

Gericht: Obergerverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt 4. Senat
Entscheidungsdatum: 23.08.2011
Aktenzeichen: 4 L 34/10
Dokumenttyp: Urteil

Erhebung einer Vergnügungssteuer bei Geldspielgeräten nach dem Einspielergebnis

Leitsatz

1. Auch bei der Überprüfung des Steuersatzes einer Vergnügungssteuersatzung beschränkt sich die gerichtliche Kontrolle auf die Vereinbarkeit der Festsetzungen mit höherrangigem Recht. Für die Rechtmäßigkeit der Höhe des Steuersatzes ist insbesondere ohne Belang, ob der Satzungsgeber hinsichtlich der Höhe der Steuer das Für und Wider sowie die Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen abgewogen hat.(Rn.37)
2. Die Zugrundelegung der Bruttokasse für das Einspielergebnis ist nicht zu beanstanden. Weiterhin besteht nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben keine Verpflichtung des Satzungsgebers zur Verrechnung der negativen Bruttokasse einzelner Geräte mit der positiven Bruttokasse anderer Geräte im Erhebungszeitraum oder desselben Gerätes in einem anderen Erhebungszeitraum.(Rn.48)
3. Die Umsatzsteuer ist bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht herauszurechnen. Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer ist der in dem Einspielergebnis bestehende Aufwand des Spielers auch nicht um die Vergnügungssteuer selbst zu vermindern.(Rn.57)
4. Es verletzt nicht Art. 3 GG, dass nach der Vergnügungssteuersatzung eine Vergnügungssteuer lediglich für die in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte und nicht auch für die in Spielbanken aufgestellten Geräte erhoben wird.(Rn.61)
5. Zu den europarechtlichen Vorgaben an eine Vergnügungssteuersatzung. (Rn.63)
6. Zur Rückwirkung einer Geldspielgeräte erfassenden Vergnügungssteuersatzung und zu den notwendigen verfahrensrechtlichen Regelungen und einer ausreichenden Fälligkeitsbestimmung bei dem rückwirkenden Erlass.(Rn.68)

Tatbestand

1

Die Klägerin errechnete für den Betrieb mehrerer Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit unter Verwendung der vom Beklagten vorgegebenen Formulare für die Monate des Jahres 2007 eine zu entrichtende Vergnügungssteuer nach dem Einspielergebnis in Höhe von insgesamt 34.120,85 €. Das dabei zugrunde gelegte Einspielergebnis ergab sich durch eine Verrechnung der positiven Bruttokassen der Geräte in dem jeweiligen Monat mit den negativen Bruttokassen anderer Geräte in dem Monat. Ein gegen die Steueranmeldungen durchgeführtes Widerspruchsverfahren der Klägerin war erfolglos.

2

Mit Änderungsbescheiden vom 30. September 2008 erhöhte die Beklagte die Vergnügungssteuer für die Monate April bis Juli und September bis Dezember 2007 um insgesamt 583,89 €. Die erhöhten Festsetzungen ergaben sich daraus, dass die Beklagte keine Verrechnung mit negativen Einspielergebnissen vornahm. Auch ein gegen diese Änderungsbescheide durchgeführtes Widerspruchsverfahren war erfolglos.

3

Mit Steueranmeldungen vom 10. Oktober 2008 berechnete die Klägerin für die Monate März, April und September 2008 eine Vergnügungssteuer in Höhe von insgesamt 13.316,25 €. Eine Verrechnung war nicht erfolgt; das Widerspruchsverfahren der Klägerin war erfolglos.

4

Mit Steueranmeldungen vom 28. Januar 2009 meldete die Klägerin für die Kalendermonate Januar, Februar, Mai, Juni, Juli, August, Oktober, November und Dezember 2008 eine zu entrichtende Vergnügungssteuer in Höhe von insgesamt 33.997,12 € an und mit Anmeldungen vom 9. April 2009 für die Monate Januar und Februar 2009 eine zu entrichtete Vergnügungssteuer in Höhe von insgesamt 11.242,28 €. Die Widerspruchsverfahren waren jeweils erfolglos.

5

Die Klägerin hatte gegen die Vergnügungssteueranmeldungen für das Jahr 2007 in Gestalt der Änderungsbescheide bereits am 19. Dezember 2008 eine Anfechtungsklage erhoben, die sie am 5. Mai 2009 hinsichtlich der Anmeldungen für das Jahr 2008 und am 9. Juli 2009 hinsichtlich der Anmeldungen für die Monate Januar und Februar 2009 erweitert hat.

6

Sie hat im Wesentlichen vorgetragen, es liege eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung darin, dass das Betreiben von Geldspielgeräten in Spielbanken nicht vergnügungssteuerpflichtig sei. Zudem sei nicht nachvollziehbar, wie die Beklagte zu dem Steuersatz von 15 %, den sie in ihrer Satzung festgesetzt habe, gekommen sei. Die Beklagte habe ihre Kalkulation nicht offengelegt. Die 15 %-ige Vergnügungssteuer habe mittlerweile auch zu ihrer - der Klägerin - wirtschaftlichen Erdrosselung geführt. Dies würden die Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2007 und 2008 belegen. Es seien auch schon diverse, näher benannte Spielhallen vom Markt verdrängt worden. Bei der Berechnungsgrundlage Bruttokasse werde die auf die Kasse ebenfalls erhobene Umsatzsteuer nicht berücksichtigt. Sie werde zweimal „zur Kasse“ gebeten, einmal in Bezug auf die Umsatzsteuer und einmal in Bezug auf die fast gleich hohe Vergnügungssteuer. Die Satzung der Beklagten berücksichtige des Weiteren ein negatives Einspielergebnis nicht, dieses werde einfach auf Null gesetzt. Von einer Aufwandbesteuerung könne deshalb keine Rede mehr sein.

7

Mit Urteil vom 25. November 2009 hat das Verwaltungsgericht Halle die Anmeldungen und Änderungsbescheide für die Monate Januar bis Oktober 2007 aufgehoben. Weiterhin hat das Gericht die Anmeldungen sowie dazu erlassene Änderungsbescheide für die Monate November und Dezember 2007 sowie Januar, Februar, Mai, Juni, Juli, August, Oktober, November und Dezember 2008 jeweils teilweise aufgehoben. Im Übrigen hat das Gericht die Klage abgewiesen: Die heranzuziehende Vergnügungssteuersatzung vom 27. Juni 2007, geändert durch die Satzung vom 21. November 2007, sei zwar grundsätzlich eine taugliche Rechtsgrundlage und auch die Rückwirkung der Satzung sei eigentlich nicht zu beanstanden. Allerdings fehle für die Monate Januar bis Oktober 2007 eine wirksame Regelung zum Entstehen und zur Fälligkeit der Vergnügungssteuer für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit und es gebe insoweit auch keine wirksame Regelung über die Steuererklärungspflicht. Die dazu aus der vorangegangenen Satzung übernommenen Normen begründeten in unzulässiger und nicht erfüllbarer Weise Rechtspflichten in der Vergangenheit.

8

Weiterhin sei die Satzung insoweit unwirksam, als sie vorsehe, dass ein negatives Einspielergebnis eines Spielgerätes im Kalendermonat mit dem Wert 0,00 EUR anzusetzen sei. Diese Regelung, bei der es sich materiell um ein Abzugsverbot von negativen Einspielergebnissen handele, wodurch eine Verrechnung mit dem positiven Einspielergebnis anderer Geräte ausgeschlossen werde, verletze den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Zum einen liege ein Verstoß gegen den Gesichtspunkt der Systemgerechtigkeit vor, der von dem Normgeber erfordere, dass er eine einmal getroffene Belastungsentscheidung grundsätzlich in dem gesamten geregelten Bereich durchzuhalten habe. Von der getroffenen Belastungsentscheidung - Wahl des Einspielergebnisses als Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes auf die Bemessungsgrundlage - werde

abgewichen, wenn ein Teil der Einspielergebnisse unberücksichtigt bleibe. Die Bemessungsgrundlage enthalte die Gewinne der Spieler (aus Sicht des Aufstellers seien das Auszahlungen) als Abzug und führe so zu einer niedrigeren Steuer. Anders sei es aber mit den Auszahlungen, die zum Zeitpunkt des Ausdruckes des Zählwerkstreifens des Gerätes insgesamt höher seien als der Einwurf in das Gerät. Der Teil der Auszahlungen, der nicht durch Einwürfe der Spieler kompensiert werde, solle für die Besteuerung unerheblich bleiben. Es hänge damit vom Zufall ab, ob sich eine Auszahlung (der Gewinn des Spielers) an einem Geldspielgerät steuerwirksam auswirke oder nicht. Sie wirke sich steuerwirksam aus, wenn ein Einwurf mindestens in der Höhe der Auszahlung erfolge, bis die nächste Ablesung vorgenommen werde. Sie wirke sich nicht aus, wenn die Ablesung vor erneuter (ausreichender) Bespielung erfolge. Diese Differenzierung lasse sich nicht rechtfertigen. Dasselbe Ergebnis ergebe sich unter Zugrundelegung des für eine Aufwandsteuer zugrunde gelegten Vokabulars. Werde die Besteuerung nach der Einkommensverwendung betrieben, führe auch kein Weg an der Erkenntnis vorbei, dass Gewinne den die Leistungsfähigkeit zeigenden Aufwand minderten.

9

Zum anderen verstoße die Bestimmung zur fehlenden Verrechnung eines negativen Einspielergebnisses noch gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit. In der Tendenz ergäben sich für die Betreiber stark frequentierter Geldspielgeräte aus dieser Regelung kaum Auswirkungen, während sich der Steuersatz für diejenigen Betreiber, die einen geringeren Umsatz hätten, merklich erhöhe.

10

Die Unwirksamkeit dieser Bestimmung führe aber nicht zur vollständigen Unwirksamkeit der Satzung. Die Regelung sei objektiv teilbar und auch nicht Teil eines vom Satzungsgeber gewollten Systems, das nicht geteilt werden könne, ohne den Sinn der Regelung zu verfehlen. Daher seien lediglich die Berechnungen für einzelne Monate zu berichtigen.

11

Mit Beschluss vom 27. Mai 2010 hat der erkennende Senat auf den Antrag der Beklagten die Berufung wegen ernstlicher Zweifel an der Richtigkeit des Urteils, soweit der Klage stattgegeben worden ist, zugelassen. Die Klägerin hatte ihren Zulassungsantrag zurückgenommen.

