

FINANZGERICHT BREMEN

2 K 2/12 (1)



IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In dem Rechtsstreit

der P-GmbH

Klägerin,

Proz.-Bev.: ...

gegen

das Finanzamt ...

Beklagter,

wegen Vergnügungssteuer für April 2011

hat das Finanzgericht Bremen - 2. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 11. April 2012 durch

die Vorsitzende Richterin am Finanzgericht ...,
die Richterin am Finanzgericht ...,
den Richter am Finanzgericht ...,
den ehrenamtlichen Richter ... und
den ehrenamtlichen Richter ...

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert der dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Tatbestand

Die Klägerin betreibt in Bremen eine Spielhalle, in der sie Spiel- und Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die über ein manipulationssicheres Zählwerk verfügen, aufstellt. Sie macht geltend, die Erhöhung des Steuersatzes für diese Geldspielgeräte von bislang 10 v.H. des Einspielergebnisses auf 20 v.H. sei verfassungswidrig und habe in Verbindung mit der Erhebung von Umsatzsteuer i.H.v. 19 v.H. erdrosselnde Wirkung.

Der Erhöhung des Steuersatzes auf 20 v.H. erfolgte durch das am 1. April 2011 in Kraft getretene Gesetz zur Änderung des Vergnügungssteuergesetzes vom 1. März 2011 (Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen -Brem.GBl.- vom 11. März 2011, 79 ff. [83]). Dem Gesetzgebungsverfahren war eine Prüfung vorausgegangen, „inwieweit eine Erhöhung des derzeit geltenden, im Bremischen Vergnügungssteuergesetz normierten Steuersatzes i.H.v. 10 % auf bis zu 25 % rechtsfehlerfrei durchführbar wäre bzw. ab welcher Höhe der Steuersatz rechtlich beanstandet werden könnte“.

Die Klägerin wurde als GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom ... 2008 gegründet. Sie eröffnete ihren Spielhallenbetrieb im Mai 2010.

In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2008 wies sie einen Jahresfehlbetrag i.H.v. ... € aus und in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2009 einen Jahresfehlbetrag i.H.v. ... €. Bilanzen zum 31. Dezember 2010 und zum 31. Dezember 2011 wurden noch nicht beim Beklagten eingereicht. Betriebswirtschaftliche Auswertungen für die Monate Januar 2011 bis Januar 2012 wurden trotz Aufforderung des Gerichts nicht vorgelegt.

Für das Jahr 2009 erklärte die Klägerin in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung Umsätze i.H.v. ... €. Laut Umsatzsteuer-Überwachungsbogen des Beklagten für 2010 und 2011 erklärte die Klägerin in ihren Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die einzelnen Monate der Jahre 2010 und 2011 Umsätze i.H.v. insgesamt ... € (2010) bzw. ... € (2011). Umsatz-

steuer-Jahreserklärungen für 2010 und 2011 wurden noch nicht beim Beklagten eingereicht.

Mit ihrer Vergnügungssteuer-Anmeldung für April 2011 vom 24. Mai 2011 meldete die Klägerin beim Beklagten Vergnügungssteuer i.H.v. insgesamt ... € an. Wegen der Einzelergebnisse der .. Geldspielgeräte der Klägerin im Einzelnen wird auf die Vergnügungssteuer-Akten Bezug genommen. Die Vergnügungssteuer-Anmeldung für April 2011 ging am 25. Mai 2011 beim Beklagten ein.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2011, das am 27. Mai 2011 beim Beklagten einging, legte die Klägerin Einspruch gegen ihre Vergnügungssteuer-Anmeldung für April 2011 ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Sie machte geltend, durch die Erhöhung des Vergnügungssteuersatzes auf 20 v.H. des Einzelergebnisses und die Erhebung der Umsatzsteuer i.H.v. 19 v.H. komme es zu einer unzulässigen Doppelbelastung und zu einer Erdrosselung. Dies gelte umso mehr, als negative Einzelergebnisse nicht berücksichtigt würden.

Der Beklagte teilte der Klägerin mit Schreiben vom 26. August 2011, auf dessen Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, seine gegenteilige Rechtsauffassung sowie die Entwicklung des Bestandes an Spiel- und Unterhaltungsautomaten für den Bereich der Stadtgemeinde Bremen seit dem 31. Dezember 2005 mit.

Mit Bescheid vom 8. November 2011 lehnte der Beklagte den Antrag der Klägerin auf Aussetzung der Vollziehung ab. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf die Rechtsbehelfsakten Bezug genommen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Dezember 2011 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück:

Die Vergnügungssteuer-Anmeldungen seien Steueranmeldungen i.S.v. § 167 der Abgabenordnung (AO). Sie stünden gemäß § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

Der Vergnügungssteuer unterlägen nach § 1 Nr. 1 des Bremischen Vergnügungssteuergesetzes vom 14. Dezember 1990 (Brem.GBl. vom 19. Dezember 1990, 467 ff.) in der Fassung der Änderung vom 22. Dezember 2009 (Brem.GBl. 2009, 559 [560 f.]) und der Änderung vom 1. März 2011 (Brem.GBl. 2011, 79 ff. [83]) – nachfolgend abgekürzt: VergnStG BR – der Betrieb von Musikautomaten und von Spiel- und Unterhaltungsautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit sowie in ihrer Art ähnlichen Geräten in Spielhallen, ähnlichen Unternehmen, Gast- und Schankwirtschaften, Kantinen, Vereins- und ähnlichen Räumen, sowie an sonstigen der Öffentlichkeit zugänglichen Orten. Die Klägerin sei während des hier streitigen Zeitraums Automatenaufsteller hinsichtlich der von ihr in der Vergnügungssteuer-Anmeldung angegebenen Geldspielgeräte und damit Steuerschuldner gemäß § 2 Abs. 1 VergnStG BR gewesen. Gemäß § 3 Abs. 1 VergnStG BR betrage der Steuersatz für ihre Geldspielgeräte 20 v.H. des Einzelergebnisses. Die Klägerin habe die Vergnügungssteuer für April 2011 daher in zutreffender Höhe angemeldet.

