

## **BVerwG, Beschl. v. 30.6.2021 – 9 B 46.20**

### **Zulässigkeit einer Erhöhung der Geldspielgerätesteuern durch Vergnügungssteuersatzung**

BVerwG, Beschl. v. 30.6.2021 - 9 B 46.20

(OVG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 18.8.2020 - 14 A 3784/19; VG Arnsberg, Urt. v. 29.8.2019 - 5 K 4315/18)

#### **§ 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SpielV**

Ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl liegt erst dann vor, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es in aller Regel unmöglich macht, den angestrebten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Einer kommunalen Steuer kommt danach eine erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs in der Gemeinde infolge dieser Steuer nach Abzug der notwendigen Aufwendungen kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann.

Der Steuerpflichtige kann nach der Spielverordnung zulässige Spielgeräte mit einem höheren langfristigen durchschnittlichen Kasseneinhalt einsetzen und damit eine erdrosselnde Wirkung der Steuer vermeiden.

Für die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerschuldner den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann. 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.

(Ls. d. Red.)

#### **Aus den Gründen:**

1. Die von beiden Bevollmächtigten der Klägerin begründete und auf sämtliche Zulassungsgründe gestützte Beschwerde bleibt ohne Erfolg.
2. 1. Die erhobenen Verfahrensrügen (§ 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO) greifen nicht durch.

3. Das Berufungsgericht hat zugrunde gelegt, dass die Erhöhung der Vergnügungssteuer von 3,5 auf 5 % des Spieleinsatzes keine erdrosselnde Wirkung hat, weil es einem durchschnittlichen Unternehmer in M. möglich ist, die Erhöhung der Vergnügungssteuer durch eine Preiserhöhung auf die Spieler abzuwälzen, indem er zulässige Spielgeräte mit einem höheren langfristigen durchschnittlichen Kasseneinhalt einsetzt (UA S. 17). Es gebe keine Hinweise darauf, dass die Aufsteller in M. bereits am gesetzlichen Limit des bei langfristiger Betrachtung erlaubten Kasseneinhalts von 20 € je Stunde gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Spielverordnung - SpielV - arbeiteten und somit gesetzlich gehindert wären, höher profitable Geräte einzusetzen, um die Steuer zu erwirtschaften. Ein bedeutender Hersteller von Geldspielgeräten habe erklärt, dass für die verfügbaren Spielgeräte seines Konzerns der Kasseneinhalt bei langfristiger Betrachtung zwischen 10 und 15 € liege (UA S. 19).

4. Zu diesen Feststellungen ist das Berufungsgericht ohne Verfahrensfehler gelangt. Die in der mündlichen Verhandlung unbedingt gestellten Beweisanträge (§ 86 Abs. 2 VwGO) hat das Gericht mit prozessordnungsgemäßer Begründung abgelehnt (a) und ein Verstoß gegen den Untersuchungsgrundsatz im Übrigen (§ 86 Abs. 1 VwGO) (b) oder ein Gehörsverstoß (c) liegen nicht vor.

5. a) Die Ablehnung eines förmlichen (unbedingt gestellten) Beweisantrags nach § 86 Abs. 2 VwGO ist nur dann verfahrensfehlerhaft, wenn sie im Prozessrecht keine Stütze findet (stRspr, vgl. BVerfG, Beschluss vom 8. November 1978 - 1 BvR 158/78 - BVerfGL 50, 32 <35f.>; Kammerbeschluss vom 1. August 2017 - 2 BvR 3068/14 - NJW 2017, 3218 Rn. 47 f.).

6. Ein Beweisantrag kann hiernach unter anderem abgelehnt werden, wenn die unter Beweis gestellte Tatsache nach der materiell-rechtlichen Auffassung des Tatsachengerichts nicht entscheidungserheblich ist oder wenn es sich um einen Ausforschungs- und Beweisermittlungsantrag handelt, der lediglich zum Ziel hat, Zugang zu einer bestimmten Informationsquelle zu erlangen. Auch Beweisanträge, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, müssen regelmäßig dem Gericht eine weitere Sachaufklärung nicht nahelegen und können als unsubstantiiert abgelehnt werden. So liegt es, wenn für den Wahrheitsgehalt der Beweistatsache nicht wenigstens eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht, wenn sie also ohne greifbare Anhaltspunkte "ins Blaue hinein", also "erkennbar ohne jede tatsächliche Grundlage" behauptet worden ist. Welche Anforderungen vom Tatsachengericht an die Substantiierung gestellt werden dürfen, bestimmt sich zum einen danach, ob die zu beweisende Tatsache in den eigenen Erkenntnisbereich des Beteiligten fällt, und zum anderen nach der konkreten prozessualen Situation (stRspr, BVerwG, Beschlüsse vom 30. Mai 2014 - 10 B 34.14 - juris Rn. 9 m.w.N. und vom 14. August 2017 - 9 B 3.17 - juris Rn. 5 f.).

7. Nach diesen Grundsätzen hat das Berufungsgericht die mit dem Beschwerdevorbringen in Bezug genommenen Beweisanträge ohne Verstoß gegen Prozessrecht abgelehnt.

8. aa) Die mit dem Beweisantrag zu 1 unter Beweis gestellte Tatsache, dass die Kasseneinnahme am Ende eines Monats und damit der Preis sich nicht dadurch erhöhen lässt, dass durch eine Änderung der Gerätesoftware oder durch die Nutzung anderer Geräte der durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde erhöht wird, war nicht entscheidungserheblich. Für das Berufungsgericht kam es nicht auf die Kasseneinnahme am Ende eines Monats, sondern auf eine langfristige Betrachtung an (vgl. UA S. 17).

