

SCHLESWIG-HOLSTEINISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT



Az.: 2 KN 1/15

*verkündet am 19. März 2015
..., Justizangestellte
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle*

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In der Verwaltungsrechtssache

der Firma ...

Antragstellerin,

Proz.-Bev.: ...

g e g e n

die Stadt Flensburg - Der Oberbürgermeister -,
Rathausplatz 1, 24937 Flensburg,

Antragsgegnerin,

Streitgegenstand: Vergnügungssteuer (Spielgerätesteuersatzung)

hat der 2. Senat des Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgerichts auf die mündliche Verhandlung vom 19. März 2015 durch die Präsidentin des Oberverwaltungsgerichts ..., den Richter am Oberverwaltungsgericht ..., den Richter am Oberverwaltungsgericht ... sowie die ehrenamtlichen Richter ... und ... für Recht erkannt:

Der Antrag wird abgewiesen.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Antragstellerin wird nachgelassen, die vorläufige Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abzuwenden, sofern nicht die Antragsgegnerin zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Die Antragstellerin wehrt sich gegen die von der Antragsgegnerin vorgenommene Anhebung der Geldspielgerätsteuer (Automatensteuer) von 12 % auf 20 %.

Die Antragstellerin betreibt im ... im Gebiet der Antragsgegnerin in zwei Spielhallen jeweils zwölf Geldspielgeräte sowie in einer Gaststätte unter der gleichen Anschrift drei weitere Geldspielgeräte. Darüber hinaus hat die Antragstellerin in einer anderen Gaststätte drei weitere Geldspielgeräte aufgestellt. Die Spielhallen haben jeweils eine Spielnutzfläche von 144 m²; hierfür sind sechs Arbeitnehmer fest eingestellt. Der Umsatz mit Geldspielgeräten macht ca. 40 % des Gesamtumsatzes der Antragstellerin aus.

Die Bruttokassen der Antragstellerin sowie die darauf entrichtete Automatensteuer stellen sich für die Veranlagungsjahre 2012 und 2013 wie folgt dar:

	2012		2013	
	Bruttokasse in EUR	VgSt (12 %) in EUR	Bruttokasse in EUR	VgSt (20 %) in EUR
Januar	86.003,10	10.320,37	62.258,10	12.451,62
Februar	75.746,80	9.089,62	90.064,50	18.012,90
März	98.251,20	11.790,14	97.655,50	19.531,10
April	84.027,60	10.083,31	77.471,00	15.494,20
Mai	97.117,70	11.654,12	82.079,90	16.415,98
Juni	74.283,30	8.913,99	73.941,80	14.788,36
Juli	75.287,30	9.034,48	94.320,70	18.864,14
August	80.018,90	9.602,27	79.234,50	15.846,90
September	93.645,60	11.237,47	91.063,50	18.212,70
Oktober	77.566,50	9.307,98	80.765,30	16.153,06
	841.948,00	101.033,75	828.854,80	165.770,96

Die Antragsgegnerin erhebt auf der Grundlage ihrer Satzung über die Erhebung einer Spielgerätesteuern auf das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsapparaten vom 27.09.2005 eine Spielgerätesteuern. Diese hatte ab dem 01.01.1997 die Höhe von 11 %, ab dem 01.10.2005 die Höhe von 8 % und ab dem 01.04.2010 die Höhe von 12 % der elektronisch gezahlten Bruttokasse. Am 06.12.2012 beschloss die Ratsversammlung der Antragsgegnerin die 3. Nachtragssatzung und erhöhte den Steuersatz ab dem 01.01.2013 um 8 % auf 20 % der elektronisch gezahlten Bruttokasse.

Gegen diese Anhebung hat die Antragstellerin am 05.12.2013 den Normenkontrollantrag gestellt.

Sie trägt vor, die 3. Nachtragssatzung verstoße mit der Steuererhöhung gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die Vorsetzungen der gemeindlichen Steuergesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2a GG hierzu nicht vorlägen und die Befreiung der Spielbanken von dem mit der Steuererhöhung verfolgten Lenkungszweck gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoße.

Die Spielgerätesteuern sei nach der hier streitigen Steuererhöhung keine Aufwandssteuer i.S.v. Art. 105 Abs. 2a GG mehr. Die Antragsgegnerin habe die unterschiedlichen Inhalte und die unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur Wahrung des Erdrosselungsverbots einerseits und des Überwälzbarkeitsgebotes andererseits verkannt. Die Äußerungen der Antragsgegnerin wiesen darauf hin, dass diese in unzutreffender Weise davon ausgehe, dass die Prüfungsmaßstäbe identisch seien. Zudem sei die herkömmliche Formel des Bundesverfassungsgerichts zur kalkulatorischen Überwälzbarkeit der Steuer aufgrund mittlerweile geänderter rechtlicher Rahmenbedingungen im Spielhallenrecht des Satzungsgebiets nicht mehr anwendbar. Angesichts des hohen Steuersatzes habe es der Antragsgegnerin obliegen darzulegen, dass eine kalkulatorische Abwälzung möglich sei. Diese Pflicht treffe sie jedenfalls dann, wenn objektive Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass die kalkulatorische Überwälzbarkeit der Steuer nicht mehr von der Absicht der Gemeinde gedeckt sei und/oder die Belastungswirkung einer Steuer sich in einem verfassungsrechtlichen Grenzbereich bewege.

Nach der Rechtsprechung sei bei der Vergnügungssteuer in ihrer herkömmlichen Form grundsätzlich zu unterstellen, dass die Überwälzbarkeit vom Willen der Gemeinde erfasst sei. In dieses „herkömmliche Bild der Automatensteuer“, die letztlich vom Benutzer der Automaten, also vom Spieler, getragen werden soll, füge sich die hier streitige Steuer der Antragsgegnerin jedoch nicht mehr ein, da die Absicht, den Spieler zu besteuern, von der Gemeinde aufgegeben worden sei. Die Steuer habe sich von einer ursprünglich zulässigen Aufwandsteuer in eine unzulässige Unternehmenssteuer gewandelt. Zweck der Steuererhöhung sei es nicht mehr gewesen, Mehreinnahmen zu erzielen, sondern den Spielhallenbetrieb einzuschränken.

Die Antragsgegnerin sei ihrer Darlegungslast nicht nachgekommen, die sich aus der Grundrechtsbetroffenheit der Antragstellerin ergebe. Im Satzungsverfahren hätte geprüft

werden müssen, ob sich die kalkulatorische Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer auch bei einem Steuersatz von 20 % tatsächlich realisieren werde oder ob die Erdrosselungsgefahr nicht nur in Einzelfällen eintreten werde. Den Gesetzgeber treffe in grundrechtsrelevanten Bereichen eine dezidierte gesetzgeberische Darlegungslast. Dies sei für die Vergnügungssteuersatzungen der Gemeinden nicht anders. Die Anforderungen an diese Darlegungslast seien umso höher, je weiter sich der Satzungsgeber von seiner ursprünglichen Bemessungsgrundlage und damit vom tradierten Bild der Vergnügungssteuer entferne.

Die kalkulatorische Überwälzbarkeit fehle. Ein Gestaltungsspielraum zur Umsatzsteigerung bestehe weder rechtlich noch faktisch. Die Betreiber von Geldspielgeräten hätten es nicht in der Hand, die Auszahlungsquoten ihrer Geldspielgeräte zu verändern oder auf andere Weise das Spiel zu verteuern. Dies ergebe sich aus den gesetzlichen Festschreibungen in der Spielverordnung. Die Annahme des Bundesverfassungsgerichts, die Möglichkeit einer Umsatzsteigerung bestehe darin, dass der Betreiber „durch die Auswahl geeigneter Standorte und durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen auf eine Umsatzsteigerung“ hinwirken könne, gelte aufgrund der Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen durch das neue Spielhallenrecht aufgrund des Glücksspieländerungsstaatsvertrags und des Spielhallengesetzes Schleswig-Holstein nicht mehr.

