FORSCHUNGSINSTITUT FÜR
GLÜCKSSPIEL UND WETTEN

Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Vergnügungssteuer auf Unterhaltungsautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit

Wirtschaftswissenschaftliches Gutachten

ausgearbeitet für

Verband der Deutschen Automatenindustrie e.V

Deutscher Automaten-Großhandels-Verband e.V.

Bundesverband Automatenunternehmer e.V.

Forum für Automatenunternehmer in Europa e.V.

vom

Forschungsinstitut für Glücksspiel und Wetten

Prof. Dr. Dr. Franz W. Peren
Prof. Dr. Reiner Clement
Prof. Dr. Wiltrud Terlau

22. April 2011

Inhaltsverzeichnis Seite

Management Summary 4

Abbildungsverzeichnis 5

Tabellenverzeichnis 7

1 Einleitung 9

1.1 Aufgabenstellung 12
1.2 Aufbau der Studie 14

2 Vergnügungssteuer als kommunale Steuer 17

2.1 Steuerfindungsrecht der Kommunen 17
2.2 Vergnügungssteuer 21
2.2.1 Historische Entwicklung 24
2.2.2 Ausgestaltung 26
2.2.3 Einordnung in die Grundsätze eines „rationalen Steuersystems“ 36

3 Empirische Evidenz 42

3.1 Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens 43
3.2 Ausgestaltung der Vergnügungssteuer in Bundesländern und Kommunen 46
3.3 Fiskalische Ergiebigkeit der Vergnügungssteuer in ausgewählten Kommunen 49
3.4 Lenkungseffekte der Vergnügungssteuer in ausgewählten Kommunen 57
3.5 Vergleich Bayern mit anderen Bundesländern 69
3.6 Zwischenfazit 73

4 Beurteilung von Modellen zur Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte 75

4.1. Theoretische Diskussion der Zusammenhänge zwischen Steuersatz, Steueraufkommen und Steuerlastverteilung 76

4.1.1 Überwälzbarkeit einer Steuer aus ökonomischer Sicht 76

4.1.2 Laffer-Kurve und Laffer-Theorem 84

4.1.3 Edukationseffekt der Besteuerung 91

4.2 Edukationswirkung der Vergnügungssteuer bei einzelnen Besteuerungsvarianten 94

4.2.1 Stückzahlmaßstab und Brutto- bzw. Nettokasse-Maßstab 98

4.2.2 Spieleinsatz 107

4.3 Zwischenfazit 112

5 Reformmodell der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte 115

5.1 Abschaffung der Vergnügungssteuer 117

5.2 Länderübergreifend abgestimmtes Steuererhebungsverfahren 119

5.3 Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte 122

6 Schlußfolgerungen 126

7 Impressum 130

Anhang 131

Management Summary

Die vorliegende Studie analysiert die Auswirkungen und Regelungen der Vergnügungssteuer auf Unterhaltungsautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit, insbesondere auf Geld-Gewinn-Spiel-Geräte (GGSG). Diese Steuer wird in Deutschland von Bundesland zu Bundesland - Ausnahme Bayern - und zumeist auch von Kommune zu Kommune in unterschiedlicher Höhe erhoben. Sie stellt eine zusätzliche Belastung der gewerbetreibenden Aufstellunternehmen von Unterhaltungsautomaten und von Spielhallenbetreibern dar. Im Vordergrund steht aus kommunaler Sicht häufig nicht die Einnahmeerzielung, sondern der Lenkungszweck. In der derzeitigen Ausgestaltung ist die Vergnügungssteuer aus ökonomischer Sicht als reformbedürftig einzustufen, da sie

- fiskalisch nicht ergiebig ist,
- Lenkungsziele bei GGSG häufig verfehlt werden und
- eine Überwälzbarkeit auf die Spieler bei GGSG de facto nicht möglich ist.

Aufgrund ihrer geringen fiskalischen Ergiebigkeit könnte die Vergnügungssteuer als Bagatellsteuer abgeschafft werden. Einnahmen aus Bagatellsteuern können fiskalische Probleme der Kommunen nicht lösen. Auch der geltend gemachte Lenkungszweck der Vergnügungssteuer auf GGSG – Rückdrängung des Angebots - wird häufig verfehlt. Lenkungseffekte ließen sich stattdessen z.B. durch baurechtliche Instrumente erreichen.

Wichtig für die Beurteilung der Vergnügungssteuer ist deren Überwälzbarkeit. Aufgrund der in der Spielverordnung (SpielV) rechtlich vorgeschriebenen Preisbindung ist solches bei GGSG de facto nur im Wege einer kalkulatorischen Abwälzung möglich (Je nach Höhe des Steuersatzes und der Bemessungsgrundlage „Spieleinsatz“ ist nicht einmal mehr die kalkulatorische Überwälzung möglich). Je nach Ausgestaltung der Steuer sind Effeke ableitbar, die die wirtschaftliche Betätigung des Aufstellunternehmers von GGSG über Gebühr belasten können. Problematisch ist vor allem eine Mehr-Ebenen-Belastung durch die Kumulierung von Effekten (z.B. steuerliche Tatbestände, verkürzte Öffnungszeiten, mangelnde Überwälzbarkeit).

REFORMVORSCHLAG

Einführung eines bundesländerübergreifend abgestimmten Erhebungsverfahrens für die Vergnügungssteuer auf GGSG in Verbindung mit verbindlich festgelegten Höchstgrenzen (Deckelung). Vorgeschlagen wird ein Steuersatz von 6 – 8% bezogen auf die Nettokasse. Zur Existenzsicherung von Gewerbetreibenden bleiben Freibeträge zu berücksichtigen. Dieser Vorschlag trägt zentralen Grundsätzen der Besteuerung Rechnung. Dazu zählen:

- **Rechtssicherheit,**
- **Planungssicherheit,**
- **Transparenz,**
- **Praktikabilität.**

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1.1:	Finanzsituation der kommunalen Haushalte	10
Abbildung 1.2:	Aufbau der Studie	15
Abbildung 2.1:	Ertragsquellen kommunaler Finanzen	18
Abbildung 2.2:	Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte	26
Abbildung 2.3:	Ziele der Vergnügungssteuer	27
Abbildung 2.4:	Ansatzpunkte zur Besteuerung von Geldspielgeräten	30
Abbildung 2.5:	Erdrosselungswirkung der Vergnügungs-steuer	36
Abbildung 2.6:	Grundsätze eines rationalen Steuersystems	37
Abbildung 2.7:	Grundsätze der Besteuerung und Vergnügungssteuer	41
Abbildung 3.1:	Forschungsleitende Fragestellungen in Kapitel 3	43
Abbildung 3.2:	Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Deutschland 1991 – 2010 in Mio. €	44
Abbildung 3.3:	Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Hamburg 2006 – 2010 in Mio. €	45
Abbildung 3.4:	Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Baden-Württemberg 2006 – 2010 in Mio. €	45
Abbildung 3.5:	Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Nordrhein-Westfalen 2006 – 2010 in Mio. €	46
Abbildung 3.6:	Pro-Kopf-Aufkommen aus der Vergnügungssteuer in ausgewählten deutschen Großstädten in € in 2009/2010	52
Abbildung 3.7:	Kommunaler Aufschaukelungseffekt der Vergnügungssteuer	57
Abbildung 3.8:	Fallgruppen zu Lenkungs- und Fiskalzielen der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte	60
Abbildung 3.9:	Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 1)	61
Abbildung 3.10:	Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 2)	62

Abbildung 3.11:	Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 3)	63
Abbildung 3.12:	Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 4)	64
Abbildung 4.1:	Forschungsleitende Fragestellungen in Kapitel 4	75
Abbildung 4.2:	Ökonomische Wohlfahrt ohne Staatseingriffe	77
Abbildung 4.3:	Wohlfahrtseffekte einer Steuer	78
Abbildung 4.4:	Verteilung der Steuerlast bei „normalen“ Elastizitäten	80
Abbildung 4.5:	Laffer-Kurve	85
Abbildung 4.6:	Auswirkungen einer Besteuerung bei variablen Preisen (I)	87
Abbildung 4.7:	Auswirkungen einer Besteuerung bei variablen Preisen (II)	88
Abbildung 4.8:	Steueraufkommen bei unterschiedlichen Steuersätzen	89
Abbildung 4.9:	Laffer-Kurve zur Besteuerung des Faktors Arbeit	90
Abbildung 4.10:	Laffer-Kurve zur Besteuerung des Faktors Kapital	91
Abbildung 4.11:	Edukationskurve einer Steuer (tax education curve)	93
Abbildung 4.12:	Beispiel zu den Auswirkungen einer Spieleinsatzsteuer (I)	109
Abbildung 4.13:	Beispiel zu den Auswirkungen einer Spieleinsatzsteuer (II)	109
Abbildung 4.14:	“Bundeskonzept“ zur Besteuerung von Geldspielgeräten	110
Abbildung 4.15:	Belastung durch eine Spieleinsatzsteuer	111
Abbildung 5.1:	Kalkulatorische „Null-Linie“ eines Musterbetriebs	124
Abbildung 5.2:	Reformmodell zur Ausgestaltung der Vergnügungssteuer	125
Abbildung 6.1:	Entscheidungsbaum zur „Logik“ einer Vergnügungssteuer	128

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1.1: Vergnügungssteueraufkommen im Stadtstadt Hamburg 2005 – 2010 9

Tabelle 1.2: Struktur der gewerblichen Unterhaltungsautomaten-Aufstellbranche 11

Tabelle 2.1: Struktureller Vergleich Spielhallen und Spielbanken 23

Tabelle 3.1: Ausgestaltung der Vergnügungssteuer in Großstädten ab 500.000 Einwohner (Stand: 1.1.2010) 48

Tabelle 3.2: Besteuerung nach Stückzahl in ausgewählten Kommunen Baden-Württembergs (Stand 1.1.2010) 48

Tabelle 3.3: Besteuerung nach Kasseninhalt in ausgewählten Kommunen Deutschlands (Stand 1.1.2010) 49

Tabelle 3.4: Entwicklung des Pro-Kopf-Vergnügungssteueraufkommens in den Stadtstaaten Berlin, Hamburg und Bremen (2009 – 2010) 50

Tabelle 3.5: Fallgruppen von Lenkungs- und Fiskalzielen der Vergnügungssteuer 59

Tabelle 3.6: Verhältnis von Lenkungs- und Fiskalzielen in 80 ausgewählten Kommunen Deutschlands 68

Tabelle 3.7: Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten 68

Tabelle 3.8: Einordnung Bayerns in die Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland (Stand 1.1.2010) 70

Tabelle 3.9: Einordnung Bayerns in die Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland (Veränderungsraten 2008 auf 2010 bzw. 2006 auf 2010) 71

Tabelle 4.1: Beispiel zur Besteuerung von Geldspielgeräten 95

Tabelle 4.2: Zahlenbeispiel zum Verhältnis von Umsatz- und Vergnügungssteuer 96

Tabelle 4.3: Durchschnitte des Betriebsvergleichs von Unterhaltungsautomaten-Unternehmen 2007/2008 (I) 103

Tabelle 4.4: Kumulierte steuerliche Belastung (ohne Ertragsteuern) 2008 von Gaststätten-Aufstellunternehmen und Spielstätten-Unternehmen 104

Tabelle 4.5: Durchschnitte des Betriebsvergleichs von Unterhaltungsautomaten-Unternehmen 2007/2008 (II) 106

Tabelle 4.6: Beispiel zur Besteuerung von Geldspielgeräten 108

Tabelle 5.1: Beurteilung der Vergnügungssteuer aus volkswirtschaftlicher Sicht 116

Tabelle 5.2: Beurteilung der Abschaffung der Vergnügungssteuer aus volkswirtschaftlicher Sicht 118

Tabelle 5.3: Beurteilung eines länderübergreifend abgestimmten Erhebungsverfahrens aus volkswirtschaftlicher Sicht 120

1 Einleitung[1]

Das Steuer- und Abgabensystem in Deutschland ist historisch gewachsen. Die so genannten kleinen Gemeindesteuern (z.B. Hundesteuer, Vergnügungssteuer, Zweitwohnungsteuer) haben einen besonderen Stellenwert im kommunalen Steuersystem.[2] Dieser Sachverhalt ist weniger in ihrer fiskalischen Bedeutung begründet. Ihr Anteil an den gesamten gemeindlichen Steuereinnahmen betrug 2009 mit 611 Mio. € nur rund 1%.[3] Aus ökonomischer Sicht handelt es sich bezogen auf das Gesamtaufkommen definitorisch um Bagatellsteuern. Mit Blick auf die kommunale Ausgestaltung verliert die Vergnügungssteuer vor allem durch die Kumulation mit anderen fiskalischen Belastungen jedoch teilweise den Charakter als Bagatellsteuer – so z.B. in Hamburg. Hier stiegen die Einnahmen zwischen den 2006 und 2010 um rund 312% (Tab. 1.1).

Jahr	2006	2007	2008	2009	2010
Aufkommen in Mio. €	7,36	9,40	15,42	23,51	30,34

Tabelle 1.1: Vergnügungssteueraufkommen im Stadtstadt Hamburg 2005 - 2010[4]

Die finanziellen Probleme der Kommunen lassen sich über die Einführung neuer bzw. Erhöhung bereits bestehender kleiner Gemeindesteuern nicht lösen, nicht einmal spürbar lindern (Abb. 1.1).

Ihre Bedeutung gewinnen diese Steuern nicht aus fiskalischer Sicht, sondern sie sind Ausdruck des gemeindlichen Steuerfindungsrechts, das durch das Grundgesetz auf örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern begrenzt wird.[5]

Dem Steuerfindungsrecht der Kommunen sind Grenzen gesetzt. So müssen die Abgaben einen örtlichen Bezug aufweisen und dürfen nicht mit anderen Abgaben gleichartig sein. Regelmäßig unterliegen sie nach den Kommunalabgabengesetzen der Länder einem Genehmigungsvorbehalt. Nicht zuletzt muss die Kommune prüfen, ob die Erhebung der örtlichen Steuer den zusätzlichen Verwaltungsaufwand rechtfertigt.

---

[1] Auf Grund der besseren Lesbarkeit wird im Text der Einfachheit halber nur die männliche Form verwendet. Die weibliche Form ist selbstverständlich immer mit eingeschlossen.
[2] Püttner, G., Hrsg., (1985): Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 2. Auflage, Heidelberg u.a., S. 158 ff.
[3] Deutscher Städte- und Gemeindebund (2010): Fakten zum kommunalen Steuerfindungsrecht; http://www.dstgb.de/dstgb/Kommunalreport/Die%20Finanznot%20der%20Kommunen%20%E2%80%93%20eine%20Gefahr%20f%C3%BCr%20den%20%20Gesamtstaat/Anhang%20-%20Kommunales%20Steuerfindungsrecht.pdf.
[4] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).
[5] Rhein, K.U. (1997): Die kleinen kommunalen Steuern, Stuttgart u.a.

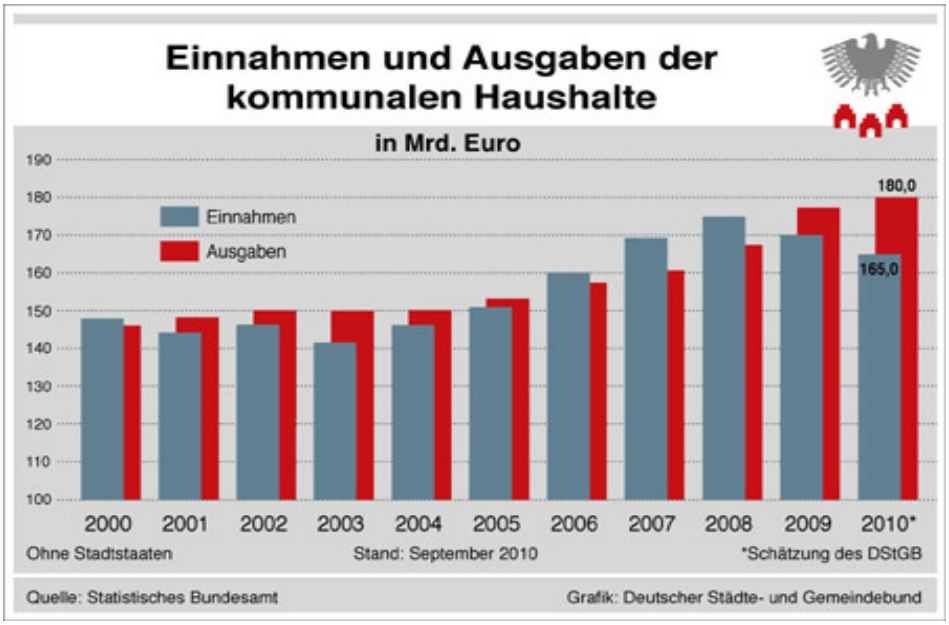


Abbildung 1.1: Finanzsituation der kommunalen Haushalte[6]

Auch die Vergnügungssteuer ist Teil der kleinen Gemeindesteuern.[7] Sie war ursprünglich eine landesrechtliche Pflichtsteuer. Im Jahr 1970 wurde das Vergnügungssteuergesetz ersatzlos aufgehoben, so dass seither die Gemeinden im Rahmen ihres Steuerfindungsrechts eine Vergnügungssteuer erheben können. Die Bedeutung der Vergnügungssteuer als örtlicher Aufwandsteuer war zunächst gering. Erst seit Mitte der achtziger Jahre hat die Zahl der Städte und Gemeinden, welche die Vergnügungssteuer wieder eingeführt haben, zugenommen.[8] Im Jahr 2009 betrug das Gesamtaufkommen in Deutschland rund 300 Mio. €.[9]

Die vorliegende Studie beschränkt sich auf die Auswirkungen und Regelungen der Vergnügungssteuer auf Unterhaltungsautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit,[10] insbesondere auf Geld-Gewinn-Spiel-Geräte (GGSG).[11] Diese Steuer wird in Deutschland von Bundesland zu Bundesland - Ausnahme Bayern - und zumeist auch von Kommune zu Kommune in unterschiedlicher Höhe erhoben. Sie stellt eine zusätzliche Belastung der gewerbetreibenden Aufstellunternehmen von Unterhaltungsautomaten und von Spielhallenbetreibern dar.

---

[6] http://www.dstgb.de/dstgb/Kommunalreport/Die%20Finanznot%20der%20Kommunen%20%E2%80%93%20eine%20Gefahr%20f%C3%BCr%20den%20%20Gesamtstaat/.
[7] Vergnügungssteuern finden sich auch in Österreich und der Schweiz.
[8] http://www.gemeindetag-bw.de/php/downloads/bwgz_2009_12/bwgz_2009_12_artikel12.pdf.
[9] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).
[10] Teilweise auch als Spielapparatesteuer oder Spielhallensteuer bezeichnet.
[11] Nicht betrachtet werden Automatensäle in Spielbanken.

Die Vergnügungssteuer ist im Kern auf eine zumindest kalkulatorische Überwälzung angelegt. Sie darf aber zu keiner erdrosselnden Wirkung führen, d.h. die Berufsausübung nicht unzulässig einschränken. Die Rechtsprechung sieht dann eine fiskalische Erdrosselung als gegeben an, wenn eine gesamte Branche oder zumindest große Teile von ihr von einer Steuer erdrosselt werden. Die Insolvenz in Einzelfällen oder mehreren Fällen entspricht daher per definitionem keiner Erdrosselung aus juristischer Sicht.

Vor diesem Hintergrund bleibt die unterschiedliche Struktur der Unterhaltungsautomatenbranche zu berücksichtigen (Tab. 1.2; vereinfachte Darstellung).[12]

Anbietergruppe	Legale Geräteaufsteller, vorwiegend Spielhallenfilialunternehmen mit überregionale Präsenz	Legale Geräteaufsteller, Klein- und Mittelbetriebe, vorwiegend regionale Präsenz	Illegale Geräteaufstellung
Belastung mit Vergnügungssteuer	Ja	Ja	Nein
Lenkungszweck	Intendiert	Intendiert	Verfehlt

Tabelle 1.2: Struktur der gewerblichen Unterhaltungsautomaten-Aufstellbranche

Hinzu kommen viele Gastroaufstellunternehmen, die insbesondere im ländlichen und vor allem im süddeutschen Raum eine große Tradition und Marktpräsenz haben. Traditionell wurden Geldspielgeräte zunächst in Gaststätten aufgestellt. Spielhallen wurden erst etwa seit Anfang der 80er Jahre verstärkt betrieben.

Die für GGSG maßgebliche SpielV ist zum 01.01.2006 einer grundlegenden Änderung unterzogen worden.[13] Die neue Spielverordnung stellt einen Paradigmenwechsel für GGSG dar.[14]Früher orientierten sich die Zulassungskriterien für Geldspielgeräte dem Grunde nach am einzelnen Spiel mit zahlreichen Einzelregelungen die weit über die Begrenzung von Einsätzen und Gewinnen hinausgingen.

[12] Die im AMA (Arbeitsgemeinschaft Münzautomaten) zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Unterhaltungsautomatenwirtschaft lassen regelmäßig einen Betriebsvergleich vom FfH-Institut für Markt- und Wirtschaftsforschung durchführen, der auch unterschiedliche Strukturmerkmale der Branche berücksichtigt.

[13] Ermächtigungsgrundlage für den Erlass der Spielverordnung durch das Bundesministerium für Wirtschaft ist § 33f Abs. 1 der Gewerbeordnung.

[14] Im Zuge der Novellierung der SpielV wurden auch Fun Games verboten. Dies sind Unterhaltungsautomaten mit Ausgabe von Token oder Punkten, die zum Spielen „just for fun“, konzipiert wurden. In der Praxis wurden unzulässigerweise vereinzelt erspielte Punkte häufig ausbezahlt. Die Fun-Games wurden damit faktisch zu Gewinnspielgeräten, ohne jedoch über die Gewinn- und Verlustgrenzen der legalen Geldspielgeräte zu verfügen.

Seit dem 01.01.2006 gibt es nach wie vor Höchsteinsätze von 0,20 € und Höchstgewinne von 2,00 € pro 5 Sekunden Laufzeit. Daneben sind jedoch Gewinn- und Verlustbegrenzungen getreten. Die Summe der Verluste (Einsätze abzüglich Gewinne) darf in einer Stunde 80 € nicht überschreiten und die Summe der Gewinne abzüglich der Einsätze darf in einer Stunde nicht höher sein als 500 €.

Die Vergnügungssteuer stellt eine zusätzliche Belastung der Gewerbetreibenden dar. Gastroaufstellunternehmen sind oftmals flexibler in der betrieblichen Reaktion auf Änderungen der Vergnügungssteuerbelastung. Andererseits sind dort immer zwei Vertragspartner - der Aufstellunternehmer und der Gastwirt - im Verhältnis der vereinbarten Aufteilung belastet. Die Belastungswirkungen sind demnach unterschiedlich. Größere, überregional tätige Unternehmen können diese Belastung gegebenenfalls leichter tragen als kleinere, lokal präsente Anbieter. Illegale Anbieter entziehen sich dieser zusätzlichen Belastung gänzlich. Als Folgen können sich eine Verschiebung der Angebotsstruktur und mithin ein Konzentrationsprozeß ergeben. Diese Entwicklung ist aus ordnungspolitischer Sicht nicht unproblematisch.

Im Vordergrund steht aus kommunaler Sicht in der Regel häufig nicht die Einnahmeerzielung, sondern der Lenkungszweck. Die mit der Vergnügungssteuer verfolgte Lenkung nehmen die Kommunen jedoch in unterschiedlichem Maße wahr. So soll die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte die übermäßige Verbreitung von Spielhallen sowie die Aufstellung von Geldspielgeräten einschränken und damit der Gefahr des exzessiven Spielverhaltens vorbeugen. Zudem werden auch andere Lenkungszwecke verfolgt, wie z.B. die Einschränkung von Bildschirmautomatenspielen mit Gewaltdarstellungen. Die gewünschte Verknappung des Angebots kann zu Substitutionseffekten zugunsten größerer Unternehmenseinheiten und vor allem zugunsten illegaler Anbieter führen. Auch eine solche Entwicklung ist ordnungspolitisch bedenklich.

Die gegenwärtige fiskalische und lenkungsbezogene Ausgestaltung der Vergnügungssteuer scheint demnach insgesamt dazu zu führen, dass von einer Einheitlichkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse in der betroffenen Unterhaltungsautomatenwirtschaft im Bundesvergleich nicht gesprochen werden kann.

1.1 Aufgabenstellung

Die Vergnügungs- bzw. Spielgerätesteuer ist bundesweit seit Jahrzehnten Streitgegenstand vieler Gerichtsverfahren. In den letzten Jahren werden dabei vorrangig drei Themenbereiche aufgegriffen:

- Ungleichbehandlung der Unterhaltungsautomatenbranche durch die Vergnügungssteuer als Sondertatbestand,
- Edukationswirkung der Vergnügungssteuer bis hin zur Erdrosselung[15] wirtschaftlicher Betätigung,[16]
- kalkulatorische Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer auf die Spieler.

Die genannte Thematik wird in der Literatur weitgehend aus rechtswissenschaftlicher Perspektive erörtert.[17]

Die Lage erscheint aus ökonomischer Sicht unübersichtlich:

- Der Freistaat Bayern erhebt nach der Abschaffung von Bagatellsteuern gar keine Vergnügungssteuer.
- Das Niedersächsische Oberverwaltungsgericht sieht in Anbetracht der Faktenlage einen Steuersatz von 15% bezogen auf den Kasseninhalt an der Obergrenze des rechtlich höchstens Zulässigen.[18]
- Geplante bzw. in Kraft getretene Anhebungen kommunaler Sätze auf 20%[19] bzw. 25%[20] lassen Diskussionen um die mögliche Erdrosselung wirtschaftlicher Aktivitäten aufkommen. So forderte z.B. die CDU-Fraktion in Berlin mit Blick auf die am 01.01.2011 in Kraft getretene Erhöhung von 11% auf 20% eine Klärung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. „*Andernfalls kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Steuer als zusätzliches Element zur Beschränkung der Spielhallen für diesen Gewerbezweig erdrosselnd wirkt und deshalb verfassungswidrig wäre.*"[21]

Notwendig erscheint vor diesem Hintergrund eine fundierte Auseinandersetzung mit der Vergnügungssteuer auf GGSG aus ökonomischer Perspektive. Die vorliegende Studie soll einen Beitrag zur Schließung von Forschungslücken liefern.

---

[15] Eine erdrosselnde Wirkung bezogen auf die Besteuerung von Geldspielgeräten liegt vor, wenn dem Unterhaltungsautomatenaufstellunternehmer durch die Höhe der Steuer die Möglichkeit genommen wird, seinen Beruf zur wirtschaftlichen Grundlage seiner Lebensführung zu machen. Eine solche Steuer wird als unzulässiger Eingriff in die Berufswahl gesehen.

[16] Die Diskussion um die Erdrosselung wirtschaftlicher Aktivitäten ist nicht auf die Vergnügungssteuer beschränkt. Internet-Recherchen ergeben auch Bezugspunkte z.B. zur Besteuerung von Personengesellschaften, zur Zweitwohnungsteuer, zur Hundesteuer, zur Brennelemente-Steuer, zu „Umweltsteuern" oder zur Grunderwerbsteuer; zur generellen Zulässigkeit vgl. Fenner, A.K. (2004): Erdrosselnde Abgaben als staatliches Interventionsinstrument: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Erdrosselung im Abgabenrecht, Frankfurt am Main.

[17] Vgl. dazu die Übersicht in http://www.juraforum.de/urteile/begriffe/vergnuegungssteuer.

[18] Oberverwaltungsgericht Lüneburg, Az. 9 LA 199/09, Urteil vom 17.09.2009.

[19] Zum Beispiel in den Stadtstaaten Bremen und Berlin.

[20] Bekannt ist hier die Kommune Mengen in Baden-Württemberg.

[21] http://www.cdu-fraktion.berlin.de/Aktuelles/Presseerklaerungen/Rot-Rot-signalisiert-beim-Thema-Spielhallen-entgegenkommen.

Forschungsleitende Fragestellungen sind:

- Hat die Vergnügungssteuer in der derzeitigen Ausgestaltung als Bagatellsteuer einen Platz in einem rationalen Steuersystem?
- Liefern die empirischen Daten klare Zusammenhänge bezogen auf Fiskalziele und Lenkungsziele der Vergnügungssteuer?
- Können Lenkungsziele auch mit anderen Instrumenten erreicht werden?
- Führt die Ausgestaltung der Vergnügungssteuer zu einer edukativen Wirkung?
- Führt die Ausgestaltung der Vergnügungssteuer zu einer Erdrosselung der wirtschaftlichen Betätigung der Aufstellunternehmer von Unterhaltungsautomaten?
- In welchem Ausmaß lässt sich die Vergnügungssteuer auf die Konsumenten überwälzen?
- Welche Reformoptionen lassen sich mit Blick auf die Vergnügungssteuer ableiten?

Methodisch stützt sich die Studie auf die Auswertung vorhandener Literatur (Sekundärforschung), Expertenbefragungen[22] und eigene primärstatistische Analysen.[23]

1.2 Aufbau der Studie

Der Aufbau der Studie orientiert sich an den zuvor genannten forschungsleitenden Fragestellungen (Abb. 1.2).

Kapitel 2 ordnet die Vergnügungssteuer ausgehend vom Steuerfindungsrecht der Kommunen in das kommunale Steuersystem ein und unterzieht sie ausgewählten Besteuerungsgrundsätzen.[24]

Kapitel 3 analysiert die Vergnügungssteuer unter verschiedenen empirischen Aspekten. Folgende Fragen stehen dabei im Vordergrund:

- Wie hat sich das Vergnügungssteueraufkommen insgesamt und in den Bundesländern entwickelt? (Kap. 3.1).
- Wie ist die Vergnügungssteuer in Bundesländern und Kommunen ausgestaltet? (Kap. 3.2)

[22] Bei dieser so genannten Delphi-Befragung wird einer Gruppe von Experten ein Fragen- und Thesenkatalog des betreffenden Fachgebiets vorgelegt.
[23] Die Primärforschung unterscheidet folgende Ausrichtung: Explorative Studien dienen zur Aufhellung und Gliederung von Problemgebieten. Sie werden z.B. verwendet, um sich einen Überblick zu verschaffen und dienen so oft zur Vorbereitung für weitergehende Studien. Deskriptive Studien sollen Markt- und Umfeldgegebenheiten feststellen und charakterisieren. Explanative Studien (Kausale Studien) sollen Zusammenhänge von Ursache und Wirkung darlegen.
[24] Bezugspunkt ist dabei ein „rationales Steuersystem“.

- Wie ist die fiskalische Ergiebigkeit der Vergnügungssteuer in ausgewählten Kommunen zu beurteilen? (Kap. 3.3)
- Haben höhere Vergnügungssteuersätze (gemessen am Aufkommen) auch eine geringere „Menge“ von Geldspielgeräten (gemessen an Konzessionen, Geräte in Spielhallen, Geräte in Gaststätten) zur Folge und können daher die damit verfolgten Lenkungszwecke realisiert werden? (Kap. 3.4)
- Gibt es im Vergleich zu Bayern, das die Vergnügungssteuern abgeschafft hat, in anderen Bundesländern signifikante Unterschiede in der Zahl z.B. von Spielstätten? Reichen daher gegebenenfalls andere gesetzliche Maßnahmen aus (z.B. Bau-, Ordnungsrecht), um die gewünschten Lenkungseffekte bezogen auf Spielstätten zu erreichen? (Kap. 3.5)

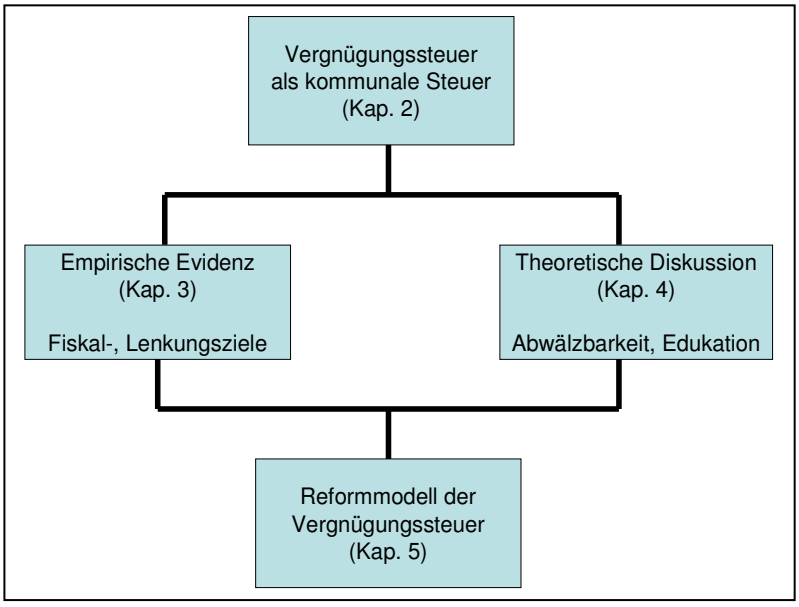


Abbildung 1.2: Aufbau der Studie

Nach der Darstellung empirischer Fakten soll die Diskussion um theoretisch fundierte Zusammenhänge von Steuersatz, Steueraufkommen und Steuerlastverteilung[25] ergänzt werden. Folgende Fragen stehen dabei im Mittelpunkt von Kap. 4.1:

- In welchem Ausmaß lässt sich die Vergnügungssteuer aufgrund mikroökonomischer Überlegungen auf den Konsumenten überwälzen (ökonomische Inzidenz[26] und Steuerlastverteilung)? Kap. 4.1.1
- Führen höhere Steuern zwangsläufig zu einem höheren Aufkommen oder könnte ab einem bestimmten Grad die Leistungsmotivation der

[25] Bezugspunkt ist hier die mikroökonomische Theorie.
[26] Als ökonomische Steuerinzidenz wird die Analyse der Auswirkung einer Steuer auf den Wohlstand der verschiedenen Marktteilnehmer, die von der Steuer betroffen sind, bezeichnet. Diese Art der Betrachtung ist abzugrenzen von der juristischen Inzidenz, die die rechtlich gewollte Steuerlastverteilung bezeichnet.

betroffenen Wirtschaftssubjekte derart gehemmt werden, dass das Steueraufkommen möglicherweise sinkt (Laffer-Theorem)? Kap. 4.1.2

- Schlagen die mit Lenkungszielen verfolgten Edukationseffekte[27] der Besteuerung aufgrund von Ausweich- und Anpassungsreaktionen ab einem bestimmten Punkt in einen „Erdrosselungseffekt“[28] um? Kap. 4.1.3.

In Kapitel 4.2 wird die Edukationswirkung der Vergnügungssteuer bei einzelnen Besteuerungsvarianten anhand von Plausibilitätsüberlegungen diskutiert. Betrachtet werden pauschale (Stückzahlmaßstab), proportionale (Brutto-, Nettokasse) und dynamische Ansatzpunkte (Spieleinsatz) der Besteuerung.

Im Kapitel 5 wird ein mögliches Reformmodell zur praktischen Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte in der Bundesrepublik Deutschland entwickelt.

[27] Ziel einer solchen Steuer ist es, das Verhalten der Besteuerten in eine bestimmte Richtung zu lenken, d.h. bei Vergnügungssteuern auf Geldspielgeräte erzieherische Effekte auszuüben.

[28] Darunter wird aus juristischer Sicht eine Steuer verstanden, die nach ihrer Gestaltung und Höhe die Folge hat, die für steuerpflichtig erklärten Sachverhalte und Vorgänge in der Zukunft unmöglich zu machen, d.h. sie zu „erdrosseln“.

2 Vergnügungssteuer als kommunale Steuer

2.1 Steuerfindungsrecht der Kommunen

Nach § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (AO)[29] sind Steuern *„Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“*[30]

Im Unterschied zu Gebühren[31] und Beiträgen[32] sind Steuern weder leistungs- noch vorteilsbezogen. Auch ist mit ihrer Erhebung keine wie auch immer geartete Gegenleistung verbunden. Häufig steht die Erzielung von Einnahmen zur Deckung des Finanzbedarfs im Vordergrund (fiskalische Funktion), sie kann aber auch Nebenzweck sein.

Auch auf kommunaler Ebene kommt der Steuererhebung ein ordnungspolitischer Faktor zu. In diesem Fall verfolgt die Steuererhebung Lenkungszwecke. Eine solche Lenkungsfunktion ist vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) grundsätzlich als zulässig betrachtet worden, sie ist jedoch Grenzen unterworfen.[33]

Den Gemeinden steht nach Art. 28 Abs. 2 Satz 1 Grundgesetz (GG)[34] das Recht zu, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln.[35] Die Erfüllung dieser Aufgabe erfordert notwendigerweise eine angemessene Finanzausstattung auf öffentlich-rechtlicher und/oder privatrechtlicher Basis (Abb. 2.1).

Formalrechtlich müssen die Bundesländer diese Aufgabe erfüllen. Die Finanzhoheit[36] als wesentlicher Teil der kommunalen Selbstverwaltung weist den Kommunen jedoch das Recht einer eigenen Einnahmen- und

---

[29] Jakob, W. (2001): Abgabenordnung, Steuerverwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren, 3. Auflage, München.
[30] http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__3.html
[31] Gebühren sind Zahlungen für besondere Leistungen einer öffentlichen Körperschaft oder für die (freiwillige oder erzwungene) Inanspruchnahme von öffentlichen Einrichtungen. Beispiele für Verwaltungsgebühren: z.B. Beurkundungen, Erteilung von Bescheinigungen; Nutzungsgebühren: z.B. Müllabfuhr, Rundfunk, Fernsehen, Friedhof, Krankenhaus, Hafen.
[32] Beiträge stellen einen Aufwandsersatz für die mögliche Inanspruchnahme einer konkreten Leistung einer öffentlichen Einrichtung dar. (z.B. Straßenanliegerbeiträge, Sozialversicherungsbeiträge, Kindergartenbeitrag).
[33] Beispiel ist die Einführung einer kommunalen Verpackungssteuer, vgl. Klusemann, G.F. (1998): Kommunalabgaben - Drama ohne Ende?: Steuern, Gebühren und Beiträge in der kommunalen Praxis, Kommunalpolitische Texte der Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn; http://www.fes.de/fulltext/kommunalpolitik/00213toc.htm.
[34] Weitere Rechtsgrundlage ist das Kommunalabgabengesetz (KAG).
[35] http://www.fes-kommunales.de/_data/Fi_Finanzhoheit_Einnahmen-_und_Ausgabenwirtschaft.pdf.
[36] Rechtsgrundlage ist Art. 104a ff. GG.

Ausgabenwirtschaft zu. Inhalt des Selbstverwaltungsrechts ist, dass den Gemeinden eigene, vom Staat unabhängige Finanzquellen zustehen, die sie eigenverantwortlich ausschöpfen können. Unzulässig wäre es demnach, den Finanzbedarf einer Gemeinde nur durch Finanzzuweisungen zu decken. Dies widerspricht dem Sinn der Selbstverwaltung und würde das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden aushöhlen.[37]

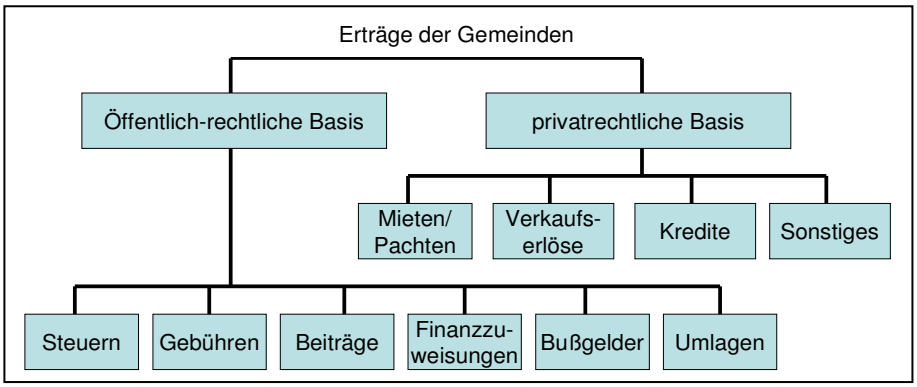


Abbildung 2.1. Ertragsquellen kommunaler Finanzen[38]

Umstritten ist die Frage, inwieweit die Gemeinden und Gemeindeverbände aus der verfassungsrechtlich garantierten Finanzhoheit gegenüber dem Bund und dem jeweils zuständigen Bundesland ein Recht auf eine angemessene Finanzausstattung geltend machen können. In der Verwaltungspraxis werden durch den Bund und die Bundesländer Aufgaben durch Gesetz auf die Kommunen verlagert bzw. neu auferlegt, ohne immer eine ausreichende Finanzausstattung sicherzustellen. In diesem Fall verbleiben den Kommunen geringere finanzielle Mittel für ihre eigene Selbstverwaltung und die kommunale Selbstverwaltung droht ausgehöhlt zu werden. Die Verknüpfung von Aufgabenverlagerung durch Gesetz mit einer kostendeckenden Finanzausstattung wird als Konnexitätsprinzip diskutiert.[39]

Von zentraler Bedeutung für das gemeindliche Steuerfindungsrecht ist die Steuergesetzgebungshoheit nach Art. 105 GG.[40]

Das GG geht bei der Steuergesetzgebung von einem zweistufigen Staatsaufbau aus und berücksichtigt nur den Bund und die Länder. Die Gemeinden werden dabei als Bestandteile der Länder angesehen.

---

[37] Durch Art. 28 Abs. 2 GG wird die kommunale Selbstverwaltung verfassungsrechtlich garantiert.
[38] In Anlehnung an http://www.fes-kommunales.de/_data/Fi_Kommunaler_Haushaltsplan_Teil_2.pdf
[39] Engelken, K. (2009): Das Konnexitätsprinzip im Landesverfassungsrecht: Die Kommunen und Aufgabenübertragungen durch die Länder, Baden-Baden.
[40] Vgl. ausführlich zum kommunalen Steuerfindungsrecht Flach, C. (1998): Kommunales Steuerfindungsrecht und Kommunalaufsicht, Europäische Hochschulschriften: Reihe 2, Rechtswissenschaft, Frankfurt am Main.

Art.105 Abs. 2a GG weist den Ländern die ausschließliche Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu. Die abschließende Regelung des Art. 105 GG enthält damit kein eigenes Recht der Gemeinden zur Steuergesetzgebung und damit kein originäres Steuerfindungsrecht. Das gemeindliche Steuerfindungsrecht bedarf als abgeleitetes Recht der Ausgestaltung durch den Landesgesetzgeber.

Besondere Bedeutung erfahren die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern als Ausdruck des gemeindlichen Steuerfindungsrechts.[41] Darunter wird die Befugnis verstanden, selbst eigene Steuern zu erschließen. Dazu gehört einerseits das Recht, bekannte Steuern, die andere Gemeinden bereits erheben, einzuführen. Andererseits sind die Gemeinden aufgrund des Steuerfindungsrechts berechtigt, bisher unbekannte Steuern zu erfinden und einzuführen.[42]

Die Gemeinden besitzen nach Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG die Ertragshoheit über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG beinhaltet jedoch kein verfassungsrechtlich verankertes Steuerfindungsrecht. Das GG regelt die Aufkommensverteilung nur für den Fall, dass die Steuer tatsächlich erhoben wird. Nach Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG können die Länder den Gemeinden die Verwaltung der Steuern, die den Gemeinden allein zufließen, ganz oder zum Teil übertragen. Davon haben die Länder bezüglich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern Gebrauch gemacht. Diese werden von den Steuerämtern der Gemeinden verwaltet. Zu berücksichtigen ist, dass diese Steuern keine Anrechnung im kommunalen Finanzausgleich finden, d.h. sie bleiben ungekürzt in der Gemeindekasse.

Die Vergnügungssteuer ist eine durch die Rechtsprechung anerkannte örtliche Aufwandsteuer, die bundesgesetzlich geregelten Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer, nicht gleichartig ist.[43] Die Vergnügungssteuer zählt ebenso wie z.B. die Hundesteuer zu den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Der Vergnügungssteuer sind bestimmte Veranstaltungen unterworfen, sofern sie nicht als kulturell wertvoll gelten.[44]

Überwiegend – zu mehr als 90% – entstammt das Aufkommen der Vergnügungssteuer der Besteuerung von Geldspielgeräten.[45]

---

[41] Häufig auch Steuererfindungsrecht.

[42] Beispiele neuer kleiner Gemeindesteuern:
- Stadt Köln – Bettensteuer,
- Stadt Luckau – Windradsteuer,
- Hamburg – Blaulichtsteuer,
- Stadt Essen – Solariums-/Bräunungssteuer.

[43] BVerfG – Beschluss vom 01.03.1977 – 2 BvR 1599/89 –, 2 BvR 1714/97 –, 2 BvR 1508/95; vgl. http://www.fes-kommunalakademie.de/_data/FI_32.pdf.

[44] Im Regelfall unterliegen Spieleinrichtungen, Musikautomaten und das Vorführen von Kinofilmen sowie Varieté-Theateraufführungen der Vergnügungssteuer.

[45] Ein getrennter Ausweis des Aufkommens der Vergnügungssteuer bezogen auf die jeweiligen Tatbestände erfolgt in den Ausarbeitungen des Statistisches Bundesamtes und der Statistischen Landesämter in der Regel nicht.

Für die Steuersätze bestehen kraft Gesetzes in einzelnen Bundesländern unterschiedliche Regelungen, in anderen Bundesländern ist die Festlegung der Steuersätze ausschließlich den Kommunen überlassen.

Aufgrund ihres relativ geringen Aufkommens, welches nur etwa ein Prozent an den gesamten gemeindlichen Steuereinnahmen beträgt, sind diese „kleinen Gemeindesteuern“ auch unter dem Begriff Bagatellsteuern bekannt. Als Bagatellsteuer können Steuern bezeichnet werden, deren Aufkommen (Ertrag) im Vergleich zum betriebenen Erhebungsaufwand und im Vergleich zu anderen Steuern sehr gering ist.[46] Bagatellsteuern haben mithin keine große fiskalische Bedeutung, sondern dienen oft als politisches Steuerungsinstrument oder sind durch Veränderungen der wirtschaftlichen oder politischen Situation obsolet geworden. Aus wirtschaftsliberaler Sicht sind Bagatellsteuern umstritten. Sie haben in einem rationalen Steuersystem keinen Platz[47] und wurden daher in der Vergangenheit – so z.B. in Bayern – abgeschafft. [48]

Das Steuerfindungsrecht unterliegt bestimmten Einschränkungen. Grundsätzlich kommen nur Abgaben mit örtlichem Bezug in Betracht. Es bezieht sich zudem nur auf Steuern, zu denen dem Land die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis nach Art. 105 Abs. 2a GG (örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern) oder die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis nach Art. 105 Abs. 2 GG (z.B. örtliche Verkehrssteuern) zusteht. Des Weiteren kann das prinzipielle Steuerfindungsrecht durch Landesgesetz eingeschränkt werden. Das Land kann ausdrücklich die Erhebung von bestimmten Steuern verbieten oder gesetzliche Regelungen erlassen, unter welchen inhaltlichen Voraussetzungen Steuern von den Gemeinden erhoben werden dürfen. Eine weitere Einschränkung besteht bei der Genehmigung von Steuersatzungen, mit denen eine im Land nicht erhobene Steuer erstmalig oder erneut eingeführt werden soll. Diese bedürfen zu ihrer Wirksamkeit neben der Zustimmung durch das Ministerium des Innern auch zusätzlich der Zustimmung des Ministeriums der Finanzen des jeweiligen Landes.

