

**BFH – Urt. v. 25.04.2018 – II R 43/15**

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 25.4.2018, II R 43/15 ECLI: DE:BFH :2018: U. 250418.IIR43.15.0**

**Vergnügungssteuersatz von 20 % des Einspielergebnisses in Berlin verfassungsgemäß**

**Leitsätze:**

Der in Berlin für Spielautomaten mit Geldgewinnmöglichkeit seit Januar 2011 geltende Steuersatz von 20 % des Einspielergebnisses ist verfassungsgemäß.

**Tenor:**

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 7. Juli 2015 6 K 6071/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

**Tatbestand:**

**I.**

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Januar und Februar 2011 in Berlin Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen i.S. des § 33i der Gewerbeordnung (GewO). Sie meldete die Vergnügungssteuer für diese Spielautomaten gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 des Berliner Vergnügungssteuergesetzes (VgStG) vom 20. Oktober 2009 (Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin --GVBI Bln-- 2009, 479) mit dem für das Jahr 2010 geltenden Steuersatz von 11 % des Einspielergebnisses an.
- 2 Das seinerzeit zuständige Finanzamt setzte die Steuer demgegenüber ausgehend von einem Steuersatz von 20 % (§ 5 Abs. 1 Satz 1 VgStG in der für Besteuerungszeiträume ab 2011 geltenden Fassung des Gesetzes vom 15. Dezember 2010, GVBI Bln 2010, 559) für Januar 2011 mit Bescheid vom 22. Februar 2011 auf 250.539,66 EUR und für Februar 2011 mit Bescheid vom 21. März 2011 auf 275.050,02 EUR fest. Die Einsprüche blieben erfolglos.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die auf Anwendung eines Steuersatzes von 11 % gerichtete Klage mit der Begründung ab, die für Besteuerungszeiträume ab 2011 vor-

genommene Erhöhung des Steuersatzes auf 20 % sei verfassungsgemäß. Die Gesetzgebungskompetenz ergebe sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 des Grundgesetzes (GG). Es handle sich um eine örtliche Aufwandsteuer i.S. dieser Vorschrift. Die Erhöhung des Steuersatzes verstoße weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) noch gegen die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 GG). Die Steuer habe auf die Spieler überwältzt werden können. Die Zahl der Spielhallenstandorte und der Spielautomaten in Spielhallen habe sich in den Jahren 2011 bis 2013 nur geringfügig vermindert. Das gesamte Steueraufkommen aus Geldspielautomaten in Spielhallen und an sonstigen Aufstellorten (insbesondere Gaststätten) habe in den Jahren 2009 ca. 12,3 Mio. EUR und 2010 ca. 17,2 Mio. EUR betragen und sich in den folgenden Jahren auf 28,7 Mio. EUR (2011), 36,8 Mio. EUR (2012), 39,3 Mio. EUR (2013) und 39,9 Mio. EUR (2014) erhöht. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1843 veröffentlicht.

- 4 Mit der Revision hält die Klägerin an ihrer Auffassung fest, die Steuer sei nach einem Steuersatz von 11 % festzusetzen. Die ab Januar 2011 vorgenommene Erhöhung des Steuersatzes auf 20 % sei verfassungswidrig.
- 5 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, die Vergnügungssteuer für Januar 2011 unter Änderung des Bescheids vom 22. Februar 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2012 auf 137.796,81 EUR und die Vergnügungssteuer für Februar 2011 unter Änderung des Bescheids vom 21. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2012 auf 151.277,51 EUR festzusetzen.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das inzwischen zuständig gewordene Finanzamt) beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

### **Entscheidungsgründe:**

#### II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Das FG hat zu Recht angenommen, dass die angefochtenen Steuerfestsetzungen rechtmäßig sind.
- 8 1. Das Land Berlin erhebt nach § 1 Abs. 1 Satz 1 VgStG eine Vergnügungssteuer u.a. auf den Aufwand für die Benutzung von Spielautomaten mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit gegen Entgelt in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen i.S. des § 33i GewO. Spielautomaten mit Geld- oder Warengewinnmöglichkeit sind gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 VgStG Spielgeräte i.S. von § 33c Abs. 1 Satz 1 GewO. Die

Steuer schuldet nach § 2 Abs. 1 VgStG das Unternehmen, das die Spielautomaten öffentlich zur Benutzung gegen Entgelt aufstellt. Besteuerungszeitraum für die Vergnügungssteuer ist gemäß § 4 VgStG der Kalendermonat.