12

Zur Begründung der Berufung trägt die Beklagte im Wesentlichen vor, durch die Regelung in § 1 Abs. 2 Buchst. b i.V.m. § 3 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung vom 27. Juni 2007 sei eine Steuerpflicht für Geldspielgeräte in der Satzung verankert worden, so dass die Steuer schon auf der Grundlage dieser Satzung wirksam entstanden sei. § 9 Abs. 1 der Vergnügungssteuersatzung sei schon in der Satzung in der Fassung aus dem Jahre 2001 enthalten gewesen und immer unverändert übernommen worden, so dass gerade keine rückwirkende Satzungsänderung in der

Vergangenheit stattgefunden habe. Die Regelung sei auch für zurückliegende Besteuerungszeiträume anwendbar, weil selbst bei einem Ablauf der darin bestimmten Frist eine weiterhin bestehende Verpflichtung existiere, eine Steuererklärung abzugeben. Zudem habe die Klägerin in der Vergangenheit tatsächlich solche Erklärungen nach den Einspielergebnissen abgegeben. Eine andere Frage sei, ob weitergehende steuerrechtliche Folgen aus der rückwirkenden Fälligkeit zu ziehen seien. § 9 Abs. 2 der Satzung sei ebenfalls unverändert übernommen worden und sei anwendbar, wenn besondere Steuerbescheide für Zeiträume der Vergangenheit erteilt werden müssten. Die Regelung über die Steuerklärungspflicht sei eine rein verfahrensrechtliche Regelung, die nicht angegriffen worden und für die Frage der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Entscheidungen unerheblich sei. Zudem gehe es nicht um die Frage, ob eine derartige Steuererklärung von der Klägerin in der Vergangenheit gefordert werden könne, weil er diese bereits abgegeben habe. Schließlich sei die Regelung auch wirksam, da eine Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen spätestens mit Inkrafttreten der Änderungssatzung auch für die zurückliegenden Zeiträume bestanden habe.

13

Weiterhin macht die Beklagte geltend, die Saldierung mit Minuskassen anderer Geräte widerspreche dem Charakter der Automatensteuer als Steuer auf den vom Spieler betriebenen Aufwand. Die Bemessungsgrundlage der Steuer sei die jeweilige (Netto-) Kasse des einzelnen Spielgeräts und eben nicht die Summe der Einspielergebnisse aller Automaten eines Aufstellers. Sei kein positiver Betrag vorhanden, sei für eine Besteuerung kein Raum. Angesichts des ihr zustehenden weiten Ermessensspielraums würden auch die Bedenken des Gerichts aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht durchdringen.

14

Die Beklagte beantragt,

15

das Urteil des Verwaltungsgerichts Halle - 5. Kammer - vom 25. November 2009 abzuändern und die Klage insgesamt abzuweisen.

16

Die Klägerin beantragt,

17

die Berufung zurückzuweisen.

18

Sie hat am 20. Juli 2010 eine Anschlussberufung erhoben.

19

Sie wiederholt und vertieft unter Bezugnahme auf das Urteil des Verwaltungsgerichts teilweise ihr erstinstanzliches Vorbringen. Die von der Beklagten gewählte Bestimmung des Einspielergebnisses sei systemwidrig, da sie erkennbar den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers nicht wirklichkeitsnah genug abbilde. Da neue Spielgeräte technisch bedingt erheblich höhere Einspielquoten zuließen, die auf den gewählten Abrechnungszeitraum bezogen auch negative Einspielergebnisse aufweisen könnten, scheine der notwendige Bezug zum eigentlichen Steuergegenstand möglicherweise nicht mehr gegeben zu sein. Bei negativen Einspielergebnissen und solchen von 0 werde der tatsächlich seitens des Spielers getätigte Aufwand überhaupt nicht mehr in Bezug genommen. Konsequenterweise müsse deshalb, wenn überhaupt Vergnügungssteuer erhoben werden solle, zukünftig auf den Spieleinsatz abgestellt werden. Es komme ganz konkret zum Ausdruck, welche Probleme es bereite, eine Automatensteuer indirekt beim Automatenaufsteller zu erheben, die noch zumindest proportional den Vergnügungsaufwand der Spieler abbilden solle. Weiterhin trägt sie vor, die vom Verwaltungsgericht beanstandete Regelung sei nicht objektiv teilbar.

20

Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts stehe ihrer Anschlussberufung nicht entgegen, da keine rechtskräftige Ablehnung ihres Zulassungsantrages erfolgt sei. Die Ausführungen der Beklagten dazu seien nicht nachvollziehbar.

21

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

22

das Urteil des Verwaltungsgerichts Halle - 5. Kammer - vom 25. November 2009 abzuändern, soweit ihrem Klageantrag nicht entsprochen worden ist.

23

Die Beklagte hält die Anschlussberufung für nicht zulässig und beantragt,

24

die Anschlussberufung zurückzuweisen.

25

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge der Beklagten Bezug genommen, der Gegenstand der Beratung gewesen ist.

Entscheidungsgründe

26

Der Senat konnte ohne mündliche Verhandlung entscheiden, weil die Beteiligten auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben (vgl. § 125 Abs. 1 i.V.m. § 101 Abs. 2 VwGO).

27

Die zulässige Berufung der Beklagten ist nur teilweise begründet (I.), die Anschlussberufung der Klägerin ist zulässig, aber unbegründet (II.).

28

I. Die Berufung der Beklagten ist begründet, soweit sie sich gegen die teilweise Aufhebung der Vergnügungssteueranmeldungen sowie der dazu erlassenen Änderungsbescheide für die Monate November 2007 bis Februar 2008, Mai bis August 2008 sowie Oktober bis Dezember 2008 wendet (1.). Hinsichtlich der Aufhebung der Anmeldungen und Änderungsbescheide für die Monate Januar bis Oktober 2007 ist die Berufung dagegen unbegründet (2).

29

1. Die Vergnügungssteueranmeldungen in der Gestalt der Änderungsbescheide vom 30. September 2008 und der Widerspruchsbescheide vom 24. November 2008, 3. und 9. April 2009 für die Monate November 2007 bis Februar 2008, Mai bis August 2008 sowie Oktober bis Dezember 2008 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

30

Gegen die zum 1. Januar 2007 in Kraft getretene Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 27. Juni 2007 in der Fassung der ebenfalls zum 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Ersten Änderungssatzung vom 21. November 2007 - VStS - bestehen hinsichtlich der Besteuerung von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit für den hier streitbefangenen Zeitraum keine durchgreifenden Bedenken.

31

a) Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die Vergnügungssteuer in der Form der herkömmlichen Spielautomaten- oder auch Spielgerätsteuer ist den Aufwandsteuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG zuzuordnen, da sie die Leistungsfähigkeit des Spielers erfassen soll, der sich an dem

Gerät vergnügt (so BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1, 15 m.w.N.; vgl. BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, zit. nach JURIS).

32

(1) Der Steuergegenstand wird durch die Satzung hinreichend bestimmt. Nach § 1 Abs. 2 Buchst. c VStS unterliegen das Bereitstellen von Einrichtungen für andere Spiele mit Gewinnmöglichkeiten im Sinne des § 33d sowie für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit im Sinne des § 33c der Gewerbeordnung der Steuerpflicht, während § 1 Abs. 2 Buchst. b VStS das Bereitstellen von Spiel-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungs- und ähnlichen Geräten erfasst. Der Verweis in § 1 Abs. 2 Buchst. c VStS auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit im Sinne des § 33c der Gewerbeordnung wurde durch die Erste Änderungssatzung vom 21. November 2007 eingeführt. Der Satzungsgeber hatte bei der Satzung vom 27. Juni 2007 übersehen, dass Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit unter § 33c GewO fallen und § 33d GewO, der die Veranstaltung von „anderen Spielen mit Gewinnmöglichkeit“ (z.B. Karten- oder Wurfspiele, bei denen der Spielausgang überwiegend von der Geschicklichkeit des Spielers abhängt, vgl. Landmann/Rohmer, GewO, § 33d Rdnr. 3) regelt, solche Geräte nicht erfasst.

33

(2) Im Hinblick auf den Steuertatbestand bestehen keine Zweifel an der Einordnung der streitigen Vergnügungssteuer auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit i.S.d. § 33c GewO als Aufwandsteuer. Sie ist entsprechend dem herkömmlichen Bild der örtlichen Automatensteuer konzipiert, indem sie die Leistungsfähigkeit des Spielers, der sich an den Geldspielautomaten vergnügt, treffen soll und indirekt bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben wird (vgl. dazu Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 3 Rdnr. 161). Steuergegenstand sind nach § 1 Abs. 1 Satz 2 VStS in Absatz 2 genannte steuerpflichtige Veranstaltungen, die im Stadtgebiet zur Benutzung oder zum Besuch durch die Öffentlichkeit angeboten werden, und § 6 Abs. 1 VStS zieht hinsichtlich der Spielgeräte deren Aufsteller bzw. bei Spielhallen den Inhaber der gewerberechtigten Erlaubnis als Steuerschuldner heran. Die vom Verwaltungsgericht und der Klägerin geäußerten Zweifel an der Tauglichkeit des Steuermaßstabs lassen von vornherein den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer unberührt (vgl. BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, a.a.O., S. 16, 17; BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -; BFH, Beschl. v. 27. November 2009 - II B 102/09 -, jeweils zit. nach JURIS).