Anhand der inhaltlichen und verfahrenstechnischen Einschränkungen des prinzipiellen Steuerfindungsrechts der Gemeinden wird deutlich, daß den kommunalen Steuern bzw. den steuerrechtlichen Regelungen in den Kommunalabgabengesetzen kein großes Gewicht zukommt.

---

[46] Brümmerhoff, D. (2007): Finanzwissenschaft, 9. Auflage, München, S. 555 f.

[47] Abgeschaffte Bagatellsteuern: Fischereisteuer, Leuchtmittelsteuer, Salzsteuer, Spielkartensteuer, Teesteuer, Zuckersteuer.

[48] Die Vergnügungssteuer war als bayerisches Landesrecht durch ein besonderes Vergnügungssteuergesetz ausgestaltet. Sie wurde mit Wirkung vom 01.01.1980 durch Gesetz zur Abschaffung kommunaler Bagatellsteuern beseitigt. Nach Art. 3 Abs. 3 des bayerischen Kommunalabgabengesetzes (KAG) darf seitdem - neben anderen Gemeindesteuern - eine Vergnügungssteuer von Kommunen in Bayern nicht mehr erhoben werden.

Steuerrechtliche Regelungen werden zunehmend in Bundes- oder Landesgesetzen getroffen. Der Schwerpunkt der Kommunalabgabengesetze liegt bei den Entgeltabgaben (Gebühren und Beiträge), welche für die Gemeinden finanzwirtschaftlich von größerer Bedeutung sind.

Nach dem allgemeinen Subsidiaritätsgrundsatz[49] kommunaler Steuern sollen diese nur dann erhoben werden, wenn die Deckung der Ausgaben durch andere Einnahmen, insbesondere durch Gebühren und Beiträge, nicht in Betracht kommt. Diese Rangfolge wird als allgemeiner Subsidiaritätsgrundsatz der kommunalen Steuern bezeichnet. Er besagt, daß die Gemeinden und Landkreise bei der Finanzierung ihrer Maßnahmen zuerst prüfen müssen, ob dazu andere Einnahmen, z. B. solche aus Vermögenserträgen, Zuweisungen, Gebühren und Beiträgen, herangezogen werden können. Bei der Beurteilung der Rangfolge ist den Gemeinden (und Landkreisen) aber ein relativ weites Ermessen eingeräumt. Auch wird durch den Grundsatz der allgemeinen Subsidiarität das Steuererhebungsrecht der Höhe nach nicht eingeschränkt.

Der Subsidiaritätsgrundsatz gilt nicht für die Erhebung der Vergnügungssteuer und der Hundesteuer. Dies hat seine Ursache darin, daß bei diesen Arten der kommunalen Steuern die Erzielung von Einnahmen zur Ausgabendeckung nicht Hauptzweck ist. Vielmehr steht bei diesen Steuerarten der ordnungspolitische Lenkungszweck im Vordergrund.

2.2 Vergnügungssteuer

Die Vergnügungssteuer in der Form der Spielgerätesteuer ist eine indirekte örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer[50] im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG.

Örtliche Steuern sind Steuern, die an örtliche Gegebenheiten anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das

[49] Danach sollen bei staatlichen Aufgaben zuerst und im Zweifel untergeordnete, lokale Glieder wie Stadt, Gemeinde oder Kommune für die Lösung und Umsetzung zuständig sein, während übergeordnete Glieder zurückzutreten haben. Der Subsidiaritätsgedanke tritt nur unter der Bedingung ein, dass das untergeordnete Glied in der Lage ist, die Probleme und Aufgaben eigenständig zu lösen. Gleichwohl darf das kleinste Glied nicht überfordert und die übergeordnete Ebene soll gegebenenfalls unterstützend tätig werden.

[50] Örtliche Aufwandsteuern sollen einen besonderen Aufwand des Steuerpflichtigen besteuern, also einen Aufwand, der über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgeht und deshalb die Verwendung von Einkommen und Vermögen erfasst. Ausschlaggebendes Merkmal für eine Aufwandsteuer ist der Konsum des Steuerpflichtigen in Form eines äußerlich erkennbaren Zustands, für den finanzielle Mittel verwendet werden. Zur Verdeutlichung ein Beispiel: die Zweitwohnungsteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer. Eine Zweitwohnung gehört nicht zur Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs, da hierfür eine Wohnung ausreichend ist. Der Aufwand, der für die Zweitwohnung aufgewendet wird, unterliegt der Besteuerung.

Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können.[51]

Die Vergnügungssteuer auf Unterhaltungsautomaten besteuert die Vermögensaufwendung, die im Geldeinsatz für die Automaten liegt, als Aufwand. Der Besteuerung unterliegt der in das Vergnügen investierte Aufwand und nicht das mit den Spieleinsätzen erkaufte Vergnügen.[52]

Bei den durch den Glücksspielstaatsvertrag (GlüStV) und die Spielbankengesetze der Länder geregelten Glücksspielautomaten[53] in den Spielbanken einerseits und den durch die Gewerbeordnung (GewO[54]) in Verbindung mit der SpielV[55] regulierten Geldspielgeräten in Spielhallen und ähnlichen Unternehmen (primär Gaststätten) andererseits handelt es sich um unterschiedliche Spielangebote. Geldspielgeräte in Spielhallen und Gaststätten dürfen nur aufgestellt werden, wenn deren Bauart von der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt (PTB) zugelassen worden ist.

Der Umstand, dass der Betrieb von Glücksspielautomaten in Spielbanken nicht der Vergnügungssteuer unterworfen wird, stellt laut Rechtsprechung keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG dar. Während der Betrieb von Geldspielgeräten in Spielhallen dezidiert geregelt ist, unterliegen Automaten in einer Spielbank keinen Reglementierungen nach dem Gewerberecht. Dies alleine rechtfertigt nach der Rechtsprechung eine unterschiedliche Besteuerung. [56]

Zulassungsanforderung für Geldspielgeräte gemäß der SpielV[57] ist u.a., dass der maximale Stundenverlust sowie der Maximalgewinn je Stunde begrenzt sind. Andererseits ist im Bereich des gewerblichen Geldgewinnspiels die Zahl der Spielstätten unbeschränkt. Im Unterschied dazu unterliegt das Automatenspiel in Spielbanken keinen Höchstgewinn- oder -verlustgrenzen. Es besteht jedoch ein staatliches Glücksspielmonopol mit einer beschränkten Vergabe von Lizenzen, wodurch die Anzahl der Spielbanken eingeschränkt ist.[58]

---

[51] http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_39840/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/O/003_Oertliche_Steuern.html.
[52] Kasper, A. (2006): Kommunale Steuern, Stuttgart, S. 228.
[53] Zu den Glücksspielautomaten zählen vor allem „Einarmige Banditen“, wie sie mit deutlich höheren Einsatzmöglichkeiten und Gewinnchancen in Automatensälen der Spielbanken betrieben werden. Hinzu kommen andere Spielautomaten wie z.B. Roulette-, Pferde- und Hunderennenautomaten.
[54] http://bundesrecht.juris.de/gewo/__33c.html.
[55] http://bundesrecht.juris.de/spielv/.
[56] Vgl. dazu die Argumentation, die auch Urteile des Bundesverfassungsgerichts berücksichtigt, OVG Niedersachsen, Beschluss vom 08.10.2008 - Az.: 9 LA 420/07
[57] http://www.gesetze-im-internet.de/spielv/.
[58] Eine Übersicht findet sich unter http://www.spielbankendeutschland.com/.

Die Verfügbarkeit in Spielbanken wird zusätzlich durch Einlasskontrollen und Ausweispflicht für Besucher herabgesetzt, um gesperrten Spielern und Jugendlichen den Zugang zu verhindern.[59] Die Unterschiede des jeweiligen Spiels sind demnach beträchtlich (Tab 2.1).

	Spielhallen	**Spielbanken**
Höchsteinsatz	0,20 €	Unbeschränkt, typisch 0,05 € bis > 50 €
Höchstgewinn	2 €	Unbeschränkt, faktisch bis 50.000 €
Maximalverlust je Stunde	80 €	Unbeschränkt, faktisch bis 50.000 €
Maximalgewinn je Stunde	500 €	Unbeschränkt, faktisch bis 50.000 €
Maximaler Durchschnitts-verlust je Stunde	33 € (in der Praxis 5 - 15 €)	Unbeschränkt, faktisch ca. 300 €
Spieldauer	mindestens 5 Sekunden	Unbeschränkt, faktisch 2 – 3 Sekunden
Automatische Abschaltung nach 1 Stunde (Spielpause)	Ja (mindestens 5 Minuten)	Nein
Zahlenmäßige Beschränkung der Geräte	Spielstätten: max. 12 Geräte mit rechnerisch 12m² Grundfläche pro Gerät Gaststätten: max. 3 Geräte mit Sicherungsmaßnahmen zum Jugendschutz	Nein, faktisch im Durchschnitt 100 – 300 Geräte
Abstandsregelung (gegen gleichzeitige Bespielung mehrerer Geräte)	Ja	Nein
Jackpot	Verboten	Zulässig
Zugangsbeschränkungen (Abgleich Sperrdatei)	Nein	Ja
Sozialkonzepte	Gemeinsame Initiative der Branchenverbände	Ja

Tabelle 2.1: Struktureller Vergleich Spielhallen und Spielbanken[60]

[59] Siehe z.B. http://www.spielbanken-niedersachsen.de/Spielerschutz/Spielsperre.
[60] In Anlehnung an http://mpk.rlp.de/fileadmin/staatskanzlei/mpk/PDF-Datei/152_Bundesregierung.pdf.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf Geldspielgeräte im Sinne des § 33c GewO, d.h. Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit. Das gewerbsmäßige Aufstellen solcher Gewinnspielgeräte, die mit einer den Spielausgang beeinflussenden technischen Vorrichtung ausgestattet sind und die Möglichkeit eines Gewinnes bieten, ist erlaubnispflichtig.[61] Es dürfen nur solche Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit aufgestellt werden, deren Bauart von der PTB zugelassen ist.[62]

Die Aufstellung darf nur an Orten erfolgen, deren Geeignetheit zuvor von der Gemeinde des Aufstellortes schriftlich bestätigt worden ist.[63] Spielgeräte, bei denen der Gewinn in Geld besteht (Geldspielgeräte) dürfen nach § 1 Abs. 1 SpielV nur aufgestellt werden in Schank- und Speisewirtschaften, Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen oder Wettannahmestellen der konzessionierten Buchmacher.[64]

2.2.1 Historische Entwicklung

Die Vergnügungssteuer entstand bereits im Mittelalter.[65] Vergnügungssteuern - früher auch als Lustbarkeitssteuer[66] bezeichnet - sind in Deutschland als Zwecksteuern zur Finanzierung des Armenwesens aufgekommen, wofür in den mittelalterlichen Städten zunächst Abgaben auf Glücksspiele eingeführt wurden.[67]

Mit der Ausdehnung der Luxusbesteuerung im 17./18. Jahrhundert wurden auch andere öffentliche „Belustigungen" erfasst, für die das Preußische Allgemeine Landrecht von 1794 den Gemeinden das Besteuerungsrecht im Interesse der Armenunterstützung einräumte.[68] Im Rahmen der Armengesetzgebung folgten Spezialvorschriften zur Besteuerung von Billards, Kegelbahnen, Bällen, Maskeraden, Schaustellungen, Theater und Konzerten (1796 in Hamburg, 1810 in Lübeck, 1814 in Bremen, 1840 in Sachsen, 1869 in Bayern).

Das Preußische Kommunalabgabengesetz von 1893 stellte fest: "*Die Besteuerung von Lustbarkeiten, einschließlich musikalischer und deklamatorischer Vorträge, sowie von Schaustellungen umherziehender Künstler ist den Gemeinden gestattet*."[69]

---

[61] § 33 c Abs. 1 S. 1 GewO.
[62] § 33 c Abs. 1 S. 2 GewO.
[63] § 33 c Abs. 3 GewO.
[64] http://www.gesetze-im-internet.de/spielv/.
[65] http://www.steuerartenueberblick.de/lustbarkeitssteuer.htm.
[66] Vor allem in Preussen.
[67] Eine vergleichbare Motivation lag auch der so genannten Billetsteuer zugrunde, die in der Schweiz kontrovers diskutiert wird; vgl. dazu beispielhaft die Region Basel-Land; http://www.baselland.ch/2000-105_inh-htm.281674.0.html.
[68] http://www.bundesfinanz-ministerium.de/nn_39854/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/V/003__Vergnuegungsteuer.html
[69] http://www.unternehmerinfo.de/Steuern/Steuerarten/Vergnuegungssteuer.htm

Die Finanznot nach dem Ersten Weltkrieg zwang das Reich, aufgrund des Ländersteuergesetzes von 1920 zur Sicherung des Finanzausgleichs den Gemeinden die Erhebung einer Vergnügungssteuer zur Pflicht zu machen. Dazu wurden 1921 vom Reichsrat als Vertretung der Länder einheitliche Bestimmungen erlassen.

Der Charakter der Vergnügungssteuer als Luxussteuer ist erhalten geblieben und hat in der Zeit nach dem Ersten Weltkrieg durch den Erlaß der „Mustersteuerordnung" eine Renaissance erlebt. Nach dieser Mustersteuerordnung waren die Gemeinden gezwungen, Vergnügungssteuern für alle Veranstaltungen (Tanz- und Volksbelustigung, Theaterlichtspiel,[70] Cabarets, Vorträge, Zirkusveranstaltungen) zu erheben.

Ziel war es, den in den Augen vieler Notleidender ausschweifenden Luxus des Besitzbürgertums zu besteuern. Insofern hat die Steuer einen moralisierenden Hintergrund. Dieser ist bis heute erhalten geblieben und ist mit Blick auf den historischen Ausgangspunkt der Steuer aus ökonomischer Sicht zumindest fragwürdig. [71]

Ursprünglich stand bei der Einführung der Vergnügungssteuer die Verhinderung von "Überhandnehmen von Vergnügen" als Begründung Pate. Dazu folgendes Zitat:

"Die Vergnügungssteuer hat seit jeher prohibitiven Charakter. Ihr Zweck liegt in der Erfassung vermeidbarer Aufwendungen für die Teilnahme an Vergnügen, um auf diese Weise dem Überhandnehmen von Vergnügungen entgegenzuwirken."[72]

Inzwischen ist die Gesetzgebungs- und Steuerpraxis unübersichtlich geworden.

Es werden verschiedene Tatbestände unterschiedlich eingestuft, ohne Rücksicht darauf, ob es sich dabei noch um ein „echtes Vergnügen“ handelt oder nicht. Dieser Sachverhalt ist u.a. auch auf die unklare Bedeutung des Begriffs „Vergnügen“ zurückzuführen.[73]

---

[70] Zur Vergnügungssteuer zählt auch die Kinosteuer, die es seit den 30er-Jahren gibt. Die Steuer wird auf die Vorführung von Filmen erhoben und ist vom Kinobetreiber an die Gemeinde abzuführen.

[71] Thobias, T. (2008): Fragwürdige Luxussteuern: Statusstreben und demonstratives Konsumverhalten in der Geschichte ökonomischen Denkens, Diskussionspapier der Fachgruppe Volkswirtschaftslehre der Helmut Schmidt Universität, No. 81, Hamburg.

[72] Peter, H. (1959): Handbuch der kommunalen Wirtschaft und Praxis, herausgegeben in Verbindung mit den kommunalen Spitzenverbänden, Band 3 kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft, Heidelberg, S. 334.

[73] Ein Blick in das Internet zeigt bezogen auf den Begriff „Vergnügen“ 14 - 16 Bedeutungen und rund 200 Synonyme.

Letztlich ist die Vergnügungssteuer zu einer Art „Unterhaltungssteuer" geworden, denn es werden Aktivitäten besteuert, die geeignet sind, Menschen zu entspannen, zu zerstreuen, zu belustigen oder in sonstiger Weise zu unterhalten. Die Vergnügungssteuer gilt daher heute als „kuriose“ Steuer, da ihre Begründung heute überholt scheint.[74]

2.2.2 Ausgestaltung

Die Spielgerätesteuer wird als kommunale Aufwandsteuer nicht durch die Finanzverwaltung, sondern durch die kommunalen Verwaltungen erhoben (Ausnahme Stadtstaaten). [75] Gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG steht das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern den Gemeinden oder nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeindeverbänden zu. Rechtsgrundlage für die Vergnügungs-/ Spielgerätesteuern sind Landesgesetze (Vergnügungssteuergesetze oder Kommunalabgabengesetze). Diese wirken in den Stadtstaaten unmittelbar. In den Flächenstaaten erlassen die Kommunen ihre Satzungen auf der Grundlage der Landesgesetze.

In der Regel wird der Steuerzahler bei kommunalen Aufwandsteuern - z.B. der Zweitwohnungsteuer und Hundesteuer – über seine Steuerschuld per Bescheid informiert. Im Fall der Vergnügungssteuer erfährt der Spieler allerdings nicht, dass er überhaupt zur Vergnügungssteuer herangezogen wird.

Nachfolgend sollen kurz die wichtigsten Aspekte in der Ausgestaltung der Vergnügungssteuer dargestellt werden (Abb. 2.2).

Vergnügungssteuer

Zentrale Fragen:	**Wichtige Aspekte**
Welche Ziele verfolgt die Steuer?	Fiskalische Ziele, Lenkungsziele
Wer zahlt die Steuer?	Abwälzbarkeit der Steuer auf Konsumenten
Welcher Steuermaßstab soll gewählt werden?	Stückzahl oder Wirklichkeitsmaßstab - Bemessungsgrundlage: - Brutto-, Nettokasse, - Spieleinsatz
Wie wirkt die Steuer?	Edukativ, Erdrosselnd

Abbildung 2.2: Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte

[74] http://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-6754/kuriose-steuern_aid_65561.html.
[75] Vgl. ausführlich Göttle, T. (2009): Die kommunale Vergnügungssteuer und ihre Gestaltungsmöglichkeiten bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, Diplomarbeit, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg; http://opus.bsz-bw.de/fhlb/volltexte/2009/78/pdf/Goettle_Tanja.pdf.

Welche Ziele verfolgt die Vergnügungssteuer?

Die Gemeinden besitzen nach § 9 Abs. 4 KAG die Besteuerungsgewalt für die Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandsteuer. Die Geldspielgeräte unterliegen dem Gewerberecht nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG.[76] Der Bund hat aufgrund seiner Sachkompetenz gewerbliche Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in den §§ 33c ff. GewO abschließend geregelt.

Eine Besonderheit der Vergnügungssteuer ist, dass die Gemeinden mit ihrer Erhebung neben der Einnahmeerzielung auch außerfiskalische Lenkungszwecke verfolgen können (Abb. 2.3). Die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte soll insbesondere das Aufstellen von Spielgeräten und das Spielen eindämmen. Ziel ist es, dem problematischen Spielverhalten vorzubeugen, da diese soziale Folgekosten für die Gemeinschaft verursachen kann.[77] Eine stark erhöhte Besteuerung soll zudem dem Aufstellen von Bildschirm-Spielgeräten mit Gewaltdarstellungen entgegen wirken.[78]

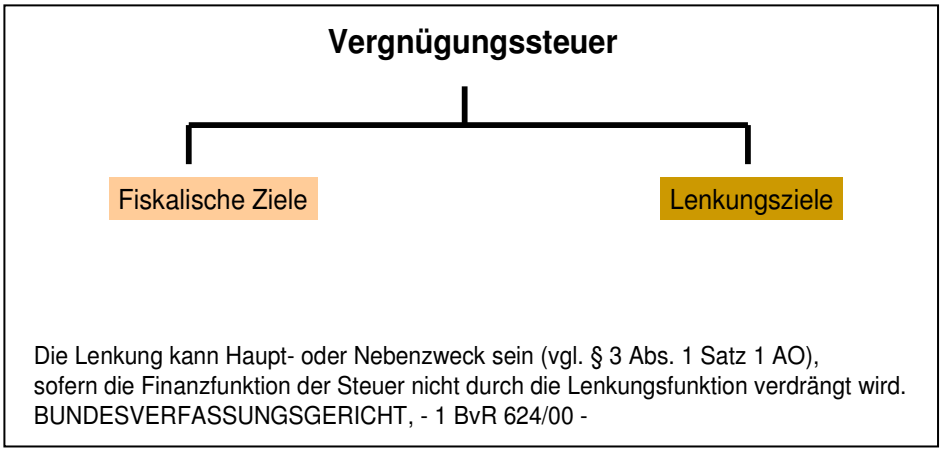


Abbildung 2.3: Ziele der Vergnügungssteuer

Aus dem Steuerbegriff[79] folgt, dass die Erzielung von Einnahmen Nebenzweck sein kann. Die Verfolgung von Lenkungszwecken ist zulässig.

[76] Art. 74 Abs. 1 GG: Die konkurrierende Gesetzgebung erstreckt sich auf folgende Gebiete …(11) das Recht der Wirtschaft (Bergbau, Industrie, Energiewirtschaft, Handwerk, Gewerbe, Handel, Bank- und Börsenwesen, privatrechtliches Versicherungswesen) ohne das Recht des Ladenschlusses, der Gaststätten, der Spielhallen, der Schaustellung von Personen, der Messen, der Ausstellungen und der Märkte.
[77] Fiedler, I. (2008): Das Gefährdungspotential von Glücks- und Geschicklichkeitsspielen, Norderstedt.
[78] BVerfG, Beschluss vom 03.05.2001, Az. 1 BvR 624/00; http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20010503_1bvr062400.html.
[79] § 3 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 b KAG.

Insofern ist es ohne Bedeutung, ob die Gemeinde mit der Vergnügungssteuer vorrangig Einnahmen erzielen will oder ob die Steuererhebung der Verfolgung von Nebenzwecken dient.[80] Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist es nicht erforderlich, dass den Gemeinden zusätzlich zu ihrer Besteuerungsbefugnis die Sachkompetenz zustehen muss. Sie sind deshalb zur Regelung von Lenkungssteuern zuständig. Dabei dürfen sie keine Regelungen herbeiführen, die den Regelungen des zuständigen Sachgesetzgebers widersprechen.[81]

Wer zahlt die Vergnügungssteuer?

Die Vergnügungssteuer ist nur dann als Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG zu qualifizieren, falls sie vom Aufstellunternehmer auf die Spieler abgewälzt werden kann. Kennzeichnend für die Vergnügungssteuer ist, dass sie nicht unmittelbar vom Spieler als eigentlichem Steuerschuldner zu entrichten ist. Die Steuererhebung erfolgt aus Gründen der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung beim Aufsteller der Spielgeräte, der zum Steuerschuldner bestimmt wird (so genannte kalkulatorische Abwälzbarkeit).

Die Belastung der Aufstellunternehmer mit der Steuer ist berechtigt, da diese in der Lage sind, die Steuer auf die Spieler als materiell Steuerpflichtige abzuwälzen.[82] Letztlich soll die Steuer von den Spielern als sich Vergnügende aufgebracht werden, da diese den steuerpflichtigen Aufwand am Spielgerät betreiben.[83] Der Aufstellunternehmer hat jedoch keine Garantie, dass er die von ihm zu zahlende Steuer von den Spieleinsätzen, etwa als durchlaufenden Posten, ersetzt bekommt.[84]

Nach der Rechtsprechung ist die Möglichkeit einer kalkulatorischen Abwälzung ausreichend.[85] Dies bedeutet, der Aufstellunternehmer kann die von ihm gezahlte Steuer in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und sofern erforderlich, geeignete Maßnahmen treffen, um die Wirtschaftlichkeit seines Betriebes aufrecht zu erhalten.[86] Hierzu zählen etwa Umsatzsteigerung (über die Menge) oder Kostensenkung.

---

[80] Gössl, E. Reif, K. (2008): Kommunalabgabengesetz (KAG) für Baden-Württemberg, Kommentar, Wiesbaden, Loseblatt, 26. Lfg., § 9, S. 10.
[81] http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20090204_1bvl000805.html.
[82] Der Grad der Steuerabwälzung hängt theoretisch ab von der Preiselastizität der Nachfrage- bzw. der Angebotsfunktion. Der Steuerabwälzungsgrad ist hoch bzw. die Steuerlast wird hauptsächlich von Konsumenten getragen, wenn die Nachfragefunktion ceteris paribus preisunelastisch oder die Angebotsfunktion sehr preiselastisch ist. Der Steuerabwälzungsgrad ist niedrig bzw. die Produzenten tragen die Hauptlast der Steuer, wenn ceteris paribus die Nachfragefunktion sehr preiselastisch bzw. die Angebotsfunktion preisunelastisch ist.
[83] vgl. BVerfG, Beschluss vom 01.04.1971- 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 20; im Anschluss daran ständige Rechtsprechung.
[84] http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20090903_1bvr238408.html
[85] http://www.juraforum.de/urteile/begriffe/kalkulatorische-abwaelzbarkeit.
[86] http://bundesverwaltungsgericht.de/media/archive/6587.pdf.

Eine Weitergabe zusätzlicher Kosten – hier infolge von Steuererhöhungen – über den Preis für das Vergnügen - hier das Spiel - ist in Deutschland aufgrund der in der SpielV für Geldspielgeräte vorgesehenen Preisbindung bzw. der vorgesehenen Höchsteinsätze und -gewinne für das Spiel rechtlich nicht möglich.

Die Abwälzung ist dann ausgeschlossen, wenn die Einnahmen aus den Geldspielgeräten nicht mehr zur Deckung der Steuer und sonstiger Kosten ausreichen. Es reicht jedoch 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. Diese Voraussetzung ist zumindest so lange gegeben, wie der Spieleinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft. [87] Die Höhe des verbleibenden Gewinns ist hierbei unerheblich.[88]

Bisher kaum beachtet wird, dass der Begriff der „kalkulatorischen Abwälzbarkeit“ von der Rechtsprechung durch eine Zeit geprägt worden ist, in der die Vergnügungssteuer zum Teil nur 10 – 20 DM betragen hat.[89] Inzwischen haben sich die Rahmenbedingungen deutlich verändert.

Welche Bemessungsgrundlage sollte gewählt werden (Steuermaßstab)?

Die Vergnügungssteuer will die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Person erfassen, die sein Einkommen und Vermögen für bestimmte Vergnügungen, insbesondere auch das Spielen an Geldspielgeräten, verwendet. Notwendig ist daher ein zumindest „lockerer“ Bezug zwischen der Bemessungsgrundlage und dem Vergnügungsaufwand.[90]

Nach einem Urteil des Verwaltungsgerichtes Düsseldorf vom 25.09.2006 (Az. 25 K 4880/06) ist bei der Erhebung der Vergnügungssteuer keine Verrechnungsmöglichkeit mit mehreren Geldspielgeräten in einer Spielhalle gegeben. Außerdem ist auch keine Verrechnungsmöglichkeit von positiven und negativen Einspielergebnissen eines Geldspielgeräts aus verschiedenen Monaten vorgesehen. Insbesondere sei der Aufwand des Spielers allenfalls mit Null anzusetzen, nicht aber mit einem Minusbetrag.[91]

---

[87] http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20090204_1bvl000805.html.
[88] http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20090204_1bvl000805.html.
[89] BVerfG, Beschluss vom 01.04.1971- 1 BvL 22/67, BVerfG 31, 8, 20; im Anschluss daran ständige Rechtsprechung.
[90] Vgl. dazu die Diskussion und den Verweis auf zahlreiche Rechtssprechungen in BVerfG, 1 BvL 8/05 vom 4.2.2009, Absatz-Nr. (1 - 100), http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20090204_1bvl000805.html.
[91] Städte- und Gemeindebund NRW; Mitteilung 152/2007 vom 05.02.2007; http://www.kommunen-in-nrw.de/mitgliederbereich/mitteilungen/detailansicht/dokument/verwaltungsgericht-duesseldorf-zur-vergnuegungssteuer.html.

Eine verfassungsrechtlich unzulässige, steuerliche Ungleichbehandlung liegt dann vor, wenn z.B. die Geldspielgeräte gleicher Art je Vergnügungsstätte unterschiedlich, d.h. nicht linear, besteuert würden. Grund hierfür ist, daß das Spiel am ersten Gerät keinen unterschiedlichen Aufwand verursacht oder kein unterschiedliches, steuerlich relevantes Vergnügen bereitet als das gleiche Spiel an einem anderen, gegebenenfalls höher besteuerten Geldspielgerät.[92]

Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat in seinem Urteil vom 13.04.2005 (Az. 10 C 5.04) den Kommunen einen weiten Spielraum bezüglich der konkreten Ausgestaltung eines Steuermaßstabes belassen. Verlangt wird nur ein „lockerer" Bezug zum Vergnügungsaufwand.

Dazu kommen verschiedene Ansatzpunkte in Betracht (Abb. 2.4).

Vergnügungssteuer muss wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Spielers erfassen.

Besteuerungsmaßstab muss Bezug zwischen Besteuerungstatbestand und Aufwand des Spielers herstellen. Ansatzpunkte:

		Besteuerungsmaßstab	Zulässig	Voraussetzung
	Stückzahl-maßstab	Pauschalbesteuerung, differenziert nach Kriterien	Nein	
Wirklich-keits-maßstab	Spiel-ergebnis	Kasseninhalt nach Ausschüttung der Gewinne, Brutto-, Nettokasse	Ja	Kasseninhalt muss aus Zählwerkausdruck ersichtlich sein.
	Spiel-einsatz	Summe der für Spiele eingesetzten Geldbeträge einschließlich Gewinne und Vergnügungssteueranteil	Ja	Einsatz muss aus Zählwerkausdruck ersichtlich sein.

Abbildung 2.4: Ansatzpunkte zur Besteuerung von Geldspielgeräten

(a) Stückzahlmaßstab (Pauschalbesteuerung):

Der Besteuerungsmaßstab differenziert in diesem Fall nach der Art der aufgestellten Geräte (Spielgeräte mit oder ohne Gewinnmöglichkeit bzw. Gewaltspielgeräte) und nach dem Aufstellort (u.a. Spielhalle oder Gaststätte).

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 08.02.2009 entschieden, dass der Stückzahlmaßstab gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes verstößt (Art. 3 Abs. 1 GG).[93]

[92] http://library.fes.de/fulltext/kommunalpolitik/00213006.htm.
[93] BVerfG, 1 BvR 3425/08 vom 8.2.2011, Absatz-Nr. (1 - 20), http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20110208_1bvr342508.html.

Der Stückzahlmaßstab führt zu einer ungleichen Belastung der Automatenaufstellunternehmer, weil er strukturell nicht geeignet ist, den notwendigen Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler zu gewährleisten. Während die frühere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts den Stückzahlmaßstab mit Blick auf die damalige technische Ausstattung der Geräte noch als verfassungsrechtlich tragfähige und unbedenkliche Grundlage für die Erhebung der Vergnügungssteuer auf GGSG ansah, lässt sich dies auf Basis der gegenwärtigen technischen Standards nicht mehr rechtfertigen.

Das Halten von GGSG wird bei der Pauschalbesteuerung gleich hoch besteuert, unabhängig davon, in welchem Umfang die Nutzer der Spielgeräte an den einzelnen Geräten im jeweiligen Besteuerungszeitraum Vergnügungsaufwand betrieben haben. Der Stückzahlmaßstab wird daher in der jüngeren Rechtsprechung als generell ungeeignet für die Bemessung der Vergnügungssteuer auf GGSG angesehen, weil er allenfalls in mehr oder weniger zufälligen Einzelkonstellationen den nach dem Gebot der steuerlichen Lastengleichheit geforderten, hinreichenden Bezug zwischen der Steuerbemessung und dem Vergnügungsaufwand des Spielers sicherzustellen vermag. So konnte in jüngerer Zeit der gebotene zumindest lockere Bezug mit dem erhobenen Zahlenmaterial in keinem Fall positiv belegt werden. Zwar ist der Stückzahlmaßstab leicht zu erheben (Betrag · Geräteanzahl). Problematisch ist aber der Nachweis, dass der festgesetzte Betrag pro Gerät in der Kommune zu steuergerechten Belastungen führt.

(b) Einspielergebnisse

Spätestens seit dem 01.01.1997 sind aufgrund einer Selbstverpflichtungsvereinbarung alle Geldspielgeräte mit manipulationssicheren elektronischen Zählwerken ausgestattet.[94] Mit diesen können die Einspielergebnisse (= Kasseneinnahmen) der einzelnen Spielgeräte exakt erfasst werden.

Die Besteuerung des individuellen Aufwands des einzelnen Spielers ist nicht möglich, da die Zählwerke in den Geldspielgeräten nicht den Aufwand des einzelnen Spielers messen. Im Einspielergebnis, also dem Kasseninhalt der Spielgeräte, ist der Vergnügungsaufwand aller Spieler enthalten.[95]

Nach Ansicht des BVerwG bildet ein Steuermaßstab, der an die Einspielergebnisse der Spielgeräte anknüpft, auch den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers proportional ab.

---

[94] BTDrucks 11/6224 vom 15. Januar 1990 und die Ergänzung zur selbstverpflichtenden Vereinbarung vom 1. Oktober 1990.

[95] Göttle, T. (2009): Die kommunale Vergnügungssteuer und ihre Gestaltungsmöglichkeiten bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, Diplomarbeit, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg; http://opus.bsz-bw.de/fhlb/volltexte/2009/78/pdf/Goettle_Tanja.pdf, S. 26 ff.

Der hohe Aufwand des Vielspielers kommt in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers zum Ausdruck und unterliegt folglich einer entsprechend höheren Besteuerung.[96]

Das Einspielergebnis entspricht dem Kasseninhalt des Geldspielgerätes. Dies ist der Betrag, der nach Ausschüttung der Gewinne in der Kasse verbleibt und dem Aufstellunternehmer zusteht. Zu unterscheiden sind die Brutto- und die Nettokasse.

- Die Bruttokasse entspricht der elektronisch gezählten Kasse abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld und Fehlgeld, zuzüglich der Röhrenentnahme.
- Die Nettokasse ist die Bruttokasse wie oben dargestellt, jedoch bereinigt um die gesetzliche Umsatzsteuer.

Das (Brutto- bzw. Netto-)Einspielergebnis haben verschiedene Gerichte als einen zulässigen Maßstab erachtet[97].

Dieser Steuermaßstab hat den Vorteil, dass der Kasseninhalt nach § 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV aus dem Zählwerkausdruck der Spielgeräte abgelesen werden kann. Die PTB darf nur solche Spielgeräte zulassen, bei denen dies gewährleistet ist. Die Zählwerkausdrucke gehören zu den aufzubewahrenden Buchhaltungsunterlagen und müssen (in Zweifelsfällen) der Steuer-/Finanzverwaltung vorgelegt werden.

Die Erhebung der Vergnügungssteuer nach der Bruttokasse hat aus Sicht der Kommunen den Vorteil, dass sie mit einem geringeren Verwaltungsaufwand verbunden ist, da die Bruttokasse auf den Auslesestreifen unmittelbar ausgewiesen ist, die Nettokasse jedoch nicht. Bei einer Steuerveranlagung nach der Nettokasse muss die Umsatzsteuer separat herausgerechnet werden.[98]

Bei der Bemessung der Vergnügungssteuer auf der Basis der Bruttokasse entfällt die Pflicht zur Differenzierung bei den Steuersätzen. Die elektronisch gezählte Bruttokasse ermittelt, wie hoch die Einspielergebnisse unabhängig vom Aufstellort sind.[99]

---

[96] BVerwG, NVwZ 2005, S. 1316, 1319.
[97] Vgl. z.B. VGH Kassel, Urteil von 20.02.2008, Az. 5 UE 82/07; OVG Münster, Urteil vom 05.06.2007, Az. 14 A 475/05.
[98] Nach Ansicht des BVerwG muss der Gefahr der Fälschung der Zählwerke und deren Ausdrucke durch entsprechende Kontrollen seitens der Kommunen Rechnung getragen werden; BVerwG; NVwZ 2001, S. 1316, 1318.
[99] VGH Kassel, KStZ 2008, S. 130, 132.

(c) Spieleinsatz

Beim Wirklichkeitsmaßstab kommt als Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte auch die Höhe des Spieleinsatzes in Betracht. Der Spieleinsatz ist die Gesamtsumme aller eingesetzten Geldbeträge am Spielgerät, die ein Spiel bewirkt (ausgelöst) haben.

Hinsichtlich der Zulässigkeit der Maßstabes „Spieleinsatz" gibt es divergierende Entscheidungen. Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 06.08.2008, (Az. 7 K 189/06), den Spieleinsatz für einen zulässigen Maßstab erachtet. Das Sächsische Oberverwaltungsgericht hat dagegen mit Urteil vom 6.10.2008, (Az. 5 A 265/08), einen Bescheid, der auf Grundlage des Maßstabes Spieleinsatz erlassen wurde, aufgehoben.[100] Insbesondere fehlt es nach Ansicht des Sächsischen OVG an dem erforderlichen lockeren Bezug zwischen Steuermaßstab und Vergnügungsaufwand, der durch den Spieleinsatz nicht gewährleistet ist, wenn das Spielkapital nicht vom Vergnügungssteueranteil zu trennen ist. Das BVerwG hingegen hat festgestellt, dass der Spieleinsatz den Aufwand des Spielers durchaus wirklichkeitsnah abbilden kann.[101]

Die technischen Voraussetzungen der Steuererhebung sind bei Anwendung dieses Steuermaßstabs gegeben. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV muss der Einsatz aus dem Zählwerkausdruck ermittelbar sein. Diese Erfassung ist gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 Buchstabe d SpielV insbesondere für steuerliche Erhebungen bestimmt. Das Spielgerät muss nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 SpielV so gebaut sein, dass es gegen Veränderungen gesichert ist. Die PTB darf nur solche Spielgeräte zulassen, bei denen dies gewährleistet ist.

Zu den Spieleinsätzen zählen nach dem Wortlaut von § 1 Abs. 3 HmbSpVStG (Hamburger Spielvergnügungssteuergesetz) nicht nur die in den Spielautomaten eingeworfenen Bargeldbeträge, sondern auch Gewinne, die sich der Spieler nicht auszahlen lässt und zum Weiterspielen verwendet.

---

[100] Das Sächsische Oberverwaltungsgericht (OVG) hatte mit Urteil vom 6. Oktober 2008 in zwei Verfahren (Az. 5 A 237/08 und 5 A 265/08) die Vergnügungssteuersatzung der Stadt Leipzig für unwirksam erklärt und die erstinstanzlichen Urteile des Verwaltungsgerichts Leipzig vom 13. Februar 2008 abgeändert. Die Vergnügungssteuersatzung der Stadt Leipzig sieht einen Steuersatz von 7,5 % des Spieleinsatzes vor. Das OVG kam zu dem Ergebnis, dass dieser Besteuerungsmaßstab dem Charakter der Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer entgegensteht.

[101] BVerwG, 25.06.2009 - AZ: BVerwG 9 BN 7.08.

Für die Besteuerung, so die Auffassung, kann es keinen Unterschied machen, ob ein Spieler das ihm aufgrund eines Gewinns ausgezahlte Geld wieder in den Spielautomaten einwirft, oder ob er gleichsam in einem abgekürzten Zahlungsweg den Gewinn ohne zwischenzeitliche Auszahlung unmittelbar zum Weiterspielen nutzt.[102]

Der Bundesfinanzhof (BFH) sieht einen Spieleinsatz in den Fällen als nicht gegeben an, in denen ein Geldbetrag z.B. wegen Überschreitung der vorbestimmten Obergrenze (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 SpielV) oder einer erzwungenen Spielpause (§ 13 Abs. 1 Nr. 5 SpielV) nicht angenommen bzw. wieder ausgezahlt wird.[103]

Bei der Besteuerung des Spieleinsatzes ist ein wesentlich niedrigerer Steuersatz festzusetzen, um das gleiche Steueraufkommen zu erzielen wie bei der Steuererhebung auf der Grundlage des Einspielergebnisses. Dies resultiert daraus, dass beim Spieleinsatz die Gewinne des Spielers noch nicht berücksichtigt sind. Der Spieleinsatz ist demnach weitaus höher als das Einspielergebnis. Bislang von der Rechtsprechung akzeptierte Steuersätze betragen 4%[104], 5%[105] und 7,5% des Spieleinsatzes.[106]

Darüber hinaus gibt es zum Teil Mindest- und Höchstbetragsregelungen, die in Kombination mit Vergnügungssteuersätzen den Wirklichkeitsmaßstab abbilden sollen.[107]

Wirkt die Vergnügungssteuer erdrosselnd?

Das Gebot der Abwälzbarkeit verlangt, dass die Steuer trotz ihrer Lenkungsfunktion nicht zu hoch festgesetzt werden darf, da sie sonst erdrosselnde Wirkung entfalten könnte. Die Kommune würde in einem solchen Fall mit dieser Ausgestaltung der Steuer keine Einnahmen erzielen, sondern die Aufstellung der Geldspielgeräte durch hohe Abgabepflichten unterbinden wollen.

Durch eine solche Steuer wird der durch die Aufstellung der Geräte in einer Spielhalle zu erzielende Ertrag gemindert. Zugleich wird zumindest mittelbar in die Berufausübung des Aufstellunternehmers eingegriffen.

---

[102] http://www.rechtslupe.de/steuerrecht/verbrauchs-steuern/spielvergnuegungssteuer-in-hamburg-323951.
[103] BFH, Entscheidung vom 27.11.2009 – II B 75/09, BFH/NV 2010,692.
[104] VG Minden, Urteil vom 17.01.2007 (Az. 11 K 3272/06), BeckRS 2007, 20821.
[105] VG Köln, Beschluss vom 25.10.2006 (Az. 23 L 1519/06), BeckRS 2006, 27656.
[106] VG Leipzig, Urteil vom 13.02.2008, 1 (Az. K 1460/06), BeckRS 2008, 34266.
[107] Göttle, T. (2009): Die kommunale Vergnügungssteuer und ihre Gestaltungsmöglichkeiten bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, Diplomarbeit, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg; http://opus.bsz-bw.de/fhlb/volltexte/2009/78/pdf/Goettle_Tanja.pdf, S. 45 ff.

Eine derartige mittelbare Regelung der Berufsausübung durch eine Vergnügungssteuer auf GGSG ist vom Grundsatz nur dann verfassungsrechtlich zulässig, wenn sie durch gewichtige Interessen der Allgemeinheit gerechtfertigt werden kann. Daraus folgt auch, dass eine Spielgerätesteuer eindämmenden Charakter haben kann, d.h. durch die Reduzierung der unternehmerischen Rendite eine Verringerung der Anzahl der aufgestellten Geräte mit Gewinnmöglichkeit bewirkt werden darf. Dies schließt ein, dass wirtschaftlich schwächere Unternehmen vom Markt ausscheiden können.

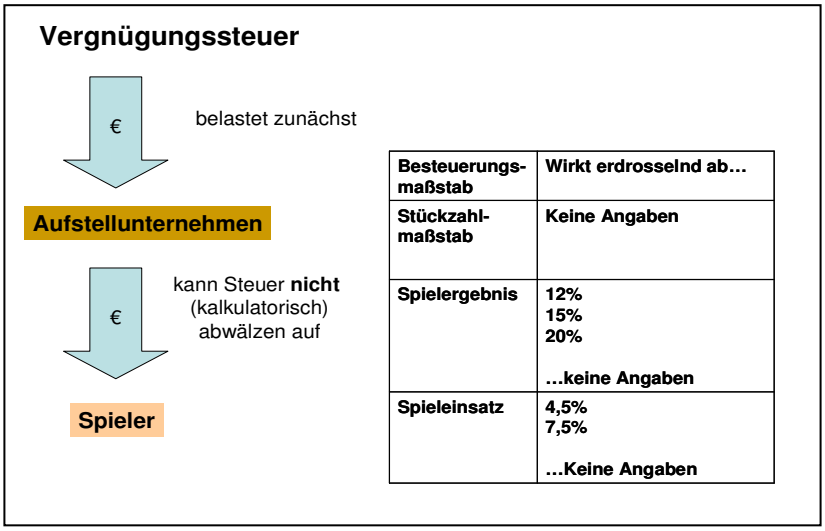
Die Höhe des Steuersatzes hat erdrosselnde Wirkung, wenn sie es dem durchschnittlichen Spielgeräteaufstellunternehmen im Erhebungsgebiet unmöglich macht, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage seiner Lebensführung zu machen. Wird diese Grenze überschritten, so ist die gesetzliche Regelung verfassungswidrig. Dann liegt ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl nach Art. 12 GG vor.[108]

Die Rechtsprechung sieht jedoch nur dann eine fiskalische Erdrosselung als gegeben an, wenn eine gesamte Branche oder zumindest große Teile von ihr von einer Steuer erdrosselt werden. Die Insolvenz in Einzelfällen oder mehreren Fällen entspricht daher per definitionem keiner Erdrosselung in der juristischen Sicht.

Die Rechtsprechung hat sich in zahlreichen Verfahren mit der erdrosselnden Wirkung von Steuersätzen für Geldspielgeräte befasst.[109] Allgemein akzeptierte Vorgaben für rechtlich zulässige Höchstsätze bestehen nicht (Abb. 2.5).

Der Bundesfinanzhof hat sich in einem Urteil mit der Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf GGSG (Spielgerätesteuer) beschäftigt. Sie hat dann einen Verbotscharakter, wenn das Aufstellen der Geldspielgeräte „*aufgrund dieser Steuer … für einen durchschnittlichen Betreiber in aller Regel unwirtschaftlich ist, d.h. keine angemessene Kapitalverzinsung und keinen Unternehmerlohn mehr abwirft.*“[110]

[108] Göttle, T. (2009): Die kommunale Vergnügungssteuer und ihre Gestaltungsmöglichkeiten bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, Diplomarbeit, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg; http://opus.bsz-bw.de/fhlb/volltexte/2009/78/pdf/Goettle_Tanja.pdf, S. 14 ff.
[109] http://www.juraforum.de/urteile/begriffe/vergnuegungssteuer.
[110] BFH – Az. II R 36/98 vom 06.12.2000.



