

# Beschluss Az. 14 A 1158/13\*

OVG Nordrhein-Westfalen

3. Juli 2013

## Tenor

- 1 Der Antrag wird abgelehnt.
- 2 Die Klägerin trägt die Kosten des Antragsverfahrens.
- 3 Der Streitwert für das Antragsverfahren wird auf 16.214,08 Euro festgesetzt.

## Gründe

- 4 Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg, weil die geltend gemachten Zulassungsgründe nach §124 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) nicht vorliegen oder bereits nicht hinreichend dargelegt im Sinne des §124a Abs. 4 Satz 4 VwGO sind.
- 5 Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des Urteils des Verwaltungsgerichts (§124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) bestehen aus den in der Antragsbegründung aufgeführten Gründen nicht. Kein tragender Rechtssatz und keine erhebliche Tatsachenfeststellung des angegriffenen Urteils ist mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt worden.
- 6 Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des Urteils sind nicht begründet wegen vermeintlich entgegenstehenden europäischen Rechts im Hinblick auf die kumulative Erhebung von Umsatzsteuer und Vergnügungssteuer. Die kumulative Erhebung ist zulässig. Es bedarf, da insoweit kein Raum für einen vernünftigen Zweifel ist, insoweit auch keines Vorabentscheidungsersuchens an den Gerichtshof der Europäischen Union.
- 7 Vgl. Beschluss vom 27. November 2012 &8209; 14 A 2351/12 &8209;., NRWE

---

\*<http://openjur.de/u/636453.html> (= openJur 2013, 30193)

Rn. 4 ff.

- 8 Es besteht wegen des Vorabentscheidungsersuchens des Finanzgerichts Hamburg vom 21. September 2012 &8209; 3 K 104/11 &8209; auch keine Pflicht zur Aussetzung des Verfahrens nach §94 VwGO bis zum Ergehen der Entscheidung über das Vorabentscheidungsersuchen. Der Senat sieht von einer Aussetzung des Verfahrens ab. Der Umstand, dass die Frage der Zulässigkeit kumulativer Erhebung der Steuern auch für das vorliegende Verfahren vorgreiflich ist, zwingt nicht zur Aussetzung, sondern eröffnet erst die Möglichkeit dazu. Dass andere Gerichte von ihrem Aussetzungsermessen einen anderen Gebrauch machen, ist unerheblich.
- 9 Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 26. Februar 2013 &8209; 14 A 2916/12 -, NRWE Rn. 10 ff.;
- 10 Die Spielgerätesteuern haben nicht den Charakter von Umsatzsteuern im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, denn sie erfüllen die erforderlichen Merkmale der Umsatzsteuer nicht: Sie muss ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte gelten, sie muss, unabhängig von der Anzahl der getätigten Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen sein, sie muss auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben werden, und sie muss sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen beziehen, d. h., die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist.
- 11 Diese Merkmale liegen fast alle nicht vor: Die Vergnügungssteuer wird nicht allgemein, sondern nur für Spielgeräte und sonstige Vergnügungen, örtlich unterschiedlich und nicht flächendeckend im gesamten Bundesgebiet erhoben. Die Vergnügungssteuer wird ferner nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben. Besteuert wird vielmehr nur der Aufwand für die Benutzung durch den jeweiligen Spieler. Zudem bezieht sich die hier in Rede stehende Steuer nicht auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen. Die Steuer wird nicht nur zufällig, sondern von ihrem Konzept her nur einmal erhoben. Sie ist strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug angelegt.
- 12 Die hier erhobene Spielgerätesteuern ist auch keine nach Art. 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie unzulässige umsatzbezogene Steuer auf Dienstleistungen. Die Richtlinie 92/12/EWG ist schon vom Ansatz her nicht einschlägig. Ihr Regelungsgegenstand ist nämlich die Erhebung von Verbrauchsteuern und anderen indirekten Steuern, die auf den Verbrauch von Waren erhoben werden (Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie; ähnlich heute Art. 1 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2008/118/EG). Es handelt sich also nicht etwa um eine Richtlinie, die allgemein die Besteuerung von Dienstleistungen betrifft. Eine Rechtfertigung, Dienstleistungen in die Regelung einzubeziehen, liegt nur dann vor, wenn sie im Zusammenhang mit - verbrauchsteuerpflichtigen oder nicht verbrauchsteuerpflichtigen