Die Erhebung von Vergnügungssteuer nach dem VergnStG BR neben der Umsatzsteuer sei mit den europarechtlichen Vorgaben vereinbar. Sie verstoße insbesondere nicht gegen Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Die Richtlinie 2006/112/EG schließe lediglich Steuern und Abgaben aus, die den Charakter der Umsatzsteuer hätten. Dies sei nach ganz herrschender Meinung bei der Vergnügungssteuer nicht der Fall. Wegen der Einzelheiten werde auf die Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) zur Doppelbesteuerung von Glücksspielen und zum Nebeneinander von Vergnügungssteuer für Glücksspiele und Mehrwertsteuer in seinem Beschluss vom 25. Mai 2011 9 B 34/11 (HFR 2012, 93, juris Rz 3) verwiesen.

Der Steuersatz von 20 v.H. des Einspielergebnisses gemäß § 3 Abs. 1 VergnStG BR wirke auch im Zusammenwirken mit der Umsatzsteuer offensichtlich nicht erdrosselnd und verstoße damit nicht gegen Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Dies ergebe sich bereits aus der Entwicklung der Anzahl der Geldspielgeräte in der Stadtgemeinde Bremen, die sich wie folgt darstelle (vgl. zur Bedeutung der Entwicklung der Anzahl der Spielautomatenbetriebe und der dort aufgestellten Spielgeräte BVerwG, Beschluss vom 26. Oktober 2011 9 B 16/11, NVwZ-RR 2012, 38):

	Gesamtanzahl der Geräte	in Spielhallen	in Gaststätten
31.12.2005	1.732	1.012	720
31.12.2006	1.517	995	522
31.12.2007	1.668	1.076	592
31.12.2008	1.926	1.285	641
31.12.2009	2.174	1.424	750
31.12.2010	2.381	1.662	719
01.05.2011	2.346	1.580	766
01.06.2011	2.346	1.580	766
01.07.2011	2.348	1.582	766
01.08.2011	2.432	1.694	738
01.09.2011	2.375	1.666	709
01.10.2011	2.330	1.626	704
01.11.2011	2.416	1.709	707
01.12.2011	2.374	1.679	695

Eine Saldierung positiver und negativer Einspielergebnisse sei in § 3 Abs. 6 VergnStG BR nicht vorgesehen. § 3 Abs. 6 VergnStG BR verstoße dadurch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG bzw. gegen die darin verankerten Gebote der Belastungsgleichheit und Systemgerechtigkeit. Nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben bestehe keine Verpflichtung zur Verrechnung der negativen Bruttokasse einzelner Geräte mit der positiven Bruttokasse anderer Geräte im Erhebungszeitraum oder desselben Gerätes in einem anderen Erhebungszeitraum (vgl. Oberverwaltungsgericht -OVG- Schleswig-Holstein, Urteil vom 10. August 2009 2 LB 42/08, NVwZ-RR 2009, 973; OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 6. Januar 2011 14 A 2290/10, juris; Verwaltungsgerichtshof -VGh- Hessen, Urteil vom 11. November 2010 5 B 1827/10, ZKF 2011, 119, juris Rz 11; OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 34/10, juris Rz 49 f.).

Gegen die Einspruchsentscheidung vom 22. Dezember 2011 hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 25. Januar 2012, der am selben Tag beim Finanzgericht eingegangen ist, Klage erhoben. Sie begehrt die Besteuerung nach einem Steuersatz von 10 v.H. und beantragt dementsprechend, die angemeldete Vergnügungssteuer i.H.v. ... € auf ... € [die Hälfte] herabzusetzen. Zur Begründung wiederholt sie ihren Vortrag aus dem Einspruchsverfahren.

Am 8. Februar 2012 hat das Gericht den Nordwestdeutschen Automaten-Verband e.V. gebeten, ihm die Ergebnisse der im März 2011 durchgeführten „Sonderbefragung zur Bremer Vergnügungssteuerverdoppelung“ zur Verfügung zu stellen. Daraufhin hat der Geschäftsführer des Nordwestdeutschen Automaten-Verbandes e.V. dem Gericht einen vom 2. August 2011 datierenden Untersuchungsbericht des Instituts für Handelsforschung GmbH, Köln (IfH) übersandt, der den Zeitraum 2008 bis 2010 umfasst. Zur Erläuterung hat er Folgendes mitgeteilt:

Unter Geltung des neuen Vergnügungssteuersatzes von 20 v.H. ergäben sich – betrachtet für den Zeitraum 2008 bis 2010 – für den aus den teilnehmenden Unternehmen ermittelten Durchschnittsbetrieb nur noch negative Betriebsergebnisse. Zusätzliche Kosten, die bei der Befragung durch das IfH noch gar nicht berücksichtigt worden seien, entstünden in nicht unerheblichem Umfang für die Spielhallenbetreiber durch die Regelung des § 4 des Bremischen Spielhallengesetzes (BremSpielhG), die regelmäßige, kostenintensive Schulungen des Personals von Spielhallen verbindlich vorschreibe.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei die vom IfH durchgeführte Befragung repräsentativ. Im Bundesland Bremen (Bremen und Bremerhaven) existierten insgesamt 135 Standorte, an denen Spielstätten betrieben werden (Trümper/Heimann, Arbeitskreis gegen Spielsucht e.V., Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, Stand: 01.01.2010, S. 243). Die befragten Unternehmer repräsentierten 24 (2008), 39 (2009) bzw. 27 (2010) Spielstättenstandorte. Für das Jahr 2009 bildeten die teilnehmenden Unternehmen daher nahezu 30 v.H. aller Spielstättenstandorte im Land Bremen ab. Die Repräsentativität folge auch aus dem Vergnügungssteueraufkommen der teilnehmenden Unternehmen. Dieses habe im Jahr 2009 bei 1.864.536,- € (= 24 Teilnehmer x 77.689,- € durchschnittlich gezahlter Vergnügungssteuer) gelegen.