Besteuerungs-maßstab	Wirkt erdrosselnd ab…
Stückzahl-maßstab	Keine Angaben
Spielergebnis	12% 15% 20% …keine Angaben
Spieleinsatz	4,5% 7,5% …Keine Angaben

Abbildung 2.5: Erdrosselungswirkung der Vergnügungssteuer

Die angemessene Kapitalverzinsung und der Unternehmerlohn sind demnach entscheidende Kriterien in der Beurteilung einer erdrosselnden Wirkung der Vergnügungssteuer auf GGSG. Die Rechtsprechung beschäftigt sich tendenziell eher mit noch akzeptablen Obergrenzen der Besteuerung, die keinen direkten Zusammenhang zu den betriebswirtschaftlichen Kriterien der angemessen Kapitalverzinsung und des Unternehmerlohns aufweisen.

In 2009 hat das Oberverwaltungsgericht Lüneburg festgestellt, dass ein Steuersatz in Höhe von mehr als 15% auf die Bruttokasse (einschließlich Umsatzsteuer) es nahe legt, die rechtliche Zulässigkeit genau zu untersuchen.[111] Ankündigungen von Kommunen, die Sätze auf bis zu 20% oder gar darüber zu erhöhen, dürften daher aus Sicht der Betroffenen wie eine „Erdrosselung“ der wirtschaftlichen Betätigung wirken.

2.2.3 Einordnung in die Grundsätze eines „rationalen Steuersystems“

Auch historisch gewachsene Steuern müssen sich aus ökonomischer Sicht die Frage gefallen lassen, ob und inwieweit sie den Prinzipien eines rationalen Steuersystems gehorchen. Als rational gilt ein Steuersystem, das die Besteuerung einer einheitlichen Konzeption unterordnet, d.h. unter Vermeidung von Lücken und Überschneidungen hinsichtlich der verschiedenen gesteckten Zielsetzungen ein logisch abgestimmtes Ganzes bildet.[112]

Die Diskussion um die Beurteilung eines rationalen Steuersystems ist bereits seit Jahrhunderten Gegenstand der wirtschaftswissenschaftlichen Theorie.

[111] OVG Lüneburg, Entscheidung 9 LA 199/09, Urteil vom 17.09.2009.
[112] Andel, N. (1998): Finanzwissenschaft, 4. Auflage, Tübingen, S. 299 ff.

Adam Smith hat bereits 1776 in seinem wegweisenden Buch „The Wealth of Nations“[113] Forderungen an ein solches Steuersystem aufgestellt, die immer noch Geltung haben (Abb. 2.6).[114]

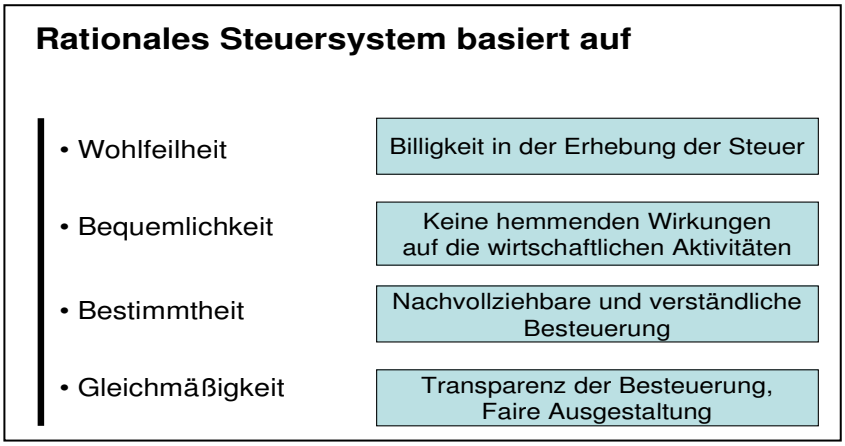


Abbildung 2.6: Grundsätze eines rationalen Steuersystems

Begriffsinhalte eines rationalen Steuersystems sind:[115]

- **Wohlfeilheit**: Der Staat hat bei der Erhebung von Steuern darauf zu achten, dass die Kosten dafür nicht zu hoch werden (Billigkeit; economy of taxation).[116]
- **Bequemlichkeit**: Die Besteuerung soll sich möglichst nicht hemmend auf die Wirtschaftstätigkeit auswirken (im Sinne von Erträglichkeit; convenience of taxation).[117]
- **Bestimmtheit**: Die Steuergesetze und Steuerverwaltung sollen soweit wie nur möglich durchsichtig und vor allem nachvollziehbar sein (im Sinne von Transparenz und Verständlichkeit; certainty of taxation).
- **Gleichheit/Gleichmäßigkeit**: Der Steuerzahler sollte die Art und Höhe der Steuern als fair empfinden und sie deshalb auch auf politischer Ebene akzeptieren. Die Regeln der Besteuerung sollen transparent und frei von Willkür sein (equality of taxation).

Diese Grundsätze sollen nachfolgend auf die derzeitige Ausgestaltung der Vergnügungssteuer übertragen werden:

---

[113] Deutsch übersetzt von Recktenwald, C. (1974): Der Wohlstand der Nationen: Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, München, 5. Buch, Kapitel 2, S. 703 ff.
[114] Andere Formulierungen beziehen sich auf Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit, Lasterleichterung, Neutralität, konjunktur- und verteilungspolitische Effizienz, Berücksichtigung der Privatsphäre und innere Geschlossenheit.
[115] Bohley, P. (2003): Die öffentliche Finanzierung: Steuern, Gebühren und öffentliche Kreditaufnahme. Eine Einführung, München, S. 181 ff.
[116] Minimierung von Steuererhebungskosten.
[117] Dazu zählen auch Steuerzahlungstermine und –modalitäten.

Wohlfeilheit

Die Vergnügungssteuer gilt als Bagatellsteuer. Wesentlicher Vorteil einer solchen Steuer auf kommunaler Ebene ist ihre Beweglichkeit. Kommunen können Steuersätze und Bemessungsgrundlage verändern. Den relativ geringen Einnahmen stehen jedoch nicht unbeträchtliche Aufwendungen bei der Eintreibung der Steuer gegenüber.

Bezogen auf die Vergnügungssteuer verweisen einige Kommunen darauf, dass die Erhebung der Steuer durch den Beschluss des BVerfG vom 04.02.2009 (Az. 1 BvL 8/05) verwaltungsaufwendiger geworden ist. Als ursächlich gilt, dass die bis dahin gebräuchliche pauschale Besteuerung nach Anzahl der aufgestellten Geräte (Stückzahlmaßstab) nicht mehr zulässig sei.[118] Die Anwendung eines am Spielaufwand ausgerichteten Besteuerungsmaßstabs (Spieleinsatz, Einspielergebnis) führe zu einem signifikant höheren Verwaltungsaufwand.[119]

Wirklich lohnende Quellen der Einnahmen aus Bagatellsteuern lassen sich selbst aus „originellen“ Ideen kaum erzielen.[120] Bagatellsteuern haben in einem rationalen Steuersystem keinen Platz.[121] Deren Abschaffung würde gleichzeitig zur Steuervereinfachung beitragen.[122]

Den Kommunen dürfte durch eine angemessene Beteiligung an einer aufkommensstarken Steuer unter fiskalischen Gesichtspunkten deutlich mehr geholfen sein.

Sofern nicht fiskalische Ziele, sondern Lenkungszwecke verfolgt werden, muss die Erreichbarkeit überprüft werden. Welche Lenkungszwecke sind hier möglicherweise gegeben und wie sind deren Wirkungen zu messen?

Mögliche Lenkungseffekte zum Spielerschutz könnten auf andere Art und Weise – in Absprache aller Beteiligten mit den Verbänden – erreicht werden.

---

[118] In Stuttgart, so ein Hinweis, sei die Umstellung der Besteuerung auf den Wirklichkeitsmaßstab mit erheblichem Personalaufwand für die Stadt verbunden - zwei weitere Stellen müssen geschaffen werden, um die notwendigen Kontrollen durchführen zu können.
http://www.esslinger-zeitung.de/lokal/stuttgart/stuttgart/Artikel496661.cfm.

[119] Bayerisches Staatsministerium des Innern (2010): Beschluss des Bayerischen Landtags vom 22.04.2010 (LT-Drs. 16/4623), Bericht über gewerbliche Spielhallen, München, S. 10.

[120] Nassmacher, H., Nassmacher, K.H. (2007): Kommunalpolitik in Deutschland, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 150.

[121] Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1979): Stellungnahme zur Diskussion über die Steuervereinfachung vom 29. November 1979.

[122] Neumark, F. (1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen, S. 352.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Verbände und Unternehmen der Unterhaltungsautomatenwirtschaft bereits seit Jahren kontinuierlich erhebliche Schritte in Richtung des Spielerschutzes selbständig unternommen haben. Die Maßnahmen sind in dem Sozialkonzept für das gewerbliche Spiel in Spielstätten und Gaststätten zusammengefasst. Das Sozialkonzept wurde im April 2010 vorgelegt.[123]

Seit Mitte der 80er Jahre gibt es z.B. das Verbot des Alkoholausschanks in Spielstätten. Zahlreiche Spielstättenbetreiber schulen ihr Personal, um problematische Spieler frühzeitig zu erkennen und einem unkontrollierten Spiel entgegenwirken zu können. Durch Informationsschriften sowie durch Plakate in gewerblichen Spielstätten wird auf die mögliche Problematik bei exzessivem bzw. unkontrolliertem Spielverhalten und auf Beratungsangebote hingewiesen. Darüber hinaus ist seit 1989 in die Frontscheibe aller aufgestellten Geldspielgeräte eine Info-Telefon-nummer in das Piktogramm eingedruckt. Die Telefonnummer ist bei der Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung (BZgA) aufgeschaltet.

Die maximalen Gewinnmöglichkeiten und Verlustrisiken sind eng begrenzt. Es gibt einen in der SpielV vorgeschriebenen Höchsteinsatz von 0,20 € und einen Höchstgewinn von 2,00 € je 5 Sekunden. Ferner ist die Höchstzahl der GGSG streng auf maximal zwölf je Spielhallenkonzession beschränkt.

Bequemlichkeit

Dieser Gesichtspunkt wird in Kapitel 4.1 unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Edukationswirkung von Besteuerungsvarianten diskutiert.

Bestimmtheit

Die Gesetzgebungs- und Steuerpraxis ist hinsichtlich der Vergnügungssteuer unübersichtlich.[124] Es werden verschiedene Tatbestände unterschiedlich eingestuft, ohne Rücksicht darauf, ob es sich bei dem zu besteuernden Vorgang noch um ein „echtes Vergnügen" handelt oder nicht.

Dieser Sachverhalt ist u.a. auch auf die unklare Bedeutung des Begriffs „Vergnügen“ zurückzuführen.[125] Inzwischen scheint die Vergnügungssteuer zu einer Art „Unterhaltungssteuer" geworden zu sein. Es werden Aktivitäten besteuert, die geeignet sind, Menschen zu entspannen, zu zerstreuen, zu belustigen oder in sonstiger Weise zu unterhalten. Die Vergnügungssteuer, die historisch als Zwecksteuer zur Finanzierung des Armenwesens entstanden ist, hat sich von ihrem Ursprung entfernt.

---

[123] http://www.vdai.de/frames.htm#aktuell.htm.
[124] Vgl. z.B. http://www.juraforum.de/urteile/begriffe/vergnuegungssteuer.
[125] Ein Blick in das Internet zeigt bezogen auf den Begriff „Vergnügen“ 14 - 16 Bedeutungen und rund 200 Synonyme.

Gleichheit/Gleichmäßigkeit

Ein Blick in die Statistik zeigt, dass die Kommunen sehr unterschiedliche Steuersätze erheben. Eine Übersicht im Internet weist 578 Einträge aus:[126]

- Baden-Württemberg (144)
- Bayern (0)
- Berlin (1)
- Brandenburg (63)
- Hansestadt Bremen (1)
- Hansestadt Hamburg (1)
- Hessen (49)
- Mecklenburg-Vorpommern (13)
- Niedersachsen (85)
- Nordrhein Westfalen(82)
- Rheinland-Pfalz (6)
- Saarland (14)
- Sachsen (44)
- Sachsen-Anhalt (22)
- Schleswig-Holstein (29)
- Thüringen (24)

Von der Möglichkeit, eine Vergnügungssteuer auf GGSG zu erheben, machen die Kommunen sehr unterschiedlich Gebrauch.[127] Während z.B. in Mecklenburg-Vorpommern nur ca. 14% der Kommunen diese Abgabe erheben, sind es in Hessen über 70%.[128] Auch ein Blick auf die kommunale Ebene zeigt beträchtliche Diskrepanzen.

So variieren die Vergnügungssteuersätze auf Geldspielgeräte (Spielhallen und Gastronomie) z.B. in Baden-Württemberg zwischen 0% und 25% (bezogen auf das Einspielergebnis).[129] Eine Steuer ist unter Gesichtspunkten der Neutralität vor allem auch dann problematisch, wenn die Unterschiede zwischen den Kommunen innerhalb einer geographischen Region signifikant sind.

---

[126] http://www.krueger-automaten.de/html/vergnuegungssteuer/index.php.

[127] Vgl. auch die Übersicht in Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 591 ff.

[128] Angaben aus Bayerisches Staatsministerium des Innern (2010): Beschluss des Bayerischen Landtags vom 22.04.2010 (LT-Drs. 16/4623), Bericht über gewerbliche Spielhallen, München, S. 9.

[129] Vgl. dazu detailliert die Übersicht in Trümper, J., Heinmann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland (Stand 01.01.2010), 10. Auflage, Arbeitskreis gegen Spielsucht, Unna, S. 591 ff.

Eine ökonomisch gebotene Wettbewerbsneutralität[130] der Vergnügungssteuer scheint damit in Deutschland nicht gewährleistet zu sein.[131] Ein Vergleich der Kommunen und Städte hinsichtlich der stark unterschiedlichen Steuerhöhe lässt keine klare Systematik erkennen.

Vergnügungssteuern werden daher mit Blick auf ihre Entstehungsgeschichte, ihr geringes Aufkommen und ihrer sehr unterschiedlichen Höhe in öffentlichen Medien häufig auch als „kuriose Steuern“ bezeichnet.[132]

Zwischenfazit: Die Grundsätze eines rationalen Steuersystems werden in der derzeitigen Ausgestaltung der Vergnügungssteuer nur sehr bedingt erfüllt (Abb. 2.7).

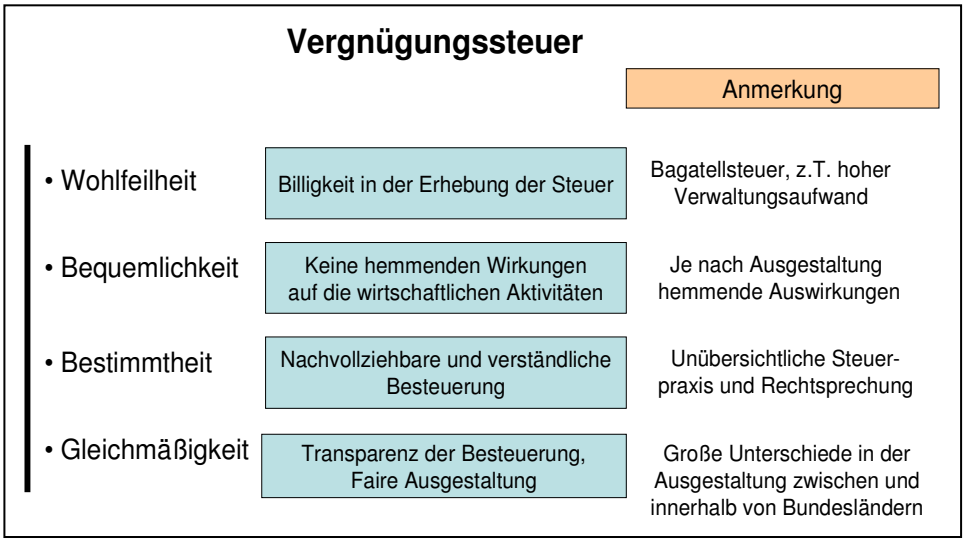


Abbildung 2.7: Grundsätze der Besteuerung und Vergnügungssteuer

[130] Eine Steuer ist wettbewerbsneutral, wenn sie jede im Einkommen vorhandene oder in Kaufkraft vermutete Leistungsfähigkeit gleich belastet; vgl. Isensee, J., Kirchhoff, P. (2007): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen; 3. Auflage, Heidelberg u.a., S. 1063.

[131] So auch Körner, J. (1994): Belastung von Unterhaltungsautomaten mit Vergnügungssteuer, ifo-Studien zur Finanzpolitik, Nr. 55, München.

[132] Beispielhaft: http://www.focus.de/finanzen/steuern/tid-6754/kuriose-steuern_aid_65370.html; http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/kuriose-abgaben-von-damals-bis-heute-steuern-die-zum-himmel-stinken-1.954896-2; http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/jagd-sex-solarien-deutschlands-absurdeste-steuern;2664433.

3 Empirische Evidenz

Die FfH Institut für Markt- und Wirtschaftsforschung GmbH, Berlin, hat im Auftrag der Spitzenverbände der Unterhaltungsautomatenwirtschaft, VDAI, DAGV, BA und FORUM, während der Internationalen Fachmesse Waren- und Dienstleistungsautomaten (IMA) in den Jahren 2009 und 2010 auf dem Verbände-Gemeinschaftsstand eine Besucher-Befragung durchgeführt. Im Jahr 2009 forderten fast 96% (bei 122 gültigen Erhebungsbögen)[133] und im Jahr 2010 rund 90% (bei 105 gültigen Erhebungsbögen)[134] der Besucher eine Begrenzung der Vergnügungssteuer mit Blick auf die offene Frage:

Was ist Ihrer Meinung nach zur Sicherung Ihres Unternehmens für die Schaffung neuer Arbeitsplätze und die Steigerung Ihrer Investitionsbereitschaft erforderlich?

Ein solches Ergebnis mag aufgrund des Kreises der Befragten nicht überraschend erscheinen, es zeigt jedoch, dass das Thema Vergnügungssteuer offensichtlich von wirtschaftlicher Bedeutung ist. Dieses Ergebnis soll mit anderen, veröffentlichten Daten abgeglichen werden.

Folgende Fragen gilt es zu beantworten (Abb. 3.1):

- Wie hat sich das Vergnügungssteueraufkommen insgesamt und in den Bundesländern entwickelt? (Kapitel 3.1).
- Wie ist die Vergnügungssteuer in Bundesländern und Kommunen ausgestaltet? (Kapitel 3.2)
- Wie ist die fiskalische Ergiebigkeit der Vergnügungssteuer in ausgewählten Kommunen ökonomisch zu beurteilen? (Kapitel 3.3)
- Haben höhere Vergnügungssteuersätze (gemessen am Aufkommen) auch eine geringere „Menge“ (gemessen an Konzessionen, Geräte in Spielhallen, Geräte in Gaststätten) zur Folge und können daher die damit verfolgten Lenkungszwecke realisiert werden? (Kapitel 3.4)
- Gibt es im Vergleich zu Bayern, das die Vergnügungssteuern abgeschafft hat, in anderen Bundesländern signifikante Unterschiede z.B. in der Dichte von Spielstätten? Reichen gegebenenfalls andere als steuerliche Maßnahmen aus (z.B. Bau-, Ordnungsrecht), um die ordnungspolitisch gewünschten Lenkungseffekte bezogen auf Spielstätten zu erreichen? (Kapitel 3.5)

[133] FfH Institut für Markt- und Wirtschaftsforschung (2009): IMA-Trend-Befragung Düsseldorf.
[134] FfH Institut für Markt- und Wirtschaftsforschung (2010): IMA-Trend-Befragung Düsseldorf.

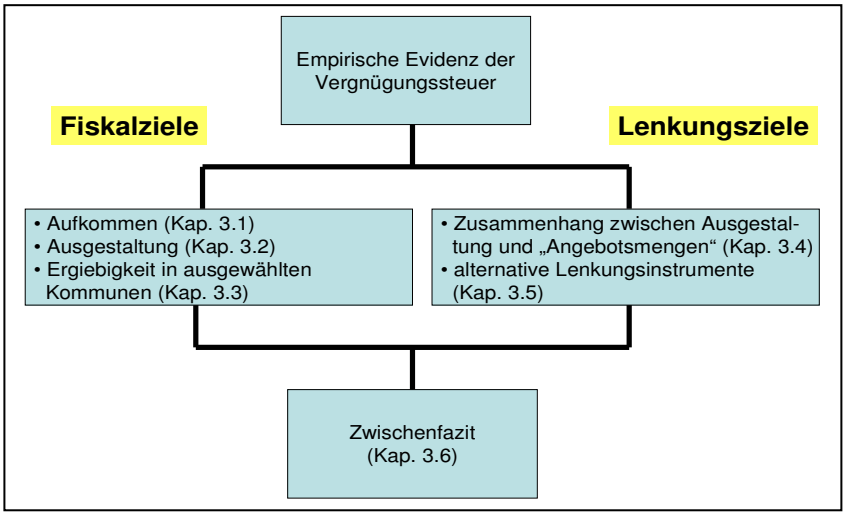


Abbildung 3.1: Forschungsleitende Fragestellungen in Kapitel 3

3.1 Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens

Die Angaben des Statistischen Bundesamtes beziehen sich auf das gesamte Vergnügungssteueraufkommen. Eine genaue statistische Erfassung des auf Geldspielgeräte entfallenden Anteils liegt nicht vor.[135] Nach Einschätzung der Daten macht dieser jedoch den überwiegenden Anteil (bis zu 90%) des Vergnügungssteueraufkommens aus.

Die Analyse der jährlichen Gesamteinnahmen der Kommunen zeigt zunächst einen starken Anstieg zu Beginn der 90er Jahre. In den Jahren 1996 – 2004 ist eine Art Plateaueffekt zu beobachten. In dieser Zeit belief sich das Vergnügungssteueraufkommen – mit kleineren Schwankungen – auf rund 250 Mio. € (Abb. 3.2). In den Jahren 2005 und 2006 ging das Aufkommen deutlich zurück. Der Tiefpunkt lag bei 201 Mio. € im Jahr 2006. Dieser Rückgang dürfte im vor allem in der Substitution von GGSG durch Fun Games begründet liegen. Diese unterlagen im Vergleich zu GGSG als reine Unterhaltungsspielgeräte geringeren Vergnügungssteuern. Im Jahr 2007 stiegen die Einnahmen aus der Vergnügungssteuer auf 208 Mio. € (+ 3,4%) wieder leicht an.

Der Anstieg setzte sich 2008 fort und erreichte 258 Mio. € (+ 25,8%). Damit erreichte das Aufkommen aus der Vergnügungssteuer im Jahr 2008 bereits wieder den Höchststand des Jahres 2000 (258,5 Mio. €). In den folgenden beiden Jahren setzte sich das Wachstum rasant fort. Im Jahr 2009 waren es bereits 300 Mio. € (+ 16,38%) und im Jahr 2010 insgesamt rund 376 Mio. € (+ 25,09%).

[135] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).

Ursächlich dafür sind im Wesentlichen die Erhöhung der Zahl an aufgestellten GGSG in Gaststätten und Spielhallen in Verbindung mit der zunehmender Attraktivität der GGSG. Konsequenz war eine Verbesserung der Kasseneinnahmen. Dieser Aspekt wirkt durch die Umsetzung der Gerichtsurteile zur notwendigen Änderung der Vergnügungssteuersatzungen in Richtung der Brutto- und Nettokasse bzw. in Einzelfällen des Spielumsatzes belastungserhöhend.

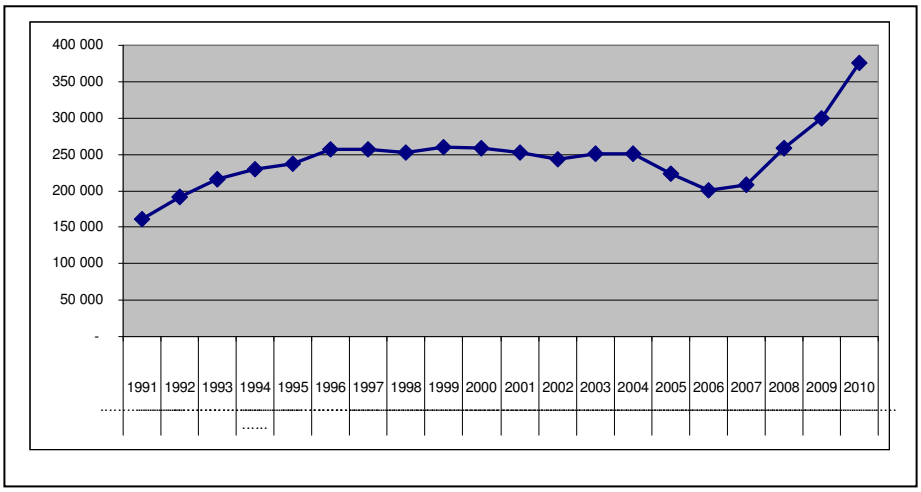


Abbildung 3.2: Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Deutschland 1991 – 2010 in Mio. €[136]

Entwicklung in den Bundesländern

Die Analyse der einzelnen Bundesländer zeigt ein differenziertes Bild hinsichtlich des Wachstumstrends der Einnahmen aus der Vergnügungssteuer. 2007 stieg das Vergnügungssteueraufkommen erstmals bundesweit um 3,43%. 15 Bundesländer (Ausnahme: Thüringen) erzielten im Jahre 2008 erhöhte Einnahmen aus der Vergnügungssteuer. In Schleswig-Holstein und Hamburg stiegen die Einnahmen sogar um über 50%. Auch im Jahr 2009 setzte sich diese Entwicklung im Trend fort. Von den 15 Bundesländern mit steigender Tendenz (Ausnahme: Sachsen) lagen Hamburg (+ 52,44%), Berlin (+ 35,25%) und Baden-Württemberg (+ 22,14%) an der Spitze. Im Jahr 2010 verzeichneten alle Bundesländer eine Einnahmesteigerung.

Besonders drastisch wird die Entwicklung der Vergnügungssteuer am Beispiel Hamburgs. Hier lagen die Einnahmen im Jahr 2006 bei 7,36 Mio. €. Im Jahr 2010 konnte der Stadtstaat Einnahmen aus der Vergnügungssteuer in Höhe von 30,35 Mio. € verzeichnen. Dies entspricht einer Steigerung in diesem Zeitraum von rund 312% bzw. einer jährlichen durchschnittlichen Rate von gut 42%.[137]

[136] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).
[137] $(30{,}35/7{,}36)^{1/4} - 1 = 0{,}425$.

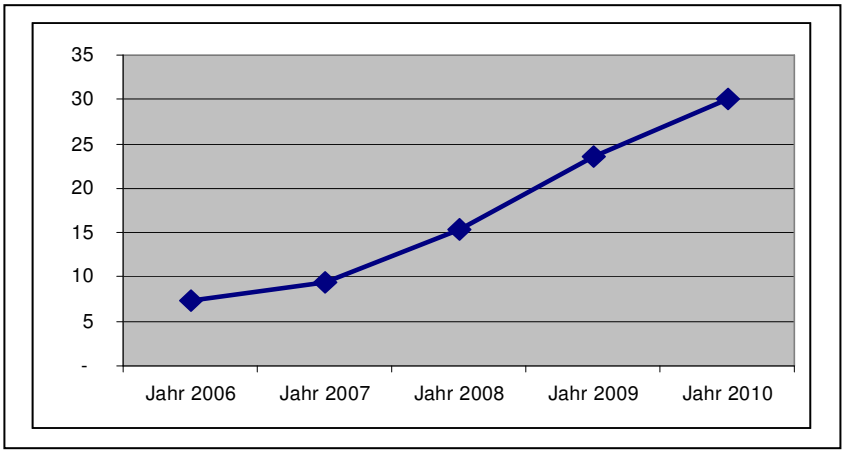


Abbildung 3.3: Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Hamburg 2006 – 2010 in Mio. €[138]

Den mit Abstand größten Anstieg im Jahr 2010 in absoluten Zahlen hat Baden-Württemberg mit 21,3 Mio. € zu verzeichnen (von 53,4 auf 74,7 Mio. €). Im Jahr 2006 lagen die Einnahmen noch bei 39,4 Mio. €. Dies ist bis zum Jahr 2010 eine Steigerung um 90% (Abb. 3.4).

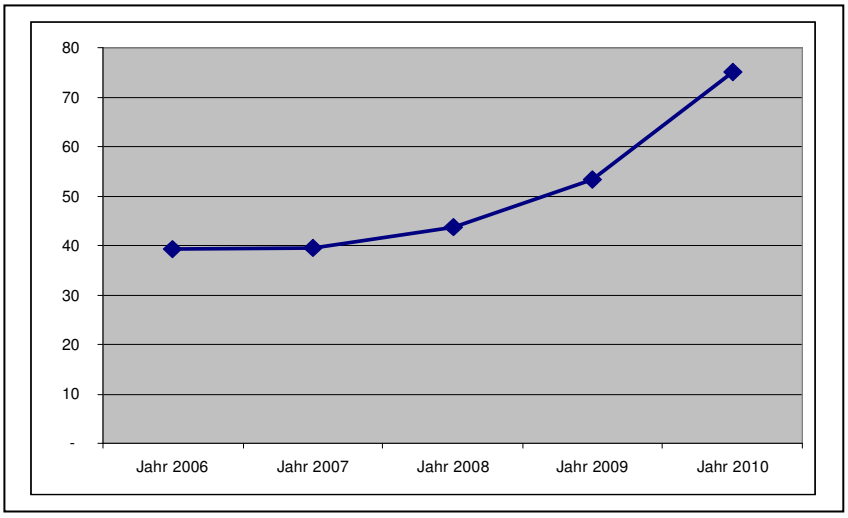


Abbildung 3.4: Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Baden-Württemberg 2006 – 2010 in Mio. €[139]

Nordrhein-Westfalen verzeichnete im Jahr 2010 ein absolutes Wachstum von 18,7 Mio. € (von 103,5 Mio. € auf 122,2 Mio. €). Dies entspricht einer Steigerung in den Jahren 2006 – 2010 von rund 110% (von 58,5 Mio. € auf 122,2 Mio. €, Abb. 3.5).

[138] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).
[139] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).

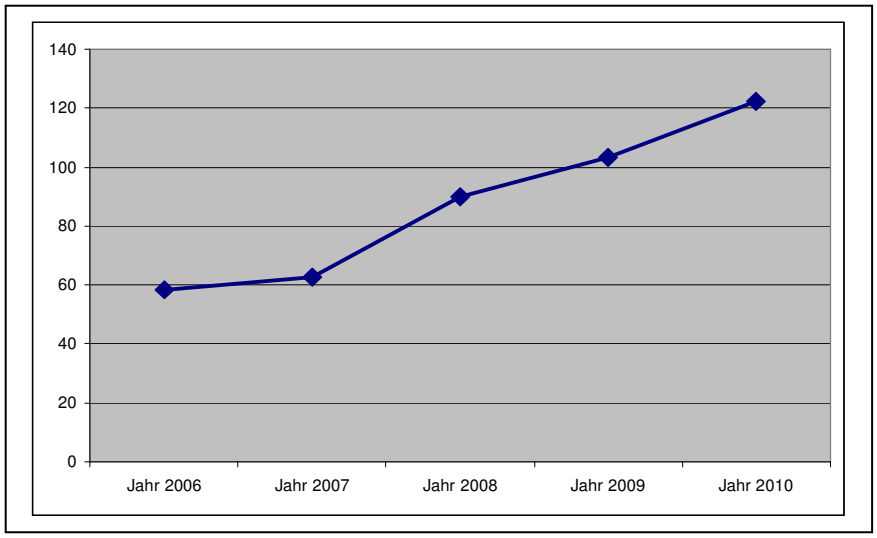


Abbildung 3.5: Entwicklung des Vergnügungssteueraufkommens in Nordrhein-Westfalen 2006 – 2010 in Mio. €[140]

In absoluten Zuwächsen für das Jahr 2010 folgen Niedersachsen mit 7,6 Mio. € (von 36,1 Mio. € auf 43,7 Mio. €), Hamburg mit 6,8 Mio. € (von 23,5 Mio. € auf 30,3 Mio. €) und Hessen mit 5,6 Mio. € (von 17,9 Mio. € auf 23,9 Mio. €).

In prozentualer Betrachtung lag Baden-Württemberg mit 39,9% im Jahr 2010 ebenso wie in absoluter Betrachtung an erster Stelle. Es folgen Berlin (+ 39,3%), Schleswig-Holstein (+ 35,9%), Bremen (+33,1%) und Hessen (+ 30,95).

Angesichts dieser Entwicklungen in den Bundesländern kann mit Blick auf die daraus resultierenden Belastungswirkungen nicht mehr von einer „Bagatellsteuer“ gesprochen werden. Diese Aussage gilt nur bezogen auf den Anteil der Vergnügungssteuer am gesamten Steueraufkommen in Deutschland.

3.2 Ausgestaltung der Vergnügungssteuer in Bundesländern und Kommunen

Die Erhebung einer kommunalen Steuer auf Geldspielgeräte im Sinne der GewO[141] ist gegenwärtig in allen Bundesländern außer Bayern möglich. In Bayern stellt die Abschaffung der Bagatellsteuern einen „Beitrag zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sowie einen Schritt zur allgemein notwendig erachteten Steuervereinfachung dar.“[142]

[140] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).
[141] Geld-Gewinn-Spielgeräte in Spielhallen und Gastronomie.
[142] Beschluß der bayerischen Staatsregierung vom 09.10.1979.

Die Stadtstaaten Berlin, Hamburg und Bremen haben die Erhebung der Vergnügungssteuer und deren Modalitäten detailliert durch Gesetz geregelt, da sie selber Gemeinde bzw. Gemeindeverband sind.[143]

Nach den Kommunalabgabengesetzen vieler Flächenländer können die Kommunen die Abgabe als örtliche Aufwandsteuer durch den Erlass einer Satzung einführen. Es gibt zurzeit noch Landesgesetze für Vergnügungssteuern im Saarland und in Rheinland Pfalz (ab dem 01.07.2011 haben die Kommunen in Rheinland-Pfalz vollständiges Satzungsrecht). Eine Verpflichtung zur Erhebung der Steuer besteht in keinem Bundesland, es sei denn, eine Kommune muss im Fall eines Nothaushalts alle Steuermöglichkeiten ausschöpfen.

Eine speziell auf Geldspielgeräte beschränkte Steuer existiert nicht. Soweit die Steuer auf das Spiel an Geldspielgeräten erwähnt wird, wird sie zur Vergnügungssteuer gezählt. In einigen Bundesländern wird die Vergnügungssteuer im Verhältnis zu anderen gemeindlichen Steuern privilegiert.

So dürfen z.B. nach den Regelungen in Nordrhein-Westfalen (§ 3 Abs. 2 KAG NRW), Niedersachsen (§ 3 Abs. 4 KAG NI) und Brandenburg (§ 3 Abs. 2 KAG BB) Steuern nur erhoben werden, soweit die Deckung der Ausgaben durch andere Einnahmen nicht in Betracht kommt. Von diesen Vorbehalten ist die Vergnügungssteuer ausgenommen.[144]

Die Ausgestaltung der Vergnügungssteuer zwischen den Kommunen ist sehr unterschiedlich.[145] Beispielhaft sei auf Großstädte ab 500.000 Einwohner verwiesen (Tab. 3.1).[146]

---

[143] Eine Übersicht zu den landesspezifischen Vergnügungssteuerregelungen findet sich unter: http://www.saarheim.de/Gesetze%20Laender/vgnstg_laender.htm.
[144] Dies gilt auch für die Hundesteuer.
[145] Vgl. dazu die Daten in Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 615 – 617.
[146] In München und Nürnberg wird keine Vergnügungssteuer erhoben, weil die Ermächtigung fehlt.

Stadt	Besteuerung auf					
	Stückzahl in €		**Kasseninhalt in %**		**Einsatz/Umsatz in %**	
	SH	Gastro	SH	Gastro	SH	Gastro
Berlin[147]			20	20		
Bremen			10	10		
Dortmund			5,5	5,5		
Dresden			12	12		
Düsseldorf			9	5		
Essen			12	10		
Frankfurt/Main	200	80				
Hamburg					5	5
Hannover			12	12		
Köln			13,08	13,08		
Leipzig					7,5	7,5
Stuttgart[148]	142	59	18	18		
SH = Spielhalle; Gastro = Gastronomie						

Tabelle 3.1: Ausgestaltung der Vergnügungssteuer in Großstädten ab 500.000 Einwohner (Stand: 1.1.2010)[149]

In den Bundesländern gibt es große Diskrepanzen in der Erhebung der Vergnügungssteuer auf GGSG. Beispielhaft sei auf Baden-Württemberg verwiesen (Tab. 3.2).

Kommune	Besteuerung auf	
	Stückzahl in €	
	SH	Gastro
Donaueschingen, B-W	450	120
Korntal-Münchingen	330	132
Rielasingen/Wroblingen, B-W	330	120
Engen, B-W	330	110
Bieberach an der Riß, B-W	315	105
Ostfildern, B-W	306	102
Nürtingen, B-W	300	100
…		
Andere Kommunen	Ohne Steuer	Ohne Steuer

Tabelle 3.2: Besteuerung nach Stückzahl in ausgewählten Kommunen Baden-Württembergs (Stand 1.1.2010)[150]

[147] Im Dezember 2010 wurde vom Berliner Senat zum 1.1.2011 eine Erhöhung von 11% auf 20% der Bruttokasse beschlossen; http://www.awi-info.de/index.php/site/news/330.

[148] Bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit beträgt der Steuersatz 18% der Nettokasse, mindestens jedoch obenstehende Beträge.

[149] Zusammengestellt auf Basis von Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 591 ff.

[150] Zusammengestellt auf Basis von Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 591 ff.

Ähnlich große Diskrepanzen finden sich bezogen auf die Besteuerung auf den Kasseninhalt (Tab. 3.3).

Kommune	**Besteuerung auf**	
	Kasseninhalt in %	
	SH	Gastro
Mengen, B-W	25	12
Ditzingen, B-W	20	20
Limbach, Oberfrohna, S	20	20
Ochtrup, NRW	20	20
Tecklenburg, NRW	20	12
Ahaus, NRW	20	10
Backnang, B-W	18	18
Donaueschingen, B-W	18	18
Chemnitz, S	18	18
Stuttgart, B-W	18	18
Oelsnitz, Erzgeb., S	18	18
Halle/Westfalen, NRW	18	13
Barntrup, NRW	17	17
Arnsberg, NRW	16	12
Mühlheim an der Ruhr, NRW	15	15
…		
Andere Kommunen	Ohne Steuer	Ohne Steuer

Tabelle 3.3: Besteuerung nach Kasseninhalt in ausgewählten Kommunen Deutschlands (Stand 1.1.2010)[151]

3.3 Fiskalische Ergiebigkeit der Vergnügungssteuer in ausgewählten Kommunen

Statistische Angaben zur Entwicklung bzw. zum Stand des Aufkommens aus der Vergnügungssteuer beziehen sich in der Regel auf das gesamte Vergnügungssteueraufkommen. Eine genaue Erfassung und getrennte Betrachtung des auf Geldspielgeräte entfallenden Anteils liegt nicht vor. Insofern differieren teilweise auch die Zahlen, die sich in Veröffentlichungen und/oder im Zusammenhang mit Internet-Recherchen ergeben. Nach Einschätzung der Daten macht dieser auf Geldspielgeräte entfallende Anteil in der Mehrzahl der Kommunen jedoch den ganz überwiegenden Anteil des Vergnügungssteueraufkommens aus.

Wesentliche Ergebnisse der empirischen Recherchen sind:

[151] Zusammengestellt auf Basis von Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 591 ff.

1. Fiskalische Ergiebigkeit der Vergnügungssteuer (Pro-Kopf)

Zum Teil ist das Aufkommen der Vergnügungssteuer in den letzten Jahren prozentual deutlich gestiegen. Beispielhaft sei zunächst auf die Entwicklung in den Stadtstaaten von 2009 auf 2010 verwiesen (Tab. 3.4).[152] Sinnvoll erscheint ein Ausweis des Pro-Kopf-Aufkommens. Dieses lag im Jahr 2010 in Berlin bei rund 5 €, in Hamburg bei 17,12 € und in Bremen bei 10,43 €. Dies sind Steigerungsraten zwischen 29 – 39% in einem Jahr.

	Berlin	**Hamburg**	**Bremen**
2009 (in Mio. €)	12.353	23.510	4.294
2010 (in Mio. €)	17.213	30.364	5.717
Anstieg (gerundet)	+ 39%	+ 29%	+ 33%
Einwohner 2010 (in Mio.)	3.443	1.774	0,548
Pro-Kopf-Aufkommen in €	5,00	17,12	10,43

Tabelle 3.4: Entwicklung des Pro-Kopf-Vergnügungssteueraufkommens in den Stadtstaaten Berlin, Hamburg und Bremen (2009 – 2010)

Auch in anderen Großstädten[153] ist das Bild bezogen auf das Pro-Kopf-Aufkommen ähnlich.

Die nordrhein-westfälischen Kommunen haben im Jahr 2010 rund 104 Mio. € an Vergnügungssteuern eingenommen. Das waren 14,8% mehr als im Vorjahr. Mit Abstand die höchsten Einnahmen erzielte Köln mit 11,3 Mio. €, gefolgt von Essen (5,5), Duisburg (5,1) und Bochum (4,1).[154] Dies sind Pro-Kopf gerechnet:

- Köln (0,98 Mio. Einwohner): 11,53 €
- Essen (0,576 Mio. Einwohner): 9,55 €
- Duisburg (0,492 Mio. Einwohner): 10,37 €

Bezogen auf die Bevölkerungszahl wurden mit der Vergnügungssteuer in Legden im Kreis Borken mit 39 € pro Kopf die höchsten Einnahmen in 2009 erzielt. Es folgten Oberhausen (13,70 €) und Gelsenkirchen (13 €).

Die Einnahmen aus der Vergnügungssteuer in Frankfurt am Main beliefen sich im Jahr 2009 auf 3,31 Mio. €, in Wiesbaden auf 1,42 Mio. €.[155] Dies sind Pro-Kopf in Frankfurt am Main (672.000 Einwohner) 4,94 € und in Wiesbaden (287.000 Einwohner) 4,95 €.

---

[152] Vgl. dazu Fachserie 14, Reihe 4 "Steuerhaushalt" des Statistischen Bundesamtes: http://www.destatis.de/publikationen (Schnellsuche: Steuerhaushalt).
[153] Großstädte sind nach einer Begriffsbestimmung der Internationalen Statistikkonferenz von 1887 alle Städte mit mehr als 100.000 Einwohnern.
[154] http://www.az-web.de/news/topnews-detail-az/1502137?_g=Kommunen-langen-bei-Vergnuegungssteuer-kraeftig-zu.
[155] http://www.fr-online.de/frankfurt/ueberall-wildwuchs/-/1472798/4579888/-/index.html.

Auch die Stadt Hannover dürfte in ähnlichen Größenordnungen liegen. Bei geschätzt 2,2 Mio. € Einnahmen[156] und 521.000 Einwohnern betrug der Pro-Kopf Wert im Jahr 2008 etwa 4,22 €.

In Stuttgart betrugen die Einnahmen aus der Vergnügungssteuer im Jahr 2009 rund 3,1 Mio. €.[157] Dies sind Pro-Kopf (602.000 Einwohner) 5,15 €. In Leipzig sollen die Einnahmen aus der Vergnügungssteuer im Jahr 2009 eine Größenordnung von rund 1,7 Mio. € erreicht haben.[158] Dies entspricht einem Pro-Kopf Wert von 3,28 € (bei rund 519.000 Einwohnern).

In Düsseldorf wurden nach Angaben des Steueramtes im Jahr 2008 rund 2,1 Mio. € aus der Erhebung der Vergnügungssteuer erzielt.[159]Dies sind Pro-Kopf ca. 3,59 € (585.000 Einwohner). In Freiburg betrug das Aufkommen im Jahr 2009 etwa 800.000 €.[160] Dies sind bei rund 222.000 Einwohnern 3,60 € Pro-Kopf.

Auch die Stadt Münster liegt in einer vergleichbaren Größenordnung. Im Jahr 2009 betrug das Aufkommen rund 1,3 Mio. €.[161] Dies entspricht bei 270.000 Einwohnern einem Wert von 4,81 € pro Kopf. In Dortmund wurden im Jahr 2008 rund 2 Mio. € aus der Vergnügungssteuer erzielt.[162] Dies sind bei rd. 585.000 Einwohnern 3,42 € pro Kopf. In Wuppertal dürfte das Aufkommen aus der Vergnügungssteuer im Jahr 2008 etwa 2,3 Mio. € betragen haben.[163] Dies sind bei rund 351.000 Einwohnern etwa 6,55 € pro Kopf.

Fazit

Die Höhe der Vergnügungssteuer je Einwohner in Kommunen, in denen die Steuer erhoben wird, ist unterschiedlich. Die Mehrzahl der größeren Städte erzielt Einnahmen zwischen **5 – 10 € je Einwohner** (Abb. 3.6). Zum Teil werden auch deutlich geringere Ergebnisse erzielt (z.B. Mainz mit 1,78 € je Einwohner).

---

[156] http://www.neuepresse.de/layout/set/gallery/Hannover/Uebersicht/Gluecksspiel-verlagert-sich-in-Spielhallen.
[157] http://www.domino1.stuttgart.de/web/ksd/ksdred-system.nsf/AlleDok/9BF0754E8C681070C1257663004D12DF/$File/Vorlage9332009.pdf?OpenElement; http://www.esslinger-zeitung.de/lokal/stuttgart/stuttgart/Artikel496661.cfm.
[158] http://www.leipzig.de/imperia/md/content/20_stadtkaemmerei/hhp_2009_band_1.pdf.
[159] http://www.landesfachstelle-gluecksspielsucht-nrw.de/aktuelles.php?nid=119&cmd=newsdetail.
[160] http://www.badische-zeitung.de/freiburg/pech-fuer-die-gluecksspielbranche--31009101.html.
[161] http://www.stadt-muenster.de/ratsinfo/00001/pdf/00293284.pdf.
[162] http://www.morgenpost.de/printarchiv/berlin/article1161626/Elf_Prozent_Steuern_auf_Spielautomaten.html.
[163] http://www.wz-krefeld.de/?redid=128667.