9. Der Vorwurf der Widersprüchlichkeit dieser Auffassung zu anderen Aussagen im angegriffenen Urteil trifft nicht zu. Das Berufungsgericht ist der Auffassung, dass sich bei langfristiger Betrachtung durch Änderung der Gerätesoftware oder Nutzung anderer Geräte die Einnahmen steigern lassen, und hat gleichzeitig zugrunde gelegt, dass das Gesamteinspielergebnis geringer wird, wenn der Spieleinsatz so stark sinkt, dass die Erhöhung des durchschnittlichen Kasseneinnahms dies nicht mehr auffängt (Beschluss zum Beweisantrag zu 1, Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 18. August 2020, S. 3). Insgesamt nimmt das Gericht also an, dass die Erhöhung des Kasseneinnahms zum optimalen Einspielergebnis hin austariert werden kann. Da die von der Branche in M. und auch von der Klägerin eingesetzten Geldspielgeräte aber nach den Feststellungen des Berufungsgerichts noch weit unter dem höchstzulässigen Kasseneinnahme von 20 € pro Stunde liegen, besteht eine Optimierungsmöglichkeit durch Erhöhung des einprogrammierten Kasseneinnahms bis zum Erreichen dieser Grenze.

10. bb) Soweit die Beschwerde in diesem Zusammenhang Bezug nimmt auf angeblich gestellte Beweisanträge zu der Frage, ob Geldspielgerätebetreiber Druck auf die Hersteller der Geräte dahin ausüben könnten, dass diese höher profitable Geräte herstellen, ist dies nicht nachvollziehbar. Die Beschwerde legt nicht dar (§ 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO), welche der 28 gestellten Beweisanträge hiermit gemeint sein sollen. Der Beweisantrag zu 8 beinhaltet die Behauptung, die Spielgeräte seien vom Hersteller so konzipiert, dass sie den Betreibern im Rahmen der bestehenden rechtlichen Vorgaben langfristig die höchstmöglichen Einnahmen bringen, der Beweisantrag beinhaltet aber nicht das Thema, ob Spielgerätebetreiber Druck auf die Hersteller ausüben können. Entsprechendes gilt für den Beweisantrag zu 10, mit dem die Behauptung aufgestellt wird, die Gerätehersteller konzipierten Spielgeräte so, dass sie den Aufstellern nicht die höchstmögliche Stundeneinnahme, sondern die langfristig höchstmöglichen Einnahmen unter Berücksichtigung der jeweils bestehenden rechtlichen Vorgaben brächten.

11. cc) Den Beweisantrag zu 2 mit der Behauptung, die Höhe der Kasseneinnahme am Ende eines Monats hänge neben der Höhe des durchschnittlichen Kasseneinnahms pro Stunde auch davon ab, wie lange ein Gerät innerhalb eines Monats bespielt werde und bei Verwendung von Geräten, die den rechtlich zulässigen Höchststrahmen eines durchschnittlichen Kasseneinnahms pro

Stunde von 20 € ausschöpfen, würden diese von den Spielgästen erheblich weniger bespielt werden, Spielgäste würden abwandern und die Höhe der Kasseneinnahme am Ende eines Monats würde sich langfristig mindern, durfte das Berufungsgericht mit der Begründung ablehnen, für die unter Beweis gestellte Tatsache fehle jeder Anhaltspunkt.

12. Zu Unrecht bringt die Beschwerde hiergegen vor, dem Abwanderungseinwand sei durch den Vortrag begegnet worden, die Mehrheit der in M. betriebenen Spielhallen sei kerngebiets-typisch und hätte deshalb einen überörtlichen Einziehungskreis, daher sei mit einem Abwan-dern der Spieler über die Gemeindegebietsgrenzen zu rechnen. Denn die hierfür in Bezug ge-nommene baurechtliche Einstufung von Vergnügungsstätten gemäß § 7 Abs. 2 Nr. 2 BauNVO sagt nichts darüber aus, ob eine Spielhalle im Kerngebiet von Spielern außerhalb des Gemein-degebietes aufgesucht wird. Unabhängig davon war der Beweisantrag für die Vorinstanz nicht entscheidungserheblich; das Gericht hat - wie ausgeführt - in der mündlichen Verhandlung be-reits den Beweisantrag zu 1 mit der Argumentation zurückgewiesen, es komme nicht auf die Kasseneinnahme am Ende eines Monats an.

