

Vergnügungssteuer, Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit, Gleichartigkeit mit Umsatzsteuer, erdrosselnde Wirkung, Berufsfreiheit

GG Art. 3 Abs. 1, 12, 14, 105 Abs. 2a; VwGO § 47; RL 2006/112/EG Art. 401

- 1. Eine Vergnügungssteuer auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit, die dem herkömmlichen Bild der örtlichen Automatensteuer entspricht, ist der bundesrechtlichen Umsatzsteuer regelmäßig nicht gleichartig und daher mit Art. 105 Abs. 2a GG und unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar.**
- 2. Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, sind ohne Einfluss auf die Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz.**
- 3. Bei der Frage, ob ein Steuersatz erdrosselnde Wirkung hat, kommt der Entwicklung der Anzahl der Aufstellbetriebe und der aufgestellten Spielgeräte in der Gemeinde als maßgebliches Erhebungsgebiet seit Erlass der Vergnügungssteuersatzung indizielle Bedeutung zu.**
- 4. Zur erdrosselnden Wirkung einer Vergnügungssteuer in Höhe von 20 v.H. auf die elektronisch gezahlte Bruttokasse (hier verneint).**

VGH Mannheim, Urteil vom 20.07.2017 - 2 S 1671/16-

Der Ast., ein gewerbl. Automatenaufsteller, wendet sich gegen die Neufassung der Satzung der Ag'in über die Erhebung einer Vergnügungssteuer (Vergnügungssteuersatzung - VStS). Nach der neuen VStS werden Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nicht mehr, wie bisher, nach einem festen Steuerbetrag (Stückzahlmaßstab), sondern nach der Höhe des Einspielergebnisses (elektronisch festgehaltene Bruttokasse) mit einem Steuersatz von 20 % besteuert. Der Ast. hat einen Normenkontrollantrag gestellt.

Aus den Gründen:

25.I. Der Normenkontrollantrag ist zulässig.

26. Die Rechtswegzuständigkeit des erkennenden VGH ist im Hinblick auf die angegriffenen Teile der VStS gegeben. Nach § 47 Abs. 1 VwGO entscheidet der VGH „im Rahmen seiner Gerichtsbarkeit“ über die Gültigkeit der dort genannten Rechtsvorschriften. Es muss sich um Verfahren handeln, für die der Verwaltungsgerichtsweg i.S.v. § 40 VwGO eröffnet ist. Insoweit ist hierfür zu prüfen, ob sich aus der Anwendung der angegriffenen Rechtsvorschrift Rechtsstreitigkeiten ergeben können, für die der Verwaltungsrechtsweg gegeben ist (BVerwG, Beschl. v. 27.07.1995 - 7 NB 1.95 -, NVwZ 1996, 63; VGH Bad.-Württ., Urt. v. 25.06.2003 - 4 S 1999/02 -, ESVGH 53, 555, juris; Beschl. v. 29.07.1968 - 1760/65 -, NJW 1968, 2076; Beschl. v. 07.12.1988 - 4 S 3038/87 -, VB 1 BW 1989, 302, 303; Kopp/Schenke, VwGO, 23. Aufl., § 47 Rn. 17; Schmidt, in: Eyermann, VwGO, § 47 Rn. 32; Ziekow, in: Sodan/Ziekow, VwGO, § 47 Rn. 43). Der Zweck dieser gesetzl. Einschränkung ist darin zu sehen, dass der VGH nicht eine Rechtsvorschrift mit allgemein verbindlicher Wirkung (§ 47 Abs. 5 S. 2 VwGO) für ungültig erklären können soll, wenn für Rechtsstreitigkeiten aus der Anwendung derselben die Gerichte anderer Gerichtsbarkeiten zuständig sind (VGH Bad.-Württ., Beschl. v. 29.07. 1968 -1 760/65 -, NJW 1968, 2076). So folgt aus der öffentl.-rechtl. Natur der angefochtenen Satzung allein noch nicht die Rechtswegzuständigkeit des VGH nach § 47 VwGO (VGH Bad.-Württ., Urt. v. 25.06.2003 - 4 S 1999/02 -, ESVGH 53, 555, juris) und besagt diese öffentl.-rechtl. Natur allein noch nicht, dass die aus der Anwendung der Satzung entstehenden Rechtsstreitigkeiten öffentl.-rechtl. Natur sind, wie sich etwa an Bußgeldbescheiden zeigt. Diese können auch dann nur vor den ordentl. Gerichten angefochten werden (vgl. § 68 Abs. 1 OWiG), wenn sie sich auf verordnungs- oder satzungsrechtl. Regelungen über Ordnungswidrigkeiten stützen und die Regelungen von Stellen der öffentl. Verwaltung mit Außenwirkung erlassen wurden (vgl. BVerwG, Beschl. v. 27.07.1995 - 7 NB 1.95 -, NVwZ 1996, 63; VGH Bad.-Württ., Urt. v. 14.12.2011 - 3 S 2611/09 juris Rn. 23). Dementsprechend unterfällt die Ordnungswidrigkeitenvorschrift des § 11 VStS nicht der Gerichtsbarkeit des VGH und wurde daher vom Ast. von der Anfechtung auch zutreffend ausgenommen. Dagegen unterfallen die sonstigen Vorschriften der VStS der Ag'in als kommunalabgabenrechtl. Regelungen dem Verwaltungsrechtsweg i.S.d. § 40 Abs. 1 S. 1 VwGO.

27. Der Antrag ist statthaft, denn bei der angefochtenen Satzung handelt es sich um eine im Rang unter dem Landesgesetz stehende Rechtsvorschrift i.S.d. § 47 Abs. 1 Nr. 2 VwGO i.V.m. § 4 AGVwGO BW.

28. Der Ast. besitzt auch die erforderl. Antragsbefugnis (§ 47 Abs. 2 S. 1 VwGO), denn als Aufsteller von unter die Satzung fallenden Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit kann er geltend machen, durch die Satzung sowie deren behördl. Vollzug, insb. als Steuerschuldner nach § 4 Abs. 1 S. 1 VStS und als Steuererklärungspflichtiger nach § 10 VStS, unmittelbar in seinen Rechten verletzt zu sein.