- 9 Die Steuer für den in § 1 Abs. 1 VgStG bezeichneten Aufwand beträgt je Spielautomat und angefangenen Kalendermonat für Spielautomaten mit manipulationssicherem Zählwerk (§ 5 Abs. 1 Satz 2 VgStG) mit Geldgewinnmöglichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 VgStG in der für Besteuerungszeiträume ab dem Jahr 2011 geltenden Fassung 20 % des Einspielergebnisses. Einspielergebnis ist gemäß § 5 Abs. 3 VgStG der Betrag der elektronisch gezahlten Bruttokasse. Diese errechnet sich aus der elektronisch gezahlten Kasse zuzüglich Röhrenentnahme, abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld.
- 10 2. Die Vergnügungssteuer für Spielautomaten mit manipulationssicherem Zählwerk mit Geldgewinnmöglichkeit war in den Besteuerungszeiträumen Januar und Februar 2011 mit dem dafür bestimmten Steuersatz von 20 % des Einspielergebnisses sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach verfassungsgemäß.
- 11 a) Die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers für das Vergnügungssteuergesetz ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Bei der Vergnügungssteuer handelt es sich dem Typus nach um eine örtliche Aufwandsteuer i.S. dieser Vorschrift.
- 12 aa) Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die örtliche Vergnügungssteuer gehört zu den herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, unter C.1.1 .a).
- 13 Die Vergnügungssteuer knüpft an die gewerbliche Veranstaltung von Automaten-spielen an. Steuerschuldner ist das Unternehmen, das die Spielautomaten öffentlich zur Benutzung gegen Entgelt aufstellt und somit das Vergnügen veranstaltet. Eigentliches Steuergut ist gleichwohl der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers, weil die Steuer darauf abzielt, die mit der Einkommens- und Vermögensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Dezember 2011 II R 51/10, BFH/NV 2012, 790, Rz 39).
- 14 bb) Aufwandsteuern sind wie die Verbrauchsteuern im Regelfall indirekte Steuern,

- bei denen Steuerschuldner und Steuerträger --d.h. die (natürliche oder juristische) Person, die die Steuerlast im wirtschaftlichen Ergebnis trägt-- nicht identisch sind. Vielmehr ist die Steuer auf Abwälzung auf den Steuerträger angelegt, mit der Folge, dass die Unternehmer als Steuerschuldner von der Steuerlast wirtschaftlich ent- und die privaten Steuerträger wirtschaftlich belastet werden. Die Aufwandsteuern sollen wie die Verbrauchsteuern die in der privaten Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen (BVerfG-Beschluss vom 13. April 2017 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, Rz 118 f., m.w.N.).
- 15 cc) Es entspricht dem herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer, dass sie nicht bei dem Nutzer der Einrichtung oder Veranstaltung, dessen Aufwand besteuert werden soll, sondern beim Einrichtungsbetreiber oder Veranstalter als indirekte Steuer erhoben wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 29. Juni 2017 9 C 7.16, BVerwGE 159, 216, Rz 15, m.w.N.). Dies gilt auch für eine Spielgerätesteuer, deren herkömmlichem Bild es entspricht, dass sie steuertechnisch vom Geräteaufsteller erhoben und sodann auf den Konsumenten als Steuerträger überwältzt wird (BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II.1.a, m.w.N.). Die Steuer ist somit auf eine Überwälzbarkeit der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger „angelegt“. Dadurch unterscheidet sich die Vergnügungssteuer maßgeblich von der Kernbrennstoffsteuer, die als Bundessteuer neu eingeführt worden war und vom BVerfG mit Beschluss in BVerfGE 145, 171, für verfassungswidrig erklärt wurde, weil sie in mehrfacher Hinsicht nicht dem Typus einer Verbrauchsteuer i.S. des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG entsprach (Rz 134 ff. des Beschlusses).
- 16 dd) Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG dürfen örtliche Aufwandsteuern bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sein. Dieses Gleichartigkeitsverbot erfasst jedoch nicht die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, selbst wenn diese dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern. Andernfalls wären die Länder an der Regelung solcher Steuern schon im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung gehindert; Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG würde deshalb entgegen der erkennbaren Intention des Verfassers leerlaufen.
- 17 Die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern gelten demnach als nicht mit bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig i.S. des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG (BVerfG-Beschlüsse vom 4. Juni 1975 2 BvL 16/73, BVerfGE 40, 52; vom 4. Juni 1975 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56; vom 23. März 1977 2 BvR 812/74, BVerfGE 44, 216, und vom 26. Februar 1985 2 BvL 14/84, BVerfGE 69,