13. dd) Die Ablehnung des Beweisantrags zu 18 findet ebenfalls eine Stütze im Prozessrecht. Die Behauptung, die streitgegenständliche Steuer sei für einen durchschnittlichen Spielhallen-betreiber im Satzungsgebiet erdrosselnd, weil sich für ihn durch die Steuer keine ausreichende Kapitalverzinsung und kein ausreichender Unternehmerlohn mehr ergebe, zielt nicht auf die Feststellung dem Beweis zugänglicher Tatsachen, sondern auf eine rechtliche Wertung, die aber dem Gericht vorbehalten ist (vgl. BVerwG, Urteil vom 3. November 2020 - 9 A 12.19 - juris Rn. 208, 216). Soweit mit dem Beweisantrag auch die Ermittlung der einer Bewertung vorge-lagerten Tatsachen gemeint sein sollte, bestand aus den vom Berufungsgericht zum Beweisan-trag zu 2, zweiter Absatz, mitgeteilten Gründen kein weiterer Aufklärungsbedarf. Ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin nach der Bescheidung der Be-weisanträge lediglich allgemein die Verletzung der Sachaufklärungspflicht und die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gerügt, ohne vorzutragen, aus welchen Tatsachen sich entgegen der vom Gericht mitgeteilten Auffassung weiterer Ermittlungsbedarf ergibt. Das Ge-richt muss jedoch einer Behauptung nicht nachgehen, die ohne Eingehen auf eine sie entkräf-tende Argumentation aufrechterhalten wird (BVerwG, Beschlüsse vom 26. Juni 2017 - 6 B 54.16 - Buchholz 310 § 86 Abs. 2 VwGO Nr. 76 Rn. 7 und vom 25. Januar 1988 - 7 CB 81.87 - Buchholz 310 § 86 Abs. 1 VwGO Nr. 196; Urteil vom 3. November 2020 - 9 A 12.19 - juris Rn. 702).

14. ee) Schließlich ist die Ablehnung des Beweisantrags zu 27 nicht verfahrensfehlerhaft er-folgt. Den Tatsachenkern des Antrags stellt die Behauptung dar, in der Regel könnten nur noch Betreiber von Verbundspielhallen (Mehrfachspielhallen) die Steuer entrichten. Auch insoweit legt das Berufungsgericht aber - wie ausgeführt - zugrunde, dass die Spielgeräte auf dem Markt

in M. nicht den höchstzulässigen Kasseninhalt aufweisen, deshalb noch Spielraum für eine Verbesserung der Einnahmesituation vorhanden ist und damit keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass in der Regel nur Verbundspielhallen in der Lage wären, die Steuer zu bezahlen. Diese Annahme ist - wie ausgeführt - durch den Vortrag der Klägerin nicht erschüttert worden.

15. ff) Hinsichtlich der Ablehnung der übrigen Beweisanträge hat die Klägerin einen Verstoß gegen das Prozessrecht bereits nicht dargetan (§ 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO).

16. b) Die Klägerin macht darüber hinaus geltend, das Berufungsgericht habe bei der Prüfung des Vorliegens einer erdrosselnden Wirkung der Steuer seine Verpflichtung aus § 86 Abs. 1 Satz 1 VwGO verletzt, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Dies ist nicht den Anforderungen des § 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO entsprechend dargelegt.

17. Die Rüge einer Verletzung der Aufklärungspflicht erfordert die substantiierte Darlegung, welche Tatsachen auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des Berufungsgerichts aufklärungsbedürftig waren, welche für erforderlich und geeignet gehaltenen Aufklärungsmaßnahmen hierfür in Betracht kamen, welche tatsächlichen Feststellungen dabei voraussichtlich getroffen worden wären und inwiefern diese unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des Berufungsgerichts zu einer für den Beschwerdeführer günstigeren Entscheidung hätten führen können. Außerdem muss entweder dargelegt werden, dass bereits im Verfahren vor dem Tatsachengericht, insbesondere in der mündlichen Verhandlung, auf die Vornahme der Sachverhaltsaufklärung, deren Unterbleiben nunmehr gerügt wird, hingewirkt worden ist oder aufgrund welcher Anhaltspunkte sich dem Gericht die bezeichneten Ermittlungen auch ohne ein solches Hinwirken hätten aufdrängen müssen (stRspr, vgl. etwa BVerwG, Beschlüsse vom 19. August 1997 - 7 B 261.97 - Buchholz 310 § 133 <n.F.> VwGO Nr. 26 S. 14 und vom 10. August 2017 - 9 B 68.16 - juris Rn. 8 m. w.N.).

18. Diesen Anforderungen genügen die Beschwerdebegründungen beider Bevollmächtigter nicht. Sie führen lediglich aus, das Gericht hätte weitere Ermittlungen zur Frage einer möglichen Abwälzbarkeit der Steuer vornehmen und den beantragten Sachverständigenbeweis zur Frage einer Erdrosselungswirkung der Steuer für einen durchschnittlichen Spielhallenbetreiber im Satzungsgebiet der Beklagten erheben müssen. Es sei nicht belegt, dass eine Reduzierung des Spielhallenbestandes durch die Steuererhöhung dazu führen würde, dass die verbleibenden Spielhallen in M. einen ausreichenden Gewinn erwirtschaften könnten, zumal das Verwaltungsgericht Leipzig festgestellt habe, dass eine Steuer von 5 % des Spieleinsatzes eine erdrosselnde Wirkung verursachen könne; die Feststellungen der Vorinstanz reichten nicht aus, eine erdrosselnde Wirkung auszuschließen.

19. Mit dieser Argumentation legt die Beschwerde einen unzutreffenden Ausgangspunkt zugrunde. Maßgeblich ist nicht, ob die Annahme einer erdrosselnden Wirkung ausgeschlossen

werden kann, sondern ob hinreichende Anhaltspunkte für eine solche Wirkung bestehen. Ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl liegt erst dann vor, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es in aller Regel unmöglich macht, den angestrebten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Einer kommunalen Steuer kommt danach eine erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs in der Gemeinde infolge dieser Steuer nach Abzug der notwendigen Aufwendungen kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann (stRspr, vgl. BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 16 m. w.N.).