29. Der Antrag wurde fristgerecht am 30.08.2016, nämlich innerhalb der Jahresfrist des § 47 Abs. 2 S. 1 VwGO ab Bekanntmachung der Satzung am 01.12.2015 gestellt.

30. § 47 Abs. 3 VwGO steht der Überprüfung nicht entgegen, weil das Landesrecht keine ausschließl. landesverfassungsgerichtl. Zuständigkeit normiert hat. Vielmehr geht § 49 Abs. 1 VerfGHG von der Konkurrenz von landesverfassungsgerichtl. (Art. 68 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 LV) und verwaltungsgerichtl. Normenkontrolle aus (Senatsurt. v. 28.01.2016 - 2 S 1019/15 -, juris Rn. 45 und v. 11.06.2015 - 2 S 2555/13 -, juris Rn. 104).

31. II. Der Normenkontrollantrag ist aber unbegründet. Die angefochtene Satzung v. 20.10.2015 verstößt entgegen der Ansicht des Ast. nicht gegen höherrangiges Recht.

32. 1. Die Ag'in besitzt nach Art. 105 Abs. 2a GG i.V.m. § 9 Abs. 4 KAG die Kompetenz zum Erlass der streitgegenständl. VStS. Nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtl. Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzl. geregelten Steuern gleichartig sind. Hieran anknüpfend regelt § 9 Abs. 4 KAG, dass die Gemeinden örtl. Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben können, solange und soweit die nicht bundesgesetzl. geregelten Steuern gleichartig sind, jedoch nicht Steuern, die vom Land erhoben werden oder den Stadtkreisen und Landkreisen vorbehalten sind.

33. Entgegen der Auffassung des Ast. handelt es sich bei der von der Ag'in erhobenen Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte um eine örtl. Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG i.V.m. § 9 Abs. 4 KAG. Ob eine als Vergnügungssteuer erhobene Abgabe eine örtl. Aufwandsteuer ist und die Länder nach Art. 105 Abs. 2a GG bzw. die Gemeinden nach § 9 Abs. 4 KAG dafür die Gesetzgebungs- bzw. Satzungscompetenz haben, die Steuer also nicht das Gleichartigkeitsgebot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG verletzt, bestimmt sich nicht nach ihrer Bezeichnung, sondern nach ihrem Steuertatbestand, ihrem Steuermaßstab und ihren wirtschaftl. Auswirkungen, wobei für die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen nach dem Grundgesetz maßgebend auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts abzustellen ist (BVerwG Urt. v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 BVerwGE 135, 367, juris Rn. 16 m.w.N.). Aufwandsteuern i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG sollen die in der Einkommensverwendung für den persönl. Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftl. Leistungsfähigkeit abschöpfen. Sie sollen die Leistungsfähigkeit des Spielers, der sich an den Geldspielautomaten vergnügt, treffen und werden entsprechend dem herkömml. Bild der Vergnügungssteuer bei dem Veranstalter des Vergnügens, also indirekt, erhoben. Ob der Landesgesetzgeber - hier der Ortsgesetzgeber, dem gem. § 9 Abs. 4 KAG die Besteuerungskompetenz übertragen wurde - sich mit dem Erlass eines Steuergesetzes - hier: Satzung - im Rahmen der Kompetenzgrundlage des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG hält, hängt

allein vom Charakter der geschaffenen Steuer ab (Senatsurt. v. 11.06.2015 - 2 S 2555/13 juris Rn. 121).

34. Nach diesen Grundsätzen stellt die von der Ag'in auf Geldspielgeräte erhobene Vergnügungssteuer eine Aufwandsteuer „im klassischen Sinne“ dar. Nach § 2 Abs. 1 VStS unterliegt der Betrieb von Spielgeräten, die an öffentl. zugängl. Orten (z.B. in Spielhallen, Gaststätten, Kantinen, Vereinsräumen) zur Benutzung gegen Entgelt bereitgehalten werden, der Vergnügungssteuer. Die Steuer für den in § 2 Abs. 1 VStS bezeichneten Aufwand beträgt gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 VStS 20 v.H. der elektronisch gezahlten Bruttokasse. In § 4 Abs. 1 VStS ist geregelt, dass der Geräteaufsteller der Steuerschuldner ist. Die von der Ag'in erhobene Vergnügungssteuer ist damit entsprechend dem herkömml. Bild der örtl. Automatensteuer konzipiert, die die Leistungsfähigkeit des Spielers, der sich an den Spielautomaten vergnügt, treffen soll und indirekt bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben wird (vgl. auch BVerfG Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1, juris Rn. 45 ff. = GewArch 2009, 301 ff. m.w.N.). Steuergut ist der von einzelnen Spielern für das Spielvergnügen erbrachte Aufwand als Indiz seiner wirtschaftl. Leistungsfähigkeit, die an das Halten eines Gegenstandes oder an einen tatsächl. oder rechtl. Zustand anknüpft (vgl. BVerfG, Beschl. v. 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 -, BVerfGE 65, 325). Dementsprechend wird sie für Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben, die der Einkommensverwendung, dem privaten Aufwand, und nicht der Einkommenserzielung dienen (vgl. Senatsurteil v. 11.06.2015 - 2 S 2555/13 -, juris Rn. 110 unter Bezugnahme auf BVerwG Urt. v. 11.07.2012 - 9 CN 1.11 -, BVerwGE 143,301). Für die Behauptung des Ast., der Satzungsgeber ziele allein darauf ab, einen Teil des Gewinns des Aufstellers „abzuschöpfen“, und bediene sich gleichsam in missbräuchl. Art und Weise einer nur so bezeichneten Aufwandsteuer, die in Wahrheit eine „Spielgerätesteuer“ und damit umsatzsteuergleich sei, gibt es keine greifbaren Anhaltspunkte. Zwar ist davon auszugehen, dass, wenn der zu besteuerte Aufwand ausgabengleich ist, d.h. er in der Entrichtung eines Geldbetrages besteht, was bei Anknüpfung einer Aufwandsteuer an den Gebrauch - wie bei der Spielgerätesteuer - regelmäßig der Fall ist, sich der Aufwand aus Sicht des Geräteaufstellers als Umsatz niederschlägt. Dies ändert aber nichts daran, dass Steuergegenstand (§ 2 VStS) und Bemessungsgrundlage (§ 6 VStS) unmittelbar an den Spieleraufwand anknüpfen, der in dem vom Spieler jeweils eingeworfenen Betrag zum Ausdruck kommt. Die Bemessung der Steuer auf der Grundlage des Entgelteinsatzes ist dann aber der sich aufdrängende, an der Wirklichkeit orientierte Maßstab, der mit dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit am ehesten vereinbar ist (siehe BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 BVerfGE 123,1 = GewArch 2009, 301 ff.).

