

Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 18. August 2020

– 14 A 3784/19 –

Tenor

Die Berufung wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1 Die Klägerin betreibt seit dem 1.4.2015 eine Spielhalle in N. . Mit Steuererklärung vom 12.7.2018 gab sie gegenüber der Beklagten den im 2. Quartal 2018 angefallenen Spieleinsatz von ... Euro an und berechnete eine Vergnügungssteuer von ... Euro. Nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 13.12.2013 i.d.F. der 1. Änderungssatzung vom 8.12.2017 (VS) beträgt die Steuer je Apparat und angefangenem Kalendermonat bei der Aufstellung in einer Spielhalle 5,0 v.H. des Spieleinsatzes. Spieleinsatz ist nach 9 Abs. 1 Satz 2 VS "die Summe der von den Spielern je Spielhalle/sonstigem Aufstellungsort des Veranstalters zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge."

2 Auf die Anhörung der Beklagten zum beabsichtigten Erlass eines Steuerbescheides wandte die Klägerin ein, die Steuer sei erdrosselnd hoch, da von dem im Quartal erwirtschafteten Bruttokasseneinhalt von ... Euro nach der Umsatzsteuer noch ... Euro verblieben, von denen mit der beabsichtigten Vergnügungssteuer von ... Euro 30,75 % weggesteuert werden sollten.

3 Mit Bescheid vom 2.8.2018 setzte die Beklagte unter Bezugnahme auf die am 13.7.2018 eingegangene Vergnügungssteuererklärung eine Vergnügungssteuer von ... Euro fest. Überschriften war die Verfügung mit "Festsetzung der Vergnügungssteuer für das I. Quartal 2018". Nach dem Verfügungstenor wurde "für den Zeitraum 01.04. bis 30.06.2018 ... die Vergnügungssteuer für das II. Quartal 2018 (01.01. bis 31.03.2018)" festgesetzt. Den dagegen erhobenen Widerspruch wies die Beklagte mit am 25.9.2018 zugestelltem Widerspruchsbescheid vom 24.9.2018 als unbegründet zurück.

4 Mit der am 24.10.2018 erhobenen Klage hat die Klägerin den Bescheid angefochten und vorgetragen: Durch die Vergnügungssteuer werde der mit Einkommen-, Körperschafts-, Gewerbe- und Kirchensteuer belastete Gewinn der Klägerin gemindert und damit entgegen der Steuerverteilungsregelung des Art. 106 des Grundgesetzes (GG) das Steueraufkommen der Steuerberechtigten dieser Steuern gemindert. Die Belastung der Bruttokasse mit 25 % Vergnügungssteuer bedeute, dass diese Steuer keine unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftseinheit harmlose Bagatellsteuer mehr sei, wie es das Bundesverfassungsgericht für eine örtliche Aufwandssteuer nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG fordere. Ein Steuererfindungsrecht stehe der Beklagten nicht zu, sie sei an die verfassungsrechtlichen Steuertypen gebunden. Auch Unionsrecht stehe der Steuererhebung entgegen. So verbiete Art. 1 Abs. 3 Buchst. b der Verbrauchsteuerrichtlinie 2008/118/EG umsatzbezogene Steuern auf Dienstleistungen. Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verbiete Steuern auf Spiele und Wetten, die den Charakter einer Umsatzsteuer hätten. Die Steuer sei nicht auf den Spieler abwälzbar. Dies erfordere zumindest, dass der Kasseneinhalt nicht geringer sein dürfe als die zu zahlende Steuer. Nach der Steuersatzung der Beklagten könne aber auch bei einer Minuskasse eine Steuer anfallen.

5 Die Steuer sei erdrosselnd und verstoße damit gegen die Berufsfreiheit des Art. 12 GG. Die Klägerin erwirtschaftete ein negatives Betriebsergebnis. Wie eine von ihr eingeholte und dem Gericht vorgelegte gutachterliche Stellungnahme des staatlich geprüften Betriebswirts und EU-Sachverständigen für Glücksspiel/Steuern V. ergebe, könne auch der Betreiber einer Durchschnittsspielhalle in N. keinen Gewinn erwirtschaften. Es seien in den vergangenen Jahren fünf Spielhallenstandorte aufgegeben worden. Nach der neuesten Fassung der Spielverordnung (SpielV) seien die Einnahmen nahezu aller Geräteaufsteller deutlich zurückgegangen, teilweise um 30 %, mindestens aber um 10 %. Die erdrosselnde Steuer führe zu weiteren Rechtsverstößen: So könnten allenfalls noch Verbundspielhallen wirtschaftlich betrieben werden, was dem Verbot von Mehrfachkonzessionen im Glücksspielstaatsvertrag und im Ausführungsgesetz dazu widerspreche. Die Steuererhebung verstoße gegen die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), weil sie die Berufsausübung ohne Rechtfertigung weniger attraktiv mache. Auch verstoße eine erdrosselnde Steuer gegen den Eigentumsschutz nach Art. 1 des Zusatzprotokolls zur Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Zusatzprotokoll zur EMRK) und nach Art. 17 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GR-Charta).

6 Die Klägerin hat eine "gutachterliche Stellungnahme des EU-Sachverständigen für Glücksspiel/Steuern V. " zu den Akten gereicht, die nach ihrer Meinung ihren Vortrag stützt. Außerdem hat sie ein Schreiben des Steuerberaters L. vom 22.8.2019 vorgelegt, das sich zu einer von der Klägerin erstellten Aufstellung der durchschnittlichen Kosten eines typisierten Spielhallenbetriebes verhält.

7 Die Klägerin hat beantragt,

8 den Vergnügungssteuerbescheid des Bürgermeisters der Beklagten vom 2.8.2018 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 24.9.2018 aufzuheben.

9 Die Beklagte hat beantragt,

10 die Klage abzuweisen.

11 Sie hat vorgetragen: Die Vergnügungssteuersatzung sei wirksam, insbesondere gebe es keine Anhaltspunkte für eine erdrosselnde Wirkung der Steuer. Die Abnahme des Spielhallen- und Gerätebestands sei eine Folge der Regelungen des Glücksspielstaatsvertrags und des dazu ergangenen Ausführungsgesetzes. Für die verbleibenden Spielhallen verbesserten sich sogar die Möglichkeiten der Preisgestaltung.

12 Die Beklagte hat eine Übersicht über die Bestandsentwicklung von Spielhallen und Geldspielgeräten in den Jahren 2015 bis 2018 vorgelegt.

13 Mit dem angegriffenen Urteil hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen. Dagegen richtet sich die zugelassene und rechtzeitig begründete Berufung der Klägerin, mit der sie vorträgt: Der Steuerbescheid sei hinsichtlich des Besteuerungszeitraums widersprüchlich und daher unbestimmt. Der Aufstellort der Spielgeräte werde nicht benannt, so dass auch insoweit Unbestimmtheit vorliege. Die Vergnügungssteuersatzung sei nichtig. Der Besteuerungsmaßstab des Spieleinsatzes als Summe der von den Spielern zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge "je Spielhalle" widerspreche der Definition des Spieleinsatzes durch das Bundesverwaltungsgericht, das auf den "in ein Spielgerät" eingeworfenen Betrag abstelle. Das sei kein irrelevanter Unterschied, etwa wenn in einer Spielhalle unterschiedliche Aufsteller Geräte aufgestellt hätten. Ein Besteuerungszeitraum werde bei der Bemessungsgrundlage in § 9 Abs. 1 VS überhaupt nicht geregelt. Widersprüchlich werde aber einerseits in § 9 Abs. 2 VS festgelegt, dass die Steuer einen bestimmten Betrag "je angefangenem Kalendermonat" betrage, die Steuer aber andererseits nach § 12 Abs. 3 Satz 1 VS vierteljährlich für die drei vergangenen Monate erhoben werde. Der Besteuerungstatbestand, nämlich das Halten von Spielgeräten (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 VS), sei unzulässig, da nicht das Halten, sondern das Benutzen der Geräte ein steuerbares Vergnügen darstelle. Nach dem Besteuerungstatbestand handele es sich nicht um eine Aufwandsteuer, sondern um eine Unternehmensteuer, mit der die Tätigkeit der Klägerin gelenkt werden solle. Für eine Steuer der vorliegenden Art fehle der Beklagten die Normsetzungskompetenz, da es sich nicht mehr um eine herkömmliche Aufwandsteuer handele, nämlich eine kleine indirekte Steuer, eine Bagatellsteuer. Abgesehen davon seien Steuermaßstab und Steuersatz keine untergeordneten zweitrangigen Fragen, sondern begründeten einen wesentlichen Grundrechtseingriff. Diese Regelung bedürfe daher der Entscheidung des parlamentarischen Gesetzgebers und könne nicht durch einen kommunalen Satzungsgeber getroffen werden.

