

Az.: 5 A 302/09
2 K 642/07

Ausfertigung



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Beschluss

In der Verwaltungsrechtssache

der Firma
vertreten durch die Geschäftsführerin

- Klägerin -
- Antragstellerin -

prozessbevollmächtigt:

gegen

die Landeshauptstadt Dresden
vertreten durch die Oberbürgermeisterin
diese vertreten durch das Rechtsamt
Dr.-Külz-Ring 19, 01067 Dresden

- Beklagte -
- Antragsgegnerin -

wegen

Vergnügungssteuer 2002 - 2005
hier: Antrag auf Zulassung der Berufung

hat der 5. Senat des Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Obergerverwaltungsgericht Raden, die Richterin am Obergerverwaltungsgericht Döpelheuer und den Richter am Obergerverwaltungsgericht Tischer

am 14. Januar 2013

beschlossen:

Der Antrag der Klägerin, die Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 24. Februar 2009 - 2 K 642/07 - zuzulassen, wird abgelehnt.

Die Klägerin trägt die Kosten des Zulassungsverfahrens.

Der Streitwert für das Zulassungsverfahren wird auf 183.790,52 € festgesetzt.

Gründe

1 Der Antrag auf Zulassung der Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts ist zulässig. Der Klägerin ist gemäß § 60 VwGO Wiedereinsetzung in die versäumte Antragsfrist (§ 124a Abs. 4 Satz 1 VwGO) zu gewähren, da sie ohne Verschulden verhindert war, diese Frist einzuhalten. Sie hat glaubhaft gemacht, dass trotz ordnungsgemäßer Kanzleiorganisation eine ansonsten stets zuverlässige Kanzleiangestellte ihrer Prozessbevollmächtigten die im wesentlichen gleichlautende Antragschrift in einem (nur einen anderen Besteuerungszeitraum betreffenden) Parallelverfahren vier Tage vor Fristablauf doppelt - einmal im dortigen Verfahren und einem versehentlich als vermeintliche Antragschrift im vorliegenden Verfahren - an das Verwaltungsgericht gefaxt hat, so dass die Antragschrift im vorliegenden Verfahren - statt fristwährend als Fax - nur im Original und einen Tag nach Fristablauf eingegangen ist.

2 Der Antrag auf Zulassung der Berufung ist jedoch unbegründet. Das Vorbringen der Klägerin, auf dessen Prüfung der Senat beschränkt ist (§ 124a Abs. 4 Satz 4 und Abs. 5 Satz 2 VwGO), ergibt nicht, dass die geltend gemachten Zulassungsgründe der ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des Urteils, der besonderen tatsächlichen oder rechtlichen Schwierigkeiten, der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache und eines Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann, vorliegen.

- 3 1. Der Zulassungsgrund der ernstlichen Zweifel gemäß § 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO dient der Gewährleistung der materiellen Richtigkeit der Entscheidung des jeweiligen Einzelfalls, d. h. der Verwirklichung von Einzelfallgerechtigkeit. Er soll eine berufungsgerichtliche Nachprüfung des verwaltungsgerichtlichen Urteils ermöglichen, wenn sich aus der Begründung des Zulassungsantrags ergibt, dass hierzu wegen des vom Verwaltungsgericht gefundenen Ergebnisses besonderer Anlass besteht. Ernstliche Zweifel in diesem Sinne sind deshalb anzunehmen, wenn der Antragsteller des Zulassungsverfahrens tragende Rechtssätze oder erhebliche Tatsachenfeststellungen des Verwaltungsgerichts mit schlüssigen Gegenargumenten so in Frage stellt, dass der Ausgang des Berufungsverfahrens ungewiss erscheint (vgl. BVerfG, Kammerbeschl. v. 23. Juni 2000 - 1 BvR 830/00 -, juris Rn. 12 bis 15 = DVBl. 2000, 1458 ff.).
- 4 Das Verwaltungsgericht hat die Klage gegen die für die Kalenderjahre 2002 bis 2005 festgesetzte Vergnügungssteuer von insgesamt 183.790,52 € für Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit (Geldspielgeräte) abgewiesen und zur Begründung u. a. ausgeführt, die Beklagte habe ihre bisher für die Kalenderjahre 2002 bis 2005 geltende Vergnügungssteuersatzung von 1991 mit der - am 1. Dezember 2005 bekannt gemachten - Änderungssatzung vom 24. November 2005 wirksam geändert. In den Kalenderjahren 2002 bis 2005 betrage die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte deshalb nun 12 % des um eventuell ausgezahlte Gewinne und sonstige Geldrückgaben verminderten Spieleinsatzes aller Spieler, nach oben begrenzt durch den Betrag, der sich gegenüber dem Steuerschuldner im Kalenderjahr nach der bisherigen Stückzahlbesteuerung ergeben hätte. Die Vergnügungssteuer sei auf dieser Grundlage zutreffend mit 12 % des für die Kalenderjahre 2002 bis 2005 nachgewiesenen Bruttoeinspielergebnisses berechnet worden, da die Steuerschuld der Klägerin nach dem Stückzahlmaßstab in jedem dieser Kalenderjahre insgesamt höher gewesen sei. Die rückwirkende Inkraftsetzung der Satzung wahre wegen der gleichartigen Regelungsversuche in der Vergangenheit den gebotenen Vertrauensschutz, weil keine neue Steuer geschaffen, sondern nur der Steuermaßstab geändert werde. Die steuerschuldner- und kalenderjahresbezogene Kappungsgrenze vermeide die Erhebung einer höheren Steuer als bisher. Sie müsse nicht kalendermonatsweise auf das einzelne Spielgerät bezogen sein, weil nur der Steuerschuldner als solcher Vertrauensschutz genieße und auch nur hinsichtlich der Höhe der Steuerschuld insgesamt, nicht aber

hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen. Die Bemessungsgrundlage (Spieleinsatz vermindert um eventuell ausgezahlte Gewinne und sonstige Geldrückgaben) sei nicht zu unbestimmt. Der Begriff „sonstige Geldrückgaben“ lasse sich im systematischen Zusammenhang mit dem Begriff „ausgezahlte Gewinne“ und der Rechtsnatur der Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandsteuer so auslegen, dass damit neben den Gewinnen auch sonstige, den Spielaufwand nicht berührende Spieleinsätze und Geldrückgaben unberücksichtigt bleiben. Dafür, dass der Spieleinsatz nicht bei allen vor 2006 zugelassenen Geldspielgeräten nachweisbar erfasst werde, habe die Klägerin keinen Referenzfall benannt. Aufgrund der selbstverpflichtenden Vereinbarung der Spielautomatenbranche mit den zuständigen Bundesministerien von 1989/90 seien seit 1993 keine Geldspielgeräte ohne manipulationssicheres Zählwerk mehr zugelassen und daher spätestens seit 1997 auch nicht mehr aufgestellt worden.

- 5 Die Klägerin hat diese Ausführungen des Verwaltungsgerichts nicht so in Frage gestellt, dass der Ausgang des Berufungsverfahrens zu ihren Gunsten ungewiss erscheint.
- 6 a) Soweit die Klägerin dazu einzelne Passagen des verwaltungsgerichtlichen Urteils zitiert und nur als rechtsfehlerhaft rügt sowie zur Vermeidung von Wiederholungen pauschal auf ihre erstinstanzlichen Schriftsätze verweist, genügt dies bereits nicht den Darlegungsanforderungen des § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO, weil es insoweit an einer substantiierten Auseinandersetzung mit der angegriffenen Entscheidung fehlt (vgl. Kopp/Schenke, VwGO, 18. Aufl. 2012, § 124a Rn. 49 und 52).
- 7 b) Der substantiiert unter Berufung auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Gelsenkirchen vom 23. Oktober 2008 - 2 K 6010/04 - (juris Rn. 23) vorgetragene Einwand, die steuerschuldner- und kalenderjahresbezogene Kappungsgrenze der Beklagten verletze ihr schutzwürdiges Vertrauen, rückwirkend nicht mit einer höheren Steuer als bisher belastet zu werden, weil diese Kappungsgrenze rückwirkend teilweise pro Gerät und Monat zu einer Steuermehrbelastung gegenüber dem Stückzahlmaßstab führe, wie sie durch die erstinstanzlich vorgelegten Listenausdrucke belegt habe, begründet keine ernstlichen Zweifel an der gegenteiligen Auffassung des Verwaltungsgerichts.

- 8 Das Bundesverfassungsgericht hat bereits entschieden, dass der Wechsel vom Stückzahlmaßstab zu einem auf das Einspielergebnis der Geldspielgeräte abstellenden Steuermaßstab (wie dem hier streitigen) rückwirkend erfolgen kann, weil gemäß Art. 20 Abs. 3 GG schutzwürdiges Vertrauen eines Spielgeräteaustellers darauf, nicht mit einer Vergnügungssteuer belastet werden, für einen Zeitraum nicht entstehen kann, in dem er bereits mit einer Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab belastet war, und durch den Wechsel vom Stückzahlmaßstab zur Besteuerung anhand des Einspielergebnisses kein neuer Steuertatbestand geschaffen, sondern nur der Steuermaßstab geändert wird, so dass der von Anfang an beabsichtigte Charakter der Steuer als Aufwandsteuer und deren grundlegende Struktur (indirekte Besteuerung der im Vergnügungsaufwand der Spieler zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit, erhoben beim Spielgeräteausteller) nicht verändert werden (BVerfG, Nichtannahmebeschl. v. 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 -, juris Rn. 18 bis 26 = NVwZ 2010, 313 ff.). Sofern zudem durch eine Kappungsgrenze sichergestellt wird, dass die vor der rückwirkenden Regelung vorgesehene Steuerbelastung nicht überschritten wird, ist das gemäß Art. 20 Abs. 3 GG schützenswerte Vertrauen der Spielgeräteausteller insofern ebenfalls nicht verletzt (BVerfG a. a. O., juris Rn. 27).
- 9 So liegt der Fall auch hier. Die rückwirkende Einführung eines neuen Steuermaßstabs für in der Vergangenheit liegende Besteuerungszeiträume erfordert zum Schutz des Vertrauens der Spielgeräteausteller, rückwirkend nicht mit einer höheren Steuer als bisher belastet zu werden, nicht allein deshalb eine monats- und gerätebezogene Kappungsgrenze, weil die Besteuerung nach dem alten Stückzahlmaßstab monats- und gerätebezogen erfolgte.
- 10 Zwar mag für die Spielgeräteausteller eine Kappungsgrenze günstiger sein, die rückwirkend diejenige Steuer vergleicht, die sich nach dem Stückzahlmaßstab einerseits und dem auf das Einspielergebnis abstellenden Maßstab andererseits jeweils pro Gerät und Monat ergibt, wie dies die Klägerin hier verlangt. Denn es kann einzelne Monate und Geräte geben, bei denen die Steuer nach dem Maßstab anhand des Einspielergebnisses diejenige nach dem Stückzahlmaßstab nicht erreicht, während bei anderen Monaten und Geräten die Steuer nach dem Maßstab anhand des Einspielergebnisses deutlich darüber liegen kann und dann gekappt würde. Falls dies auftritt, gehen die daraus folgenden Vorteile einer solchen geräte- und

monatsbezogenen rückwirkenden Betrachtung für die Steuerschuldner verloren, wenn eine rückwirkende Gesamtbetrachtung (wie hier kalenderjahres- und steuerschuldnerbezogen) vorgenommen wird.

11

Jedoch hat der Senat inzwischen bereits entschieden (SächsOVG, Beschl. v. 23. Oktober 2012 - 5 B 287/12 -, juris Rn. 17), dass sich schutzwürdiges Vertrauen, rückwirkend nicht mit einer höheren Steuer als bisher belastet zu werden, grundsätzlich nur darauf beziehen kann, dass rückwirkend - insgesamt - kein höherer Steuerbetrag anfällt als nach dem bisherigen Steuermaßstab. Denn auf den festzusetzenden Steuerbetrag nach dem alten Stückzahlmaßstab, der hier (wenn auch u. U. erfolgsversprechend angefochten) während des streitigen Besteuerungszeitraums bis zum Erlass der Änderungssatzung noch in Kraft war, mussten sich die Spielgeräteaufsteller einstellen. Ihr Vertrauen bezüglich des streitigen Besteuerungszeitraums konnte deshalb grundsätzlich nur dahin schutzwürdig sein, dass für den gesamten streitigen Besteuerungszeitraum, soweit er bei Erlass der Änderungssatzung in der Vergangenheit lag, rückwirkend kein höherer Steuerbetrag zu entrichten ist als nach dem alten Stückzahlmaßstab, nicht aber dahin, dass innerhalb dieses Zeitraums geräte- und monatsweise keine höhere Steuer anfällt als bisher. Denn die Steuer in der Höhe, wie sie sich nach dem alten Stückzahlmaßstab für den streitigen Besteuerungszeitraum bis zum Erlass der Änderungssatzung ergab, war bei Erlass der Änderungssatzung bereits insgesamt angefallen. Die monats- und gerätebezogene Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab war hingegen insofern nur Besteuerungsgrundlage, auf deren Bestand der Steuerschuldner nicht schutzwürdig vertrauen konnte. Dementsprechend hat auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung nur die Steuerbeträge verglichen, die sich dort für den gesamten vergangenen Streitzeitraum ergaben (a. a. O., juris Rn. 27).

12

Sonstige, über die monats- und gerätebezogene Stückzahlbesteuerung im vergangenen Besteuerungszeitraum hinausgehende, schützenswertes Vertrauen auslösende Umstände, die gegen die hier gewählte kalenderjahres- und steuerschuldnerbezogene rückwirkende Gesamtbetrachtung sprechen könnten, sind weder ersichtlich noch werden sie von der Klägerin dargelegt. Die Rechtmäßigkeit der Kappungsgrenze in der vorliegenden Form begegnet deshalb unter dem Gesichtspunkt des gemäß Art. 20 Abs. 3 GG gebotenen Vertrauensschutzes keinen ernstlichen Zweifeln.

13 c) Auch der Einwand, die neue Bemessungsgrundlage (Spieleinsatz vermindert um eventuell ausgezahlte Gewinne und sonstige Geldrückgaben) sei zu unbestimmt, weil unklar bleibe, woran anzuknüpfen bzw. auf welche Position der Auslesesoftware abzustellen sei, begründet keine ernstlichen Zweifel am verwaltungsgerichtlichen Urteil.

14 Die Klägerin beruft sich dazu erfolglos auf die Urteile des Verwaltungsgerichts Düsseldorf vom 19. September 2005 - 25 K 366/05 - (juris Rn. 36 bis 39) und 7. April 2006 - 25 K 1327/05 - (juris Rn. 38 bis 42). Denn die Beklagte hat das Bruttoeinspielergebnis der Geldspielgeräte als Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer zu Recht ausdrücklich so definiert, wie dies das Verwaltungsgericht Düsseldorf verlangt („Spieleinsatz des Spielers abzüglich der ausgezahlten Gewinne und sonstiger Geldrückgaben“) und wie dies danach von der Auslesesoftware der Geldspielgeräte als sog. „Saldo 2“ dokumentiert wird (vgl. v. a. das Ur. v. 7. April 2006, a. a. O., Rn. 41).

15 Anhand von Wortlaut und Systematik sowie der Rechtsnatur der Vergnügungssteuer als örtlicher Aufwandsteuer, die den vom Spieler für das Spielvergnügen erbrachten Aufwand als Indiz seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern soll (dazu u. a. BVerwG, Ur. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, juris Rn. 16 = NVwZ 2010, 784 ff.), kann diese Definition auch nicht anders ausgelegt werden, wie das Verwaltungsgericht hier zutreffend ausgeführt hat. Denn damit wird ausgedrückt, dass von dem vom Spieler in das Gerät eingeworfenen Geld (Einwurf), der gesamte Auswurf abgezogen werden muss, d. h. sowohl die vom Spieler erzielten Gewinne als auch das nur eingeworfene, aber nicht zum Spiel eingesetzte, sondern unverspielt wieder ausgeworfene Geld („Wechselgeld“), sowie dass auch sonstige, den Vergnügungsaufwand der Spieler nicht betreffende Positionen (z. B. Röhrenkorrekturen, Falschgeld, Prüfstestgeld und Fehlgeld) herauszurechnen sind. Dadurch ergibt sich als Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer das Bruttoeinspielergebnis der Geldspielgeräte, d. h. deren Rohertrag, der den Spielgeräteaustellern nach dem Spiel verbleibt.

16 Wie das Verwaltungsgericht unter Verweis auf die dazu ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung (BVerwG, Ur. v. 13. April 2005 - 10 C 5/04 -, juris Rn. 25/26

= NVwZ 2005, 1316 ff.) und die des Senats (SächsOVG, Urt. v. 23. Juni 2004 - 5 B 278/02 -, juris Rn. 17/18 = SächsVBl 2005, 94 ff.) weiter zutreffend ausgeführt hat, wird das Bruttoeinspielergebnis der Geldspielgeräte aber aufgrund der selbstverpflichtenden Vereinbarung der Spielautomatenbranche mit den zuständigen Bundesministerien von 1989/90 spätestens seit 1997 flächendeckend durch hinreichend manipulationssichere Zählwerke nachweisbar erfasst (vgl. inzwischen auch: BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 -, juris Rn. 73/74 = NVwZ 2009, 968 ff.). Dies mag durch die Auslesesoftware der Geldspielgeräte typischerweise als sog. „Saldo 2“ geschehen. Wie die Auslesesoftware das Bruttoeinspielergebnis bezeichnet, ist aber letztlich irrelevant, da es genügt, wenn der steuerpflichtige Spielgeräteaufsteller dessen Betrag aufgrund der manipulationssicheren Zählwerke ohne weiteres auslesen und bei der Steuerveranlagung angeben kann.

- 17 d) Aufgrund dessen geht schließlich der Einwand der Klägerin fehl, das Verwaltungsgericht habe zu Unrecht die Angabe eines Referenzfalles dafür verlangt, dass der Spieleinsatz nicht bei allen vor 2006 zugelassenen Geldspielgeräten nachweisbar erfasst werde, obwohl sie habe annehmen dürfen, dass dies gerichtsbekannt sei.
- 18 Dies beruht offensichtlich auf einem Missverständnis zwischen Klägerin und Verwaltungsgericht über den Begriff des Spieleinsatzes. Denn wenn wie hier Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer das Bruttoeinspielergebnis der Geldspielgeräte ist, kommt es nicht darauf an, ob der - offensichtlich von der Klägerin gemeinte - Spieleinsatz der Spieler (ohne Abzug ihrer Gewinne) nachweisbar dokumentiert wird, d. h. der Wert dessen, was die Spieler am Geldspielgerät tatsächlich zum Zwecke des Spiels aufgewendet haben. Daran dürfte es tatsächlich bei vielen der vor 2006 zugelassenen Geldspielgeräte gefehlt haben. Vielmehr genügt es, wenn die Geldspielgeräte das Bruttoeinspielergebnis (die Bemessungsgrundlage) aufgrund der manipulationssicheren Zählwerke hinreichend sicher dokumentieren, worauf das Verwaltungsgericht wohl statt der Klägerin abgestellt hat. Einer nachweisbaren Erfassung der Bestandteile der zur Definition dieser Bemessungsgrundlage herangezogenen Positionen („Spieleinsatz“, „ausgezahlte Gewinne“, „sonstige Geldrückgaben“) bedarf es zur Steuererhebung hingegen nicht,

so dass der Einwand der mangelnden Erfassung des Spieleinsatzes durch die Geldspielgeräte keine ernstlichen Zweifel am Urteil des Verwaltungsgerichts begründet.

19 2. Vor diesem Hintergrund liegen auch die übrigen, jeweils unter Bezugnahme auf das Vorbringen zur Begründung ernstlicher Zweifel geltend gemachten Berufungszulassungsgründe nicht vor.

20 Die Sache ist weder rechtlich oder tatsächlich besonders schwierig (§ 124 Abs. 2 Nr. 2 VwGO) noch hat sie grundsätzliche Bedeutung (§ 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO). Denn die aufgeworfenen Tat- und Rechtsfragen hinsichtlich des zu beachtenden Vertrauensschutzes beim rückwirkenden Wechsel vom Stückzahlmaßstab zu einem Besteuerungsmaßstab anhand des Einspielergebnisses der Geldspielgeräte, zur grundsätzlichen Tauglichkeit und Zulässigkeit dieses neuen Besteuerungsmaßstabs und zur Notwendigkeit, dessen Bemessungsgrundlage hinreichend zuverlässig zu erfassen, sind höchstrichterlich und in der Rechtsprechung des Senats geklärt und lassen sich im Übrigen durch Auslegung der Satzung der Beklagten ohne weiteres beantworten. Die als Verfahrensmangel (§ 124 Abs. 2 Nr. 5 VwGO) geltend gemachte Nichtberücksichtigung der erstinstanzlich zum Nachweis der rückwirkenden Steuer Mehrbelastung vorgelegten Listenausdrucke rechtfertigt die Berufungszulassung ebenfalls nicht, weil es nicht darauf ankommt, ob die Steuerbelastung der Klägerin im Streitzeitraum bei einer geräte- und monatsbezogenen Kappungsgrenze geringer wäre.

21 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO.

22 Die Streitwertfestsetzung beruht auf § 63 Abs. 2 Satz 1, § 47 Abs. 3 und 1 sowie § 52 Abs. 3 GKG.

23 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 152 Abs. 1 VwGO; § 68 Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:
Raden

Döpelheuer

Tischer

*Ausgefertigt:
Bautzen, den
Sächsisches Oberverwaltungsgericht*