20. Das Berufungsgericht hat Anhaltspunkte für eine solche Wirkung mit der Begründung verneint, dass durch Änderung der Gerätesoftware oder durch Nutzung anderer Geräte bei langfristiger Betrachtung der Gewinn erhöht werden kann, ferner steuerbedingt alle Aufsteller gleichermaßen zu einer Erhöhung der durchschnittlichen Stundeneinnahme gezwungen sind und deshalb eine Abwanderung zu günstigeren Konkurrenten innerhalb des maßgeblichen Marktes der Stadt M. nicht möglich ist, und dass schließlich dann, wenn steuerbedingt ein Großteil der Spielhallen in M. vom Markt verschwindet, die verbleibenden Betreiber auskömmliche Einnahmen erzielen können (UA S. 17, 21, 25). Dies wird durch das Vorbringen der Beschwerde nicht erschüttert. Sie kann nicht aufzeigen, dass die Annahmen des Berufungsgerichts zweifelhaft sind und deshalb weiterer Ermittlungsbedarf bestanden hat, wie sich aus den oben dargestellten Gründen für die Ablehnung der Beweisanträge ergibt.

21. c) Ein Verfahrensmangel liegt nicht darin, dass das Oberverwaltungsgericht nicht ausdrücklich auf die Frage der Gleichbehandlung von Spielbanken und Spielhallen eingegangen ist.

22. Das Gebot der Gewährung rechtlichen Gehörs verpflichtet das Gericht, den Vortrag der Verfahrensbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und bei der Entscheidungsfindung in Erwägung zu ziehen. Daraus folgt aber keine Pflicht des Gerichts, sich in seinen schriftlichen Entscheidungsgründen mit jedem vorgebrachten Gesichtspunkt ausdrücklich zu befassen (vgl. etwa BVerwG, Beschluss vom 11. Februar 2019 - 9 B 45.18 - juris Rn. 5 m.w.N.). In der Regel ist davon auszugehen, dass das Gericht die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis genommen und erwogen hat. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist erst dann verletzt, wenn im Einzelfall besondere Umstände darauf hindeuten, dass das Gericht seiner Pflicht nicht nachgekommen ist, wenn etwa das Vorbringen eines Beteiligten zu einem zentralen Gesichtspunkt, der nach dem Rechtsstandpunkt des Gerichts nicht unerheblich oder aber offensichtlich unsubstantiiert war, nicht berücksichtigt worden ist (vgl. BVerwG, Beschluss vom 12. Dezember 2007 - 2 B 29.07 - juris Rn. 2 m.w.N.). Anhaltspunkte dafür, dass dies vorliegend ausnahmsweise der Fall gewesen sein könnte, liegen vor dem Hintergrund, dass es sich bei der geltend gemachten Ungleichbehandlung von Spielbanken und -hallen um bereits in der obergerichtlichen Rechtsprechung geklärte Fragen handelt (s. hierzu unten bei den Grundsatzrügen), nicht vor; auch die Klägerin trägt hierzu im Rahmen ihrer Verfahrensrüge nichts Näheres vor.

23. 2. Die Revision ist nicht nach § 132 Abs. 2 Nr. 2 VwGO wegen Divergenz zuzulassen.

24. Das angegriffene Urteil weicht nur dann von einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesverwaltungsgerichts ab, wenn das Oberverwaltungsgericht sich in Anwendung derselben Rechtsvorschrift mit einem seine Entscheidung tragenden abstrakten Rechtssatz zu einem in der herangezogenen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesverwaltungsgerichts aufgestellten ebensolchen Rechtssatz in Widerspruch gesetzt hat (stRspr, vgl. BVerwG, Beschluss vom 20. Februar 2002 - 9 B 63.01 - NVwZ 2002, 1235). Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt.

25. a) Die in Bezug genommene Passage aus dem Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Mai 2017 - 9 B 38.16 - (juris Rn. 7), es erscheine wenig naheliegend, dass ein Spielgerätebetreiber trotz der starken Reglementierungen der Branche Geräte aufstelle, die von vornherein unwirtschaftlich seien, stellt keinen abstrakten Rechtssatz in Anwendung einer Rechtsvorschrift dar. Sie steht vielmehr im Rahmen der Würdigung der Annahme der dortigen Vorinstanz, aufgrund der Vorgaben der Spielverordnung wiesen alle Spielgeräte im globalen Mittel eine vorbestimmte Profitabilität auf.

26. b) Das Berufungsgericht ist auch nicht von einem Rechtssatz aus der gleichen Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts (juris Rn. 9) abgewichen, wonach bei der Prüfung der Erdrosselungswirkung einer Spielgerätsteuer nicht der einzelne Spielhallenbetreiber, sondern ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zugrunde zu legen ist. Vielmehr legt die Vorinstanz genau diesen Maßstab zugrunde (UA S. 24 oben). Das Berufungsgericht prüft die Gewinnmöglichkeiten für einen durchschnittlichen Spielhallenbetreiber unter der Annahme eines Marktes in M. mit nach der Steuererhöhung nur noch fünf statt vorher zehn Spielhallen (UA S. 25 f.) und kommt zu dem Ergebnis, dass für einen Markt mit fünf durchschnittlichen Betreibern ausreichende Gewinnmöglichkeiten bestehen. Für das Berufungsgericht kam es auch nicht darauf an, ob es genügt, dass mindestens der Betrieb einer Spielhalle wirtschaftlich möglich bleibt, es hat bei der Größe der Beklagten von knapp 30 000 Einwohnern die Rentabilität von fünf Spielhallen festgestellt.