14 Es handele sich bei der Steuer nicht um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, da sie sich nicht auf einen örtlich begrenzten Wirkungskreis beschränke. Das ergebe sich zum einen aus der kerngebietstypischen Lage der streitgegenständlichen Spielhalle, die einen überörtlichen Einziehungskreis entfalte und die Einkommensverwendung von überörtlich anreisenden Spielgästen besteuere. Zum anderen verringere die Vergnügungsbesteuerung das Aufkommen von Ertragssteuern, an denen aber auch andere Gebietskörperschaften partizipierten, so dass bei diesen die Steuereinnahmen verringert würden.

15 Die Klägerin wiederholt und vertieft ihren erstinstanzlichen Vortrag zur unionsrechtlichen Unzulässigkeit der Steuer. Auch müsse der Gerichtshof der Europäischen Union angerufen werden, wenn der Senat als Preis der Leistung der Aufsteller den durchschnittlichen Kasseneinhalten je Stunde ansetzen wolle, da jenes Gericht das Entgelt als Kasseneinnahme am Ende des Monats definiert habe.

16 Die Besteuerung des Spieleinsatzes mit 5 % habe erdrosselnde Wirkung, was das Gutachten eines gerichtlich zu bestellenden Sachverständigen ergeben werde und wie das Verwaltungsgericht Leipzig bereits entschieden habe. Die vom Verwaltungsgericht herangezogene Bestandsentwicklung im Hinblick auf Spielhallen und Geldspielgeräte gebe zur Entkräftung der Erdrosselungswirkung nichts her, da sie keinen - wie erforderlich - zumindest gleichbleibenden, sondern einen fallenden Bestand nachweise. Aus der Höhe der Besteuerung ergebe sich auch ein Widerspruch zum Glücksspielrecht und damit ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, denn es könnten dann nur noch Mehrfachspielhallen wirtschaftlich betrieben werden, die aber nach neuem Glücksspielrecht verboten seien. Zur Prüfung der erdrosselnden Wirkung der Steuer könne nicht darauf abgestellt werden, ob sie, die Klägerin, den nach der Spielverordnung höchstmöglichen Preis fordere. Es komme schon vom Ansatz her nicht auf ein einzelnes konkretes Unternehmen, sondern auf einen durchschnittlichen Aufsteller an. Dazu müsse ein Sachverständiger die Zahlen der übrigen Aufsteller in N. ermitteln. Höhere Stundeneinnahmen führten im Übrigen nicht zu einem höheren Gesamtspielergebnis. Solche Geräte würden von Spielern wegen geringerer Attraktivität weniger bespielt werden, so dass im Ergebnis keine höheren, langfristig sogar niedrigere Gesamteinnahmen verblieben. Die meisten Spielsysteme ließen sich technisch nicht auf eine höhere Stundeneinnahme einstellen und seien auf diejenige Stundeneinnahme eingestellt, die erfahrungsgemäß die höchstmögliche Einnahme bringe. Es gebe also keine Möglichkeit, durch Umstellung der Spielgeräte auf eine höhere Stundeneinnahme langfristig ein höheres Gesamtspielergebnis zu erlangen.

17 Da eine Preiserhöhung somit nicht möglich sei, sei auch eine Abwälzung der Steuer auf die Spieler nicht möglich. Die Steuer sei schon grundsätzlich nicht auf Abwälzung angelegt, da die Gemeinde eine Lenkung der Unternehmenstätigkeit im Sinne einer Verringerung des Spielangebots erstrebe.

18 Die Klägerin beantragt,

19 das angegriffene Urteil zu ändern und nach dem erstinstanzlichen Klageantrag zu erkennen,

20 hilfsweise das Verfahren auszusetzen und die Rechtssache dem Gerichtshof der Europäischen Union mit der Frage vorzulegen, ob und inwieweit die Dienstleitungsfreiheit durch die mit der Steuer einhergehenden Beschränkungen verletzt ist,

21 weiter hilfsweise die Revision zuzulassen.

22 Die Beklagte beantragt,

23 die Berufung zurückzuweisen.

24 Sie verteidigt das angegriffene Urteil.

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

Entscheidungsgründe

26 Die zulässige Berufung ist unbegründet. Die zulässige Klage ist unbegründet. Das Verwaltungsgericht hat sie zu Recht abgewiesen. Der angefochtene Steuerbescheid ist rechtmäßig (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO -).

27 Der Bescheid leidet nicht an formellen Mängeln. Er ist nicht zu unbestimmt im Sinne des § 12 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) i.V.m. § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Danach muss ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Dies wird für einen Steuerbescheid gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b KAG i.V.m. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO dahin konkretisiert, dass er die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen und angeben muss, wer die Steuer schuldet. Fällt - wie hier - eine Steuer mehrfach an, muss in Konkretisierung des Steuergegenstands der Sachverhalt, auf dem die Besteuerung beruht, konkretisiert werden.

28 Vgl. Cöster in: Koenig, AO, 3. Aufl., § 157, Rn. 12; Rüsken in: Klein, AO, 15. Aufl., § 157, Rn. 7e.

29 Hier ist also die Angabe erforderlich, welches in welchem Zeitraum getätigte Vergnügen besteuert werden soll. Da Gegenstand der Klage der Steuerbescheid vom 2.8.2018 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 24.9.2018 ist (§ 79 Abs. 1 Nr. 1 VwGO), kommt es auf den

Inhalt an, den der Ausgangsbescheid durch den Widerspruchsbescheid gefunden hat. Danach sind die Einwände der Klägerin unbegründet. Wie sich aus dem Widerspruchsbescheid zweifelsfrei ergibt, wird eine Vergnügungssteuer für das 2. Quartal 2018 für die in der Spielhalle in der G.---straße in N. aufgestellten Geldspielgeräte festgesetzt. Im Übrigen war all dies auch bei Erlass des für sich genommen widersprüchlichen und unvollständigen Ausgangsbescheids für die Klägerin erkennbar, da der Bescheid die Steuer festsetzt, für die die Klägerin unter dem 12.7.2018 eine Steuererklärung abgegeben hat.

30 Der angefochtene Bescheid rechtfertigt sich aus § 3 Abs. 1 Satz 1 KAG i.V.m. der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 13.12.2013 i.d.F. der 1. Änderungssatzung vom 8.12.2017. Diese Satzung ist wirksam.

31 Der erstinstanzlich vorgebrachte Einwand, die Vergnügungssteuererhebung verstoße gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG und die Verbrauchsteuerrichtlinie 2008/118/EG, trifft nicht zu. Weder hat die Vergnügungssteuer den Charakter einer Umsatzsteuer, was der Mehrwertsteuersystemrichtlinie widersprechen könnte, noch unterfällt die Vergnügungssteuer der Verbrauchsteuerrichtlinie.

32 Vgl. BVerwG, Beschluss vom 14.8.2017 – 9 B 8.17 -, juris, Rn. 4 ff.

33 Die unionsrechtliche Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV ist nicht verletzt. Die Vorschrift verlangt zwar nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen - selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten -, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Dagegen erfasst die Vorschrift 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.

34 Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 29.1.2018 – 14 A 595/17 -, NRWE, Rn. 60 ff. = juris, Rn. 59 ff. m.w.N.