§ 6 Abs. 1 der Spielgerätesteuersatzung in der durch Art. 1 Abs. 1 der 3. Nachtragssatzung gewonnenen Fassung verstoße gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil Spielbanken wegen der Steuerbefreiung nach § 2 Abs. 2 der Satzung von der Steuererhöhung nicht betroffen seien. Wenn die Steuerbefreiung vor Einführung der spielhallenspezifischen Regulierungen mangels Vergleichbarkeit rechtmäßig gewesen sein möge, so könne diese Wertung nach Einführung des Landespielhallengesetzes keinen Bestand mehr haben.

In der Rechtsprechung der Fachgerichte werde teilweise auf den ordnungsrechtlichen Rahmen für Spielhallen und den gewerberechtlichen Rahmen für Spielbanken abgestellt und deswegen eine Vergleichbarkeit verneint. An dieser These habe die Rechtsprechung auch nach den Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes (Urt. v. 11.06.1998 – C-283/95 -; Urt. v. 17.02.2005 – C-453/02 und C-462/02 -) festgehalten, wonach zwi-

schen Spielbanken und Spielhallen eine Wettbewerbssituation bestehe. Aufgrund der mittlerweile – abgesehen von den Geräten – angeglichenen Rahmenbedingungen zur Regulierung von Spielbanken und Spielhallen im Glücksspieländerungsstaatsvertrag stünden ordnungsrechtliche Unterschiede der normativen Vergleichbarkeit nicht mehr entgegen. Die Frage der Vergleichbarkeit habe an finanzverfassungsrechtliche Wertungen anzuknüpfen. Es wäre zu fragen, ob der Aufwand, den ein Spieler für sein Vergnügen in einer Spielhalle betreibe, anders zu werten sei als der Aufwand, den ein Spieler für sein Vergnügen in einer Spielbank betreibe.

Ein hinreichend gewichtiger Grund für die Ungleichbehandlung sei nicht gegeben. Insbesondere rechtfertige die Spielbankabgabe nicht die Freistellung von der Vergnügungssteuer. Das Gesamtsteuerkonzept der Spielbankabgabe vermöge im Bereich der Ertragsteuern die Steuerbefreiung von reinen Fiskalzwecksteuern wie Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, nicht jedoch die Befreiung von der Spielgerätsteuer als Lenkungssteuer zu rechtfertigen. Fiskalische Gründe rechtfertigten zwar die Steuer, also die Auswahl einer Steuerquelle, nicht aber eine damit einhergehende Ungleichbehandlung. Habe sich die Gemeinde dazu entschlossen, mit der Spielgerätsteuer wie hier auch Lenkungszwecke (Jugend- und Spielerschutz) zu verfolgen, dürfe sie nicht mit Hinweis auf die Spielbankabgabe die Spielbanken von der Spielgerätsteuer befreien. Die Lenkungswirkung der Spielgerätsteuer werde durch die Lenkungswirkung der Spielbankabgabe nicht substituiert. Zum einen verfolge die Spielbankabgabe keine Lenkungswirkung im Hinblick auf den Jugend- und Spielerschutz, zum anderen werde nicht erklärt, wieso die Spielgerätsteuer erhöht werden dürfe, die Spielbankabgabe aber unverändert bleibe.

Die Antragstellerin beantragt,

Art. 1 Abs. 1 der 3. Nachtragssatzung vom 7. Dezember 2012 zur Satzung der Stadt Flensburg über die Erhebung einer Spielgerätsteuer auf das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsapparaten (Spielgerätsteuersatzung) vom 27.09.2005 für unwirksam zu erklären.

Die Antragsgegnerin beantragt,

den Antrag abzulehnen.

Sie hält die Festsetzung des Steuersatzes auf der Grundlage der bisher dazu ergangenen Rechtsprechung für rechtmäßig.

Entscheidungsgründe:

Der zulässige Normenkontrollantrag ist nicht begründet. Der allein zum Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung gestellte Art. 1 Abs. 1 der 3. Nachtragssatzung vom 7. Dezember 2012 der Stadt Flensburg über die Erhebung einer Spielgerätesteuer auf das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsapparaten (Spielgerätesteuersatzung) vom 27.09.2005 ist rechtmäßig.

Die Spielautomatensteuer wird als Vergnügungssteuer traditionell als indirekte Steuer erhoben. Steuertatbestand ist das Spielen an einem Geldspielgerät. Als Aufwandsteuer soll die Steuer die Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf belasten, die in der Teilnahme an Vergnügungen zum Ausdruck kommt. Als steuerlicher Belastungsgrund wird die darin zum Ausdruck kommende (besondere) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit angesehen (Thiem/Böttcher, Rn 202 zu § 3 KAG). Trotz dieses Anknüpfungspunktes ist gleichwohl der Automatenaufsteller nicht nur Abgabentrichtungspflichtiger, sondern Steuerschuldner. Dies wird dadurch erreicht, dass zum Steuertatbestand die Veranstaltung des Vergnügens bestimmt wird. Dies hat somit allein einen steuerrechtlichen Grund (Thiem/Böttcher, Rn 202 zu § 3 KAG). Die Steuer ist einfacher beim Veranstalter zu erheben als bei den einzelnen, regelmäßig anonymen Teilnehmern an den Vergnügungsveranstaltungen (BVerfG v. 01.04.1971 – 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, 8, 20; BVerfG v. 22.03.1994 – 8 NB 3.93 -, ZKF 1995, 157 = Buchholz 401.68 Nr. 26). Der den Steuertatbestand formal verwirklichende Veranstalter ist deshalb zum Steuerschuldner bestimmt, damit er die Steuer an die Gemeinde als Steuergläubigerin abführt (Senatsbeschl. v. 11.02.92 - 2 M 46/91 -).

Wird eine Steuer nicht bei dem erhoben, dessen Leistungsfähigkeit sie in einem bestimmten Vorgang, wie hier dem Spielaufwand, erfassen soll, sondern indirekt bei einem Dritten, so muss sie dem wahren Besteuerungsgrund folgend von diesem Steuerschuldner grundsätzlich auf den eigentlich zu Belastenden abwälzbar sein. Nach den in der Recht-

sprechung des Bundesverfassungsgerichts hierzu entwickelten Grundsätzen genügt bei einer solchen indirekt erhobenen Steuer wie der Vergnügungssteuer die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann (ebenso BVerwG, Beschl. v. 08.07.2008 – 9 B 44.07 -). Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den eigentlichen Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -; v. 20.04.2004 – 1 BvR 905/00 -, BVerfGE 110, 274/295).

Bei der Besteuerung des Vergnügungsaufwandes an Geldspielautomaten besteht zwar die Besonderheit, dass die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen den Aufsteller und Betreiber der Automaten in seinen unternehmerischen Entscheidungsspielräumen einengen und damit die kalkulatorische Abwälzung erschweren. Wie auch die bisherigen Spielverordnungen sieht auch die Spielverordnung vom 27.01.2006 (BGBl 281) in § 13 bei Geldspielgeräten Vorgaben zum Höchsteinsatz und zum Höchstgewinn, zur Mindestspieldauer, zur Summe der Verluste und zur Summe der Gewinne vor. Die Steuer kann daher weder ohne weiteres durch die Erhöhung des Preises für das einzelne Spiel noch durch die Senkung der Gewinnquote weitergegeben werden (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -, DVBl 2009, 777).

