. 4 KAG ergebenden Vorbehalten. Bei ihrer Ausübung haben die Gemeinden ferner die aus verfassungsrechtlichen und anderen höherrangigen Vorschriften folgenden Grenzen für die Erhebung von Steuern und anderen Abgaben zu beachten. Innerhalb des so gezogenen Rahmens ist es aber der einzelnen Gemeinde überlassen, ob und gegebenenfalls welche örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuern sie zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben möchte sowie den jeweiligen Steuersatz und damit die Höhe der Steuer nach ihrem Ermessen zu bestimmen.

- 38 Die Erhöhung des in der Satzung der Antragsgegnerin festgesetzten Steuersatzes ist danach nicht deshalb zu beanstanden, weil die Antragsgegnerin es unterlassen hat, vor der Beschlussfassung die mit einem solchen Steuersatz verbundenen Auswirkungen auf die Aufsteller von Geldspielgeräten zu ermitteln. Die in einer gemeindlichen Steuersatzung festgesetzten Steuersätze müssen sich hinsichtlich ihrer Höhe nicht daran messen lassen, wie die kommunale Willensbildung zustande gekommen ist. Auf die Erwägungen und Beweggründe des Satzungsgebers kommt es deshalb bei der Beurteilung ihrer Rechtmäßigkeit nicht an. Soweit im Zusammenhang mit §9 Abs. 4 KAG von einem „Besteuerungsermessen“ der Gemeinden gesprochen wird, ist damit lediglich gemeint, dass die Gemeinden hinsichtlich der Erhebung einer Steuer sowie der Höhe des Steuersatzes eine weitreichende Gestaltungsfreiheit haben, bei deren Ausübung vor allem kommunal- und finanzpolitische Überlegungen eine Rolle spielen. Eine einfachgesetzliche oder verfassungsrechtliche Bestimmung, die die Gemeinde dazu verpflichtete, vor dem Erlass einer Steuersatzung die davon berührten Interessen der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen und sie mit ihren eigenen gemeindlichen Interessen abzuwägen, besteht nicht (VGH Bad.-Württ., NK-Urt. v. 11.7.2012 - 2 S 2995/11 - Juris; ebenso OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23.6.2010 - 14 A 597/09 - DVBl 2010, 1255; OVG Niedersachsen, Beschl. v. 8.11.2010 - 9 LA 199/09 - NordÖR 2011, 79; OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 23.8.2011 - 4 L 323/09 - KStZ 2012, 31).
- 39 b) Die Erhöhung des Steuersatzes kann unter den im vorliegenden Fall gegebenen Umständen auch nicht als treuwidrig angesehen werden.

40

Über die Höhe des Steuersatzes entscheidet nicht die Verwaltung, sondern allein der Gemeinderat als das zuständige Rechtssetzungsorgan. Die von den Antragstellern behaupteten Erklärungen, die seitens der Verwaltung der Antragsgegnerin vor dem Erlass der Satzung vom 11.5.2010 abgegeben worden sein sollen, sind schon aus diesem Grund nicht in der Lage, ein Vertrauen der Antragsteller darauf zu begründen, dass es bei dem einmal festgelegten Steuersatz in der Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin bleiben wird.

- 41 Der zusammen mit dem Satzungsbeschluss vom 11.5.2010 gefasste Beschluss des Gemeinderats, mit dem die Verwaltung beauftragt wurde, ein Jahr nach dem

Inkrafttreten der neuen Satzung einen Bericht über die finanziellen und strukturellen Auswirkungen der Satzung auf Spielhallen und Gaststätten vorzulegen, vermag ein solches Vertrauen ebenfalls nicht zu stützen. Einem guten Politikstil hätte es zwar besser entsprochen, wenn der Gemeinderat der Antragsgegnerin zunächst den erbetenen Bericht der Verwaltung abgewartet und erst dann über eine Erhöhung des Steuersatzes befunden hätte. Die Antragsteller hatten jedoch keine Gewähr dafür, dass der erbetene Bericht die Auswirkungen der neuen Satzung auf Spielhallen und Gaststätten als so dramatisch schildern würde, dass sich Überlegungen über eine Erhöhung des Steuersatzes von vornherein erübrigten. Aufgrund des Beschlusses konnten die Antragsteller deshalb allenfalls darauf vertrauen, dass es bis zum Ablauf des genannten Jahres bei dem in der Satzung vom 11.5.2010 festgelegten Steuersatz bleiben werde. Da die Änderungssatzung erst zum 1.7.2011 in Kraft getreten ist, wurde ein Vertrauen darauf jedoch nicht enttäuscht.