- Waren erbracht werden. Selbst wenn man in diesem Zusammenhang für die Vergnügungssteuer an das Halten von Spielgeräten anknüpfen wollte, steht diese Dienstleistung in keinem Zusammenhang mit dem Verbrauch von Waren.
- 13 Unabhängig davon handelt es sich bei der Vergnügungssteuer in Gestalt der Spielautomatensteuer aber noch nicht einmal um eine Steuer auf Dienstleistungen. Steuergegenstand ist keine Dienstleistung, die der Halter der Spielautomaten gegenüber den Spielern erbringt, sondern der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers.
  - 14 Vgl. zur Vereinbarkeit der Spielgerätesteuern mit Europarecht im Einzelnen OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 31 ff.
  - 15 Da diese Fragen in der Rechtsprechung des Gerichtshofs geklärt sind oder zweifelsfrei bejaht werden können, bedarf es einer Vorlage an den Gerichtshof nach Art. 267 AEUV nicht. Es besteht daher auch unter dem Gesichtspunkt des gesetzlichen Richters nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) keine Veranlassung zur Vorlage an den Gerichtshof.
  - 16 Die Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts,
  - 17 Urteil vom 26. August 2011; 7 K 192/09, juris Rn. 60 ff,
  - 18 gibt keine Veranlassung zu einer anderen Beurteilung, da sie sich zur Einordnung der Grunderwerbsteuer als umsatzsteuerähnlich verhält, also nicht der Vergnügungssteuer. Außerdem wendet sie sich gerade gegen die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs.
  - 19 Die hier erhobene Steuer ist, was auf Grund der Eigenschaft der Steuer, örtliche Aufwandsteuer zu sein, erforderlich ist, auf den eigentlichen Steuerträger, den Spieler, abwälzbar. Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn eine Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Bei der Kalkulation seiner Selbstkosten sind dem Automatenaufsteller zwar durch die Vorgaben in der Spielverordnung Grenzen gesetzt. Dies bedeutet aber nicht, dass ihm keine anderen Maßnahmen bleiben, um die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens aufrecht zu erhalten. Für eine kalkulatorische Überwälzung ist dabei nicht die absolute Höhe der Steuer ausschlaggebend, sondern die Möglichkeit, die Steuer in die Kosten einzubeziehen. Es handelt sich hierbei um einen wirtschaftlichen Vorgang, wobei das Gesetz

es dem Steuerschuldner überlässt, die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch unter Berücksichtigung des Steuerbetrages zu wahren.

- 20 Diese wirtschaftliche Möglichkeit ist gegeben, wie sich aus der später noch zu behandelnden Tatsache fehlender Erdrosselungswirkung der Steuer ergibt. Zwar haben Abwälzbarkeit und Erdrosselungsverbot unterschiedliche verfassungsrechtliche Ausgangspunkte: Während das Erfordernis der Abwälzbarkeit aus der Einstufung der Steuer als Aufwandsteuer folgt (Art. 105 Abs. 2a GG), stellt das Erdrosselungsverbot eine berufsrechtliche Grundrechtsschranke dar (Art. 12 Abs. 1 GG). Sie decken sich aber in dem wirtschaftlichen Punkt, dass die Vergnügungssteuer einerseits für den Unternehmer eine bloße Kostenposition sein darf, die er auf den Spieler überwälzen können muss, wie sie andererseits Teil der sonstigen erforderlichen Kosten des Betriebs ist, die insgesamt im Regelfall durch das Entgelt der Spieler erwirtschaftet werden können müssen. Deshalb sind diese unterschiedlichen Schranken in diesem wirtschaftlichen Punkt identisch.
- 21 Vgl. im Einzelnen zur Abwälzbarkeit der Steuer OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 126 ff.
- 22 Soweit der Gerichtshof der Europäischen Union in der von der Klägerin zitierten Entscheidung für Umsatzsteuern bestimmte Abwälzbarkeitskriterien aufgestellt hat, spielt dies für die Vergnügungssteuer, die keine Umsatzsteuer ist, keine Rolle. Auch eine Gleichbehandlung mit der Umsatzsteuer ist nicht geboten, weil die Vergnügungssteuer der Umsatzsteuer nicht wesentlich gleich ist.
- 23 Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs,
- 24 Urteil vom 10. November 2010 &8209; XI R 79/07 &8209;; BStBl. II 2011, 311, Rn. 41 ff.,
- 25 lassen sich keine anderen Maßstäbe für die Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer ableiten. Das gilt schon deshalb, weil die dort vom Bundesfinanzhof für die Umsatzsteuer aufgestellten Maßstäbe identisch mit den hier dargestellten Maßstäben für die Vergnügungssteuer sind.
- 26 Soweit mit der Vergnügungssteuer auch eine Lenkung im Sinne der Eindämmung des Wachstums und weitergehend der Reduzierung der Anzahl der Geldspielgeräte bezweckt ist, reicht die Steuerkompetenz des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG i. V. m. §3 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) aus, ohne dass es einer weitergehenden Sachkompetenz für den Lenkungszweck bedarf. Die insoweit bestehenden Schranken,
- 27 vgl. dazu im Einzelnen BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 &8209; 2 BvR 1991, 2004/95 &8209;; BVerfGE 98, 106 (117 ff.),

- 28 sind offensichtlich eingehalten.
- 29 Es ist unbedenklich, dass im Gegensatz zu Spielgeräteaustellern Spielbanken keine Vergnügungssteuer entrichten müssen. Die Fallgruppen des Benutzens von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit einerseits außerhalb von und andererseits in Spielbanken sind nicht wesentlich gleich, so dass sie wegen des darin liegenden sachlichen Grundes vergnügungssteuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden dürfen. Das Benutzen solcher Geräte unterliegt nämlich nach dem Aufstellungsort deutlich unterschiedlichen Anforderungen. Die hier besteuerten Spielgeräte unterliegen in ihrer technischen Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (vgl. §33e der Gewerbeordnung &8209; GewO -), während die Spielgeräte in einer Spielbank nicht den Einschränkungen der Gewerbeordnung unterliegen (§33h Nr. 1 GewO). Dem Umstand, dass möglicherweise in Spielbanken Geldspielgeräte aufgestellt sind, die mit denen in Spielhallen oder an sonstigen Orten aufgestellten Geräten identisch sind, kommt keine rechtserhebliche Bedeutung zu. Maßgeblich ist, dass das Angebot zum Spielgerätegewinnspiel jeweils wesentlich unterschiedlichen Regimetypen zuzuordnen ist, die zur wesentlichen Ungleichheit dieser Fallgruppen führen.
- 30 Soweit Gerichtshof der Europäischen Union eine Gleichbehandlung von Spielhallen und Spielbanken bei der Erhebung der Umsatzsteuer fordert, kann daraus kein Gleichheitsverstoß abgeleitet werden. Die Auffassung des Gerichtshofs der Europäischen Union ergibt sich nämlich aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Für die gewerberechtlich mit Rücksicht auf die von den jeweiligen Vergnügen ausgehenden Gefahren unterschiedlichen Regimetypen zugeordneten Spielgeräte innerhalb und außerhalb von Spielbanken gibt es keinen Grundsatz vergnügungssteuerlicher Neutralität.
- 31 Vgl. dazu im Einzelnen OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 53 ff.
- 32 Die Steuer stellt keinen unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) dar, weil sie nicht erdrosselnd wirkt. Sie führt nämlich nicht dazu, dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage wären, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. Das ergibt sich aus den überzeugenden und durch das Antragsvorbringen nicht erschütterten Ausführungen des Verwaltungsgerichts, namentlich zur Entwicklung des Bestands von Spielgeräten in Spielhallen. Entgegen dem Antragsvorbringen stellt diese Entwicklung ein schlüssiges Indiz für die fehlende Erdrosselungswirkung der Steuer dar. Wäre diese Wirkung vorhanden, müssten wirtschaftliche Auswirkungen dadurch feststellbar sein, dass die schwächsten Anbieter aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es müsste eine Tendenz zum Absterben der Spielgeräteaustellerbranche erkennbar werden. Bezüglich der in

Spielhallen aufgestellten Geldspielgeräte ist das Gegenteil der Fall. Die Entwicklung stützt vielmehr die Annahme, dass noch nicht einmal eine legitime - Lenkungswirkung zur erwünschten Verminderung des Bestands eingetreten ist.

- 33 Vgl. im Einzelnen zur Bedeutung der Bestandsentwicklung für eine behauptete Erdrosselungswirkung OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 98 ff.
- 34 Der allgemeine und weitgehend spekulative Vortrag der Klägerin zu weiteren Faktoren, die im Einzelfall die Bestandszahl von Spielhallen und Spielgeräten beeinflussen können, ohne Ausdruck einer vorhandenen oder nicht vorhandenen Erdrosselungswirkung der Steuer zu sein (insbesondere die Auswirkungen der neuen Spielverordnung auf die Bestandszahlen, die Bedeutung von Unterhaltungsgeräten und die Bemühungen von Aufstellern zum Erhalt von Unternehmen auch bei fehlender auskömmlicher Rendite), erschüttert nicht den Befund fehlender Erdrosselungswirkung der Steuer im vorliegenden Fall. Dass neue Mehrfachkonzessionsspielhallen ab dem 1. Dezember 2012 nicht mehr zulässig sind (§§16 Abs. 3 Satz 1, 24 Abs. 1 des Gesetzes zur Ausführung des Glücksspielstaatsvertrages vom 13. November 2012), spielt für den hier in Rede stehenden Besteuerungszeitraum (3. und 4. Quartal 2011) keine Rolle.
- 35 Im Übrigen würde aber selbst eine deutliche Abnahme des Gerätebestands in Spielhallen nach Inkrafttreten des genannten Gesetzes keineswegs auf eine Erdrosselungswirkung der Steuer hindeuten, sondern darauf, dass die mit dem Gesetz eingeführten spielhallenrechtlichen Maßnahmen zur beabsichtigten Eindämmung des ausgeübten Glücksspiels mit Geldspielgeräten in Spielhallen geführt haben.
- 36 Vgl. zu diesem Gesetzeszweck LT-Drs. 16/17, S. 43 f.
- 37 Es kommt somit nicht auf fiktive Berechnungen zur Kosten- und Erlössituation vermeintlich durchschnittlicher Unternehmen an, da sie den offen zutage liegenden Umstand nicht erschüttern könnten, dass im Bereich der Beklagten nach wie vor mit Geldspielgeräten Gewinn erwirtschaftet wird und von einer Erdrosselungswirkung der Steuer keine Rede sein kann.
- 38 Der Rechtssache kommt die geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung (§124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO) nicht zu.
- 39 Die Frage,
- 40 welche Spielhalle als die Spielhalle eines durchschnittlichen Unternehmers zu sehen ist,
- 41 ist nicht klärungsfähig, da sie sich in einem Berufungsverfahren nicht stellen würde. Die vom Verwaltungsgericht, das nicht auf die genannte Frage abstellt,

festgestellten Umstände belegen die fehlende Erdrosselungswirkung, so dass auf die Frage nicht weiter einzugehen wäre.