27. 3. Die Revision ist nicht nach § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

28. Grundsätzliche Bedeutung hat eine Rechtssache, wenn für die angefochtene Entscheidung der Vorinstanz eine konkrete, fallübergreifende und bislang ungeklärte Rechtsfrage des revisiblen Rechts von Bedeutung war, deren Klärung im Revisionsverfahren zu erwarten ist und zur Erhaltung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung oder zur Weiterentwicklung des Rechts geboten erscheint (stRspr, BVerwG, Beschlüsse vom 2. August 2006 - 9 B 9.06 - NVwZ 2006,

1290 Rn. 5 und vom 10. August 2017 - 9 B 68.16 - juris Rn. 7). Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt.

29. a) Die Fragen, ob von der Möglichkeit einer Abwälzung der Vergnügungssteuer auf die Verbraucher durch eine "Preiserhöhung" dergestalt ausgegangen werden kann, dass die theoretische Möglichkeit besteht, Spielgeräte aufzustellen, die von den Geräteherstellern so konstruiert werden, dass sie eine höhere durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde erwirtschaften, und ob Betreibern von Spielapparaten in einer Gemeinde, die geltend machen, eine Vergnügungssteuer in Höhe von 5 v.H. auf den Spieleinsatz nicht auf die Spielgäste abwälzen zu können, entgegengehalten werden kann, sie könnten für eine Abwälzbarkeit der Steuer über den Preis sorgen, indem sie Spielgeräte verwenden, die so konstruiert sind, dass sie eine höhere durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde erzielen, wenn zwar die jeweils geltende Spielverordnung eine höhere durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde zulässt, allerdings die Betreiber geltend machen, dass sie bereits die am höchsten profitablen Geräte am Markt einsetzen und es dafür nicht allein darauf ankommt, wie hoch die durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde ist, - dass die Betreiber keinen Einfluss auf die Gerätehersteller haben, höher profitable Geräte zu konstruieren, - dass die bislang von den Geräteherstellern konstruierten und von den Betreibern verwendeten Geräte bereits so konstruiert sind, dass sie den Betreibern im Rahmen des gesetzlich Erlaubten langfristig den höchstmöglichen Ertrag verschaffen, dass der Preis des von ihnen angebotenen Glücksspiels nicht die durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde ist, sondern der Preis dem Entgelt entspricht, das der EuGH im Urteil vom 24.10.2013 - C-440/12, Metropol Spielstätten -, als Kasseneinnahme am Ende eines Monats bestimmt hat, - dass eine höhere durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde jedenfalls nicht dazu führt, dass sie auch eine höhere durchschnittliche Kasseneinnahme erzielen, da das von ihnen angebotene Spiel dann weniger attraktiv wäre und die Geräte daher weniger bespielt würden, insbesondere auch eine Abwanderung zu konkurrierenden Glücksspielanbietern erfolgen würde, zu denen auch Anbieter illegaler Online-Glücksspiele gehören, sind nicht klärungsbedürftig. Sie gehen teilweise von Annahmen aus, die nicht den Feststellungen der Vorinstanz entsprechen (aa), und sind im Übrigen in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bereits hinreichend geklärt (bb).

30. aa) Das Oberverwaltungsgericht hat nicht zugrunde gelegt, dass lediglich die theoretische Möglichkeit besteht, Spielgeräte aufzustellen, die eine höhere durchschnittliche Kasseneinnahme pro Stunde erwirtschaften, sondern geht - wie oben dargestellt - davon aus, dass dies für alle Spielhallenbetreiber in M. konkret möglich ist. Es gebe keine Hinweise darauf, dass die Aufsteller in M. bereits am gesetzlichen Limit des erlaubten Kassensinhalts arbeiteten und somit gesetzlich gehindert wären, höher profitable Geräte einzusetzen, um die Steuer zu erwirtschaften (UA S. 19).

31. Ferner nimmt das Berufungsgericht an, dass der durchschnittliche langfristige Kasseninhalt dem durchschnittlichen langfristigen Stundenverlust der Spieler entspricht und der Preis ist, den der Aufstellunternehmer für die Benutzung der Spielgeräte fordert; ob der Gerichtshof der Europäischen Union im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer das dafür maßgebliche Entgelt anders definiere, sei unerheblich (UA S. 18).

32. bb) Auf der Grundlage dieser Annahmen des Berufungsgerichts ist in der Rechtsprechung des Senats (Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 22 f. und Beschluss vom 10. August 2017 - 9 B 68.16 - juris Rn. 30) geklärt, dass der Steuerpflichtige nach der Spielverordnung zulässige Spielgeräte mit einem höheren langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalt einsetzen und damit eine erdrosselnde Wirkung der Steuer vermeiden kann.

33. Den hiergegen gerichteten Einwand, eine Senkung der Auszahlungsquote durch einen höheren Kasseninhalt könne wirtschaftlich nicht durchgesetzt werden, da davon auszugehen sei, dass ein Spieler einen bestimmten Betrag verspiele und nicht bei niedrigerer Spielgewinnauszahlung mehr Geld einzahle, hatte der Senat dabei für nicht überzeugend gehalten und hierfür auf die Undurchsichtigkeit des realen Preises pro Stunde für die Spieler hingewiesen (BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 23). Diesen Gesichtspunkt hat das Berufungsgericht herangezogen und damit das Argument zurückgewiesen, ein höherer Kasseninhalt führe nicht zu einem höheren Gesamteinspielergebnis (UA S. 21). Ein weitergehender grundsätzlicher Klärungsbedarf ist nicht erkennbar. Insbesondere legt die Klägerin nicht dar, welche Bedeutung dem vom Europäischen Gerichtshof für das Umsatzsteuerrecht bei Glücksspielgeräten verwendeten Entgeltbegriff im Rahmen der hiesigen Fragestellungen der Erdrosselungswirkung und der kalkulatorischen Abwälzbarkeit der Steuer auf die Spieler zukommen soll.