35 Hier liegt der letztgenannte Fall vor. Die Wirkungen der Steuer gehen nicht über eine bloß allgemeine Verteuerung der Dienstleistung für alle Anbieter im Gemeindebezirk hinaus. Ob mit der einzigen Wirkung der Verursachung zusätzlicher Kosten weitere Lenkungszwecke verfolgt werden (Reduzierung des Gerätebestands), ist für die Frage der Verletzung der Dienstleistungsfreiheit unerheblich. Nach wie vor kann die Dienstleistung zwischen Mitgliedstaaten unter

gleichen Bedingungen wie innerhalb der Bundesrepublik Deutschland in N. erbracht werden. Insbesondere lässt sich nach wie vor ein angemessener Unternehmerlohn erzielen, wie unten im Rahmen der Erörterung der Erdrosselungswirkung der Steuer ausgeführt wird. Die Frage, ob sich eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit rechtfertigt, stellt sich somit hier nicht. Damit gehen auch die unter dem Gesichtspunkt der Erdrosselung auf das Zusatzprotokoll der Europäischen Menschenrechtskonvention und die Grundrechtecharta gestützten Angriffe ins Leere.

36 Zu Unrecht bezweifelt die Klägerin die Kompetenz der Beklagten zur Regelung der Vergnügungssteuer. Die Kompetenz zur Erhebung der vorliegenden Steuer beruht auf Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, wonach die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern haben. Diese Befugnis hat der Landesgesetzgeber in § 3 Abs. 1 Satz 1 KAG den Kommunen eingeräumt. Es gibt keinen Rechtssatz, der vorschreibt, dass - wie die Klägerin meint - die Vergnügungssteuer eine Bagatellsteuer zu sein habe und nur einen bestimmten relativen Betrag anderer Steuern ausmachen dürfe.

37 Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 29.1.2018 – 14 A 595/17 -, NRWE, Rn. 30 f. = juris, Rn. 29 f.

38 Dafür geben die von der Klägerin angeführten Zitate aus Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs nichts her. Ein solcher Rechtssatz wird auch nicht benannt. Der Begriff der Bagatellsteuer ist ein lediglich finanzwissenschaftlicher Begriff, der in tatsächlicher Hinsicht den Umfang der Steuer im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen bezeichnet und sich nicht auf die Belastungswirkung aus Sicht des Steuerschuldners bezieht.

39 Vgl. BFH, Urteil vom 21.2.2018 – II R 21/15 -, BFHE 261, 62, Rn. 33; Hidien in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung (Stand: Juli 2020), Art. 106, Rn. 1089.

40 Selbst wenn der Begriff heute im Tatsächlichen nicht mehr gerechtfertigt wäre, ergäbe sich daraus rechtlich nichts. Erforderlich ist lediglich, dass eine örtliche Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuereffekte führt.

41 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79 -, BVerfGE 65, 325 (349); Beschluss vom 23.7.1963 – 2 BvL 11/61 -, BVerfGE 16, 306 (327); BVerwG, Urteil vom 29.6.2017 – 9 C 7.16 -, BVerwGE 159, 216, Rn. 18.

42 Das ist gewährleistet. Die Steuer wird lediglich von den im Gebiet der Beklagten tätigen

Geräteaufstellern zur Besteuerung des an diesen Geräten von den Spielern betriebenen Spielaufwands erhoben, betroffen ist also lediglich der auf das Gemeindegebiet begrenzte Aufwand.

43 Vgl. zu diesem Gesichtspunkt BVerfG (3. Kammer des Zweiten Senats), Beschluss vom 15.12.1989 – 2 BvR 436/88 -, NVwZ 1990, 356.

44 Mit der von der Klägerin erstinstanzlich aufgeworfenen Frage, inwieweit Bundes- oder Landessteuern durch die Erhebung der Vergnügungssteuer geschmälert werden, hat das genannte Merkmal nichts zu tun. Sie ist auch wegen der Zuweisung der Steuerkompetenz für örtliche Aufwandsteuern an die Länder und von Nordrhein-Westfalen an die Kommunen unerheblich. Das Steueraufkommen wird den Regelungen des Grundgesetzes entsprechend verteilt. Schließlich ist unter dem Gesichtspunkt der Örtlichkeit auch unerheblich, ob und wie viele gemeindefremde Personen sich unter den Spielern der Spielhallen in N. befinden. Auch der von diesen getätigte Aufwand ist im Gemeindegebiet getätigt, so dass sich die unmittelbaren Wirkungen der Besteuerung auf das Gemeindegebiet beschränken.

45 Soweit die Klägerin darüber hinaus den Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes im Sinne eines Parlamentsvorbehalts nach der Wesentlichkeitstheorie anspricht, wonach der Gesetzgeber verpflichtet ist, die für die Grundrechtsverwirklichung maßgeblichen Regelungen selbst zu treffen,

46 vgl. BVerfG, Urteil vom 19.9.2018 – 2 BvF 1,2/15 -, BVerfGE 150, 1, Rn. 190 ff.; Beschluss vom 7.3.2017 – 1 BvR 1314/12 u.a. -, BVerfGE 145, 20, Rn. 182; Urteil vom 24.9.2003 – 2 BvR 1436/02 -, BVerfGE 108, 282 (311); BVerwG, Beschluss vom 17.2.2015 – 4 B 53.14 -, juris, Rn. 6 f.; Urteil vom 24.11.2010 – 8 C 14.09 -, BVerwGE 138, 201, Rn. 26,

47 so ist auch dem Genüge getan. Der Gesetzgeber hat sich nicht darauf beschränkt, die Gemeinden zur Steuererhebung zu ermächtigen und alles andere ihrer Regelungsbefugnis unterworfen. Vielmehr hat er durch die weiteren Regelungen des Kommunalabgabengesetzes, insbesondere durch die Anordnung weitgehender entsprechender Anwendung der Abgabenordnung (§ 12 Abs. 1 KAG), die wesentlichen grundrechtsrelevanten Umstände der Steuererhebung selbst geregelt. Der Steuermaßstab und der Steuersatz unterfallen jedoch - anders als die Klägerin glaubt - nicht dem Parlamentsvorbehalt, sondern dürfen als Kernelement kommunaler Gestaltungsmöglichkeit Gegenstand des der Gemeinde verbliebenen Regelungsbereichs sein (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 KAG, der Maßstab und Satz der Abgabe als notwendigen Inhalt der Abgabesatzung anordnet). Dass auch bei dieser Regelung die Grundrechtsschranken zu beachten sind, macht jene noch nicht zu einer dem Parlamentsvorbehalt unterliegenden Regelung.

48 Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 29.10.2014 – 14 A 1470/14 -, NRWE, Rn. 6 ff. = juris, Rn. 5 ff.

49 Der Besteuerungstatbestand ist unbedenklich. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 VS unterliegt der Besteuerung u.a. das Halten von Spielapparaten. Zu Unrecht meint die Klägerin, damit werde rechtswidrigerweise die Betätigung des klägerischen Unternehmens, nicht aber, wie erforderlich, das Vergnügen der Spieler besteuert. Diese Auffassung verkennt den Unterschied zwischen Steuerpflichtigem und Steuerträger. Aufwandsteuern sind Steuern auf die Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf, in der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zum Ausdruck kommt. Belastet werden soll der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführung hinausgehende Aufwand, der Teil des persönlichen Lebensbedarfs und der persönlichen Lebensführung ist, und nur die in diesem Konsum zum Ausdruck kommende besondere Leistungsfähigkeit. Dabei ist der Aufwand ein äußerlich erkennbarer Zustand, für den finanzielle Mittel verwendet werden. Von wem und mit welchen Mitteln der Aufwand finanziert wird, ob er im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet oder welchen Zwecken er des Näheren dient, ist dabei unerheblich.

50 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 – 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 (15); Beschluss vom 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00 u.a. -, BVerfGE 114, 316 (334); BVerwG, Urteil vom 29.6.2017 – 9 C 7.16 -, BVerwGE 159, 216, Rn. 13.

51 Der Normgeber ist nicht, wie die Klägerin glaubt, zu einer Regelung verpflichtet, dass die Steuer bei dem Nutzer der Einrichtung oder Veranstaltung, dessen in der - Aufwand erfordernden - Spielbetätigung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit letztlich besteuert werden soll, zu erheben ist, sondern er kann dies zur Vereinfachung auch für den Veranstalter des Vergnügens vorsehen. Wird eine Steuer nicht bei dem erhoben, dessen Leistungsfähigkeit sie erfassen soll, sondern indirekt bei einem Dritten - wie hier statt beim Spieler wegen dessen Spielaufwands beim Veranstalter des Vergnügens -, so muss sie dem wahren Besteuerungsgrund folgend von diesem Steuerschuldner allerdings grundsätzlich auf den eigentlich zu Belastenden abwälzbar sein.