34

(3) Die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte ist schon deshalb der Umsatzsteuer als einer bundesgesetzlich geregelten Steuer nicht gleichartig, weil das Gleichartigkeitsverbot nicht die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern erfasst, selbst wenn diese dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern (so BVerwG, Urt. v. 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 3.99 -, zit. nach JURIS m.w.N.; Kuplich, KommJur 2011, 85, 89 m.w.N.; vgl. auch schon OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 17. März 1999 - C 2 S 272/97 -, zit.

nach JURIS). Sowohl das Bundesverfassungsgericht (Beschl. v. 1. März 1997 - 2 BvR 1599/89 -, zit. nach JU-RIS) als auch der Bundesfinanzhof (Beschl. v. 27. November 2009 - II B 102/09 -, zit. nach JURIS) haben darüber hinaus bereits entschieden, dass die Vergnügungssteuer nicht die abstrakten Wesensmerkmale einer Umsatzsteuer aufweist, weil sie keine all-gemeine Steuer ist, nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird und sich nicht auf den bei jedem Umsatz erzielten Mehrwert, sondern "auf den Bruttobetrag aller Einnahmen" bezieht (so BFH, Urt. v. 22. April 2010 - V R 26/08 -, zit. nach JURIS; vgl. weiter umfassend Kuplich, a.a.O., S. 85, 88 ff.; a.M.: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rdnr. 72; weitere Nachweise bei Kuplich, a.a.O., Fn. 25). Die vom Obergerverwaltungsgericht Niedersachsen angesprochenen Bedenken zu einer am Einspielergebnis orientierten Gerätesteuer als „Automaten-Umsatzsteuer“ (vgl. Beschl. v. 1. März 2006 - 13 ME 480/05 - und Urt. v. 29. Juni 2006 - 13 LC 450/04 -, jeweils zit. nach JURIS) sind danach nicht gerechtfertigt (vgl. auch OVG Niedersachsen, Beschl. v. 22. März 2007 - 9 ME 84/07 - und Beschl. v. 8. Oktober 2008 - 9 LA 420/07 -, jeweils zit. nach JURIS).

35

b) Die Festsetzung des Steuersatzes von 15 % des Einspielergebnisses in § 4 Abs. 4 VStS ist nicht zu beanstanden.

36

(1) Soweit die Klägerin und Kläger in anderen Parallelverfahren geltend machen, die Festsetzung des konkreten Steuersatzes sei auf Grund des Verfahrens rechtswidrig - dieses sei intransparent, sie hätten keine Überprüfungs- und Einflussmöglichkeiten gehabt, die Beklagte habe darzulegen und zu beweisen, dass eine ausreichende Interessenabwägung im Sinne einer praktischen Konkordanz stattgefunden habe, der Steuersatz sei willkürlich ohne die notwendigen Tatsachenermittlungen festgesetzt worden -, haben sie von vornherein keinen Erfolg.

37

Die gerichtliche Kontrolle satzungsrechtlicher Abgabenregelungen beschränkt sich mit Blick auf das kommunale Selbstverwaltungsrecht (Art. 28 Abs. 2 GG) auf die Vereinbarkeit der Festsetzungen mit höherrangigem Recht, umfasst aber nicht die Überprüfung nach der Art von ermessensgeleiteten Verwaltungsakten mit der Folge, dass jeder - vermeintliche - Kalkulationsirrtum als "Ermessensfehler" angesehen werden kann (so BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, zit. nach JURIS zu einer Gerätesteuer; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 83b). Es gibt keine einfachgesetzliche oder verfassungsrechtliche Bestimmung, die es gebietet, Datenmaterial dazu zu sammeln und in einem Abwägungsprozess zu gewichten (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -; Beschl. v. 4. Februar 2011 - 14 A 53/11 -, jeweils zit. nach JURIS). Für die Rechtmäßigkeit der Höhe des Steuersatzes ist insbesondere ohne Belang, ob der Satzungsgeber hinsichtlich der Höhe der Steuer das Für und Wider sowie die Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen abgewogen hat (so auch OVG

Niedersachsen, Beschl. v. 8. November 2010 - 9 LA 199/09 -, zit. nach JURIS). Es kommt daher - wie bei Gebühren- und Beitragskalkulationen auch - allein auf eine Ergebniskontrolle an.

38

(2) Ebenfalls nicht durchgreifend ist der Einwand, der Steuersatz sei zu hoch und die Vergnügungssteuer habe erdrosselnde Wirkung.

39

Eine Vergnügungssteuer wirkt erdrosselnd und verstößt daher 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. Insoweit ist ein durchschnittlicher Betreiber zum Maßstab zu nehmen, da Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet. Die negativen Betriebsergebnisse nur eines Unternehmens zwingen nicht zu der Annahme, die Erhöhung der Vergnügungssteuer sei allgemein geeignet, dem Betrieb von Spielautomaten im Satzungsgebiet die wirtschaftliche Grundlage zu entziehen. Es ist daher zu ermitteln, ob der durchschnittlich von den Aufstellern erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann (so BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -; vgl. auch Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, jeweils zit. nach JURIS m.w.N.; vgl. weiter Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 97 ff.). Weiter ist es anerkannt, dass die Bestandsentwicklung von Spielgeräten vor und nach Einführung der Vergnügungssteuer mit einem neuen Maßstab und Satz ein schlüssiges Indiz für die fehlende Erdrosselungswirkung der Steuer darstellen kann (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, zit. nach JURIS). 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 Branche erkennbar werden; die betroffenen Berufsangehörigen dürften in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sein, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen (so VGH Hessen, Beschl. v. 1. März 2011 - 5 A 2928/09 -; OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 10. Juni 2011 - 14 A 652/11 -, jeweils zit. nach JURIS).

40

Unter Beachtung dieser Maßgaben hat das Verwaltungsgericht aber umfassend erläutert, dass sich keine Anhaltspunkte für eine erdrosselnde Wirkung der hier streitbefangenen Vergnügungssteuer ergäben. Dem ist die Klägerin im Berufungsverfahren nicht entgegengetreten und hat insoweit - wie auch die Kläger in den Parallelverfahren - keinerlei substantiierte Ausführungen (vgl. dazu auch OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 5. September 2006 - 4 L 401/04 -;

VGH Hessen, Beschl. v. 1. März 2011 - 5 A 2928/09 -; OVG Niedersachsen, Beschl. v. 8. November 2010 - 9 LA 199/09 -, jeweils zit. nach JURIS) getroffen. Eine Erdrosselungswirkung ist auch sonst nicht ersichtlich. Die Höhe des Steuersatzes allein ist ohne weitere Indizien dazu nicht ausreichend (vgl. auch Gerhard/Brandt, VBIBW 2010, 302, 305; vgl. weiter Driehaus, a.a.O., § 3 Rdnr. 181; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 94c).

41

c) Die streitbefangene Vergnügungssteuer ist auch auf die Spieler abwälzbar, so dass der Aufwand des einzelnen Spielers besteuert wird und kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz in Bezug auf andere Steuerarten vorliegt.

42

Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Vergnügungssteuerlast erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand betreibt. Die Steuer muss daher auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen "hängen bleiben", der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen. Hierfür genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (so BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, a.a.O., S. 22, 23 m.w.N.; vgl. auch Urt. v. 20. April 2004 - 1 BvR 905/00 -, BVerfGE 110, 274, 295; BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, zit. nach JURIS m.w.N.).

43

Anhaltspunkte dafür, dass vor diesem rechtlichen Hintergrund eine Abwälzung faktisch unmöglich wäre, sind nicht ersichtlich und nicht substantiiert geltend gemacht worden. Vielmehr blieb den Unternehmern auch unter der Geltung der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten die Möglichkeit, durch die Auswahl geeigneter Standorte sowie durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen oder durch den Einsatz anderer Spielgeräte auf eine Umsatzsteigerung hinzuwirken und die Selbstkosten auf das unbedingt erforderliche Maß zu beschränken, um nicht nur die Steuer, sondern auch noch einen Gewinn erwirtschaften zu können (vgl. BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, a.a.O., S. 37; vgl. auch OVG Schleswig-

Holstein, Urt. v. 10. August 2009 - 2 LB 38/08 -; VGH Hessen, Beschl. v. 5. März 2009 - 5 C 2256/07.N -, jeweils zit. nach JURIS; Kuplich, a.a.O., S. 85, 91).

44

Zwar engen die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen den Aufsteller und Betreiber der Geldspielgeräte in seinen unternehmerischen Entscheidungsspielräumen ein und erschweren damit die kalkulatorische Abwälzung. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht schon für die bis zum 1. Januar 2006 geltende Spielverordnung entschieden, dass weder die Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns noch der Höchstbetrag des Einsatzes die Abwälzbarkeit der Steuer ausschließen (so BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, a.a.O., S. 36, 37; vgl. auch Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 91). Für die zum 1. Januar 2006 neugefasste Spielverordnung - SpielV - gilt dies noch mehr, weil darin nur noch ein Höchsteinsatz (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 SpielV), aber keine Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns mehr vorgeschrieben ist. § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielV bestimmt lediglich, dass Gewinne in solcher Höhe ausgezahlt werden müssen, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 33 EUR je Stunde als Kasseninhalt verbleibt. Darüber hinaus sieht § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und 6 SpielV Regelungen über den von der Mindestspieldauer abhängigen Höchsteinsatz, maximale Verluste und Gewinne sowie eine Begrenzung der Speicherung von Geldbeträgen in Einsatz- und Gewinn speichern vor. In diesem Rahmen verbleiben dem Spielhallenbetreiber hinreichende Spielräume für eine betriebswirtschaftliche Planung und Kalkulation (vgl. BFH, Beschl. v. 27. November 2009 - II B 102/09 -; vgl. auch OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 10. August 2009 - 2 LB 38/08 -, jeweils zit. nach JU-RIS).

45

Es kann danach offen bleiben, ob nicht schon dann von der Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer auszugehen ist, wenn eine erdrosselnde Wirkung dieser Steuer nicht festgestellt werden kann (so OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 10. Juni 2011 - 14 A 652/11 -; Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -; wohl a.M.: OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 10. August 2009 - 2 LB 38/08 -, jeweils zit. nach JURIS).

46

d) Gemäß § 3 Abs. 1 VStS ist Bemessungsgrundlage für die Vergnügungssteuer bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit das Einspielergebnis, wobei der Erhebungszeitraum gem. § 5 Abs. 1 VStS der Kalendermonat ist. Auch wenn - anders als in § 4 Abs. 1 und 2 VStS - nicht ausdrücklich auf das einzelne Gerät abgestellt wird, gilt der Steuersatz für das Einspielergebnis jedes einzelnen Gerätes. Dies ergibt sich schon aus der Systematik der §§ 4, 2 Abs. 1 und 2 VStS.

47

(1) Als Einspielergebnis gilt gem. § 3 Abs. 2 Satz 1 und 2 VStS bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit und manipulationssicheren Zählwerken die Bruttokasse; diese errechnet sich

aus der elektronisch gezählten Kasse (inklusive der Veränderungen der Röhreninhalte), abzüglich Nachfüllungen, Falschgeld und Fehlgeld.