34. Für die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerschuldner 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 sonstigen Kosten - treffen kann. 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 (stRspr, vgl. BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 33 m.w.N.).

35. Eine neue klärungsbedürftige Frage zur kalkulatorischen Abwälzbarkeit der Spielapparatesteuer ergibt sich auch nicht aus dem Hinweis auf die Argumentation des Bundesverfassungsgerichts zur Abwälzbarkeit der Kernbrennstoffsteuer (Beschluss vom 13. April 2017 - 2 BvL 6/13 - BVerfGE 145, 171). Dort knüpfte die Steuer nicht an die an den Verbraucher abgegebene

Strommenge, sondern an das Einsetzen der Brennelemente in einen Kernreaktor und das Auslösen einer sich selbsttragenden Kettenreaktion und damit an einen Vorgang weit außerhalb der Sphäre des Verbrauchers (BVerfG, Beschluss vom 13. April 2017 a.a.O. Rn. 136, 160). Unter anderem deshalb hat das Bundesverfassungsgericht angenommen, die Abwälzbarkeit der Steuer auf den Verbraucher sei vom Gesetzgeber nicht intendiert gewesen. Bei der Vergnügungssteuer liegt es hingegen anders. Die Steuer knüpft an den Spielaufwand des Verbrauchers und damit an einen Vorgang in seiner Sphäre an, deshalb hat auch das Bundesverfassungsgericht keine Zweifel, dass die Spielapparatesteuer eine auf Überwälzung an die Spieler angelegte Steuer ist (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <36>).

36. b) Auch die Fragen, ob - unter der von der Beschwerde behaupteten Annahme einer gleichzeitigen Subventionierung von Spielbanken - Art. 56 AEUV dahingehend auszulegen ist, dass er der Steuervorschrift eines Teils eines Mitgliedstaates entgegensteht, mit welcher der Spieleinsatz an Geldspielgeräten privater Anbieter besteuert wird und als Nebenzweck mit der Steuer das Ziel verfolgt wird, den Betrieb der von privaten Betreibern aufgestellten Geldspielgeräte unattraktiver zu machen, und ob Art. 56 AEUV dahingehend auszulegen ist, dass er der Steuervorschrift eines Teils eines Mitgliedstaates entgegensteht, mit welcher der Spieleinsatz an Geldspielgeräten privater Anbieter besteuert wird und als Nebenzweck mit der Steuer das Ziel verfolgt wird, den Betrieb der von privaten Betreibern aufgestellten Geldspielgeräte unattraktiver zu machen, wenn sich trotz eines bestehenden weitgehenden Internetverbots ein Schwarzmarkt im Internet gebildet hat, auf dem virtuelle Automaten Spiele, Online-Poker und Online-Casinospiele angeboten und von Spielern nachgefragt werden und insbesondere, weil die Veranstaltung dieser unerlaubten Spiele zumeist aus dem Ausland heraus über das Internet erfolgt, sich die Bekämpfung des Schwarzmarktes als schwierig erwiesen hat und auch soweit unerlaubte Glücksspielangebote untersagt wurden und obwohl Gerichte das behördliche Vorgehen bestätigt haben, Glücksspielunternehmen ihre unerlaubten Angebote aus dem Ausland heraus weiterführen, wo sie sich dem Zugriff der Behörden weitestgehend entziehen können, lassen sich auf der Grundlage der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ohne Weiteres beantworten (vgl. bereits BVerwG, Beschluss vom 9. August 2018 - 9 BN 6.18 - Buchholz 11 Art. 105 GG Nr. 57 Rn. 12). Danach erfasst Art. 56 AEUV solche Maßnahmen nicht, deren einzige Wirkung es ist, zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen und die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in gleicher Weise wie ihre Erbringung innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats berühren (EuGH, Urteil vom 11. Juni 2015 - C-98/14 [ECLI:EU:C:2015:386] - Rn. 35 f.). Ob der Einwand berechtigt ist, eine Steuererhöhung auf den Betrieb von Geldspielautomaten in Spielhallen sei so drastisch, dass die Betreiber von Spielhallen an einer rentablen Nutzung dieser Automaten gehindert würden, haben die nationalen Gerichte zu prüfen (EuGH, Urteil vom 11. Juni 2015 a.a.O. Rn. 39 f.).

37. Das Berufungsgericht hat festgestellt (UA S. 10), dass die Wirkungen der Steuer nicht über eine bloße allgemeine Verteuerung der Dienstleistung für alle Anbieter im Gemeindebezirk hinausgehen (in diesem Sinne auch BVerwG, Beschluss vom 9. August 2018 - 9 BN 6.18 - Buchholz 11 Art. 105 GG Nr. 57 Rn. 12) und deshalb unerheblich ist, ob mit der einzigen Wirkung der Verursachung zusätzlicher Kosten weitere Lenkungsziele verfolgt werden. Deshalb wird der Anwendungsbereich von Art. 56 AEUV auch nicht eröffnet durch die Behauptung der Beschwerde, die Spielsuchtbekämpfung durch die angestrebte Reduzierung von Spielhallen werde konterkariert durch faktisch mögliches Glücksspiel im Internet.