35. Will der Satzungsgeber eine Steuer - wie vorliegend - als Aufwandsteuer ausgestalten, die ihren Merkmalen nach einer solchen entsprechen kann, verliert er außerdem die Kompetenz zu ihrem Erlass nicht dadurch, dass sich einzelne Regelungselemente als verfassungswidrig erweisen. Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insb. ihrer Vereinbarkeit

mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, wozu auch die vom Ast. behauptete Erdrosselungswirkung gehört, sind ohne Einfluss auf die Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz. Denn die Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten grds. keine Aussage zu diesen materiellen Fragen (stRspr, vgl. BVerfG Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 <16 f.> = GewArch 2009, 301 ff; Beschl. v. 03.09.2009 - 1 BvR 2384/08 - juris Rn. 17 sowie BVerwG Urt. v. 13.04. 2005 - 10 C 5.04 -, BVerwGE 123, 218 <219> = GewArch 2005, 332 ff, v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 -, BVerwGE 135, 367, juris Rn. 18 und v. 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, juris Rn. 11 = GewArch 2016, 194 ff; Senatsurt. v. 13.12.2012 - 2 S 1010/12 -, juris Rn. 48; OVG Rhld.-Pf., Urt. v. 24.03.2014 - 6 C 11322/13 juris Rn. 30; Nds. OVG, Urt. v. 30.11.2016 - 9 KN 88/15 -, juris Rn. 22 und v. 28.11.2016 - 9 KN 76/15 - juris Rn. 20; OVG NRW, Beschl. v. 15.07.2016 - 14 A 1149/16 -, juris Rn. 7; Sächs. OVG, Urt. v. 06.05.2015 - 5 A 439/12 -, juris Rn. 50 ff; s.a. FG Bremen, Urt. v. 20.02.2014 - 2 K 84/13 (1) -, juris Rn. 76 ff).

36. Der Charakter der Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer wird zudem nicht dadurch berührt, dass - jedenfalls nach Auffassung des Ast. - weder eine „echte“ noch eine kalkulatorische Abwälzbarkeit besteht und es sich deshalb um eine direkte Unternehmenssteuer in Form einer „verkappten“ Umsatzsteuer handle. Denn die Abwälzbarkeit der beim Automatenaufsteller erhobenen Steuer auf die Spieler ist zwar Bedingung ihrer materiellen Verfassungsmäßigkeit, aber kein ihren Charakter prägendes Wesensmerkmal (vgl. BVerfG Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1, juris Rn 53 = GewArch 2009, 301 ff).

37. Der Charakter der Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer wird schließl. auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass mit ihr ein Lenkungszweck verfolgt wird. Denn ob die Vergnügungssteuer auch hinsichtl. dieser Frage in ihrer konkreten Ausgestaltung den verfassungsrechtl. Anforderungen entspricht, ist für die Begründung der Gesetzgebungskompetenz unerhebl. (so ausdrückl. FG Bremen, Urt. v. 20.02.2014 - 2 K 84/13 (1) -, juris Rn. 82).

38. Eine auf der Grundlage von Art. 105 Abs. 2a GG i.V.m. § 9 Abs. 4 KAG beruhende VStS verstößt nach der ständigen Senatsrspr. auch nicht gegen das vom Ast. ins Feld geführte unionsrechtl. Gleichartigkeitsverbot (vgl. Senatsurt. v. 13.12.2012 - 2 S 1010/12 -, juris Rn. 52). Sie verstößt insb. nicht gegen die RL 2006/112/EG v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, die am 01.01.2007 in Kraft getreten ist und die 6. RL 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abgelöst hat. Nach Art. 401 der RL 2006/112/EG hindert die RL 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. Für die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte kann der Charakter einer Umsatzsteuer indes zweifelsfrei verneint werden, weil sie schon strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug angelegt ist und darüber hinaus nicht allgemein, sondern nur für Geld- und Unterhaltungsspielgeräte sowie sonstige Vergnügungen in einer Gemeinde erhoben wird. Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der MwStRL gibt nichts dafür her, dass dann, wenn MwSt auf Glücksspiele erhoben wird, keine sonstige Abgabe nach Art. 401 MwStRL erhoben werden darf (BVerwG Urt. v. 19.08.2013 - 9 BN 1.13 - juris Rn. 11 und v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 -, BVerwGE 135, 367, juris Rn. 33-37; Beschl. v. 21.03.1997 - 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 RL 2006/112/EG übereinstimmenden Regelung in Art. 33 der RL 77/388/EWG). Die Frage, ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer i.S.d. Art. 401 der RL 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 MwSt vergleichbaren Art und Weise belastet (EuGH, Urt. v. 31.03.1992 - Rs. C-200/90 - Slg. 1992 I-2217 zu Art. 33 der RL 77/388/EWG). Das ist nach der Rspr. des EuGH immer dann der Fall, wenn Steuern, Abgaben und Gebühren die wesentl. Merkmale der MwSt aufweisen. Die wesentl. Merkmale der MwSt 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 einschließl. 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 letztl. vom Verbraucher getragen wird (vgl. etwa EuGH, Urt. v. 29.04.2004 - C-308/01 -, Slg. 2004, I-4802, Rn. 33; Urt. v. 09.03.2000 - C-437/97 -, Slg. 2000, I-1189, Rn. 22). Ob die Vergnügungssteuer das Merkmal der Proportionalität erfüllt, kann dahinstehen. Jedenfalls fehlen der Vergnügungssteuer die weiteren den Charakter der MwSt bestimmenden Merkmale. Insb. 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 vorsteuerabzugsberechtigt 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 - 9 C 12.08 -, BVerwGE 135, 367; OVG NRW, Urt. v. 23.06.2010 - 14 A 597/09 juris). Vor diesem Hintergrund verstößt die erhobene