- 174).
- 18 Zu diesen herkömmlichen Kommunalsteuern gehört auch die Vergnügungssteuer (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 40, 52, und BVerfGE 40, 56; BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II. 1 .b bb), und zwar auch, wenn ihre Ausgestaltung verändert und fortentwickelt wird (BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B.II.2.). Veränderungen im Maßstab und in der absoluten Höhe berühren den Charakter als herkömmliche Aufwandsteuer danach nicht (Beschluss des Oberverwaltungsgerichts -- OVG-- für das Land Nordrhein-Westfalen vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 29). Dies gilt insbesondere, wenn der bisherige Steuermaßstab wie etwa der Stückzahlmaßstab bei Gewinnspielgeräten mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht mehr vereinbar ist und daher durch einen anderen Steuermaßstab ersetzt werden muss, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 123, 1, unter C.II., und vom 12. Februar 2014 1 BvL 11, 14/10, BVerfGE 135, 238; BVerwG-Urteil vom 13. April 2005 10 C 5.04, BVerwGE 123, 218).
- 19 ee) Für die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ist es unerheblich, ob die Steuer in ihrer konkreten Ausgestaltung insbesondere hinsichtlich des Besteuerungsmaßstabs und der Frage ihrer Abwälzbarkeit auf die Spieler den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.I.; BFH-Urteil in BFH/NV2012, 790, Rz 37, m.w.N.). Die Kompetenznormen des GG enthalten keine Aussage zu diesen materiellen Fragen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 171, Rz 127, m.w.N.; BVerwG-Urteile vom 14. Oktober 2015 9 C 22.14, BVerwGE 153, 116, Rz 11, und in BVerwGE 159, 216, Rz 13, m.w.N.).
- 20 ff) Mit einer örtlichen Aufwandsteuer i.S. des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG dürfen auch Lenkungswirkungen mitverfolgt werden, mag die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck sein. Einer zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretenden Sachkompetenz bedarf es dafür nicht. Erst dann, wenn die steuerliche Lenkung nach Gewicht und Auswirkung einer verbindlichen Verhaltensregel nahekommt, die Finanzierungsfunktion der Steuer also durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird, indem der steuerpflichtige Vorgang unmöglich gemacht wird, bietet die Besteuerungskompetenz keine ausreichende Rechtsgrundlage (BVerwG-Urteil vom 15. Oktober 2014 9 C 8.13, BVerwGE 150, 225, Rz 18, 23, m.w.N.).
- 21 Dies gilt auch für eine Vergnügungssteuer auf Spielautomaten. Mit ihr dürfen Lenkungszwecke, namentlich in Gestalt einer Eindämmung der Spielsucht, verfolgt