Die Klägerin beantragt,

die Vergnügungssteuer-Anmeldung für April 2011 vom 24. Mai 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Dezember 2011 dahin zu ändern, dass die Vergnügungssteuer für April 2011 auf ... € [die Hälfte] herabgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das VergnStG BR sei verfassungsgemäß. Die Erhöhung des Vergnügungssteuersatzes von 10 v.H. auf 20 v.H. verstoße weder gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG.

Eine (kalkulatorische) Abwälzung der erhöhten Vergnügungssteuer auf den Spieler, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand betreibe, sei möglich. Hierzu werde auf den Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 1. Dezember 2011 6 V 6176/11 (juris) hingewiesen. Das FG Berlin-Brandenburg habe im Hinblick auf den Gleichheitssatz ausführlich dargelegt, welche Möglichkeiten der kalkulatorischen Abwälzung die aktuelle Spielverordnung (SpielV) eröffne und in welcher Form die Einspielergebnisse erhöht werden könnten.

Die Klägerin habe nicht dargelegt, dass es dem durchschnittlichen Automatenaufsteller im Erhebungsgebiet bei einer Vergnügungssteuer von 20 v.H. unmöglich sei, den gewählten Beruf des Aufstellers von Spiel- und Unterhaltungsautomaten ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage seiner Lebensführung zu machen.

Bereits die Entwicklung der Anzahl der Spielgeräte in Bremen sowie die Entwicklung der Anzahl der von der Klägerin aufgestellten Geldspielgeräte sprächen dafür, dass der Vergnügungssteuersatz von 20 v.H. keine erdrosselnde Wirkung habe (siehe hierzu auch BVerwG, Beschluss in NVwZ-RR 2012, 38; Urteil vom 10. Dezember 2009 9 C 12/08, BVerwGE 135, 367; Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 26. Juni 1996 II R 47/95, BFHE 180, 497, BStBl II 1996, 538). Bei der Bewertung der Frage, ob die Höhe der Vergnügungssteuer noch einen wirtschaftlich sinnvollen Betrieb von Spiel- und Unterhaltungsautomaten zulasse, sei insbesondere die Entwicklung der Anzahl der entsprechenden Betriebe im Erhebungsgebiet und der dort aufgestellten Spielgeräte von Bedeutung (vgl. BFH, Urteil vom 26. Juni 1996 II R 47/95, BFHE 180, 497, BStBl II 1996, 538). Ein lediglich leichter Rückgang bei den Bestandszahlen lasse allerdings nicht den Schluss zu, dass es nicht mehr möglich sei, den jeweiligen Spielhallenbetrieb wirtschaftlich zu führen. Auch wenn einzelne Spielhallenbetreiber ihren Betrieb aufgrund der Höhe des Vergnügungssteuersatzes eingestellt haben sollten, würde dies allein nicht die Annahme einer unzulässigen Erdrosselungswirkung der Steuer rechtfertigen. Ein gewisser – in Bremen aber bislang nicht zu verzeichnender – Rückgang würde keine Erdrosselung indizieren, sondern wäre durch den Lenkungszweck der Steuer gewollt. Da die Spielsuchtgefährdung, die von Geldspielgeräten ausgehe, erheblich sei (vgl. Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), Urteil vom 8. September 2010 C-316/07, C-358/07 bis C-360/07, C-409/07 und C-410/07, NVwZ 2010, 1409, zum deutschen Glücksspielmonopol), sei der Eindämmung des gewerblichen Automatenspiels großes Gewicht beizumessen.

Die Anzahl der Geldspielgeräte sei in Bremen annähernd gleich geblieben. Zum 31. Dezember 2010 seien 2.381 Geldspielgeräte und zum 1. Januar 2012 2.374 Geldspielgeräte aufgestellt gewesen. Die monatliche Entwicklung der Anzahl der Geräte ergebe sich aus der Einspruchsentscheidung.

Die Anzahl der von der Klägerin aufgestellten Geräte habe sich seit der Betriebseröffnung im Mai 2010 wie folgt entwickelt:

...

Die Entwicklung des Spielgerätebestandes der Klägerin mache deutlich, dass die Anzahl der von der Klägerin aufgestellten Geräte nicht von der Höhe der Vergnügungssteuer beeinflusst werde.

Aus dem Untersuchungsbericht des IfH vom 2. August 2011 ergebe sich keine erdrosselnde Wirkung. Eine solche liege vor, wenn der durchschnittlich von den Aufstellern erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn nicht abdecken könne. Für die Berechnung seien die Ergebnisse einer kostensparenden marktgerechten Betriebsführung zugrunde zu legen. Die Kosten seien deshalb darauf zu untersuchen, ob sie in der Regel erforderlich seien. Das schließe es aus, Geldspielgeräte in die Berechnung einzubeziehen, die von vornherein, auch unabhängig von der Vergnügungssteuer, unwirtschaftlich seien und daher geeignet sein könnten, den durchschnittlichen Ertrag zu mindern. Die Frage, wie breit die Datenbasis sein müsse, um repräsentative Aussagen treffen zu können, lasse sich nicht allgemein beantworten, sondern hänge von den konkreten Gegebenheiten im Erhebungsgebiet ab. Es seien die Zahl und die Größe der Automatenaufsteller sowie die Zahl der Gewinnspielautomaten und ihre Verteilung im Erhebungsgebiet zu berücksichtigen (BVerwG, Urteil in BVerwGE 135, 367, juris Rz 45 m.w.N.).