- 42 2. Soweit die Antragsteller in diesem Zusammenhang weiter rügen, dass die Antragsgegnerin mit der Erhöhung des Steuersatzes das Ziel verfolge, die Zahl der Spielhallen und Automaten einzudämmen, wird von ihnen übersehen, dass der Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Besteuerungsgegenstands sowie der Höhe des Steuersatzes auch weitere Ziele verfolgen darf (vgl. §3 Abs. 1 Satz 1 AO). In der Rechtsprechung ist dementsprechend geklärt, dass die Gemeinden mit der Spielautomatensteuer auch außerfiskalische Lenkungsziele verfolgen dürfen, solange sie sich damit nicht in Widerspruch zur Rechtsordnung im Übrigen setzen (BVerwG, Urt. v. 13.4.2005 - 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218; Urt. vom 22.12.1999 - 11 C 9.99 - BVerwGE 110, 248).
- 43 Die Bekämpfung und Eindämmung der Spielsucht ist danach ein zulässiges Lenkungsziel. Nach dem gegenwärtigen Stand der Forschung steht fest, dass Glücksspiele zu einem krankhaftem Suchtverhalten führen können. Ein solches Verhalten kann zu schwerwiegenden Folgen nicht nur für den Betroffenen selbst führen, sondern auch für seine Familie und die mit den Folgekosten belastete Gemeinschaft. Bei der Bekämpfung und Eindämmung der Spielsucht handelt es sich deshalb um ein besonders wichtiges Gemeinwohlziel (BVerfG, Beschl. v. 3.9.2009 - 1 BvR 2384/08 - NVwZ 2010, 313; Urt. v. 28.3.2006 - 1 BvR 1054/01 - BVerfGE 115, 276). Dies gilt auch oder gerade für die Verfolgung dieses Ziels durch eine Eindämmung der Zahl der in Spielhallen und Gaststätten aufgestellten Geldspielgeräte. Denn die meisten Spieler mit problematischem oder pathologischem Spielverhalten spielen nach derzeitigem Erkenntnisstand an Automaten, die nach den Vorschriften der Gewerbeordnung betrieben werden dürfen (BVerfG, Beschl. v. 3.9.2009, aaO; Urt. v. 28.3.2006, aaO).
- 44 3. Der Einwand der Antragsteller, die Änderungssatzung verstoße gegen das Verbot der Erhebung von Erdrosselungssteuern, ist ebenfalls unbegründet.
- 45 a) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. u. a. BVerfG, Beschl. v. 1.3.1997 - 2 BvR 1599/89 -

NVwZ 1997, 573; BVerwG, Urt. v. 22.12.1999 - 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237; BVerwG, Beschl. v. 7.1.1998 - 8 B 228.97 - NVwZ-RR 1998, 672) verstößt die Erhebung einer Vergnügungssteuer gegen Art. 12 GG, wenn die Steuerbelastung es für sich genommen unmöglich macht, im Gebiet der steuererhebenden Körperschaft den Beruf des Spielautomatenbetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen, und die Steuer damit in diesem Sinn „erdrosselnd“ wirkt. Den Maßstab bildet dabei ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet, da die negativen Betriebsergebnisse nur eines Unternehmens nicht zu der Annahme zwingen, die Erhöhung der Vergnügungssteuer sei allgemein geeignet, dem Betrieb von Spielautomaten im Satzungsgebiet die wirtschaftliche Grundlage zu entziehen. Entscheidend ist somit, ob der durchschnittlich von den Aufstellern von Spielgeräten erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrags für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann (BVerwG, Urt. v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 - BVerwGE 135, 367).