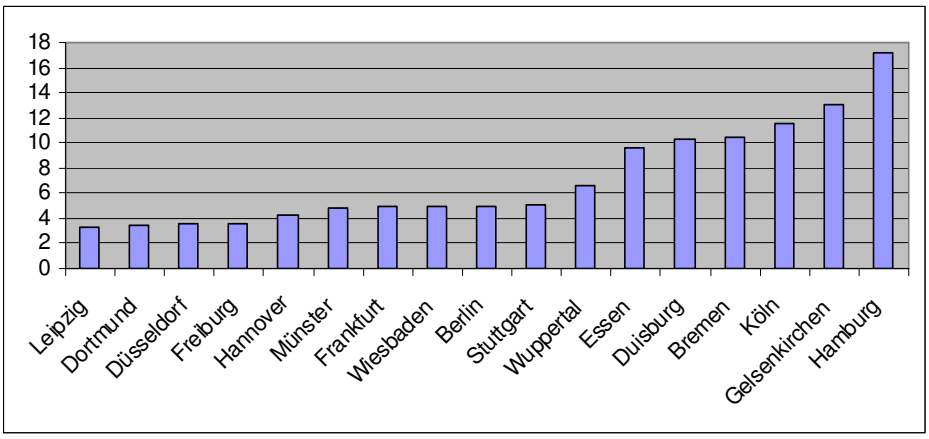


Abbildung 3.6: Pro-Kopf-Aufkommen aus der Vergnügungssteuer in ausgewählten deutschen Großstädten in € in 2009/2010[164]

2. Vergnügungssteuer soll vorhandene Finanzlücken schließen

Zum Teil entsteht der Eindruck, dass die Erhöhung der Vergnügungssteuer zur Schließung von Finanzlücken dienen könnte.

„Die Stadt Stuttgart will vorerst keine Waffenbesitzsteuer einführen. Zwar hält man weiterhin an der prinzipiellen Zulässigkeit einer solchen Steuer fest, jedoch wurde festgestellt, dass der Kosten-Nutzen-Faktor für die Stadt nicht rentabel wäre.“[165]

Die durch den Entfall der Waffenbesitzsteuer sowie unter Berücksichtigung der vom Gemeinderat abgelehnten Maßnahmen und aktueller Entwicklungen entstehende Finanzierungslücke von 1,5 Mio. € 2010 und 2,75 Mio. € 2011 kann durch Mehreinnahmen bei der Vergnügungssteuer von jährlich 3,5 Mio. € ausgeglichen werden.[166]

Weitere Beispiele:

Der Bremer Senat hat zu Beginn des Jahres 2011 die Vergnügungssteuer von 10% auf 20% erhöht. Finanzsenatorin Karoline Linnert (Grüne) rechnet mit Mehreinnahmen von 2,5 Mio. €, die dem Landeshaushalt zu Gute kommen sollen.[167] Auch die in Berlin vorgenommene Erhöhung von 11% auf 20% verfolgt fiskalische Ziele. Erwartet werden Einnahmen bis zu 25 Mio. €.[168]

---

[164] Für die NRW-Städte sind Angaben für das Jahr 2010 enthalten.
[165] http://www.swp.de/goeppingen/lokales/stuttgart_und_region/art5592,632761.
[166] http://www.stuttgart.de/item/show/15604/1/3/407908.
[167] http://www.radiobremen.de/politik/nachrichten/politik-vergnuegungssteuer100.html.
[168] http://www.taz.de/1/berlin/artikel/1/nussbaum-leert-spielautomaten/.

"Wir wollen eine Lenkung erzielen, aber natürlich verfolgen wir auch einen fiskalischen Zweck", sagt Dieter Singler. Der Leiter der Steuerabteilung in der Stadtkämmerei Lahr gibt zu, dass die Stadt auf die 460.000 € Einnahmen aus der Vergnügungssteuer im vergangenen Jahr ungern verzichten möchte*: "Ja natürlich lohnt es sich".*[169]

Der Gemeinderat der Stadt Freiburg beschloss in 2010, die Vergnügungssteuer neu zu regeln und auf 15% der Nettokasse anzuheben. Zuvor erbrachten die Geldspielgeräte der Stadt jährlich rund 800.000 € an Steuern. Durch die Umstellung von einer pauschalen auf die prozentuale Besteuerung steigen die Einnahmen auf rund 1,5 Mio. € pro Jahr. „*Damit ist die Steuerlast für die Aufsteller jetzt fast doppelt so hoch wie vorher*", so Michael Mühleck, Vorsitzender des Automaten-Verbands Baden-Württemberg.[170]

Ähnlich auch die Stadt Wiesbaden, die *einen Anstieg von 13 auf 20% beschlossen hat. „Neueröffnungen sollen weniger lukrativ werden. Angenehmer Nebeneffekt dieses „Lenkungsinstruments“: Eine Million Euro Mehreinnahmen für die Stadt. In diesem Jahr wird die Stadt rund 1,6 Millionen Euro „Vergnügungssteuer“ kassieren; wenn im kommenden Jahr die neue Satzung wie geplant in Kraft tritt, könnten es 2,6 Millionen Euro sein.“*[171]

Die Vergnügungssteuer ist nach Ansicht von Hagens Kämmerer Christoph Gerbersmann „*eine der wenigen Steuern, die noch Spaß macht*". Trotz Konjunkturkrise habe man in 2009 mehr eingenommen als gedacht: Statt der geplanten 1,6 Mio. € sogar etwas über 2 Mio. €.[172]

3. „Optimierung“ der Vergnügungssteuer orientiert sich an benachbarten Kommunen

Die durch die Rechtsnatur der Vergnügungssteuer auf GGSG als örtliche Aufwandsteuer vorgegebene Anknüpfung an den konkreten Vergnügungsaufwand kann dazu führen, dass „typenbedingte" Unterschiede z.B. in den Aufstellarten „Spielhalle und Gastronomie“ durch unterschiedlich hohen Steuersätzen Rechnung getragen wird. Auch örtliche Unterschiede können sich in unterschiedlichen Steuersätzen niederschlagen.

---

[169] http://www.badische-zeitung.de/suedwest-1/staedte-wollen-nicht-zu-hoch-pokern--26209079.html.
[170] http://www.gamesundbusiness.de/index.php?id=329&tx_ttnews%5Btt_news%5D=891&cHash=64ec367110&print=1&type=98&no_cache=1.
[171] http://www.fr-online.de/rhein-main/wiesbaden/automatensteuer-soll-steigen/-/1472860/4784230/-/index.html.
[172] http://www.derwesten.de/wr/westfalen/Klagewelle-in-NRW-gegen-Vergnuegungssteuer-id2347032.html.

Örtliche Aufwandsteuern sollen einen besonderen Aufwand des Steuerpflichtigen besteuern, also einen Aufwand, der über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgeht und deshalb die Verwendung von Einkommen und Vermögen erfasst.[173] Ausschlaggebendes Merkmal für eine Aufwandsteuer ist der Konsum des Steuerpflichtigen in Form eines äußerlich erkennbaren Zustands, für den finanzielle Mittel verwendet werden.[174]

Aufwandsteuern knüpfen an die örtlichen Gegebenheiten an, d.h. es sind Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis. Dieses Merkmal der Örtlichkeit, die örtliche Radizierbarkeit[175], ist eine Voraussetzung nach Art. 105 Abs. 2 a GG. Nach herrschender Meinung setzt das Vorliegen der örtlichen Radizierbarkeit zwei Umstände voraus, die kumulativ gegeben sein müssen: Erstens muss die Steuer in ihrer Entstehung an lokale Gegebenheiten und an Vorgänge im Gebiet der die Steuer erhebenden Gemeinde anknüpfen. Zweitens muss die Steuer in ihren unmittelbaren Wirkungen im Wesentlichen auf das Gemeindegebiet begrenzt sein.

Darüber hinaus dienen bewegliche Steuern wie die Vergnügungssteuer auch dem interkommunalen Standortwettbewerb. Der Wettbewerb zwischen den Kommunen ist jedoch nur solange gewährleistet, wie unterschiedlich hohe Steuersätze auch unterschiedliche Leistungsniveaus der einzelnen Gemeinden dokumentieren.[176] Auch dieser Sachverhalt bleibt im Einzelfall zu klären.

Internet-Recherchen zeigen, dass sich einzelne Städte in der Ausgestaltung der Steuern an anderen, häufig benachbarten Städten orientieren.

So richtet z.B. die Stadt Heilbronn ihren Blick auf die Städte Karlsruhe, Mannheim, Pforzheim, Heidelberg und Ulm. Der vorgeschlagene Steuersatz in Heilbronn orientiert sich am Durchschnittsteuersatz der vorgenannten Städte.[177]

---

[173] Dabei ist jedoch nicht nur der Luxusaufwand steuerbar, sondern eine über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgehende Verwendung von Einkommen und Vermögen.
[174] http://www.mi.niedersachsen.de/live/live.php?navigation_id=14797&article_id=90742&_psmand=33.
[175] Örtliche Radizierbarkeit fordert, dass die zur Deckung der örtlichen Ausgaben notwendigen Steuereinnahmen möglichst auch aus dem örtlichen Steueraufkommen geschöpft werden.
[176] http://www.bertelsmann-stiftung.de/cps/rde/xbcr/SID-58263D93-673106C6/bst/E_Anforderungen_an_kommunale_Steuern.pdf.
[177] https://gemeinderat.stadt-heilbronn.de/Drucksachen/2009/Gemeinderat/1512_2009/_files/Drucks.%20363,363a.pdf.

Angesichts der angespannten Finanzlage der Stadt Heilbronn erscheint sowohl die Anhebung der bestehenden Steuersätze für Spielgeräte auf das Niveau der Durchschnittssätze der baden-württembergischen Stadtkreise … gerechtfertigt und vertretbar.[178]

Auch die Ruhrgebietsstädte Oberhausen, Mühlheim, Gelsenkirchen, Duisburg und Essen praktizieren weitgehend ähnliche Besteuerungsvergleiche benachbarter Kommunen.[179]

Die Stadt Münster hat die Verwaltung beauftragt, dem Ausschuss für Finanzen, Beteiligungen und Liegenschaften belastbare Informationen über eine mögliche Erhöhung der Vergnügungssteuer für Spielautomaten zur Verfügung zu stellen:[180]

a) *„Dabei soll dargestellt werden, welche Mehreinnahmen bei einer Steigerung der „Apparatesteuer“ für Geldspielgeräte (derzeit 12 % vom Einspielergebnis) in Prozentpunkt-Schritten zu erwarten sind. Gleiches ist für die Steigerung der „Apparatesteuer“ für Unterhaltungsgeräte (derzeit 40 Euro je Gerät/Monat bzw. 24,25 Euro je Gerät/Monat) bei Steigerungen in Euro-Schritten zu ermitteln.*

b) *Darüber hinaus soll die Verwaltung darstellen, ab wann ihrer Ansicht nach eine nominelle Höchstgrenze erreicht ist, die wegen ihrer „erdrosselnden Wirkung“ nach höchstrichterlicher Rechtsprechung unzulässig ist.*

c) *Schließlich ist durch Abfrage vergleichbarer Städte in NRW zu ermitteln, welche Steuersätze den Durchschnitt der Belastung von Automatenaufstellern bilden.“*

„Eine Umfrage der Verwaltung ergab, dass Gronau mit dem bisherigen Zehn-Prozent-Hebesatz am unteren Ende in der Region rangiert. In Münster betrage der Hebesatz 12, in Bocholt 14, in Vreden und Coesfeld 15, in Emsdetten 19 und in Ahaus, Ochtrup, Steinfurt und Nordhorn 20 Prozent.“[181]

Die Erhöhung der Vergnügungssteuer in Stuttgart sollte der Stadt im Jahr 2010 Mehreinnahmen von etwa zwei Mio. € bescheren. Die Stadtkämmerei verweist in diesem Zusammenhang auf Beispiele in der Region (Ludwigsburg, Ditzingen, Esslingen).[182]

---

[178] https://gemeinderat.stadt-heilbronn.de/Drucksachen/2003/Gemeinderat/1612_2003/_files/Drucks--336.pdf.
[179] http://www.essen-kriegt-die-kurve.de/dito/web/%C3%9Cbersicht-Steuerarten-nach-Steuers%C3%A4tzen-im-St%C3%A4dtevergleich_2009.pdf?action=openattachment&id=38&attachmentid=34&rootid=14.
[180] http://www.stadt-muenster.de/ratsinfo/00001/pdf/00293284.pdf.
[181] http://www.dzonline.de/lokales/kreis_borken/gronau/1446885_Hoehere_Vergnuegungssteuer_fuer_Spielautomaten.html.
[182] http://www.stuttgarter-zeitung.de/stz/page/2360508_0_6706_-vergnuegungssteuer-in-stuttgart-gegenwind-fuer-automatenaufsteller.html.

In der Stadt Leonberg heißt es: *„ Die meisten Kommunen liegen mit ihrem Steuersatz im Rahmen von 10% bis 15%. ... Diese Sätze werden von der Rechtsprechung bisher anerkannt. … Wir schlagen deshalb vor, einen Steuersatz für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in Höhe von 15% des Einspielergebnisses anzusetzen.“*[183]

In Wuppertal wird „... *vorgeschlagen, einen einheitlichen Steuersatz für Apparate mit Gewinnmöglichkeit in Höhe von 12 v. H. festzulegen, der sich damit auch im Rahmen der Steuersätze anderer Großstädte bewegt.*“[184]

In Leverkusen „… *wird eine Erhöhung des Steuersatzes um 50% von bisher 10 v. H. auf nunmehr 15 v. H. als noch vertretbar angesehen. Mit dem Steuersatz von 15 v. H. liegt die Stadt Leverkusen dann mit an der Spitze aller Großstädte NRW.*“[185]

Die Stadt Quickborn schlägt einen Satz von 11% vor dem Hintergrund folgender Aufstellung vor:[186]

Barmstedt 12%	Neumünster 12%
Elmshorn 10%	Pinneberg 11%
Norderstedt 11%	Tornesch 12%
Wedel 10%	Halstenbek 12%
Uetersen 12%	Neumünster 12%

In einer Beschlussvorlage der Stadt Bad Salzuflen heißt es: „*Die nachstehend aufgelisteten Steuersätze aus anderen Städten und Gemeinden zeigen, dass sich ein Steuersatz von 12 % durchaus im Rahmen der Steuersätze anderer Kommunen bewegt und keine erdrosselnde Wirkung entfalten dürfte.*

1. *Stadt Detmold = 12 % Bruttokasse*
2. *Stadt Lemgo = 14 % Bruttokasse (in Gaststätten = 12 %)*
3. *Stadt Barntrup = 17 % Bruttokasse*
4. *Stadt Blomberg = 15 % Bruttokasse*
5. *Stadt Herford = 10 % Nettokasse (= Bruttokasse abzüglich 19 % Umsatzsteuer)*
6. *Stadt Bad Oeynhausen = 10 % Bruttokasse*
7. *Stadt Paderborn = 9,5 % Bruttokasse*
8. *Stadt Gütersloh = 10 % Bruttokasse*
9. *Stadt Soest = 15 % Bruttokasse*
10. *Stadt Essen = 12 % Bruttokasse*

[183] http://www.leonberg.de/media/custom/447_5157_1.PDF?loadDocument&ObjSvrID=447&ObjID=5157&ObjLa=1&Ext=PDF&_ts=1272965154.
[184] http://www.wuppertal.de/rathaus/onlinedienste/ris/www/pdf/00101239.pdf.
[185] http://ris.leverkusen.de/bi/vo0050.asp?__kvonr=879&voselect=110.
[186] http://www.quickborn.de/media/custom/16_2713_1.PDF.

Es wird deshalb vorgeschlagen, ab 01.07.2007 den Steuersatz für Apparate mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen und in Gaststätten von 10 % auf 12 % zu erhöhen. Dies würde bei unverändertem Gerätebestand zu Mehreinnahmen von ca. 40.000 € pro Jahr führen."[187]

Zusammenfassung:
Internet-Recherchen zeigen nicht ganz unbegründet die Gefahr eines kommunalen Aufschaukelungseffekts der Vergnügungssteuer (Abb. 3.7). Mit Blick auf die eher geringe fiskalische Ergiebigkeit verfolgen Kommunen zum Teil das Ziel der Schließung vorhandener Finanzlücken durch Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Lenkungseffekte treten dabei häufig in den Hintergrund. Orientierungspunkt der Anhebung der Besteuerungsgrundlagen sind häufig regional benachbarte Kommunen.

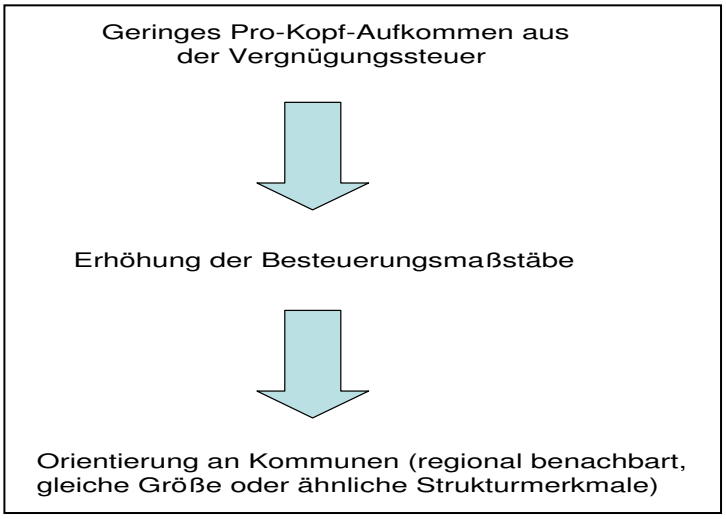


Abbildung 3.7: Kommunaler Aufschaukelungseffekt der Vergnügungssteuer

3.4 Lenkungseffekte der Vergnügungssteuer in ausgewählten Kommunen

Die Erhebung der Vergnügungssteuer soll nicht nur fiskalische, sondern auch Lenkungszwecke verfolgen. Ein grundsätzlicher Lenkungszweck kann darin bestehen, das Angebot der Geldspielgeräte zu begrenzen. Andere Lenkungszwecke – z.B. der „Schutz" vor konkurrierenden Glückspielangeboten – werden nachfolgend nicht berücksichtigt.

Es stellt sich die Frage, ob höhere Vergnügungssteuersätze oder ein höheres Aufkommen der Steuer ein geringeres Angebot zur Folgen haben (gemessen an Konzessionen, Geräten in Spielhallen, Geräten in Gaststätten).

[187] http://62.153.231.121/sdoffice/show.asp?doc=m2Ic.KawEdo6Uq4Qm0Md.Ig-GcwFSm2Vn.NiyJYsCXoASt3Si6IlyJYsCVpCWo2Mk4Kg.NYsDFF.

Marktwirtschaftliche Reaktionen auf Veränderungen der Steuersätze lassen sich mit Hilfe von Elastizitätskoeffizienten ermitteln.[188] Im Fall der Vergnügungssteuer kann z.B. die Elastizität des Bestandes von Geldspielgeräten in Reaktion auf Veränderungen des Vergnügungssteuersatzes gewählt werden.[189]

Vor dem Hintergrund der Unsicherheit bezüglich der durchschnittlichen Kasseninhalte oder gar des Umsatzes der Geldspielgeräte der neuen Generation wird in empirischen Untersuchungen auf die fiktive Schätzung der kommunalen Vergnügungssteuereinnahmen für die Jahre 2008 und 2010 verzichtet.

Empirische Untersuchungen stehen vor der Schwierigkeit, dass sich keine einheitlichen Vergnügungssteuersätze in den Kommunen finden lassen. Die Anknüpfungspunkte der Besteuerung sind unterschiedlich:

- Stückzahl in €,
- Kasseninhalt in %,
- Einsatz/Umsatz in %,
- Kombinationen der zuvor genannten Anknüpfungspunkte.[190]

Als Bezugspunkt der nachfolgenden Ausführungen dient vor diesem Hintergrund unabhängig von ihrer Ausgestaltung das Aufkommen aus der Vergnügungssteuer. A priori ist dabei nicht zu beurteilen, ob sich hinter einem steigenden Aufkommen Fiskalziele oder Lenkungsziele verbergen.

Bezogen auf die Kombination des Bestandes an Geldspielgeräten und des Steueraufkommens ist von folgenden vier Fallgruppen auszugehen (Tab. 3.5, Abb. 3.8):[191]

---

[188] Körner, J. (1994): Belastung von Unterhaltungsautomaten mit Vergnügungssteuer, ifo-Studien zur Finanzpolitik, Nr. 55, München. In der Studie von Körner wird die durchschnittliche Veränderung des Bestandes an Geldspielgeräten mit der Veränderung des durchschnittlichen Vergnügungssteuersatzes abgeglichen. In der Mehrzahl der untersuchten Fälle ergaben sich negative Reaktionen. Stieg die Steuerbelastung, dann verminderte sich auch der Bestand an Geldspielgeräten. Die Bestandssenkungen waren in der Regel geringer als die Steuererhöhungen.

[189] Körner, J. (1994): Besteuerung von Unterhaltungsautomaten: Die Gemeinden spielen kräftig mit, in: ifo-schnelldienst, Heft 36, S. 22 – 29.

[190] Vgl. dazu die Übersicht in Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 591 ff.

[191] Inhaltlich lassen sich die Fallgruppen 1/3 und 2/4 auch in einer Graphik abbilden.

Fallgruppen		Steueraufkommen	
		Steigt	Sinkt
Bestand an Geldspiel-geräten	Steigt	Fiskalziele erreicht, Lenkungsziele verfehlt (4)	Lenkungsziele verfehlt, Fiskalziele verfehlt (3)
	Sinkt	Lenkungsziele erreicht, Fiskalziele eher als Nebenziel (2)	Lenkungsziele erreicht, Fiskalziele nicht erreicht (1)

Tabelle 3.5: Fallgruppen von Lenkungs- und Fiskalzielen der Vergnügungssteuer

Die Fallgruppe steigender Bestände[192] und steigender Steueraufkommen spiegelt eher fiskalische Interessen wider. Wenn das Angebot an Geldspielgeräten steigt, dürften Lenkungsziele nicht im Vordergrund stehen (Fallgruppe 4).

Die Lenkungseffekte der Vergnügungssteuer können nur dann als erfüllt angesehen werden, wenn die Bestände der Geldspielgeräte sinken. Ursächlich ist z.B. eine Erhöhung der Steuer, die betriebswirtschaftliche Kennziffern verschlechtert oder sogar zur Aufgabe von Unternehmen zwingt (Fallgruppe 2). Ein steigendes Aufkommen tritt auch dann ein, wenn die Veränderungsraten des Bestandes negativ aber kleiner als die Veränderungsraten der Durchschnittsbelastung aus der Vergnügungssteuer sind.[193]

Nehmen die Bestände an Geldspielgeräten zu und geht das Steueraufkommen zurück, ist der Lenkungszweck verfehlt (Fallgruppe 3). Dies könnte gegebenenfalls sogar ein Indiz für eine gezielte Ausweitung des Bestandes durch eine anreizorientierte Senkung der Vergnügungssteuer(sätze) sein.

Sinken die Bestände und sinken gleichzeitig die Steuereinnahmen, ist dies gegebenenfalls ein Hinweis, dass die Steuersätze zuvor bereits eine Höhe erreicht haben, die die wirtschaftliche Betätigung einschränkt.

[192] Seit Inkrafttreten der neuen SpielV zum 01. Januar 2006 hat die Zahl der aufgestellten GGSG zugenommen (von 207.000 Geräten im Jahr 2007 auf 235.000 Geräte im Jahr 2010). Die Gesamtzahl darf jedoch nicht den Blick auf Verschiebungen bei den Aufstellplätzen verstellen. Zwischen 2007 und 2009 erhöhte sich die Zahl der in Spielstätten aufgestellten Geräte um 8.000, wohingegen in Gaststätten 3.000 Geräte abgebaut wurden. Zudem mussten bereits 2006 gemäß der neuen SpielV ca. 80.000 Fun Games vom Markt genommen werden; Vieweg, H.G. (2011): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2010 und Ausblick 2011. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://awi-info.de/app/webroot/files/ifo-Wirtschaftsstudie_2010-11.pdf.

[193] Körner, J. (1994): Belastung von Unterhaltungsautomaten mit Vergnügungssteuer, ifo-Studien zur Finanzpolitik, Nr. 55, München, S. 59.

Ab diesem Punkt sinken die Bestände und das Steueraufkommen gleichermaßen, wenn Unternehmen zunehmend vom Markt ausscheiden (Fallgruppe 1).

Das Aufkommen sinkt allerdings auch dann, wenn der prozentuale Absatzrückgang (Lenkungszweck) den prozentualen Anstieg der durchschnittlichen Vergnügungssteuerbelastung übertrifft.[194]

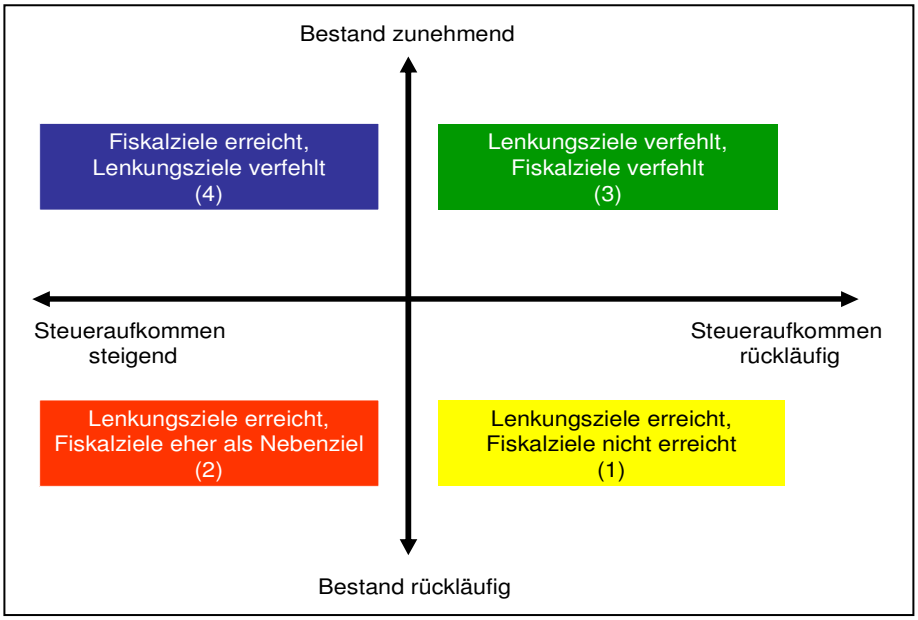


Abbildung 3.8: Fallgruppen zu Lenkungs- und Fiskalzielen der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte

Fallgruppe 1:
Rückgang des Bestandes, Rückgang des Steueraufkommens
(Abb. 3.9)

Beispiel: Stadt Bochum, NRW;
Berechnung der Bestands-/Steuerelastizität[195]

Jahre	Geräte in Spielhallen/ Gaststätten	Steueraufkommen
2006	1.084	1.929.480 €
2004	1.162	2.025.240 €
Veränderung, absolut	- 78	- 95.760 €
Veränderung, relativ	- 6,7%	- 4,7%

Die Bestands-/Steuerelastizität beträgt für das Jahr 2006:
- 6,7 : - 4,7 = 1,43

[194] Körner, J. (1994): Belastung von Unterhaltungsautomaten mit Vergnügungssteuer, ifo-Studien zur Finanzpolitik, Nr. 55, München, S. 59.
[195] Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 350.

Sinken die Bestände und sinken gleichzeitig die Steuereinnahmen, ist dies gegebenenfalls ein Hinweis, dass die Steuersätze zuvor bereits eine Höhe erreicht haben, die die wirtschaftliche Betätigung einschränkt. Ab diesem Punkt sinken die Bestände und das Steueraufkommen gleichermaßen, wenn Unternehmen zunehmend vom Markt ausscheiden.

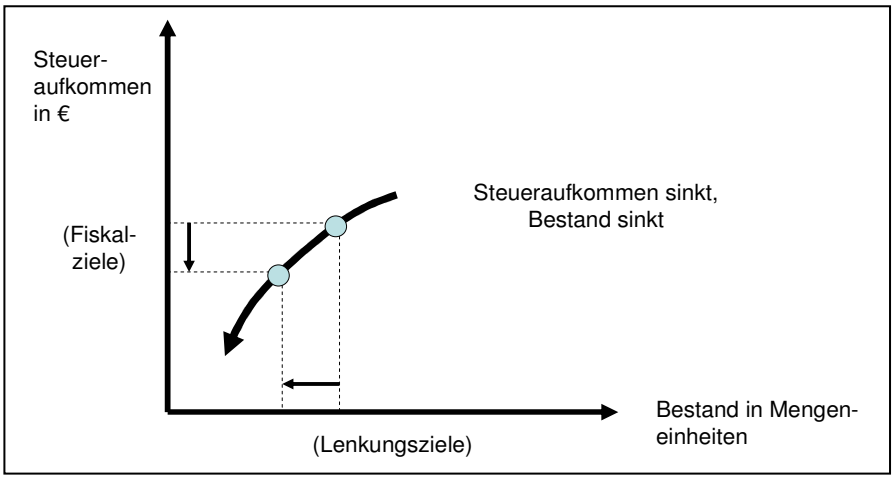


Abbildung 3.9: Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 1)

Das Aufkommen sinkt auch dann, wenn der prozentuale Absatzrückgang (Lenkungszweck) den prozentualen Anstieg der durchschnittlichen Vergnügungssteuerbelastung übertrifft.[196]

Fallgruppe 2:
Rückgang des Bestandes, Anstieg des Steueraufkommens (Abb. 3.10)

Beispiel: Stadt Hamm, NRW;
Berechnung der Bestands-/Steuerelastizität[197]

Jahre	Geräte in Spielhallen/ Gaststätten	Steueraufkommen
2006	465	813.240 €
2004	469	791.520 €
Veränderung, absolut	- 4	21.740
Veränderung, relativ	- 0,9%	2,7%

Die Bestands-/Steuerelastizität beträgt für das Jahr 2006:
- 0,9 : 2,7 = - 0,33

[196] Körner, J. (1994): Belastung von Unterhaltungsautomaten mit Vergnügungssteuer, ifo-Studien zur Finanzpolitik, Nr. 55, München, S. 59.
[197] Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 350.

Der Bestand an Geldspielgeräten ist rückläufig, das Steueraufkommen ist gestiegen. Dies kann Indiz für eine normale Reaktion sein. Im Fall von Verbrauch- und Aufwandsteuern ist normalerweise davon auszugehen, dass die Anbieter auf Steuererhöhungen (ab einem gewissen Punkt) mit einer Verknappung ihres Angebotes reagieren.

Ein steigendes Aufkommen tritt auch dann ein, wenn die Veränderungsraten des Bestandes negativ aber kleiner als die Veränderungsraten der Durchschnittsbelastung aus der Vergnügungssteuer sind.[198] In diesem Fall können Lenkungszwecke erreicht werden.

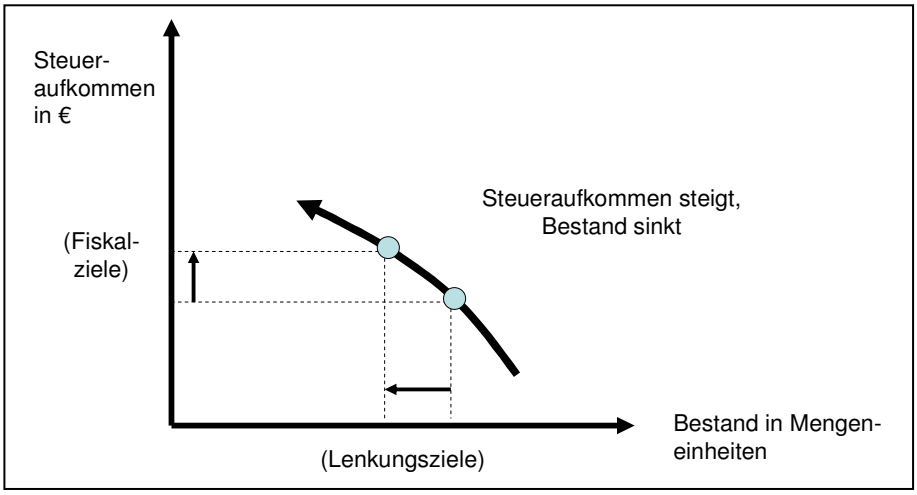


Abbildung 3.10: Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 2)

Fallgruppe 3:
Anstieg des Bestandes, Rückgang des Steueraufkommens (Abb. 3.11)

Beispiel: Stadt Flensburg, Schleswig-Holstein
Berechnung der Bestands-/Steuerelastizität[199]

Jahre	Geräte in Spielhallen/ Gaststätten	Steueraufkommen
2006	347	548.159 €
2004	311	612.336 €
Veränderung, absolut	+ 36	- 64.177 €
Veränderung, relativ	+ 11,6%	- 10,5%

Die Bestands-/Steuerelastizität beträgt für das Jahr 2006:
11,6 : - 10,5 = - 1,1

[198] Körner, J. (1994): Belastung von Unterhaltungsautomaten mit Vergnügungssteuer, ifo-Studien zur Finanzpolitik, Nr. 55, München, S. 59.
[199] Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 518.

In dieser Fallgruppe ist die Zahl der Geldspielgeräte gestiegen, während das Aufkommen der Steuer gesunken ist. In solchen Fällen ist kein Lenkungszweck hinsichtlich einer Verknappung des Angebotes zu erkennen.

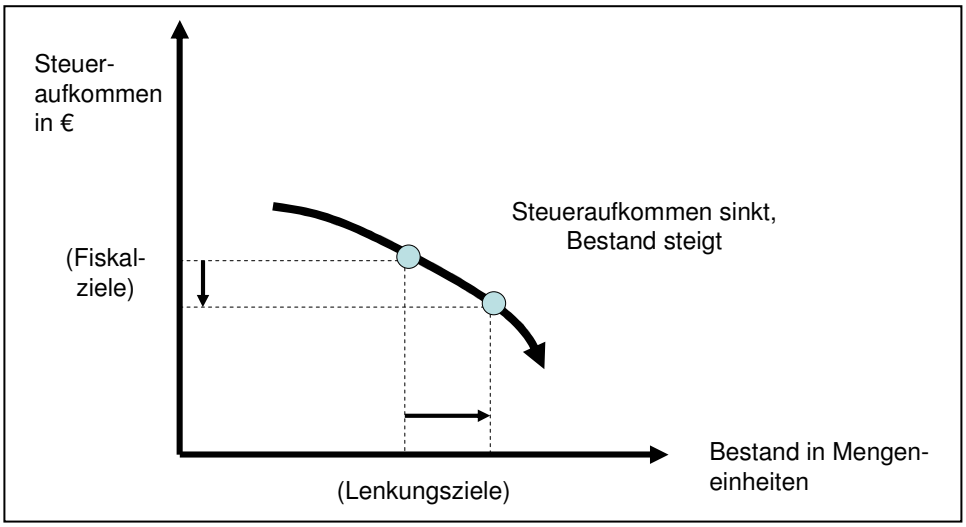


Abbildung 3.11: Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 3)

Fallgruppe 4:
Anstieg des Bestandes, Anstieg des Steueraufkommens (Abb. 3.12)

Beispiel: Stadt Offenbach, Hessen
Berechnung der Bestands-/Steuerelastizität[200]

Jahre	Geräte in Spielhallen/ Gaststätten	Steueraufkommen
2006	317	432.324 €
2004	291	410.460 €
Veränderung, absolut	+26	21.864 €
Veränderung, relativ	+ 8,9%	+ 5,3%

Die Bestands-/Steuerelastizität beträgt für das Jahr 2006:
8,9 : 5,3 = 1,68

Die Zahl der Geldspielgeräte und das Steueraufkommen sind gestiegen. Lenkungsziele dürften hier nicht im Vordergrund stehen. Im Gegenteil ist davon auszugehen, dass Lenkungsziele hinter Fiskalzielen zurückstehen.[201]

[200] Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 255.
[201] Vgl. z.B. den Hinweis in: http://www.derwesten.de/nachrichten/politik/Staedte-verdienen-an-Spielsucht-id1223373.htmlln. „*In Hagen stiegen diese Steuereinnahmen von 981 000 Euro (2007) auf voraussichtlich 1,26 Millionen Euro (2008). Hannover freut sich über ein Plus von 700 000 Euro, Dortmund gar über geschätzte 2,1 Millionen Euro (2006 bis 2008).*“

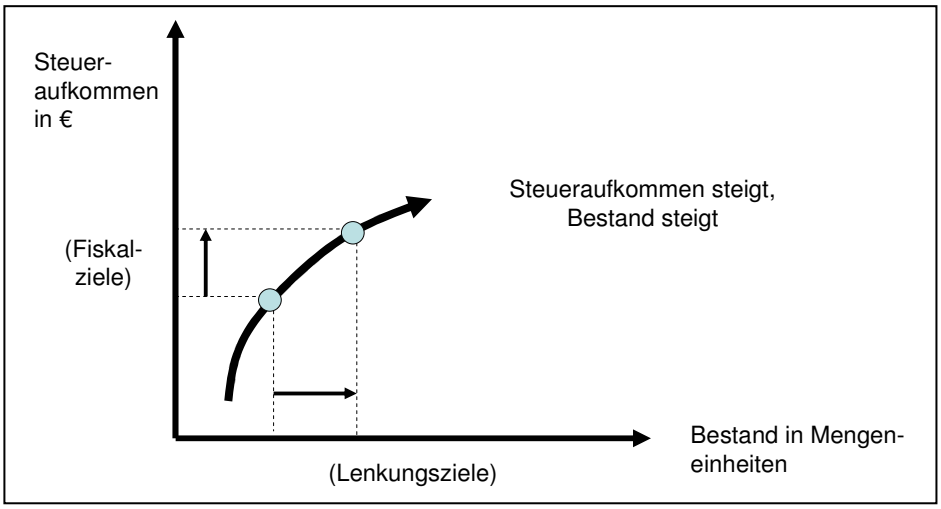


Abbildung 3.12: Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten (Fallgruppe 4)

In dieser Fallgruppe können aufgrund von Ausweichreaktionen vom Gesetzgeber nicht intendierte Effekte auftreten. Eine zu hohe Belastung kann dazu führen, dass die Aufstellerunternehmer diese durch eine Steigerung ihrer Umsätze insgesamt bzw. Umsätze-pro-Kopf zu kompensieren suchen. Dies wiederum kann zusätzliche Angebote (auch an anderen Orten) entstehen lassen. Folgen einer höheren Besteuerung sind also zumindest kurzfristig steigende Bestände und zunehmende Steuereinnahmen. Ab einem gewissen Punkt sinken jedoch die Bestände und die Steuereinnahmen wieder (Aufstellerunternehmer fallen dann aus Fallgruppe 4 in die Fallgruppe 1). Dieser Entwicklung ist gegebenenfalls ein Hinweis darauf, dass die Steuersätze eine Höhe erreicht haben, die die wirtschaftliche Betätigung einschränkt.

Wie bereits erwähnt, fehlen für die Jahre 2008 und 2010 verwertbare Angaben für die Vergnügungssteueraufkommen in den Kommunen der Bundesrepublik Deutschland. Solche Zahlen liegen für die Jahre 1998 – 2006 bezogen auf eine Grundgesamtheit[202] von rund 1.500 – 1.600 Kommunen vor.[203] Im Rahmen einer Stichprobe[204] bezogen auf Veränderungen des Jahres 2004 auf 2006 sollen die Ergebnisse in die oben genannten vier Fallgruppen eingeordnet und strukturiert werden. Ziel ist es, mögliche Lenkungs- und/oder Fiskaleffekte der Vergnügungssteuer für diesen Zeitraum zu beurteilen.

[202] Unter einer Grundgesamtheit versteht man eine sachlich, zeitlich und örtlich abgegrenzte Menge von Merkmalsträgern.
[203] Vgl. dazu die verschiedenen Auflagen von Trümper, J., Heimann, C. zur Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, Unna.
[204] Als Stichprobe bezeichnet man eine Teilmenge einer Grundgesamtheit, die unter bestimmten Gesichtspunkten ausgewählt wurde.

Die Stichprobe stützt sich auf rund 80 zufällig ausgesuchte Städte - einschließlich der Stadtstaaten Berlin, Hamburg und Bremen.[205] Dieses entspricht rund 5% bezogen auf die Grundgesamtheit von etwa 1.600 Kommunen (Tab. 3.6).

Farblegende:

Fallgruppe 1: Rückgang Bestand + Rückgang Steuer
Fallgruppe 2: Rückgang Bestand + Anstieg Steuer
Fallgruppe 3: Anstieg Bestand + Rückgang Steuer
Fallgruppe 4: Anstieg Bestand + Anstieg Steuer

	Stadt	**Bundesland**	**Fallgruppe**
1.	Berlin		**1,00**
2.	Hamburg		**0,03**
3.	Bremen/Bremerhaven		**2,13**
4.	Bochum	NRW	**1,42**
5.	Hamm	NRW	**-0,31**
6.	Flensburg	SH	**-1,10**
7.	Offenbach	HS	**1,68**
8.	Ulm	BW	**0,71**
9.	Pfullendorf	BW	**1,44**
10.	Tuttlingen	BW	**0,63**
11.	Konstanz	BW	**1,41**
12.	Ehingen (Donau)	BW	**0,89**
13.	Sindelfingen	BW	**0,62**
14.	Senftenberg	BB	**1,89**
15.	Neuruppin	BB	**0,40**
16.	Finsterwalde	BB	**2,06**
17.	Schwedt/Oder	BB	**2,48**
18.	Weiterstadt	HS	**1,00**
19.	Viernheim	HS	**1,44**
20.	Oberursel (Taunus)	HS	**1,49**

[205] Bei einem Zufallsauswahlverfahren (Wahrscheinlichkeitsauswahl, Zufalls-Stichprobe, Zufallsauswahl, Random-Sample) hat jedes Element der Grundgesamtheit die gleiche Wahrscheinlichkeit (größer Null), in die Stichprobe zu gelangen. Das erfordert die vorherige Erstellung eines Gesamtverzeichnisses aller Elemente der Grundgesamtheit. Nur bei Zufallsauswahlen sind die Methoden der induktiven Statistik anwendbar.

Farblegende:

Fallgruppe 1: Rückgang Bestand + Rückgang Steuer
Fallgruppe 2: Rückgang Bestand + Anstieg Steuer
Fallgruppe 3: Anstieg Bestand + Rückgang Steuer
Fallgruppe 4: Anstieg Bestand + Anstieg Steuer

21.	Marburg	HS	**1,71**
22.	Idstein	HS	**0,70**
23.	Frankenberg	HS	**0,82**
24.	Darmstadt	HS	**0,62**
25.	Schwerin	MV	**0,96**
26.	Ludwigslust	MV	**1,60**
27.	Grevesmühlen	MV	**0,97**
28.	Güstrow	MV	**1,63**
29.	Emden	NDS	**1,17**
30.	Bad Bentheim	NDS	**0,94**
31.	Duderstadt	NDS	**0,68**
32.	Meppen	NDS	**0,86**
33.	Seevetal	NDS	**0,20**
34.	Leer/Ostfriesland	NDS	**1,00**
35.	Wolfsburg	NDS	**0,43**
36.	Weener	NDS	**0,85**
37.	Leichlingen	NRW	**0,84**
38.	Neuss	NRW	**0,15**
39.	Minden	NRW	**0,15**
40.	Erwitte	NRW	**0,91**
41.	Werdohl	NRW	**-0,44**
42.	Bad Salzuflen	NRW	**2,33**
43.	Siegen	NRW	**-1,97**
44.	Porta Westfalica	NRW	**1,49**
45.	Stolberg	NRW	**4,90**
46.	Oberhausen	NRW	**0,86**
47.	Gelsenkirchen	NRW	**3,94**
48.	Wittlich	RP	**2,35**
49.	Ludwigshafen a.R.	RP	**1,03**

Farblegende:

Fallgruppe 1: Rückgang Bestand + Rückgang Steuer
Fallgruppe 2: Rückgang Bestand + Anstieg Steuer
Fallgruppe 3: Anstieg Bestand + Rückgang Steuer
Fallgruppe 4: Anstieg Bestand + Anstieg Steuer

50.	Diez	RP	**3,07**
51.	Idar-Oberstein	RP	**2,26**
52.	Andernach	RP	**1,52**
53.	Püttlingen	Saar	**2,02**
54.	St. Wendel	Saar	**1,03**
55.	Homburg	Saar	**0,81**
56.	Oschatz	S	**0,13**
57.	Zwickau	S	**-0,11**
58.	Delitzsch	S	**1,10**
59.	Riesa	S	**0,15**
60.	Werdau	S	**0,36**
61.	Dresden	S	**1,66**
62.	Grimma	S	**1,08**
63.	Halle/Saale	SA	**0,33**
64.	Bitterfeld	SA	**1,68**
65.	Zeitz	SA	**1,18**
66.	Gardelegen	SA	**0,96**
67.	Köthen/Anhalt	SA	**-0,95**
68.	Wittenberg/Lutherstadt	SA	**0,78**
69.	Salzwedel	SA	**-0,71**
70.	Lübeck	SH	**-0,04**
71.	Bad Segeberg	SH	**-0,17**
72.	Ahrensburg	SH	**0,92**
73.	Schleswig	SH	**0,89**
74.	Norderstedt	SH	**1,22**

75.	Eisenberg	T	**2,66**
76.	Gotha	T	**0,77**
77.	Zella/Mehlis	T	**0,88**
78.	Gera	T	**1,50**
79.	Nordhausen	T	**0,91**
80.	Weimar	T	**1,10**

Tabelle 3.6: Verhältnis von Lenkungs- und Fiskalzielen in 80 ausgewählten Kommunen Deutschlands[206]

Die Häufigkeitsverteilung zeigt, dass die Fallgruppen 2 (Rückgang Bestand + Anstieg Steuer) und 3 (Anstieg Bestand + Rückgang Steuer) keine signifikante Bedeutung haben (Tab. 3.7).

Fallgruppe	Häufigkeiten in %
Fallgruppe 1: Rückgang Bestand + Rückgang Steuer	51,25
Fallgruppe 2: Rückgang Bestand + Anstieg Steuer	6,25
Fallgruppe 3: Anstieg Bestand + Rückgang Steuer	5,00
Fallgruppe 4: Anstieg Bestand + Anstieg Steuer	37,50

Tabelle 3.7: Verhältnis von Steueraufkommen und Beständen an Geldspielgeräten

Lenkungseffekte dürften vor allem vorliegen, wenn der Bestand an Geldspielgeräten rückläufig ist. In rund 50% der Fälle sind die Zahl der Geldspielgeräte und das Steueraufkommen zurückgegangen (Fallgruppe 1). Dies ist gegebenenfalls ein Hinweis, dass die Steuersätze zuvor bereits eine Höhe erreicht haben, die die wirtschaftliche Betätigung einschränkt. Ab diesem Punkt sinken die Bestände und das Steueraufkommen gleichermaßen, wenn Unternehmen zunehmend vom Markt ausscheiden.