In Bremen betrieben zurzeit 149 Aufsteller 2.374 Geldspielgeräte (Stand 1. Dezember 2011). Die Ergebnisse aus der Befragung von höchstens 24 Aufstellern im Jahr seien daher nicht repräsentativ. Das Ziel der Untersuchung laute: „Ermittlung der Auswirkungen der Anhebung der Vergnügungssteuersätze auf das betriebswirtschaftliche Ergebnis der untersuchten Firmen unter Beibehaltung der übrigen Kosten“. Hieran werde deutlich, dass die Betriebskosten nicht auf Einsparpotentiale untersucht worden seien. Es sei auch nicht erkennbar, ob die Betriebsergebnisse auf die von den Obergerichten geforderte kostensparende, marktgerechte Betriebsführung zurückgingen. Er, der Beklagte, habe erhebliche Zweifel daran, dass die befragten Aufsteller ihre Betriebe kostensparend führten. Denn die Betriebskosten lägen nach der Untersuchung des IfH durchschnittlich bei 90 v.H. (bei einer Vergnügungssteuer von 10 v.H., ohne Berücksichtigung von Ertragsteuern) bzw. 102 v.H. (bei einer Vergnügungssteuer von 20 v.H.). Demgegenüber habe die seitens der Senatorin für Finanzen veranlasste interne Prüfung vor der Gesetzesänderung ergeben, dass die durchschnittlichen Betriebskosten der bremischen Aufsteller bei einer Vergnügungssteuer von 10 v.H. des Einspielergebnisses bei 50 v.H. und bei einer Vergnügungssteuer von 20 v.H. des Einspielergebnisses bei 57 v.H., jeweils bezogen auf den Rohgewinn (Einspielergebnis abzüglich Umsatz- und Vergnügungssteuer), lägen.

Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg. Die angefochtene Vergnügungssteuer-Anmeldung für April 2011 vom 24. Mai 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Dezember 2011 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

I. Der Beklagte hat für den Monat April 2011 aufgrund der Einspielergebnisse der Klägerin zu Recht eine Vergnügungssteuer von ... € erhoben.

Das Gericht hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 3 VergnStG BR.

1. 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.

Nach § 1 Nr. 1 VergnStG BR unterliegt der Betrieb von Spiel- und Unterhaltungsautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit in Spielhallen, ähnlichen Unternehmen, Gast- und Schankwirtschaften, Kantinen, Vereins- und ähnlichen Räumen sowie an sonstigen der Öffentlichkeit zugänglichen Orten der Vergnügungssteuer. In § 2 Abs. 1 VergnStG BR ist geregelt, dass Steuerschuldner im Fall des § 1 Nr. 1 VergnStG BR der Automatenaufsteller ist. Danach bestehen keine Zweifel an der Einordnung der streitigen Vergnügungssteuer auf Spiel- und Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit als Aufwandsteuer i.S. des Art. 105 Abs. 2a GG. Sie ist entsprechend dem herkömmlichen Bild der örtlichen Automatensteuer konzipiert, indem sie die Leistungsfähigkeit des Spielers, der sich an den Spiel- und Unterhaltungsautomaten vergnügt, treffen soll und indirekt bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben wird (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts -BVerfG- vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, BGBl I 2009, 1046, juris Rz 45 ff. m.w.N.; vgl. auch BVerwG, Urteil in BVerwGE 135, 367, juris Rz 16 ff.).

Die Vergnügungssteuer ist bundesgesetzlich geregelten Steuern, z.B. der Umsatzsteuer, nicht gleichartig. Sowohl der EuGH (Urteil vom 19. März 1991 C-109/90, Giant NV, Slg 1991, I-01385, UR 1992, 313) und das BVerfG (Beschlüsse vom 1. März 1997 2 BvR 1599/89, 2 BvR 1714/92, 2 BvR 1508/95, HFR 1997, 512, DÖV 1997, 637, juris Rz 60 m.w.N.) als auch der BFH (Urteil vom 22. April 2010 V R 26/08, BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883, juris Rz 14 m.w.N.) haben bereits entschieden, dass die Vergnügungssteuer nicht die abstrakten Wesensmerkmale einer Umsatzsteuer aufweist, weil sie keine allgemeine Steuer ist, nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird und sich nicht auf den bei jedem Umsatz erzielten Mehrwert, sondern „auf den Bruttobetrag aller Einnahmen“ bezieht.

Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit des VergnStG BR sind weder vorgetragen worden noch ersichtlich.

2. § 3 VergnStG BR erfasst den Spieleraufwand, um dessen Besteuerung es bei der als Aufwandsteuer erhobenen Vergnügungssteuer geht, weitgehend wirklichkeitsgerecht.

Gemäß § 3 Abs. 1 VergnStG BR ist Bemessungsgrundlage für die Vergnügungssteuer bei Spiel- und Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die über ein manipulationssicheres Zählwerk verfügen, das Einspielergebnis, wobei der Erhebungszeitraum gemäß § 5 Abs. 1 VergnStG BR der Kalendermonat ist. Auch wenn – anders als in § 3 Abs. 2 und 3 VergnStG BR – nicht ausdrücklich auf das einzelne Gerät abgestellt wird, gilt der Steuersatz für das Einspielergebnis jedes einzelnen Gerätes. Dies ergibt sich schon aus der Systematik des § 3 Abs. 4 und des § 4 Nr. 1 VergnStG BR.

Als Einspielergebnis gilt gemäß § 3 Abs. 6 VergnStG BR bei Spiel- und Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die über ein manipulationssicheres Zählwerk verfügen, der Betrag der elektronisch gezahlten Bruttokasse. Dieser errechnet sich aus der elektronisch gezahlten Kasse zuzüglich Röhrenentnahme, abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld. Das negative Einspielergebnis eines Gerätes ist mit dem Wert 0,- € anzusetzen.