48

Die Zugrundelegung der Bruttokasse für das Einspielergebnis ist nicht zu beanstanden (so auch VGH Hessen, Urt. v. 13. Januar 2010 - 5 A 1794/09 -; OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 10. August 2009 - 2 LB 38/08 - und Urt. v. 18. Oktober 2006 - 2 LB 19/04 -, jeweils zit. nach JURIS; Driehaus, a.a.O., § 3 Rdnr. 173b; Gerhard/Brandt, VBIBW 2010, 302, 304; vgl. auch OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 7. April 2011 - 14 A 1632/09 -; OVG Niedersachsen, Beschl. v. 4. Juni 2007 - 9 ME 58/07 -; OVG Sachsen, Beschl. v. 19. Dezember 2006 - 5 BS 242/06 -, jeweils zit. nach JURIS; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 94a). Damit wird der Spieleraufwand, um dessen Besteuerung es bei der als Aufwandsteuer erhobenen Spielapparatesteuer geht, weitgehend wirklichkeitsgerecht erfasst. Der Inhalt der Bruttokasse spiegelt das wider, was die Spieler durch die eingeworfenen Spieleinsätze für ihr Spielvergnügen investiert, also "aufgewendet" haben. Die Einbeziehung der Röhrenentnahmen, d.h. die Entnahme aus der Kasse zur Wiederauffüllung der Zahlröhre, um Gewinne auszahlen zu können, erklärt sich damit, dass auch dieses Geld aus Spielereinsatz stammt und als solches dem investierten Spieleraufwand zuzurechnen ist. Die Gewinnauszahlungen, welche die Röhrenentnahme notwendig machen, ändern nichts daran, dass der Spieler auch für diese Spiele einen Einsatz, somit Aufwand für das damit verbundene Vergnügen erbracht hat. Röhrenauffüllungen bleiben demgegenüber unberücksichtigt, denn darunter sind Auffüllungen durch den Automatenaufsteller zu verstehen, die sicherstellen sollen dass Gewinnauszahlungen aus der Zahlröhre auch schon unmittelbar nach Aufstellung des Geräts oder bei zwischenzeitlichem Leerspielen möglich sind (vgl. im Einzelnen VGH Hessen, Beschl. v. 1. März 2011 - 5 A 2928/09 -, Beschl. v. 13. Januar 2010 - 5 A 1794/09 - und Urt. v. 20. Februar 2008 - 5 UE 82/07 -, jeweils zit. nach JURIS).

49

(2) Es ist weiterhin auch nicht zu beanstanden, dass nach dem mit der Ersten Änderungssatzung vom 21. November 2007 neu eingeführten Satz 3 des § 3 Abs. 2 das negative Einspielergebnis eines Spielgeräts im Kalendermonat mit Wert 0,00 Euro anzusetzen ist. Bei dieser Regelung handelt es sich lediglich um eine Klarstellung, weil auch schon nach § 4 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 und 2 der Satzung vom 27. Juni 2007 ein negativer Wert im Ergebnis mit Null anzusetzen war.

50

Ein Verstoß des § 3 Abs. 2 Satz 3 VStS gegen Art. 3 Abs. 1 GG bzw. gegen die darin verankerten Gebote der Belastungsgleichheit und Systemgerechtigkeit liegt entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts nicht vor. Nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben besteht keine Verpflichtung zur Verrechnung der negativen Bruttokasse einzelner Geräte mit der

positiven Bruttokasse anderer Geräte im Erhebungszeitraum oder desselben Gerätes in einem anderen Erhebungszeitraum (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 6. Januar 2011 - 14 A 2290/10 -; VGH Hessen, Beschl. v. 11. November 2010 - 5 B 1827/10 -; OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 10. August 2009 - 2 LB 42/08 -, jeweils zit. nach JURIS; vgl. weiter Driehaus, a.a.O., § 3 Rdnr. 173b; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 94d m.w.N.).

51

Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Dies gilt vor allem für den Maßstab zur Bemessung der Steuer. Es ist die in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit, an deren Erfassung sich die tatbestandliche Ausgestaltung der Steuer orientieren muss. Deren gleichheitsgerechte Erhebung ist bei indirekter Besteuerung auf der vorgelagerten Ebene beim Steuerschuldner sicherzustellen. Eigentliches Steuergut der Vergnügungssteuer in Form der Spielgerätesteuer ist 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 indessen von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Der weitgehenden Gestaltungsfreiheit, die der Gesetzgeber bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs hat, wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich wäre. Wählt der Gesetzgeber im Vergnügungssteuerrecht statt des Wirklichkeitsmaßstabs einen anderen (Ersatz- oder Wahrscheinlichkeits-) Maßstab, so ist er allerdings auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht, weil ein anderer Maßstab dem Wesen der Vergnügungssteuer fremd, also nicht sachgerecht und deshalb mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Ersatzmaßstabs wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Maßstab von dem eigentlichen Belastungsgrund entfernt. Jedenfalls muss der Ersatzmaßstab einer Spielgerätesteuer einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des Spielers aufweisen, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich macht (so BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, a.a.O., S. 20, 21 m.w.N.; vgl. auch BVerwG, Urt. v. 9. Juni 2010 - 9 CN 1/09 - und v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, jeweils zit. nach JURIS m.w.N.; vgl. auch Gerhard/Brandt, VBIBW 2010, 202, 304). Weiterhin muss der Satzungsgeber bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen. Ausnahmen

von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (so BVerfG, Beschl. v. 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 -, NVwZ 2010, 313, 316 m.w.N.; BVerwG, Beschl. v. 11. März 2010 - 9 BN 2/09 -, zit. nach JURIS). Schließlich ist der Satzungsgeber nicht daran gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen (so BVerfG, Beschl. v. 3. September 2009, a.a.O., S. 316 m.w.N.; BVerwG, Beschl. v. 11. März 2010 - 9 BN 2/09 -, zit. nach JURIS). Es muss sich dabei um vernünftige und gewichtige Erwägungen des Gemeinwohls handeln (vgl. Driehaus, a.a.O., § 3 Rdnr. 162 m.w.N.)

52

Der Satzungsgeber ist danach grundsätzlich frei in der Entscheidung, ob er als Steuermaßstab den dem Vergnügungsaufwand des Spielers besonders nahen Spieleinsatz oder etwa aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität die Einspielergebnisse der Spielgeräte wählt. Den von Verfassungen wegen geforderten Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler weisen beide Kenngrößen auf (so BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, a.a.O., S. 26). Das Einspielergebnis weist immer noch einen sachgerechten Bezug zum Vergnügungsaufwand auf, da es sich aus den Einwüfen sowie Gewinnen und Verlusten der Spieler errechnet und so den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers wenigstens proportional abbildet (so BVerwG, Beschl. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, zit. nach JURIS). Dass die Steuererhebung beim Automatenaufsteller als Steuerschuldner gleichwohl indirekt bleibt und deshalb den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers nicht unmittelbar erfasst, ändert nichts an der (gegenüber dem Gerätemaßstab) größeren Wirklichkeitsnähe des umsatzbezogenen Maßstabs (so BVerwG, Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, zit. nach JURIS).

53

Wie der Senat schon in dem Zulassungsbeschluss dargelegt hat, berücksichtigt das Verwaltungsgericht hinsichtlich der Erwägungen zur Systemgerechtigkeit der in Rede stehenden Regelung nicht angemessen, dass die Wahl des Einspielergebnisses als Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer gerade deswegen erfolgt, weil damit ein Wahrscheinlichkeitsmaßstab gewählt wird, der einen zumindest lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers aufweist und die Erfassung seines Vergnügungsaufwandes wenigstens wahrscheinlich macht. Eigentliches Steuergut ist der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers und was systemgerecht ist, ist vor dem Hintergrund dieses Zweckes des gewählten Wahrscheinlichkeitsmaßstabes zu bewerten. Danach ist entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts zunächst nicht davon auszugehen, dass Gewinne den die Leistungsfähigkeit zeigenden Aufwand mindern. Denn wie das Bundesverfassungsgericht schon ausgeführt hat (vgl. BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, a.a.O., S. 26), kommt der Spieleinsatz, das heißt der von den Nutzern getätigte Geldeinwurf, ohne Rücksicht auf den späteren Spielverlauf (Hervorhebung nicht im Original) dem Vergnügungsaufwand des Spielers besonders nah und wäre damit ein zulässiger Steuermaßstab. Vergnügungsaufwand wird durch jeden Einwurf von Geld in ein Spielgerät zu Spielzwecken und jede Verwendung nicht ausbezahlter Gewinne zur Durchführung

weiterer Spiele getätigt. Denn mit der Entscheidung, sich den Gewinn nicht auszahlen zu lassen, sondern ihn für weitere Spiele einzusetzen, betätigt der Spieler einen neuen Aufwand im Interesse des Spielvergnügens, der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt (so BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, zit. nach JURIS). Aufwand ist im Lichte dieser Auffassung die für das In-Gang-Setzen des Automaten eingesetzte Geldsumme unabhängig davon, ob diese später verloren geht oder durch einen Gewinn (vervielfacht) zurückgezahlt wird. Ausdruck der Leistungsfähigkeit des Spielers ist gerade die Summe, die er für den Einwurf in den Automaten erübrigen kann. Erzielt er einen Gewinn, so erhält bzw. erhöht er seine Leistungsfähigkeit, die - wird der Gewinn für ein weiteres Spiel genutzt - dann auch wieder Anknüpfungspunkt für die Verwirklichung eines weiteren Steuertatbestandes sein kann. Der Gewinn sagt aber nichts über seine Leistungsfähigkeit beim Einwurf in den Automaten aus.