Vergnügungssteuer auch nicht gegen die RL 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der RL 92/12/EWG (ABl. EG Nr. L 9/12; davor: RL 92/12/EWG des Rates v. 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl. EG Nr. L 76/1). Denn diese RL betrifft ebenso wie ihre Vorgängerin (die RL 92/12/EWG) nur die Besteuerung bestimmter Waren und erlaubt daneben ausdrückl. die Besteuerung von Dienstleistungen, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt (Art. 1 Abs. 3 Buchst. b RL 2008/118/EG Art. 3 Abs. 3 S. 2 RL 92/12/EW). Die Ag'in besteuert mit ihrer VStS jedoch keine Waren oder Dienstleistungen, sondern, wie ausgeführt, den Vergnügungsaufwand der Spieler. Selbst wenn die Vergnügungssteuer der Ag'in als eine Steuer auf Dienstleistungen angesehen würde, erhebt sie die Vergnügungssteuer nicht allgemein auf den Waren- und Dienstleistungsverkehr, sondern nur für die Nutzung von Geld- und Unterhaltungsspielgeräten und sonstigen Vergnügungen in ihrem Gebiet, so dass die Vergnügungssteuer keine umsatzbezogene Steuer ist (vgl. BVerwG, Beschl. v. 26.01.2010 - 9 B 40.09 - juris Rn. 6 f.; OVG NRW, Beschl. v. 20.08.2014 - 14 A 1353/14 -, juris Rn. 3-7; Sächs. OVG, Urt. v. 06.05.2015 - 5 A 439/12 -, juris Rn. 53).

39.2. Der Einwand des Ast., die Änderungssatzung verstoße gegen das Verbot der Erhebung von Erdrosselungssteuern, ist ebenfalls unbegründet. Einschlägig ist hierbei allein das Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und nicht die vom Ast. ebenfalls angeführte Eigentumsfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG). Steuerl. Vorschriften sind dann an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz deutl. erkennen lassen. Diese Voraussetzungen sind für die Vergnügungssteuer anerkannt (stRspr, vgl. BVerfG Beschl. v. 01.04.1971 - 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, 8 <26 f.> und Kammerbeschl. v. 03.05.2001 - 1 BvR 624/00 -, NVwZ 2001, 1264; BVerwG, Urt. v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 -, BVerfGE 135, 367, juris Rn. 44). Die Eigentumsgarantie hingegen schützt nicht vor Preiserhöhungen infolge von neuen oder erhöhten Steuern. Die Erwartung, dass ein Unternehmen auch in der Zukunft rentabel betrieben werden kann, fällt nicht in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG (BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 1748/99, 905/00 -, BVerfGE 110, 274 <290>; BVerwG, Urt. v. 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, juris Rn. 15 = GewArch 2016, 194 ff.; Nds. OVG, Urt. v. 28.11.2016 - 9 KN 76/15 -, juris Rn. 42). Das gilt jedenfalls für eine auf Abwälzung angelegte indirekte Steuer wie die Vergnügungssteuer (anders für die Einkommen- und Gewerbesteuer: BVerfG Beschl. v. 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99 -, BVerfGE 115,97 <110 ff.>).

40. Nach der Rspr. des BVerfG und des BVerwG (vgl. u.a. BVerfG, Beschl. v. 01.03.1997 - 2 BvR 1599/89 -, NVwZ 1997, 573; BVerwG, Urt. v. 22.12.1999 - 11 CN 1.99 -, BVerfGE 110, 237; Beschl. v. 07.01.1998 - 8 B 228.97 -, NVwZ-RR 1998, 672) verstößt die Erhebung einer Vergnügungssteuer gegen Art. 12 GG, wenn die Steuerbelastung es für sich genommen