In 37,5% der Fälle sind die Bestände gestiegen, gleichzeitig haben jedoch auch die Steuereinnahmen zugenommen (Fallgruppe 4). Lenkungsziele dürften hier nicht im Vordergrund stehen. Im Gegenteil ist davon auszugehen, dass Lenkungsziele hinter Fiskalzielen zurückstehen.

Insgesamt belegen die Zahlen, dass die Kommunen die mit der Vergnügungssteuer verfolgten Lenkungsziele in unterschiedlichem Maße wahrnehmen.

[206] Eigene Berechnungen.

3.5 Vergleich Bayern mit anderen Bundesländern

In Bayern stellt die Abschaffung der Bagatellsteuern einen „Beitrag zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sowie einen Schritt zur allgemein notwendig erachteten Steuervereinfachung dar.“[207]

Dieser Sachverhalt und die Beibehaltung der Vergnügungssteuer in anderen Bundesländern eröffnet die Möglichkeit zur Durchführung eines Vergleichsverfahrens. Konkret stellt sich die Frage, ob es im Vergleich mit Bayern in anderen Bundesländern signifikante Unterschiede in der Zahl z.B. von Spielstätten gibt? Ferner ist zu diskutieren, ob nicht andere als steuerliche Maßnahmen ausreichen (z.B. Bau-, Ordnungsrecht), um die erwünschten Lenkungseffekte bezogen auf Spielstätten erzielen zu können.

Auf den ersten Blick zeigen aktuelle Zahlen für Bayern, dass sich die Zahl der Spielstätten in den letzten Jahren deutlich erhöht hat.

„Die in 2000 noch stark unterdurchschnittlich ausgelasteten Märkte in Bayern, Hessen und Baden-Württemberg weisen stark überdurchschnittliche Steigerungen der Anzahl der Geldspielgeräte auf. Bayern katapultierte sich gar in die Liga der überdurchschnittlich ausgelasteten Länder – Baden Württemberg steht kurz davor.“[208]

Vor diesem Hintergrund hat der bayerische Städtetag die Einführung einer Spielautomatensteuer gefordert. *„Bagatellsteuern helfen nicht gegen die strukturelle Unterfinanzierung der Kommunen. Aber: Die bayerischen Städte und Gemeinden sollen selbst entscheiden können, ob sie aus fiskalischen oder ordnungspolitischen Gesichtspunkten eine Steuer einführen wollen. Wenn die Spielautomatensteuer den Kommunen ein paar tausend Euro mehr bringt, ist das ein positiver Nebeneffekt. Vor allem geht es den Städten und Gemeinden darum, der Ausbreitung von Spielhallen Einhalt zu gebieten. Eine Spielautomatensteuer ist nicht die optimale Lösung gegen den Boom der Automaten. Das ist nur ein Notbehelf, lieber wäre uns ein wirksames ordnungs- und baurechtliches Werkzeug.“*[209]

Den Kommunen sollte – so der Vorschlag bayerischer Landtagsabgeordneter – in Zukunft das Recht eingeräumt werden, den Umsatz von Spielgeräten bis zu 15 Prozent zu besteuern.[210]Der Vorschlag ist inzwischen abgelehnt worden.

---

[207] Beschluß der bayerischen Staatsregierung vom 9.10.1979.
[208] Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 19.
[209] http://www.bay-staedtetag.de/index.php?id=4351,104.
[210] Bayerischer Landtag, Drucksache 16/5171 vom 17.06.2010; Gesetzentwurf zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes;
http://www.bayern.landtag.de/cps/rde/papp/SID-0A033D45-6E383A96/Vorgangsmappe/www/servlet/Vorgangsmappe?wp=16&typ=V&drsnr=5171&intranet=.

In der Tat zeigen die statistischen Angaben für Bayern in den letzten Jahren auf aggregierter Ebene, dass sich die Zahl der Spielstätten bzw. Konzessionen in den letzten Jahren erhöht hat. Auf einer disaggregierten Ebene ist dieses Bild jedoch zu differenzieren.

Sinnvoll erscheint zunächst kein Vergleich absoluter Werte, sondern ein Vergleich von relativen Werten wie Pro-Einwohner, Pro-Konzession, Pro-Standort o.ä. Hier gibt es kein einheitliches Bild bezogen auf die Angebotsstruktur zum Stichtag 1.1.2010 (Tab. 3.8).[211]

Indikator	Ranking innerhalb von 16 Bundesländern	„Trümper-Studie“ [212]
Einwohner pro Spielhallenkonzession	Platz 4	S. 35
Einwohner pro Spielhallenstandort	Platz 9	S. 36
Einwohner pro Spielhallengerät	Platz 3	S. 37
Geldspielgeräte pro Konzession	Platz 7	S. 45
Geldspielgeräte pro Spielhallenstandort	Platz 2	S. 47
Spielhallenkonzessionen pro Spielhallenstandort	Platz 1	S. 49
Einwohner pro Spielhallengerät	Platz 3	S. 51

Tabelle 3.8: Einordnung Bayerns in die Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland (Stand 1.1.2010)

Interessanter als die Analyse stichtagsbezogener Daten[213] erscheint die Analyse von Veränderungsraten[214] (dynamische Sicht). Auch dazu einige Beispiele (Tab. 3.9).

Die Zahlen lassen insgesamt keine einheitlichen Schlussfolgerungen zu:

- Es gibt bezogen auf Veränderungsraten von Indikatoren eine Reihe von Bundesländern, die ungeachtet der Erhebung von Vergnügungssteuern deutlich höhere Zuwachsraten als Bayern haben. Die Erreichung von Lenkungszwecken durch die Vergnügungssteuer in diesen Bundesländern ist damit zumindest zweifelhaft.

[211] Für einige Indikatoren – z.B. Gastronomiegeräte – gibt es in Bayern (auch Berlin) nur Schätzungen.
[212] Basis der Daten: Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna
[213] Bestandsgrößen (stocks)
[214] Stromgrößen (flows) sind für Veränderungen von dazugehörigen Bestandsgrößen über die Zeit verantwortlich.

- Unklar ist die Interpretation von Zahlen. Welche Schlussfolgerungen lassen sich z.B. ziehen, wenn sich die Reihenfolge bezogen auf bestimmte Indikatoren in unterschiedlichen Zeiträumen nicht verändert (2008 auf 2010 bzw. 2006 auf 2010). Dies kann z.B. darauf hindeuten, dass sich Bayern nur ähnlich dynamisch entwickelt wie andere Bundesländer, nicht aber unbedingt dynamischer. Dies gilt vor allem dann, wenn die Platzierung im Vergleich der Betrachtungszeiträume schlechter ausfällt. Zu berücksichtigen bleibt zudem ein (relativer) Nachholbedarf Bayerns.

Indikator	Veränderung von 2008 auf 2010 bezogen auf 16 Bundesländer bzw. Veränderung von 2006 auf 2010 (***kursiv***)	„Trümper-Studie“ [215]
Anzahl der Spielhallenkonzessionen	Platz 3 ***Platz 3***	S. 61 S. 89
Anzahl der Spielhallenstandorte	Platz 4 ***Platz 4***	S. 63 S. 91
Anzahl der Geldspielgeräte in Spielhallen	Platz 4 ***Platz 3***	S. 65 S. 93
Einwohner pro Spielhallenkonzession	Platz 4 ***Platz 4***	S. 70 S. 98
Einwohner pro Spielhallenstandort	Platz 5 ***Platz 5***	S. 72 S. 100
Einwohner pro Spielhallengerät	Platz 6 ***Platz 4***	S. 74 S. 102
Anzahl der Spielhallenkonzessionen pro Spielhallenstandort	Platz 3 ***Platz 2***	S. 78 S. 106
Anzahl der Geldspielgeräte pro Spielhallenkonzession	Platz 12 ***Platz 12***	S. 80 S. 110
Anzahl der Geldspielgeräte pro Spielhallenstandort	Platz 8 ***Platz 3***	S. 82 S. 108

Tabelle 3.9: Einordnung Bayerns in die Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland (Veränderungsraten 2008 auf 2010 bzw. 2006 auf 2010)

[215] Basis der Daten: Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna.

Der Verzicht auf die Erhebung einer Vergnügungssteuer in Bayern führt also nicht zwangsläufig dazu, dass gemessen an Indikatoren der Angebotsstruktur in Relation zu allen anderen Bundesländern durchweg „höhere" Platzierungen (im Sinne verfehlter Lenkungsziele) erreicht werden. Umgekehrt gilt: Bundesländer, die die Erhebung von Vergnügungssteuern ermöglichen, erzielen gemessen an Indikatoren der Angebotsstruktur nicht durchweg „tiefere" Platzierungen als Bayern (im Sinne erreichter Lenkungsziele).

Die Vergnügungssteuer erscheint mit Blick auf die empirischen Fakten nicht unbedingt geeignet, die angestrebten Lenkungseffekte wirksam zu erreichen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage nach alternativen Instrumenten.

Internet-Recherchen zeigen, dass sich Kommunen in diesem Kontext vor allem mit den städtebaulichen Auswirkungen von Spielhallen auseinandersetzen.

Dazu zählen:[216]

- Verdrängungseffekte (z.B. bezogen auf Einzelhandel),
- Trading-Down-Effekte,[217]
- Verzerrung des Bodenpreis- und Mietpreisgefüges,
- Flächenverbrauch (Zweckentfremdung von Gewerbegebieten),
- Lärm (durch Öffnungszeiten),
- Störung „Erscheinungsbild" von Orten bzw. Ortsteilen,
- Kulturelle, soziale Konflikte (z.B. mit Religionsgemeinschaften),
- Mangelnde Integration (z.B. durch geschlossene Benutzergruppen),
- Abschottung (z.B. durch verklebte Fenster).

Die Vergnügungssteuer erscheint für eine städtebauliche und bauplanerische Steuerung der Ansiedlung von Spielstätten kaum geeignet. Dazu stehen andere gewerberechtliche und baurechtliche Instrumente zur Verfügung.[218]

---

[216] Acocella, D. (2009): Die städtebaurechtliche und planerische Steuerung von Vergnügungsstätten, Entwicklung einer Vergnügungsstättenkonzeption; http://opus.bsz-bw.de/fhlb/volltexte/2010/138/pdf/014_Vortrag_Dr._Acocella.pdf.

[217] Der Trading-Down-Effekt tritt ein, wenn bestimmte Geschäftssparten höhere Mietpreise zahlen können und dadurch in der Lage sind, den traditionellen Einzelhandel zu verdrängen und/oder durch ihr Erscheinungsbild und/oder ihren Zweck zu einer Niveauabsenkung einer gewachsenen Gebietsstruktur führen. Befürchtet werden ein Abwandern erwünschter Käuferschichten und die Schließung traditioneller Betriebe. Zu entsprechenden Gerichtsverfahren vgl. http://www.juraforum.de/urteile/begriffe/trading-down-effekt.

[218] Bayerisches Staatsministerium des Innern (2010): Beschluss des Bayerischen Landtags vom 22.04.2010 (LT-Drs. 16/4623), Bericht über gewerbliche Spielhallen, München, S. 2 ff.

Wer Geldgewinnspielgeräte aufstellen und betreiben möchte, bedarf nach den gesetzlichen Vorschriften des gewerblichen Spielrechts

(1) einer Aufstellererlaubnis (§ 33c GewO, Abs. 1),
(2) einer Aufstellerlaubnis für die aufzustellenden Geldgewinnspielgeräte (§ 33c GewO, Abs. 3) und – im Falle der Errichtung einer Spielhalle –
(3) einer standortbezogene Spielhallenerlaubnis (§ 33i GewO).

Für alle drei Erlaubnisse definieren die genannten Gesetzesbestimmungen der GewO zudem Versagungsgründe. Aufgestellt werden dürfen nur Geldspielgeräte, deren Bauart von der PTB zugelassen ist (§ 33c, Abs. 1 i.V.m. § 33e GewO).

3.6 Zwischenfazit

Die empirische Analyse für die Bundesrepublik Deutschland zeigt, dass

- das Aufkommen aus der Vergnügungssteuer vor allem seit dem Jahr 2006 stark gestiegen ist (Kapitel 3.1),
- die Besteuerung sehr unterschiedlich ausfällt und keine klare Systematik erkennen lässt (Kapitel 3.2),
- die jährlichen Steueraufkommen Pro-Kopf in den größeren Städten mehrheitlich zwischen 5 – 10 € liegt und sich die Kommunen häufig an anderen Kommunen orientieren (Kapitel 3.3),
- die mit der Besteuerung verfolgten Lenkungszwecke oft nicht erreicht werden (Kapitel 3.4),
- die beabsichtigten Lenkungszwecke – so das Beispiel Bayern - auch mit anderen Instrumenten verfolgt werden können (Kapitel 3.5).

Nicht zum Ausdruck kommt in dieser Diskussion ein kumulativer „Mehr-Ebenen-Effekt“, der sich mehreren und gleichzeitigen Belastungen der Aufstellerunternehmer ergibt, die mit Lenkungszielen gerechtfertigt werden.[219] Dazu zählt vor allem eine Kombination von höheren Sätzen der Vergnügungssteuer auf GGSG mit kürzeren Öffnungszeiten der Spielstätten.[220] Auch hier lassen sich Lenkungsziele nicht eindeutig nachweisen. Gleichzeitig gibt es kaum Möglichkeiten der Substitution der daraus resultierenden Einnahmeausfälle durch die Aufstellerunternehmer.

[219] Beispielsweise wird in Hessen eine achtstündige Sperrzeit diskutiert. In Hessen wird http://www.hr-online.de/website/rubriken/nachrichten/index.jsp?rubrik=5710&key=standard_document_41118651

[220] Zum Stand der Sperrzeiten in den Bundesländern vgl. http://www.awi-info.de/index.php/site/rechtliches/2

Zu berücksichtigen bleiben zudem Wettbewerbsverzerrungen aufgrund unterschiedlicher Regelungen für gewerbliche Spielstätten und Schank- bzw. Speisewirtschaften.

Die Schlussfolgerungen zur Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf GGSG sind nicht neu. Bereits vor zehn Jahren kam die IHK-Baden Württemberg zu einem ähnlichen Ergebnis:

„Ein für das Jahr 2001 zusammengestellter bundesweiter Vergleich des Deutschen Industrie- und Handelskammertages zu den Erhebungstatbeständen und Steuersätzen in den Ländern ist bezeichnend: So sind in Rheinland-Pfalz die Sätze verglichen mit jenen in Baden-Württemberg durchschnittlich niedriger. Die Bundesländer Nordrhein-Westfalen und Saarland haben die Steuersätze schon landesweit vereinheitlicht und Höchstgrenzen festgelegt. Bayern erhebt überhaupt keine Vergnügungssteuer. Insbesondere durch den direkten Wettbewerb mit diesem Tourismusland ist die Abschaffung der Vergnügungssteuer aus wirtschafts- und wettbewerbspolitischen Gründen erforderlich.

Ein Vergleich der Gemeinden und Städte in Baden-Württemberg hinsichtlich der unterschiedlichen Steuerhöhe lässt keine Systematik erkennen, insbesondere, wenn in ihrer Struktur ähnliche Gemeinden und Städte in Baden-Württemberg verglichen werden, wie z.B. Großstädte oder Kurorte. Die satzungsmäßige Festlegung der Steuerhöhen beruht nicht auf Einzelfallprüfung, sondern ist eher die Folge einer willkürlichen Definition. Die Kommunen sollten anstatt dessen ihre Lenkungsfunktion wahrnehmen können, z.B. durch das Gaststätten- oder das Baurecht, das eine Überprüfung im Einzelfall erlaubt.“[221]

Vor diesem Hintergrund erscheint eine Reformierung der Vergnügungssteuer angebracht (vgl. dazu Kap. 5).

[221] Landesweite Abschaffung der Vergnügungssteuer gefordert. PRESSEINFORMATION 02/2002 der IHK Baden-Württemberg; http://www.bw.ihk.de/index.php?id=46&tx_ttnews%5BpS%5D=1009839600&tx_ttnews%5BpL%5D=7772399&tx_ttnews%5Barc%5D=1&tx_ttnews%5Btt_news%5D=50&tx_ttnews%5BbackPid%5D=52&cHash=fd3f7ab6b9.

4 Beurteilung von Modellen zur Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte

Nach der Darstellung der empirischen Fakten erscheint es sinnvoll, die Diskussion der Zusammenhänge von Steuersatz, Steueraufkommen und Steuerlastverteilung aus Sicht der ökonomischen Theorie zu ergänzen. Folgende Fragen stehen dabei im Mittelpunkt (Kapitel 4.1; Abb. 4.1):

- In welchem Ausmaß lässt sich die Vergnügungssteuer, wie vom Gesetzgeber vorgesehen, aufgrund mikroökonomischer Überlegungen überhaupt auf den Konsumenten überwälzen? (ökonomische Inzidenz und Steuerlastverteilung), Kapitel 4.1.1
- Führen höhere Steuern zwangsläufig zu einem höheren Aufkommen oder wird ab einem bestimmten Grad die Leistungsmotivation der Wirtschaftssubjekte derart gehemmt, dass das Steueraufkommen sinkt? (Laffer-Theorem), Kapitel 4.1.2
- Schlagen die mit Lenkungszielen verfolgten Edukationseffekte der Besteuerung aufgrund von Ausweich- und Anpassungsreaktionen ab einem bestimmten Punkt in einen Erdrosselungseffekt um? Kapitel 4.1.3

In Kapitel 4.2 wird die Edukationswirkung der Vergnügungssteuer bei einzelnen Besteuerungsvarianten anhand von Plausibilitätsüberlegungen diskutiert. Betrachtet werden pauschale (Stückzahlmaßstab), proportionale (Brutto-, Nettokasse) und dynamische Ansatzpunkte (Spieleinsatz) der Besteuerung.

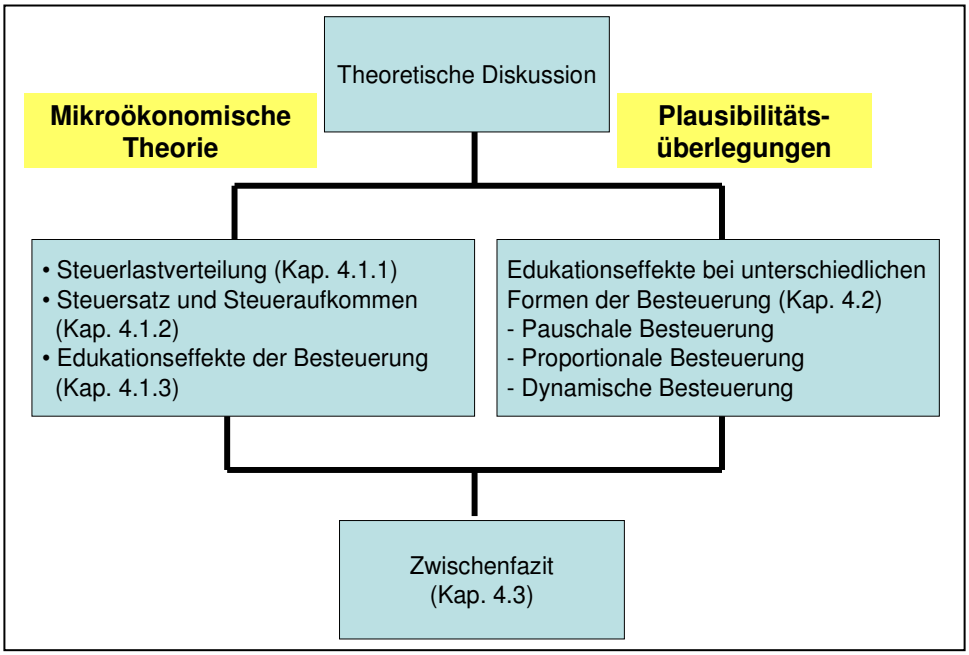


Abbildung 4.1: Forschungsleitende Fragestellungen in Kapitel 4

4.1 Theoretische Diskussion der Zusammenhänge von Steuersatz, Steueraufkommen und Steuerlastverteilung

4.1.1 Überwälzbarkeit einer Steuer aus ökonomischer Sicht

Bei der Vergnügungssteuer handelt es sich um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2 a GG. Aufwandsteuern belasten die Aufwendungen für das Halten von Verbrauchsgegenständen[222] bzw. für den privaten Konsum, der nicht im Verbrauch von Gütern besteht.[223] Anknüpfungspunkt ist die im Aufwand zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Nach herkömmlicher Auffassung gehört es zu den Merkmalen der Vergnügungssteuer, dass sie auf den sich vergnügenden Nutzer abwälzbar sein muss.

Das Erfordernis der Abwälzbarkeit beruht auf der Erwägung, dass die Steuer nur zur Vereinfachung bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben wird, dass sie aber letztlich von demjenigen aufgebracht werden soll, der sich vergnügt und damit den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt. Daraus kann sinnvollerweise nur gefolgert werden, dass die Steuer nicht an demjenigen „hängen bleiben“ soll, der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern gewissermaßen als durchlaufender Posten aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden soll, die die Spieler als Einsatz für ihr Spielvergnügen aufbringen.

Dabei muss dem Steuerschuldner nicht die rechtliche Gewähr geboten werden, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von der Person erhält, die nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll. Es ist demnach nicht erforderlich, dass eine Steuererhöhung durch eine entsprechende Erhöhung des Spielereinsatzes ausgeglichen werden kann. Vielmehr genügt nach Auffassung der Rechtsprechung 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. Dazu zählt z.B. die Umsatzsteigerung (über die Menge) oder Senkung sonstiger Kosten. *„Diese Voraussetzung ist zumindest so lange gegeben, wie der Spielereinsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt, sondern in der Regel sogar noch Gewinn abwirft.“*[224]

---

[222] Pieroth, H.D. (2002), in: Jarass, B., Pieroth, H.D., Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rn. 25, 6. Auflage, München.
[223] Heintzen, M. (2003): in von Münch, I., Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rn 57, Band 3, 5. Auflage, München.
[224] BVerfG, Beschluss vom 1.4.1971 - 1 BvL 22/67 - in BVerfG 31, 8.

Aus Sicht der Rechtsprechung verlangt eine kalkulatorische Abwälzbarkeit der Steuer nicht die Möglichkeit, im Wege der Preiserhöhung die Steuer an den Verbraucher weiterzugeben. Das BVerfG erklärt dazu, es sei *„insbesondere nicht erforderlich, dass die Verbrauchssteuerbelastung durch erhöhte Warenpreise oder Dienstleistungsentgelte weitergegeben werden kann.“*[225]

Die Frage der (kalkulatorischen) Überwälzung ist aus ökonomischer Sicht zu diskutieren. Die Rechtsprechung, so ein Hinweis, hat ökonomische Zusammenhänge bei der Vergnügungssteuer bisher gar nicht oder nur unzureichend berücksichtigt.

„Eine indirekte Erhebung einer Aufwandsteuer sei dann zulässig, wenn der tatsächlich in Anspruch Genommene die Steuer auf den eigentlichen Steueradressaten “umwälzen” könne. Gut gedacht…. Dieses Kriterium der “Umwälzbarkeit” ist ein Phantom. Steuern auf Verbrauchsgüter kann man nicht umwälzen. Viel mehr noch: Es ist überhaupt unmöglich, von einer wirtschaftlichen Transaktion nur eine Seite zu besteuern. Wird ein Gut besteuert, dann ist es im Ergebnis völlig unerheblich, auf welcher Seite man die Steuer erhebt. Betroffen werden immer beide Seiten…“.[226]

Dieser Sachverhalt soll nachfolgend genauer betrachtet werden. Ausgangspunkt der Analyse ist, wie in der mikroökonomischen Theorie häufig üblich, eine „transaktionskostenfreie“ Welt ohne Staatseingriffe (Abb. 4.2).

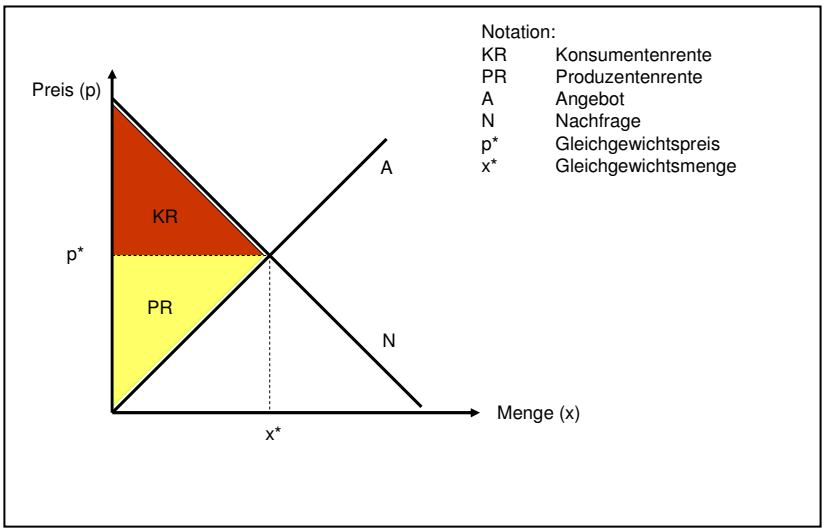


Abbildung 4.2: Ökonomische Wohlfahrt[227] ohne Staatseingriffe

[225] BVerfG 110, 274, 296. Gegenstand der Betrachtung ist hier jedoch nicht die Vergnügungssteuer, sondern die Ökosteuer.
[226] http://www.jurablogs.com/de/verwaltungsgericht-leipzig-zur-vergnuegungssteuer-und-warum-man-an-dem-urteil-zweifeln-darf-1.
[227] Ökonomische Wohlfahrt bezeichnet ein theoretisches Konstrukt zur Messung des wirtschaftlichen und sozialen Wohlstands der Bevölkerung (engl. welfare) als Aggregation des Nutzens einzelner Individuen bzw. gesellschaftlicher Gruppen.

Die Konsumentenrente ist die Differenz aus dem Preis, den der Konsument für ein Gut zu zahlen bereit ist (Reservationspreis) und dem Gleichgewichtspreis, den der Konsument aufgrund der Marktverhältnisse tatsächlich zahlen muss (Marktpreis).[228] Die Produzentenrente beschreibt die Differenz zwischen dem Marktpreis und dem Reservationspreis des Produzenten, d.h. jenen Preis, zu dem das Gut gerade noch angeboten wird. Ein Vergleich von Produzenten- und Konsumentenrenten erlaubt es, Kosten und Vorteile alternativer Marktstrukturen sowie staatliche Eingriffe, die das Verhalten der Konsumenten und Unternehmen in diesem Markt verändern, zu bewerten.[229]

Aus mikroökonomischer Sicht schöpft der Staat durch die Einführung einer Produzenten- und Konsumentenrente ab. Er wandelt zum einen Teile der Gewinne der Anbieter in Steuereinnahmen um, zum anderen nutzt er auf der Nachfrageseite den Umstand aus, dass die Zahlungsbereitschaft der Konsumenten den (Netto-)Preis übersteigt. Die damit verbundenen Kosten entsprechen aus mikroökonomischer Sicht Wohlfahrtsverlusten.[230] Sie entstehen dadurch, dass der Staat einen Keil zwischen Angebot und Nachfrage treibt und damit vorteilhafte Transaktionen verhindert (Abb. 4.3).

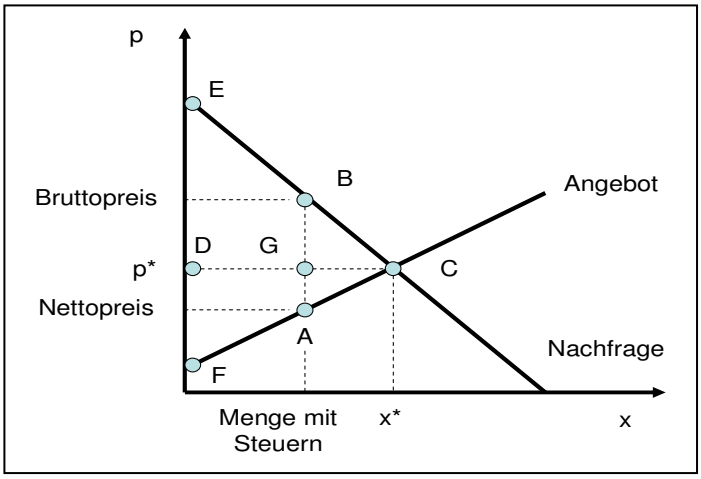


Abbildung 4.3: Wohlfahrtseffekte einer Steuer[231]

Durch die Steuer in Höhe von AB kommt es zu einem Mengenrückgang im Umfang von GC, da diese Transaktionen den Tauschpartnern keine Vorteile mehr verschaffen können.

---

[228] Pindyck, R.S., Rubinfeld, D.L. (2005): Mikroökonomie, 6. Auflage, München, S. 401 ff.
[229] Eine gute Darstellung findet sich in Pindyck, R.S., Rubinfeld, D.L. (2005): Mikroökonomie, 6. Auflage, München.
[230] Unter einem Wohlfahrtsverlust (auch Nettowohlfahrtsverlust, Allokationsverlust, Zusatzlast der Steuer, Steuerkeil, dead-weight loss, excess burden) wird in diesem Zusammenhang der durch Steuereingriffe im Vergleich zur Situation vollkommener Konkurrenz verursachte Verlust an Konsumenten- und Produzentenrente bezeichnet.
[231] Vgl. auch Lorenz, W., http://www.mikrooekonomie.de/.

Die aus der besteuerten Menge DG generierten Steuereinnahmen entsprechen in der Ausgangssituation einer Konsumenten- und Produzentenrente. Die Steuer verursacht aus mikroökonomischer Sicht Kosten in Höhe der Fläche ABC. Sie entsprechen den verhinderten Erträgen, die Anbieter und Nachfrager ohne staatliche Eingriffe erzielen würden. Hinzu kommen direkte Kosten der Steuerhebung. Die Wohlfahrtsverluste sind umso größer, je stärker die Steuer die Transaktionen sinken lässt (in Abb. 4.3 die Strecke GC).

Aus Sicht der ökonomischen Theorie ist es nicht möglich, von einer wirtschaftlichen Transaktion nur eine Seite zu besteuern. Wird ein Gut besteuert, dann ist es im Ergebnis unerheblich, auf welcher Seite die Steuer erhoben wird. Betroffen werden immer beide Seiten.[232]

Wenn die Konsumenten die Steuer (t) abführen, steigt der Bruttopreis auf $p_K = p^* + t$. Müssen die Anbieter die Steuer abführen, sinkt der Nettopreis aus ihrer Sicht auf $p_A = p^* - t$. Im Ergebnis ist die Inzidenz (Steuerverteilung) unabhängig davon, welche Marktseite die Steuer abführt.

Wird der Verkäufer in Anspruch genommen, dann muss er, wenn alle Umstände gleich bleiben, zwangsläufig sein Produkt verteuern. Die Folge ist, dass einige Nachfrager das Produkt nicht mehr kaufen können. Ihre Wohlfahrt wird entsprechend gemindert.

Im entgegengesetzten Fall wird der Nachfrager für den Kauf des Gutes besteuert. Er hat deshalb einen wirtschaftlichen Anreiz, vom Kauf des Gutes abzusehen. Dies hat einen Rückgang der Nachfrage zur Folge. Dieser Rückgang trifft auch den Anbieter, der - wenn alle anderen Umstände gleich bleiben - weniger Umsatz und Gewinn macht. Im Ergebnis stellt sich ein Preis ein, der die Steuerlast auf beide Seiten verteilt (Abb. 4.4).

Aus ökonomischer und juristischer Sicht hat der Begriff der Inzidenz (Überwälzbarkeit) eine unterschiedliche Bedeutung:[233]

- Die gesetzliche Steuerinzidenz entspricht der Verteilung der Steuerzahllast auf die gesetzlich festgelegten Steuerschuldner.
- Die ökonomische Steuerinzidenz beschreibt die effektive Verteilung der Steuerzahllast nach Ablauf der Überwälzungsvorgänge.

[232] Wigger, B.U. (2006): Grundzüge der Finanzwissenschaft, 2. Auflage, Berlin/Heidelberg, S. 167 ff.
[233] Wigger, B.U. (2006): Grundzüge der Finanzwissenschaft, 2. Auflage, Berlin/Heidelberg, S. 167.

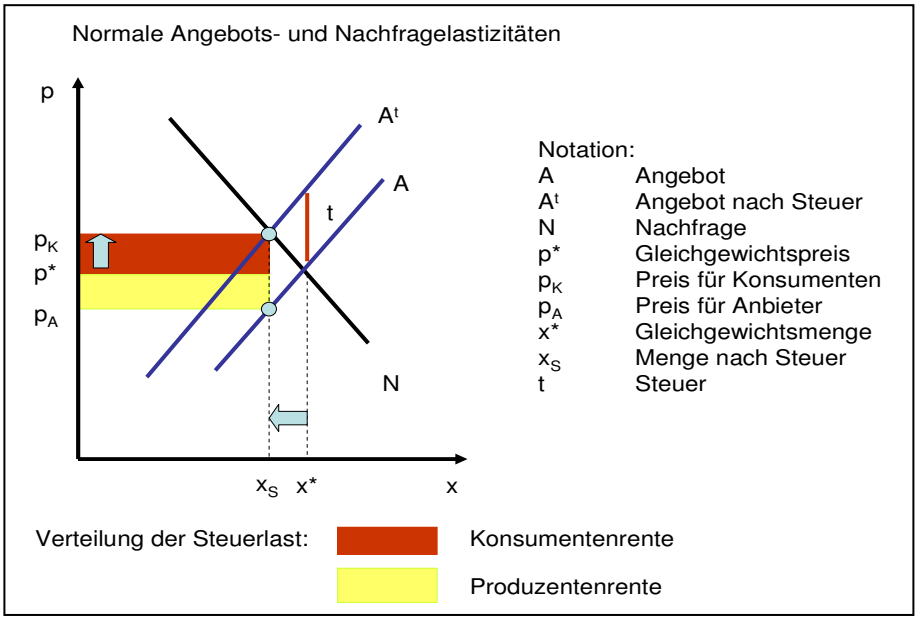


Abbildung 4.4: Verteilung der Steuerlast bei „normalen“ Elastizitäten[234]

Aus Sicht der ökonomischen Theorie sind ferner verschiedene Arten der Überwälzung zu unterscheiden:[235]

- Vorwälzung: Der Anbieter erhöht den Verkaufspreis.
- Rückwälzung: Der Anbieter senkt den Einkaufspreis.
- Schrägwälzung: Der Anbieter erhöht den Preis eines anderen Gutes.

Bezogen auf die Vergnügungssteuer auf GGSG ist diese Art der Überwälzung nicht möglich. Die Verkaufspreise des Angebots an Geldspielgeräten sind aufgrund der in der SpielV vorgesehenen Preisbindung rechtlich vorgegeben. Sie sind technisch fixiert. Möglich wäre allenfalls eine Senkung der Kosten.

Führt die Senkung der Kosten zur Insolvenz des Anbieters, so stellt sich die Frage, ob dieses nur einzelne Unternehmen betrifft oder die gesamte Branche respektive große Teile von ihr, bezogen auf eine betrachtete Geographie (fiskalische Erdrosselung).

Reaktion der Nachfrager

Bei einer Verknappung des (lokalen) Angebots an Geldspielgeräten kann zunächst davon ausgegangen werden, dass sich die Nachfrage innerhalb der relevanten Geographie (proportional) reduzieren dürfte. Zudem kann von einer Verlagerung der Nachfrage zugunsten anderer legaler Angebote ausgegangen werden, insofern die Wege zu aufgestellten Geldspielgeräten bzw. Spielstätten sich nicht signifikant verlängern.

[234] Vgl. auch Lorenz, W., http://www.mikrooekonomie.de/.
[235] Sieg, G. (2007): Volkswirtschaftslehre. Mit aktuellen Fallbeispielen, München, S. 36 ff.

Allerdings könnte sich ein Teil dieser verdrängten Nachfrage – möglicherweise insbesondere das pathologische Spiel - dann auch auf illegale Märkte entziehen.

Die Umsetzung von Forderungen zur Verknappung *„würde zu einer neuerlichen Angebotsreduzierung im legalen Bereich und zu einem verstärkten Ausweichen in illegales Spiel mit all seinen negativen Konsequenzen führen.“*[236] Zu befürchten ist, dass Spieler zur Befriedigung ihrer Spielbedürfnisse auf weniger gut geschützte und nicht kontrollierte Spielangebote z.B. im Internet ausweichen müssten. Bereits jetzt wird ein großer Teil der Umsätze auf dem Glücksspielmarkt im illegalen Bereich erzielt.

Aktuelle Studien zeigen eine deutliche Verlagerung der Glücksspielerlöse hin zu unregulierten Angeboten. Hintergrund ist, dass die Spieler durch das fehlende Angebot der in Deutschland regulierten Anbieter auf ausländische Angebote in deutscher Sprache ausweichen. Gemessen am Bruttospielertrag dürften inzwischen 17% des gesamten Glücksspielmarktes auf unregulierte Produkte entfallen. Dies entspricht einem in Deutschland unregulierten und damit unkontrollierten sowie zudem unversteuerten Bruttospielertrag von insgesamt etwa 1,7 Mrd. € p.a.[237] Ein verbotsorientierter Regulierungsansatz würde einen erheblichen Anteil der Nutzer in ausländische Angebote und damit letztlich auch in Grau- oder Schwarzmärkte treiben.[238]

Der Staat selbst kann unter Lenkungszwecken kein Interesse an einer Stärkung des illegalen Marktes haben. Ziel der Besteuerung ist es vielmehr, das Angebot und in der Folge auch die Nachfrage zu reduzieren. Unter fiskalischen Gesichtspunkten kann eine Kommune auch kein Interesse an einer Verlagerung des legalen Geldgewinnspiels zugunsten anderer Kommunen haben, da in diesem Fall die eigenen Steuereinnahmen sinken würden. Hier zeigt sich gegebenenfalls ein Zielkonflikt zwischen Fiskal- und Lenkungseffekt der Vergnügungssteuer.

---

[236] http://www.cducsu.de/Titel__rede_gruenen_antrag_fuehrte_zu_einem_verstaerkten_ausweichen_in_illegales_spiel/TabID__1/SubTabID__2/InhaltTypID__2/InhaltID__11567/Inhalte.aspx.

[237] Goldmedia (2010): Glücksspielmarkt Deutschland 2015, Berlin. Das Beratungsunternehmen Goldmedia (http://www.goldmedia.com) hat in dieser Studie die Auswirkungen der Neuordnung auf die einzelnen Glücksspielsegmente Lotto, Wetten, Casino und Poker analysiert. Die Studie erfasst die Entwicklungen des Glücksspielmarktes in Deutschland von 2005 bis 2009 und enthält Prognosen zur Marktentwicklung bis 2015.

[238] Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien, BITKOM (2010): Stellungnahme. Strukturierte Anhörung zum Thema „Zukunft des Glücksspielwesens in Deutschland“, S. 6; im Internet: http://mpk.rlp.de/fileadmin/staatskanzlei/mpk/PDF-Datei/013_BITKOM.pdf.

Reaktion der Anbieter

Eine hohe Angebotselastizität deutet darauf hin, dass die Anbieter gute Alternativen haben und ihr Angebot rasch an Preis- resp. Kostenänderungen anpassen können. Im Kontext von Spielangeboten durch Geldspielgeräte ist jedoch nicht unbedingt von hohen Angebotselastizitäten auszugehen:

- Das Angebot ist nicht „lagerfähig" und ist durch relativ hohe Fixkosten[239] gekennzeichnet.
- Das Angebot ist weitgehend standortgebunden und nicht mobil (auch wenn in Gaststätten aufgestellte Geldspielgeräte physisch verlagert werden könnten).
- Das Angebot ist weitgehend durch gesetzliche Vorgaben reguliert.
- Die Verkaufspreise sind aufgrund der in der SpielV vorgesehenen Preisbindung rechtlich vorgegeben und fix.

Das Angebot von Spielstätten weist daher einige Parallelen zum Wirtschaftsgut einer Immobilie auf.[240]

Aus ökonomischer Sicht entstehen die Angebote von Spielstätten durch ökonomisch sinnvolle Nutzungsmöglichkeiten und nicht durch technische oder juristische Abgrenzbarkeit. Somit besitzt eine Spielstätte für sich genommen keinen isolierbaren Wert, sondern sie erhält diesen dadurch, dass ein Markt entsteht, auf dem die Spielstätte Angebote bereithält, die Konsumenten nachfragen.

Im Vergleich zu beweglichen Gütern weisen lokal gebundene Spielstätten - ähnlich wie Immobilien - wesentliche Charakteristika auf:[241]

- Das zentrale Charakteristikum einer Immobilie ist, wie bereits sprachlich deutlich wird, deren Standortgebundenheit. Daraus ergibt sich, dass die Lage und die Nutzungsmöglichkeit den ökonomischen Wert weitgehend determinieren. Eine ungünstige Standortentscheidung eines Investors kann dann selten mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand neutralisiert werden. Durch die immanente Abhängigkeit von Gebäude und Grundstück müssen Faktoren der gesellschaftlichen, ökonomischen und technischen Umwelt in die Standortanalyse einer Spielstätte miteinbezogen werden.
- Die Immobilität bedingt eine Abhängigkeit von benachbarten Nutzungen, welche eine Abstimmung mit angrenzenden Eigentümern, Investoren und Entwicklern notwendig macht.

---

[239] Fixkosten sind Kosten, die in konstanter Höhe anfallen, unabhängig davon, welche Menge von einem Gut erstellt wird. Fixkosten sind typischerweise auch Kosten, die kurzfristig und nicht oder nur sehr begrenzt zu beeinflussen sind.
[240] Zur Immobilienökonomie vgl. z.B. Schulte, K.-W., Hrsg. (1998): Immobilienökonomie – Betriebswirtschaftliche Grundlagen, München/Wien.
[241] Brauer, K.U. (2001): Grundlagen der Immobilienwirtschaft, Wiesbaden, S. 12ff.

Weiter wird die Verfügungsberechtigung über Grund und Boden durch rechtliche und faktische Gegebenheiten, wie beispielsweise Planungs- und Genehmigungshoheit der Kommunen eingeschränkt.[242]

- Aus der Standortgebundenheit und aufgrund von Umwelteinflüssen stellt jede auf dem Markt befindliche Spielstätte ein Unikat dar. Aus dieser Einmaligkeit ergibt sich die Heterogenität des Wirtschaftsgutes Immobilie.
- Spielstätten fragen Flächen tendenziell unflexibel nach. Daraus wird ein weiteres Charakteristikum von Immobilien ersichtlich: die begrenzte Substituierbarkeit von Raum durch andere Wirtschaftsgüter. Die Immobilität bedeutet, dass die gehandelten Angebote bei einer Nachfrageverschiebung nicht ohne weiteres in ein anderes Bedarfsgebiet gebracht werden können. Somit ist eine Reaktion des Anbieters aus dem Bestand nicht möglich.

Die genannten Eigenschaften von Spielstätten bedingen, dass die Reaktionsfähigkeit und die Anpassungsflexibilität des Angebots auf Nachfrageschwankungen träge sind. Diese Tatsache stellt ein ökonomisches Risiko für Investoren dar und ist oft die Ursache für zyklische Schwankungen, z.B. von Nachfrage, Miethöhe und Leerstand. Insgesamt besteht hier nur eine relativ geringe Angebotselastizität gegenüber Nachfrageveränderungen. Geringe Angebotselastizitäten gelten als ein Hauptproblem des Managements von lokal gebundenen Dienstleistungsunternehmen.[243]

Im regionalen Kontext von Spielstätten sind auch damit einhergehende Einkommensgrößen zu berücksichtigen. In wirtschaftlich strukturschwachen Standorten verfügen breite Bevölkerungsschichten nur über eingeschränkt freie Mittel, die sie für das Geldspiel einsetzen können. Die Anbieter verfügen hier nur über geringe Spielräume, um ihr Angebot an veränderte Marktbedingungen anzupassen. Auch dieses spricht für häufig geringe und zudem regional unterschiedliche Angebotselastizitäten.

Steuerjuristen räumen im Kontext von indirekten Steuern inzwischen ein, dass vom Gesetzgeber intendierte Überwälzungswirkungen nicht in vollem Umfang eintreten müssen, sondern auch von den Marktverhältnissen beeinflusst werden können.[244]

---

[242] Vgl. Pfnür, A. (2002): Betriebliche Immobilienökonomie, Heidelberg.
[243] Gardini, M.A (2009): Marketing-Management in der Hotellerie, 2. Auflage, München, S. 41 f.
[244] Englisch, J. (2008): Wettbewerbsgleichheit im internationalen Handel, Tübingen, S. 602 ff.

Fazit

Die Rechtsprechung baut in ihren Urteilen zum Teil auf dem Vergleich der Vergnügungssteuern mit anderen indirekten Steuern auf.[245] Dieser Sachverhalt verkennt die gegebenen Marktbedingungen (mögliche Angebots- und Nachfrageelastizitäten). So fällt z.B. die Ökosteuer in dem Augenblick an, in dem der Verbraucher z.B. Kraftstoff kauft. Der Verbraucher kann durch sein persönliches Verhalten letztendlich einen Teil der Steuerlast selbst bestimmen.

Im Fall der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte wird die Steuerlast vom positiven Einspielergebnis eines jeden Spielgerätes erhoben. Diesen Sachverhalt spürt der Spieler selbst nicht. Aus ökonomischer Sicht gibt es demnach Gründe, bei der Besteuerung von Geldspielgeräten und z.B. bei der Besteuerung von Benzin andere Maßstäbe anzulegen. Eine Überwälzung der Ökosteuer ist durch Umsatzsteigerung im Wege der Preiserhöhung möglich, im Fall der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte jedoch nicht.

4.1.2 Laffer-Kurve und Laffer-Theorem

Der Ökonom Arthur B. Laffer[246] vertritt die Hypothese, dass Steuersatzsenkungen in bestimmten Fällen zu steigenden Steuereinnahmen führen (Laffer-Theorem).

---

[245] Nach der Entscheidung des BVerfG vom 20. April 2004 genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Abwälzung 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. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen solle, müsse dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reiche aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelinge (BVerfG, Urteil vom 20. April 2004, a.a.O. S. 295). Daran hat auch das BVerwG gerade für die Vergnügungssteuer festgehalten (Urteil vom 13. April 2005 BVerwG, Az. 10 C 8.04, Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 39 S. 53).