- 46 a) Der von den Antragstellern geltend gemachte Verstoß gegen Art. 105 Abs. 2a GG liegt nicht vor. Wie das Bundesverfassungsgericht mehrfach entschieden hat, verstößt eine landesrechtliche Regelung der örtlichen Vergnügungssteuer für Spielgeräte, für die der Landesgesetzgeber das ausschließliche Gesetzgebungsrecht hat, nicht gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG, da dieses Verbot nicht die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern erfasst, selbst wenn diese dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern (BVerfG, Beschl. v. 23.3.1976 - 2 BvL 11/75 - BVerfGE 42, 38; Beschl. v. 4.6.1975 - 2 BvR 824/74 - BVerfGE 40, 56). Zu den herkömmlichen Steuern in diesem Sinne gehören die bei Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes am 1.1.1970 üblicherweise bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die nach der erkennbaren Vorstellung des Verfassungsverstößers mit bundesrechtlich geregelten Steuern nicht gleichartig sind. Die Vergnügungssteuer zählt zu diesen Steuern. Auch sie gilt demnach als nicht mit bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG (BVerwG, Urt. v. 22.12.1999 - 11 CN 3.99 - NVwZ 2000, 933).
- 47 b) Eine Verletzung von Unionsrecht kann ebenfalls nicht festgestellt werden. Die Satzung der Antragsgegnerin verstößt insbesondere nicht gegen die Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, die am 1.1.2007 in Kraft getreten ist und die 6. Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abgelöst hat.
- 48 Nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG hindert die Richtlinie unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen,

sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist. Die Vergnügungssteuer in der Form der Spielautomatensteuer wäre danach als „Abgabe auf Spiele“ allenfalls dann unzulässig, wenn sie den Charakter von Umsatzsteuern hätte. Das ist jedoch, wie das Bundesverwaltungsgericht wiederholt entschieden hat, nicht der Fall (BVerwG, Urt. v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 - BVerwGE 135, 367; Beschl. v. 21.3.1997 - 8 B 51.97 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 30 S. 21 f.; Urt. v. 22.12.1999 - 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237 zu der mit Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG übereinstimmenden Regelung in Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG).

- 49 Die Frage, ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch beeinträchtigt, dass sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belastet (EuGH, Urt. v. 31.3.1992 - Rs. C-200/90 - Slg. 1992 I-2217 zu Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG). Das ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs immer dann der Fall, wenn Steuern, Abgaben und Gebühren die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen. Die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind: Allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.
- 50 Ob die Vergnügungssteuer das Merkmal der Proportionalität erfüllt, kann dahinstehen. Jedenfalls fehlen der Vergnügungssteuer die weiteren den Charakter der Mehrwertsteuer bestimmenden Merkmale. Insbesondere ist weder der Steuerpflichtige noch der Steuerschuldner zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass nur ein einstufiger Vorgang vorliege wie bei einem Verkauf unmittelbar durch den Erzeuger. Abgesehen davon, dass dieser Vorsteuerabzugsberechtigter ist, ist die Vergnügungssteuer strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug angelegt. Sie wird darüber hinaus nicht allgemein, sondern nur für Geld- und Unterhaltungsspielgeräte sowie sonstige Vergnügungen in einer Gemeinde erhoben (BVerwG, Urt. v. 10.12.2009, aaO; OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23.6.2010 - 14 A 597/09 - Juris).
- 51 Der von den Antragstellern genannte Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 21.9.2012 - 3 K 104/11 - (DStR 2012, 2005) rechtfertigt keine andere Beurteilung. Mit dem Beschluss hat das Finanzgericht dem Europäischen Gericht-

shof die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG dahingehend auszulegen ist, dass Mehrwertsteuer und nationale Sonderabgabe auf Glücksspiele nur alternativ und nicht kumulativ erhoben werden dürfen. Das Finanzgericht ist selbst nicht dieser Meinung. Zu der Vorlage hat es sich aber deshalb veranlasst gesehen, weil der Generalanwalt Bot in seinen Schlussanträgen in der beim Europäischen Gerichtshof anhängigen Rechtssache C-58/09 „Leo-Libera“ ausgeführt habe, dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeit hätten, jedes Glücksspiel entweder einer Sonderabgabe oder der Mehrwertsteuer zu unterwerfen (Schlussanträge des Generalanwalts Bot vom 11.3.2010, Rn. 43 und 44).