54

Indem auf das Einspielergebnis abgestellt wird, bei dem die ausgezahlten Gewinne von den eingesetzten Beträgen des Spielers abgezogen werden, wird daher zwar ein gegenüber dem auf den Spieleinsatz abstellenden Maßstab etwas wirklichkeitsfernerer Maßstab benutzt. Dennoch besteht ein hinreichender Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des Spielers, weil sich ein hoher Aufwand des viel Spielenden in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers niederschlägt und folglich zu einer entsprechend höheren Besteuerung führt. Dem stehen auch die von der Klägerin im Berufungsverfahren erhobenen Einwendungen nicht entgegen. Dass eine im Erhebungszeitraum entstandene negative Bruttokasse für die Berechnung der Vergnügungssteuer nach dem Einspielergebnis keine Auswirkungen - auch nicht durch eine Saldierung mit positiven Bruttokassen anderer Geräte oder desselben Gerätes aus einem anderen Erhebungszeitraum - hat, ist zwingende Folge dieses Besteuerungsmaßstabes und der aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität zugelassenen Bestimmung von Einspielergebnissen nach Erhebungszeiträumen pro Gerät. Der von der Beklagten verwendete Maßstab erfasst das konkrete Einspielergebnis eines Gerätes innerhalb eines bestimmten Zeitraums. Dass die Beklagte dabei in der Praxis eine von dem Kalendermonat geringfügig abweichende Auslesefrequenz der Aufsteller als satzungsgemäß hinnimmt, ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden und hat keine rechtlichen Auswirkungen. Der in dem jeweiligen Zeitraum erfasste Betrag kann aber von vornherein nicht negativ sein, weil der Begriff des „Einspielergebnisses“ dies schon ausschließt. Denn die Steuer wird nach einem festen Prozentsatz des Einspielergebnisses erhoben. Soweit eine durch weiteres Bespielen des Gerätes zu erwartende Saldierung durch die zeitabschnittsweise Ablesung verhindert wird, liegt gerade kein Verstoß gegen den Grundsatz der Systemgerechtigkeit vor, weil dies Folge des gewählten Maßstabes ist. Darüber hinaus dient jegliche Regelung, die Saldierungen möglichst ausschließt, nach den oben getroffenen Feststellungen zum Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers der Erhöhung der Wirklichkeitsnähe des gewählten Wahrscheinlichkeitsmaßstabes und ist daher systemgerecht.

55

Selbst wenn man im Übrigen davon ausgehen würde, dass Gewinne des Spielers seinen Aufwand und damit das eigentliche Steuergut mindern könnten, kann der Spielaufwand selbst im Falle eines den Spieleinsatz übersteigenden Gewinns niemals negativ sein und sich folglich auch nicht in einem "Minusbetrag" niederschlagen (vgl. auch VG Arnsberg, Urt. v. 5. April 2010 - 5 K 1367/09 -, zit. nach JURIS m.w.N.). Zudem wird man nicht annehmen können, dass Gewinne des einen Spielers auch den Aufwand eines anderen Spielers mindern. Diese Folge tritt aber ein, wenn die Ergebnisse mehrerer Spiele unterschiedlicher Spieler saldiert werden. Jede Verrechnung eines Gewinnes aus einem Spiel mit dem Verlust aus einem anderen Spiel eines anderen Spielers vermindert daher die Wirklichkeitsnähe, mit der das Einspielergebnis den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers abbildet. Gründe der Verwaltungspraktikabilität verlangen es nicht, auch Saldierungen der Einspielergebnisse der unterschiedlichen Geräte eines Aufstellers zuzulassen, wenn es ohne weiteres möglich ist, die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte getrennt zu bestimmen.

56

Auch hinsichtlich des Grundsatzes der Belastungsgleichheit berücksichtigt das Verwaltungsgericht nicht angemessen, dass das eigentliche Steuergut der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers ist. Trotz der indirekten Erhebung der Steuer beim Veranstalter der Vergnügung soll sie im Ergebnis den Spieler treffen und muss daher auf ihn abwälzbar sein. Dass eine solche (kalkulatorische) Abwälzbarkeit nicht gegeben ist, wird vom Verwaltungsgericht nicht festgestellt und ist - wie oben dargelegt - auch nicht anzunehmen. Trifft die Vergnügungssteuer aber im Ergebnis den Spieler, so ist es jedenfalls für den Grundsatz der Belastungsgleichheit wegen dieser Steuer unerheblich, in welchem Ausmaß in einzelnen Monaten die abzuführende Vergnügungssteuer den Gewinn des Automatenaufstellers mindert. Das Defizit eines Spielgerätes, das entsteht, wenn mehr als Gewinn ausgeschüttet wird, als an Spieleinsätzen eingeworfen wurde, mindert zwar den - vergnügungssteuerlich unerheblichen - Gewinn des Aufstellers, löst aber bei den gewinnenden Spielern keine Vergnügungssteuerlast „unter Null“ aus, so dass nach dem Grundsatz gleicher Zuteilung steuerrechtlicher Lasten keine Verpflichtung besteht, das defizitäre Einspielergebnis eines Gerätes mit dem positiven Einspielergebnis eines anderen Gerätes vergnügungssteuerrechtlich zu verrechnen (so auch OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 18. Januar 2010 - 14 A 2385/09 -, zit. nach JURIS). Schwankungen der Einspielergebnisse lösen daher keine Schwankungen des Steuersatzes aus. Der Steuersatz des § 4 Abs. 4 VStS ist unveränderlich. Abhängig vom Zufall des Glückes der Spieler und vom Zufall der Frequentation eines bestimmten Gerätes sind allein der Umsatz des Automatenaufstellers am einzelnen Gerät und sein dort erzielter Gewinn. Den vom Verwaltungsgericht genutzten Terminus des „effektiven Steuersatzes“ kennt die Satzung nicht.

Der Begriff setzt offenbar die Summe aller für die einzelnen Geräte im Bemessungszeitraum satzungsgemäß festzusetzenden Vergnügungssteuerbeträge eines Aufstellers in ein Verhältnis zur Summe aller (positiven und negativen) Einspielergebnisse aller Geräte dieses Aufstellers im Bemessungszeitraum. Er setzt damit die Saldierung, deren Notwendigkeit er aufzeigen soll, bereits voraus. Ein Verstoß des Vergnügungssteuermaßstabes gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit ist auf diese Weise schon im Ansatz nicht zu belegen, weil der durch die Vergnügungssteuer wegen ihrer kalkulatorischen Abwälzbarkeit eigentlich Belastete der Spieler ist und nicht der Automatenaufsteller. Der Grundsatz der Belastungsgleichheit verlangt nicht, Steuermaßstäbe der Vergnügungssteuer so zu bestimmen, dass sie geeignet sind, Verluste aus Glücksspielen im wirtschaftlichen Ergebnis zu nivellieren. Dass es bei der vom Verwaltungsgericht vorgenommenen rechnerischen Saldierung dazu kommen kann, dass die Summe der Vergnügungssteuerbeträge der Einzelgeräte die Summe der Einspielergebnisse in einzelnen Monaten stärker mindert oder sogar übersteigt als in anderen, ist darauf zurückzuführen, dass an einzelnen Geräten durch den mit dem Glücksspiel wesensnotwendig verbundenen Zufallsfaktor den Einsatz deutlich übersteigende Gewinne der Spieler möglich sind. Damit ist nicht die - gleichmäßig festzusetzende - Vergnügungssteuer die Ursache für die errechneten starken Schwankungen, vielmehr sind diese maßgeblich auf Charakteristika des Glücksspiels - Verluste des Automatenaufstellers - zurückzuführen. Soweit der Grundsatz der Belastungsgleichheit verlangt, Unterschieden in der Leistungsfähigkeit von Unternehmern Rechnung zu tragen, die sich in deren unterschiedlichen Gewinnen widerspiegeln, ist diesem Grundsatz bei den Steuerarten Rechnung zu tragen, die den Unternehmer direkt wegen seiner Gewinne treffen sollen, nicht bei den nur indirekt bei ihm erhobenen Steuern. Daher kommt es für den Grundsatz der Belastungsgleichheit hinsichtlich der Vergnügungssteuer nicht auf den vom Verwaltungsgericht geprägten Begriff des „effektiven Steuersatzes“ an.

57

(3) Die Umsatzsteuer ist bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht herauszurechnen (so auch OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 18. Juli 2008 - 14 B 492/08 -, zit. nach JURIS; Driehaus, a.a.O., § 3 Rdnr. 173b; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 94b; a.M.: Paschke, GewArch 2007, 280, 284 f.; zweifelnd auch Gerhard/Brandt, VBIBW 2010, 302, 305).

58

Zu Recht hat das Verwaltungsgericht festgestellt, dass auf Grund des linearen mathematischen Zusammenhangs zwischen der Brutto- und der Nettokasse die um die Umsatzsteuer bereinigte Nettokasse den Aufwand des Spielers nicht besser abbilde als die Bruttokasse. Dies steht mit höherrangigem Recht im Einklang, da es keinen Grundsatz gibt, dass von Bruttoeinnahmen nicht zwei Steuern nebeneinander erhoben werden dürfen (OVG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 25. November 2008 - 4 L 380/08 -; Beschl. v. 26. März 2010 - 4 R 316/09 -; OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 6. März 2007 - 14 A 608/05 -, KStZ 2007, 94 ff.). Es handelt sich nicht um die Erhebung einer „Steuer auf eine Steuer“, da die beim Aufsteller ermittelte Bruttokasse, soweit es

um die Vergnügungssteuer geht, lediglich Anknüpfungspunkt für den zu erfassenden Aufwand der Spieler ist, daneben aber zugleich Grundlage einer den Aufsteller unmittelbar betreffenden Besteuerung sein kann (vgl. OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 18. Oktober 2006 - 2 LB 11/04 -, zit. nach JURIS). Außerdem ist der Steuergegenstand bei einer Aufwandsteuer wie der Vergnügungssteuer ein anderer als bei der Mehrwertsteuer. Während mit der Mehrwertsteuer der vom Unternehmer erzielte Umsatz belastet wird, ist Bezugspunkt der Gerätesteuer der Aufwand der Automatenspieler, der sich in den für ihr Spielvergnügen investierten Spieleinsätzen niederschlägt (vgl. VG Köln, Urt. v. 3. Juni 2009 - 23 K 3156/08 -, zit. nach JURIS).

59

Einer besonderen Regelung zum Abzug der Umsatzsteuer bedurfte es nicht, so dass insoweit das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot (vgl. dazu im Hinblick auf die Gerätesteuer BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, zit. nach JURIS m.w.N.) nicht verletzt ist. § 3 Abs. 2 VStS bestimmt das Einspielergebnis als Bemessungsgrundlage im Sinne von § 3 Abs. 1 VStS, ohne den Abzug der Umsatzsteuer vorzuschreiben. Er findet daher zur Bestimmung des Einspielergebnisses nicht statt.