Bei Zugrundelegung der Bruttokasse für das Einspielergebnis wird der Spieleraufwand weitgehend wirklichkeitsgerecht erfasst (ganz herrschende Meinung, z.B. OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 37 m.w.N. auch der Rechtsprechung anderer Oberverwaltungsgerichte). Der Inhalt der Bruttokasse spiegelt das wider, was die Spieler durch die eingeworfenen Spieleinsätze für ihr Spielvergnügen investiert, also „aufgewendet“ haben. Die Einbeziehung der Röhrenentnahmen, d.h. die Entnahme aus der Kasse zur Wiederauffüllung der Zahlröhre, um Gewinne auszahlen zu können, erklärt sich damit, dass auch dieses Geld aus Spielereinsatz stammt und als solches dem investierten Spieleraufwand zuzurechnen ist. Die Gewinnauszahlungen, die die Röhrenentnahme notwendig machen, ändern nichts daran, dass der Spieler auch für diese Spiele einen Einsatz, somit Aufwand für das damit verbundene Vergnügen erbracht hat. Röhrenauffüllungen bleiben demgegenüber unberücksichtigt. Denn darunter sind Auffüllungen durch den Automatenaufsteller zu verstehen, die sicherstellen sollen, dass Gewinnauszahlungen aus der Zahlröhre auch schon unmittelbar nach Aufstellung des Gerätes oder bei zwischenzeitlichem Leerspielen möglich sind.

Der Gesetzgeber ist grundsätzlich frei in der Entscheidung, ob er als Steuermaßstab den dem Vergnügungsaufwand des Spielers besonders nahen Spieleinsatz oder etwa aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität das Einspielergebnis des jeweiligen Spielgerätes wählt. Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Dies gilt vor allem für den Maßstab zur Bemessung der Steuer. Eigentliches Steuergut der Vergnügungssteuer in Form der Spielgerätesteuer ist der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers, weil die Vergnügungssteuer darauf abzielt, die mit der Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten. Die tatbestandliche Ausgestaltung der Steuer muss sich daher an der in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit orientieren. Die gleichheitsgerechte Erhebung der Steuer ist bei indirekter Besteuerung auf der vorgelagerten Ebene beim Steuerschuldner sicherzustellen. Danach ist zwar der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer. Der Gesetzgeber ist indessen von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Der weitgehenden Gestaltungsfreiheit, die der Gesetzgeber bei

der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs hat, wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich wäre. Den von Verfassungs wegen geforderten Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers weisen jedoch nicht nur der Spieleinsatz, sondern auch das Einspielergebnis des Spielgerätes als Steuermaßstab auf (BVerfG, Beschluss in BVerfGE 123, 1, BGBl I 2009, 1046, juris Rz 71). Der Spieleinsatz – das heißt der von dem Spieler getätigte Geldeinwurf, ohne Rücksicht auf den späteren Spielverlauf – kommt dem Vergnügungsaufwand des Spielers besonders nah. Demgegenüber ist das Einspielergebnis, bei dem die ausgezahlten Gewinne von den eingesetzten Beträgen des Spielers abgezogen werden, ein etwas wirklichkeitsfernerer Maßstab. Dennoch besteht ein hinreichender Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers, weil sich ein hoher Aufwand des viel Spielenden in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers niederschlägt und folglich zu einer entsprechend höheren Besteuerung führt. Da das Einspielergebnis den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers wenigstens proportional abbildet, weist es immer noch einen sachgerechten Bezug zum Vergnügungsaufwand auf (BVerwG, Urteil in BVerwGE 135, 367, juris Rz 26 m.w.N.; OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 41 ff.). Dass die Steuererhebung beim Geräteaufsteller als Steuerschuldner gleichwohl indirekt bleibt und deshalb den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers nicht unmittelbar erfasst, ändert nichts an der gegenüber dem Stückzahlmaßstab größeren Wirklichkeitsnähe dieses umsatzbezogenen Maßstabs (BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 10 C 5/04, BVerwGE 123, 218, DÖV 2005, 956, juris Rz 30). Da beim Einspielergebnis als Bemessungsgrundlage (zeitweilige) Einnahmeverminderungen (z.B. aufgrund weniger bespielter Automaten) durch eine geringere Steuerschuld kompensiert werden, wird – anders als bei der vorherigen pauschalen Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab – zugleich der wirtschaftlichen Situation des einzelnen Geräteaufstellers Rechnung getragen.

Es ist auch nicht zu beanstanden, dass das negative Einspielergebnis eines Gerätes gemäß § 3 Abs. 6 Satz 3 VergnStG BR mit dem Wert 0,- € anzusetzen ist. Diese Regelung verstößt insbesondere nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG bzw. gegen die darin verankerten Gebote der Belastungsgleichheit und Systemgerechtigkeit. Es gibt keinen Rechtssatz, dass ein Vergnügungssteuergesetz eine Verrechnung von negativen mit positiven Einspielergebnissen vorsehen muss. Der eigentliche Besteuerungsgrund ist die im Vergnügungsaufwand des Spielers zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit. Deshalb ist der sachgerechteste Maßstab der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand. Daraus ergibt sich, dass das Defizit eines Spielgerätes, das entsteht, wenn mehr als Gewinn ausgeschüttet wird als an Spieleinsätzen eingeworfen wurde, zwar den – vergnügungssteuerlich unerheblichen – Gewinn des Aufstellers mindert, aber keine Vergnügungssteuerlast „unter Null“ bei den gewinnenden Spielern auslöst, die auf andere, nicht gewinnende Spieler übertragen werden könnte. Daher besteht verfassungsrechtlich nach dem Grundsatz gleicher Zuteilung steuerrechtlicher Lasten (Art. 3 Abs. 1 GG) keine Verpflichtung, das defizitäre Einspielergebnis eines Gerätes mit dem positiven Einspielergebnis desselben Gerätes aus einem anderen Besteuerungszeitraum oder eines anderen Gerätes aus demselben Besteuerungszeitraum für Zwecke der Vergnügungssteuer zu verrechnen (OVG

Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 6. Januar 2011 14 A 2290/10, juris Rz 8 m.w.N.; OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 38 f. m.w.N.).