unmögl. macht, im Gebiet der steuererhebenden Körperschaft den Beruf des Spielautomatenbetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftl. Grundlage der Lebensführung zu machen, und die Steuer damit in diesem Sinn „erdrosselnd“ wirkt. Eine erdrosselnde Wirkung der Höhe einer Steuer ist anzunehmen, wenn sie dem einer Steuer zukommenden Zweck, Einnahmen zu erzielen, geradezu zuwiderliefe, indem sie ersichtl. darauf abzielte, die Erfüllung des Steuertatbestandes praktisch unmögl. zu machen [vgl. OVG Rhld.-Pf., Urt. v. 14.03.2014 - 6 C 11322/13 -, juris Rn. 32 und v. 14.05.2013 - 6 C 11221/12 -, NVwZ-RR 2013, 898 (899) m.w.N.], wenn also die steuerl. Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindl. Verhaltensregel nahekommt und die Finanzierungsfunktion der Steuer durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird (vgl. BVerfG, Kammerbeschl. v. 15.01.2014 - 1 BvR 1656/09 - juris Rn. 49). Den Maßstab bildet dabei ein durchschnittl. Betreiber im Gemeindegebiet. Da Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftl. Betriebsführung gewährleistet (stRspr, vgl. BVerwG Urt. v. 13.04.2005 - 10 C 5.04 -, BVerwGE 123, 218 <236> = GewArch 2005, 332 ff, v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 -, BVerwGE 135, 367, juris Rn. 44 und v. 14.10.2015 - 9 C 22.14 - juris Rn. 17 = GewArch 2016, 194 ff.; ebenso wohl BFH, Beschl. v. 19.02.2010 - II B 122/09 -, juris Rn. 38; ferner FG Bln-Brbg, Urt. v. 07.07.2015 - 6 K 6070/12 - juris Rn. 64), ist daher zu ermitteln, ob der durchschnittl. von den Aufstellern von Spielgeräten erzielte Bruttoumsatz die durchschnittl. Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließl. eines angemessenen Betrags für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann (BVerwG, Urt. v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 -, BVerwGE 135, 367 und v. 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, juris Rn. 17 = GewArch 2016, 194 ff.). Hierbei ist, soweit es - wie vorliegend - um den Beruf des Spielgerätebetreibers geht, zu beachten, dass dessen unternehmerischer Entscheidungsspielraum und die Möglichkeit der Abwälzbarkeit der Steuer auf den Kunden eingengt ist (vgl. etwa BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 <36> = GewArch 2009, 301 ff. sowie FG Bln-Brbg, Urt. v. 07.07.2015 - 6 K 6070/12 -, juris Rn. 62 ff). Ihn treffen neben der Vergnügungssteuer nicht nur weitere Steuern wie die Umsatz-, Gewerbe- und u.U. die Körperschaftssteuer, vielmehr bestehen gerade für diese Unternehmensbranche umfangreiche gewerbe- und glücksspielrechtl. Beschränkungen (vgl. etwa Oebbecke, Der Gemeindehaushalt 2015, 1 und Sodan/Kluckert, GewArch 2013, 177, jeweils m.w.N.; vgl. allgemein zum sog. additiven Grundrechtseingriff BVerfG, Beschl. v. 27.03.2012 - 2 BvR 2258/09 -, BVerfGE 130, 372 <392> m.w.N.), worauf der Ast. auch hingewiesen hat. Dies begrenzt einerseits die Möglichkeiten, eine höhere Abgabenbelastung betriebswirtschaftl. auszugleichen. Andererseits können hieraus besondere, von der kommunalen Steuer unabhängige strukturelle wirtschaftl. Rahmenbedingungen erwachsen. Nur Ersteres muss die Ausgestaltung einer berufsregelnden kommunalen Steuer berücksichtigen. Die Gemeinde ist daher bspw. nicht gehalten, den Betrieb einer Spielhalle an einem hierfür ungeeigneten Standort durch die Absenkung oder Nichterhebung von Steuern erst zu ermöglichen (BVerwG, Urt. v. 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, juris Rn. 18 = GewArch 2016, 194 ff.).

41. Für die Berechnung sind die Ergebnisse einer kostensparenden marktgerechten Betriebsführung zugrunde zu legen. Die Kosten sind deshalb daraufhin zu untersuchen, ob sie in der Regel erforderl. sind. Das schließt es aus, Geldspielgeräte in die Berechnung einzubeziehen, die von vornherein, auch unabhängig von der Vergnügungssteuer, unwirtschaftl. sind und daher geeignet sein könnten, den durchschnittl. Ertrag zu mindern. Die negativen Betriebsergebnisse nur eines Unternehmens (vgl. BVerwG, Beschl. v. 19.08.2013 - 9 BN 1.13 -, juris Rn. 7) zwingen insoweit nicht zu der Annahme, die Erhöhung der Vergnügungssteuer sei allgemein geeignet, dem Betrieb von Spielautomaten im Satzungsgebiet die wirtschaftl. Grundlage zu entziehen (BVerwG Urt. v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 - juris Rn. 44 ff).

42. Dabei kann die erdrosselnde Wirkung eines Steuersatzes nicht nur auf der Grundlage betriebswirtschaftl. und steuerl. Daten von Unternehmen im Geltungsbereich der VStS beurteilt werden. Vielmehr kommt auch der Entwicklung der Anzahl der entsprechenden Betriebe in der Gemeinde als maßgeblichem Erhebungsgebiet und der aufgestellten Spielgeräte seit Erlass der VStS indizielle Bedeutung zu (BVerwG Beschl. v. 26.10.2011 - 9 B 16.11 -, NVwZ-RR 2012, 38, Juris Rn. 7). Die Erhebung einer Spielgerätesteuer hat nach den genannten Grundsätzen nur dann erdrosselnde Wirkung, wenn sie den aus der Ausübung des Berufs eines Spielgeräteaustellers erzielten Gewinn so weit mindert, dass nicht nur einzelne Unternehmer sich zur Aufgabe ihres bisherigen Berufs veranlasst sehen, sondern die gesamte Branche bedroht ist. Läge eine erdrosselnde Wirkung vor, müsste deshalb eine Tendenz zum Absterben der gesamten Branche erkennbar werden, indem die schwächeren Anbieter aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es kommt auf den Einzelfall an, ob ein solches Indiz auch ohne Hinzutreten weiterer Erkenntnisse über die Ertragslage einzelner Betriebe hinreichend sichere Rückschlüsse auf eine fehlende erdrosselnde Wirkung zulassen kann. Denn die Frage, wie breit die Datenbasis sein muss, um repräsentative Aussagen treffen zu können, lässt sich nicht allgemein beantworten, sondern hängt von den konkreten Gegebenheiten im Satzungsgebiet ab (vgl. BVerwG, Beschl. v. 26.10.2011 - 9 B 16.11 -, NVwZ-RR 2012, 38, juris Rn. 7).