52 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 – 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 (16, 22, 35); BVerwG, Urteil vom 29.6.2017 – 9 C 7.16 -, BVerwGE 159, 216, Rn. 26, 44.

53 Eigentlich zu steuerndes Steuergut ist der Konsumaufwand, also der vom Steuerträger, dem Spieler, aufgewandte Betrag zur Erlangung des Vergnügens. Demgegenüber ist Steuergegenstand (Steuerobjekt) das Steuergut mit dem Inhalt und Umfang der Tatbestandsverwirklichung, hier also das Halten von Spielapparaten durch den Steuerschuldner.

54 Zu den Begriffen Steuergegenstand und Steuergut vgl. Seer in, Tipke/ Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 6, Rn. 36 f.

55 In der Definition des Besteuerungstatbestands spiegelt sich also nur, dass die den Aufwand der Spieler erfassende Vergnügungssteuer indirekt erhoben wird.

56 Auch die Regelung des Steuermaßstabs ist im Ergebnis wirksam. Die Steuer bemisst sich bei Geldspielgeräten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 VS nach dem Spieleinsatz. Dieser wird in Satz 2 der Vorschrift definiert als die Summe der von den Spielern je Spielhalle/sonstigem Aufstellungsort des Veranstalters zur Erlangung des Spielvergnügens aufgewendeten Beträge. Richtig ist, dass die Passage "je Spielhalle/sonstigen Aufstellorts" nicht notwendig ist. Dass lediglich der Spieleinsatz von Geldspielgeräten erfasst ist, die entweder in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen oder in Gastwirtschaften oder sonstigen Orten aufgestellt sind, ergibt sich aus § 9 Abs. 2 VS, wobei sich die Steuer pro Apparat bemisst. Bei der Definition des Spieleinsatzes kommt der genannten Passage keine weitere Bedeutung zu als eines Hinweises auf die verschiedenen Aufstellorte und wohl der Regelung, dass die Steuerfestsetzung nicht auf der Basis des Spieleinsatzes jedes Apparates erfolgen muss, sondern eine solche auf der Basis des Gesamtspieleinsatzes in der Spielhalle bzw. an dem Aufstellort genügt. Insbesondere kann den Worten bei verständiger Auslegung nicht entnommen werden, wie die Klägerin glaubt, dass sich die Steuer entgegen § 9 Abs. 2 VS nicht je Apparat, sondern je Spielhalle bemisst, unabhängig davon, wer Halter des Geräts ist.

57 Soweit die Klägerin die Festlegung eines Besteuerungszeitraums vermisst, ist dies unerheblich. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG hat eine Abgabensatzung den Kreis der Abgabeschuldner, den die Abgabe begründenden Tatbestand, den Maßstab und den Satz der Abgabe sowie den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit anzugeben. Der Festlegung eines Besteuerungszeitraums bedarf es somit nicht. Nur wenn es sich um eine periodische Steuer handelt, die nach Zeiteinheiten entsteht wie etwa die frühere Spielgerätesteuern nach dem Stückzahlmaßstab, bedarf es der Festlegung eines Zeitraums als Teil des Steuermaßstabs. Hier entsteht die Steuer kontinuierlich mit der Aufstellung des Apparats (§ 11 VS) und der Erfüllung des weiteren Steuertatbestands, nämlich dem Anfall von Spieleinsatz (§ 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i.V.m. § 38 AO). Im Übrigen regelt die Satzung hier, ohne dass dies erforderlich wäre, in § 12 Abs. 3 VS einen Erhebungszeitraum von drei Monaten. Die von der Klägerin problematisierte Passage in § 9 Abs. 2 VS, wonach die Steuer einen näher bezeichneten Betrag "je angefangenem Kalendermonat" betrage, ist ein Relikt aus der Zeit des Stückzahlmaßstabs, als die Steuer periodisch je Apparat und Zeiteinheit entstand. Heute ist die Formulierung gegenstandslos, da die Steuer - wie ausgeführt - kontinuierlich mit der Aufstellung des Geldspielgeräts und dem Anfall von Spieleinsatz entsteht.

58 Die Höhe des Steuersatzes von 5 % des Spieleinsatzes bei Aufstellung der Geräte in Spielhallen nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 VS ist wirksam. Entgegen der Auffassung der Klägerin verstößt dieser Steuersatz nicht gegen die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG, weil die Steuer eine erdrosselnde Wirkung hätte.

59 Ein unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit liegt vor, wenn die Steuer erdrosselnd wirkt. Das ist der Fall, wenn sie dazu führt, dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sind, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen.

60 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.7.1974 – 1 BvR 51/69 u.a. -, BVerfGE 38, 61 (85 f.); Beschluss vom 1.4.1971 – 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, 8 (23); Beschluss vom 8.12.1970 – 1 BvR 95/68 -, BVerfGE 29, 327 (331); Urteil vom 22.5.1963 – 1 BvR 78/56 -, BVerfGE 16, 147 (161); 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 3.5.2001 – 1 BvR 624/00 -, NVwZ 2001, 1264; BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 – 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 16.

61 Bei einer erdrosselnden Steuerbelastung müssen entsprechende wirtschaftliche Auswirkungen feststellbar sein. Die schwächsten Anbieter müssen aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es müsste eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaufstellerbranche erkennbar werden. Das kann durch die Entwicklung des Bestands an Spielhallen und Geldspielgeräten in der Gemeinde widerlegt werden.

62 Vgl. im Einzelnen zur Bedeutung der Bestandsentwicklung für eine behauptete Erdrosselungswirkung BVerwG, Beschluss vom 23.11.2017 – 9 BN 2.17 -, juris, Rn. 7; Urteil vom 14.10.2015 – 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 20; Beschluss vom 26.10.2011 – 9 B 16.11 -, NVwZRR 2012, 38; OVG NRW, Beschluss vom 26.10.2017 – 14 A 2508/16 -, NRWE, Rn. 13 ff. = juris, Rn. 12 ff.; Urteil vom 12.9.2016 – 14 A 1501/15 -, NRWE, Rn. 49 ff. = juris, Rn. 47 ff.; Urteil vom 23.6.2010 – 14 A 597/09 -, NRWE, Rn. 97 ff. = juris, Rn. 93 ff.

63 Die von der Beklagten vorgelegte Übersicht über die Entwicklung des Bestands von Spielhallen und Geldspielgeräten in N. ist insoweit unergiebig. Sie belegt seit 2018 eine fallende Tendenz (Rückgang der Spielhallen von 12 auf 10, Rückgang der Geldspielgeräte in Spielhallen von 139 auf 110). Das mag, wie das Verwaltungsgericht meint, auf die Wirkungen des Ausführungsgesetzes zum Glücksspielstaatsvertrag zurückzuführen sein, insbesondere auf die Mindestabstandsregelungen, so dass die Bestandsentwicklung kein Indiz für eine Erdrosselungswirkung darstellt. Darauf kommt es jedoch nicht an. Maßgeblich ist, ob die Bestandsentwicklung einen hinreichend sicheren Schluss auf eine fehlende erdrosselnde Wirkung der Steuer zulässt.

64 Vgl. BVerwG Beschluss vom 26.10.2011 – 9 B 16.11 -, juris, Rn. 7.

65 Das ist hier nicht der Fall. Denn der vom Verwaltungsgericht vermutete Rückgang wegen der neuen Glücksspielregelungen schließt eine gleichzeitige erdrosselnde Wirkung nicht aus, so dass die Bestandsentwicklung auch die Möglichkeit einschließt, dass ohne die neuen Glücksspielregelungen steuerbedingt ein ebensolcher Rückgang zu verzeichnen wäre. Es bedarf also anderer tatsächlicher Feststellungen, um beurteilen zu können, ob die Steuer erdrosselnde Wirkung hat.