3. Die Umsatzsteuer ist bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht herauszurechnen. Dies steht mit höherrangigem Recht im Einklang, da es keinen Grundsatz gibt, dass von Bruttoeinnahmen nicht zwei Steuern nebeneinander erhoben werden dürfen. Zwar ist die beim Aufsteller ermittelte Bruttokasse Anknüpfungspunkt für den bei der Vergnügungssteuer zu erfassenden Aufwand der Spieler und zugleich Grundlage einer den Aufsteller unmittelbar betreffenden Besteuerung mit Umsatzsteuer. Der Steuergegenstand ist bei der Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer aber ein anderer als bei der Umsatzsteuer. Während mit der Umsatzsteuer der vom Unternehmer erzielte Umsatz belastet wird, ist Bezugspunkt der Vergnügungssteuer der Aufwand des Spielers, der sich in den für sein Spielvergnügen investierten Spieleinsätzen niederschlägt (OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 47 f. m.w.N.). Aufgrund des linearen mathematischen Zusammenhangs zwischen der Brutto- und der Nettokasse bildet die um die Umsatzsteuer bereinigte Nettokasse den Aufwand des Spielers nicht besser ab als die Bruttokasse.

Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer ist der in dem Einziespielergebnis bestehende Aufwand des Spielers auch nicht um die Vergnügungssteuer selbst zu vermindern. Soweit nach dem Umsatzsteuergesetz Basis der Berechnung des prozentual bemessenen Steuerbetrags der Nettopreis – also der um die Steuer verminderte Bruttopreis – ist (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes), besteht kein Zwang, dies auf die Bemessung der Vergnügungssteuer zu übertragen. Den Modus der Berechnung der Steuerhöhe legt der Gesetzgeber nach seinem Ermessen fest. Der Gesetzgeber hat bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit sind nicht deshalb überschritten, weil die Steuer an das gesamte Einziespielergebnis und nicht an das Einziespielergebnis abzüglich der Steuer anknüpft. Für die gewählte Steuerbemessung sprechen zum einen Vereinfachungsgründe, da sich die sonst erforderliche Herausrechnung der Steuer erübrigt. Zum anderen handelt es sich um eine Frage der Berechnung der Steuer. Ein verfassungsrechtlicher Grundsatz, dass eine Steuer gesondert nur nach dem Nettobetrag erhoben werden darf, besteht nicht. Zudem ist der gesamte Einsatz eines Spielers als Aufwand zur Erlangung des Spielvergnügens anzusehen (OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 50 m.w.N.).

4. Die Erhöhung des Steuersatzes für Spiel- und Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die über ein manipulationssicheres Zählwerk verfügen, von bislang 10 v.H. des Einziespielergebnisses auf 20 v.H. durch das am 1. April 2011 in Kraft getretene Gesetz zur Änderung des Vergnügungssteuergesetzes vom 1. März 2011 ist nicht zu beanstanden. Der Einwand der Klägerin, die Vergnügungssteuer habe dadurch und durch den Umstand, dass sie neben der Umsatzsteuer erhoben werde, erdrosselnde Wirkung erlangt, greift nicht. Der Steuersatz von 20 v.H. auf den Betrag der elektronisch gezählten Bruttokasse mag zwar im Vergleich zu den in einigen anderen Bundesländern geltenden Vergnügungssteuersätzen für Geldspielgeräte hoch sein. Ähnliche Steuersätze finden sich aber auch in anderen Bundesländern (vgl. z.B. FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 1. Dezember 2011 6 V 6176/11, juris Rz 1 f.; VG Sigmaringen, Urteil vom 14. Dezember

2011 6 K 1685/10, juris Rz 3; VG Münster, Urteil vom 19. August 2009 9 K 109/08, juris Rz 13 m.w.N.; OVG Sachsen, Beschluss vom 24. Februar 2009 5 B 383/08, KStZ 2010, 113, juris Rz 12). Die Höhe des Steuersatzes allein ist ohne weitere Indizien nicht ausreichend, um von einer erdrosselnden Wirkung der Vergnügungssteuer auszugehen (vgl. OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 29 m.w.N.).

Eine Vergnügungssteuer wirkt erdrosselnd und verstößt dann gegen Art. 12 GG, wenn die Steuerbelastung es für sich genommen unmöglich macht, im Gebiet der steuererhebenden Körperschaft den Beruf des Spielgeräteaufstellers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Insoweit ist ein durchschnittlicher Aufsteller zum Maßstab zu nehmen, da Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet. Die negativen Betriebsergebnisse nur eines Unternehmens zwingen nicht zu der Annahme, die Erhöhung der Vergnügungssteuer sei allgemein geeignet, dem Betrieb von Spielgeräten im Erhebungsgebiet die wirtschaftliche Grundlage zu entziehen. Es kommt vielmehr darauf an, ob der durchschnittlich von den Aufstellern erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich der Umsatzsteuer sowie einen angemessenen Betrag für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann (vgl. BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 9 C 12/08, BVerwGE 135, 367, juris Rz 44 f. m.w.N.). Da für die Berechnung die Ergebnisse einer kostensparenden marktgerechten Betriebsführung zugrunde zu legen sind, sind die Kosten darauf zu untersuchen, ob sie in der Regel erforderlich sind. Das schließt es aus, Spielgeräte in die Berechnung einzubeziehen, die von vornherein, auch unabhängig von der Vergnügungssteuer, unwirtschaftlich sind und daher geeignet sein könnten, den durchschnittlichen Ertrag zu mindern (BVerwG, Urteil in BVerwGE 135, 367, juris Rz 45 m.w.N.).