43. Nach diesen Maßstäben entfaltet die Vergnügungssteuer der Ag'in keine erdrosselnde Wirkung. Der Vergnügungssteuersatz von 20 v.H. der Bruttokasse macht es dem durchschnittl. Spielautomatenaufsteller im Satzungsgebiet nicht unmögl., den gewählten Beruf des Aufstellers von Spielautomaten ganz oder teilweise zur wirtschaftl. Grundlage seiner Lebensführung zu machen. Für eine Entwicklung in Richtung auf das Absterben einer gesamten Branche ist im vorliegenden Fall nichts zu erkennen. Die neue VStS der Ag'in, nach der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nicht mehr, wie bisher, nach dem Stückzahlmaßstab, sondern nach der Höhe des Einspielergebnisses besteuert werden, ist am 01.01.2016 in Kraft getreten. Nach den - vom Ast. nicht substantiiert bestrittenen - Angaben der Ag'in wurden

seitdem weder Spielhallen geschlossen noch hat sich die Zahl der Spielgeräte signifikant reduziert. Nach der von der Ag'in in der mündl. Verhandlung vor dem Senat übergebenen Liste (Stand 19.07.2017) und ihren ergänzenden Erläuterungen hierzu gibt es im Satzungsgebiet mehr als eineinhalb Jahre nach Inkrafttreten der Satzungsneufassung unverändert sechs Spielhallen an vier Standorten. Der Bestand an Spielgeräten hat sich gegenüber 2016 zwar um drei Geräte verringert, der Kämmerer der Ag'in hat aber, ohne dass der Ast. dem entgegengetreten wäre, angegeben, es bestehe Interesse an der Aufstellung weiterer Geldspielgeräte. Die Ag'in könne den Anträgen aber nicht stattgeben. Dafür, dass andere Aufsteller im Gebiet der Ag'in identische finanzielle Probleme hätten wie der Ast., gibt es unter Berücksichtigung der nicht bestrittenen Angaben der Ag'in keine Anhaltspunkte, da alle anderen Aufsteller im Satzungsgebiet die quartalsmäßig festgesetzte Vergnügungssteuer vollständig und ohne Widerspruch zu erheben bezahlt haben, was ein wichtiges Indiz dafür darstellt, dass sie nicht unter Liquiditätsproblemen leiden. Entgegen der Behauptung des Ast. handelt es sich ausweisl. der Liste auch nicht nur um überregionale Großanbieter, die Verluste ohne größere Schwierigkeiten ausgleichen könnten, sondern auch um regionale Aufsteller mit nur wenigen Geräten. Soweit der Ast. weiterhin geltend macht, auch seine Konkurrenten arbeiteten defizitär, und behauptet, im Erhebungsgebiet ließen sich keine hohen Gewinne erzielen, sah der Senat sich nicht veranlasst, dem im Wege der Amtsaufklärung weiter nachzugehen und Beweis durch Zeugenvernehmung und Sachverständigengutachten zu erheben, denn ihm ist es mögl., anhand der vorliegenden Indizien ohne weitere Beweiserhebung hinreichend sichere Rückschlüsse auf die fehlende erdrosselnde Wirkung des Vergnügungssteuersatzes zu ziehen. Die Möglichkeit der Erzielung „hoher Gewinne“ ist im Zusammenhang mit der erdrosselnden Wirkung der Vergnügungssteuer ohnehin nicht maßgeblich.

44. Da es auf das (negative) Betriebsergebnis nur eines Spielgerätebetreibers im Satzungsgebiet nicht ankommt, sind die eigenen Aufstellungen des Ast. zu den Einnahmen und Ausgaben nur seines Unternehmens nicht geeignet, die erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer im Satzungsgebiet der Ag'in zu belegen. Diesbezügl. sieht der Senat schon mangels Entscheidungserheblichkeit eine weitere Beweiserhebung durch Sachverständigengutachten nicht als erforderl. an. Die Aufstellungen wären - auch unter Berücksichtigung der ergänzenden Angaben des Ast. in der mündl. Verhandlung vor dem Senat - im Übrigen aber auch kein Indiz für eine erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer konkret und nur auf den Ast. bezogen. Zwar hat der Ast., seine unterschiedl. Angaben zu den Erlösen 2015 mit der vereinbarten 50:50-Teilung zwischen ihm und dem Gastwirt zu erklären vermocht. Unplausibel bleibt aber weiter, dass der Ast bei einem Umsatz von rund 424.000,00 EUR in 2015 laut Schriftsatz v. 12.07.2017 ledigl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von knapp 26.000,00 EUR gehabt haben will, zumal diese im Vergleich zu 2014 auf ein Drittel (2014 vor Steuern: ca. 94.000,00 EUR, 2015 vor Steuern: ca. 31.000,00 EUR) geschrumpft sind. Mit den in der mündl. Verhandlung erstmals

geltend gemachten erhöhten Personalausgaben, weil der Ast., seine Frau und seine Tochter sich arbeitszeitmäßig zurückgenommen hätten, lässt sich dies nur schwerl. erklären und erscheint schon deshalb nicht plausibel, weil der Ast. gegenüber der Ag'in darauf hingewiesen hatte, seine Frau sei auf den von ihm zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz angewiesen. Gerade der Erlösrückgang im Jahr 2015, also bereits im Jahr vor der Einführung der streitgegenständl. Vergnügungssteuer, spricht vielmehr dafür, dass das Unternehmen des Ast. schon ohne jegl. Vergnügungssteuerlast nicht rentabel gewesen ist.

45. Davon, dass der von der Ag'in gewählte Steuersatz von 20 v.H. der Bruttokasse die Ausübung des Berufs des Spielhallenbetreibers in aller Regel wirtschaftl. unmögl. machte und damit eine erdrosselnde Wirkung erzeugt, ist nach alledem nicht auszugehen. Dies gilt auch, soweit der Ast. einen additiven bzw. kumulativen Grundrechtseingriff durch die Vergnügungssteuer im Verbund mit sonstigen den Betrieb von Spielhallen einschränkenden Regelungen wie die Spielverordnung und die Glücksspielgesetze geltend macht. Kumulativen oder „additiven“ Grundrechtseingriffen (vgl. BVerfG, Urt. v. 12.04.2005 - 2 BvR 581/01 -, BVerfGE 112, 304 <319 f.>; Beschl. v. 13.09.2005 - 2 BvF 2/03 -, BVerfGE 114, 196 <247>; Urt. v. 10.06.2009 - 1 BvR 706/08 u.a. -, BVerfGE 123, 186 <266>) wohnt zwar ein spezifisches Gefährdungspotential für grundrechtl. geschützte Freiheiten inne (vgl. BVerfG Urt. v. 12.04.2005 - 2 BvR 581/01 -, BVerfGE 112, 304 <319 f.>; Beschl. v. 27.03.2012 - 2 BvR 2258/09 -, BVerfGE 130, 372, juris Rn. 59). Ein additiver Grundrechtseingriff, der das Grundrecht des Ast. aus Art. 12 Abs. 1 GG in unverhältnismäßiger Weise einschränken und „erdrosseln“ würde, liegt jedoch nicht vor. Dies ergibt sich aus dem Beschl. des BVerfG v. 07.03.2017 - 1 BvR 1314/12 u.a. -, juris, in dem dieses die landesglücksspielrechtl. Beschränkungen trotz des gerade auch im Hinblick auf vergnügungssteuerrechtl. Belastungen geltend gemachten additiven Grundrechtseingriffs für mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar angesehen hat. Dasselbe muss gelten, wenn wie vorliegend die Primärbelastung aus der Vergnügungssteuer herrührt und weitere Belastungen den glücksspielrechtl. Vorgaben entstammen.

46. 3. Entgegen der Auffassung des Ast. ist auch die kalkulatorische Abwälzbarkeit auf die Spieler als materiell-rechtl. (nicht aber die Satzungsbefugnis berührende, s. dazu oben 1.) Voraussetzung der Vergnügungssteuer in Form der Spielgerätesteuern gegeben.

47. Eine am Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Vergnügungssteuerlast erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand betreibt. Sofern Schuldner der Besteuerung von Spielgeräten - wie hier gem. § 4 Abs. 1 S. 1 VStS - der Aufsteller der Spielgeräte ist, wird die Steuer bei diesem nur zur Vereinfachung erhoben. Im Ergebnis soll sie den Spieler treffen. Die Steuer muss daher nach der stRspr des BVerfG und des BVerwG (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 <22 f.>, juris =

GewArch 2009, 301 ff.; BVerwG, Urt. v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 -, BVerwGE 135, 367, juris Rn. 28; Beschl. v. 24.02.2012 - 9 B 80.11 -, Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 54, juris Rn. 7 und v. 21.11.2014 - 9 B 20.14 -, Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 57, juris Rn. 14) auf den Benutzer des Spielgeräts abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen „hängen bleiben“, der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen. Hierfür genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Umsatzsteigerung oder Senkung der Kosten - treffen kann. Es ist nicht erforderl., dass die Steuer - wie bspw. beim Stückzahlmaßstab - im Voraus exakt berechnet werden kann. Die rechtl. Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztl. die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Entscheidend ist vielmehr, dass der Unternehmer die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässl. kalkulieren kann und die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler rechtl. und tatsächl. möglich ist (BVerwG, Urt. v. 14.10.2015 - 9 C 22.14, juris Rn. 33 f. = GewArch 2016, 194 ff. und v. 10.12.2009 - 9 C 12.08 -, BVerwGE 135, 367, juris Rn. 30). Insofern reicht es aus, dass die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Diese Voraussetzung ist zumindest so lange gegeben, wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, juris Rn. 62 = GewArch 2009, 301 ff. m.w.N.). Ausgeschlossen wäre eine solche Überwälzbarkeit dann, wenn sich der Steuerbetrag zusammen mit den sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb der Geräte nicht mehr aus dem Spieleinsatz decken ließe und daher die Veranstalter zur Zahlung der Steuer ihre Gewinne aus anderen rentablen Betriebssparten verwenden müssten (sog. schräge Überwälzung, vgl. BVerfG, Beschl. v. 01.04.1971 - 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, 8 <21 f.> und v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 <36> = GewArch 2009, 301 ff).

48. Durch die - u.a. auch vom Ast. angeführten - Änderungen der rechtl. Rahmenbedingungen werden zwar die Möglichkeiten für einen gewinnbringenden Betrieb von Geldspielgeräten eingeschränkt, sie schließen aber die Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer in rechtl. Hinsicht nicht aus. Denn innerhalb des rechtl. Rahmens ist es nach wie vor grds. möglich, einen angemessenen Gewinn zu erzielen. Durch die rechtl. Gestaltung der Bedingungen für den Betrieb insb. von Spielhallen wird diese Möglichkeit nicht von vornherein ausgeschlossen. Weder die Mindestspieldauer von 5 Sekunden gem. § 13 Nr. 2 SpielV, wobei der Einsatz 0,20 EUR nicht übersteigen und der Gewinn höchstens 2,00 EUR betragen darf, noch die Begrenzung der Summe der Verluste im Verlauf einer Stunde auf 60,00 EUR gem. § 13 Nr. 4

SpielV, noch die Festlegung der Höchstsumme der Gewinne abzgl. der Einsätze im Verlauf einer Stunde auf 400,00 EUR sowie der Ausschluss von Jackpots und anderen Sonderzahlungen in § 13 Nr. 5 SpielV und die Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 1 SpielV, wonach die Gewinne in solcher Höhe ausbezahlt werden müssen, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 20,00 EUR je Stunde als Kasseneintrag verbleibt, schließen die Abwälzbarkeit der Steuer in rechtl. Hinsicht aus. Diese rechtl. Vorgaben hindern den Aufsteller von Spielgeräten nicht grds. daran, seinen Umsatz zu steigern oder seine Betriebskosten zu senken, sofern derartige Maßnahmen zur Vermeidung einer erdrosselnden Wirkung der Steuer überhaupt erforderl. sind. Beides ist nach wie vor vom kaufmännischen Geschick des Unternehmers und der Marktlage abhängig. Seiner betriebswirtschaftl. Planung und Kalkulation sind trotz der neu eingeführten Regelungen in der Spielverordnung weiterhin hinreichende Spielräume eröffnet (vgl. BFH, Urt. v. 07.12.2011 – 1 IR 51/10 -, juris Rn. 60; Nds. OVG, Urt. v. 30.11.2016 - 9 KN 88/15 -, juris Rn. 40 und v. 28.11.2016 - 9 KN 76/15 -, juris Rn. 24; OVG NRW, Beschl. v. 20.05.2015 - 14 A 831/15 -, juris Rn. 18; OVG Schl.-Holst., Urt. v. 19.03.2015 - 2 KN 1/15 -, juris Rn. 23 ff.; FG Bln-Brbg, Urt. v. 07.07.2015 - 6 K 6070/12 -, juris Rn. 78). Denn die Spielräume der Unternehmer als Steuerschuldner sind durch die Bedingungen der Spielverordnung nicht in einer Weise begrenzt, die ihnen die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler rechtl. unmögl. machen würde. Der Unternehmer kann im Rahmen dieser Regelungen nach wie vor etwa durch die Auswahl geeigneter Standorte sowie durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen oder durch eine Änderung der Angebotsstruktur auf eine Umsatzsteigerung hinwirken und die Selbstkosten auf das unbedingt erforderl. Maß beschränken, um nicht nur die Steuer und die sonstigen Kosten, sondern auch noch einen Gewinn zu erwirtschaften. Dass der Ast. all diese Möglichkeiten ausgeschöpft hätte, lässt sich seinem Vorbringen nicht entnehmen.