66 Solche Tatsachen, die zur Überzeugung des Gerichts die Möglichkeit einer erdrosselnden Wirkung der Steuer ausschließen, liegen vor. Der Senat hat festgestellt, dass es dem durchschnittlichen Unternehmer in N. möglich ist, die Erhöhung der Vergnügungssteuer durch eine Preiserhöhung auf die Spieler abzuwälzen, indem er nach der Spielverordnung zulässige Spielgeräte mit einem höheren langfristigen durchschnittlichen Kassensinhalt einsetzt.

67 Vgl. zu diesem Gesichtspunkt BVerwG, Beschluss vom 10.8.2017 – 9 B 68.16 -, juris, Rn. 30, m.w.N.

68 Der Einsatz von Geldspielgeräten ist stark reglementiert, insbesondere sind die Verlustgefahren im Interesse des Spielerschutzes deutlich limitiert. So darf der Maximalverlust im Verlauf einer Stunde 60 Euro nicht überschreiten (§ 13 Nr. 4 SpielV). Als Kassensinhalt darf bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 20 Euro je Stunde verbleiben (§ 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SpielV).

69 Vgl. zum Gesichtspunkt der Anreizreduzierung insbesondere für gefährdete und glücksspielsüchtige Spieler durch Senkung des maximalen Durchschnittsverlustes BR-Drs. 437/13 vom 23.5.2013, S. 20.

70 Dabei ist Kassensinhalt definiert als die rechnerische Differenz aus Einsätzen und Gewinnen.

71 Physikalisch-Technische Bundesanstalt, Technische Richtlinie für Geldspielgeräte, Version 5.0 vom 27.1.2015, Punkt 4.1. Buchst. a.

72 Dieser durchschnittliche langfristige Kassensinhalt entspricht also dem durchschnittlichen langfristigen Stundenverlust der Spieler und ist der Preis, den der Aufstellunternehmer für die Benutzung der Spielgeräte fordert. Ob der Gerichtshof der Europäischen Union im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer das dafür maßgebliche Entgelt (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes) anders definiert, ist unerheblich. Hier geht es nicht um das umsatzsteuerrechtliche Entgelt, sondern um die Maßnahme des Geräteaufstellers zur Erwirtschaftung von Gewinn durch Einsatz von Geräten mit einem bestimmten programmierten durchschnittlichen langfristigen Kassensinhalt (= durchschnittlicher langfristiger Stundenverlust der Spieler), der hier als Preis des Spiels verstanden wird.

73 Es ist gerichtsbekannt, dass die Aufsteller sich regelmäßig mit einem geringeren als dem höchstzulässigen Kasseninhalt von 20 Euro (bis zum Inkrafttreten der Sechsten Änderungsverordnung vom 4.11.2014, BGBl. I S. 1678, am 11.11.2014 waren sogar 33 Euro je Stunde erlaubt) zufrieden geben.

74 Vgl. OVG NRW, Urteil vom 24.7.2014 – 14 A 692/13 -, NRWE, Rn. 73 ff. = juris, Rn. 71 ff.; der ehemalige Leiter des Fachbereiches Metrologische Informationstechnik an der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt Richter: Umgehen Spielgeräte die Spielverordnung? - Einige grundsätzliche Anmerkungen, GewArch 2019, S. 425, Fn. 18, spricht von einer durchschnittlichen stündlichen Gerätekasse von 10 bis 14 Euro.

75 Ein bedeutender Hersteller von Geldspielgeräten, die H. AG, hat in einem gerichtlichen Verfahren einem Beteiligten gegenüber unter dem 3.5.2016 erklärt, dass für die verfügbaren Geldspielgeräte des Konzerns der Kasseninhalt bei langfristiger Betrachtung zwischen 10 und 15 Euro liege.

76 Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass die Aufsteller in N. bereits am gesetzlichen Limit des erlaubten Kasseninhalts arbeiteten und somit gesetzlich gehindert wären, höher profitable Geräte einzusetzen, um die Steuer zu erwirtschaften.

77 Selbst für sich behauptet dies die Klägerin nicht. ... Um die hier in Rede stehende Steuererhöhung um 1,5 Prozentpunkte zu erwirtschaften, wäre also lediglich eine mäßige Erhöhung des langfristigen durchschnittlichen Kasseninhalts erforderlich.

78 Somit steht zur Überzeugung des Senats fest, dass die Klägerin, die sich über eine erdrosselnde Wirkung der Steuer beklagt, bei weitem nicht den von der Spielverordnung erlaubten, im Interesse des Spielerschutzes gedeckelten Höchstpreis ausnutzt, um ihre Ertragssituation zu verbessern. Sie benennt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass dies nur bei ihr der Fall sei, während ein durchschnittlicher Betreiber den Höchstpreis zu überschreiten gezwungen wäre. Solche Anhaltspunkte sind auch nicht ersichtlich; im Gegenteil liegen, wie ausgeführt, Erkenntnisse vor, dass regelmäßig bei weitem nicht der Höchstpreis gefordert wird. Von einer erdrosselnden Wirkung der Steuer kann bei dieser Sachlage auch nicht im Ansatz die Rede sein. Es gibt nicht nur keine Anhaltspunkte dafür, die Preispolitik der Klägerin indiziert sogar die Unbedenklichkeit der Steuer unter Erdrosselungsgesichtspunkten.

79 Die gegen diese Überlegungen gerichteten Einwände der Klägerin greifen nicht durch. Richtig ist, dass es nicht auf die wirtschaftliche Situation der Klägerin, sondern auf die eines durchschnittlichen Betreibers im Gemeindegebiet ankommt.

80 BVerwG, Beschluss vom 23.11.2017 – 9 BN 2.17 -, juris, Rn. 7

81 Es liegen aber, wie ausgeführt, keine Anhaltspunkte dafür vor, dass ein durchschnittlicher Aufsteller in N. den Höchstpreis zu überschreiten gezwungen wäre, um die Steuererhöhung zu erwirtschaften.

82 Es trifft auch nicht ohne Weiteres zu, dass höhere Kasseneinhalte nicht zu einem höheren Gesamteinspielergebnis führen würden, weil die Geräte wegen geringerer Attraktivität weniger bespielt würden. Solche Attraktivitätsunterschiede mögen vorkommen, wenn sich ein Aufsteller deutlich vom Preisgefüge der Konkurrenten nach oben abhebt, so dass die Spieler zu diesen abwandern. Da jedoch alle Aufsteller in N. von der erhöhten Vergnügungssteuer betroffen sind und damit alle gleichermaßen diesem Kostendruck unterliegen, muss auch der durchschnittliche Aufsteller seine Preise erhöhen, so dass jedenfalls keine nennenswerte Abwanderung zur Konkurrenz zu besorgen ist.

83 Dass eine Preiserhöhung dazu führt, dass sich keine Spieler mehr fänden, selbst zu dem genannten Höchstpreis zu spielen, ist unglaublich. Der Normgeber hielt die durchschnittliche Verlustgrenze von 20 Euro je Stunde in § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SpielV im Interesse des Spielerschutzes für erforderlich, weil sich ansonsten eine relevante Zahl von Spielern fände, die unter Inkaufnahme noch höherer Verluste zu spielen bereit wären. Das erscheint realistisch. Das Spielanreizpotential moderner Geldspielgeräte liegt darin, durch rasche Abfolge von Spielen mit Einsätzen aus getätigten Einwüfen ein Punktekonto zu steigern. Welchen Verlust der Spieler tatsächlich macht, ist nicht aus der Betrachtung des Einzelspiels ersichtlich, selbst nicht aller Spiele einer Stunde und auch nicht eines Tages, da zufallsbedingt auch Gesamtgewinne in dem Zeitraum erzielt werden. Erst durch langfristige Betrachtung des Spiels an einem bestimmten Gerät kann der Spieler feststellen, welchen Verlust er langfristig pro Stunde an einem bestimmten Gerät macht. Diese Undurchsichtigkeit des realen Preises pro Stunde trägt dazu bei, dass es auch genügend Spieler gibt, die sogar zu höheren Preisen als dem in der Spielverordnung gedeckelten Preis von langfristig durchschnittlich 20 Euro je Spielstunde zu spielen bereit wären. Das ist sogar schon tatsächlich geschehen. Im Jahre 2005 lag der durchschnittliche Verlust noch bei 21 Euro je Stunde.

84 Vgl. BR-Drs. 881/10 vom 8.12.2010, S. 49.

85 Dass die Spielbereitschaft bei höheren Preisen sinken könnte und in deren Folge nicht mehr alle zurzeit auf dem Markt in N. tätigen Unternehmer einen ausreichenden Gewinn aus ihrem Beruf ziehen könnten, mag möglich sein. Das ist jedoch unerheblich, da die Berufsfreiheit nicht garantiert, dass eine Steuer so beschaffen sein müsste, dass alle zurzeit auf dem relevanten Markt befindlichen Unternehmer einen ausreichenden Gewinn erzielen können. Dafür, dass das Spielangebot einer Spielhalle bei Ausschöpfung der Höchstpreisgrenze nach der Spielverordnung überhaupt nicht mehr relevant nachgefragt würde, ist nichts ersichtlich.

86 Vor diesem Hintergrund bedurfte es nicht der Erhebung der 28 Beweise, wie in der mündlichen Verhandlung beantragt, die im Wesentlichen in unterschiedlicher verbaler Einkleidung die Behauptung zum Gegenstand haben, dass zwar die eingesetzten Geräte nicht auf den nach der Spielverordnung erlaubten Höchstpreis programmiert seien, aber jede Höherprogrammierung zur Senkung der Spielnachfrage und damit letztlich zu einer Verminderung der Gesamteinnahmen führe. Das ist eine haltlose, durch keinerlei Tatsachen gestützte Spekulation. Welcher Rückgang der Spielnachfrage bei welcher Preiserhöhung eintreten würde und ob dieser Rückgang nicht durch die Preiserhöhung kompensiert werden kann, ist völlig offen und kann auch von einem Sachverständigen nicht mit der erforderlichen Zuverlässigkeit festgestellt werden.

87 Die Behauptung rückgängiger Gesamteinnahmen nach einer Preiserhöhung geht außerdem von der fehlerhaften Tatsachengrundlage aus, dass die bisherige Situation mit der aktuellen Spielhallenzahl maßgeblich wäre. Selbst wenn ein Rückgang der Spielnachfrage bei einer Preiserhöhung einträte (was angeblich sogar Lenkungszweck ist), der nicht durch die Preiserhöhung aufgefangen werden könnte, so wäre dies unerheblich. Maßgeblich ist, ob bei einer der dann bestehenden Nachfrage angemessenen Spielhallenzahl der durchschnittliche Aufsteller mit dem durchschnittlich zu erzielenden Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann.

88 Vgl. zu dieser im Falle eines betriebswirtschaftlich Sachverständigengutachtens zu klärenden Frage BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 – 9 C 22.14 - , BVerwGE 153, 116, Rn. 17.

89 Dies wird bei der von der Klägerin eingereichten gutachtlichen Stellungnahme des V. (Beilagen 4) deutlich. Dabei lässt der Senat offen, ob die von Herrn V. angesetzten Kosten einer Musterspielhalle (S. 14 der Stellungnahme) einer wirtschaftlichen Betriebsführung entsprechen. Unbrauchbar ist die Stellungnahme vor allem aus zwei Gründen: Sie legt für den fiktiven Durchschnittsaufsteller einen monatlich zu erwirtschaftenden Kasseneintrag von 2.682,26 Euro zugrunde (S. 14 der Stellungnahme), den sie aus dem 2018 erwirtschafteten Gesamtkasseneintrag in N. dividiert durch die Gesamtzahl der in N. in Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte errechnet (S. 12 der Stellungnahme). Das ist methodisch falsch. Für den anzunehmenden Kasseneintrag pro Gerät eines fiktiven Durchschnittsunternehmers kommt es nicht auf den mit den bislang eingesetzten Geräten erwirtschafteten Kasseneintrag an, sondern darauf, welcher Kasseneintrag bei Einsatz von im Rahmen der Spielverordnung profitableren Geräten zu erwirtschaften wäre. Gerade wenn das Ergebnis - wie hier in der vorgelegten Stellungnahme - einen Verlust des Durchschnittsunternehmers ausweist, kommt es für den fiktiven Durchschnittsaufsteller darauf an, welchen Kasseneintrag er unter dem Eindruck der - wirtschaftliche Gegenmaßnahmen erfordernden - Steuererhöhung bei Einsatz profitablerer Geräte erzielen würde. Nur dann kann

festgestellt werden, ob trotz der erhöhten Steuer ein ausreichender Gewinn erwirtschaftet werden kann.

90 Die Stellungnahme weist aber noch einen weiteren methodischen Fehler auf. Wie erwähnt, ermittelt sie den zu veranschlagenden monatlich zu erwirtschaftenden Kasseninhalt durch die Verteilung des 2018 tatsächlich erwirtschafteten Gesamtkasseninhalts in N. auf die 2018 tatsächlich in N. vorhandenen Spielhallengeräte. Der von den Spielern im Jahre 2018 getragene Spielverlust, der dem Ertrag der Aufsteller entspricht, wird also auf alle 2018 vorhandenen Aufsteller verteilt.

91 Es kommt aber für die Frage, ob trotz der erhöhten Steuer ein fiktiver Durchschnittsaufsteller einen ausreichenden Gewinn erwirtschaften kann, nicht darauf an, ob alle im Jahre 2018 vorhandenen Aufsteller mit dem zu erwartenden Gesamtertrag einen ausreichenden Betriebsgewinn erreichen können. Sollte die Steuererhöhung dazu führen, dass bei Beibehaltung der im Jahre 2018 vorhandenen Aufstellerzahl diese wegen der Steuererhöhung durchschnittlich keinen ausreichenden Gewinn erwirtschaften können, belegt dies keine erdrosselnde Wirkung der Steuer, sondern nur, dass zu viele Aufsteller, also Geräte, auf dem Markt in N. vorhanden sind, um für jeden Aufsteller einen auskömmlichen Gewinn zu gewährleisten. Denn die Berufsfreiheit garantiert nicht den Bestand der aktuell am Markt tätigen Zahl an Aufstellern. Es muss daher für die genannte betriebswirtschaftliche Untersuchung zuerst der relevante Markt festgelegt werden.

92 Würde hier etwa angenommen, dass steuerbedingt die Zahl der Spielhallen von zehn auf fünf, also auf die Hälfte, sinken würde, hätte die Steuererhöhung zwar einen deutlichen Effekt im Sinne des häufig - angeblich - als Lenkungszweck verfolgten Ziels der Reduzierung des Bestands. Dies würde aber keine Erdrosselung durch die Steuer belegen, wenn die verbleibenden fünf Spielhallen einen ausreichenden Gewinn erwirtschaften können. Die Berufsfreiheit des Art 12 Abs. 1 GG garantiert kein steuerrechtliches Umfeld, das den wirtschaftlichen Betrieb von zehn Spielhallen in N. gewährleistet, einer Mittleren kreisangehörigen Stadt mit knapp 30.000 Einwohnern. Es muss zwar mindestens der Betrieb einer Spielhalle wirtschaftlich möglich bleiben. Bei sogar fünf lebensfähigen Spielhallen kann jedenfalls von einer erdrosselnden Steuer keine Rede sein.

93 Bei einem Markt mit nur fünf Spielhallen würde sich der in N. - wie empirisch belegt - erzielbare Aufstellerertrag von 3.862.454,40 Euro nicht, wie in der gutachtlichen Stellungnahme methodisch falsch zugrunde gelegt, auf zehn Spielhallen zu zwölf Geräten verteilen, sondern - durch höhere Auslastung der Geräte - auf fünf Spielhallen zu zwölf Geräten. Dann verdoppelte sich der Aufstellerertrag je Gerät auf 5.364,52 Euro je Monat und Gerät. Selbst unter Zugrundelegung einer verdoppelten Umsatz- und Vergnügungssteuer beliefe sich dann das wirtschaftliche Jahresergebnis einer Musterspielhalle bei einer Besteuerung mit 5 % in der

Tabelle auf S. 14 der gutachterlichen Stellungnahme auf mehr als 195.000 Euro. Dies ist jedenfalls ein ausreichender Gewinn, gleichgültig, was man als angemessenen Betrag für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn annehmen will. Dabei ist der oben erwähnte erste methodische Fehler, nämlich das Fehlen einer zusätzlich anzusetzenden Gewinnsteigerung durch Einsatz profitablerer Geräte, noch gar nicht berücksichtigt. Damit belegt die eingereichte gutachterliche Stellungnahme nicht nur keine erdrosselnde Wirkung der Steuer, sie belegt sogar im Gegenteil, dass der durchschnittlich zu erzielende Bruttoumsatz eines durchschnittlichen Betreibers im Gemeindegebiet die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann, wenn man lediglich eine - möglicherweise auch steuerbedingte - Reduzierung des Bestands der Geräte um die Hälfte in Rechnung stellt.

94 Angesichts dieser Feststellungen bedarf es keines Sachverständigengutachtens zur Feststellung einer eventuell erdrosselnden Wirkung der Steuer, da - wie dargelegt - der Senat diese Frage aus eigener Sachkunde beurteilen kann und sich die angeblich erdrosselnde Wirkung der Steuer als eine ohne Anhaltspunkt ins Blaue hinein gestellte Behauptung erweist.

95 Die Meinung der Klägerin, die Steuererhebung verstoße gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit bzw. Einheit der Rechtsordnung, weil bei der hier geforderten Steuerhöhe nur noch Mehrfachspielhallen gewinnbringend betrieben werden könnten, diese aber nach den neuen Glücksspielstaatsvertraglichen Regelungen verboten seien, trifft nicht zu. Der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, der insbesondere Fälle erfasst, in denen die Steuererhebung mit Lenkungszielen verbunden ist, verlangt, dass bei der Ausübung einer Normsetzungskompetenz konzeptionelle Entscheidungen eines anderen Normgebers, die er im Rahmen seiner Kompetenz getroffen hat, nicht verfälscht werden, namentlich dürfen den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen.

96 Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.10.1998 – 1 BvR 2306/96 u. a. -, BVerfGE 98, 265 (301); BVerwG, Beschluss vom 18.8.2015 – 9 BN 2.15 -, juris, Rn. 14; Urteil vom 11.7.2012 – 9 CN 1/11 -, BVerwGE 143, 301, Rn. 29.

97 Aufgrund einer Steuerkompetenz darf nur insoweit lenkend und damit mittelbar gestaltend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen werden, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft.

98 Vgl. BVerfG, Urteil vom 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95 -, BVerfGE 98, 106 (119).

99 Es mag sein, dass Mehrfachspielhallen kostengünstiger zu betreiben sind und daher mit ihnen eine Steuererhöhung leichter verkraftbar ist. Das bedeutet aber nicht, dass die Steuererhebung zum Betrieb von Mehrfachspielhallen anhalten würde und somit die Glücksspielstaatsvertraglichen Regelungen verfälschen würde. Denn dieses Verbot bleibt bestehen.

100 Auch die in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat geäußerte Meinung, der Einsatz höher profitabler Geräte führe zu einem höheren Spielerverlust und widerspreche damit den Zielen des Glücksspielstaatsvertrags, greift nicht durch. Welcher Verlust bei Geldspielgeräten den Spielern von Rechts wegen zugemutet werden soll, ergibt sich nicht aus dem Glücksspielstaatsvertrag, sondern aus § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SpielV.

101 Die hier vorliegende indirekt erhobene Aufwandsteuer ist auf den eigentlichen Steuerträger, den Spieler, abwälzbar. Mit der Geldspielgerätesteuern wird der Aufwand der Spieler erfasst, den diese betreiben, um sich dem Vergnügen des Automatenspiels hingeben zu können. Im Ergebnis soll die Steuer den Spieler im Wege der Überwälzung treffen. Beim Automatenbetreiber wird die Steuer nur zur Vereinfachung erhoben. 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. Die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler muss außerdem rechtlich und tatsächlich möglich sein. Dies ist zumindest so lange der Fall, wie der Spieleinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft. Ausgeschlossen wäre eine solche Überwälzbarkeit dann, wenn sich der Steuerbetrag zusammen mit den sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb der Geräte nicht mehr aus dem Spieleinsatz decken ließe und daher die Veranstalter zur Zahlung der Steuer ihre Gewinne aus anderen rentablen Betriebssparten verwenden müssten (sog. schräge Überwälzung).

102 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 - 1 BvL 8/05 -, juris, Rn. 61 f.; BVerwG, Beschluss vom 23.11.2017 - 9 BN 2.17 -, juris, Rn. 8; Urteil vom 14.10.2015 - 9 C 22.14. -, BVerwGE 153, 116, Rn. 33 f.; OVG NRW, Beschluss vom 16.3.2020 - 14 A 3399/19 -, NRWE, Rn. 6 f. = juris, Rn. 5 f.; Beschluss vom 29.1.2018 - 14 A 595/17 -, NRWE, Rn. 8 f. = juris, Rn. 7 f.

103 Wie bereits festgestellt, bestehen keine Zweifel daran, dass ein durchschnittlicher Aufstellersunternehmer in N. bei Einsatz geeignet profitabler Spielgeräte einen angemessenen Gewinn erwirtschaften, also die Steuer aus den von den Spielern verlorenen Einsätzen aufbringen und sie somit überwälzen kann. Dem steht nicht, wie die Klägerin glaubt, der Umstand entgegen,

dass es vorkommen kann, dass auf ein Gerät im Steuerzeitraum ein höherer Steuerbetrag entfällt als der Kasseneinhalt hergibt. Es liegt im Wesen eines Glücksspiels, dass im Einzelfall auch der Glücksspielunternehmer verlieren kann und ihm damit die Überwälzung der Steuer auf die Spieler nicht gelingt. Maßgeblich ist allein, ob dies einem umsichtig handelnden durchschnittlichen Unternehmer auf Dauer gelingt. Das ist der Fall, weil - wie ausgeführt - die Chancen nicht gleich verteilt sind, sondern die Geräte so programmiert sind, dass bei langfristiger Betrachtung ein ausreichender Kasseneinhalt je Stunde verbleibt, auf Dauer also der Aufstellunternehmer in einem bestimmten Umfang gewinnt. Schließlich kann die Abwälzbarkeit der Steuer auch nicht mit der Erwägung in Zweifel gezogen werden, dass die Besteuerung auch eine Lenkung im Sinne der Reduzierung des Gerätebestands bezwecke, also letztlich der Unternehmer belastet werden solle, so dass die Steuer schon nicht auf Überwälzung angelegt sei. Die Klägerin verkennt, dass die - angeblich - mit der Besteuerung verfolgte Reduzierung des Bestands durch die Verteuerung der Leistung der Aufstellunternehmer zu Lasten der Spieler und einen damit einhergehenden Nachfragerückgang erzielt werden soll, einen Effekt, den die Klägerin selbst im Hinblick auf eine vermeintlich erdrosselnde Wirkung der Steuer anführt. Die beabsichtigte Lenkung belegt also gerade, dass eine die Spieler belastende Überwälzung der Steuer gewollt ist. Ob einzelne am Satzungserlass beteiligte Personen kein hinreichendes Verständnis für die Aufwandsteuer haben, wenn sie glauben, die Steuer sei dazu da, von Betreibern, die die Spieler reich machten, entsprechend mehr Geld einzunehmen, ist unerheblich. Es kommt darauf an, ob die Steuer auf Überwälzung angelegt ist. Dies beurteilt sich nach objektiven Kriterien, nicht nach Haushaltsreden. Das ist bei der vorliegenden Steuer, die als örtliche Aufwandsteuer den Veranstalter eines Vergnügens für den Aufwand der sich Vergnügenden indirekt in Anspruch nimmt, der Fall.

104 Die Beklagte hat zwischen Erlass der 1. Änderungssatzung mit dem erhöhten Steuersatz in der Ratssitzung vom 7.12.2017 und dem Inkrafttreten der Satzung am 1.4.2018 von vorneherein eine Übergangsfrist vorgesehen, um den Aufstellern die Möglichkeit zu geben, zur Erwirtschaftung der erhöhten Steuer einen Gerätetausch vorzunehmen.

105 Vgl. die Beschlussvorlage des Bürgermeisters VO/9/458 vom 13.11.2027, S. 3; zur Erforderlichkeit einer Übergangsfrist s. BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 – 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 26 ff.