[246] Laffer selbst datiert die Entstehung des Konzeptes auf das Jahr 1974; vgl. Laffer, A.B. (2004): The Laffer Curve: Past, Present, and Future; http://www.heritage.org/Research/Reports/2004/06/The-Laffer-Curve-Past-Present-and-Future; vgl. auch Wanniski, J. (1978): Taxes, Revenues, and The Laffer Curve, The Public Interest, No. 50; http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805001taxesrevenuesandthelaffercurvejudewanniski.pdf.

Daraus resultiert auch die Annahme, dass steigende Steuersätze ab einer bestimmten Höhe die Leistungsmotivation der Wirtschaftssubjekte hemmen und dadurch das Steueraufkommen sinkt.[247]

Die These von Laffer lässt sich anhand der Laffer-Kurve nachvollziehen. Wird der Steuersatz (t) ausgehend von einem Satz von Null sukzessive erhöht (z.B. von A nach B, Abb. 4.5), so steigen die Steuereinnahmen (T) gemessen an der Bemessungsgrundlage (z.B. Einkommen, Y) zunächst.

Werden die Steuern jedoch über einen gewissen Punkt, dem Steuermaximium[248], weiter erhöht, dann nehmen die Steuereinnahmen wieder ab.[249] Bei den Extremwerten einer Besteuerung von Null Prozent und Einhundert Prozent werden gar keine Steuereinnahmen realisiert:

(1) $T = t \cdot Y$ mit $T = 0 \cdot Y = 0$
(2) $T = t \cdot Y$ mit $T = 1 \cdot 0 = 0$

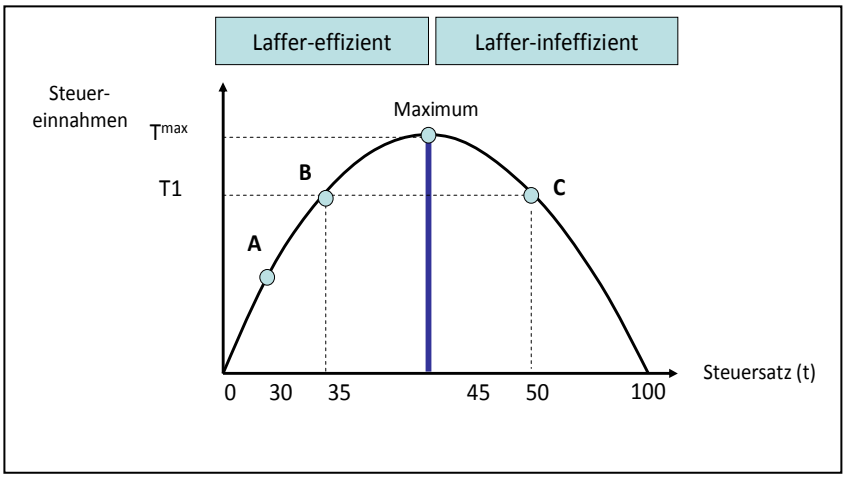


Abbildung 4.5: Laffer-Kurve

Aus Sicht des Staates, der allein an einem hohen bzw. maximalen Steueraufkommen interessiert ist, gilt es:

(1) auf der Kurve stets im laffereffizienten Bereich zu bleiben,
(2) das Aufkommensmaximum am Lafferpunkt anzustreben und
(3) ein Absinken entlang der Kurve zu vermeiden. Dies gilt links vom Scheitelpunkt, da es dann zu Steuermindereinnahmen kommt. Dies gilt aber auch rechts vom Punkt, da hier ebenfalls die Steuereinnahmen sinken. Ursächlich ist jedoch keine Senkung, sondern eine Erhöhung des Steuersatzes.

[247] Zur historischen Einordnung dieser Idee vgl. Thöne, M (2005): Tragfähigkeit der Finanzpolitik bei Lenkungsbesteuerung, Köln, Dissertation; http://kups.ub.uni-koeln.de/volltexte/2005/1453/pdf/thoene_diss.pdf, S. 136 ff.
[248] Das Steuermaximum ist nicht mit dem Steueroptimum gleichzusetzen.
[249] Genauer gesagt ist der Zuwachs des Steueraufkommens (Steuerzuwachsrate) rückläufig.

Es ist ersichtlich, dass die fiskalische Funktion der Steuer bei den Punkten B und C äquivalent ist, d.h. beide Steuersätze führen zum gleichen Steueraufkommen. Allerdings hat die Besteuerung auf der rechten Seite der Parabel ihre Grenzen gefunden.

Dieser Bereich (rechts vom Maximum) kommt für eine rationale Steuerpolitik nicht in Betracht (z. B. Punkt C mit dem Steueraufkommen T1, das auch bei der wesentlich niedrigeren und mit weitaus weniger Steuerwiderständen verbundenen Steuerlastquote erzielt werden könnte).

Ursächlich für die Bevorzugung von Punkt B gegenüber C sind:

1. Die höhere Steuerbelastung führt zu verstärkten Vermeidungs- und Ausweichstrategien wie z.B. Steuerflucht, Schwarzarbeit, Schattenwirtschaft.[250]
2. Leistungsanreize und Eigeninitiative werden beeinträchtigt. Dies führt zu Wachstumseinbußen auch wenn z.B. das Einkommen in längerfristiger Betrachtung steigt.
3. Eine zu hohe Besteuerung beeinträchtigt die Steuermoral. Es kommt zu Steuertäuschung oder Steuerhinterziehung.[251]

Dieser Zusammenhang zwischen Steuersätzen und Steueraufkommen lässt sich mikroökonomisch herleiten.[252] Ausgangspunkt sind die Angebotskurve (A) und die Nachfragekurve (N) auf einem Modellmarkt. Sie zeigen die Referenzsituation ohne Steuer mit der Gleichgewichtsmenge x* und dem Gleichgewichtspreis p*. Führt der Staat eine Mengensteuer[253] in Höhe von t pro Einheit x ein, verändert sich die Ausgangssituation. Steuerzahler sind hier annahmegemäß die Anbieter (Abb. 4.6).

---

[250] Vgl. zur leistungsfeindlichen Ausgestaltung von Steuersätzen und Schattenwirtschaft z.B. die Ausarbeitungen von Schneider, F., Enste, D. (1999): Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit: Umfang, Ursachen, Wirkungen und wirtschaftspolitische Empfehlungen, München.

[251] Laffer, A.B., Seymour, J.P., Hrsg., (1979): The Economics of the Tax Revolt: A Reader, New York.

[252] Vgl. dazu auch das Online-Werk von Lorenz, W., http://www.mikrooekonomie.de/.

[253] Von einer Mengensteuer zu unterscheiden wäre eine Wertsteuer (veraltet auch Ad-valorem-Steuer). Dazu zählen z. B. die Mehrwert- und die Einkommensteuer. Im Hinblick auf die grundsätzlichen Steuerwirkungen, die hier interessieren, ist die Unterscheidung in Mengen- und Wertsteuern nicht besonders wichtig, sodass im Folgenden ausschließlich die Mengensteuer betrachtet wird.

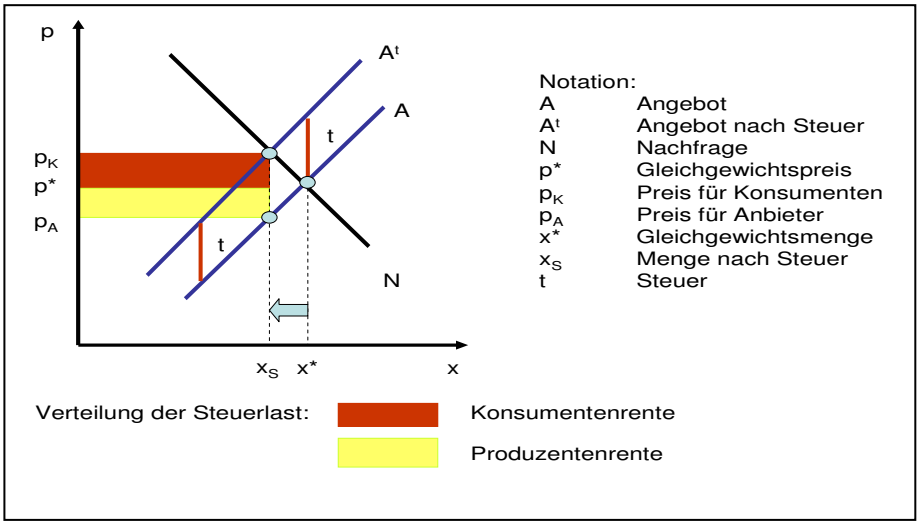


Abbildung 4.6: Auswirkungen einer Besteuerung bei variablen Preisen (I)[254]

Der Preis, der den Anbietern nach Abzug der Steuer (p_A) verbleibt, wird durch die Angebotsfunktion A angezeigt. Der Preis, der von den Konsumenten zu entrichten ist (p_K), wird durch die Funktion A^t angezeigt.

Die nach oben verschobene Angebotsfunktion bedeutet, ökonomisch ausgedrückt, dass die Unternehmen bei gleichen Preisen weniger anzubieten wünschen. Die Einführung der Steuer stört die mikroökonomische Optimalitätsbedingung „Preis = Grenzkosten".[255] Die Anbieter reduzieren in diesem Fall ihr Angebot, was die um die Steuer gestiegenen Grenzkosten wieder auf die Höhe des Preises sinken lässt.

Dieses Ergebnis lässt sich durch folgende Überlegung erklären: Wenn die Unternehmen vor Einführung einer Steuer t die Menge x* zum Preis p* angeboten haben, dann werden sie dieselbe Menge nach Einführung der Steuer nur dann anbieten wollen, wenn sie einen Preis in Höhe von p* + t erlösen können. Die Angebotsfunktion verlagert sich genau um den Betrag t nach oben.

Auf der Nachfrageseite ergeben sich in dieser Betrachtung keine Veränderungen. Das neue Marktgleichgewicht wird erreicht bei der Menge x_S und dem Preis p_K. Vom Preis p_K, den die Konsumenten an die Anbieter zahlen, müssen letztere die Steuer t an den Staat abführen.

[254] Vgl. auch Lorenz, W., http://www.mikrooekonomie.de/.

[255] Der Gewinn ist aus mikroökonomischer Sicht am größten, wenn so viel angeboten wird, dass die Kosten einer zusätzlichen Gütereinheit (Grenzkosten) gerade dem Erlös dieser zusätzlichen Gütereinheit (Grenzerlös, Preis) entsprechen. Solange der Preis höher ist als die Grenzkosten, kann das Unternehmen durch Ausweitung des Angebots seinen Gewinn steigern. Liegt der Preis unter den Grenzkosten, entsteht ein Verlust. Das Unternehmen wird die Produktion verringern. Diese Bedingung für ein Gewinnmaximum wird auch als Grenzkosten-Preis-Regel bezeichnet.

Ihnen verbleibt somit pro Mengeneinheit x ein Erlös in Höhe von $p_{A.}$ Ein genauer Blick auf Abbildung 4.7 zeigt nun ein für viele Betrachter überraschendes Resultat.

Der Preis, den die Anbieter erlösen, fällt durch die Steuer von p* auf p_A. Die Steuer entspricht jedoch der Differenz von p_K zu p_A. Die Anbieter zahlen zwar die gesamte Steuer, aber sie tragen sie nicht vollständig. Die Konsumenten zahlen mit p_K einen höheren Preis als p* und tragen damit ebenfalls einen Teil der Steuerlast (keine gesetzliche Preisbindung vorausgesetzt). An diesem Ergebnis ändert sich nichts, wenn die Nachfrager und nicht die Anbieter die Steuer zahlen würden.[256] [257]Unmittelbar einsichtig ist, dass die gehandelte Menge von x* auf x_S sinkt.

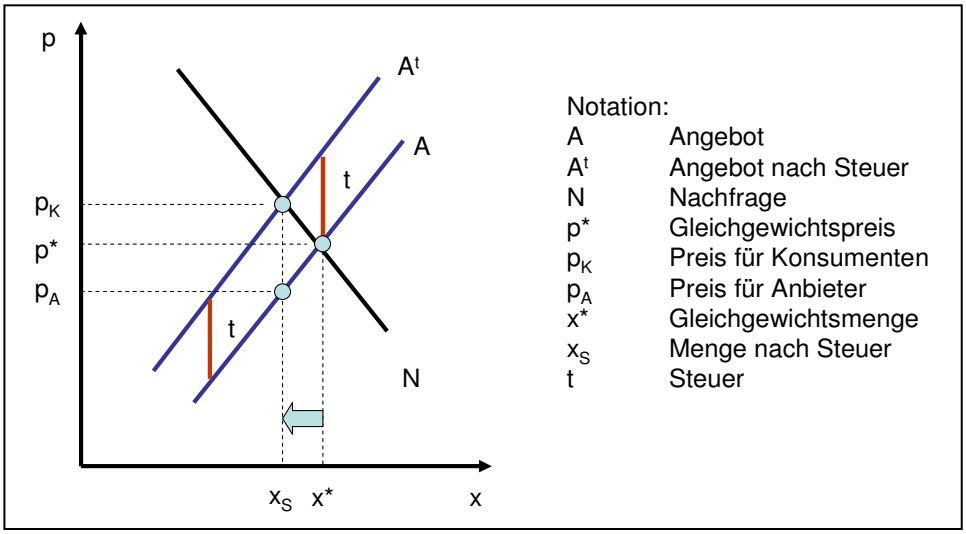


Abbildung 4.7: Auswirkungen einer Besteuerung bei variablen Preisen (II)[258]

Wie stark dieser Rückgang ausfällt, hängt von den Elastizitäten der Angebots- und Nachfragefunktion ab und ist mit der Inzidenz (Überwälzbarkeit) der Steuer verbunden (vgl. dazu Kapitel 4.1.3).

Um die Steuerwirkungen zu analysieren, ist jene Menge zu bestimmen, bei der der vertikale Abstand zwischen Angebots- und Nachfragefunktion genau der Höhe der Steuer entspricht (Abb. 4.7).

[256] Dafür muss unterstellt werden, dass es den Nachfragern letztendlich egal ist, zu welchen Teilen der Preis, den sie für eine Produkteinheit zu entrichten haben, an den Anbieter und an den Staat geht. Wenn für ein Spielangebot z.B. eine Zahlungsbereitschaft von 10 € besteht, ist es den Konsumenten gleich, ob davon 9 € an den Anbieter und 1 € an den Staat fließen oder ob es 8 € oder 2 € sind. Wäre dies nicht der Fall, weil z.B. die Bürger die Einnahmen dem Anbieter geben möchten und nicht dem Staat, wird die Analyse komplizierter.
[257] In diesem hier nicht betrachteten Fall verlagert sich die Nachfragefunktion nach links unten.
[258] Vgl. auch Lorenz, W., http://www.mikrooekonomie.de/.

Die Steuer kann deswegen als „Keil" bezeichnet werden, der zwischen Angebot und Nachfrage getrieben wird. Dieses Bild des Keils verdeutlicht, dass der Preis, den die Konsumenten entrichten, sich um die Steuer von dem Preis unterscheidet, den die Anbieter letztendlich, d.h. nach Steuern, erhalten.

Je höher die Steuer, d.h. je größer der Steuerkeil ist, desto weiter klaffen Angebot und Nachfrage auseinander. Es wird deutlich, dass die Steuereinnahmen mit steigenden Steuersätzen nicht notwendigerweise zunehmen (Abb. 4.8).[259] Werden diese Zusammenhänge zwischen der Höhe des Steuersatzes und der Höhe des Steueraufkommens in ein Diagramm übertragen, ergibt sich die Laffer-Kurve.[260]

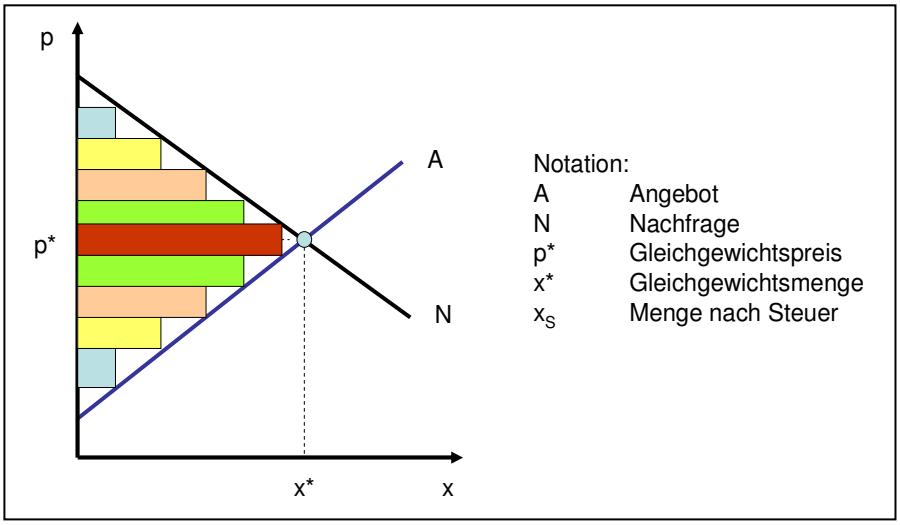


Abbildung 4.8: Steueraufkommen bei unterschiedlichen Steuersätzen[261]

Die Laffer-Kurve bzw. das Laffer-Theorem sind nicht unumstritten.[262] So ist die Kurve in ihrer Parabelform hypothetischer Natur, ihr Scheitelpunkt ist nicht zuverlässig zu ermitteln und deren Herleitung basiert auf den strengen Modellannahmen der Mikroökonomie. Auch ist die Laffer-Kurve im Zeitablauf nicht stabil, sondern sie bewegt sich entsprechend den dynamischen Marktbedingungen. Deren Scheitelpunkte können für einzelne Steuerarten durchaus unterschiedlich sein.[263]

---

[259] Der Laffer-Effekt beruht darauf, dass die Bemessungsgrundlage der Steuer stark sinkt, wenn der Steuersatz steigt. Dazu kommt es insbesondere bei hoher Preiselastizität/-reagibilität der Nachfrage.
[260] Eine interaktive und gut nachvollziehbare Darstellung findet sich bei Lorenz, W., http://www.mikrooekonomie.de/im Internet unter: http://www.mikrooekonomie.de/Markt-%20und%20Preistheorie/Besteuerung.htm.
[261] Vgl. auch Lorenz, W., http://www.mikrooekonomie.de/.
[262] Henderson, David (1981): Limitations of the Laffer Curve as a Justification for Tax Cuts, in: The Cato Journal, Vol. 1, Nr. 1, S. 45 – 52.
[263] Becsi, Z. (2000): The Shifty Laffer Curve. Economic Review, in: Federal Reserve Bank of Atlanta Vol. 85, Nr. 3, S. 53 – 64.

Die Existenz des von Laffer geschilderten Zusammenhangs wird jedoch auch von kritischen Stimmen nicht bestritten.[264] Schwierig erscheint hingegen vor allem die Ermittlung des Prozentsatzes, ab dem die Einnahmen des Staates bei Steuererhöhungen sinken. Dennoch gibt es Modellrechnungen.

Modellrechnungen beziehen sich bezogen auf Deutschland vor allem auf die Arbeitssteuern und Kapitalsteuern. Sie zeigen, dass sich die derzeitigen Sätze in Deutschland links vom Scheitelpunkt befinden (Abb. 4.9, Abb. 4.10). Steuersenkungen würden demnach zu Einnahmeverlusten führen.[265] Für Deutschland wird derzeitig ein maximaler Steuersatz von 64% für die Lohnsteuer und von 50% für Kapitalsteuern geschätzt.[266]

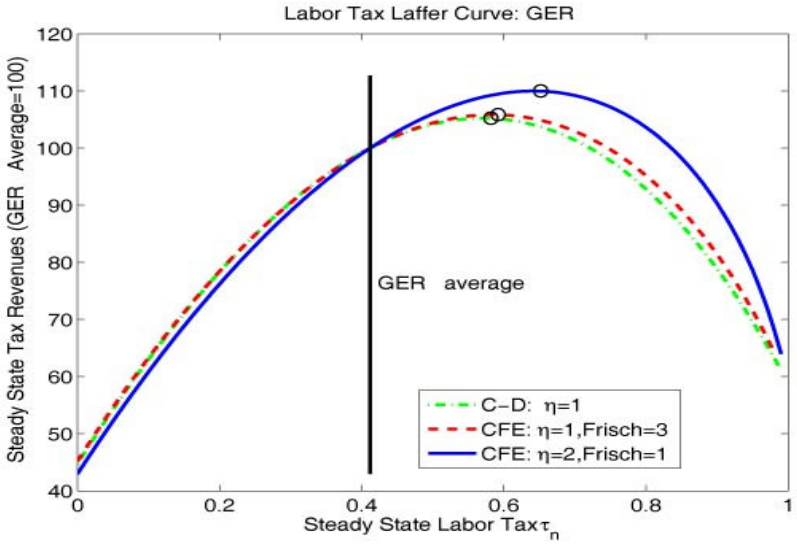


Abbildung: 4.9: Laffer-Kurve zur Besteuerung des Faktors Arbeit[267]

[264] Vgl. dazu z.B. einen Artikel im Spiegel: http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/0,1518,650851,00.html

[265] Die Berechnung basiert auf einem neoklassischen Wachstumsmodell. Dieses unterstellt Vollbeschäftigung der Faktoren und Arbeit und Kapital. Außerdem unterstellen sie, dass der Staat nur konsumtive Ausgaben tätigt, nicht aber selbst investiert. Wachstum anregt, wird komplett vernachlässigt. Nur private Investitionen sind in dem Modell wachstumstreibend.

[266] Trabandt, M., Uhlig, H. (2009): How Far Are We From the Slippery Slope? The Laffer-Curve Revisited. NBER Working Paper No. 15343, September.

[267] Trabandt, M., Uhlig, H. (2009): How Far Are We From the Slippery Slope? The Laffer-Curve Revisited. NBER Working Paper No. 15343, September.

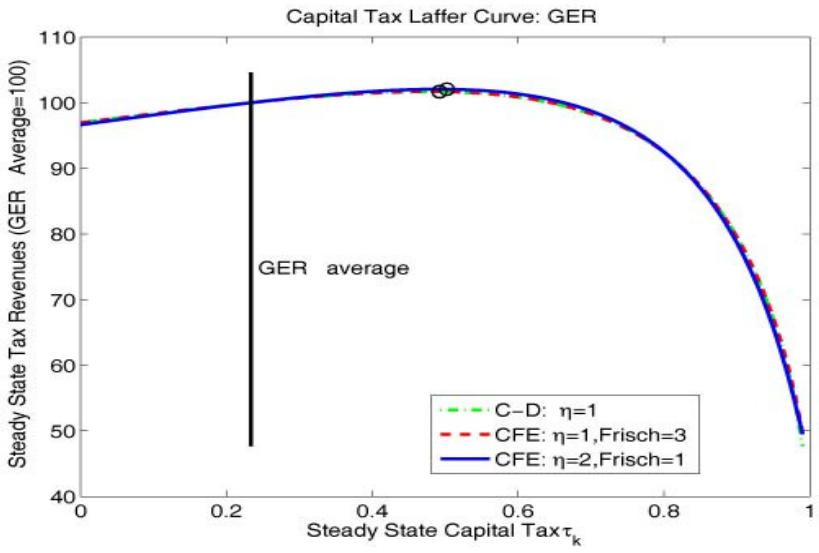


Abbildung 4.10: Laffer-Kurve zur Besteuerung des Faktors Kapital[268]

4.1.3 Edukationseffekt der Besteuerung

Bezogen auf die Vergnügungssteuer ist zu berücksichtigen, dass fiskalische Ziele und Lenkungsziele gleichberechtigt nebeneinander stehen können. Jede Lenkungssteuer[269] verfolgt dabei im Kern das Prinzip *„Verteuern, nicht verbieten."* Wenn die Lenkungssteuer prohibitiv wirkt, kann dies als instrumentelles Versagen gewertet werden.[270]

Es liegt in der Natur einer jeden Steuer, dass sie in die freie wirtschaftliche Betätigung eingreift.[271]. Die Steuergesetzgebungsbefugnis der Länder umfasst auch das Recht, auf den Umfang einer vom Bundesgesetzgeber erlaubten Tätigkeit Einfluss zu nehmen und als Nebenzweck neben dem rein fiskalischen Zweck der Einnahmeerziehung auch einen beschränkten Edukationseffekt, nämlich - bei der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte - die Eindämmung der Spielsucht, zu verfolgen.[272]

---

[268] Trabandt, M., Uhlig, H. (2009): How Far Are We From the Slippery Slope? The Laffer-Curve Revisited. NBER Working Paper No. 15343, September.
[269] Ziel einer solchen Steuer ist es, das Verhalten der Besteuerten in eine bestimmte Richtung zu lenken.
[270] Thöne, M (2005): Tragfähigkeit der Finanzpolitik bei Lenkungsbesteuerung, Köln, Dissertation; http://kups.ub.uni-koeln.de/volltexte/2005/1453/pdf/thoene_diss.pdf, S. 138.
[271] BVerfG, 12(27).
[272] BVerfG-Urteil vom 28. März 2006 1 BvR 1054/ 01, BVerfGE 115, 276, unter C. I. 3. c aa, unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften - EuGH - vom 6. November 2003 C-243/ 01, Gam-belli u. a., Slg. 2003, I-13076, m. w. N.; BFH-Urteil in BFH/ NV 2006, 1354, unter II. 3. a bb, Beschluss vom 1. April 1971, Az. 1 BvL 22/67.

Vor diesem Hintergrund soll der Edukationseffekt der Besteuerung wie folgt beschrieben werden:

Jede Steuer führt zu einem Eingriff in freie wirtschaftliche Betätigung. Neben einer rein fiskalischen Wirkung kann die Besteuerung auch einen Lenkungseffekt, einen so genannten Edukationseffekt, haben. Die erhofften Lenkungseffekte einer Steuer greifen jedoch nur bis zu einem bestimmten Punkt. Ab dieser Schwelle werden die Edukationseffekte der Besteuerung aufgrund von Ausweich- und Anpassungsreaktionen nur noch begrenzt erreicht und die freie wirtschaftliche Betätigung übermäßig belastet. Aus dem Edukationseffekt wird ein Erdrosselungseffekt der Besteuerung.

Um diesen Sachverhalt zu verdeutlichen, wird zusätzlich noch die Angebotsmenge als dritte Dimension – neben Steuersatz und Steueraufkommen - in das Diagramm eingeführt (Abb. 4.11).[273] Aus der Sicht des Staates, der die Besteuerung nicht allein als Instrument zur Generierung und gegebenenfalls Maximierung des steuerlichen Aufkommens nutzt, stellt sich diese erweiterte und ergänzte Lafferkurve in einem anderen Licht dar.[274]

Dies gilt auch für die Vergnügungssteuer. Wenn erwogen wird, die auf eine bestimmte Geographie (z.B. Kommune) bezogene, verfügbare Menge an Geldspielgeräten durch preisliche Impulse zu lenken, so zeigt sich, dass es mit Ausnahme des Steuermaximums zu jedem Aufkommen zwei Bemessungsgrundlagen gibt:

- eine große Angebotsmenge (geringes Lenkungsziel, X1) bei niedrigem Steuersatz und
- eine niedrige Angebotsmenge (hohes Lenkungsziel, X2) bei hohem Steuersatz.

Fiskalische Ziele und Lenkungsziele der Besteuerung müssen sich nicht zwangsläufig widersprechen.[275] Ob es zu einem Konflikt kommt, ist u.a. davon abhängig, wo man sich auf der Kurve befindet und ob der Weg zum Lenkungsziel mit fiskalischen Mehr- oder Mindereinnahmen einhergeht. Auszuschließen sind solche Konflikte indes nicht:

- Der Wunsch nach einer Begrenzung des Spielangebots führt z.B. zu einer Reduktion der Zahl der Geldspielgeräte oder der Einspielergebnisse. Dadurch sinken in beiden Fällen die daran gekoppelten Einnahmen.

[273] Thöne, M (2005): Tragfähigkeit der Finanzpolitik bei Lenkungsbesteuerung, Köln, Dissertation; http://kups.ub.uni-koeln.de/volltexte/2005/1453/pdf/thoene_diss.pdf, S. 136.
[274] Vgl. am Beispiel der Mineralölsteuer Thöne, M. (2008): Laffer in Luxemburg, Tankverkehr und Steueraufkommen.
im Großherzogtum; FiFo-CPE Discussion Paper No. 08-1, http://www.wiso.uni-koeln.de/finanzfors/pdf/FiFo-CPE-DP_08-01.pdf.
[275] Vgl. am Beispiel der Mineralölsteuer Adolf, J. (2003): Mineralölsteuer – Stütze unseres Steuersystems oder Auslaufmodell?, in: Wirtschaftsdienst, Heft 7, S. 460 – 468.

- Eine Anhebung der Steuer führt zu (unter Umständen unerwünschten) Ausweich- und Anpassungsreaktionen der Betroffenen. Die Zunahme z.B. illegaler Angebote ist nicht auszuschließen.
- Die Ausweich- und Anpassungsreaktionen führen zur weiteren Erosion der Steuerbasis und reduzieren die Einnahmen.
- Aus der Edukation wird eine Erdrosselung. Im Kontext der Besteuerung von Geldspielgeräten resultiert die mögliche Erdrosselung nicht notwendigerweise allein aus der Vergnügungssteuer, sondern aus der Kumulation (Häufung) unterschiedlicher Belastungen (z.B. auch durch Verlängerung der Sperrzeiten für Spielhallen).

Gleichzeitig ist bezogen auf Glücksspiele generell davon auszugehen, dass die Gefahr der Zunahme illegaler Angebote mit der Belastung der regulären Angebote steigt.

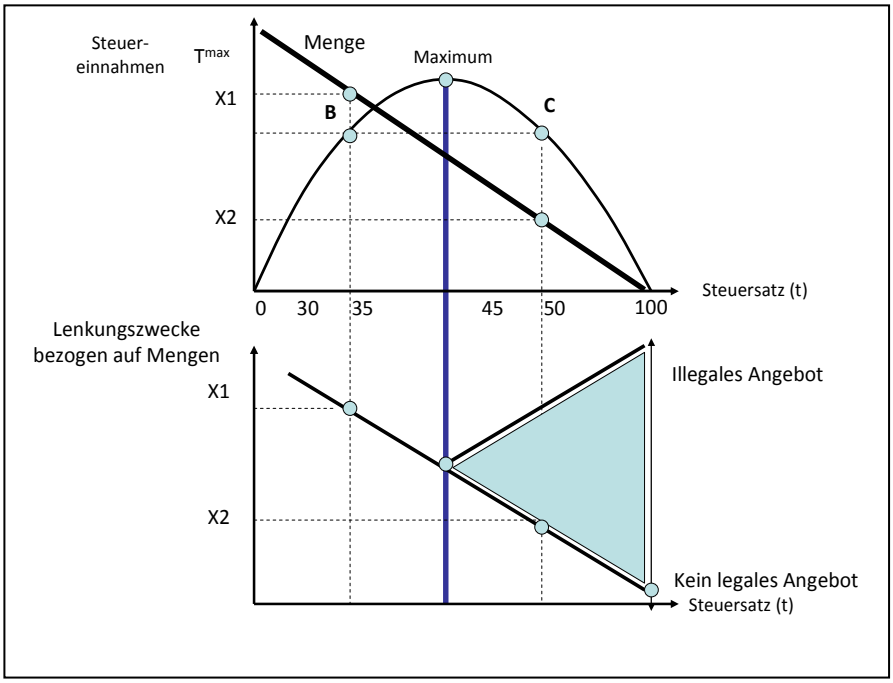


Abbildung 4.11: Edukationskurve einer Steuer (tax education curve)

Wenn sich die unternehmerische Marge infolge von Steuererhöhungen mindert, verbleibt per definitionem nur der Weg zur Generierung von (Mehr)Gewinn über einen Anstieg der Angebotsmenge oder eine Reduzierung der Kosten. Negativfolgen können sein:

- Abwandern des Angebots in „Hinterzimmer“,
- Tendenz der Steuerverkürzung,
- illegale „Eingriffe“ in die Geldspielgeräte,
- Einsparung von Personalkosten (z.B. Schaffung/Mehrung von 400 € Jobs).

Der empirische Nachweis einer „erdrosselnden Steuer“ bürdet dem Steuerpflichtigen eine hohe Darlegungslast auf. Dies gilt vor allem für indirekte Steuern, bei denen der Gesetzgeber bei der Feststellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen großen Typisierungsspielraum hat.[276]

In Kapitel 4.2 wird die Edukations- bzw. Erdrosselungswirkung der Vergnügungssteuer bei einzelnen Besteuerungsvarianten anhand von Plausibilitätsüberlegungen diskutiert.

4.2 Edukationswirkung der Vergnügungssteuer bei einzelnen Besteuerungsvarianten

Als Steuermaßstab für die Bemessung der Vergnügungssteuer kommen - aus theoretischer Sicht - verschiedene Varianten in Betracht:

1. die Anknüpfung an die Anzahl der aufgestellten Automaten (Stückzahlmaßstab),
2. die Anknüpfung an die Anzahl der Spiele,
3. die Anknüpfung an den Spieleinsatz,
4. die Anknüpfung an die Bruttokasse[277] (diese errechnet sich aus der elektronisch gezählten Kasse [Spieleinsätze abzüglich ausbezahlter Gewinne an den Spieler] zuzüglich Röhrenentnahmen, abzüglich Röhrenauffüllungen, Falschgeld und Fehlgeld[278]),
5. die Anknüpfung an die Nettokasse (Bruttokasse abzüglich der im Ertrag enthaltenen Umsatzsteuer).

Im Kern werden damit pauschale (1), steigende (2, 3) und proportionale (4, 5) Anknüpfungspunkte der Besteuerung deutlich. Für den so genannten Wirklichkeitsmaßstab[279] der Besteuerung kommen als Ansatzpunkte die Spieleinsätze, die Bruttokasse (inklusive Umsatzsteuer) und die Nettokasse (ohne Umsatzsteuer) in Betracht, d.h. die Varianten 3 bis 5.[280]

---

[276] Herdegen, M. (2000): Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln, S. 82.
[277] Die Bruttokasse ist auch Anknüpfungspunkt für die Bemessung der von den Aufstellunternehmen zu zahlenden Umsatzsteuer.
[278] Fehlgeld ist der Betrag, der aufgrund von Widersprüchlichkeiten an den Spieler bezahlt wird. Der Spieler wirft z.B. zwei Euro in das Spielgerät ein, wovon jedoch nur ein Euro angezeigt wird.
[279] Damit ist der Steuermaßstab grundsätzlich am Vergnügungsaufwand auszurichten, der auch der sachgerechteste Maßstab ist.
[280] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag.
des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München;
http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/ba-berlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 46.

Variante 1 (Stückzahlmaßstab) ist inzwischen von der Rechtsprechung als unzulässig erklärt worden und wird nachfolgend nicht berücksichtigt.[281] Variante 2 (Anknüpfung an die Zahl der Spiele) wird ebenfalls nicht betrachtet, da der Maßstab nicht wirklichkeitsnah ist. Zudem kennt die SpielV den Begriff des „Spiels“ nicht. Damit wäre eine durchgängig gerechte und gleichmäßige Besteuerung a priori nicht gewährleistet.

Denkbar wäre auch eine Steuer, die unabhängig vom Betrieb der Geldspielgeräte erhoben wird, z.B. in Form eines Eintrittsgelds, um Zugang zu den Spielgeräten zu erlangen (vergleichbar der Kinosteuer). Diese Art der Besteuerung wäre jedoch nur sinnvoll, wenn sie bei allen Anbietern, also unabhängig vom Ort der Veranstaltung bzw. unabhängig von der Person des Veranstalters von Geldgewinnspielen und sonstigen Spielgeräten zur Anwendung kommen würde. Auch diese Variante soll nachfolgend nicht näher betrachtet werden.

Die verbleibenden Alternativen sollen zunächst anhand eines fiktiven Beispiels vorgestellt werden (aus Vereinfachungsgründen ohne Berücksichtigung des Vorsteuerabzugs, Tab. 4.1):

	Spieleinsätze		€ 12.000
./.	Gewinne/Auszahlungsquote	(75%)	€ 9.000
=	Bruttokasse		€ 3.000

Geldspielgeräte (GSG)	**Einspielergebnisse (Kasseninhalt) in €**	**Brutto-, Nettokasse in €**	
Phantom	500	Bruttokasse	3.000
Laola	750	./. USt (19%)	479
Magic Star	250	Nettokasse	2.521
Multigame	1.000		
Heart of Gold	500		
Summe	3.000		
./. Röhrenfüllung	0		

Tabelle 4.1: Beispiel zur Besteuerung von Geldspielgeräten

Bruttokasse

Das Einspielergebnis entspricht dem Kasseninhalt des Spielgerätes. Dies ist der Betrag, der nach Ausschüttung der Gewinne in der Kasse verbleibt und dem Aufstellunternehmer (brutto) zusteht. Als Einspielergebnis und damit als Steuermaßstab kommt die elektronisch gezählte Bruttokasse in Betracht.

[281] BVerfG, 1 BvR 3425/08 vom 8.2.2011, Absatz-Nr. (1 - 20), http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20110208_1bvr342508.html.

Diese errechnet sich aus der elektronisch gezählten Kasse zuzüglich Röhrenentnahmen, abzüglich Röhrenauffüllungen, Falschgeld und Fehlgeld.[282]

Nettokasse

Der Unterschied zur Bruttokasse liegt darin, dass die Nettokasse bereits um die darin enthaltene Umsatzsteuer bereinigt ist. Um mit der Nettokasse ein ebenso hohes Steueraufkommen wie mit der Bruttokasse zu erzielen, ist der Steuersatz um einige Prozentpunkte höher anzusetzen, da die gesetzliche Mehrwertsteuer bei der Nettokasse abgezogen ist.

Rechenbeispiel zur Ermittlung der Vergnügungssteuer in €:
Bruttokasse (angenommener Vergnügungssteuersatz von 10%) = 300 €

Dies würde eine analoge steuerliche Belastung der Nettokasse erfordern in Höhe von 300/2.521 = 11,90%.

Nicht zulässig ist es laut einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs, bei Umsätzen mit Spielautomaten mit oder ohne Gewinnmöglichkeit die Vergnügungssteuer aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen.[283] Dazu folgendes Zahlenbeispiel (Tab. 4.2):[284]

Bruttokasse = Einspielergebnis	1.000,00 €
darin enthalten 10% Vergnügungssteuer	100,00 €
Bruttokasse nach Vergnügungssteuer	900,00 €
Abzüglich gesetzliche Umsatzsteuer 19%	143,70 €
Entgelt = Netto-Einspielergebnis	756,30 €

Tabelle 4.2: Zahlenbeispiel zum Verhältnis von Umsatz- und Vergnügungssteuer

Spieleinsatz

Bei einer Belastung des Spieleinsatzes mit z.B. 5% = 600 € und einer Auszahlungsquote von 70% bezogen auf die Nettokasse ergibt sich eine Belastung von 600/2.521, d.h. von knapp 24%.

---

[282] *„Mit unanfechtbaren Beschluss vom 23. März 2007, Az. 5 TG 450/07, hat der Hessische Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass in der an die Bruttokasse ohne Abzug der Mehrwertsteuer anknüpfende Bemessung der Vergnügungssteuer eine „unzulässige Doppelbesteuerung“ deshalb nicht gesehen werden kann, weil der Steuergegenstand ein anderer ist. Während mit der Mehrwertsteuer der von dem Unternehmer erzielte Umsatz belastet wird, ist Bezugspunkt der Vergnügungssteuer der Aufwand der Automatenspieler, der sich in den für ihr Spielvergnügen investierten Spieleinsätzen niederschlägt. Zu diesem Aufwand gehören die Spieleinsätze auch insoweit, als der Automatenaufstellunternehmer in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Kasseninhalts der Mehrwertsteuerpflicht unterliegt und dementsprechend Mehrwertsteuer abzuführen hat. Es ist deshalb gerade der Charakter der Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer, der die Zugrundelegung der nicht bereinigten Bruttokasse bei der Bemessung dieser Steuer rechtfertigt.“*

[283] Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.4.2010, V R 26/08.

[284] Paschke, M. (2007): Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte – Verhältnis von Umsatzsteuer und Vergnügungssteuer, in: GewArch, Heft 7, S. 280 – 285.

Bei einer Ausschüttungsquote von 80% (Bruttoergebnis 2.400; Nettoergebnis 2.017 (abzüglich 19%) erhöht sich die Belastung bereits auf rund 30%. Denkbar ist auch die Vorgabe von Mindest- und Höchstbeträgen. Möglich ist auch eine Kombination aus der Besteuerung auf der Grundlage des Einspielergebnisses mit einer Mindeststeuerregelung und einer Höchstbetragsregelung je Spielgerät und Monat (z.B. pro Spielgerät und Monat 10% des Einspielergebnisses, höchstens 240 Euro als Kappungsgrenze[285]).

Die Frage nach einer möglichen Edukations- bzw. Erdrosselungswirkung der Besteuerung von Geldspielgeräten soll nachfolgend anhand verschiedener Besteuerungsvarianten diskutiert werden. In diesem Kontext bleiben marktstrukturelle Entwicklungen zu berücksichtigen. In den letzten Jahren ist eine Tendenz hin zu größeren Spielstättenkomplexen zu beobachten, die mehrere Konzessionen umfassen.[286] Diese sind zum Teil in modernen Freizeiteinrichtungen untergebracht.[287]

Während neuere Standorte an Bedeutung gewinnen und in der Öffentlichkeit wahrgenommen werden, schließen vor allem kleinere Einrichtungen, die nicht mehr wirtschaftlich zu betreiben sind. Bei einer Begehung in 2009 im Rahmen einer Feldstudie waren 82 Einrichtungen von rund 2.000 besuchten Spielstätten, die ein Jahr zuvor noch geöffnet hatten, wegen Geschäftsaufgabe, Renovierung und/oder Standortverlagerung geschlossen.[288]

Es wäre daher zu diskutieren, ob und inwieweit sich mögliche Edukations- und Erdrosselungsffekte auch betriebsgrößenspezifisch und/oder regional unterschiedlich niederschlagen. Zu erwarten ist, dass vor allem Kleinunternehmen bzw. in regionalen „Randlagen“ eines Bundeslandes angesiedelte Unternehmen weniger in der Lage zu sein scheinen, steuerliche Belastungen zu tragen.

Zu diskutieren bleiben auch unterschiedliche Öffnungszeiten von Spielstätten.

---

[285] Die Begrenzung der nach der Bruttokasse zu bemessenen Spielapparatesteuer durch einen im Satzungsrecht festgelegten Höchstbetrag je Kalendermonat und Gerät stellt - soweit nicht als Regel vorgesehen und intendiert - keine Rückkehr zur unzulässigen Stückzahlbesteuerung dar. Soweit mit dieser Begrenzung eine Ungleichbelastung verbunden ist, weil ertragsstarke Geräte gegenüber ertragsschwachen Geräten steuerlich begünstigt werden, kann es hierfür sachlich rechtfertigende Gründe geben; Hessischer-VGH – Beschluss, 5 C 2256/07.N vom 05.03.2009.

[286] Trümper, J., Heimann, C. (2010): Angebotsstruktur der Spielhallen und Geldspielgeräte in Deutschland, 10. Auflage, Unna, S. 16.

[287] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/baberlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 15.

[288] Trümper, J. (2009): Umsetzung der novellierten Spielverordnung – Feldstudie, September, Berlin, S. 70.

Wer z.B. statt 24 Stunden nur 12 Stunden geöffnet haben darf, kann bei gleicher Fixkostenstruktur auch nur 1/3 der steuerlichen Belastung durch die Vergnügungssteuer tragen. In diesem Kontext scheinen demnach auch die kommunalen bzw. länderspezifischen Regelungen bezogen auf die Öffnungszeiten signifikant zu sein.

4.2.1 Stückzahlmaßstab und Brutto- bzw. Nettokasse-Maßstab

Aus ökonomischer Sicht führt die Pauschalbesteuerung dazu, dass es bei der Besteuerung nicht auf den Aufwand des/der Spieler ankommt. Sie wird selbst dann erhoben, wenn kein Spieler etwas aufwendet bzw. wenn das Spielgerät nicht bespielt wird. Damit ändert sich die Rechtsnatur der Steuer. Sie wird - so die Diskussion - zur „Maschinensteuer“ und besteuert allein das Aufstellen bzw. das „Halten" von Geldspielgeräten.

Eine Aufwandsteuer (hier: Vergnügungssteuer) muss indes auf die Abwälzung auf den Verbraucher (hier: den Spieler) angelegt sein, zumindest muss die kalkulatorische Abwälzung möglich sein.[289] Dies scheint bei einer pauschalen Steuer auf das reine „Halten“ von Geldspielgeräten bzw. bei einer „Maschinensteuer" jedoch nicht der Fall zu sein.

Die Verwendung des Stückzahlmaßstabes bei Geldspielgeräten sah sich seit langem erheblicher Kritik ausgesetzt.[290] Das BVerfG hat mit Beschluss vom 08.02.2009 entschieden, dass der Stückzahlmaßstab gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes verstößt (Art. 3 Abs. 1 GG).[291] Die nachfolgenden Anmerkungen dienen daher lediglich der Erläuterung.

Der Stückzahlmaßstab führt zu einer ungleichen Belastung der Automatenaufstellunternehmer, weil er strukturell nicht geeignet ist, den notwendigen Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler zu gewährleisten. Während die frühere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts den Stückzahlmaßstab noch als verfassungsrechtlich tragfähige und unbedenkliche Grundlage für die Erhebung der Vergnügungssteuer auf GGSG ansah, lässt sich dies auf Basis der gegenwärtigen technischen Standards nicht mehr rechtfertigen.

---

[289] BVerfG-Urteil vom 4. 2. 2009 – Az. 1 BvL 8/ 05.

[290] Für Spielautomaten ohne Gewinnspielmöglichkeiten hat das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 14.12.2005, BVerwG – 10 CN 1.05 (ZKF 2006, S. 65; KStZ 2006, S. 72), im Anschluss an die Entscheidungen vom 13.04.2005, entschieden, dass der Stückzahlmaßstab für diesen Typ von Spielautomaten weiterhin grundsätzlich zulässig sei. Dies gelte dann, wenn für Spielautomaten ohne Gewinnspielmöglichkeit nicht feststehe, dass in dem betreffenden Gemeindegebiet nur Apparate mit manipulationssicherem Zählwerk aufgestellt seien und aller Voraussicht nach nur solche Apparate künftig aufgestellt werden.

[291] BVerfG, 1 BvR 3425/08 vom 8.2.2011, Absatz-Nr. (1 - 20), http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20110208_1bvr342508.html.

Das Halten von GGSG wird bei der Pauschalbesteuerung gleich hoch besteuert, unabhängig davon, in welchem Umfang die Nutzer der Spielgeräte an den einzelnen Automaten im jeweiligen Besteuerungszeitraum Vergnügungsaufwand betrieben haben. Der Stückzahlmaßstab ist daher als generell ungeeignet für die Bemessung der Vergnügungssteuer auf GGSG anzusehen, weil er allenfalls in mehr oder weniger zufälligen Einzelkonstellationen den nach dem Gebot der steuerlichen Lastengleichheit geforderten, hinreichenden Bezug zwischen der Steuerbemessung und dem Vergnügungsaufwand des Spielers sicherzustellen vermag. So konnte in jüngerer Zeit der gebotene zumindest lockere Bezug mit dem erhobenen Zahlenmaterial in keinem Fall positiv belegt werden. Zudem sind die mit dem Nachweis verbundenen Schwierigkeiten so erheblich, dass die Verwendung eines solchen Maßstabs weder dem Steuerpflichtigen, noch dem Steuerträger zugemutet werden kann und auch für die Steuerverwaltung nicht praktikabel ist.[292]

Viele Kommunen und einige Länder sind inzwischen dazu übergegangen, ihre Steuersatzungen bzw. Regelungen zur Vergnügungssteuer entsprechend den Formulierungen der Rechtsprechung anzupassen und für die Besteuerung von Geldspielgeräten andere Anknüpfungspunkte als die Anzahl der Geräte zu wählen (Wirklichkeitsmaßstab). Die in Betracht kommenden Alternativen zum Stückzahlmaßstab zeichnen sich sämtlich dadurch aus, dass sie an Daten anknüpfen müssen, die nicht durch bloßen Augenschein beim Betreten von Spielhallen oder Gaststätten gewonnen werden können. Spieleinsatz oder Kasseninhalt sind jeweils Daten, die nur durch elektronische und manipulationssichere Erfassung im einzelnen Gerät rechtssicher zu Besteuerungszwecken verwendet werden können und die den Aufwand des Spielers wirklichkeitsnäher abbilden.

Um den Stückzahlmaßstab beibehalten zu können, müsste das tatsächliche, durchschnittliche Einspielergebnis aller in einer Kommune aufgestellten Geldspielgeräte ermittelt werden. Hierzu wäre die Mithilfe der Automatenaufstellunternehmer unverzichtbar. Mit einer derartigen Unterstützung ist jedoch nicht zwangsläufig zu rechnen. Darüber hinaus wäre im Falle eines Widerspruchs gegen den Stückzahlmaßstab die Kommune in der Pflicht, zu beweisen, dass die durchschnittliche Schwankungsbreite (25%) eingehalten wird. Diesen Beweis zu führen, dürfte in praxi kaum möglich sein, denn nur diejenigen Aufstellunternehmer würden das Widerspruchsverfahren betreiben, die nicht vom Stückzahlmaßstab profitieren.[293]

---

[292] http://www.dr-bahr.com/news/news_det_20090429090820.html.

[293] Um diese Schwankungsbreite der Einspielergebnisse zu ermitteln, bedarf es nicht der Daten von jeweils mehr als 50 % der Spielstätten, der Betreiber und der Geräte. Dem Tatsachengericht ist bei der Ermittlung vielmehr ein weit gesteckter Rahmen der Beweiswürdigung eröffnet; BVerwG 9 B 12.07.

Um diesem Problem zu begegnen, gehen viele Kommunen dazu über, die Erhebung der Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit ausgestaltet mit manipulationssicheren Zählwerken nach dem Einspielergebnis zu errechnen. Die Höhe des Steuersatzes wird dabei häufig anhand von Beispielberechnungen ermittelt. Ziel dieses Vorgehens scheint die Ermittlung des Steuersatzes zu sein, bei dem das bisherige Steueraufkommen zumindest gehalten werden kann:

Beispiel Stadt Werl, NRW:[294]
Im Kalenderjahr 2006 betrug die Vergnügungssteuer in Spielhallen im Stadtgebiet von Werl nach dem Stückzahlmaßstab für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit 138 € pro Monat. In Gaststätten lag die Steuer bei 45 € pro Monat. Unter Zugrundelegung der vorliegenden durchschnittlichen Einspielergebnisse lässt sich die ungefähre Steuerbelastung pro Gerät und Monat bei verschiedenen Steuersätzen ermitteln. Dazu sind die Einspielergebnisse (brutto oder netto) zu ermitteln.

Nehmen wir exemplarisch an, diese lägen bei 1.100 € für Spielhallen und bei 624 € für Gaststätten. Auf dieser Grundlage wäre für Geldspielgeräte in Spielhallen bei einem Steuersatz von 13% (1.100 · 0,13 gerundet) das Ergebnis nach dem Stückzahlmaßstab knapp überschritten. In Gaststätten wäre dies bei einem Wert von 8% (624 · 0,08 gerundet) der Fall.

Die Kommunen sind sich darüber bewusst, dass die ermittelten Ergebnisse nicht als uneingeschränkt repräsentativ bezeichnet werden können. Sie scheinen jedoch in der Tendenz davon auszugehen, dass sich die durchschnittlichen Einspielergebnisse unterhalb der ermittelten Durchschnittswerte bewegen und damit zu Mindereinnahmen bei der Vergnügungssteuer führen können.

Sollte sich im Laufe eines Zeitraumes (in der Regel ein Jahr) zeigen, dass durch den vorgeschlagenen Steuersatz das Vergnügungssteueraufkommen bei gleicher Anzahl von steuerpflichtigen Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nicht erreicht wird, soll - so häufig der Vorschlag - über eine Erhöhung des Prozentsatzes neu entschieden werden.

Sofern der Kasseninhalt für den Wirklichkeitsmaßstab herangezogen wird, stellt sich die Frage nach der Höhe des Steuersatzes. Die Belastung entwickelt sich in der Praxis proportional zu den Kasseneinnahmen.[295]

---

[294] http://www.werl.de/politik/ratsinfo/sitzungsformulare/2007/tagesordnung/Tagesordnung_Rat_13.09.07.pdf.

[295] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/baberlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 36.

Mit Blick auf eine mögliche Erdrosselungswirkung der Besteuerung gibt es in der Rechtsprechung keine einheitliche Auffassung. Die Rechtsprechung erkennt bislang Steuersätze in Höhe von bis zu 15% der elektronisch gezählten Bruttokasse als zulässig und somit als nicht erdrosselnd an.[296]

Keine Erdrosselungswirkung:[297]

- VG Düsseldorf vom 25.09.2006, Az. 25 K 4880/06, 13 % des Einspielergebnisses.
- Sächsisches OVG vom 19.12.2006, Az. 5 BS 242/06, 15 % des Einspielergebnisses.
- OVG NRW vom 06.03.2007, Az. 14 A 608/05, 13 % des Einspielergebnisses bzw. 40 € mtl.
- VG Düsseldorf vom 05.05.2008, Az. 25 K 6063/07, 15 % des Einspielergebnisses.

Das Oberverwaltungsgericht Lüneburg ist bei der Beurteilung eines Falles zu dem Ergebnis gekommen, dass ein Steuersatz von 15% an der Obergrenze des rechtlich höchstens Zulässigen liegt und daher im Einzelfall besonders sorgfältig auf einen Verstoß gegen das Erdrosselungsverbot überprüft werden muss.[298]

Im Kern lässt sich die Beurteilung einer Erdrosselungswirkung nur unter Einbeziehung betriebswirtschaftlicher Überlegungen vornehmen. Allein aus der Höhe des Steuersatzes ist diese Grenze nur schwer zu bestimmen. Es obliegt zudem dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für das Vorliegen einer (individuellen) Erdrosselungswirkung zu erbringen, indem er z.B. beweist, dass aufgrund der Höhe der Vergnügungssteuer bei einem Durchschnittsbetrieb im Erhebungsgebiet diese nicht mehr auf den Spieler abgewälzt werden kann bzw. die Aufstellung von Geldspielgeräten nicht mehr gewinnbringend ist.

Die Prüfung, ob eine Steuer erdrosselnd wirkt, muß von der Voraussetzung ausgehen, daß der Steuerpflichtige seinen Beruf nur im Gebiet der steuererhebenden Kommune ausübt oder daß in allen anderen Kommunen, in denen er seinem Gewerbe nachgeht, gleichhohe Steuern erhoben werden. Andernfalls gäbe es keine sicheren Kriterien für die Prüfung, da die Verhältnisse in den anderen Gemeinden sich jederzeit ändern könnten.

---

[296] Göttle, T. (2009): Die kommunale Vergnügungssteuer und ihre Gestaltungsmöglichkeiten bei Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit, Diplomarbeit, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg; http://opus.bsz-bw.de/fhlb/volltexte/2009/78/pdf/Goettle_Tanja.pdf, S. 39.
[297] http://www.stadt-muenster.de/ratsinfo/00001/pdf/00293284.pdf.
[298] OVG Lüneburg, 9 LA 199/09, OVG Lüneburg Beschluss vom 08.11.2010.

Das gegenwärtige automatisierte Geldgewinnspiel an zugelassenen Geldspielgeräten ist so ausgelegt, dass dem Spieler ein prozentual relativ hoher Spielgewinn sichergestellt wird (rund 85%).[299]

Der Spielertrag des Veranstalters, d.h. des Aufstellunternehmers der Geldspielgeräte, muss jedoch weiterhin so hoch sein, dass ihm nach Abzug aller Kosten - einschließlich Steuern/Abgaben - ein angemessener Unternehmergewinn und eine angemessen Kapitalverzinsung verbleiben.[300]

Die Vergnügungssteuer kann daher zu einer Art „Substanzbesteuerung" führen, wenn keine auskömmliche Kapitalverzinsung mehr möglich ist.

Zu berücksichtigen bleiben z.B. Ausgaben wie

- Miete, Strom, Heizung und Nebenkosten,
- Gerätemiete,
- Lohnkosten,
- Versicherung,
- Instandhaltungen, Bewirtung,
- Kredit für Bau und Einrichtung der Spielhalle.

Für die im Arbeitsausschuß Münzautomaten (AMA) zusammenarbeitenden Verbände[301] wird regelmäßig ein Betriebsvergleich durchgeführt.[302] Es liegen die Ergebnisse eines solchen Vergleichs für 2008 vor. An der Untersuchung haben 116 Unternehmen teilgenommen. Die Durchschnitte für das Jahr 2007/2008 zeigen, dass sich die Ertragssituation u.a. auch in der Betriebs-größe unterscheidet (Tab. 4.3).

---

[299] http://automatenmarkt.de/index.php?id=28&tx_ttnews%5Btt_news%5D=2706&cHash=205935f255.

[300] Der BFH hat in einem Verfahren betreffend die Spielgerätesteuer in Hamburg den Grundsatz aufgestellt, dass die Vergnügungssteuer einem durchschnittlichen Aufstellunternehmer die Möglichkeit lassen muss, eine angemessene Kapitalverzinsung und einen Unternehmerlohn zu erwirtschaften; BFH vom 6.12.2000; Az: II R 36/98.

[301] Verband der Deutschen Automatenindustrie e.V. (VDAI), Deutscher Automaten-Großhandels-Verband e.V. (DAGV), Bundesverband Automatenunternehmer e.V. (BA) und Forum für Automatenunternehmer in Europa e.V.

[302] Die Untersuchung wird durchgeführt vom FfH-Institut für Markt- und Wirtschaftsforschung GmbH; http://www.ffh-institut.de/betrieb/aktuell/index.html.

		Betriebe mit einem Nettoerlös in € von			
	Alle	< 250.000	250.000 – 500.000	500.000 – 1,5 Mio.	> 1,5 Mio.
Zahl der Betriebe	116	27	21	44	24
Nettoerlöse in €	1.235.444	139.896	316.753	852.911	3.973.103
2007					
Kosten	92,67	90,15	88,96	94,45	94,81
Steuerlicher Reinertrag	7,33	9,85	11,04	5,55	5,19
./. Kalkulatorische Kosten	8,86	14,49	11,77	6,52	3,76
Betriebswirtschaft-licher Reinertrag/Verlust	- 1,53	- 4,64	- 0,73	- 0,97	1,43
2008					
Kosten	90,15	88,63	87,99	90,70	92,08
Steuerlicher Reinertrag	9,85	11,37	12,01	9,30	7,92
./. Kalkulatorische Kosten	7,49	11,94	9,42	6,36	2,92
Betriebswirtschaft-licher Reinertrag/Verlust	2,36	- 0,57	2,59	2,94	5,00

Tabelle 4.3: Durchschnitte des Betriebsvergleichs von Unterhaltungs-automaten-Unternehmen 2007/2008 (I)[303]

Der Anteil der Vergnügungssteuer in den Jahren 2007/2008 an den gesamten Kosten belief sich prozentual je nach Betriebsgrößenklasse zwischen 8% - 10%, d.h. in 2007/2008 durchschnittlich rund 9%. Dieser Anteil liegt damit über dem kalkulatorischen Unternehmerlohn, der 2007 bei rund 7,7% und im Jahr 2008 bei rund 6,4% lag.[304] Die Belastung der Vergnügungssteuer ist damit nicht weit entfernt von anderen wichtigen Kostenkategorien wie Miete, Leasing für Geräte und Gastwirteanteil.[305]

Durchschnittliche Aufwendungen - in % des Umsatzes -	**2007**	**2008**
Miete, Leasing für Geräte	10,22	12,05
Gastwirteanteile	11,56	11,90

Im Kontext der Besteuerung ist ein Mehr-Ebenen-Effekt erkennbar, der sich aus kumulierten Belastungen ergibt (Tab. 4.4). Ein Betriebsvergleich der Unterhaltungsautomaten-Unternehmen zeigt für 2008 ein hohes Maß an steuerlicher Belastung insgesamt.[306]

[303] Daten zur Verfügung gestellt vom Bundesverband Automatenunternehmer e.V.
[304] Auf Basis der Daten, die vom Bundesverband Automatenunternehmer e.V. in 2010 zur Verfügung gestellt wurden.
[305] Auf Basis der Daten, die vom Bundesverband Automatenunternehmer e.V. in 2010 zur Verfügung gestellt wurden.
[306] FhF Institut für Markt und Wirtschaftsforschung (2008): Betriebsvergleich der Unterhaltungsautomaten-Unternehmen, Berlin.

	Gaststätten-Aufstellerunternehmen	Spielstätten-Unternehmen
In % der Nettoerlöse gesamt	Gesamtdurchschnitt	Gesamtdurchschnitt
Umsatzsteuer, insgesamt	19,00 %	19,00 %
In Abzug gebrachte Vorsteuer	9,42 %	9,21 %
An das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer	9,58 %	9,79 %
Vergnügungssteuer	9,19 %	9,43 %
Gewerbesteuer	0,57 %	0,60 %
Steuerliche Belastung (ohne Ertragsteuern), insgesamt	19,34 %	19,82 %

Tabelle 4.4: Kumulierte steuerliche Belastung (ohne Ertragsteuern) 2008 von Gaststätten-Aufstellunternehmen und Spielstätten-Unternehmen

Die Vergnügungssteuer stellt demnach für viele Unternehmen einen nicht unerheblichen Kostenfaktor dar. Vor allem für kleine und mittelständische Unternehmen kann sich aufgrund betriebsgrößenbedingter Nachteile (u.U. keine Kostenemanzipation über hinreichend viele Betriebsstätten – ggf. auch in Bayern – möglich) eine relativ größere Belastung ergeben.

„Der wesentliche Nachteil der Mittelständler besteht in der geringen Unternehmensgröße, die es erschwert, in vergleichbarer Weise wie die großen Filialunternehmen Marktforschung und Marktpflege zu betreiben oder auch nur die technische Infrastruktur aufzubauen, die Geräte zu warten und zu reparieren. Die Wartung der zunehmend komplexen Geräte, der Zugang zum Internet und die Vernetzung verlangen ein hohes Maß an technischem Wissen, das meist nur teuer zuzukaufen ist.“[307]

Größere Unternehmen sind eher in der Lage, z.B. strategische Investitionen vorzunehmen, um sich im Wettbewerb Vorteile zu verschaffen. Ein Blick in den Betriebsvergleich zeigt, dass kleinere Unternehmen deutlich weniger Investitionen vornehmen als größere Unternehmen. Diese Tendenz passt zusammen mit dem Strukturwandel, der im Bereich der Spielstätten in den vergangenen Jahren eine Entwicklung hin zu größeren Spielstättenkomplexen genommen hat, die mehrere Konzessionen umfassen. Während solche neuen Standorte an Attraktivität und Bedeutung zu gewinnen scheinen, schließen Einrichtungen, vor allem kleinere, die nicht mehr wirtschaftlich zu betreiben sind.[308]

[307] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/baberlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 24.
[308] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/baberlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 16.

Hinzu kommen viele kleinere Gastroaufstellunternehmer, die insbesondere im ländlichen oder im süddeutschen Raum eine große Tradition und Marktpräsenz haben. Gastroaufstellunternehmer scheinen in der Regel flexibler in der betrieblichen Reaktion auf Änderungen der Vergnügungssteuerbelastung zu sein. Andererseits sind dort immer zwei Vertragspartner - der Aufstellunternehmer und der Gastwirt - im Verhältnis der vereinbarten Aufteilung belastet. Die Belastungswirkungen sind also unterschiedlich.

Im Hinblick auf die Belastungswirkung wäre zu ermitteln, ob der durchschnittlich von den Automatenaufstellunternehmer in einer Kommune erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn[309] abdeckt. Die Frage, wie breit die Datenbasis sein muss, um repräsentative Aussagen treffen zu können, lässt sich nicht allgemein beantworten, sondern hängt von den konkreten Gegebenheiten im Satzungsgebiet ab. Dazu zählen z.B. Anzahl und Größe der Automatenaufstellunternehmer, Anzahl der Gewinnspielgeräte und ihre Verteilung innerhalb der betrachteten Kommune.

Der kalkulatorische Unternehmerlohn ist eine Zusatzkostenart, mit der das Entgelt für leitende Tätigkeit der Unternehmer, die ohne feste Entlohnung sind, erfasst wird. In Kapitalgesellschaften taucht die Frage der angemessenen Vergütung für die Geschäftsführung nicht auf, da das Geschäftsführergehalt als Personalaufwand gleichzeitig Personalkosten darstellt.

Im Fall von Einzelunternehmen und bei Personengesellschaften gibt es dagegen keine Geschäftsführergehälter, die als Aufwand zu verrechnen sind. Entnahmen stellen einen Vorabgewinn und keinen Aufwand dar. In diesen Fällen wird ein kalkulatorischer Unternehmerlohn im Rahmen der Kalkulation der Kosten und Preise berücksichtigt. Damit

- sind unterschiedliche Unternehmensformen vergleichbar,
- ist dem Opportunitätskostenprinzip Rechnung zu tragen.

Grundgedanke ist es, daß (Mit-)Unternehmer eine marktübliche Vergütung für ihren individuellen Arbeitseinsatz bereits in die Kosten und die Preise einkalkulieren und sich über die Erlöse diese normal übliche Entlohnung ihres Produktionsfaktoreinsatzes vergüten lassen. Ein darüber hinausgehender Gewinn ist hingegen nicht Bestandteil einer kalkulatorischen Kostenbetrachtung.

Bei der Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohns können zwei Gesichtspunkte unterschieden werden:

[309] Als Unternehmerlohn wird die Vergütung bezeichnet, die einem Unternehmer in einer Personengesellschaft für die Tätigkeit im eigenen Unternehmen zusteht.

- Was wäre für einen vergleichbaren Arbeits- bzw. Produktionsfaktoreinsatz in einem anderen Betrieb als angemessene Vergütung erreichbar?
- Was müsste für eine vergleichbare Arbeitskraft bei gleicher Arbeitsleistung als Vergütung gezahlt werden?

In der Praxis ist dieses Bewertungsproblem nicht immer leicht zu lösen. Einfache formelhafte Betrachtungen helfen häufig nicht weiter.[310] Hilfreich sind eher Gehaltsanalysen von Verbänden, Kammern, Banken oder Unternehmensberatungen[311], die vielfach nach bestimmten Kriterien, wie Branchen, Regionen, Unternehmensgröße, Alters- und Ausbildungsstruktur differenziert sind.

Für die Ermittlung der angemessenen Höhe der kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen sind u.a. Risikoprämien zu berücksichtigen, die aus der unternehmerischen Tätigkeit des Aufstellunternehmers resultieren.

Ein Betriebsvergleich für die Jahre 2007/2008 zeigt, dass in beiden Jahren die Belastung durch die Vergnügungssteuer höher war als die Summe aus kalkulatorischem Unternehmerlohn und den kalkulatorischen Zinsen auf Eigenkapital (Tab. 4.5).

		Betriebe mit einem Nettoerlös in € von			
	Alle	< 250.000	250.000 – 500.000	500.000 – 1,5 Mio.	> 1,5 Mio.
Zahl der Betriebe	116	27	21	44	24
Nettoerlöse in €	1.235.444	139.896	316.753	852.911	3.973.103
2007					
Unternehmerlohn, kalkulatorisch in %	7,68	13,65	11,29	5,01	2,15
Kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital in %l	1,18	0,84	0,48	1,51	1,61
Vergnügungssteuer in %	9,01	8,82	8,89	8,76	9,90
2008					
Unternehmerlohn, kalkulatorisch in %	6,37	11,16	8,06	5,09	1,93
Kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital in %l	1,12	0,78	1,36	1,27	0,99
Vergnügungssteuer in %	8,77	9,14	8,00	8,56	9,41

Tabelle 4.5: Durchschnitte des Betriebsvergleichs von Unterhaltungsautomaten-Unternehmen 2007/2008 (II)[312]

[310] Zum Beispiel die so genannte Seifenformel eine zuerst von der seifenverarbeitenden Industrie (Zweite DVO vom 13.5.1940 zur Anordnung über die Regelung der Preise für Seife und Waschmittel) angewandte Formel zur Errechnung des kalkulatorischen Unternehmerlohns 18 mal Wurzel aus Umsatz; z.B. Jahresumsatz 250.000, kalkulatorischer Unternehmerlohn = 9.000 €.
[311] Bekannt sind z.B. die Gehaltsstrukturuntersuchungen von Kienbaum.
[312] Daten zur Verfügung gestellt vom Bundesverband Automatenunternehmer e.V.

Die Spitzenverbände der Unterhaltungsautomatenwirtschaft haben im Zusammenhang mit Fragen der Vergnügungssteuer eine Marktstudie in Auftrag gegeben.[313] Die Ergebnisse der KPMG-Studie können mit den explorativen Aussagen dieser Studie abgeglichen werden, um ein konsistentes Bild hinsichtlich möglicher Erdrosselungseffekte der Vergnügungssteuer auf GGSG zu erhalten.[314]

4.2.2 Spieleinsatz

Die Erhebung der Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte nach dem Spieleinsatz ist mit Art. 105 Abs. 2a GG vereinbar und verstößt auch nicht wegen Gleichartigkeit mit der Umsatzsteuer gegen Artikel 33 RL EWG 77/388.[315]

Am 17. Februar 2005 hat der EuGH die seinerzeitige Gesetzgebung zur Umsatzbesteuerung von Geldgewinnspielgeräten wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz der Umsatzsteuerneutralität für unvereinbar mit EU-Recht beanstandet.[316]

Die Bundesregierung hatte auf dieses Urteil schnell reagiert und einen mit der EU-Umsatzsteuerrichtlinie konformen Gesetzentwurf vorgelegt, der parallel in den Bundestag und in den Bundesrat eingebracht wurde, um eine lange Phase der Unsicherheit über die Besteuerung von Geldgewinnspielgeräten zu vermeiden.[317] Durch eine Änderung von § 4 Nr. 9b UStG ist die Umsatzsteuerpflicht ab dem 6. Mai 2006 auf private wie öffentliche Glücksspielbetreiber ausgedehnt worden. Damit ist dem Neutralitätserfordernis Rechnung getragen.

Von der Umsatzsteuer befreit sind nach wie vor Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele, die dem Rennwett- und Lotteriegesetz unterliegen.[318]

---

[313] Auftragnehmer ist die KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.
[314] Der Fragebogen ist abrufbar unter: http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/ba-berlin/PDF-Dateien/03-28_Fragebogen_KPMG_Studie_Formular.pdf-.
[315] BVerwG (2009): Az. 9 C 12.08 und 9 C 13.08.
[316] Mit der Linneweber/Akritidis-Entscheidung hat der EuGH am 17. Februar 2005 festgelegt, dass die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems einer Umsatzbesteuerung des Betriebs von Glücksspielen außerhalb öffentlicher Spielbanken entgegensteht, wenn gleichzeitig der Betrieb solcher Glücksspiele durch öffentliche Spielbanken steuerfrei ist. Zu den Hintergründen für diese Entscheidung siehe Vieweg, H.G. (2006), Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2005 und Ausblick 2006. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München, S. 31 ff.
[317] Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen – Art. 2 Nr. 1; BR-Drs.,937/05 vom 30.12.2005.
[318] Vieweg, H.G. (2007): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2006 und Ausblick 2007, Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; https://glueckssspiel.uni-hohenheim.de/fileadmin/einrichtungen/glueckssspiel/Markt/ifo2007.pdf.

Anders als bei der Besteuerung nach Stückzahlmaßstab oder Einspielergebnis entsteht bei der Besteuerung auf Basis des Spieleinsatzes relativ schneller die Gefahr der Erdrosselung.[319] Ursächlich ist, dass die Belastung in Abhängigkeit von der Auszahlungsquote überproportional ansteigt.

Bei der Besteuerung auf der Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes ist ein wesentlich niedrigerer Steuersatz festzusetzen, um das gleiche Steueraufkommen zu erzielen, wie bei der Steuererhebung auf der Grundlage des Einspielergebnisses. Dies resultiert daraus, dass beim Spieleinsatz die Gewinne des Spielers nicht berücksichtigt sind (Tab. 4.6).

Spieleinsätze		12.000
./. Gewinne/Auszahlungsquote	(75%)	9.000
= Bruttokasse		3.000

	Einspielergebnisse (Kasseninhalt)	**Brutto-, Nettokasse**	
Phantom (GSG)	500	Bruttokasse	3.000
Laola (GSG)	750	./. USt (19%)[320]	479
Magic Star	250	Nettokasse	2.521
Multigame (GSG)	1.000		
Heart of Gold (GSG)	500		
Summe	3.000		
./. Röhrenfüllung	0		

Tabelle 4.6: Beispiel zur Besteuerung von Geldspielgeräten

Bei einer Belastung des Spieleinsatzes mit z.B. 5% = 600 € und einer Auszahlungsquote von 75% ergibt sich eine Belastung von 600/2.521 bezogen auf die Nettokasse, d.h. von rund 24% (Abb. 4.12).

[319] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/baberlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 36.

[320] Aus Vereinfachungsgründen ohne Berücksichtigung eines etwaigen Vorsteuerabzugs.

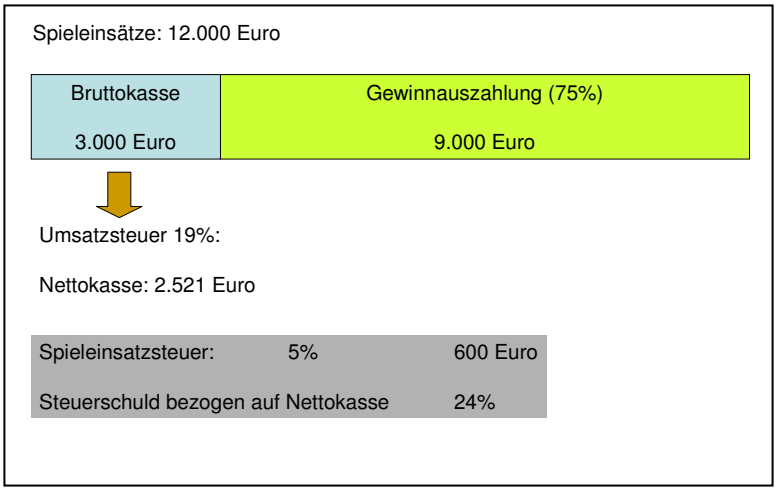


Abbildung 4.12: Beispiel zu den Auswirkungen einer Spieleinsatzsteuer (I)

Bei einer Ausschüttungsquote von 80% (Bruttokasse 2.400; Nettokasse 2.017 (abzüglich 19% Umsatzsteuer) erhöht sich die Belastung bei einer Spieleinsatzsteuer von 5% bereits auf rund 30% der Nettokasse. Bei einer Besteuerung des Spieleinsatzes mit z.B. 10% (1.200) und einer Ausschüttungsquote von 80% steigt die Belastung sogar auf 60% (Abb. 4.13).

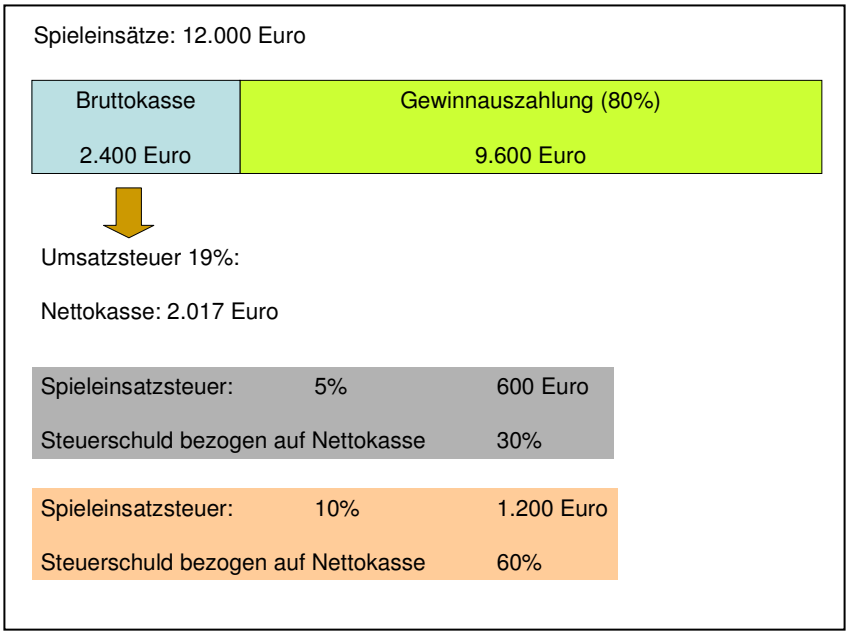


Abbildung 4.13: Beispiel zu den Auswirkungen einer Spieleinsatzsteuer (II)

Je nach Konstellation sind noch höhere Belastungsquoten möglich. Insgesamt bleibt bei solchen Berechnungen zu berücksichtigen – das gleiche Argument gilt auch für die Brutto- bzw. Nettokasse -, dass damit die durch die Geschäftstätigkeit verbundenen Aufwendungen noch nicht berücksichtigt sind.

Auch andere in der Vergangenheit entwickelte Vorstellungen zur Besteuerung des Spieleinsatzes zeigen eine signifikante Steuerbelastung, die eine durchaus erdrosselnde Wirkung haben könnte.

Bundeskonzept

Die ab 1. Januar 2006 geltende SpielV ist durch die Absenkung der Mindestlaufzeit pro Spiel auf höhere Auszahlquoten angelegt. Rechnerisch ergeben sich bei fünf Sekunden Mindestlaufzeit und 0,20 € Höchsteinsatz pro Spiel maximal mögliche Einsätze pro Stunde von 144 € pro Geldspielgerät.[321]

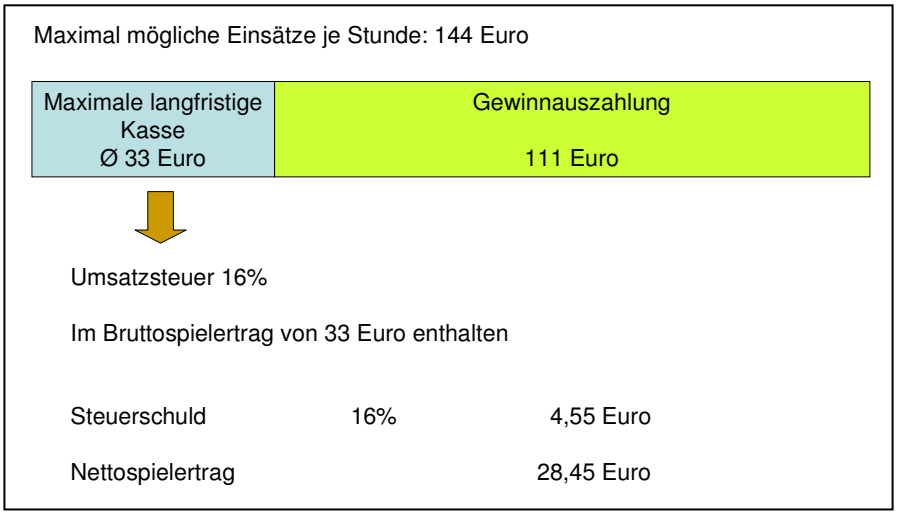


Abbildung 4.14: "Bundeskonzept" zur Besteuerung von Geldspielgeräten

Unterstellt man den in der SpielV festgelegten höchstzulässigen langfristigen durchschnittlichen Bruttospielertrag von 33 € (Bruttokasse) je Stunde, so verblieb zum Zeitpunkt des Erlasses der geltenden SpielV am 01. Januar 2006, wenn der damalige Umsatzsteuersatz von 16% unterstellt wird (4,55 € Umsatzsteuer ohne Abzug von Vorsteuer), ein maximal pro Geldgewinnspielgerät möglicher Nettospielertrag von 28,45 € pro Stunde (Abb. 4.14).

Mit den restlichen 28,45 € musste der Aufsteller seine Investitionen, Mieten, Standgebühren, Personalkosten und andere Aufwendungen vor Steuern (Einkommen- oder Körperschafts- und sonstige Ertragsteuern) decken.

[321] Institut der Deutschen Wirtschaft (2006): Geldspielgeräte. Tauziehen um die Steuertöpfe, Nr. 5, S. 2; http://www.iwkoeln.de/Publikationen/iwd/Archiv/tabid/122/articleid/18872/Default.aspx.

Landeskonzept [322]

Die SpielV schreibt durchschnittlich maximale Kasseneinnahmen von 33 € pro Stunde bei langfristiger Betrachtung vor. Damit errechnet sich eine minimale Auszahlquote von 77,08% (111 € von 144 €) als theoretischer Wert. Dem Aufstellunternehmer verbleiben somit maximal lediglich knapp 23% des Spieleinsatzes als (Brutto-)Kasseninhalt (33 € von 144 €), von den 10% auf den gesamten Spieleinsatz als Spieleinsatzsteuer abgezogen werden (13,09 €).

Daraus ergäbe sich eine Steuerbelastung infolge der Spieleinsatzsteuer bezogen auf den (Brutto-)Kasseninhalt in Höhe von fast 40% (13,09 € bezogen auf 33 €. Abb. 4.15).[323] Hinzu kommt, dass die Vorsteuer nicht mehr abgezogen kann. Die fiskalische Belastung ist demnach de facto noch höher und dürfte in der Regel über 40% liegen. Es verbleibt hier ein Nettospielertrag von 19,91 € (144 € minus 111 € abzüglich 13,09 €).

Maximal mögliche Einsätze je Stunde: 144 Euro

Maximale langfristige Kasse Ø 33 Euro	Gewinnauszahlung 111 Euro

Spieleinsatzsteuer 10%

Im Maximaleinsatz von 144 Euro enthalten

Nettoeinsatz	130,91 Euro
Steuerschuld bezogen auf Maximaleinsatz	13,09 Euro
Nettospielertrag	19,91 Euro

Abbildung 4.15: Belastung durch eine Spieleinsatzsteuer[324]

Sollte von den Geldspielgeräteaufstellunternehmern eine höhere als die theoretisch errechnete Gewinnausschüttung in Höhe von 78% vorgenommen werden, so wäre die Auswirkung bei einer Spieleinsatzsteuer von 10% noch höher, da dem Aufstellunternehmer dann noch weniger als 23%

[322] Entwurf eines Gesetzes über die Besteuerung des Spieleinsatzes (SpEStG) Antrag der Länder Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Hamburg, Hessen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Schleswig-Holstein, Thüringen; http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/16/010/1601032.pdf.

[323] http://www.ihk-schleswig-holstein.de/produktmarken/recht/steuern/steuerpolitische_arbeit/spieleinsatzsteuergesetz.pdf.

[324] Institut der Deutschen Wirtschaft (2006): Geldspielgeräte. Tauziehen um die Steuertöpfe, Nr. 5, S. 2; http://www.iwkoeln.de/Publikationen/iwd/Archiv/tabid/122/articleid/18872/Default.aspx.

des Spieleinsatzes als Kasseninhalt zur Verfügung stünden, wovon er sowohl die sonstigen Steuern (Umsatzsteuer ohne Vorsteuerabzug, alle Ertragsteuern) als auch seine betriebswirtschaftlich notwendigen Kosten aufzubringen hätte. Dieses Szenario ist nicht unrealistisch. Da die Spieler nach langjähriger Erfahrung der Automatenwirtschaft nicht bereit sind, für ihr Spiel mehr als durchschnittlich etwa 15 € pro Stunde auszugeben, ergibt sich eine durchschnittliche Auszahlquote in praxi von über 80%.

Denkbar wären zwar eine Reduktion der Auszahlquote und die Überwälzung der Spieleinsatzsteuer auf die Spieler. Dem stünden jedoch die nachfolgenden Hindernisse im Weg:

- Spielspaß geht mit einer höheren Auszahlquote einher. Die Geldspielgeräte würden durch die Absenkung der Auszahlquote an Attraktivität verlieren. Die Spieler spielten weniger. Einsätze und Kassen würden sinken.
- Eine Überwälzung der Spieleinsatzsteuer auf die Spieler ist aufgrund der in der SpielV vorgesehenen Preisbindung nicht möglich.
- Die Auszahlquote ist in jedem Geldspielgerät unbeeinflussbar, manipulationssicher programmiert und Bestandteil der Bauartzulassung durch die PTB. Sie darf während der gesamten Betriebszeit des Geräts nicht verändert werden.

4.3 Zwischenfazit

Von zentraler Bedeutung für eine Annäherung der Rahmenbedingungen zur Vergnügungssteuer auf GGSG in Deutschland ist die Klärung und Festlegung einer geeigneten Bemessungsgrundlage. Die rechtliche Lage, welcher Ansatzpunkt geeignet ist, ist verworren:

- die Bruttokasse (inklusive Umsatzsteuer),
- die Nettokasse (ohne Umsatzsteuer) oder
- die Spieleinsätze.

Hinzu kommt die durchaus beträchtliche Varianz der Steuersätze innerhalb der Bundesrepublik Deutschland. In vielen Kommunen besteht die Gefahr, dass die Vergnügungssteuer keine angemessene Kapitalverzinsung und keinen auskömmlichen Unternehmerlohn zulässt.

Problematisch erscheint vor allem der Mehr-Ebenen-Effekt, der sich aus kumulierten steuerlichen Belastungen (Umsatzsteuer, Vergnügungssteuer, Gewerbesteuer) ergibt.

Die großen kommunalen Unterschiede könnten dem Verfassungsgebot widersprechen, in Deutschland gleiche Lebensbedingungen zu schaffen.[325]

Die Vergnügungssteuer ist eine Aufwandsteuer, mit der der Spieler entsprechend seines Spielvergnügens belastet werden soll. Die Steuer wird jedoch bei den Aufstellunternehmen erhoben. Dies setzt voraus, dass die Unternehmer diese auf den Spieler überwälzen können. Ob dies möglich ist, wird von den Gerichten unterschiedlich gesehen. Das Sächsische OVG sieht die Überwälzbarkeit nicht gegeben, da bei der Spieleinsatzsteuer die Vergnügungssteuer nicht vorab kalkuliert werden kann, da sie vom Spielverlauf abhängt. Hinzu kommt, dass die Vergnügungssteuer beim Aufstellunternehmen erhoben wird, dem jedoch nicht die Spieleinsätze, sondern nur die Kasse zur Verfügung steht, aus der es die Vergnügungssteuer zu entrichten hat. Dieses Problem hat auch der EuGH in der Rechtssache „Glawe“[326] bezüglich der Erhebung der Umsatzsteuer zum Ausdruck gebracht.

Im Gegensatz zur juristischen Inzidenz, die von einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer ausgeht, ist die ökonomische Inzidenz keineswegs klar. Aus mikroökonomischer Sicht ist eine vollständige Überwälzung auf den Konsumenten eher unwahrscheinlich. Ursächlich ist die relativ geringe Angebotselastizität, von der bei Geldspielangeboten durch Geldspielgeräte aufgrund der nachfolgend benannten Gründe realistisch auszugehen ist (vgl. Kapitel 4.1.1):

- Das Angebot ist nicht „lagerfähig“ und ist durch relativ hohe Fixkosten[327] gekennzeichnet.
- Das Angebot ist standortgebunden und nicht mobil.
- Das Angebot ist weitgehend durch gesetzliche Vorgaben reguliert.
- Die Verkaufspreise (Spieleinsätze) sind aufgrund der in der SpielV vorgesehenen Preisbindung rechtlich vorgegeben und fix.

Auch die maximal vorgesehene Höhe des Einspielergebnisses, die durch die SpielV vorgegeben wird, lässt eine Überwälzung nicht realistisch erscheinen. Theoretisch könnte zwar z.B. der Höchsteinsatz von 0,20 € auf 0,15 € herabgesetzt werden, um eine Überwälzbarkeit indirekt zu ermöglichen. Dies kommt allerdings faktisch einer Senkung der Auszahlungsquote gleich.

---

[325] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/baberlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 46 ff.

[326] EuGH-Urteil vom 5.5.1994 – Rs. C 38/93.

[327] Fixkosten sind Kosten, die in konstanter Höhe anfallen, unabhängig davon, welche Menge von einem Gut erstellt wird. Fixkosten sind typischerweise auch Kosten, die kurzfristig und nicht oder nur sehr begrenzt zu beeinflussen sind.

Die Aufstellerunternehmen haben aber gar keine Wahl zwischen Geräten, die ihnen eine gewünschte Auszahlungsquote ermöglichen. Die Auszahlquote ist in jedem Geldspielgerät technisch fixiert und Bestandteil der Bauartzulassung durch die PTB. Sie darf während der gesamten Betriebszeit des Geräts nicht verändert werden. Unterschiedliche Auszahlungsquoten von Geräten entsprechen darüber hinaus nicht der Intention der SpielV.

Das BVerfG und das BVerwG bewerten die Kasse als eine rechtlich zulässige Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Vergnügungssteuer. Für die Verwendung der Kasse als Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer spricht auch die Besteuerung von Glückspielautomaten, so genannten Slotmachines, in den Automatensälen der Spielbanken. Auch für die Spielbankabgabe wird die Kasse (= Bruttospielertrag) zugrunde gelegt.

Zwar unterliegen Slotmachines nicht der strengen Regulierung wie Geldspielgeräte. Für die Spieleinsätze, Gewinne und Verluste gibt es keine rechtlichen Vorgaben, dennoch gibt es in Teilbereichen eine Konkurrenzsituation zwischen den gewerblichen Geldspielgeräten in Spielhallen oder Gaststätten und dem Automatenglücksspiel der Spielbanken. Dies betrifft insbesondere die in Innenstadtbereichen der Spielbanken betriebenen Betriebsstätten (= Dependencen). Die dort aufgestellten Slotmachines, die auch mit minimalen Einsätzen von 0,05 € bespielt werden können, stehen bis zu einem gewissen Grad im Wettbewerb mit dem in Spielhallen oder Gaststätten angebotenen Geldgewinnspiel.

Aus der steuerlich abzurechnenden Kasse muss der Aufstellunternehmer sowohl die Umsatzsteuer als auch die Vergnügungssteuer abführen. Letztere soll er aus Sicht des Fiskus auf den Spieler überwälzen, der entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit belastet werden soll, was aufgrund der in der SpielV vorgesehenen Preisbindung rechtlich jedoch ausgeschlossen ist. Da dem Aufstellunternehmer faktisch nur die Einnahmen in der Kasse verbleiben nach Leistung der gesetzlichen Umsatzsteuer, sollte die Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer auch nur die pagatorisch verbleibende Nettokasse (nach Abzug des Umsatzsteueranteils) sein. Es sollte also keine Steuer (Vergnügungssteuer) auf eine Steuer (Umsatzsteueranteil) erhoben werden.

Die um den Umsatzsteueranteil bereinigte steuerlich abzurechnende Kasse (Nettokasse) trägt indes als Bemessungsgrundlage zu einer Besteuerung bei, die einen fairen Wettbewerb mit dem Automatenspiel der Spielbanken für den Bereich erlaubt, in dem das Angebot konkurriert (vor allem bei niedrigen Einsätzen an Slotmachines).[328]

[328] Vieweg, H.G. (2010): Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2009 und Ausblick 2010. Gutachten im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA), ifo-Institut, München; http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/baberlin/PDF-Dateien/ifo-Studie_2009_mit_Ausblick_2010.pdf, S. 46 ff.

5 Reformmodell der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte

Die Beurteilung von Reformmodellen zur Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte kann aus verschiedener Sicht erfolgen. Maßgebliche Perspektiven sind jene der Kommunen (fiskalische Effekte, Besteuerungsgrundsätze), der Aufstellunternehmen sowie mögliche Substitutionseffekte zugunsten oder zulasten Dritter. Die Bilanzierung der Perspektiven entspricht einer volkswirtschaftlichen Beurteilung.

Ein Instrument zur Durchführung einer solchen Betrachtung ist eine Kosten-Nutzen-Analyse. Es wird in diesem Fall diejenige Alternative ausgewählt, die das beste Kosten-Nutzen-Verhältnis aufweist. Vorteil des Verfahrens ist die Möglichkeit, die verschiedenen Alternativen hinsichtlich ihrer Effektivität anhand monetärer Größen direkt miteinander vergleichen zu können.

In der Regel kann daher eine Alternative eindeutig als die vorteilhafteste Entscheidung ausgewiesen werden. Die Gewichtung ergibt sich bei diesem Verfahren implizit aus der Größe der Beträge. Monetäre Größen gelten prinzipiell als der eingängigste Vergleichsmaßstab bei mehrdimensionalen Zielsystemen.[329] Solche Größen sind besser vermittelbar als abstrakte, dimensionslose Zahlen und leichter überschaubar als mehrseitige Argumentationen.

Problematisch bei dieser Vorgehensweise sind

- die Monetarisierung einzelner Kosten- und Nutzenkategorien,
- die Bewertung und Gewichtung von Alternativen,
- die Wahl des Zinssatzes, der bei der Diskontierung angesetzt wird,[330]
- die Erfassung der relevanten Rahmenbedingungen.