- werden. Der Gesetzgeber darf durch die spezifische Ausgestaltung eines mit Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich zu vereinbarenden Steuermaßstabs für eine Verwirklichung des Lenkungsziels sorgen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.2.b cc, m.w.N.). Er darf den Lenkungszweck der Steuer deutlicher in den Vordergrund rücken und den Finanzierungszweck zurücktreten lassen (BVerfG-Kammerbeschluss vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, juris, unter B 11.2 a).
- 22 Mit der Erhöhung des Steuersatzes auf 20 % des Einspielergebnisses ab dem Jahr 2011 ist die Finanzierungsfunktion der Steuer nicht durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt worden. Eine solche Verdrängung lässt sich weder den Feststellungen des FG entnehmen noch bringt dies die Klägerin substantiiert vor. Dass der steuerpflichtige Vorgang nicht unmöglich gemacht wurde, ergibt sich bereits daraus, dass sich nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) in den Jahren 2011 bis 2013 die Zahl der Spielhallenstandorte und der Spielautomaten in Spielhallen nur geringfügig vermindert und das Steueraufkommen deutlich erhöht hat. Der Senat von Berlin beabsichtigte mit der Erhöhung des Steuersatzes auf 20 % des Einspielergebnisses nicht, die Finanzierungsfunktion der Steuer durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter zu verdrängen, und hat dies tatsächlich auch nicht bewirkt. Er hat vielmehr in der Vorlage zur Beschlussfassung über den Entwurf des Gesetzes vom 15. Dezember 2010 u.a. ausgeführt, durch die Erhöhung des Steuersatzes werde das Aufkommen der Vergnügungssteuer erhöht, ohne dass dies zu einer Übermaßbesteuerung führe und die Ausübung des Berufs des Spielgeräteaufstellers unmöglich gemacht werde (Drucks des Abgeordnetenhauses vom 9. November 2010 16/3616, Vorblatt Teil B. und Begründung).
- 23 Da die Spielautomatenaufsteller und nicht die Spieler die Steuer schulden, knüpft die Vergnügungssteuer an das Einspielergebnis an und wirkt sich nur mittelbar (durch Abwälzung) auf die Spieler aus. Zur Verfassungswidrigkeit der maßgebenden Vorschriften führt dies nicht.
- 24 b) Die in § 5 Abs. 1 Satz 1 VgStG vorgesehene Heranziehung des Einspielergebnisses als Bemessungsgrundlage der Steuer ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Maßstab des Einspielergebnisses weist einen ausreichenden Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers auf. Der hohe Aufwand des viel Spielenden schlägt sich in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers nieder und führt folglich zu einer entsprechend höheren Besteuerung. Somit korrespondiert das Einspielergebnis mit dem Vergnügungsaufwand der Spieler. Es ist daher als zulässiger Maßstab anerkannt (BVerwG-Urteile in BVerwGE 153, 116, Rz 12, m.w.N., und in BVerwGE 159, 216, Rz 54, m.w.N.).