49. Auch die weiteren vom Ast. angeführten Änderungen der rechtl. Rahmenbedingungen schließen die Abwälzbarkeit der Steuer in rechtl. Hinsicht nicht aus. Durch die landesglücksspielrechtl. Mindestabstandsregelung und die Vorgabe des § 3 Abs. 2 SpielV, wonach in Spielhallen höchstens zwölf Geldspielgeräte aufgestellt sein dürfen, ist zwar die Konzentration von mehreren Betrieben an einem Standort künftig ausgeschlossen und die Zahl der Spielgeräte in einem Betrieb begrenzt worden. Die Möglichkeit der Verlagerung des Standorts einer Spielhalle an einen günstigeren Standort besteht jedoch nach wie vor, sofern der Mindestabstand zur nächsten Spielhalle eingehalten wird. Dass die Spielgeräteaufsteller an sonstige gewerbe-, jugendschutz- und baurechtl. Regelungen gebunden sind, steht der Erzielung eines angemessenen Gewinns in rechtl. Hinsicht ebenfalls nicht entgegen. Denn hierbei handelt es sich um rechtl. Vorgaben, wie sie in gleicher oder ähnlicher Weise auch für andere Gewerbebetriebe gelten, ohne dass sie die Erzielung eines angemessenen Gewinns ausschließen.

50. Dass die Vergnügungssteuer im Satzungsgebiet der Ag'in innerhalb der genannten rechtl. Rahmenbedingungen auch tatsächl. auf die Spieler abwälzbar ist, weil der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb des Spielgeräts deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft, ergibt sich zur Überzeugung des Senats aus den Erwägungen, mit denen oben eine erdrosselnde Wirkung i.S.d. Art. 12 Abs. 1 GG abgelehnt worden ist. Denn in der Rspr. des BVerwG (Urt. v. 14.10.2015 - 9 C 22.14 -, juris Rn. 35 = GewArch 2016, 194 ff. und Beschl. v. 10.12.2015 - 9 BN 5.15 -, juris Rn. 4; ebenso Nds. OVG, Urt. v. 30.11.2016 - 9 KN 88/15 -, juris Rn. 43 und v. 28.11.2016 - 9 KN 76/15 -, juris Rn. 26; OVG NRW, Beschl. v. 29.07.2016 - 14 A 1240/16 -, juris Rn. 13) ist inzwischen geklärt, dass das Erfordernis der kalkulatorischen Abwälzbarkeit teildentisch ist mit der im Rahmen der Erdrosselungswirkung anstehenden Prüfung, ob eine Steuererhöhung für einen durchschnittl. Unternehmer wirtschaftl. verkraftbar ist. Auch das BVerfG prüft im Rahmen der Überwälzbarkeit, ob der Unternehmer in der Lage ist, seinen Umsatz zu steigern oder seine Betriebskosten zu senken. Dafür, dass die Schwelle der kalkulatorischen Überwälzbarkeit niedriger wäre als diejenige der Erdrosselung, gibt es keine Grundlage. Zwar unterscheiden sich das Erdrosselungsverbot und das Gebot der kalkulatorischen Überwälzbarkeit hinsichtl. ihrer dogmatischen Herleitung. Das Erdrosselungsverbot gründet auf dem Freiheitsrecht des Art. 12 GG und zielt auf die Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Unternehmensgewinns. Demgegenüber ist die kalkulatorische Überwälzbarkeit dem Begriff der örtl. Verbrauch- und Aufwandsteuer gem. Art. 105 Abs. 2a GG immanent. Eine solche am Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete Steuerlast fordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt (vgl. BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 <22> = GewArch 2009, 301 ff). Eine unterschiedl. Schwelle steuerl. Belastung folgt aus diesen Unterschieden jedoch nicht. In beiden Fällen entscheidend ist, dass dem Spielhallenbetreiber ein angemessener Gewinn verbleibt. Dies ist unter Berücksichtigung des Vorbringens des Ast. der Fall.

51. 4. Soweit der Ast. schließt, Zweifel an der Zulässigkeit des mit der Vergnügungssteuer verfolgten Lenkungszwecks hegt, vermag er auch damit nicht durchzudringen. Es ist in der Rspr. des BVerfG geklärt, dass mit der Spielgerätesteuern auch die Eindämmung der Spielsucht als Lenkungszweck verfolgt werden kann (vgl. BVerfG, Beschl. v. 01.03.1997 - 2 BvR 1599/ 89 -, NVwZ 1997, 573; s.a. Sächs. OVG, Urt. v. 06.05.2015 - 5 A 439/12 -, juris Rn. 65; Thür. OVG, Beschl. v. 19.12.2002 - 4 EO 489/02 -, KStZ 2004, 71). Im vorliegenden Fall bestehen, was auch der Ast. in der mündl. Verhandlung eingeräumt hat, nach dem Wortlaut der VStS und den Erwägungen des Gemeinderats der Ag'in zur Neufassung der Satzung, wie sie sich aus der Gemeinderatsdrucksache-Nr.: 2015-084 ergeben, keine Anhaltspunkte dafür, dass die Ag'in mit der Erhebung einer Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte nicht einen Finanzierungszweck, sondern primär einen Lenkungszweck verfolgte.