106 Die Klägerin hat die Notwendigkeit einer längeren Übergangsfrist bis zur mündlichen Verhandlung nicht geltend gemacht. Soweit dazu erst in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde, kann der Senat ohne weitere Ermittlungen entscheiden, da der Klägerin mit der Ladung vom 26.5.2020 zu weiterem Vortrag eine Frist bis zum 20.7.2020 gesetzt worden ist (§ 87b Abs. 3 VwGO). Allerdings erfordert der neue Sachvortrag keine weiteren Ermittlungen.

107 Schon vom Ansatz her ist eine Übergangsfrist nicht angezeigt. Das Bundesverwaltungsgericht hält eine solche Übergangsfrist für notwendig, wenn dies aus Gründen der Zumutbarkeit und des allgemeinen Vertrauensschutzes bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe unter Berücksichtigung aller Umstände erforderlich ist.

108 BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 – 9 C 22.14 -, BVerwGE 153, 116, Rn. 26.

109 Das gilt namentlich bei Systemwechseln (etwa bei einer Umstellung des Maßstabs). Hier geht es nicht um einen Systemwechsel, sondern um eine gewöhnliche Steuersatzerhöhung um 1,5 Prozentpunkte von 3,5 auf 5 % bei einer eingeräumten Übergangsfrist von einem Quartal. Es geht also um einen Vorgang, auf den sich ein Unternehmer wie auch bei der Erhöhung sonstiger Kosten einstellen muss.

110 Die Klägerin behauptet zum einen, es gebe keine höher profitablen Geräte zur Erwirtschaftung der Steuererhöhung und es habe diese auch vorher nicht gegeben. Das ist ein unsubstanziierter Pauschalvortrag, dem der Senat nicht weiter nachzugehen gehalten ist. Dazu wäre erforderlich, dass die Klägerin dargelegt hätte, welche Geräte sie mit welchem durchschnittlichen langfristigen Kasseninhalt bis zur Steuererhöhung eingesetzt hat, welche Geräte mit welchem durchschnittlichen langfristigen Kasseninhalt sie einzusetzen gezwungen wäre, um die Steuererhöhung zu erwirtschaften und welche Geräte mit welchem durchschnittlichen langfristigen Kasseninhalt wann von welchem Anbieter zur Verfügung gestanden haben. ...

111 Im Übrigen ist die Behauptung, es gebe solche Geräte nicht oder nicht in absehbarer Zeit, von vorneherein nicht geeignet, eine längere Übergangszeit als ein Vierteljahr zu rechtfertigen. Grundsätzlich hängt die Zulässigkeit einer Steuererhöhung nicht davon ab, ob sich die Geräteindustrie dazu bereitfindet, Geräte der erforderlichen und nach der Spielverordnung zulässigen Programmierung anzubieten. Es ist Sache der Aufsteller, auf die Industrie zur Produktion der benötigten Geräte einzuwirken. Im Übrigen ist auch davon auszugehen, dass bei entsprechender Nachfrage derartige Geräte angeboten werden.

112 So zutreffend BFH, Beschluss vom 19.2.2010 – II B 122/09 -, juris, Rn. 37.

113 Wenn Aufsteller wegen des Steuerdrucks schon mit den höchstprofitablen am Markt angebotenen Geräten arbeiten, sind sie bei ordnungsgemäßem, das heißt auch langfristig orientiertem Wirtschaften gehalten, rechtzeitig bei der Industrie profitablere Geräte zu bestellen, um sich auf die üblichen Kostenerhöhungen, die immer zu erwarten sind, einzustellen. Daher ist auch die in der mündlichen Verhandlung aufgestellte Behauptung, die Herstellung höher profitabler Geräte erfordere von der Entwicklung und Genehmigung her mindestens ein Jahr Zeit und werde von der Industrie nur bei Bestellungen von mindestens 100.000 Stück in Angriff

genommen, unerheblich. Wenn dem so ist, sind die Aufsteller erst Recht gehalten, sich dann, wenn die Erforderlichkeit höher profitabler Geräte absehbar wird, rechtzeitig, das heißt spätestens bei Inanspruchnahme der noch am Markt angebotenen höchstprofitablen Geräte, um die zukünftige Belieferung mit noch profitableren Geräten zu kümmern.

114 Auch die von der Klägerin geltend gemachten langfristigen Miet- und Leasingverträge zwingen nicht zu einer längeren Übergangsfrist. Es ist den Aufstellern zuzumuten, ihre Verträge so zu gestalten, dass sie auftretende gewöhnliche Kostenerhöhungen rechtzeitig auffangen können. Wenn sie sich langfristig binden und damit eine Preisanpassung verhindern, gehen sie bewusst das Risiko langfristiger Bindungen ein. Dieses unternehmerische Risiko rechtfertigt kein längeres Verbot von Steuererhöhungen.

115 Insgesamt sind damit bei einer Gesamtabwägung aller Umstände keine Umstände ersichtlich, die es unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit oder des allgemeinen Vertrauensschutzes geboten erscheinen ließen, für das Inkrafttreten der Steuererhöhung eine längere Übergangsfrist als ein Quartal vorzusehen.

116 Die Steuererhöhung dient ausweislich der Vorlage des Bürgermeisters VO/9/458 vom 13.11.2017 (Beiakte 2, Bl. 1 ff.) - neben Lenkungs Zwecken - der Sicherung der Einnahmeerzielung, da wegen des Glücksspielstaatsvertrags mit einer Reduzierung der Bestandszahl an Spielhallen auf die Hälfte gerechnet wird. Bei einer angenommenen Reduzierung des Spieleinsatzes um die Hälfte würde bei der vorgeschlagenen Steuererhöhung zwar nicht mehr das vorherige Niveau von 325.000 Euro (für Spielhallen) erreicht werden, sondern es um 93.000 Euro sinken. Aber jedenfalls würde der vorsichtigere Haushaltsansatz des Jahres 2018 von 240.000 Euro erreicht werden. Die Sicherung der Einnahmeerzielung ist ein gewichtiges Ziel. Die Berechnung der Vorlage ist insofern selbst äußerst konservativ, da bei einer Reduzierung der Spielhallen um die Hälfte nicht mit einer Reduzierung des Gesamtspieleinsatzes um die Hälfte zu rechnen ist, denn die Spieler, die ursprünglich später wegfallende Spielhallen besucht haben, werden größtenteils auf die bestehen bleibenden Spielhallen ausweichen und dort erhöhten Spieleinsatz generieren. Auch die Vorlage hat das erkannt, wenn sie die zu erwartende höhere Auslastung der verbleibenden Spielhallen anspricht. Insofern ist mit einer eher gleichbleibenden, wenn nicht erhöhten Einnahmeerzielung zu rechnen. Demgegenüber spricht alles dafür, dass die verbleibenden Spielhallen selbst ohne Preiserhöhung wegen des zu erwartenden erhöhten Umsatzes die erhöhte Steuer abfangen können. Unbeschadet dessen steht ihnen auch die Möglichkeit des Einsatzes profitablerer Geräte offen, deren rechtzeitige Beschaffung ihnen zuzumuten ist.

117 Die Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union zur Frage, was Preis des Glücksspiels sei oder ob die Erhebung einer Geldspielgerätesteuern gegen

die Dienstleistungsfreiheit verstoße, bedarf es nicht. Die von der Klägerin angeführte Entscheidung,

118 EuGH, Urteil vom 24.10.2013 - C-440/12 -, juris,

119 befasst sich mit der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer, die hier nicht in Rede steht. Die Dienstleistungsfreiheit ist durch die bloße Auferlegung von Geldleistungspflichten gegenüber jedem - ausländischen und inländischen – Geldspielgerätaufsteller schon vom Ansatz her nicht betroffen. Selbst wenn die Auslegung einer unionsrechtlichen Regelung in Rede stünde, erschiene hier die Einholung einer Vorabentscheidung durch den Senat als Instanzgericht (Art. 267 Abs. 2 AEUV) ohne vorherige Befassung des letztinstanzlichen Bundesverwaltungsgerichts (Art. 267 Abs. 3 AEUV) nicht sachdienlich.

120 Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 154 Abs. 2 VwGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 167 VwGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

121 Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO nicht vorliegen.