- 25 c) Der in § 5 Abs. 1 Satz 1 VgStG für die Zeit ab dem Jahr 2011 bestimmte Steuersatz von 20 % des Einspielergebnisses ist mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 ggf. i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG) vereinbar.
- 26 aa) Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Steuerlast bei indirekten Aufwandsteuern erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt. Nur wenn sie dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann die indirekte Erhebung der Steuer bei einem Dritten wie etwa dem Halter der Spielgeräte vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung Bestand haben. Es genügt dabei die kalkulatorische Abwälzbarkeit in dem Sinn, dass der Steuerpflichtige den von ihm zu zahlenden Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann (BVerfG- Beschluss in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1 .c und C.II 3.; BFH-Urteile in BFH/NV2012, 790, Rz60; vom 15. Juli 2015 II R 32/14, BFHE 250, 427, BStBl II 2015, 1031, Rz 34, und vom 15. Juli 2015 II R 33/14, BFHE 250, 449, BStBl II 2016, 126, Rz 33, jeweils m.w.N.). Es ist nicht notwendig, dass die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall besteht; auch eine rechtliche Gewähr dafür, dass dem Unternehmer eine Abwälzung tatsächlich gelingt, ist nicht erforderlich (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 171, Rz 124, m.w.N.; BVerwG- Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 33). Die Voraussetzung einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit ist zumindest so lange gegeben, wie der Umsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten deckt, sondern in der Regel sogar noch Gewinn abwirft (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 171, Rz 125, m.w.N.).
- 27 Die Überwälzung der Steuerlast muss allerdings rechtlich und tatsächlich möglich sein. Ausgeschlossen wäre eine solche Überwälzbarkeit im Fall einer Vergnügungssteuer für Spielautomaten etwa dann, wenn sich der Steuerbetrag zusammen mit den sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb der Geräte nicht mehr aus dem Spielereinsatz decken ließe und daher die Veranstalter zur Zahlung der Steuer ihre Gewinne aus anderen rentablen Betriebssparten verwenden müssten (sogenannte schräge Überwälzung; vgl. BVerwG- Urteile in BVerwGE 153, 116, Rz 34, und in BVerwGE 159, 216, Rz 44, m.w.N.).
- 28 bb) Ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 ggf. i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG) liegt vor, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es in aller Regel unmöglich macht, den angestrebten Beruf ganz oder teilweise zur

wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Einer kommunalen Steuer kommt danach eine erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs in der Gemeinde infolge dieser Steuer nach Abzug der notwendigen Aufwendungen kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann. Der Betrachtung ist nicht der einzelne, sondern ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zugrunde zu legen. Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistet keinen Bestandschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung.

- 29 cc) Die Frage, ob die Steuer nicht auf die Spieler überwältzt werden kann, sondern erdrosselnd wirkt, muss nicht allein auf der Grundlage betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Daten von Unternehmen im Geltungsbereich der maßgebenden Rechtsvorschriften beurteilt werden. Vielmehr kann auch der Entwicklung der Anzahl der entsprechenden Betriebe im Gemeindegebiet und der dort aufgestellten Spielgeräte seit Erlass der Vorschriften indizielle Bedeutung zukommen (BVerwG-Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 20; BVerwG-Beschluss vom 10. August 2017 9 B 68.16, juris, Rz 32; jeweils m.w.N.). Es ist nicht erkennbar, weshalb ein wirtschaftlich denkender Unternehmer Spielgeräte über längere Zeit weiterbetreiben sollte, wenn es ihm wegen der Höhe der zu entrichtenden Vergünstigungssteuer nicht möglich wäre, Gewinn zu erzielen (Beschluss des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen vom 29. Januar 2018 14 A 595/17, juris, Rz 40). Für eine erdrosselnde Wirkung spricht eine erkennbare Tendenz zum Absterben der Branche (BVerwG-Urteil in BVerwGE 159, 216, Rz 42).
- 30 dd) Das Erdrosselungsverbot und das Gebot der kalkulatorischen Überwälzbarkeit haben zwar unterschiedliche Rechtsgrundlagen, führen aber zu einer im Ergebnis identischen Begrenzung der verfassungsrechtlich zulässigen Höhe der Steuer (BVerwG-Urteil in BVerwGE 153, 116, Rz 35).
- 31 ee) Die Bekämpfung der Spielsucht und weiterer negativer Begleiterscheinungen des Spielbetriebs stellt ein legitimes Ziel für die Berufsfreiheit einschränkende Regelungen dar. Spielsucht kann zu schwerwiegenden Folgen für die Betroffenen, ihre Familien und die Gemeinschaft führen (BVerfG-Beschluss vom 7. März 2017 1 BvR 1314/12 u.a., BVerfGE 145, 20, Rz 122, 133).
- 32 Wird mit der Steuererhebung auch ein Lenkungszweck wie etwa die Eindämmung der Wett- oder Spielleidenschaft der Bevölkerung verfolgt, wie es auch bei der Erhöhung des Steuersatzes auf 20 % des Einspielergebnisses der Fall war (Drucks des Abgeordnetenhauses vom 9. November 2010 16/3616, Vorblatt Teil A. und Begründung Allgemeiner Teil), ist Art. 12 Abs. 1 GG selbst dann nicht verletzt, wenn die Steuererhebung nicht geeignet ist, diesen Zweck zu erreichen. Denn die Steuer

- rechtfertigt sich -- unbeschadet eines Lenkungszwecks -- allein schon aus der Absicht, Einnahmen zu erzielen (BVerwG-Urteil in BVerwGE 159, 216, Rz 42).
- 33 ff) Die Berliner Vergnügungssteuer auf Spielautomaten mit manipulationssicherem Zählwerk (§ 5 Abs. 1 Satz 2 VgStG) mit Geldgewinnmöglichkeit entsprach in den Besteuerungszeiträumen Januar und Februar 2011 diesen Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG. Sie war auf Überwälzung auf die Spieler angelegt und hatte keine erdrosselnde Wirkung. Dass die Steuer in diesen Zeiträumen nicht kalkulatorisch auf die Spieler überwälzbar gewesen sei, hat weder das FG festgestellt noch bringt dies die Klägerin konkret vor. Eine Tendenz zum Absterben der Branche der Betreiber von Spielgeräten in Berlin war ausweislich der vom FG festgestellten Entwicklung der Zahl der Spielhallenstandorte und der Spielautomaten sowie der ebenfalls festgestellten laufenden deutlichen Erhöhung des Steueraufkommens nicht erkennbar. Unter diesen Umständen begründet es auch keinen Verfassungsverstoß, dass die Erhöhung des Steuersatzes bereits zum 1. Januar 2011 in Kraft getreten ist und die Klägerin kurzfristig nicht auf die Erhöhung reagieren konnte. Auf die bei der Klägerin konkret bestehenden Verhältnisse kommt es nicht an. Maßgeblich ist die generelle Möglichkeit, die Steuer kalkulatorisch abzuwälzen. Unerheblich ist, ob die Erhöhung des Steuersatzes geeignet ist, der Spielleidenschaft der Spieler entgegenzuwirken.
- 34 Ein zur Verfassungswidrigkeit führender additiver Grundrechtseingriff lag im Januar und Februar 2011 nicht vor. Das Spielhallengesetz Berlin vom 20. Mai 2011 (GVBl Bln 2011, 223) muss bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Vergnügungssteuergesetzes in diesen Besteuerungszeiträumen schon deshalb unberücksichtigt bleiben, weil es nach seinem § 10 erst am Tage nach der Verkündung in Kraft getreten ist und zudem in seinem § 8 für bereits bestehende Spielhallen Übergangsbestimmungen vorsieht. Es wirkt somit nicht auf Januar und Februar 2011 zurück. Davon abgesehen lässt sich den vom FG getroffenen Feststellungen zur Entwicklung der Zahl der Spielhallenstandorte und der Spielautomaten sowie des Steueraufkommens nach Inkrafttreten des Spielhallengesetzes entnehmen, dass die Vergnügungssteuer auch in diesem Zeitraum weder eine erdrosselnde Wirkung hatte noch ihre kalkulatorische Überwälzung auf die Spieler ausgeschlossen war.
- 35 Ein Steuersatz von 20 % auf das Einspielergebnis von Spielautomaten mit Geldgewinnmöglichkeit wird in der Rechtsprechung soweit ersichtlich allgemein als verfassungsgemäß angesehen (Urteile des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 20. Juli 2017 2 S 1671/16, juris, Rz 43, 45; des OVG Lüneburg vom 5. Dezember 2017 9 KN 208/16, juris, Rz 25 ff., und vom 5. Dezember 2017 9 KN 226/16, juris, Rz 53, 70, 82, 92 ff., m.w.N., sowie des Verwaltungsgerichts Neu-

stadt (Weinstraße) vom 6. Dezember 2017 1 K 418/17.NW, juris, Rz 23 ff.).

- 36 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO, die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung auf § 90 Abs. 2 FGO.