60

(4) Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer ist der in dem Einspielergebnis bestehende Aufwand des Spielers auch nicht um die Vergnügungssteuer selbst zu vermindern. Der Gesetzgeber hat bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Grenzen dieser Gestaltungsfreiheit sind nicht deshalb überschritten, weil die Steuer an das gesamte Einspielergebnis und nicht an das Einspielergebnis abzüglich der Steuer anknüpft. Für diese Steuerbemessung sprechen zum einen Vereinfachungsgründe, da sich die sonst erforderliche Herausrechnung der Steuer erübrigt. Zum anderen handelt es sich um eine Frage der Berechnung der Steuer. Einen verfassungsrechtlichen Grundsatz, dass eine Steuer gesondert nur nach dem Nettobetrag erhoben werden kann, besteht nicht (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -; BFH, Beschl. v. 19. Februar 2010 - II B 122/09 -, jeweils zit. nach JURIS; vgl. auch OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 10. August 2009 - 2 LB 38/08 -; VGH Hessen, Urt. v. 20. Februar 2008 - 5 UE 82/07 -, jeweils zit. nach JURIS; Driehaus, a.a.O., § 3 Rdnr. 173; a.M.: Paschke, GewArch 2007, 280, 284 f.). Zudem ist der gesamte Einsatz eines Spielers als Aufwand zur Erlangung des Spielvergnügens anzusehen (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 18. Juli 2008 - 14 B 492/08 -, zit. nach JURIS).

61

f) Soweit die Klägerin erstinstanzlich geltend gemacht hat, es verletze Art. 3 GG, dass nach der Satzung der Beklagten eine Vergnügungssteuer lediglich für die in Spielhallen aufgestellten Geräte und nicht auch für die in Spielbanken aufgestellten Geräte erhoben werde, kann offen

bleiben, ob die vom Verwaltungsgericht gegebene Begründung für die Klageabweisung - eine (unterstellte) nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung sei auf das Spielbankgesetz des Landes Sachsen-Anhalt und nicht die Satzung der Beklagten zurückzuführen - zutreffend ist.

62

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist schon deshalb zu verneinen, weil nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und weiterer Obergerichte, der der erkennende Senat folgt, keine vergleichbaren Sachverhalte vorliegen. Das Aufstellen von Geldspielgeräten in Spielhallen oder Gaststätten bedarf einer Erlaubnis nach § 33c GewO. Diese Spielgeräte unterliegen für ihre technische Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (§ 33e GewO). Für in Spielbanken aufgestellte Geldspielgeräte gilt dies nicht; sie sind uneingeschränkt zum Glücksspiel geeignet (§ 33h GewO). Das Glücksspiel ist aber nur aufgrund eigens erteilter staatlicher Konzession erlaubt. Diese Unterschiede rechtfertigen eine unterschiedliche Besteuerung (so BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, zit. nach JURIS m.w.N.; OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 7. April 2011 - 14 A 1632/09 -; OVG Niedersachsen, Beschl. v. 8. Oktober 2008 - 9 LA 420/07 -; OVG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 3. Dezember 2008 - 2 MB 22/07 -; OVG Mecklenburg-Vorpommern, Beschl. v. 24. März 2003 - 1 L 243/02 -; BFH, Beschl. v. 21. Februar 1990 - II B 98/89 - jeweils zit. nach JURIS; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 85; vgl. auch OVG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 29. Oktober 2007 - 4 M 224/07 -). Es bedeutet auch für den Aufwand eines jeden Spielers einen Unterschied, ob er an einem Spielgerät mit Verlustbegrenzung nach der Gewerbeordnung spielt oder an einem solchen in einer Spielbank ohne jegliche Verlustgrenze. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften zur Gleichbehandlung von Spielhallen und Spielbanken bei der Erhebung der Umsatzsteuer ist von vornherein nicht übertragbar (vgl. BVerwG, Beschl. v. 10. Juni 2010 - 9 BN 3/09 -; OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, jeweils zit. nach JURIS).

63

g) Nach der ständigen Rechtsprechung der obersten Bundesgerichte ist eine Vergnügungssteuer in Gestalt einer Spielgerätsteuer auch mit dem Europarecht vereinbar (vgl. Kuplich, a.a.O., S. 85, 86 ff.; Driehaus, a.a.O., § 3 Rdnr. 159; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 84 jeweils m.w.N.; vgl. auch BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009, BVerfGE 123, 1, 35 m.w.N.).

64

Die Einführung einer Vergnügungssteuer - auch in Form einer an die Einspielergebnisse bzw. den unbereinigten Kasseneinhalt anknüpfenden Gerätsteuer - verstößt insbesondere nicht gegen den am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, der Art. 33 Abs. 1 der ersetzten 6. Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 entspricht. Es liegt auch kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 3 der bis zum 15. Januar 2009 geltenden Richtlinie 92/12/EWG des Rates der Europäischen

Gemeinschaften vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchssteuerpflichtiger Waren vor.

65

Der Europäische Gerichtshof hat festgestellt, dass eine "Steuer auf Dienstleistungen" im Sinne von Art. 3 Abs. 3 UA 2 der Richtlinie 92/12/EWG dann keine "umsatzbezogene Steuer" nach dieser Vorschrift ist, wenn sie nur für eine bestimmte Warengruppe gilt; die insoweit in Bezug genommenen Entscheidungen betreffen Urteile des Europäischen Gerichtshofs zu den Wesensmerkmalen einer "Umsatzsteuer" im Sinne des Art. 33 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (EuGH, Urt. v. 10. März 2005 - C-491/03 - mit Verweis auf die Urteile vom 3. März 1988 - C-252/86 - sowie vom 29. April 2004 - C-308/01 -). Die Beklagte erhebt die Vergnügungssteuer aber nicht allgemein auf den Waren- und Dienstleistungsverkehr in ihrem Gebiet, sondern lediglich auf eng umgrenzte Tatbestände und ferner nur auf einer Stufe und nicht etwa auch von den Herstellern oder Lieferanten der Spielgeräte, so dass diese Steuer weder einer "Umsatzsteuer" im Sinne des Art. 33 der 6. Richtlinie 77/388/EWG gleichkommt noch entsprechend der oben genannten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs eine "umsatzbezogene Steuer" nach Art. 3 Abs. 3 UA 2 der Richtlinie 92/12/EWG darstellt (so BVerwG, Beschl. v. 26. Januar 2010 - 9 B 40/09 -, zit. nach JURIS m.w.N.; BFH, Beschl. v. 12. Mai 2011 - II B 126/10 -, zit. nach JURIS m.w.N.; umfassend OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 - und Beschl. v. 10. Januar 2011 - 14 A 2456/10 -; VGH Hessen, Beschl. v. 1. März 2011 - 5 A 2928/09 -, jeweils zit. nach JURIS m.w.N.; vgl. auch schon OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 17. März 1999 - C 2 S 272/97 -, zit. nach JURIS).

66

Weiterhin fehlen der Vergnügungssteuer andere den Charakter der Mehrwertsteuer bestimmende Merkmale, insbesondere ist weder der Steuerpflichtige noch der Steuerschuldner zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Vergnügungssteuer ist strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug angelegt (vgl. BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, zit. nach JURIS).

67

Zudem regelt die Vorschrift des Art. 3 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG die Zulässigkeit von "Steuern auf Dienstleistungen". Steuergegenstand der Vergnügungssteuer in Gestalt der Spielautomatensteuer ist aber nicht die Dienstleistung, die der Halter der Spielautomaten gegenüber den Spielern erbringt, sondern der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers (vgl. BVerwG, Beschl. v. 11. März 2010 - 9 BN 2/09 -, zit. nach JURIS).

68

h) Gegen die Rückwirkung der Vergnügungssteuersatzung vom 27. Juni 2007 in der Fassung der Ersten Änderungssatzung vom 21. November 2007 auf den 1. Januar 2007 bestehen

grundsätzlich keine Bedenken (vgl. auch OVG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 8. Dezember 2008 - 4 M 333/08 -).

69

Mit der Satzung vom 27. Juni 2007, die am 18. Juli 2007 veröffentlicht wurde und rückwirkend zum 1. Januar 2007 in Kraft trat, ersetzte die Beklagte eine Vergnügungssteuersatzung vom 23. Januar 1991 in der Fassung vom 12. Dezember 2001. Diese Satzung hatte für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit noch einen Stückzahlmaßstab enthalten, den das Verwaltungsgericht Halle mit Urteil vom 27. September 2006 (- 5 A 121/04 -) beanstandet hatte. Allerdings erfasste die Satzung vom 27. Juni 2007 Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit i.S.d. § 33c GewO (noch) nicht. Denn die Satzung unterwarf in ihrem § 1 Abs. 2 Buchst. b nur Spiel-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungs- und ähnliche Geräte sowie in § 1 Abs. 2 Buchst. c Einrichtungen für andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit i.S.d. § 33d Abs. 3 GewO der Steuerpflicht. Die Formulierung „Spiel-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungs- und ähnliche Geräte“ schloss aber gerade Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit, d.h. vor allem Geldspielgeräte, aus. Dass in § 3 Abs. 2 Satz 1 der Satzung vom 27. Juni 2007 hinsichtlich der Berechnung des Einspielergebnisses auf Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit abgestellt wird, führt schon deshalb zu keinem anderen Ergebnis, weil sich diese Vorschrift gem. § 3 Abs. 1 der Satzung ausdrücklich auf Spielgeräte i.S.d. § 1 Abs. 2 Buchst. c der Satzung bezieht. Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit i.S.d. § 33c GewO wurden als Steuergegenstand deshalb erst durch die Erweiterung des § 1 Abs. 2 Buchst. c in der am 5. Dezember 2007 bekannt gemachten Änderungssatzung vom 21. November 2007 erfasst, die ebenfalls rückwirkend zum 1. Januar 2007 in Kraft trat.

70

Die zum 1. Januar 2007 ausgesprochene (rückwirkende) Inkraftsetzung der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 27. Juni 2007 bzw. der Änderungssatzung vom 21. November 2007 hinsichtlich der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit verstößt aber weder gegen das (verfassungsrechtliche) Rückwirkungsverbot in § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG LSA noch gegen § 2 Abs. 2 Satz 4 KAG LSA.

71

Dass Satzungen nur innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkend erlassen werden dürfen, wird in § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG LSA klarstellend bestimmt. Hiernach sind der Rückwirkung von Rechtsfolgen im Hinblick auf den aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Grundsatz des Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich Grenzen gesetzt. Der Bürger soll mögliche staatliche Eingriffe vorhersehen und sein Handeln darauf ausrichten können. Das schützenswerte Vertrauen des Bürgers in den Bestand der Rechtsordnung wird enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an in der Vergangenheit bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft (OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 31. März 2000 - 1 K 12/00 -, zit. nach

JURIS m.w.N.). Vertrauensschutz steht auch einer echten Rückwirkung von Gesetzen aber dann nicht entgegen, wenn ein solches Vertrauen sachlich nicht gerechtfertigt ist. Es ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass eine Rückwirkung dann zulässig ist, wenn der Abgabenschuldner in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge zurückbezogen wird, mit dieser rückwirkenden Regelung rechnen musste und sein Verhalten auf diese Regelung einrichten konnte (vgl. OVG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 28. November 2007 - 4 L 148/07 - m.w.N.; vgl. auch BVerfG, Entscheidung v. 19. Dezember 1961 - 2 BvL 6/59 -, BVerfGE 13, 261, 271f.). Eine Heilung unwirksamer kommunaler Abgabesatzungen mit Wirkung für vergangene Zeiträume ohne Verletzung des rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutzes kann vor allem dann erfolgen, wenn der mit Rückwirkung versehenen Neuregelung in der Vergangenheit gleichartige Regelungsversuche vorausgegangen sind. Dementsprechend kann nach § 2 Abs. 2 Satz 2 KAG LSA eine Satzung insbesondere rückwirkend erlassen werden, wenn sie ausdrücklich ohne Rücksicht auf deren Wirksamkeit eine Satzung ersetzt, die eine gleiche oder gleichartige Abgabe regelt. Diese Rechtspraxis begegnet keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Die eine ausnahmsweise zulässige Rückwirkung wesentlich tragenden Gründe besitzen auch bei der kommunalen Steuer ihre Berechtigung, weil und sofern der Bürger sich mit dem Inkrafttreten einer entsprechenden Steuersatzung auf eine Abgabe dieser Art und für diesen Steuertatbestand grundsätzlich einstellen muss, auch wenn es noch zu späteren Korrekturen der Satzung kommen mag. Dies gilt insbesondere für die rückwirkende Änderung des - rechtswidrigen - Steuermaßstabes einer bestehenden Vergnügungssteuersatzung (vgl. BVerfG, Beschl. v. 3. September 2009 a.a.O., 314f.; BVerwG, Beschl. v. 8. Juli 2008 - 9 B 44.07 -, zit. nach JURIS). Ein Automatenaufsteller muss grundsätzlich damit rechnen, dass Satzungsmängel rückwirkend geheilt werden, um eine bereits erfolgte Steuererhebung auf eine gültige Rechtsgrundlage zu stellen (so BVerwG, Beschl. v. 11. März 2010 - 9 BN 2/09 -, zit. nach JURIS).

72

Nach diesen Maßgaben konnte sich für den Zeitraum vom 1. Januar bis 18. Juli 2007 schon deshalb kein schutzwürdiges Vertrauen bilden, dass Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit nicht besteuert werden, weil diese nach der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 23. Januar 1991 in der Fassung der Satzung vom 12. Dezember 2001 zunächst einer Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab unterworfen waren.

73

Ein schutzwürdiges Vertrauen konnte sich für den Zeitraum 19. Juli bis 4. Dezember 2007 ebenfalls nicht bilden, auch wenn in diesem Zeitraum - wie oben dargelegt - zunächst keine Vergnügungssteuerpflicht für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit bestand. Angesichts der Tatsache, dass in der Satzung vom 27. Juni 2007 für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit offensichtlich auf das Einspielergebnis als Steuermaßstab abgestellt wurde (vgl. § 3 Abs. 2 und 3 der Satzung vom 27. Juni 2007) und dass im Hinblick auf die Regelung des § 1 Abs. 2 Buchst. c

der Satzung vom 27. Juni 2007 in anderen Bestimmungen der Satzung auf „Geräte“ bzw. „Spielgeräte“ (vgl. § 3 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 Satz 1 der Satzung vom 27. Juni 2007) abgestellt wurde, mussten die Betroffenen erkennen, dass es sich bei dem Fehlen einer Benennung von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit in § 1 Abs. 2 Buchst. c der Satzung vom 27. Juni 2007 lediglich um ein ungewolltes Versehen des Satzungsgebers handelte. Es ist weiterhin weder ersichtlich noch in diesem oder den Parallelverfahren substantiiert geltend gemacht, dass und warum die betroffenen Unternehmer aus anderen Gründen annehmen konnten, dass die Beklagte auf die Erhebung einer Vergnügungssteuer für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit ganz verzichten würde. Vielmehr ging angesichts der tatsächlich erfolgten Steueranmeldungen nach dem Einspielergebnis für den Zeitraum Januar bis November 2007 der weit überwiegende Teil der Betroffenen sogar davon aus, es bestehe auch schon nach der Satzung vom 27. Juni 2007 eine Vergnügungssteuerpflicht für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit. Die nachträgliche Beseitigung eines „satzungslosen Zeitraumes“, die grundsätzlich unzulässig ist (vgl. OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 11. Dezember 2007 - 4 L 276/05 -, zit. nach JURIS m.w.N.), lag von vornherein nicht vor.

74

Ein Verstoß gegen das Schlechterstellungsverbot des § 2 Abs. 2 Satz 4 KAG LSA ist nicht gegeben. Danach darf die Gesamtheit der Abgabepflichtigen durch die rückwirkende Satzung nicht ungünstiger gestellt werden als nach der ersetzten Satzung. Diese Bestimmung findet aber auf die rückwirkende Ersetzung unwirksamer Satzungen keine Anwendung (vgl. OVG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 17. Dezember 2007 - 4 L 275/07 -, zit. nach JURIS m.w.N.). Bei § 2 Abs. 2 Satz 4 KAG LSA steht nicht der Schutz der Abgabepflichtigen im Vordergrund, sondern die Gemeinde soll lediglich gehindert werden, sich durch nachträgliche Satzungsänderungen über eine rückwirkende Anordnung mehr Einnahmen zu verschaffen, als ihr nach der bisherigen Satzung zustehen würden. Zu solchen verbotenen Mehr-Einnahmen gegenüber einem früheren Zustand kann es nicht kommen, wenn die frühere Satzung unwirksam war und deshalb keine Grundlage bilden konnte, um Abgaben zu erheben. Entsprechendes gilt, wenn die Satzung unvollständig war.

75

2. Die Vergnügungssteueranmeldungen in der Gestalt der Änderungsbescheide vom 30. September 2007 und der Widerspruchsbescheide vom 21. und 24. November 2008 hinsichtlich der Monate Januar bis Oktober 2007 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO)

76

a) Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 27. Juni 2007 in der Fassung der Ersten Änderungssatzung vom 21. November 2007 (VStS) enthält für den Zeitraum Januar bis Oktober

2007 keine ausreichenden Verfahrensregelungen zum Besteuerungsverfahren für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit.

77

(1) Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 VStS hat der Steuerschuldner gem. § 6 Abs. 1 VStS - der Aufsteller des Gerätes, bei Spielhallen der Inhaber der gewerberechtlichen Erlaubnis - innerhalb von 10 Tagen nach Ablauf des Erhebungszeitraumes eine Steuererklärung auf einem von der Beklagten vorgeschriebenen Vordruck abzugeben. Gibt der Steuerschuldner seine Steuererklärung u.a. nicht oder nicht rechtzeitig ab, setzt die Beklagte gem. § 8 Abs. 2 VStS die Steuer durch Bescheid fest (Satz 1) und kann dabei von den Möglichkeiten der Schätzung der Bemessungsgrundlage und der Festsetzung von Verspätungszuschlägen Gebrauch machen (Satz 2).

78

Die wohl aus der Vorgängersatzung übernommene Regelung des § 8 Abs. 1 Satz 1 VStS ist für den Zeitraum Januar bis Oktober 2007 nichtig, weil eine rückwirkende Erfüllung der Erklärungsspflicht nicht möglich ist (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, zit. nach JURIS; vgl. auch Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 101b, 44a m.w.N.). Denn - wie oben dargelegt - wurde für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit i.S.d. § 33c GewO erstmalig mit der Bekanntmachung der Ersten Änderungssatzung am 5. Dezember 2007 rückwirkend zum 1. Januar 2007 diese Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung hinsichtlich des Einspielergebnisses geschaffen. Die Steuerschuldner konnten daher tatsächlich allein für den Monat November 2007 noch eine Steueranmeldung abgeben. Die dagegen erhobenen Einwendungen der Beklagten greifen nicht durch. Dass die Regelung im Klageverfahren nicht ausdrücklich angegriffen worden ist, spielt keine Rolle. Auch lässt sich § 8 Abs. 1 VStS nicht dahingehend auslegen, dass ab Bekanntgabe der Änderungssatzung eine weiterbestehende Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung galt. Nach dem eindeutigen Wortlaut der Satzung besteht die Pflicht nur innerhalb von 10 Tagen nach Ablauf des jeweiligen Erhebungszeitraumes und war damit für die Monate Januar bis Oktober 2007 nicht mehr erfüllbar.

79

Zwar handelt es sich mit der Beklagten bei § 8 VStS um eine verfahrensrechtliche Regelung, die nicht von § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG LSA umfasst ist. Allerdings führt die Nichtigkeit des § 8 Abs. 1 Satz 1 VStS als zentraler Bestimmung zum Besteuerungsverfahren für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit dazu, dass ein gleichmäßiger Belastungserfolg durch die Vergnügungssteuer für den Zeitraum Januar bis Oktober 2007 nicht gewährleistet war. Denn es stand im Belieben des Steuerschuldners, ob er eine Steuererklärung abgeben wollte oder nicht. Eine mittels Bescheid erfolgte Steuerfestsetzung durch die Beklagte nach § 8 Abs. 2 VStS auf Grund des

Fehlens oder der verspäteten Einreichung der Steuererklärung nach § 8 Abs. 1 VStS kam schon deshalb nicht in Betracht, weil dies tatbestandlich voraussetzt, dass überhaupt eine Verpflichtung des Steuerschuldners zur Abgabe einer Steuererklärung besteht. Ein "Steuererhebungsverfahren", das allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerschuldners beruht, gewährleistet aber keine rechtlich und tatsächlich gleiche Steuerbelastung, wenn die Ungleichbehandlung ihre Grundlage in der Vergnügungssteuersatzung selbst hat und nicht (nur) auf einer unzureichenden Kontrolle im Veranlagungsverfahren beruht (so auch OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 23. Juni 2010, a.a.O., unter Hinweis auf BVerfG, Urt. v. 27. Juni 1991 - 2 BvR 1493/89 -; vgl. auch OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 22. April 1998 - 2 K 3/95 -, zit. nach JURIS). Die notwendige Gleichheit der Lastenzuteilung bei einer Steuer hat Folgen nicht nur für die materiellen Abgabennormen, sondern zugleich auch für die Verfahrensregeln, nach denen die Abgabe erhoben wird; diese dürfen nicht die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehlen (so BVerwG, Urt. v. 23. Februar 2011 - 6 C 22/10 -; vgl. auch BVerfG, Urt. v. 9. März 2004 - 2 BvL 17/02 -, jeweils zit. nach JURIS).

80

Dass die Klägerin und andere Betroffene für Januar bis Oktober 2007 Steuererklärungen nach den Einspielergebnissen abgegeben haben, führt zu keinem anderen Ergebnis. Ob sich eine unzureichende Verfahrensgestaltung in der Steuersatzung dann nicht auswirkt, wenn auf Grund des konkreten Verhaltens der Steuerschuldner tatsächlich keine Belastungsungleichheit vorliegt, muss hier nicht abschließend entschieden werden. Dem Senat ist aus anderen Berufungsverfahren bekannt, dass in einigen Fällen, die auch nach dem Steuerbetrag einen erheblichen Umfang erreichten, für diesen Zeitraum keine Steuererklärung abgegeben worden ist. Darüber hinaus ist zumindest problematisch, dass die Steuererklärungen zum Zeitpunkt ihrer Abgabe rechtlich jeweils eine andere und inhaltlich abweichende Vergnügungssteuersatzung betrafen.

81

(2) Offen bleiben kann, ob die Satzung für den Zeitraum Januar bis Oktober 2007 eine der Vorgabe des § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG LSA genügende Regelung über den Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld enthält.

82

§ 9 VStS sieht vor, dass der Steuerschuldner gem. § 6 Abs. 1 VStS die errechnete Steuer innerhalb von 14 Tagen nach Ablauf des Erhebungszeitraumes an die Stadtkasse der Beklagten zu entrichten hat (Abs. 1), ein durch Bescheid festgesetzter Steuerbetrag ist innerhalb von 14 Tagen nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten (Abs. 2). Die Fälligkeitszeitpunkte für den Zeitraum Januar bis Oktober 2007 lagen bei einer Heranziehung des § 9 Abs. 1 VStS, die erst nach der Bekanntgabe der Änderungssatzung erfolgen konnte, sämtlich in der Vergangenheit. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die Fälligkeit auch rückwirkend eintreten kann (dagegen

VG Meiningen, Urt. v. 20. Mai 2009 - 2 K 252/08 Me -; VG Düsseldorf, Urt. v. 6. Februar 2006 - 25 K 7576/04 -; VG München, Urt. v. 14. Oktober 1999 - M 10 K 98.4542 -; jeweils zit. nach JURIS), ist zumindest fraglich, ob § 9 Abs. 1 VStS für Zeiträume in der Vergangenheit überhaupt eine Regelung trifft. Denn sie ist ersichtlich nicht für Fälle der rückwirkenden Anwendung der Vergnügungssteuersatzung konzipiert, sondern wurde aus der vorangegangenen Satzung vom 23. Januar 1991 in der Fassung vom 12. Dezember 2001 übernommen (vgl. dazu OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 20. Januar 2011 - 14 A 1331/07 -; vgl. auch VGH Hessen, Urt. v. 20. Februar 2008 - 5 UE 82/07 -; OVG Schleswig-Holstein, Beschl. v. 3. Dezember 2007 - 2 MB 22/07 -; jeweils zit. nach JURIS; Rosenzweig/Freese, KAG Nds., § 3 Rdnr. 101b, 44a m.w.N.; vgl. aber auch OVG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. v. 9. Juli 2008 - 4 K 27/06 -, bestätigt durch BVerwG, Urt. v. 9. Juni 2010 - 9 CN 1.09 -; OVG Thüringen, Urt. v. 22. September 2008 - 3 KO 1011/05 -, jeweils zit. nach JURIS).

83

Ob bei Fehlen einer wirksamen Fälligkeitsbestimmung ein „automatischer“ Rückgriff auf die §§ 13a Abs. 1 Satz 5 KAG LSA, 220 Abs. 2 Satz 1 AO erfolgt (so OVG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 30. Januar 2003 - 1 L 362/01 - und Urt. v. 19. Mai 2005 - 1 K 226/04 -, jeweils zit. nach JURIS; nicht eindeutig: Driehaus, a.a.O., § 2 Rdnr. 97; OVG Saarland, Urt. v. 25. November 1994 - 1 R 41/93 -, zit. nach JURIS) ist problematisch (vgl. dazu OVG Mecklenburg-Vorpommern, Beschl. v. 6. September 2005 - 1 L 489/04 -, zit. nach JURIS; i.E. auch OVG Brandenburg, Beschl. v. 8. Dezember 2003 - 2 B 319/03 -, LKV 2004, 375; Dewenter u.a., KAG SH St. 2005, § 2 Rdnr. 83) und bislang von dem erkennenden Senat auch noch nicht entschieden worden.

84

II. Die gem. § 127 VwGO erhobene Anschlussberufung der Klägerin hat keinen Erfolg.

85

Die Anschlussberufung ist nach der Formulierung des Antrages (... der Klage voll umfänglich stattzugeben ...) und der Begründung dahingehend auszulegen (§ 125 Abs. 1 i.V.m. § 88 VwGO), dass sie sich gegen die vom Verwaltungsgericht nicht aufgehobenen Vergnügungssteueranmeldungen und Änderungsbescheide richtet. Dass bei der im Antrag vorgenommenen Aufzählung der einzelnen Steueranmeldungen und Widerspruchsbescheide die Anmeldungen und Bescheide für die Monate März, April und September 2008 sowie Januar und Februar 2009 fehlen, ist ein offensichtliches Versehen.

86

1. Die Anschlussberufung ist zulässig.

87

Eine Anschlussberufung ist nur dann unstatthaft, wenn sie einen Teil des Rechtsstreits betrifft, der durch Ablehnung eines darauf gerichteten Zulassungsantrages des Anschlussberufungsführers bereits gem. § 124a Abs. 5 Satz 4 VwGO rechtskräftig abgeschlossen ist. Durch die Ablehnungsentscheidung tritt eine (Teil)Rechtskraft des erstinstanzlichen Urteils ein (vgl. BVerwG, Beschlüsse v. 3. September 2010 - 6 B 30.10 - und v. 14. November 2007 - 4 B 30/07 -, jeweils zit. nach JURIS; a.M.: Posser/Wolff, VwGO, 2008, § 127 Rdnr. 7a). Mit der Möglichkeit der Anschlussberufung in einem solchen Fall würde diese Nichtzulassungsentscheidung wirkungslos. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (Beschlüsse v. 14. November 2007 - 4 B 30/07 - und v. 3. September 2010 - 6 B 30.10 -, jeweils a.a.O.; so auch Eyermann, VwGO, 13. A., § 127 Rn. 16; Redeker/v. Oertzen, VwGO, 15. A., § 127 Rdnr. 2; Wysk, VwGO, 2011, § 127 Rdnr. 8; unklar: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, § 127 Rn. 7c; Bader u.a., VwGO, 5. A., § 127 Rdnr. 17 einerseits, Rdnr. 18 andererseits; a.M.: Posser/Wolff, VwGO, 2008, § 127 Rdnr. 7a ff.; Fehling u.a., VwGO, 2. A., § 127 Rdnr. 12; zweifelnd Kopp/Schenke, VwGO, 17. A., § 127 Rdnr. 12), der der Senat folgt, entspricht dieses Ergebnis auch dem Sinn und Zweck der Anschlussberufung nach § 127 VwGO. Die Anschließung ermöglicht dem an sich "friedlichen" Rechtsmittelbeklagten, auch dann noch selbst in den Prozess einzugreifen, wenn das Rechtsmittel des Gegners erst kurz vor Ablauf der Rechtsmittelfrist eingelegt wird und er deshalb eine eigene Berufung nicht mehr führen kann (Gesichtspunkt der Waffengleichheit und Billigkeit). Sie dient überdies der Prozesswirtschaftlichkeit. Damit soll zum einen vermieden werden, dass eine Partei, die sich mit dem erlassenen Urteil zufriedengeben will, nur wegen eines erwarteten Rechtsmittelangriffs des Gegners vorsorglich selbst Rechtsmittel einlegt. Zum anderen soll die Anschließung einen möglichen Rechtsmittelführer vor der leichtfertigen Einlegung von Rechtsmitteln warnen, weil er jederzeit mit der Anschließung des Gegners und damit mit der Verschlechterung seiner Position durch das Urteil im nachfolgenden Rechtszug rechnen muss. Die Anschließung ist also dazu bestimmt, überflüssige Rechtsmittel zu verhindern (vgl. auch BVerwG, Urteile v. 19. Januar 2006 - 3 C 52.04 - und v. 11. April 2002 - 4 C 4.01 -, jeweils zit. nach JURIS; Sodan/Ziekow, VwGO, § 127 Rdnr. 2 m. w. N.; vgl. weiter BT-DrS 14/6393, S. 13).

88

Diese Erwägungen gelten allerdings nicht, wenn der Anschlussberufungsführer seinen Zulassungsantrag - wie hier - vor einer gerichtlichen Entscheidung darüber zurückgenommen hat (Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, a.a.O., § 127 Rn. 7c; Posser/Wolff, a.a.O., § 127 Rdnr. 4a; Eyermann, a.a.O., § 127 Rdnr. 16; Bader u.a., a.a.O., § 127 Rdnr. 17). Die Anschlussberufung ist dann statthaft.

89

2. Die Anschlussberufung ist jedoch unbegründet.

90

Die Vergnügungssteueranmeldungen in der Gestalt der Änderungsbescheide vom 30. September 2007 und der Widerspruchsbescheide vom 24. November 2008, 3. und 9. April 2009 sowie 5. Juni 2009 für den Zeitraum November 2007 bis Februar 2009 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

91

Insoweit wird auf die Darlegungen unter I. 1. Bezug genommen. Für die dort nicht behandelten Steueranmeldungen hinsichtlich einzelner Monate gelten diese Darlegungen entsprechend.

92

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 154 Abs. 1 und 2, 155 Abs. 1 Satz 1 VwGO.

93

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit des Urteils folgt aus § 167 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

94

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil keiner der in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Zulassungsgründe vorliegt.