Bei der Bewertung der Frage, ob die Höhe der Vergnügungssteuer noch einen wirtschaftlich sinnvollen Betrieb von Geldspielgeräten zulässt, kommt u.A. der Entwicklung des Bestandes an Geldspielgeräten vor und nach der Erhöhung der Vergnügungssteuer indizielle Bedeutung zu (vgl. BVerwG, Beschlüsse vom 15. Juni 2011 9 B 77/10, BFH/NV 2011, 1999, juris Rz 6; in NVwZ-RR 2012, 38; OVG Nordrhein-Westfalen, Beschlüsse vom 27. Juli 2010 14a A 543/09, juris Rz 15; vom 28. Juli 2010 14a A 540/09, juris Rz 16; OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 28 m.w.N.). Eine bloße Verringerung des Bestandes an Geldspielgeräten ist allerdings noch kein Indiz für eine Erdrosselungswirkung der Vergnügungssteuer. Denn die Erhebung der Vergnügungssteuer darf legitimerweise eine Lenkungswirkung zur erwünschten Verminderung des Bestandes an Geldspielgeräten verfolgen (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 23. November 2010 14 A 2442/08, juris Rz 62). Wäre eine erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer vorhanden, müsste vielmehr eine Tendenz zum Absterben der Branche erkennbar werden. Die betroffenen Berufsangehörigen dürften in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sein, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. Es müssten wirtschaftliche Auswirkungen dadurch feststellbar sein, dass die schwächsten Anbieter aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Eine im Regelfall ausgeschlossene Gewinnmöglichkeit müsste sich schließlich in der Zahl der Spielhallen niederschlagen. Die Tatsache, dass angesichts einer Marktsituation, die nach der Darstellung des jeweiligen Klägers durch eine erdrosselnde Steuer gekennzeichnet sein soll, noch weitere Spielhallen eröffnet werden, beweist hingegen die fehlende Erdrosselungswirkung (vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 23. Juni 2010 14 A 597/09, juris 98).

Nach diesen Grundsätzen bestehen nach Aktenlage keine Anhaltspunkte für eine erdrosselnde Wirkung der hier streitbefangenen Vergnügungssteuer.

Die Entwicklung der Anzahl der Geräte in Spielhallen in der Stadtgemeinde Bremen seit dem 31. Dezember 2005 bis zum 1. Dezember 2011 spricht dafür, dass der Vergnügungssteuersatz von 20 v.H. des Einspielergebnisses keine erdrosselnde Wirkung hat. Zwar sank die Anzahl der Geräte im Zeitraum vom 31. Dezember 2010 bis zum 1. Mai 2011 von 1.662 auf 1.580. Es ist jedoch nicht erkennbar, dass diese – im Übrigen nicht signifikante – Verringerung auf die Erhöhung des Vergnügungssteuersatzes auf 20 v.H. des Einspielergebnisses zurückzuführen ist. Denn zum 1. Juli 2011 stieg die Anzahl wieder an und erreichte zum 1. November 2011 mit 1.709 den Höchstwert seit dem 31. Dezember 2005. Zum 1. Dezember 2011 belief sich die Anzahl der Geräte in Spielhallen in der Stadtgemeinde Bremen auf 1.679 und lag damit sogar noch höher als die Anzahl zum 31. Dezember 2010 (1.662). Diese Entwicklung spricht dagegen, dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage wären, den gewählten Beruf des Spielgeräteaufstellers (vgl. zu diesem Berufsbild z.B. OVG Nordrhein-Westfalen, Urteile vom 23. Juni 2010 14 A 597/09, juris Rz 112 f.; vom 23. November 2010 14 A 2442/08, juris Rz 72 f.; OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluss vom 4. Februar 2011 14 A 53/11, juris Rz 17 ff.) ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen.

Der Untersuchungsbericht des IfH vom 2. August 2011 erschüttert nicht den Befund fehlender Erdrosselungswirkung der seit dem 1. April 2011 erhobenen Vergnügungssteuer. Die Untersuchung bezieht sich auf Berechnungen zur Kosten- und Erlössituation von teilnehmenden Unternehmen im Zeitraum 2008 bis 2010. Die Zahlen beziehen sich damit auf einen Zeitraum vor der Erhöhung der einspielergebnisbezogenen Vergnügungssteuer. Sie haben schon deshalb keine Aussagekraft für die Zeit nach Inkrafttreten des § 3 Abs. 1 VergnStG BR in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Vergnügungssteuergesetzes vom 1. März 2011. Zudem hat das IfH die Untersuchung für Mitgliedsfirmen des Nordwestdeutschen Automaten-Verbands e.V. erstellt, so dass die Objektivität der Resultate nicht ohne weiteres unterstellt werden kann.

Auch die wirtschaftliche Lage des Betriebes der Klägerin belegt nicht, dass die seit dem 1. April 2011 erhobene Vergnügungssteuer erdrosselnd ist. Betriebswirtschaftliche Auswertungen für die Monate Januar 2011 bis Januar 2012 hat die Klägerin trotz Aufforderung des Gerichts nicht vorgelegt. Die etwaige schlechte wirtschaftliche Lage eines konkreten Aufstellers an einem bestimmten Standort würde ohnehin keinen Schluss darauf erlauben, dass die seit dem 1. April 2011 erhobene Vergnügungssteuer von 20 v.H. des Einspielergebnisses in aller Regel die Ausübung der Tätigkeit eines Spielgeräteaufstellers unmöglich macht (vgl. BVerwG, Beschluss vom 7. Januar 1998 8 B 228/97, ZKF 1998, 228, juris Rz 10). Eine Steuernorm greift nicht bereits dann in die Freiheit der Berufswahl ein, wenn die Regelung den aus der Ausübung eines Berufs erzielten Gewinn soweit mindert, dass einzelne Unternehmer sich zur Aufgabe ihres bisherigen Berufs veranlasst sehen (vgl. BFH, Urteil vom 29. März 2006 II R 59/04, BFH/NV 2006, 1354, juris Rz 19).