Diese gewerberechtlichen Rahmenbedingungen ändern jedoch nichts daran, dass die Spielgerätesteuern eine auf Überwälzung auf den Spieler angelegte Steuer ist, die dessen im Spielaufwand zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit erfassen soll (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -). Weder die Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns noch der Höchstbetrag des Einsatzes schließen die Abwälzbarkeit der Steuer aus, weil diese rechtlichen Vorgaben den Aufsteller nicht daran hindern, seinen Umsatz zu steigern (BVerfG v. 10.05.1962 – 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76/96 f) oder seine Betriebskosten zu senken. Die Spielräume der Unternehmer als Steuerschuldner sind durch die konkrete Ausgestaltung der Spielgerätesteuern und die Bedingungen der Spielverordnung nicht in einer Weise begrenzt, die ihnen die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler, etwa auf der Grundlage einer Erhöhung des Umsatzes oder der Senkung der Selbstkosten, rechtlich oder tatsächlich unmöglich machte. Dies ist zumindest so lange nicht der Fall, wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen

Unkosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft (BVerfG, v. 01.04.1971 – 1 BvL 11/67 -, BVerfGE 31, 8, 20). Entgegen der Auffassung der Antragstellerin trifft die Antragsgegnerin insoweit auch keine Darlegungslast. Vielmehr hätte die Antragstellerin darlegen müssen, dass aufgrund der Erhöhung der Spielgerätesteuer um 8 % in keinem Einzelfall mehr eine Überwälzung auf den Spieler möglich ist. Dies behauptet sie indes nicht einmal im Ansatz, sondern vertritt lediglich die Auffassung, nicht sie, sondern die Antragsgegnerin sei insoweit darlegungspflichtig. Es ist weder Aufgabe der Antragsgegnerin noch der Gerichte, ihr im Einzelnen aufzuzeigen, wie sie ihr Unternehmen angesichts geänderter rechtlicher Rahmenbedingungen weiterhin gewinnorientiert führen kann.

In rechtlicher Hinsicht wird die betriebswirtschaftliche Planung und Kalkulation des Unternehmers innerhalb der von den genannten Normen eröffneten Spielräume nicht beeinflusst. Insbesondere setzt die gewerberechtliche Regelung in der Spielverordnung der Erhöhung des Umsatzes je Apparat oder auch der Senkung der Betriebskosten keine rechtlichen Grenzen. Beides ist allein vom kaufmännischen Geschick und der Marktlage abhängig (vgl. BVerfG, v. 10.05.62 - 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76, 98). Der Unternehmer kann etwa durch die Auswahl geeigneter Standorte sowie durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen auf eine Umsatzsteigerung hinwirken und die Selbstkosten auf das unbedingt erforderliche Maß beschränken, um nicht nur die Steuer, sondern auch noch einen Gewinn erwirtschaften zu können (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -; BFH/NV 2006, 1354, 1357).

Die Vergnügungssteuer ist traditionell eine Lenkungssteuer. Mit der Auswahl der Vergnügungen, die zum Gegenstand der Vergnügungssteuer gemacht werden sollen, kann die Gemeinde aufgrund ihrer Steuerkompetenz außerfiskalische Zwecke zur Verhaltenssteuerung verfolgen, auch wenn diese in einen außerhalb ihrer Sachkompetenz liegenden Bereich wirken, sofern die steuerlichen Lenkungswirkungen weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen des Sachgesetzgebers zuwiderlaufen (vgl. Thiem/Böttcher, Rn 222 zu § 3 KAG). Die beabsichtigte Lenkungswirkung der Besteuerung kann sogar deren Hauptzweck sein (BVerfG v. 10.12.80 - 2 BvF 3/77 -, BVerfGE 55, 274/299; BVerfGE 98, 106/118; BVerfG v. 22.12.98 - 11 C 9.99 -, BVerfGE 110, 248/249 = DVBl 2000, 914). Mit der Auswahl des Besteuerungsgegenstandes, also der zu steuernden Vergnügungen, kann die Gemeinde sozial-, gesundheits-, kultur- oder finanzpolitische Ziele verfolgen (BVerfG v. 01.03.97 - 2 BvR 1599/89 u. a., DVBl

1997, 1053/1054 = DÖV 1997, 637/638 Die Gemeinde 1997, 174; BayVerfGH v. 16.11.76 - Vf. 12 - VII - 74 -, VerwRspr 28 (1977) Nr. 61, S. 263).

Mit der Erhebung einer Vergnügungssteuer auf Spielgeräte soll die Aufstellung von Geldspielapparaten (BVerfG v. 10.05.62 - 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76/99; 31, 8/23; B. v. 01.03.97, DVBl 1997, 1053/1054 r. Sp), insbesondere der Betrieb von Spielhallen (BVerwG v. 07.07.93 - 8 B 46.93 -, Buchholz 401.68 Nr. 25; BFH v. 26.06.96 - II R 47/95 -, BFHE 180, 497/505) eingedämmt und der Spielsucht entgegengewirkt (Senatsurteil v. 14.05.93 - 2 L 115/92 - UA. S. 7) werden. Dabei geht es nicht um den Schutz des Einzelnen vor seinem Abgleiten in die Spielsucht mit den sich daraus für ihn ergebenden wirtschaftlichen und menschlichen Folgen, sondern darum, das Spielen wegen der daraus erwachsenden Folgekosten für die Gemeinschaft unattraktiver zu machen (BVerfG v. 01.03.97, DVBl 1997, 1053/1054 r. Sp. = DÖV 1997, 637/638 f = KStZ 1997, 193/197 = Die Gemeinde 1997, 174/176 r. Sp.).

Die lenkende Gestaltungsfreiheit gilt gerade auch in Bezug auf eine unterschiedlich hohe Festlegung der Steuersätze (BVerfG, Beschl. v. 11.02.1992 - 1 BvL 29/87 -, BVerfGE 85, 238/244), weil Lenkungszwecke vor allem über die Steuerhöhe umzusetzen sind (BVerwG, Beschl. v. 14.6.96 - 8 NB 6.95 - NVwZ-RR 1997, 111/112).

Hieraus folgt, dass die Spielgerätesteuern als Lenkungssteuer zwar auch zur Eindämmung der Anzahl der Spielgeräte eingesetzt werden darf. Sie darf jedoch nicht als quasi ordnungsrechtliches Druckmittel zur Schließung von Spielstätten eingesetzt werden. Bei dem erhöhten Steuersatz für sogenannte gefährliche Hunde („Kampfhundesteuer“) darf mit einer Hundesteuersatzung neben der Einnahmeerzielungsabsicht zwar auch einen Lenkungszweck verfolgt werden, der üblicherweise darin besteht, die Zahl der in der Gemeinde gehaltenen Hunde und besonders auch die Haltung sogenannter Kampfhunde einzudämmen. Der Lenkungszweck darf aber auch dort dabei nicht so dominieren, dass der Zweck, Einnahmen zu erzielen, völlig zurücktritt (vgl. zur Hundesteuer: Thiem/Böttcher, Rn 117 zu § 3 KAG mit Nachweisen aus der Rechtsprechung). Dies ist indes hier nicht ersichtlich.

Die angefochtene Satzungsregelung verstößt auch nicht gegen das sogenannte Erdrosselungsverbot. Dieses Verbot ist die Ausformung des Äquivalenzgrundsatzes und damit ein besonderer Ausdruck des Grundsatzes des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes für das Steuerrecht. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss, da ihm Verfassungsrang beigemessen wird, für alle Abgaben gelten, allerdings je nach den Leitprinzipien der einzelnen Abgabenarten in unterschiedlichen Abstufungen und Ausprägungen (Thiem/Böttcher, Rn 36 zu § 1 KAG). Für die Steuern, die „voraussetzungslos“ geschuldet werden, gilt dieser Grundsatz naturgemäß lediglich als Übermaßverbot in der Weise, dass dem Gesetzgeber verwehrt ist, Steuern mit einer „erdrosselnden“ Wirkung auszugestalten (BVerfG v. 22.05.1963 – 2 BvR 78/56 -, v. 08.12.1970 – 1 BvL 9/60 – BVerfGE 29, 327, 331). Das Bundesverfassungsgericht begründet diese Grenze des Besteuerungsrechts mit der Erwägung, dass es dem steuerlichen Hauptzweck, Einnahmen zu erzielen, zuwiderlaufen würde, wenn der Gesetzgeber darauf ausginge, durch die Höhe der Steuersätze die Erfüllung des Steuertatbestandes praktisch unmöglich zu machen (BVerfG, BVerfGE 29, 327, 311).

Das Ermessen des Satzungsgebers hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes wird begrenzt durch das rechtsstaatliche Übermaßverbot einer Erdrosselungswirkung als äußerster Grenze der Besteuerung (BVerfG v. 07.01.98 - 8 B 228.97 -, Die Gemeinde 1998, 238). Dieses steht bei der Vergnügungssteuer im Zusammenhang mit dem ihrer Erhebung zugrunde liegenden Prinzip der Überwälzbarkeit auf die den Vergnügungsaufwand treibenden Veranstaltungsbesucher und Spielgerätebenutzer. Überwälzbarkeit bedeutet indes nicht, dass dem Veranstalter bzw. Spielgeräteaufsteller als Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten sein müsste, den als Steuer abzuführenden Geldbetrag jeweils von den sich vergnügenden Personen voll ersetzt zu erhalten (BVerfG 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -; v. 10.05.62, BVerfGE 14, 76/96; 3.05.01 - 1 BvR 624/00 -, Die Gemeinde 2002, 41/42). Ihr ist genügt, wenn die Möglichkeit einer kalkulatorischen Abwälzung besteht (Rn 3212 f), jedenfalls durch rechtliche Hindernisse nicht völlig ausgeschlossen ist (OVG NRW v. 01.10.90 - 22 A 1393/90 -, GemHH 1991, 276 = 1992, 249 = NVwZ-RR 1992, 94).

Für die Frage nach der Möglichkeit einer Erdrosselung kommt es nicht auf die Verhältnisse einzelner Steuerpflichtiger an, weil die Rechtsordnung keinen Bestandsschutz bietet für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung (BVerfGE 31, 8/30 f) oder für den Fortbestand von leistungsschwachen Unternehmen, die im Wettbewerb nicht (mehr) mithalten können (OVG NW v. 22.02.89 - 16 B 3000/88 -, NVwZ 1989, 588/589). Abzustellen ist vielmehr darauf, ob die unter normalen Umständen arbeitenden Veranstalter die

Steuer aufbringen können (BVerwG v. 07.03.58 - VII C 84.57 -, BVerwGE 6, 247/268) oder ob gerade durch die Festlegung der Bemessungsgrundlagen der Vergnügungssteuer, insbesondere die Höhe des Steuersatzes eine Existenzgefährdung für die Unternehmen eines Gewerbezweiges als Ganzem eintreten würde (VGH BW v. 20.02.87 - 14 S 330/86 -, ESVGH 37, 145/149; Senatsurteil v. 22.09.94 - 2 L 223/93 -, Die Gemeinde 1994, 364 = GemHH 1995, 259).

Erst ein Vergnügungssteuersatz, dessen Höhe eine volle Abwälzung der Steuer nicht mehr ermöglichte, machte die hauptberufliche Aufstellung von Spielgeräten in der Regel wirtschaftlich unmöglich. Er hätte damit erdrosselnde Wirkung und verstieße deshalb gegen Art. 12 Abs. 1 GG (BVerfGE 31, 8/23, 26 f; B. v. 01.03.97, DVBl 1997, 1053/1055; vgl. auch HessVGH v. 19.07.93 - 5 N 1359/92 -, GemHH 1994, 160/162 r. Sp.) und Art. 14 Abs. 1 GG (Senatsurteil v. 22.9.94 - 2 L 223/93 -, Die Gemeinde 1994, 364/365 = GemHH 1995, 259 f; OVG NRW v. 1.10.90 - 22 A 1393/90 -, GemHH 1991, 276/279). Dafür ist bei dem hier in Rede stehenden Steuersatz von 20 % nicht einmal im Ansatz etwas dargetan und auch ansonsten nichts ersichtlich.

Das Übermaßverbot einer Erdrosselungswirkung ist zwar gerade auch bei einer späteren Erhöhung von Steuersätzen zu beachten. Im Übrigen ist es aber nicht geboten, eine Übergangsregelung mit schrittweiser Anhebung der Steuersätze vorzusehen, weil es für die Steuerpflichtigen keinen Vertrauensschutz dahingehend gibt, dass die bestehende Rechtslage nicht zu ihren Ungunsten verändert wird (BVerwG, Beschl. v. 17.07.89 - 8 B 159.88 -, NVwZ 1989, 1175 = Buchholz 401.68 Nr. 24; 15.08.96 - 8 B 167.96 u. a. - Buchholz 401.68 Nr. 29 S. 17).

Schließlich liegt in der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung von Spielautomaten in Spielstätten zu solchen in Spielbanken keine rechtswidrige Ungleichbehandlung. Die Satzung beachtet hierbei lediglich § 3 Abs. 2 Satz 1 KAG, dessen Regelung ihrerseits keinen rechtlichen Bedenken ausgesetzt ist. Es verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz, dass § 3 Abs. 2 Satz 1 KAG die Erhebung einer Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte ausschließt, die in Einrichtungen gehalten werden, die der Spielbankabgabe unterliegen (Senatsurteil v. 18.10.2006 - 2 LB 11/04 -; BVerwG, Beschl. v. 28.08.2007 - 9 B 14.07 -, Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 41 = KStZ 2012, 257 = ZKF 2007, 257 = NVwZ 2008, 89 = DÖV 2008, 35). Es liegen unterschiedliche und im Ergebnis nicht ver-

gleichbare Sachverhalte vor. Für die Spielgeräte, die der Spielgerätesteuern unterliegen, gelten die Vorschriften der Gewerbeordnung. Daran zeigt sich, dass auch der Bundesgesetzgeber einen Unterschied zwischen Spielgeräten, die in einer Spielbank (§ 33h GewO) und solchen, die an anderen Plätzen aufgestellt sind, gesehen hat (vgl. hierzu Thiem/Böttcher, Rn 221 zu § 3 KAG).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergeht gem. § 167 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.

Gründe, die Revision zuzulassen (§ 132 Abs. 2 VwGO), liegen nicht vor. Die Sache wird keine Rechtsfragen auf, die in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht bereits geklärt wären.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils beim

Schleswig-Holsteinischen
Oberverwaltungsgericht,
Brockdorff-Rantzau-Straße 13,
24837 Schleswig,

durch Beschwerde schriftlich oder in elektronischer Form angefochten werden. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgericht einzureichen.

Der Beschwerdeführer muss sich durch Prozessbevollmächtigte im Sinne von § 67 VwGO vertreten lassen.

Hinweis:

Näheres zum Kreis der vertretungsberechtigten Personen und zu den Anforderungen an die Begründung der Beschwerde entnehmen Sie bitte §§ 67, 132, 133 VwGO.

Bei der Verwendung der elektronischen Form sind besondere Voraussetzungen zu beachten

(Landesverordnung über den elektronischen Rechtsverkehr mit den Gerichten und Staatsanwaltschaften vom 12. Dezember 2006 [GVOBl. 2006, 361] in der z. Zt. gültigen Fassung).

RiOVG ... ist infolge
Urlaubs an der Unterschrift gehindert.

...

...

...

SCHLESWIG-HOLSTEINISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT



Az.: 2 KN 2/15

*verkündet am 19. März 2015
..., Justizangestellte
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle*

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In der Verwaltungsrechtssache

der ...

Antragstellerin,

Proz.-Bev.: ...

g e g e n

die Landeshauptstadt Kiel - Der Oberbürgermeister -, Rechtsamt,
Kehdenstraße 2-10, 24099 Kiel,

Antragsgegnerin,

Streitgegenstand: Vergnügungssteuersatzung

hat der 2. Senat des Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgerichts auf die mündliche Verhandlung vom 19. März 2015 durch die Präsidentin des Oberverwaltungsgerichts ..., den Richter am Oberverwaltungsgericht ..., den Richter am Oberverwaltungsgericht ... sowie die ehrenamtlichen Richter ... und ... für Recht erkannt:

Der Antrag wird abgewiesen.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Antragstellerin wird nachgelassen, die vorläufige Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abzuwenden, sofern nicht die Antragsgegnerin zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen

Tatbestand:

Die Antragstellerin wehrt sich gegen die von der Antragsgegnerin vorgenommene Anhebung der Geldspielgerätesteuer (Automatensteuer) von 12 % auf 18 %.

Die Antragstellerin betreibt in einer Spielhalle in der ...straße ... neun Geldspielgeräte. Die Spielhalle besteht seit 2007 und beschäftigt zur Zeit acht Arbeitnehmer (zwei Festangestellte, fünf geringfügig Beschäftigte und ein angestellter Geschäftsführer). Der Umsatz mit Geldspielgeräten macht nahezu 100 % des Gesamtumsatzes der Antragstellerin aus.

Die Bruttokassen der Antragstellerin sowie die darauf entrichtete Automatensteuer stellen sich für die Veranlagungsjahre 2013 und 2014 wie folgt dar:

	2013		2014	
	Bruttokasse in EUR	VgSt (12 %) in EUR	Bruttokasse in EUR	VgSt (18 %) in EUR
Januar	57.444,10	6.893,29	32.661,30	5.879,04
Februar	28.990,10	3.478,81	26.680,20	4.802,44

März	27.748,10	3.329,77	35.528,30	6.395,10
April	0	0	28.936,60	5.208,59
Mai	27.131,70	3.255,80	26.576,90	4.783,85
Juni	48.627,90	5.835,35	27.368,50	4.926,33
Juli	25.851,50	3.102,18	31.974,50	5.755,41
August	0	0	29.625,10	5.332,52
September	53.278,50	6.393,42		
Oktober	31.211,00	3.745,32		
November	32.504,00	3.900,48		
Dezember	10.887,10	1.306,45		
	343.674	41.240,87	239.351,40	43.083,28

Die Antragsgegnerin erhebt auf der Grundlage ihrer Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsapparaten vom 12.12.2013 eine Spielgerätesteuer. Diese setzte in ihrem § 5 Abs. 1 den Steuersatz mit Wirkung vom 01.01.2014 auf 18 % der elektronisch gezählten Bruttokasse fest. Gleichzeitig wurde mit dieser Neufassung der Satzung die Satzung vom 25.10.2005 in der Fassung der 2. Nachtragssatzung vom 25.09.2007 außer Kraft gesetzt, in der der Steuersatz auf 12 % festgesetzt war.

Gegen diese Anhebung hat die Antragstellerin am 16.09.2014 den Normenkontrollantrag gestellt.

Sie trägt vor, § 5 Abs. 1 der Satzung verstoße mit der Steuererhöhung gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die Vorsetzungen der gemeindlichen Steuergesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2a GG hierzu nicht vorlägen und die Befreiung der Spielbanken von dem mit der Steuererhöhung verfolgten Lenkungszweck gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoße.

Die Spielgerätesteuern seien nach der hier streitigen Steuererhöhung keine Aufwandssteuern i.S.v. Art. 105 Abs. 2a GG mehr. Die Antragsgegnerin habe die unterschiedlichen Inhalte und die unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur Wahrung des Erdrosselungsverbots einerseits und des Überwälzbarkeitsgebotes andererseits verkannt. Die Äußerungen der Antragsgegnerin wiesen darauf hin, dass diese in unzutreffender Weise davon ausgehe, dass die Prüfungsmaßstäbe identisch seien. Zudem sei die herkömmliche Formel des Bundesverfassungsgerichts zur kalkulatorischen Überwälzbarkeit der Steuer aufgrund mittlerweile geänderter rechtlicher Rahmenbedingungen im Spielhallenrecht des Satzungsgebiets nicht mehr anwendbar. Angesichts des hohen Steuersatzes habe es der Antragsgegnerin obliegen darzulegen, dass eine kalkulatorische Abwälzung möglich sei. Diese Pflicht treffe sie jedenfalls dann, wenn objektive Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass die kalkulatorische Überwälzbarkeit der Steuer nicht mehr von der Absicht der Gemeinde gedeckt sei und/oder die Belastungswirkung einer Steuer sich in einem verfassungsrechtlichen Grenzbereich bewege.

Nach der Rechtsprechung sei bei der Vergnügungssteuer in ihrer herkömmlichen Form grundsätzlich zu unterstellen, dass die Überwälzbarkeit vom Willen der Gemeinde erfasst sei. In dieses „herkömmliche Bild der Automatensteuer“, die letztlich vom Benutzer der Automaten, also vom Spieler, getragen werden soll, füge sich die hier streitige Steuer der Antragsgegnerin jedoch nicht mehr ein, da die Absicht, den Spieler zu besteuern, von der Gemeinde aufgegeben worden sei. Die Steuer habe sich von einer ursprünglich zulässigen Aufwandsteuer in eine unzulässige Unternehmenssteuer gewandelt. Zweck der Steuererhöhung sei es nicht mehr gewesen, Mehreinnahmen zu erzielen, sondern den Spielhallenbetrieb einzuschränken.

Die Antragsgegnerin sei ihrer Darlegungslast nicht nachgekommen, die sich aus der Grundrechtsbetroffenheit der Antragstellerin ergebe. Im Satzungsverfahren hätte geprüft werden müssen, ob sich die kalkulatorische Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer auch bei einem Steuersatz von 18 % tatsächlich realisieren werde oder ob die Erdrosselungsgefahr nicht nur in Einzelfällen eintreten werde. Den Gesetzgeber treffe in grundrechtsrelevanten Bereichen eine dezidierte gesetzgeberische Darlegungslast. Dies sei für die Vergnügungssteuersatzungen der Gemeinden nicht anders. Die Anforderungen an diese Darlegungslast seien umso höher, je weiter sich der Satzungsgeber von seiner ursprünglichen Bemessungsgrundlage und damit vom tradierten Bild der Vergnügungssteuer entferne.

Die kalkulatorische Überwälzbarkeit fehle. Ein Gestaltungsspielraum zur Umsatzsteigerung bestehe weder rechtlich noch faktisch. Die Betreiber von Geldspielgeräten hätten es nicht in der Hand, die Auszahlungsquoten ihrer Geldspielgeräte zu verändern oder auf andere Weise das Spiel zu verteuern. Dies ergebe sich aus den gesetzlichen Festschreibungen in der Spielverordnung. Die Annahme des Bundesverfassungsgerichts, die Möglichkeit einer Umsatzsteigerung bestehe darin, dass der Betreiber „durch die Auswahl geeigneter Standorte und durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen auf eine Umsatzsteigerung“ hinwirken könne, gelte aufgrund der Änderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen durch das neue Spielhallenrecht aufgrund des Glücksspieländerungsstaatsvertrags und des Spielhallengesetzes Schleswig-Holstein nicht mehr.

§ 5 Abs. 1 der Spielgerätesteuersatzung verstoße gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil Spielbanken wegen der Steuerbefreiung nach § 1 Abs. 3 der Satzung von der Steuererhöhung nicht betroffen seien. Wenn die Steuerbefreiung vor Einführung der spielhallenspezifischen Regulierungen mangels Vergleichbarkeit rechtmäßig gewesen sein möge, so könne diese Wertung nach Einführung des Landespielhallengesetzes keinen Bestand mehr haben.

In der Rechtsprechung der Fachgerichte werde teilweise auf den ordnungsrechtlichen Rahmen für Spielhallen und den gewerberechtlichen Rahmen für Spielbanken abgestellt und deswegen eine Vergleichbarkeit verneint. An dieser These habe die Rechtsprechung auch nach den Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes (Urt. v. 11.06.1998 – C-283/95 -; Urt. v. 17.02.2005 – C-453/02 und C-462/02 -) festgehalten, wonach zwischen Spielbanken und Spielhallen eine Wettbewerbssituation bestehe. Aufgrund der mittlerweile – abgesehen von den Geräten – angeglichenen Rahmenbedingungen zur Regulierung von Spielbanken und Spielhallen im Glücksspieländerungsstaatsvertrag stünden ordnungsrechtliche Unterschiede der normativen Vergleichbarkeit nicht mehr entgegen. Die Frage der Vergleichbarkeit habe an finanzverfassungsrechtliche Wertungen anzuknüpfen. Es wäre zu fragen, ob der Aufwand, den ein Spieler für sein Vergnügen in einer Spielhalle betreibe, anders zu werten sei als der Aufwand, den ein Spieler für sein Vergnügen in einer Spielbank betreibe.

Ein hinreichend gewichtiger Grund für die Ungleichbehandlung sei nicht gegeben. Insbesondere rechtfertige die Spielbankabgabe nicht die Freistellung von der Vergnügungssteuer. Das Gesamtsteuerkonzept der Spielbankabgabe vermöge im Bereich der Ertragsteuern die Steuerbefreiung von reinen Fiskalzwecksteuern wie Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, nicht jedoch die Befreiung von der Spielgerätesteuer als Lenkungssteuer zu rechtfertigen. Fiskalische Gründe rechtfertigten zwar die Steuer, also die Auswahl einer Steuerquelle, nicht aber eine damit einhergehende Ungleichbehandlung. Habe sich die Gemeinde dazu entschlossen, mit der Spielgerätesteuer wie hier auch Lenkungszwecke (Jugend- und Spielerschutz) zu verfolgen, dürfe sie nicht mit Hinweis auf die Spielbankabgabe die Spielbanken von der Spielgerätesteuer befreien. Die Lenkungswirkung der Spielgerätesteuer werde durch die Lenkungswirkung der Spielbankabgabe nicht substituiert. Zum einen verfolge die Spielbankabgabe keine Lenkungswirkung im Hinblick auf den Jugend- und Spielerschutz, zum anderen werde nicht erklärt, wieso die Spielgerätesteuer erhöht werden dürfe, die Spielbankabgabe aber unverändert bleibe.

Die Antragstellerin beantragt,

§ 5 Abs. 1 der Satzung der Landeshauptstadt Kiel über die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten (Spielgerätesteuersatzung) vom 12.12.2013 für unwirksam zu erklären.

Die Antragsgegnerin beantragt,

den Antrag abzulehnen.

Sie hält die Festsetzung des Steuersatzes auf der Grundlage der bisher dazu ergangenen Rechtsprechung für rechtmäßig.

Entscheidungsgründe

Der zulässige Normenkontrollantrag ist nicht begründet. Der allein zum Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung gestellte § 5 Abs. 1 der Satzung der Landeshauptstadt Kiel

über die Erhebung einer Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsgeräten (Spielgerätesteuersatzung) vom 12.12.2013 ist rechtmäßig.

Die Spielautomatensteuer wird als Vergnügungssteuer traditionell als indirekte Steuer erhoben. Steuertatbestand ist das Spielen an einem Geldspielgerät. Als Aufwandsteuer soll die Steuer die Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf belasten, die in der Teilnahme an Vergnügungen zum Ausdruck kommt. Als steuerlicher Belastungsgrund wird die darin zum Ausdruck kommende (besondere) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit angesehen (Thiem/Böttcher, Rn 202 zu § 3 KAG). Trotz dieses Anknüpfungspunktes ist gleichwohl der Automatenaufsteller nicht nur Abgabentrichtungspflichtiger, sondern Steuerschuldner. Dies wird dadurch erreicht, dass zum Steuertatbestand die Veranstaltung des Vergnügens bestimmt wird. Dies hat somit allein einen steuerrechtlichen Grund (Thiem/Böttcher, Rn 202 zu § 3 KAG). Die Steuer ist einfacher beim Veranstalter zu erheben als bei den einzelnen, regelmäßig anonymen Teilnehmern an den Vergnügungsveranstaltungen (BVerfG v. 01.04.1971 – 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, 8, 20; BVerwG v. 22.03.1994 – 8 NB 3.93 -, ZKF 1995, 157 = Buchholz 401.68 Nr. 26). Der den Steuertatbestand formal verwirklichende Veranstalter ist deshalb zum Steuerschuldner bestimmt, damit er die Steuer an die Gemeinde als Steuergläubigerin abführt (Senatsbeschl. v. 11.02.92 - 2 M 46/91 -).

Wird eine Steuer nicht bei dem erhoben, dessen Leistungsfähigkeit sie in einem bestimmten Vorgang, wie hier dem Spielaufwand, erfassen soll, sondern indirekt bei einem Dritten, so muss sie dem wahren Besteuerungsgrund folgend von diesem Steuerschuldner grundsätzlich auf den eigentlich zu Belastenden abwälzbar sein. Nach den in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hierzu entwickelten Grundsätzen genügt bei einer solchen indirekt erhobenen Steuer wie der Vergnügungssteuer die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann (ebenso BVerwG, Beschl. v. 08.07.2008 – 9 B 44.07 -). Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den eigentlichen Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -; v. 20.04.2004 – 1 BvR 905/00 -, BVerfGE 110, 274/295).

Bei der Besteuerung des Vergnügungsaufwandes an Geldspielautomaten besteht zwar die Besonderheit, dass die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen den Aufsteller und Betreiber der Automaten in seinen unternehmerischen Entscheidungsspielräumen einengen und damit die kalkulatorische Abwälzung erschweren. Wie auch die bisherigen Spielverordnungen sieht auch die Spielverordnung vom 27.01.2006 (BGBl 281) in § 13 bei Geldspielgeräten Vorgaben zum Höchsteinsatz und zum Höchstgewinn, zur Mindestspieldauer, zur Summe der Verluste und zur Summe der Gewinne vor. Die Steuer kann daher weder ohne weiteres durch die Erhöhung des Preises für das einzelne Spiel noch durch die Senkung der Gewinnquote weitergegeben werden (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -, DVBl 2009, 777).

Diese gewerberechtlichen Rahmenbedingungen ändern jedoch nichts daran, dass die Spielgerätsteuer eine auf Überwälzung auf den Spieler angelegte Steuer ist, die dessen im Spielaufwand zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit erfassen soll (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -). Weder die Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns noch der Höchstbetrag des Einsatzes schließen die Abwälzbarkeit der Steuer aus, weil diese rechtlichen Vorgaben den Aufsteller nicht daran hindern, seinen Umsatz zu steigern (BVerfG v. 10.05.1962 – 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76/96 f) oder seine Betriebskosten zu senken. Die Spielräume der Unternehmer als Steuerschuldner sind durch die konkrete Ausgestaltung der Spielgerätsteuer und die Bedingungen der Spielverordnung nicht in einer Weise begrenzt, die ihnen die Überwälzung der Steuerlast auf die Spieler, etwa auf der Grundlage einer Erhöhung des Umsatzes oder der Senkung der Selbstkosten, rechtlich oder tatsächlich unmöglich machte. Dies ist zumindest so lange nicht der Fall, wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft (BVerfG, v. 01.04.1971 – 1 BvL 11/67 -, BVerfGE 31, 8, 20). Entgegen der Auffassung der Antragstellerin trifft die Antragsgegnerin insoweit auch keine Darlegungslast. Vielmehr hätte die Antragstellerin darlegen müssen, dass aufgrund der Erhöhung der Spielgerätsteuer um 6 % in keinem Einzelfall mehr eine Überwälzung auf den Spieler möglich ist. Dies behauptet sie indes nicht einmal im Ansatz, sondern vertritt lediglich die Auffassung, nicht sie, sondern die Antragsgegnerin sei insoweit darlegungspflichtig. Es ist weder Aufgabe der Antragsgegnerin noch der Gerichte, ihr im Einzelnen aufzuzeigen, wie sie ihr Unternehmen angesichts geänderter rechtlicher Rahmenbedingungen weiterhin gewinnorientiert führen kann.

In rechtlicher Hinsicht wird die betriebswirtschaftliche Planung und Kalkulation des Unternehmers innerhalb der von den genannten Normen eröffneten Spielräume nicht beeinflusst. Insbesondere setzt die gewerberechtliche Regelung in der Spielverordnung der Erhöhung des Umsatzes je Apparat oder auch der Senkung der Betriebskosten keine rechtlichen Grenzen. Beides ist allein vom kaufmännischen Geschick und der Marktlage abhängig (vgl. BVerfG, v. 10.05.62 - 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76, 98). Der Unternehmer kann etwa durch die Auswahl geeigneter Standorte sowie durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung der Spielhallen auf eine Umsatzsteigerung hinwirken und die Selbstkosten auf das unbedingt erforderliche Maß beschränken, um nicht nur die Steuer, sondern auch noch einen Gewinn erwirtschaften zu können (BVerfG, Beschl. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -; BFH/NV 2006, 1354, 1357).

Die Vergnügungssteuer ist traditionell eine Lenkungssteuer. Mit der Auswahl der Vergnügungen, die zum Gegenstand der Vergnügungssteuer gemacht werden sollen, kann die Gemeinde aufgrund ihrer Steuerkompetenz außerfiskalische Zwecke zur Verhaltenssteuerung verfolgen, auch wenn diese in einen außerhalb ihrer Sachkompetenz liegenden Bereich wirken, sofern die steuerlichen Lenkungswirkungen weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen des Sachgesetzgebers zuwiderlaufen (vgl. Thiem/Böttcher, Rn 222 zu § 3 KAG). Die beabsichtigte Lenkungswirkung der Besteuerung kann sogar deren Hauptzweck sein (BVerfG v. 10.12.80 - 2 BvF 3/77 -, BVerfGE 55, 274/299; E 98, 106/118; BVerwG v. 22.12.98 - 11 C 9.99 -, BVerfGE 110, 248/249 = DVBI 2000, 914). Mit der Auswahl des Besteuerungsgegenstandes, also der zu steuernden Vergnügungen, kann die Gemeinde sozial-, gesundheits-, kultur- oder finanzpolitische Ziele verfolgen (BVerfG v. 01.03.97 - 2 BvR 1599/89 u. a., DVBI 1997, 1053/1054 = DÖV 1997, 637/638 Die Gemeinde 1997, 174; BayVerfGH v. 16.11.76 - Vf. 12 - VII - 74 -, VerwRspr 28 (1977) Nr. 61, S. 263).

Mit der Erhebung einer Vergnügungssteuer auf Spielgeräte soll die Aufstellung von Geldspielapparaten (BVerfG v. 10.05.62 - 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, 76/99; 31, 8/23; B. v. 01.03.97, DVBI 1997, 1053/1054 r. Sp), insbesondere der Betrieb von Spielhallen (BVerwG v. 07.07.93 - 8 B 46.93 -, Buchholz 401.68 Nr. 25; BFH v. 26.06.96 - II R 47/95 -, BFHE 180, 497/505) eingedämmt und der Spielsucht entgegengewirkt (Senatsurteil v. 14.05.93 - 2 L 115/92 - UA. S. 7) werden. Dabei geht es nicht um den Schutz des Einzelnen vor seinem Abgleiten in die Spielsucht mit den sich daraus für ihn ergebenden wirtschaftlichen und menschlichen Folgen, sondern darum, das Spielen wegen der daraus

erwachsenden Folgekosten für die Gemeinschaft unattraktiver zu machen (BVerfG v. 01.03.97, DVBl 1997, 1053/1054 r. Sp. = DÖV 1997, 637/638 f = KStZ 1997, 193/197 = Die Gemeinde 1997, 174/176 r. Sp.).

Die lenkende Gestaltungsfreiheit gilt gerade auch in Bezug auf eine unterschiedlich hohe Festlegung der Steuersätze (BVerfG, Beschl. v. 11.02.1992 - 1 BvL 29/87 -, BVerfGE 85, 238/244), weil Lenkungszwecke vor allem über die Steuerhöhe umzusetzen sind (BVerfG, Beschl. v. 14.06.96 - 8 NB 6.95 - NVwZ-RR 1997, 111/112).

Hieraus folgt, dass die Spielgerätesteuer als Lenkungssteuer zwar auch zur Eindämmung der Anzahl der Spielgeräte eingesetzt werden darf. Sie darf jedoch nicht als quasi ordnungsrechtliches Druckmittel zur Schließung von Spielstätten eingesetzt werden. Bei dem erhöhten Steuersatz für sogenannte gefährliche Hunde („Kampfhundesteuer“) darf mit einer Hundesteuersatzung neben der Einnahmeerzielungsabsicht zwar auch einen Lenkungszweck verfolgt werden, der üblicherweise darin besteht, die Zahl der in der Gemeinde gehaltenen Hunde und besonders auch die Haltung sogenannter Kampfhunde einzudämmen. Der Lenkungszweck darf aber auch dort dabei nicht so dominieren, dass der Zweck, Einnahmen zu erzielen, völlig zurücktritt (vgl. zur Hundesteuer: Thiem/Böttcher, Rn 117 zu § 3 KAG mit Nachweisen aus der Rechtsprechung). Dies ist indes hier nicht ersichtlich.

Die angefochtene Satzungsregelung verstößt auch nicht gegen das sogenannte Erdrosselungsverbot. Dieses Verbot ist die Ausformung des Äquivalenzgrundsatzes und damit ein besonderer Ausdruck des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes für das Steuerrecht. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss, da ihm Verfassungsrang beigemessen wird, für alle Abgaben gelten, allerdings je nach den Leitprinzipien der einzelnen Abgabenarten in unterschiedlichen Abstufungen und Ausprägungen (Thiem/Böttcher, Rn 36 zu § 1 KAG). Für die Steuern, die „voraussetzungslos“ geschuldet werden, gilt dieser Grundsatz naturgemäß lediglich als Übermaßverbot in der Weise, dass dem Gesetzgeber verwehrt ist, Steuern mit einer „erdrosselnden“ Wirkung auszugestalten (BVerfG v. 22.05.1963 – 2 BvR 78/56 -, v. 08.12.1970 – 1 BvL 9/60 –, BVerfGE 29, 327, 331). Das Bundesverfassungsgericht begründet diese Grenze des Besteuerungsrechts mit der Erwägung, dass es dem steuerlichen Hauptzweck, Einnahmen zu erzielen, zuwiderlaufen würde, wenn der Ge-

setzgeber darauf ausginge, durch die Höhe der Steuersätze die Erfüllung des Steuertatbestandes praktisch unmöglich zu machen (BVerfGE 29, 327, 311).

Das Ermessen des Satzungsgebers hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes wird begrenzt durch das rechtsstaatliche Übermaßverbot einer Erdrosselungswirkung als äußerster Grenze der Besteuerung (BVerwG v. 07.01.98 - 8 B 228.97 -, Die Gemeinde 1998, 238). Dieses steht bei der Vergnügungssteuer im Zusammenhang mit dem ihrer Erhebung zugrunde liegenden Prinzip der Überwälzbarkeit auf die den Vergnügungsaufwand treibenden Veranstaltungsbesucher und Spielgerätebenutzer. Überwälzbarkeit bedeutet indes nicht, dass dem Veranstalter bzw. Spielgeräteaufsteller als Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten sein müsste, den als Steuer abzuführenden Geldbetrag jeweils von den sich vergnügenden Personen voll ersetzt zu erhalten (BVerfG 04.02.2009 – 1 BvL 8/05 -; v. 10.05.62, BVerfGE 14, 76/96; 03.05.01 - 1 BvR 624/00 -, Die Gemeinde 2002, 41/42). Ihr ist genügt, wenn die Möglichkeit einer kalkulatorischen Abwälzung besteht, jedenfalls durch rechtliche Hindernisse nicht völlig ausgeschlossen ist (OVG NRW v. 01.10.90 - 22 A 1393/90 -, GemHH 1991, 276 = 1992, 249 = NVwZ-RR 1992, 94).

Für die Frage nach der Möglichkeit einer Erdrosselung kommt es nicht auf die Verhältnisse einzelner Steuerpflichtiger an, weil die Rechtsordnung keinen Bestandsschutz bietet für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung (BVerfGE 31, 8/30 f) oder für den Fortbestand von leistungsschwachen Unternehmen, die im Wettbewerb nicht (mehr) mithalten können (OVG NW v. 22.02.89 - 16 B 3000/88 -, NVwZ 1989, 588/589). Abzustellen ist vielmehr darauf, ob die unter normalen Umständen arbeitenden Veranstalter die Steuer aufbringen können (BVerwG v. 07.03.58 - VII C 84.57 -, BVerwGE 6, 247/268) oder ob gerade durch die Festlegung der Bemessungsgrundlagen der Vergnügungssteuer, insbesondere die Höhe des Steuersatzes eine Existenzgefährdung für die Unternehmen eines Gewerbezweiges als Ganzem eintreten würde (VGH BW v. 20.02.87 - 14 S 330/86 -, ESVGH 37, 145/149; Senatsurteil v. 22.09.94 - 2 L 223/93 -, Die Gemeinde 1994, 364 = GemHH 1995, 259).

Erst ein Vergnügungssteuersatz, dessen Höhe eine volle Abwälzung der Steuer nicht mehr ermöglichte, machte die hauptberufliche Aufstellung von Spielgeräten in der Regel wirtschaftlich unmöglich. Er hätte damit erdrosselnde Wirkung und verstieße deshalb gegen Art. 12 Abs. 1 GG (BVerfGE 31, 8/23, 26 f; B. v. 1.3.97, DVBl 1997, 1053/1055; vgl.

auch HessVGH v. 19.07.93 - 5 N 1359/92 -, GemHH 1994, 160/162 r. Sp.) und Art. 14 Abs. 1 GG (Senatsurteil v. 22.9.94 - 2 L 223/93 -, Die Gemeinde 1994, 364/365 = GemHH 1995, 259 f; OVG NRW v. 1.10.90 - 22 A 1393/90 -, GemHH 1991, 276/279). Dafür ist bei dem hier in Rede stehenden Steuersatz von 18 % nicht einmal im Ansatz etwas dargetan und auch ansonsten nicht ersichtlich.

Das Übermaßverbot einer Erdrosselungswirkung ist zwar gerade auch bei einer späteren Erhöhung von Steuersätzen zu beachten. Im Übrigen ist es aber nicht geboten, eine Übergangsregelung mit schrittweiser Anhebung der Steuersätze vorzusehen, weil es für die Steuerpflichtigen keinen Vertrauensschutz dahingehend gibt, dass die bestehende Rechtslage nicht zu ihren Ungunsten verändert wird (BVerwG Beschl. v. 17.07.89 - 8 B 159.88 -, NVwZ 1989, 1175 = Buchholz 401.68 Nr. 24; 15.08.96 - 8 B 167.96 u. a.- Buchholz 401.68 Nr. 29 S. 17).

Schließlich liegt in der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung von Spielautomaten in Spielstätten zu solchen in Spielbanken keine rechtswidrige Ungleichbehandlung. Die Satzung beachtet hierbei lediglich § 3 Abs. 2 Satz 1 KAG, dessen Regelung ihrerseits keinen rechtlichen Bedenken ausgesetzt ist. Es verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz, dass § 3 Abs. 2 Satz 1 KAG die Erhebung einer Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte ausschließt, die in Einrichtungen gehalten werden, die der Spielbankabgabe unterliegen (Senatsurteil v. 18.10.2006 - 2 LB 11/04 -; BVerwG, Beschl. v. 28.08.2007 - 9 B 14.07 -, Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 41= KStZ 2012, 257 = ZKF 2007, 257 = NVwZ 2008, 89 = DÖV 2008, 35). Es liegen unterschiedliche und im Ergebnis nicht vergleichbare Sachverhalte vor. Für die Spielgeräte, die der Spielgerätesteuern unterliegen, gelten die Vorschriften der Gewerbeordnung. Daran zeigt sich, dass auch der Bundesgesetzgeber einen Unterschied gesehen hat zwischen Spielgeräten, die in einer Spielbank (§ 33h GewO) und solchen, die an anderen Plätzen aufgestellt sind (vgl. hierzu Thiem/Böttcher, Rn 221 zu § 3 KAG).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergeht gem. § 167 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.

Gründe, die Revision zuzulassen (§ 132 Abs. 2 VwGO), liegen nicht vor. Die Sache wird keine Rechtsfragen auf, die in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht bereits geklärt wären.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils beim

Schleswig-Holsteinischen
Oberverwaltungsgericht,
Brockdorff-Rantzau-Straße 13,
24837 Schleswig,

durch Beschwerde schriftlich oder in elektronischer Form angefochten werden. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgericht einzureichen.

Der Beschwerdeführer muss sich durch Prozessbevollmächtigte im Sinne von § 67 VwGO vertreten lassen.

Hinweis:

Näheres zum Kreis der vertretungsberechtigten Personen und zu den Anforderungen an die Begründung der Beschwerde entnehmen Sie bitte §§ 67, 132, 133 VwGO.

Bei der Verwendung der elektronischen Form sind besondere Voraussetzungen zu beachten

(Landesverordnung über den elektronischen Rechtsverkehr mit den Gerichten und Staatsanwaltschaften vom 12. Dezember 2006 [GVOBl. 2006, 361] in der z. Zt. gültigen Fassung).

RiOVG ... ist infolge
Urlaubs an der Unterschrift gehindert.

...

...

...