Im vorliegenden Fall erscheint eine „gemischte" Bewertungsmethode angemessen, bei welcher ein Teil der Auswirkungen monetarisiert, ein anderer Teil hingegen nur qualitativ beurteilt werden kann. Prinzipiell messbar sind z.B.

- das Aufkommen aus der Vergnügungssteuer,
- der Verwaltungsaufwand zur Erhebung der Vergnügungssteuer,

[329] Scholles F. (2001): Die Nutzwertanalyse und ihre Weiterentwicklung. Gesellschaftswissenschaftliche Grundlagen, Planungsmethoden. Institut für Landesplanung und Raumforschung, Universität Hannover; http://www.laum.unihannover.de/ilr/lehre/Ptm/Ptm_BewNwa.htm.

[330] Der Marktzins (orientiert am Diskontsatz) ist unbrauchbar, weil er von Einflüssen wie Geldpolitik, Außenwirtschaftspolitik, Sparverhalten oder internationaler Konjunkturentwicklung abhängt, die mit gesellschaftlicher Zeitpräferenz nichts zu tun haben. Man verwendet in der Regel einen Zinssatz, der dem langfristigen Kapitalmarktzins oder der Verzinsung öffentlicher Anleihen nahe kommt, die die genannten Einflüsse ausblenden. Die Prognose gerade der Entwicklung dieser Zinssätze über Zeiträume von mehr als zehn Jahren ist jedoch mit vielen Unsicherheiten behaftet.

- die Auswirkungen der Besteuerung auf betriebswirtschaftliche Kennziffern (z.B. Unternehmerlohn, angemessene Kapitalverzinsung).

Andere Effekte, z.B. Einhaltung von Besteuerungsgrundsätzen, oder die Substitution von legalen und illegalen Angeboten entziehen sich einer monetären Analyse bzw. können nur geschätzt werden.

Insgesamt weist die Beibehaltung der Vergnügungssteuer in der gegenwärtigen Form aus volkswirtschaftlicher Sicht deutliche Nachteile auf. Der ausgewiesene Wert von – 6 ist als Tendenz zu verstehen, zeigt aber doch die entscheidenden Argumente auf (Tab. 5.1).

	Beibehaltung	Anmerkung
Kommune		
Fiskalische Aspekte der Vergnügungssteuer	0	Vergnügungssteuer ist Bagatellsteuer; Pro-Kopf-Aufkommen ist gering, Verwaltungsaufwand nicht unerheblich
Auswirkungen auf Ertragsteuern	0	Vergnügungssteuer führt zu höheren Belastungen ggfs. zur Reduzierung von Ertragsteuern von Unternehmen
Auswirkungen auf Besteuerungsgrundsätze	- -	Unsystematische Ausgestaltung, Verletzung der Wettbewerbsneutralität
Lenkungseffekte	0	Lenkungseffekte können auch mit anderen Instrumenten erzielt werden
Aufstellunternehmen		
Betriebswirtschaftliche Rentabilität (Kapitalverzinsung)	-	Im Fall zu hoher Belastungen drohen Einschränkungen der Investitionstätigkeit
Substitutionseffekte		
Steuerhinterziehungen	-	
Indirekte Effekte	-	
Anstieg illegaler Angebote, unzulässiges Glücksspielangebot	-	
Gesamtbilanz aus volkswirtschaftlicher Sicht	**- 6**	

++	Nutzen deutlich höher als Kosten (+ 2)
+	Nutzen höher als Kosten (+ 1)
0	Nutzen und Kosten gleichen sich etwa aus (0)
-	Nutzen geringer als Kosten (- 1)
- -	Nutzen deutlich geringer als Kosten (- 2)

Tabelle 5.1: Beurteilung der Vergnügungssteuer aus volkswirtschaftlicher Sicht

Die Vergnügungssteuer ist eine Bagatellsteuer. Das Pro-Kopf-Aufkommen ist gering und der Verwaltungsaufwand sowohl für die Kommune als auch die Aufstellerunternehmer ist nicht unerheblich.

In der gegenwärtigen unsystematischen Ausgestaltung werden wichtige Besteuerungsgrundsätze verletzt.

Bei der Beurteilung der Vergnügungssteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung müssen zudem zwei Substitutionseffekte einbezogen werden.

Substitution zwischen Steuern:
Die Erhebung einer Vergnügungssteuer kann aufgrund ihrer Belastungswirkungen dazu führen, dass an anderer Stelle Steuern verloren gehen. Dies ist der Fall, wenn sich betriebswirtschaftliche Kennziffern der Aufstellunternehmen durch die Vergnügungssteuer auf GGSG so verschlechtern, dass die Erträge der Aufstellerunternehmen sinken. Damit gehen auch die daran gekoppelten Ertragsteuern zurück.[331]

Substitution zwischen legalen und illegalen Angeboten:
Eine zu hohe Belastung legaler Glückspielangebote führt zu einer Verlagerung in den illegalen Bereich, angefangenen bei Manipulationen bis hin zum unzulässigen Glücksspielangebot. Auch diese Substitution führt zu einem Rückgang der Steuereinnahmen, da illegales Angebot keine Steuern entrichtet.

Aufgrund dieser Substitutionseffekte ist also nicht ausgeschlossen, dass es durch die Erhebung der Vergnügungssteuer per saldo nicht zu signifikanten positiven Fiskalimpulsen kommt.

5.1 Abschaffung der Vergnügungssteuer

Aufgrund der zuvor genannten Argumente und Substitutionseffekte muss es im Fall der Abschaffung der Vergnügungssteuer nicht zu fiskalischen Mindereinnahmen kommen. Zum einen können im Fall höherer Erträge, die infolge einer größeren wirtschaftlichen Betätigung möglich werden, die Ertragsteuern steigen. Anhaltspunkte für ein steigendes Ertragsteueraufkommen lassen sich aus dem Vergleich eines Aufstellunternehmens in Bayern (ohne Vergnügungssteuer auf GGSG) und einem Bundesland mit Vergnügungssteuer auf GGSG ziehen. Zu berücksichtigten bleibt hier allerdings ein zeitlich versetzter Effekt. Während die Vergnügungssteuern regelmäßig bei den Kommunen anfallen, steigen die als Folge der wirtschaftlichen Betätigung höheren Ertragsteuern erst im Zeitablauf. Diese Effekte könnten durch einen Vergleich eines „Musterunternehmens“ mit einer „Musterkommune“ ermittelt und zumindest ansatzweise quantifiziert werden.

Zum anderen ergeben sich im Fall der Abschaffung der Vergnügungssteuer auf GGSG keine Verdrängungseffekte und Steuerausfälle durch das Abgleiten von Unternehmen in den illegalen Bereich.

[331] Hier wäre der Vergleich einer „Musterkommune“ und eines „Musterunternehmens“ sinnvoll.

Das Beispiel Bayern zeigt, dass sich Lenkungseffekte über andere Instrumente als über die Vergnügungssteuer erzielen lassen.

Die Vergnügungssteuer ist eine Bagatellsteuer. Das Pro-Kopf-Aufkommen ist gering und der Verwaltungsaufwand sowohl für die Kommune als auch die Aufstellerunternehmer ist nicht unerheblich. In der gegenwärtigen unsystematischen Ausgestaltung werden wichtige Besteuerungsgrundsätze verletzt. Eine Abschaffung der Vergnügungssteuer trägt zur Entbürokratisierung bei. Insgesamt führt die Abschaffung der Vergnügungssteuer aus volkswirtschaftlicher Sicht zu einer positiven Gesamtbilanz. Auch hier ist der ausgewiesene Wert mit + 2 lediglich als Orientierung zu betrachten. Allerdings gibt der Vergleich mit der gegenwärtigen Situation (+ 2 > - 6) doch hinreichende Argumente an die Hand, die für eine Abschaffung der Vergnügungssteuer sprechen können (Tab. 5.2).

	Wegfall	Anmerkung
Kommune		
Fiskalische Aspekte der Vergnügungssteuer	0	Verlust an Einnahmen aus Vergnügungssteuer und Anstieg Ertragssteuer können sich ausgleichen
Auswirkungen auf Ertragsteuern	0	Verlust an Einnahmen aus Vergnügungssteuer und Anstieg Ertragssteuer können sich ausgleichen
Auswirkungen auf Besteuerungsgrundsätze	+	Entspricht zentralen Grundsätzen eines rationalen Steuersystems, Entbürokratisierung
Lenkungseffekte	0	Lenkungseffekte können auch mit anderen Instrumenten erzielt werden
Aufstellunternehmen		
Betriebswirtschaftliche Rentabilität (Kapitalverzinsung)	+	Kostenentlastungen können sich positiv auf Investitionstätigkeit auswirken
Substitutionseffekte		
Steuerhinterziehungen	0	
Indirekte Effekte	0	
Anstieg illegaler Angebote, unzulässiges Glücksspielangebot	0	
Gesamtbilanz aus volkswirtschaftlicher Sicht	**+ 2**	

++	Nutzen deutlich höher als Kosten (+ 2)
+	Nutzen höher als Kosten (+ 1)
0	Nutzen und Kosten gleichen sich etwa aus (0)
-	Nutzen geringer als Kosten (- 1)
- -	Nutzen deutlich geringer als Kosten (- 2)

Tabelle 5.2: Beurteilung der Abschaffung der Vergnügungssteuer aus volkswirtschaftlicher Sicht

5.2 Länderübergreifend abgestimmtes Steuererhebungsverfahren

Die Erfahrung zeigt, dass selbst die Abschaffung von Bagatellsteuern schwierig durchsetzbar erscheint (Systemwechsel). Systemimmanente Veränderungen sind hingegen eher durchsetzbar.[332] Dazu zählt der hier vorgelegte Vorschlag eines bundesländerübergreifend abgestimmten Steuererhebungsverfahrens für die Vergnügungssteuer auf GGSG.

Hier kommt die Analyse im Vergleich der Variante zur Abschaffung der Vergnügungssteuer in der Tendenz zu gleichen Ergebnissen.

Unter Berücksichtigung der Einhaltung von Besteuerungsgrundsätzen und der Erzielung möglicher Lenkungseffekte sind die Vorteile durch die übergeordnete Betrachtung sogar noch größer als jene auf kommunaler Ebene (Tab. 5.3).

Ein solches Modell hätte folgende Vorteile:

(1) Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität und grundlegender Steuergrundsätze

Die kommunalen Verzerrungen hinsichtlich der Erhebung der Vergnügungssteuer sind teilweise sehr groß. Höhere Steuersätze zwischen Kommunen unterschiedlicher Bundesländer bzw. unterschiedliche Steuersätze selbst innerhalb einzelner Bundesländer sorgen für ungleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen den Gewerbebetrieben in den Kommunen und/oder länderübergreifend.

Ein länderübergreifend abgestimmtes Steuererhebungsverfahren könnte Wanderungsbewegungen der Unternehmen vermeiden und einen Beitrag zu vergleichbaren Arbeitsverhältnissen in Deutschland leisten. Eine solche Lösung wäre zudem kostensparend, steuervereinfachend[333] und würde die Wettbewerbsneutralität fördern. Damit würde wichtigen Grundsätzen der Besteuerung in Deutschland Rechnung getragen und ein Beitrag zur Entbürokratisierung geleistet.

---

[332] Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, ZEW (2010): Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, Mannheim, S. 3; http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Steuervereinfachung2010.pdf.

[333] Zu den positiven Folgen der Steuervereinfachung vgl. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, ZEW (2010): Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, Mannheim, S. 3; http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Steuervereinfachung2010.pdf.

	Länderübergreifend abgestimmt	Anmerkung
Kommune – Land		
Fiskalische Aspekte der Vergnügungssteuer	0	Verlust an Einnahmen aus Vergnügungssteuer und Anstieg Ertragssteuer können sich ausgleichen
Auswirkungen auf Ertragsteuern	0	Verlust an Einnahmen aus Vergnügungssteuer und Anstieg Ertragsteuer können sich ausgleichen
Auswirkungen auf Besteuerungsgrundsätze	+ +	Entspricht zentralen Grundsätzen eines rationalen Steuersystems; Entbürokratisierung; lässt sich mit Neugestaltung des föderalen Gemeindefinanzsystems verknüpfen
Lenkungseffekte	+	Abgestimmtes Verhalten erleichtert Erzielung von Lenkungseffekten
Aufstellunternehmen		
Betriebswirtschaftliche Rentabilität (Kapitalverzinsung)	+	Kostenentlastungen können sich positiv auf Investitionstätigkeit auswirken
Substitutionseffekte		
Steuerhinterziehungen	0	
Indirekte Effekte	0	
Anstieg illegaler Angebote, unzulässiges Glücksspielangebot	0	
Gesamtbilanz aus volkswirtschaftlicher Sicht	**+ 4**	

++	Nutzen deutlich höher als Kosten (+ 2)
+	Nutzen höher als Kosten (+ 1)
0	Nutzen und Kosten gleichen sich etwa aus (0)
-	Nutzen geringer als Kosten (- 1)
- -	Nutzen deutlich geringer als Kosten (- 2)

Tabelle 5.3: Beurteilung eines länderübergreifend abgestimmten Erhebungsverfahrens aus volkswirtschaftlicher Sicht

(2) Vermeidung einer Zeitinkonsistenz der Politik

Im Kontext der Ansiedlung von Spielhallen findet sich die Aussage, dass Kommunen finanzielle Anreize versprechen würden, die sie oftmals nach Fertigstellung der Spielhalle nicht halten würden oder halten könnten. Anschließend erfolgten zusätzliche finanzielle Forderungen respektive Revisionen der Kommunen.[334]

[334] Ein Vertrauensverlust kann auch durch nachträgliche und rückwirkende Änderung von Vergnügungssteuersatzungen entstehen. Internet-Recherchen und Expertengespräche zeigen, dass dies durchaus kein Einzelfall ist.

Dem Betreiber der Spielhalle bliebe dann oft nur die Weiterführung des Betriebs, da ansonsten vielfach auch die privatrechtliche Insolvenz drohe. Die Aufgabe der Spielhalle erscheine demgegenüber als kurz- und mittelfristig teuerste Handlungsalternative.

Im Kern entspricht eine solche Situation einer Zeitinkonsistenz[335] der Politik[336], die zu einer aus Sicht des Investors unvorteilhaften Situation führen kann.[337]

Das Ergebnis eines solchen Prozesses ist ein Vertrauensverlust in den Staat. Das Problem der Zeitkonsistenz ließe sich durch eine so genannte zeitstabile Regelbindung der öffentlichen Hand entschärfen. Diese ließe sich durch ein länderübergreifend abgestimmtes Steuererhebungsverfahren realisieren. Hilfreich wäre in diesem Kontext auch die Verknüpfung der Vergnügungssteuererhebung mit anderen kommunalen Steuern/Abgaben im Sinne einer allgemein verbindlichen Begrenzung. Auch dies schafft Planungssicherheit.

(3) Vermeidung eines kommunalen Aufschaukelungseffektes

Internet-Recherchen der Änderungen von kommunalen Vergnügungssteuersatzungen zeigen, dass sich diese oft auch an benachbarten Kommunen orientieren. Es ist nicht ausgeschlossen, dass sich benachbarte Kommunen hier wechselseitig in der – häufig prozentualen – Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuern zeitversetzt anpassen. Orientierung ist dann in der Regel die Kommune mit dem höchsten Niveau. Diese Situation kann zu einem Aufschaukeln des Niveaus führen. Solche Entwicklungen können aufgrund der in der SpielV rechtlich vorgeschriebenen Preisbindung nicht auf den Spieler abgewälzt werden.

Ansatzpunkte für die Umsetzung eines länderübergreifend abgestimmten Erhebungsverfahrens für die Vergnügungssteuer auf GGSG könnten in den Beratungen der Kommission „Gemeindefinanzreform“ angesprochen werden.

---

[335] Eine Strategie ist dann zeitinkonsistent, wenn sie zu einem Zeitpunkt ihrer Festlegung optimal ist, nicht aber zu einem späteren Zeitpunkt ihrer Durchführung. Einfacher ausgedrückt: Eine ex ante optimale Politik ist ex post nicht mehr optimal.

[336] Wichtige Anwendungsfelder der Zeitinkonsistenz sind u.a. die Geld- und Finanzpolitik.

[337] Finn Kydland und Edward Prescott erhielten für ihre Forschungen im Kontext der Zeitinkonsistenz im Jahr 2004 den Nobelpreis für Wirtschaftswissenschaften; vgl. dazu den bahnbrechenden Artikel Kydland, F.E., Prescott, E.C. (1977): Rules rather than discretion: The inconsistency of optimal plans, in: Journal of Political Economy, 85, S. 473 – 490.

Diese Kommission ist von Bund und Ländern eingesetzt worden, in der auch kommunale Spitzenverbände vertreten sind.[338] Denkbar wäre auch die Einbeziehung der Überlegungen in eine zukünftige „Föderalismusreform III“[339], die sich u.a. auch der Ausgestaltung der Kommunalfinanzen widmen könnte.[340]

Vorgelagert, ergänzend oder auch alternativ bietet sich die Erarbeitung einer Mustersatzung in Kooperation der kommunalen Spitzenverbände [341] mit Vertretern der Automatenindustrie und der Automatenaufstellunternehmen an.

5.3 Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte

Bei der Umsetzung eines länderübergreifend abgestimmten Steuererhebungsverfahrens stellt sich u.a. die Frage der sachgerechten Höhe der Besteuerung. In der Ökonomie werden zur Bestimmung von Wirtschaftlichkeitsgrenzen u.a. so genannte Break-Even-Analysen durchgeführt. Sie bestimmen, bei welchem Umsatz[342] gerade eine Vollkostendeckung eintritt.[343] Diese Vollkostendeckung entspricht dem Break-Even-Punkt. Solche Untersuchungen sind nur betriebsgrößenspezifisch möglich und erfordern einen detaillierten Einblick in die Kostenstrukturen jeweils des betrachteten Unternehmens.

---

[338] Die Bundesregierung hat am 24. Februar 2010 die Einsetzung einer Kommission zur Erarbeitung von Vorschlägen zur Neuordnung der Gemeindefinanzierung beschlossen. Ihr gehören der Bundesminister der Finanzen, der Bundesminister des Inneren, der Bundesminister für Wirtschaft und Technologie und Vertreter der kommunalen Spitzenverbände und der Länder an. Aufgabe ist eine Bestandsauf--nahme der Gewerbesteuer und die Prüfung eines aufkommensneutralen Ersatzes der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer sowie eines kommunalen Zuschlags auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz. Mit diesem Hebesatz bleibt den Gemeinden die Möglichkeit erhalten, unmittelbar Einfluss auf die Höhe der Steuereinnahmen zu nehmen. Die Kommission nahm am 4. März 2010 ihre Arbeit auf; http://www.bundestag.de/dokumente/analysen/2010/gemeindefinanzreform.pdf.

[339] Die Förderalismusreform II ist vor den Bundestagswahlen 2009 abgeschlossen worden. Zentrale Elemente der Föderalismusreform II sind die Finanzbeziehungen zwischen Bund und Ländern, die Neugestaltung des Länderfinanzausgleichs und die Reform der verfassungsrechtlichen Regelungen zur Begrenzung der staatlichen Kreditaufnahme in Bund und Ländern.

[340] Vgl. zu der Forderung zur Berücksichtigung kommunaler Belange in einer zukünftigen Föderalismusreform III; http://www.welt.de/politik/deutschland/article6471512/Kom-munen-sind-Stiefkinder-des-Foederalismus.html; http://www.dradio.de/dkultur/sendungen/politischesfeuilleton/1357021/.

[341] Kommunale Spitzenverbänden sind interkommunale Zusammenschlüsse und Organisationen der deutschen Städte und Gemeinden auf Landes- und Bundesebene. Es handelt sich um freiwillige Zusammenschlüsse auf privatrechtlicher Basis.

[342] Aufgrund der in der SpielV vorgesehenen Preisbindung bemisst sich der Umsatz (Umsatz = Preis · Menge) hier alleine an der erlösten Menge.

[343] Marcell Schweitzer, M., Trossmann, E. (1998): Break-Even-Analyse Methode und Einsatz, 2. Auflage, Berlin.

Kommunen sind nach bisheriger Rechtsprechung nicht gehalten, im Voraus zu ermitteln, welche Steuersätze bzw. welche Steuersätze in Kombination mit welcher verwendeten Bemessungsgrundlage für die betroffenen Aufstellunternehmer in ihrer Kommune wirtschaftlich noch tragbar sind. Die Unternehmen sind daher letztendlich auf den Klageweg angewiesen. Sie müssen nachweisen, dass die effektiv resultierende Belastung aus der Vergnügungssteuer auf GGSG in ihrer Kommune für einen durchschnittlichen Betreiber wirtschaftlich erdrosselnd im Sinne des rechtlichen Begriffs wirkt. Die Beweislast tragen also die Unternehmen. Dieser Nachweis kann derzeit in einem Gerichtsverfahren auf Grund einer noch fehlenden validen und nachvollziehbaren, breiten Datenbasis der Branche nicht geführt werden. Vor diesem Hintergrund haben die Spitzenverbände der Unterhaltungsautomatenwirtschaft eine Marktstudie in Auftrag gegeben, die konkrete finanzielle Daten erheben soll.[344]

Die Studie erfolgt zunächst auf bundesweiter Basis und ohne eine detaillierte Regionalisierung, um eine möglichst breite Datenbasis zu erzielen. Je nach Ergebnis der Studie denken die Spitzenverbände über eine zusätzliche Regionalisierung der Studie nach, um eine für die einzelnen Automatenunternehmer aussagekräftige Argumentationsgrundlage bereitzustellen.

Die Ergebnisse der KPMG-Studie können mit den explorativen Aussagen dieser Studie abgeglichen werden, um ein konsistentes Bild hinsichtlich möglicher Erdrosselungseffekte der Vergnügungssteuer auf GGSG zu erhalten.[345]

Die nachfolgende Betrachtung hat daher eher einen exemplarischen Wert, basiert jedoch auf Zahlen eines Betriebsvergleichs der Unterhaltungs-Automatenunternehmen.[346] Danach erscheint eine Vergnügungssteuer in Höhe von 6 – 8% als eine Art betriebswirtschaftlich machbare „Obergrenze“, die eine wirtschaftliche Betätigung auch mittel- oder längerfristig ceteris paribus zulassen würde (Abb. 5.1). Darüber hinausgehende Belastungen können in praxi zu einem Überschreiten der „Null-Linie“ führen und einen nachhaltigen Verlust und schließlich die Insolvenz zur Folge haben.[347]

---

[344] Auftragnehmer ist die KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.
[345] Der Fragebogen ist abrufbar unter: http://www.baberlin.de/fileadmin/user_upload/ba-berlin/PDF-Dateien/03-28_Fragebogen_KPMG_Studie_Formular.pdf-.
[346] Die Untersuchung wird durchgeführt vom FfH-Institut für Markt- und Wirtschaftsforschung GmbH; http://www.ffh-institut.de/betrieb/aktuell/index.html.
[347] Vgl. zu dieser Art der Darstellung: http://www.forum-gewerberecht.de/attachment,attachmentid-2499.html.

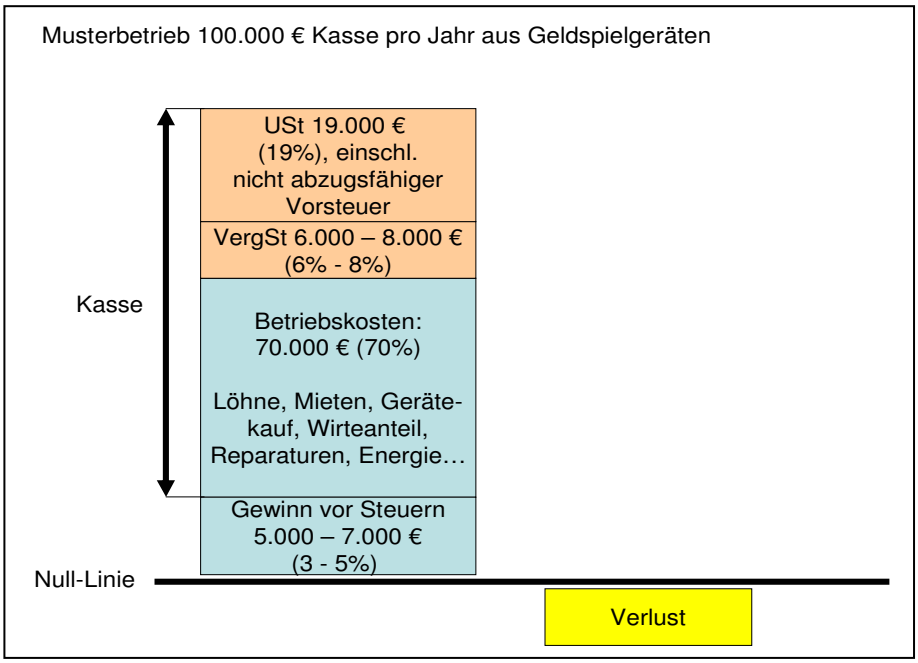


Abbildung 5.1: Kalkulatorische „Null-Linie“ eines Musterbetriebs

Vor diesem Hintergrund wird folgender Reformvorschlag unterbreitet:

Einführung eines bundesländerübergreifend abgestimmten Erhebungsverfahrens für die Vergnügungssteuer auf GGSG in Verbindung mit verbindlich festgelegten Höchstgrenzen (Deckelung). Vorgeschlagen wird ein Steuersatz von 6 – 8% bezogen auf die Nettokasse.[348]

Zur Existenzsicherung von Gewerbetreibenden bleiben Freibeträge zu berücksichtigen.

Dieser Vorschlag trägt zentralen, auch in der Bundesrepublik Deutschland generell geltenden Grundsätzen der Besteuerung Rechnung. Dazu zählen:

- **Rechtssicherheit,**
- **Planungssicherheit,**
- **Transparenz,**
- **Praktikabilität.**

Die praktischen Konsequenzen dessen verdeutlicht auch ein Zahlenbeispiel bezogen auf den maximalen Einsatz von 144 € je Stunde (Abb. 5.2).

[348] Zum Vergleich: Der kalkulatorische Unternehmerlohn der Branche lag 2007 im Durchschnitt aller Automatenaufstellunternehmer bei rund 7,7% und im Jahr 2008 bei rund 6,4%; Betriebsvergleich des FfH-Instituts für Markt- und Wirtschaftsforschung GmbH; http://www.ffh-institut.de/betrieb/aktuell/index.html.

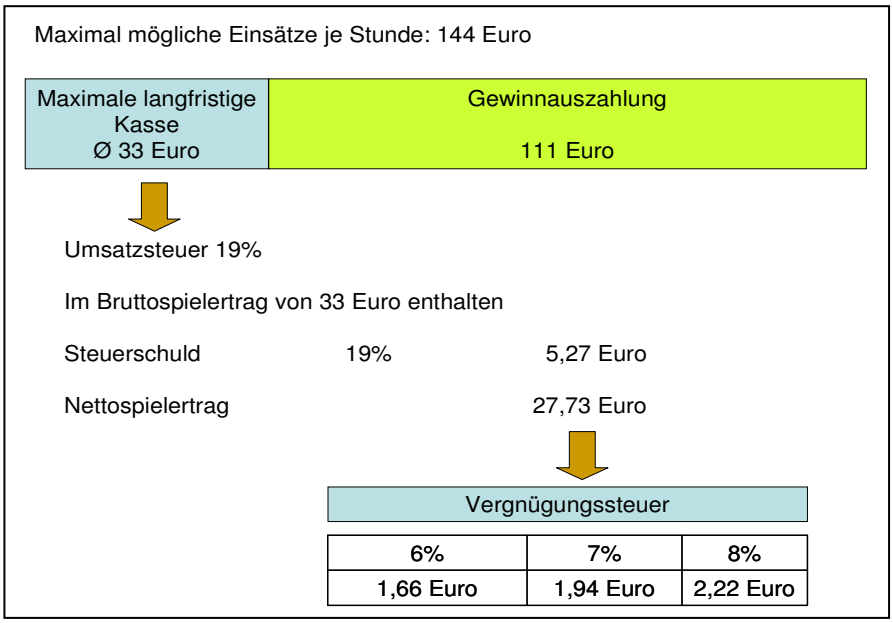


Abbildung 5.2: Reformmodell zur Ausgestaltung der Vergnügungssteuer

Hier führt ein Steuersatz von 6 – 8% bezogen auf die Nettokasse zu einer Belastung infolge der Vergnügungssteuer zwischen 1,66 – 2,22 € pro Stunde und Geldspielgerät bei technisch maximal möglicher Auslastung seiner Kapazität. Die gesamte Belastung des Bruttospielertrages durch Umsatz- und Vergnügungssteuer läge dann zwischen 21% – 22,7%.

Mit den vom Nettospielertrag verbleibenden rund 25,50 – 26,00 € muss der Aufsteller seine Investitionen, Mieten, Standgebühren, Personalkosten und andere Aufwendungen vor Steuern (Ertragsteuern sowie sonstige Steuern und Abgaben) decken. Zudem sind ein auskömmlicher Unternehmerlohn und eine angemessene Kapitalverzinsung zu erwirtschaften.

6 Schlussfolgerungen

Die Vergnügungssteuer ist in Deutschland als Zwecksteuer zur Finanzierung des Armenwesens aufgekommen. Inzwischen hat sich die Steuer zu einer Art „Unterhaltungssteuer“ auf unterschiedliche Arten des Vergnügens entwickelt. In ihrer derzeitigen, sehr unübersichtlichen Ausgestaltung, scheint sie aus ökonomischer Sicht gegen zentrale Grundsätze eines rationalen Steuersystems zu verstoßen.

Empirische Ergebnisse:

- Gesamtwirtschaftlich geringe fiskalische Ergiebigkeit.
- Sehr unterschiedliche Ausgestaltung in Kommunen.
- Keine klare Systematik von Fiskal- und Lenkungszielen erkennbar und damit Verletzung von Gleichheitsgrundsätzen bzw. Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität.

In der derzeitigen Ausgestaltung ist die Vergnügungssteuer aus ökonomischer Sicht als reformbedürftig einzustufen (Abb. 6.1), da sie

- fiskalisch nicht ergiebig ist,
- Lenkungsziele häufig verfehlt werden und
- eine Überwälzbarkeit nicht möglich ist.

Die Vergnügungssteuer ist fiskalisch nicht ergiebig und könnte daher als Bagatellsteuer abgeschafft werden. Einnahmen aus Bagatellsteuern können fiskalische Probleme der Kommunen nicht lösen. Fachleute verweisen darauf, dass die Kommunen strukturell unterfinanziert sind. Aufkommensverluste können durch Veränderung des Steuersystems zugunsten der Kommunen kompensiert werden.

Die Abschaffung der Vergnügungssteuer führt zur Steuererleichterung und kann aus ökonomischer Sicht als First-Best-Lösung angesehen werden.[349]

Bei der Beurteilung der Vergnügungssteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung müssen zudem zwei Substitutionseffekte einbezogen werden.

Substitution zwischen Steuern:
Die Erhebung einer Vergnügungssteuer kann aufgrund ihrer Belastungswirkungen dazu führen, dass an anderer Stelle Steuern verloren gehen. Dies ist der Fall, wenn sich betriebswirtschaftliche Kennziffern der Aufstell-

[349] Die Mikroökonomie beurteilt First-Best-Lösungen aus Sicht einer gesamtgesellschaftlich erwünschten Optimallösung, die sich an strengen Modellannahmen einer funktionierenden Marktwirtschaft orientiert. Wenn solche Lösungen zwar technisch aber politisch nicht (oder zumindest nicht sofort) erreichbar sind, so wird diejenige Lösung, die sowohl technisch als auch politisch möglich ist, als Second-Best Lösung bezeichnet.

unternehmen so verschlechtern, dass die Erträge sinken. Damit gehen auch die daran gekoppelten Ertragsteuern zurück.

Substitution zwischen legalen und illegalen Angeboten:
Eine zu hohe Belastung legaler Glückspielangebote führt zu einer Verlagerung in den illegalen Bereich, angefangenen bei Manipulationen bis hin zum unzulässigen Glücksspielangebot. Auch diese Substitution führt zu einem Rückgang der Steuereinnahmen, da illegales Angebot keine Steuern entrichtet.

Aufgrund dieser Substitutionseffekte ist also nicht sichergestellt, dass es durch die Erhebung der Vergnügungssteuer per saldo nicht zu signifikanten positiven Fiskalimpulsen kommt.

Soll die Vergnügungssteuer dennoch beibehalten werden, so müssten zumindest Lenkungszwecke mit ihr realisiert werden. An deren Erreichbarkeit müssen jedoch Zweifel geäußert werden. Der Lenkungszweck der Vergnügungssteuer - als zulässiger fiskalpolitischer Nebeneffekt - wird häufig verfehlt. Sofern mit der Erhebung der Vergnügungssteuer Lenkungseffekte verfolgt werden, könnten diese – Beispiel Bayern – auch durch andere staatliche Instrumente (z.B. Baurecht) erreicht werden.

Wichtig für die Beurteilung der Vergnügungssteuer ist deren Überwälzbarkeit. Aufgrund der in der SpielV rechtlich vorgeschriebenen Preisbindung ist solches de jure nicht möglich und de facto nicht umsetzbar. Je nach Ausgestaltung der Steuer sind Effekte ableitbar, die die wirtschaftliche Betätigung des Aufstellunternehmers von Geldspielgeräten über Gebühr belasten können (siehe Kapitel 4 und 5).

Infolge der äußerst heterogenen Steuersätze zur kommunalen Erhebung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräten ist der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus ökonomischer Sicht verletzt. Durch die stark differierenden Steuersätze wird die Wettbewerbsposition der Unternehmen in unterschiedlichem Umfang beeinträchtigt.

Problematisch erscheint vor allem eine Mehr-Ebenen-Belastung durch die Kumulierung von Effekten (z.B. steuerliche Tatbestände, verkürzte Öffnungszeiten, mangelnde Überwälzbarkeit).

Um diese negativ zu bewertenden Sachverhalte auf steuerlicher Ebene auszuräumen, sollten die zuständigen Entscheidungsträger auf Landesebene und kommunaler Ebene ein bundesländerübergreifend abgestimmtes Erhebungsverfahren für die Vergnügungssteuer auf GGSG anstreben.

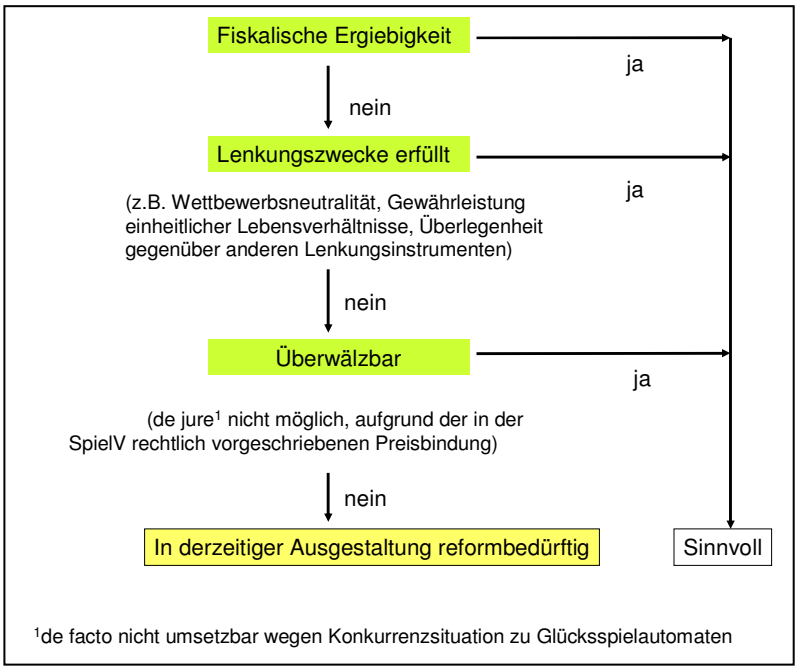


Abbildung 6.1: Entscheidungsbaum zur „Logik“ einer Vergnügungssteuer

Durch den Vorschlag würde die vorliegende Verzerrung wirtschaftlicher Betätigungen innerhalb der hier betrachteten Branche abgebaut. Gleichzeitig würde der Gefahr einer Zunahme illegaler Angebote, die mit einer steuerlichen (Über-) Belastung der regulären Angebote tendenziell einhergehen dürfte (siehe Kapitel 4), ordnungspolitisch wirksam begegnet.

REFORMVORSCHLAG

Einführung eines bundesländerübergreifend abgestimmten Erhebungsverfahrens für die Vergnügungssteuer auf GGSG in Verbindung mit verbindlich festgelegten Höchstgrenzen (Deckelung). Vorgeschlagen wird ein Steuersatz von 6 – 8% bezogen auf die Nettokasse.

Zur Existenzsicherung von Gewerbetreibenden bleiben Freibeträge zu berücksichtigen.

Dieser Vorschlag trägt zentralen Grundsätzen der Besteuerung Rechnung. Dazu zählen:

- **Rechtssicherheit,**
- **Planungssicherheit,**
- **Transparenz**
- **Praktikabilität.**

Dieser Reformvorschlag soll keineswegs den Grundsatz der kommunalen Selbstverwaltung infrage stellen. Im Gegenteil, es geht um eine Verstetigung der aus der Vergnügungssteuer auf GGSG resultierenden Einnahmen – jedoch ohne einen kommunalen Wettlauf, der zu einer Spreizung der Einnahmen zwischen den Kommunen führen könnte.

Ein bundesländerübergreifend abgestimmtes Erhebungsverfahren für die Vergnügungssteuer auf GGSG würde sich im Hinblick auf die Vielfalt sonstiger kommunaler Steuern und Abgaben anbieten (z.B. Kindergarten-, Friedhofs-, Straßenreinigungsgebühren), von denen die Bürger in unterschiedlicher Höhe von Kommune zu Kommune betroffen sind. Eine immer höhere Belastung der Bürger mit kommunalen Steuern und Abgaben ist vor allem im Fall sinkender Qualität der Leistungen nicht mehr vermittelbar. Eine bundesweite Begrenzung solcher Steuern und Abgaben zwingt die Kommunen zu wirtschaftlichen Verhaltensweisen.

Ansatzpunkte für die Umsetzung eines länderübergreifend abgestimmten Erhebungsverfahrens für die Vergnügungssteuer auf GGSG könnten in den Beratungen der Kommission „Gemeindefinanzreform“ angesprochen werden. Diese Kommission ist von Bund und Ländern eingesetzt worden, in der auch kommunale Spitzenverbände vertreten sind. Denkbar wäre auch die Einbeziehung der Überlegungen in eine zukünftige „Föderalismusreform III.“ Vorgelagert, ergänzend oder auch alternativ bietet sich die Erarbeitung einer Mustersatzung in Kooperation der kommunalen Spitzenverbände mit Vertretern der Automatenindustrie und der Automatenaufstellunternehmen an.

7 Impressum

FORSCHUNGSINSTITUT FÜR
GLÜCKSSPIEL UND WETTEN

Prof. Dr. Dr. Franz W. Peren

Forschungsinstitut für Glücksspiel und Wetten
c/o BusinessCampus Rhein-Sieg GmbH
Grantham-Allee 2-8
53757 Sankt Augustin · Germany

Postanschrift
P.O. Box 190143
53037 Bonn · Germany

Fon ++49 (0) 32 12 / 1 35 09 46
Fax ++49 (0) 32 12 / 1 35 09 46

mail@forschung-glueckssspiel.de
www.forschung-glueckssspiel.com

Anhang

Leitfaden zu Expertengesprächen

Rechtliche Rahmenbedingungen der Vergnügungssteuer

1. Vergnügungssteuern – früher auch als Lustbarkeitssteuer bezeichnet - sind in Deutschland als Zwecksteuern historisch zur Finanzierung des Armenwesens aufgekommen. Wie lässt sich eine Vergnügungssteuer gegenwärtig überhaupt noch begründen?

2. Hat sich die Rechtsprechung in Deutschland bezogen auf die Ausgestaltung der Vergnügungssteuer in den letzten Jahren konsistent entwickelt?

3. Wie erklären Sie die sehr unterschiedliche Ausgestaltung der Vergnügungssteuer in den Bundesländern und Kommunen? Lässt sich hier eine Systematik erkennen?

4. Wie beurteilen Sie die Einordnung der Vergnügungssteuer in die Grundsätze eines rationalen Steuersystems unter folgenden Gesichtspunkten:
   a. Erhebungskosten der Steuer in Relation zum Aufkommen
   b. Auswirkungen der Steuer auf die Wirtschaftstätigkeit
   c. Durchsichtigkeit und Transparenz der Steuer
   d. Fairness von Art und Höhe der Steuer

5. Die Vergnügungssteuer verfolgt neben ihrem fiskalischen Zweck auch Lenkungszwecke (z.B. Eindämmung der Spielsucht). Werden diese Ziele gegenwärtig erreicht?

6. Lassen sich die Lenkungszwecke der Vergnügungssteuer auch durch andere Instrumente erreichen? (z.B. Bau-, Ordnungsrecht, Selbstverpflichtung der Anbieter)

7. Führt die Vergnügungssteuer zu einer einseitigen Belastung nur einer Branche? Kann Sie daher als Straf- oder Sondersteuer bezeichnet werden?

Ausgestaltung und Entwicklung der Vergnügungssteuer

1. Wie hat sich der Markt für Geldspielgeräte in den letzten Jahren strukturell entwickelt?

2. Haben höhere Vergnügungssteuersätze (gemessen am Aufkommen) auch eine geringere „Angebotsmenge“ (gemessen an Konzessionen, Geräte in Spielhallen, Geräte in Gaststätten) zur Folge?

3. Gibt es im Vergleich zu Bayern (Abschaffung der Vergnügungssteuer) in anderen Bundesländern signifikante Unterschiede in der Zahl z.B. von Spielstätten?

Beurteilung von Modellen zur Ausgestaltung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte

1. Als Steuermaßstab für die Bemessung der Vergnügungssteuer kommen verschiedene Varianten in Betracht:
   (1) die Anknüpfung an die Anzahl der aufgestellten Automaten (Stückzahlmaßstab),
   (2) die Anknüpfung an die Zahl der Spiele,
   (3) die Anknüpfung an den Geldeinwurf (Spieleinsatz),
   (4) die Anknüpfung an die Bruttokasse (diese errechnet sich aus der elektronisch gezählten Kasse zuzüglich Röhrenentnahmen, abzüglich Röhrenauffüllungen, Falschgeld und Fehlgeld),
   (5) die Anknüpfung an die Nettokasse (Geldeinwurf abzüglich aller Geldrückgaben und der in dem Ertrag enthaltenen Umsatzsteuer).

   Welcher Ansatzpunkt zur Erhebung der Vergnügungssteuer bildet am ehesten den Wirklichkeitsmaßstab ab?

2. Viele Gemeinden und einige Länder sind inzwischen dazu übergegangen, ihre Steuersatzungen bzw. Regelungen zur Vergnügungssteuer entsprechend den Formulierungen der Rechtsprechung anzupassen und für die Besteuerung von Geldspielgeräten andere Anknüpfungspunkte als die Anzahl der Geräte zu wählen. Die in Betracht kommenden Alternativen zum Stückzahlmaßstab zeichnen sich sämtlich dadurch aus, dass sie an Daten anknüpfen müssen, die nicht durch bloßen Augenschein bei Betreten von Spielhallen oder Gaststätten gewonnen werden können. Spieleinsatz, Kasseninhalt oder Anzahl der Spiele sind jeweils Daten, die nur durch elektronische und manipulationssichere Erfassung im einzelnen Gerät rechtssicher zu Besteuerungszwecken verwendet werden können.

   Wie beurteilen Sie diese Entwicklung? Ist dadurch eine „faire“ Besteuerung möglich?

3. Die Steuererhebung erfolgt aus Gründen der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung beim Aufsteller der Spielgeräte, der zum Steuerschuldner bestimmt wird. Die Belastung der Aufsteller mit der Steuer ist berechtigt, da diese in der Lage sind, die Steuer auf die Spieler als materiell Steuerpflichtige abzuwälzen: Nach der Rechtsprechung ist die Möglichkeit einer kalkulatorischen Abwälzung ausreichend. Dies bedeutet, der Aufsteller kann die von ihm gezahlte Steuer in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und sofern erforderlich, geeignete Maßnahmen treffen, um die Wirtschaftlichkeit seines Betriebes aufrecht zu erhalten.

   - Wie beurteilen Sie die Möglichkeiten der kalkulatorischen Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer auf den Spieler?
   - Gelingt diese vollständig, teilweise oder gar nicht?
   - Woran lässt sich die Abwälzbarkeit festmachen?
   - Wie lässt sich das Ausmaß der Abwälzbarkeit beurteilen?

4. Besteht aus Ihrer Sicht die Gefahr, dass die Vergnügungssteuer keine angemessene Kapitalverzinsung zulässt und damit gegen das verfassungsrechtliche Erdrosselungsverbot verstoßen wird?

   - Bei welchem Steuermaßstab ist diese Gefahr am größten?
   - Lassen sich konkrete Punkte bestimmen, ab dem eine Erdrosselung greift?

5. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 6. Dezember 2000, Az. II R 36/98, neben einer angemessenen Kapitalverzinsung Unternehmern auch einen Unternehmerlohn zugebilligt.

   Wie beurteilen Sie dieses Urteil auch im Hinblick auf eine mögliche Erdrosselungswirkung der Vergnügungssteuer?

6. Lässt sich in den letzten Jahren ein schleichender Prozess der unternehmerischen Erdrosselung durch Kumulation und Erhöhung von Abgaben beobachten?

   - Woran lässt sich dieser Prozess festmachen?
   - Gibt es konkrete Anhaltspunkte für einen solchen Prozess?

7. Welche Folgen kann die Reduzierung unternehmerischer Margen infolge der Belastung mit Vergnügungssteuern haben? Zum Beispiel:

   - Generierung von Umsatz über eine Erhöhung der Angebote bzw. eine Verlängerung von Öffnungszeiten.
   - Anwachsen der Illegalität, z.B. Abwandern von Angeboten in „Hinterzimmer“, Steuerhinterziehung, Zunahme von Schwarzgeld.
   - Reduzierung der Kosten z.B. durch Schaffung von 400 Euro-Beschäftigungen.

Entwicklung von Reformmodellen der Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte

1. Könnte der Ansatz Bayerns – Abschaffung der Vergnügungssteuer als Bagatellsteuer – Vorbildcharakter für Deutschland haben?

2. Sollte die Vergnügungssteuer z.B. zur Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität bundeseinheitlich gestaltet werden?

3. Wo sehen Sie im Fall einer bundeseinheitlichen Lösung eine auch noch betriebswirtschaftlich akzeptable Deckelungsgrenze?