- 42 Die Frage,
- 43 ob die bisherige Rechtsprechung des BVerwG entsprechend auf Einzelkonzessionshallen abzustellen ist,
- 44 ist &8209; soweit sie verständlich ist &8209; aus denselben Gründen nicht klärungsfähig.
- 45 Die unter Bezugnahme auf die bereits behandelten Entscheidungen der Finanzgerichte Hamburg und Niedersachsen aufgeworfenen Fragen und die Fragen zur Reichweite der Ermächtigungsgrundlage des Kommunalabgabengesetzes für die Steuer, zur Bedeutung der Bestandsentwicklung für die Beurteilung einer Erdrosselungswirkung, zu den maßgeblichen Abwälzungskriterien und zur steuerlichen Gleichbehandlung von Spielhallen und Spielkasinos sind nicht klärungsbedürftig, da sie auf der Basis der oben genannten Rechtsprechung auch ohne Durchführung eines Berufungsverfahrens ohne Weiteres im für den Zulassungsantrag negativen Sinne beantwortet werden können.
- 46 Der Zulassungsgrund einer Abweichung des angegriffenen Urteils von der Entscheidung eines der in §124 Abs. 2 Nr. 4 VwGO genannten Gerichte ist hinsichtlich einer Abweichung von einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht hinreichend dargelegt. Dazu ist erforderlich, dass der Zulassungsantrag einen inhaltlich bestimmten, die angegriffene Entscheidung tragenden abstrakten Rechts- oder verallgemeinerungsfähigen Tatsachensatz benennt, mit dem die Vorinstanz einem in der Rechtsprechung eines der in §124 Abs. 2 Nr. 4 VwGO genannten Gerichte aufgestellten entscheidungstragenden Rechts- oder Tatsachensatz widersprochen hat. In der Antragschrift wird kein solcher Satz aus den Gründen der angegriffenen Entscheidung benannt, mit dem das Verwaltungsgericht von einem ebensolchen Rechtssatz aus der zitierten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewichen sein soll. Das Verwaltungsgericht hat keinen abstrakten Rechts- oder verallgemeinerungsfähigen Tatsachensatz aufgestellt, der den &8209; vermeintlich &8209; aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts abzuleitenden entscheidungstragenden Rechts- oder Tatsachensätzen widerspräche. Das Verwaltungsgericht hat an keiner Stelle eine Abwälzbarkeit der hier in Rede stehenden Steuer durch Kostensenkung oder Einnahmeerhöhung in Frage gestellt oder eine faktische Unmöglichkeit der Abwälzung für irrelevant erklärt.
- 47 Der weiter geltend gemachte Zulassungsgrund einer Abweichung des angegriffenen Urteils von einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts (§124 Abs. 2 Nr. 4 VwGO), nämlich dem
- 48 Urteil vom 10. Dezember 2009 &8209; 9 C 12.08 &8209;; Rn. 43 &8209; 45,

- 49 liegt nicht vor. Es kann dahinstehen, ob das Bundesverwaltungsgericht dort den Grundsatz aufgestellt hat, dass eine Erdrosselung lediglich dann ausgeschlossen ist, wenn der durchschnittlich von den Aufstellern erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann. Jedenfalls stellt das angegriffene Urteil keinen davon abweichenden Rechtssatz auf. Mit dem Umstand, dass das Verwaltungsgericht keine weitere Sachverhaltsaufklärung betrieben hat, wird keine Abweichung des Urteils von Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts dargelegt.
- 50 Die Kostenentscheidung beruht auf §154 Abs. 2 VwGO, die Streitwertfestsetzung auf §§47 Abs. 1 und 3, 52 Abs. 3 des Gerichtskostengesetzes.
- 51 Dieser Beschluss ist unanfechtbar.