38. Da das Oberverwaltungsgericht eine erdrosselnde Wirkung der Steuererhöhung verneint hat, kommt auch kein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit unter dem Gesichtspunkt der Behinderung des Betriebs von Geldspielautomaten in Spielhallen gegenüber Spielbanken in Betracht (so ebenfalls bereits BVerwG, Beschluss vom 9. August 2018 - 9 BN 6.18 - Buchholz 11 Art. 105 GG Nr. 57 Rn. 12).

39. c) Die Frage, ob eine Vergnügungssteuer dann einen verbotswidrigen Erdrosselungscharakter hat, wenn die Steuer bei marktgerechter und kostensparender Betriebsführung in der Regel nicht mehr von Betreibern von Einzelspielhallen, sondern nur noch von Betreibern von Verbundspielhallen entrichtet werden kann, ist nicht klärungsbedürftig, weil sie von Annahmen ausgeht, die die Vorinstanz nicht festgestellt hat. Das Oberverwaltungsgericht geht davon aus (UA S. 28), dass ein durchschnittlicher Aufstellunternehmer in M. bei Einsatz geeignet profitabler Spielgeräte einen angemessenen Gewinn erwirtschaften kann und deshalb auch Einzelspielhallen ohne Erdrosselung betrieben werden können.

40. d) Die Fragen, ob es mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, dass die Betreiber von Spielhallen zur Zahlung einer Spielgerätesteuern verpflichtet werden, die als Nebenzweck das Ziel verfolgt, den Betrieb der Spielgeräte unattraktiver zu machen, wenn gleichzeitig der mit den Spielhallenbetreibern im Wettbewerb stehende Spielbankenunternehmer dadurch subventioniert wird, dass die von ihm zu entrichtende Spielbankenabgabe um den Betrag der von ihm entrichteten Umsatzsteuer reduziert wird, obwohl der Spielbankenunternehmer mit der Umsatzsteuer nicht belastet wird, da er diese als indirekte Steuer auf die Endverbraucher abwälzen kann (Beschwerdebegründung des Bevollmächtigten zu 2, S. 35), bzw. (sinngemäß), ob die Erhebung von Vergnügungssteuer bei Spielhallen im Hinblick auf eine steuerliche Gleichbelastung von Spielbanken und Spielhallen mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar ist (Beschwerdebegründung des Bevollmächtigten zu 1), sind bereits geklärt. Insoweit liegen unterschiedliche und im Ergebnis nicht vergleichbare Sachverhalte vor, die einen sachlichen Grund für eine auch steuerlich unterschiedliche Behandlung bieten. Der Bundesgesetzgeber hat einen Unterschied gesehen zwischen Spielapparaten, die in einer Spielbank (§ 33h GewO) und solchen, die an anderen Plätzen aufgestellt sind. Die hier besteuerten

Spielgeräte unterliegen für ihre technische Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (§ 33e GewO). Das gewerbsmäßige Aufstellen solcher Spielgeräte ist zwar erlaubnispflichtig (§ 33c GewO), bei Vorliegen der Voraussetzungen besteht jedoch auf die Erteilung der Erlaubnis ein Rechtsanspruch. Die Spielgeräte in einer Spielbank sind demgegenüber uneingeschränkt zum Glücksspiel geeignet. Für sie gelten die Einschränkungen der Gewerbeordnung nicht (§ 33h GewO); das Glücksspiel ist dort aber nur aufgrund eigens erteilter staatlicher Konzession erlaubt. Schon diese Unterschiede rechtfertigen eine unterschiedliche Besteuerung. Aber 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 (BVerwG, Beschluss vom 28. August 2007 - 9 B 17.07 - juris Rn. 12). Weshalb sich aus dem Umstand, dass die Europäische Kommission derzeit ein Verfahren gegen eine Spielbank wegen einer mutmaßlichen Beihilfe betreibt, ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Belastungsgleichheit im Verhältnis zur Vergnügungssteuer ergeben soll, wird nicht dargelegt (§ 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO).

41. e) Die von beiden Bevollmächtigten der Klägerin aufgeworfene Frage, ob auf die von der Klägerin erhobene Spielgerätesteuern, bei der Steuergegenstand das Halten von Spielapparaten ist, Art. 1 Abs. 3 Satz 1 Buchst. b der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG mit der Folge anzuwenden ist, dass die Spielgerätesteuern nicht umsatzbezogen erhoben werden darf, konnte in der Rechtsprechung des Senats (Beschluss vom 14. August 2017 - 9 B 8.17 - juris Rn. 5 ff.) bereits ohne Durchführung eines Revisionsverfahrens beantwortet werden. Die genannte Richtlinie ist nicht auf die hier streitige Spielapparatesteuer anwendbar, weil sie gemäß ihres Art. 1 Abs. 1 nur bestimmte verbrauchssteuerpflichtige Waren (Energieerzeugnisse und elektrischer Strom, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren) sowie nach Art. 1 Abs. 3 andere Waren sowie Dienstleistungen betrifft. Da Steuergegenstand der Vergnügungssteuer in Gestalt der Spielautomatensteuer nicht die Dienstleistung, die der Halter der Spielautomaten gegenüber den Spielern erbringt, sondern der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers ist (stRspr, vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218 <219 f.> sowie Beschluss vom 19. August 2013 - 9 BN 1.13 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 56 Rn. 11), unterfällt die Spielapparatesteuer nicht der Richtlinie. Entgegen der Auffassung der Beschwerde geht auch die maßgebliche Sichtweise der Vorinstanz davon aus, dass der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführung hinausgehende Aufwand der Spieler und nicht etwa das Halten von Spielapparaten besteuert wird (UA S. 13 in Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Klägerin).

42. Weiteren Klärungsbedarf zeigt die Beschwerde nicht auf; er ergibt sich insbesondere nicht aus dem Vorbringen, es sei zu klären, ob die Spielgerätesteuern eine umsatzbezogene Steuer im Sinne der Richtlinie 2008/118/EG sei, das europäische Recht kenne nur die Besteuerung von

Waren oder Dienstleistungen, sodass es sich zwangsläufig um die Besteuerung einer Dienstleistung handeln müsse, wolle man nicht eine unzulässige dritte Besteuerungsart einführen. Denn bei der Vergnügungssteuer handelt es sich um eine örtliche Aufwandsteuer, für die das europäische Recht keine abschließende Regelung trifft (so bereits BVerwG, Beschluss vom 14. August 2017 - 9 B 8.17 - juris Rn. 7). Angesichts dieser eindeutigen Rechtslage ist eine Zulassung der Revision zum Zwecke einer Vorlage an den Europäischen Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV nicht geboten.

43. f) Die Frage, ob die Erhebung einer Vergnügungssteuer auf Spielapparate mit Gewinnmöglichkeit zulässig ist, wenn sich die Steuer nach dem Spieleinsatz richtet und der Spieleinsatz als die Summe der von den Spielern je Spielhalle/sonstigem Aufstellungsort des Veranstalters zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge definiert wird, ist auf der Grundlage der Auslegung der dem Landesrecht angehörenden Vergnügungssteuersatzung der Beklagten (VS) durch das Oberverwaltungsgericht (UA S. 14 f.) nicht entscheidungserheblich. Gemäß § 9 Abs. 1 VS bemisst sich die Steuer bei Geldspielgeräten nach dem Spieleinsatz und dieser wird definiert als die Summe der von den Spielern je Spielhalle/sonstigem Aufstellungsort des Veranstalters zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge. Nach § 9 Abs. 2 VS bemisst sich die Steuer je Apparat. Aus den Worten "je Spielhalle/sonstiger Aufstellort" im vorgehenden Abs. 1 ergibt sich nach der maßgeblichen Auslegung durch das Berufungsgericht aber nicht, dass sich die Steuer entgegen § 9 Abs. 2 VS nicht je Apparat, sondern je Spielhalle bemisst, unabhängig davon, wer Halter des Geräts ist.

44. g) Die Klärungsbedürftigkeit der Frage, ob eine steuerliche Bemessungsgrundlage für eine Vergnügungssteuer auf den Betrieb von Geldspielgeräten in einer Vergnügungssteuersatzung dem sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Bestimmtheitsgebot genügt, wenn als steuerliche Bemessungsgrundlage ein bestimmter Prozentsatz des Spieleinsatzes je Aufstellort bestimmt wird, ohne dass die Satzung eine Regelung enthält, auf welchen Zeitraum sich der Prozentsatz bezieht, legt die Beschwerde nicht hinreichend dar (§ 133 Abs. 3 Satz 3 VwGO). Art. 3 Abs. 1 GG verbürgt im Steuerrecht die steuerliche Belastungsgleichheit und verlangt eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage (stRspr, vgl. BVerfG, Urteil vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14 u.a. - BVerfGE 148, 147 Rn. 96 ff.; Kammerbeschluss vom 18. Juli 2019 - 1 BvR 807/12 und 1 BvR 2917/13 - DWW 2019, 387 <391>; BVerwG, Urteil vom 27. November 2019 - 9 C 4.19 - BVerwGE 167, 137 Rn. 16). Aus dem Beschwerdevorbringen wird nicht erkennbar, wie sich das gerügte Fehlen einer Regelung über den Besteuerungszeitraum auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirken soll. Die Bestimmtheit eines Abgabentatbestandes ist dagegen an Art. 20 Abs. 3 GG zu messen (s. etwa BVerfG, Beschluss vom 17. Juli 2003 - 2 BvL 1/99 u.a. - BVerfGE 108, 186 <235>).

45. h) Schließlich führt auch die Frage, ob eine Vergnügungssteuer auch dann noch als eine örtliche Aufwandsteuer von der Gesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2 a GG erfasst ist,

wenn ihr Aufkommen im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen der Gebietskörperschaft deutlich mehr als 0,1 % oder 0,2 %, namentlich 0,7 % des Gesamtsteueraufkommens beträgt und die Vergnügungssteuer damit im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen der Gebietskörperschaft nicht mehr gering ist, nicht zur Zulassung der Revision. Es ist geklärt, dass die Erhebung der Vergnügungssteuer anhand des Einspielergebnisses dem Typus einer örtlichen Aufwandsteuer entspricht und dass die Gesetzgebungskompetenz für eine derartige Steuer nicht dann entfällt, wenn ihr Aufkommen im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen einer Gebietskörperschaft einen bestimmten Prozentsatz überschreitet. Denn es wäre mit dem Grundsatz der Formenkларheit nicht vereinbar, wenn die Gesetzgebungskompetenz je nach dem Ergebnis tatsächlicher Feststellungen zum Anteil der Vergnügungssteuer am Gesamtsteueraufkommen einer Gemeinde entfallen könnte (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 <18>; BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 11).

46. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO, die Festsetzung des Streitwerts auf § 47 Abs. 1 und 3, § 52 Abs. 3 GKG.