- 52 Die so begründeten Auslegungszweifel vermag der Senat nicht zu teilen. Wie erwähnt, stellt Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG ausdrücklich klar, dass die Richtlinie - unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften - einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, Abgaben auf (u. a.) Spiele und Wetten beizubehalten, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Die Frage, ob Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG dahingehend auszulegen ist, dass Mehrwertsteuer und nationale Sonderabgabe auf Glücksspiele nur alternativ und nicht kumulativ erhoben werden dürfen, ist danach zweifelsfrei zu verneinen. Ausgeschlossen sind nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG vielmehr nur solche (zusätzlichen) Abgaben, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. In dem in der Rechtssache C-58/09 ergangenen Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 10.6.2010 haben die Überlegungen des Generalanwalts dementsprechend auch keinen Niederschlag gefunden.
- 53 c) Die Satzung der Antragsgegnerin verstößt auch nicht gegen Art. 3 GG.
- 54 aa) Die Vergnügungssteuer in Form der Spielgerätesteuern knüpft an die gewerbliche Veranstaltung von Automaten- und Spielgerätespielen an. Steuerschuldner ist der Veranstalter des Vergnügens. Eigentliches Steuergut ist gleichwohl der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers, weil die Vergnügungssteuer darauf abzielt, die mit der Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten. Damit ist der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer. Der Gesetzgeber ist aber von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Wählt er statt des Wirklichkeitsmaßstabs einen Ersatz- oder Wahrscheinlichkeitsmaßstab, so ist er allerdings auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht, weil ein anderer Maßstab mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre. Der Ersatz- oder Wahrscheinlichkeitsmaßstab einer Spielgerätesteuern muss deshalb einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des Spielers aufweisen, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich macht. Der von der Antragsgegnerin gewählte Maßstab des Einspielergebnisses genügt diesen Voraussetzungen (BVerfG, Beschl. v. 4.2.2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1).

- 55 Als Einspielergebnis gilt nach §7 S. 2 der Satzung der Antragsgegnerin die elektronisch gezählte Kasse zuzüglich Röhrenentnahmen, abzüglich Röhrenauffüllungen, Falschgeld, Fehlgeld, Prüftestgeld und gesetzlicher Umsatzsteuer (Nettokasse). Auch gegen diese Regelung bestehen keine Bedenken, da der Inhalt der Nettokasse das widerspiegelt, was die Spieler durch die eingeworfenen Spieleinsätze für ihr Spielvergnügen investiert, also „aufgewendet“ haben. Der Aufwand der einzelnen Spieler, um dessen Besteuerung es bei der als Aufwandsteuer erhobenen Spielgerätesteuern geht, wird so hinreichend wirklichkeitsgerecht erfasst (ebenso zu dem Begriff der Bruttokasse, der sich von dem Begriff der Nettokasse nur insoweit unterscheidet, als die gesetzliche Umsatzsteuer nicht abgezogen wird: OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 23.8.2011 - 4 L 323/09 - KStZ 2012, 31; OVG HessVGH, Urt. v. 13.1.2010 - 5 A 1794/09 - ZKF 2010, 142; OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 10.8.2009 - 2 LB 38/08 - Juris). Die von den Antragstellern genannte Möglichkeit, dass Geldspielgeräte zum Geldwechseln verwendet werden und das Einspielergebnis dadurch gewissermaßen verfälscht wird, ändert daran nichts, da diese Möglichkeit sich statistisch gleichmäßig auf alle Geldspielgeräte verteilt. Für eine Benachteiligung einzelner Aufsteller ist daher nichts zu erkennen. Auch der zumindest lockere Bezug des Steuermaßstabs zu dem Vergnügungsaufwand des Spielers bleibt gewahrt.
- 56 bb) Die Behauptung der Antragsteller, in der Satzung werde nicht geregelt, zu welchem Zeitpunkt das Einspielergebnis abgelesen werden müsse, trifft in dieser Form nicht zu. Nach §10 Abs. 1 der Satzung hat der Steuerschuldner für Geräte mit Gewinnmöglichkeit für jeden Kalendermonat eine unterschriebene Steueranmeldung abzugeben, in der die Steuer für den Steueranmeldezeitraum selbst zu berechnen ist. In der Steueranmeldung sind für jedes einzelne Gerät mit Gewinnmöglichkeit getrennt nach Aufstellort die monatlich festgestellten Einspielergebnisse aufzuführen und die Steuer zu berechnen. Die Zählwerksdaten sind mindestens einmal im Kalendermonat auszulesen. Die Steueranmeldung hat lückenlos an den Auslesezeitpunkt des letzten Auslesetags der Anmeldung für den Vormonat anzuschließen.
- 57 Nach dieser Regelung ist es allerdings dem Aufsteller eines Geldspielgeräts bis zu einem gewissen Grad gestattet, den Auslesezeitpunkt selbst zu bestimmen. Wie den Antragstellern zuzugeben ist und auch von der Antragsgegnerin eingeräumt wird, steht den Aufstellern damit insoweit die Möglichkeit offen, in Fällen, in denen ein Gerät zu einem bestimmten Zeitpunkt ein negatives Ergebnis aufweist, den Versuch zu unternehmen, sich durch ein Hinauszögern des Ablesens Vorteile zu verschaffen. Diese Möglichkeit ist jedoch eng begrenzt. Sie steht ferner allen Aufstellern gleichermaßen offen. Ob der Versuch Erfolg hat, hängt zudem von Zufälligkeiten ab und ist aus diesem Grund unsicher. Ein Verstoß gegen Art. 3 GG ist daher auch insoweit zu verneinen.
- 58 cc) Die Satzung der Antragsgegnerin ist auch nicht deshalb zu beanstanden, weil sie bei der Besteuerung von Geldspielgeräten nicht danach unterscheidet, ob das Gerät in einer Spielhalle oder an einem sonstigen Ort aufgestellt ist. Eine

nach Art. 3 Abs. 1 GG unzulässige Gleichbehandlung bedeutete dies nur dann, wenn damit Ungleiches nicht seiner Eigenart entsprechend verschieden behandelt würde (vgl. BVerfG, Urt. v. 16.3.2004 - 1 BvR 1778/01 - BVerfGE 110, 141, 167). Das ist jedoch nicht der Fall. Ob Geldspielgeräte in Spielhallen intensiver benutzt werden und dementsprechend ein höheres Einspielergebnis erzielen als Geldspielgeräte an anderen Aufstellungsorten, kann dabei dahinstehen, da sich bei dem hier in Rede stehenden Ersatzmaßstab nach dem Einspielergebnis eine geringere Spielintensität mit der Folge eines geringeren Spieleraufwands oder Einspielergebnisses in einer entsprechend geringeren Steuer niederschlägt. Es handelt sich deshalb bei Spielgeräten in Spielhallen und solchen an anderen Aufstellungsorten nicht um wesentlich ungleiche Sachverhalte, die ungleich behandelt werden müssten (OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 23.8.2011, aaO). Die angeblichen Unterschiede in den Kostenstrukturen ändern daran nichts (OVG NRW, Urt. v. 23.6.2010, aaO). Die von den Antragstellern in diesem Zusammenhang genannte „Aufstellprämie“ von 50 % (der Nettokasse), die von den Automatenaufstellern an den Gastwirt abgegeben werden müssen, kann im Übrigen nicht als unveränderlich angesehen werden. Die Höhe dieser Prämie ist vielmehr eine Frage der Vertragsgestaltung im Einzelfall.

- 59 dd) Ein Verstoß gegen Art. 3 GG kann schließlich auch nicht darin gesehen werden, dass nach der Satzung der Antragsgegnerin sowohl in ihrer ursprünglichen als auch in ihrer derzeit noch geltenden Fassung das Platzieren von Wetten in Spiel- und Wettbüros nicht ebenfalls besteuert wird, da keine vergleichbaren Sachverhalte vorliegen.
- 60 Das gilt unabhängig von der Frage, ob das Betreiben eines Spiel- und Wettbüros nach dem bis zum 30.6.2012 geltenden Glücksspielsstaatsvertrag und nach dem am 1.7.2012 in Kraft getretenen Ersten Glücksspielsänderungsstaatsvertrag als rechtmäßig zu erachten ist (vgl. dazu VGH Bad.-Württ., Beschl. v. 31.8.2011 - 6 S 1695/11 - ESVGH 62, 70 und Beschl. v. 19.11.2012 - 6 S 342/12 - Juris). Denn jedenfalls sind die für die Glücksspielaufsicht zuständigen Behörden bisher davon ausgegangen, dass das Betreiben eines privaten Spiel- und Wettbüros rechtswidrig ist, und sind deshalb gegen deren Betreiber regelmäßig mit Untersagungsverfügungen eingeschritten. Diese Unterschiede rechtfertigen eine unterschiedliche Besteuerung.
- 61 Die Kostenentscheidung beruht auf den §§154 Abs. 1, 159 S. 1 VwGO.
- 62 Die in §132 Abs. 2 VwGO genannten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.
- 63 Beschluss
- 64 Der Streitwert für das Normenkontrollverfahren wird auf 135.000 (15.000 je Antragsteller) festgesetzt (§52 Abs. 3 GKG).

65 Der Beschluss ist unanfechtbar.