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass es keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Tätigkeit der Spielgeräteaufsteller in aller Regel aufgrund der seit dem 1. April 2011 erhobenen erhöhten Vergnügungssteuer unwirtschaftlich wäre, so dass eine große Anzahl von (natürlichen oder juristischen) Personen auf dem Gebiet der Stadtgemeinde Bremen ihre unternehmerische Tätigkeit aufgeben müsste. Das Gericht geht des-

halb davon aus, dass die nach dem VergnStG BR erhobene Vergnügungssteuer keine erdrosselnde Wirkung entfaltet.

5. Soweit auch unterhalb der Ebene der erdrosselnden Wirkung der verfassungsrechtliche Schutz des Art. 14 Abs. 1, Abs. 2 GG als Gebot einer verhältnismäßigen Inhalts- und Schrankenbestimmung eingreifen kann (vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, DB 2006, 756; FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 11. Januar 2012 11 V 2661/11, juris Rz 50 f.), hält das Gericht bei der Vergnügungssteuer die Grenze zur unverhältnismäßigen und daher unzulässigen Inhaltsbestimmung dennoch erst für überschritten, wenn diese Steuer erdrosselnde Wirkung hat. Diese Grenzziehung beruht auf der besonderen Bedeutung, die dem Lenkungszweck der Vergnügungssteuer bei der Bekämpfung krankhaften Suchtverhaltens zukommt. Nach dem gegenwärtigen Stand der Forschung steht fest, dass Glücksspiele und Wetten zu krankhaftem Suchtverhalten führen können. Die Vermeidung und Abwehr von Suchtgefahren ist ein überragend wichtiges Gemeinwohlziel, da Spielsucht zu schwerwiegenden Folgen nicht nur für die Betroffenen selbst, sondern auch für ihre Familien und für die Gemeinschaft führen kann. Die meisten Spieler mit problematischem oder pathologischem Spielverhalten spielen nach derzeitigem Erkenntnisstand an Automaten, die nach der Gewerbeordnung betrieben werden dürfen (vgl. BVerfG, Urteil vom 28. März 2006 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, WM 2006, 833, juris Rz 99 f.).

6. Die streitbefangene Vergnügungssteuer ist auch auf die Spieler abwälzbar, so dass der Aufwand des einzelnen Spielers besteuert wird und kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in Bezug auf andere Steuerarten vorliegt.

Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Vergnügungssteuerlast erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand betreibt. Die Steuer muss daher auf die Spieler abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen „hängen bleiben“, der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus den Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen. Hierfür 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 – Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten – 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 die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 31 m.w.N.).

Zwar engen die gewerberechtlichen Rahmenbedingungen den Aufsteller von Geldspielgeräten in seinen unternehmerischen Entscheidungsspielräumen ein und erschweren damit die kalkulatorische Abwälzung. Allerdings hat das BVerfG schon für die bis zum 1. Januar 2006 geltende SpielV entschieden, dass weder die Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns noch der Höchstbetrag des Einsatzes die Abwälzbarkeit der Steuer ausschlös-

sen (BVerfG, Beschluss in BVerfGE 123, 1, BGBl I 2009, 1046, juris Rz 94 f.). Für die zum 1. Januar 2006 neugefasste SpielV gilt dies noch mehr, weil darin nur noch ein Höchsteinsatz (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 SpielV n.F.), aber keine Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns mehr vorgeschrieben ist. § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a SpielV n.F. bestimmt lediglich, dass Gewinne in solcher Höhe ausgezahlt werden müssen, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 33,- € je Stunde als Kasseninhalt verbleibt. Darüber hinaus sieht § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und 6 SpielV n.F. Regelungen über den von der Mindestspieldauer abhängigen Höchsteinsatz, maximale Verluste und Gewinne sowie eine Begrenzung der Speicherung von Geldbeträgen in Einsatz- und Gewinnspeichern vor. In diesem Rahmen verbleiben dem Spielhallenbetreiber Spielräume für eine betriebswirtschaftliche Planung und Kalkulation (BFH, Beschluss vom 27. November 2009 II B 102/09, juris Rz 44; OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 33 m.w.N.).

Anhaltspunkte dafür, dass der Klägerin vor diesem rechtlichen Hintergrund eine Abwälzung faktisch unmöglich wäre, sind nicht ersichtlich und auch nicht substantiiert geltend gemacht worden. Betriebswirtschaftliche Auswertungen für die Monate Januar 2011 bis Januar 2012 hat die Klägerin trotz Aufforderung des Gerichts nicht vorgelegt. Selbst wenn aus vorgelegten betriebswirtschaftlichen Auswertungen Verluste ersichtlich gewesen wären, würde dies nicht den Schluss auf eine faktisch unmögliche Abwälzbarkeit erlauben. Das Gericht vermag nicht zu erkennen, dass die Klägerin nicht die von ihr geforderten Spieleinsätze erhöhen oder die Mindestquote des auszuschüttenden Gewinns mindern könnte. Auch unter der Geltung des erhöhten Steuersatzes von 20 v.H. des Einspielergebnisses bleibt Automatenaufstellern zudem die Möglichkeit, durch die Auswahl eines geeigneten Standortes sowie durch eine entsprechende Gestaltung und Ausstattung ihrer Spielhallen oder durch den Einsatz anderer Spielgeräte auf eine Umsatzsteigerung hinzuwirken und die Selbstkosten auf das unbedingt erforderliche Maß zu beschränken, um nicht nur die Steuer, sondern auch noch einen Gewinn erwirtschaften zu können (vgl. BVerfG, Beschluss in BVerfGE 123, 1, BGBl I 2009, 1046, juris Rz 97; OVG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 23. August 2011 4 L 323/09, juris Rz 32 m.w.N.; FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 1. Dezember 2011 6 V 6176/11, juris Rz 30 f.).

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind.