

Az.: 5 A 251/10
1 K 1460/06

beglaubigte
Abschrift



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der..... GmbH
vertreten durch den Geschäftsführer

- Klägerin -
- Berufungsklägerin -

prozessbevollmächtigt:

gegen

die Stadt Leipzig
vertreten durch den Oberbürgermeister
Martin-Luther-Ring 4 - 6, 04109 Leipzig

- Beklagte -
- Berufungsbeklagte -

wegen

Vergnügungssteuer für Oktober 2006 bis Dezember 2006
hier: Berufung

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

vom 24. Februar 2016

für Recht erkannt:

Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Leipzig vom 13. Februar 2008 - 1 K 1460/06 - geändert.

Die Steueranmeldung für Oktober 2006 vom 10. November 2006 in Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 29. November 2006 sowie die Steueranmeldungen für November und Dezember 2006 jeweils vom 25. Januar 2007 in der Fassung der zugehörigen Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten jeweils vom 5. April 2007 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 10. April 2007 werden aufgehoben, soweit mit ihnen eine Vergnügungssteuer für Oktober 2006 von 8.487,49 €, für November 2006 von 8.761,87 € und für Dezember 2006 von 8.720,39 € festgesetzt wird.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens in allen Rechtszügen.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe von 110 % des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Klägerin vorher Sicherheit in Höhe von 110 % des zu vollstreckenden Betrags leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin wendet sich gegen die Erhebung von Vergnügungssteuer auf Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit (Geldspielgeräte) für Oktober bis Dezember 2006.
- 2 Im Streitzeitraum betrieb die Klägerin im Stadtgebiet der Beklagten zwei Spielotheken, in denen neben Spielgeräten ohne Geld- oder Warengewinnmöglichkeit (Unterhaltungsgeräte) ständig 24 Geldspielgeräte aufgestellt waren, wovon im Streitzeitraum einige ausgetauscht, aber durch neue Geräte ersetzt wurden. U. a. auf Geldspielgeräte erhebt die Beklagte eine Vergnügungssteuer, seit 1. Oktober 2006 aufgrund ihrer Vergnügungssteuersatzung vom 20. September 2006 (veröffentlicht in

ihrem Amtsblatt Nr. 19/2006 vom 23. September 2006) mit - auszugsweise -
folgenden Regelungen:

„§ 1 Steuergegenstand

Die Stadt Leipzig erhebt Vergnügungsteuer nach den Bestimmungen dieser Satzung für folgende im Stadtgebiet veranstaltete Vergnügen gewerblicher Art:

1. ...

4. Betrieb von

- a) Spiel- und Geschicklichkeitsgeräte sowie Spieleinrichtungen ähnlicher Art, soweit die Möglichkeit von Geld- und Warengewinnen besteht und die Geräte bzw. Einrichtungen öffentlich zugänglich sind,
- b) ...

§ 3 Steuerschuldner

(1) Steuerschuldner ist der Veranstalter, in den Fällen des § 1 Nr. 3 und 4 der Halter (Eigentümer bzw. derjenige, dem das Gerät vom Eigentümer zur Nutzung überlassen ist).

(2) ...

§ 4 Bemessungsgrundlage

(1) ...

(3) Bemessungsgrundlage ist in den Fällen des § 1 Nr. 4 a der Spieleinsatz. Spieleinsatz ist die Verwendung von Einkommen und Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens. Sofern Spieleinsätze nicht einem einzelnen Spielgerät oder Besteuerungszeitraum zweifelsfrei zugeordnet werden können, sind diese zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage sachgerecht aufzuteilen und zuzurechnen.

§ 5 Steuersatz

(1) ...

(3) Der Steuersatz nach § 4 Abs. 3 beträgt 7,5 vom Hundert des Spieleinsatzes.

§ 6 ...

§ 7 Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit

(1) Der Steueranspruch entsteht mit der Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes.

(2) Der Steuerschuldner hat bis zum 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck einzureichen, in der er die Steuer selbst zu berechnen hat. Die Steuer ist am 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats fällig.

(3) Ein Steuerbescheid ist nur dann zu erteilen, wenn der Steuerpflichtige eine Steueranmeldung nicht abgibt oder die Steuerschuld abweichend von der Anmeldung festzusetzen ist. In diesem Fall ist die Steuer innerhalb von einem Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichten.

(4) ...

§ 11 Übergangsvorschrift

(1) ...

(2) Sofern für einzelne oder mehrere Spielgeräte der Spieleinsatz in der tatsächlichen Höhe nicht ermittelt werden kann, gilt als Spieleinsatz nach § 4 Abs. 3 das Dreifache des Einspielergebnisses. An diese Vereinfachungsregelung ist der Anmeldeverpflichtete für den Zeitraum der Aufstellung des Gerätes in seinem Aufstellunternehmen gebunden.

(3) Absatz 2 ist für Besteuerungszeiträume nach dem 31.12.2011 nicht mehr anzuwenden.“

- 3 Neben der Vergnügungssteuer für ihre Unterhaltungsgeräte meldete die Klägerin für ihre 24 Geldspielgeräte Vergnügungssteuer für Oktober 2006 von 8.487,49 € (mit amtlichem Vordruck vom 10. November 2006), für November 2006 von 7.330,76 € und für Dezember 2006 von 7.906,64 € (jeweils mit amtlichen Vordrucken vom 25. Januar 2007) an. Die dagegen erhobenen Widersprüche wies die Beklagte nach Erhöhung der Vergnügungssteuer auf die Geldspielgeräte für November 2006 auf 8.761,87 € und für Dezember 2006 auf 8.720,39 € (jeweils mit Bescheid vom 5. April 2007) mit Widerspruchsbescheiden vom 29. November 2006 (für Oktober 2006) und 10. April 2007 (für November und Dezember 2006) zurück.
- 4 Die gegen die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte für Oktober 2006 am 7. Dezember 2006 erhobene, am 19. April 2007 gegen die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte für November und Dezember 2006 erweiterte Klage hat das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 13. Februar 2008 - 1 K 1460/06 - abgewiesen. Die Steuerfestsetzung stütze sich auf eine wirksame, mit höherrangigem Recht vereinbare und den kompetenzrechtlichen Rahmen wahrende Vergnügungssteuersatzung. Die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz von 7,5 % seien nicht zu beanstanden. Weder Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG noch Europarecht seien verletzt.
- 5 Mit der vom Verwaltungsgericht zugelassenen Berufung, über die aufgrund der Zurückverweisung durch das Bundesverwaltungsgericht erneut zu entscheiden ist, trägt die Klägerin unter Einbeziehung ihrer bisherigen Ausführungen vor, dass die Beklagte ihre auf Bagatellsteuern mit örtlich begrenztem Wirkungskreis beschränkte Normsetzungskompetenz überschritten und gegen Europarecht verstoßen habe. Sie werde zu Spielbanken ungleich behandelt. Die erhobene Vergnügungssteuer sei keine Bagatellsteuer mehr und einer Umsatzsteuer vergleichbar, vor allem der

Ersatzmaßstab (dreifaches Einspielergebnis), der weder in der Satzung noch im amtlichen Vordruck definiert, daher willkürlich und auch erdrosselnd sei. Er führe zu einer Ungleichbehandlung zur Spieleinsatzbesteuerung und dürfe nicht angewandt werden. Unzureichend definiert sei auch der Spieleinsatz. Ihn könne die Auslesesoftware marktüblicher Geräte nicht sicher erfassen. Aus den in den amtlichen Vordrucken ohne Satzungsgrundlage verlangten, aber nicht erklärten Angaben („Einsatzleistung“, „Geldeinwurf“ und „Anzahl der Spiele x Preis pro Spiel“) folge ebenso eine ungleiche Besteuerung. Statt des Spieleinsatzes sei richtigerweise das Einspielergebnis (der sog. „Saldo 2“) - allerdings bereinigt um die gleichgerichtete Umsatzsteuer - zu besteuern, das den Geldverlust der Spieler und damit deren realen Aufwand abbilde, aber jetzt mit nahezu 50 %, d. h. erdrosselnd besteuert werde. Zudem könne der Vergnügungssteueranteil, der auf die Einsätze entfalle, nicht erfasst und ausgesondert werden, wodurch der Spieler mit dem Vergnügungssteueranteil seines Einsatzes spiele, auf den dann ebenfalls Gewinne anfallen. Dadurch werde der Aufsteller über die Gewinnausschüttung umso mehr an der Steuer beteiligt, je höher diese sei. Das könne zur völligen Aufzehrung der Einspielergebnisse führen, wovon der Spieler aber nichts merke, da er seine Gewinne aus dem vollen Spieleinsatz erhalte und der Aufsteller die Steuer vom verbleibenden Einspielergebnis abführen müsse. Da unvorhersehbar sei, wie viele Spiele der Spieler in Gang setze, sei die Steuer beim Einsatzmaßstab nicht kalkulierbar. Die Gewinnquote der Geräte sei auch nicht wie früher einstellbar. Sie folge einem voreingestellten, komplizierten Rechenprogramm. Die Abwälzung der Steuer auf die Spieler sei daher mangels Kalkulierbarkeit unmöglich, zumal Preiserhöhungen an den Geräten gewerberechtlich eingeschränkt seien. Die Tatsachengrundlage der Spieleinsatzsteuer sei unzureichend ermittelt, so dass die Satzung zudem an einem Abwägungsmangel leide, der nicht vom Gestaltungsermessen des kommunalen Satzungsgebers gedeckt sei.

- 6 Der Spieleinsatz nach der Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung - SpielV) i. d. F. der Bekanntmachung vom 27. Januar 2006 (BGBl. I S. 280), gültig ab 1. Januar 2006 (im Folgenden: SpielV 2006), entspreche nicht dem von der Beklagten für die Vergnügungssteuer verwendeten Spieleinsatzbegriff. Dadurch sei die Besteuerung bei Geld- und Punktespeichergeräten ungleich. Denn die gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV 2006 vorgeschriebene Kontrolleinrichtung der Geräte erfasse als Spieleinsatz auch nicht

zum Spiel eingesetztes Geld, das in den Geld- oder Punktespeicher geworfen bzw. gebucht, aber nicht für Spiele eingesetzt, sondern unverspielt ausgeworfen bzw. zurückgebucht werde (bloßes Geldwechseln) und bei Punktespeichergeräten als Spieleinsatz nur die Buchung von Geld in den Punktespeicher, nicht aber den Einsatz bereits gewonnener, in Geld zurückbuchbarer Punkte direkt aus dem Punktespeicher (geldwerte Spieleinsätze aus dem Punktespeicher). Die Stellungnahme der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt (im Folgenden: PTB) vom 20. Mai 2010 und das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7. Dezember 2011 - II R 51/10 - bestätigten das. Auch Fehlbeträge, etwa Geldspeichernachfüllungen des Aufstellers, seien nicht erfasst. Allerdings habe sie jetzt herausgefunden, dass der Spieleinsatz von Punkten aus dem Punktespeicher heraus doch von den Geräten aufgezeichnet werde. Am Beispiel zweier Geräte führe danach die Besteuerung des Geldbetrags, der dem registrierten Punkteinsatz entspreche, gegenüber der Besteuerung der Umbuchungen vom Geld- in den Punktespeicher zu einer etwa fünfmal so hohen Steuer. Nach ihren Informationen könne jeder der von den Geräten aufgezeichneten Punkte jederzeit in Geld zurückgebucht werden, so dass jeder Einsatz dieser Punkte geldwert, d. h. vergnügungssteuerpflichtig, sei. Eine Auswertung der Punktespeichergeräte in ihren Spielhallen 2008 bis 2010 belege, dass der von der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 aufgezeichnete Spieleinsatz, den die Beklagte als Bemessungsgrundlage verwende, nicht proportional zum wirklichen Spieleinsatz anhand des Einsatzes geldwerter Punkte sei. Bei Übertragung des Maßstabs, der nach dem Bundesverwaltungsgericht zur Rechtswidrigkeit des Stückzahlmaßstabs geführt habe, d. h. bei einem maximal hinnehmbaren Korridor von plus/minus 25 % des durchschnittlichen Quotienten zwischen dem Einsatzwert geldwerter Punkte und dem Spieleinsatz gemäß der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006, gewährleiste die Bemessungsgrundlage der Beklagten keine gleichheitsgerechte Besteuerung mehr, weil der Quotient in deutlich größerer Breite als plus/minus 25 % streue.

- 7 Die neue Vergnügungssteuersatzung führe ab 1. Oktober 2006 zu einer erheblichen Steuererhöhung pro Gerät im Monat (bisher 204,54 €, jetzt in ihren Spielotheken 453,05 € bzw. 544,08 € und gemäß einer Auswertung von 262, d. h. 33 % der Geldspielgeräte im Satzungsgebiet der Beklagten 2007 durchschnittlich 348,46 €), welche die nach der Rechtsprechung zum Stückzahlmaßstab zulässige Obergrenze von monatlich 300,00 € pro Gerät überschreite und so erdrosselnd wirke. Die Steuer

mache nun den Großteil der Betriebsausgaben aus und lasse keinen Betriebsgewinn mehr zu, wie ihr umfangreich vorgelegtes Zahlenmaterial belege (negatives Betriebsergebnis 2007). Ihre Steuerlast habe sich danach mehr als verdoppelt, wenn man die ersten neun Monate 2006 und 2007 vergleiche. Derzeit betrage die von der Beklagten festgesetzte Vergnügungssteuer etwa 44 % ihrer - bereits um die Umsatzsteuer bereinigten - Einnahmen. Dies sei mit der Lenkungsfunktion der Steuer nicht mehr zu begründen. Die seit 2005 steigende Zahl der Geldspielgeräte und -aufsteller im Stadtgebiet der Beklagten indiziere nichts Gegenteiliges. Die Spielhallenzahl sei nur gering gestiegen. Auch seien Betriebsaufgaben wegen wirtschaftlicher Not nicht erfasst, bei denen nur der Betreiber gewechselt habe. Die steigende Geldspielgerätezahl beruhe auf der neuen SpielV 2006, die eine höhere Gerätezahl in Spielhallen und Gaststätten erlaube, aber viele Unterhaltungsgeräte verbieten und zu einem Ausweicheffekt auf Geldspielgeräte geführt habe, so dass deren Zahl nur zusammen mit der Zahl der Unterhaltungsgeräte aussagekräftig sei. Zudem werde ein Unternehmer unter dem Kostendruck der Vergnügungssteuererhöhung zunächst versuchen, seinen bisherigen Umsatz durch Erhöhung der Gerätezahl zu halten. Auch mit Quersubventionierungen werde versucht, unrentable Standorte zu stützen. Soweit die Beklagte mehr als zwölf Geldspielgeräte pro Konzession angebe, könne das angesichts der SpielV 2006 nicht stimmen. Die zu hohe Zahl rühre wohl daher, dass die Beklagte bei einem Gerätetausch im laufenden Monat zwei Geräte pro Aufstellplatz zähle, während ein Tausch im laufenden Monat bis 2005 wegen des Stückzahlmaßstabs und der dann doppelten Steuer vom Aufsteller vermieden worden sei. Schon seit 1997 gebe es im Übrigen flächendeckend Geräte mit Kontrollmodul zur Einsatz- und Gewinnerfassung, so dass auch die Zahlen dazu falsch seien. Zudem ziehe die Beklagte derzeit nur 30 % der Vergnügungssteuer ein und stunde den Rest auf einen Widerspruch hin. Auch sei die Umsatzsteuer vor den Finanzgerichten streitig gewesen, so dass die meist inhabergeführten Unternehmen wegen der weitreichenden finanziellen und persönlichen Folgen einer Betriebsaufgabe in der Hoffnung auf eine künftige Senkung der Steuerlast einfach versucht hätten, durchzuhalten. Das Insolvenzrecht ermögliche dies trotz Überschuldung, solange noch ein Gewinn in Aussicht stehe, wie hier bei einem Prozesserverfolg. Dies gelte auch für Überschuldungsfälle bei Bildung von Rückstellungen aufgrund der Außervollzugsetzung offener, aber angefochtener

Steuerforderungen. Das eingeholte Sachverständigengutachten bestätige folgerichtig die erdrosselnde Wirkung.

8 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Leipzig vom 13. Februar 2008 - 1 K 1460/06 - zu ändern und die Steueranmeldung für Oktober 2006 vom 10. November 2006 in Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 29. November 2006 sowie die Steueranmeldungen für November und Dezember 2006 jeweils vom 25. Januar 2007 in der Fassung der zugehörigen Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten jeweils vom 5. April 2007 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 10. April 2007 aufzuheben.

9 Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen und die Revision zuzulassen.

10 Sie sieht sich durch die Revisionsentscheidung bestätigt und führt unter Einbeziehung ihres bisherigen Vortrags aus, dass der Spieleinsatz den zu besteuern den Vergnügungsaufwand am besten abbilde und für jedes Gerät zumindest über einen längeren Zeitraum hinreichend kalkulierbar sei. Der Aufsteller sei kein von Zufälligkeiten abhängiger Spieler und müsse auch sonst die Kosten der Geräte kalkulieren. Sie habe vor Einführung der Steuer 2006 eine Proberechnung anhand von - auf ihre Anfrage leider nur spärlich vorgelegter - Auslesestreifen der Geräte bei einem Steuersatz von 7,5 % ähnliche Einnahmen wie nach dem Stückzahlmaßstab erwartet. Dass das Steueraufkommen jetzt gestiegen sei, liege möglicherweise an höheren Spieleinsätzen.

11 Angesichts der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung seien die wesentlichen, in der Revisionsentscheidung offen gebliebenen Fragen geklärt. Die mangelnde Aufzeichnung geldwerter Spieleinsätze aus dem Punktespeicher führe danach zwar zu einer Ungleichbehandlung gegenüber Geräten nur mit Geldspeicher. Das sei aber hinnehmbar, weil sich dies zugunsten der Aufsteller auswirke und dadurch relativiert werde, dass in den Punktespeicher gebuchtes Geld auch dann als Einsatz registriert werde, wenn Punkte unverspielt wieder zurückgebucht werden, was gemäß der Stellungnahme der PTB vom 20. Mai 2010 in geringem Umfang der Fall sein könne. Nach den von ihr vorgelegten Schreiben der PTB vom 22. Juni 2007,

9. September 2008 und 2. Oktober 2008 sei hingegen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen, dass der Spieleinsatz im Geldspeicher fehlerhaft registriert werde. Soweit die Klägerin bei Punktespielgeräten auf eine fehlende Proportionalität zwischen dem Spieleinsatz gemäß der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 und dem Wert des Einsatzes geldwerter Punkte aus dem Punktespeicher verweise, sei dies unerheblich. Maßgebend sei der Spieleinsatz nach dem Kontrollmodul. Auf ihn habe auch der Bundesfinanzhof im Urteil vom 7. Dezember 2011- II R 51/10 - abgestellt.

- 12 Der erdrosselnden Wirkung der Steuer stehe entgegen, dass sich in ihrem Stadtgebiet von 2005 bis Februar 2012 die Zahl der Spielhallen von 45 auf 49, vor allem aber die der Geldspielgeräte von 712 auf 940 erhöht, jedoch die Zahl der Geräte ohne die Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 auf nur noch zwei reduziert habe. Im Stadtgebiet habe es im Juli 2012 nur neun Geldspielgeräte ohne Punktespeicher, mithin weniger als 1 % gegeben. Im Dezember 2006 seien fünf solcher Geräte erfasst gewesen. Auch die Zahl der Geräteaufsteller habe sich von 2006 (= 68) bis 2011 (= 89) deutlich erhöht. Zwar seien in dieser Zeit 14 Spielstätten aufgegeben, aber - bis auf eine - nahtlos von neuen Betreibern fortgeführt worden, was bei drohender Erdrosselung nicht zu erwarten sei. Angesichts ihrer Vergnügungssteuereinnahmen aus Geldspielgeräten von 2007 bis 2011 von (außer 2009) deutlich über 1 Mio. € jährlich sei nicht von einer durch wirtschaftliche Not bedingten Zahlungsunwilligkeit der Aufsteller auszugehen. Zwar sei derzeit in vielen Widerspruchsverfahren der Vollzug der Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte in Höhe von 70 % ausgesetzt. Trotzdem spreche die Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte im Stadtgebiet dafür, dass die Steuer nicht erdrosselnd wirke, da ein Unternehmer gemäß den §§ 246, 249 HGB trotz Außervollzugsetzung der Steuerforderung verpflichtet sei, für deren volle Begleichung Rückstellungen zu bilden. Tue er das nicht, werde zwar seine Existenz bedroht, falls er im Rechtsstreit unterliege, aber nicht wegen erdrosselnder Steuern, sondern wegen sorgfaltswidrig fehlender Rückstellungen. Von vielen Aufstellern sei auch kein Vollzugsaufschub für die Steuer beantragt worden, 2006 nicht von 44,1 % der Aufsteller abnehmend bis 2011, als noch von 20,2 % der Aufsteller kein Vollzugsaufschub beantragt worden sei.

13 Dem eingeholten Gutachten zur erdrosselnden Wirkung ihrer Vergnügungssteuer könne sie nicht folgen. Es wolle lediglich eine repräsentative Stichprobe erheben, erfasse aber nur acht Aufsteller mit eingeschränkt verwertbaren Angaben und einer deutlichen Überrepräsentierung von Kapitalgesellschaften gegenüber der Grundgesamtheit von damals knapp 70 Aufstellern im Stadtgebiet. Es erkläre angesichts dessen sowie mangels Untersuchung der steuerlichen Auswirkungen der Rechtsformwahl nicht nachvollziehbar, weshalb die Stichprobe repräsentativ sei. Zudem seien die acht mitwirkenden, anonymisierten Aufsteller wahrscheinlich Steuerpflichtige mit ähnlichen Verfahren, wie dem der Klägerin, die derzeit ruhend gestellt seien. Der Gutachter habe sich deshalb nicht auf eine bloße Schlüssigkeits- oder Plausibilitätsprüfung ihrer Angaben und deren Selbsttestat zur Richtigkeit verlassen dürfen, sondern sei gehalten gewesen, die Angaben beim jeweiligen Steuerberater, hilfsweise beim Finanzamt, zu überprüfen. So sei das Gutachten unverwertbar. Auch die Vergnügungssteuerlast sei falsch ermittelt. Die Formel des Sachverständigen „Spieleinsatz = Einwurf - Auswurf + Gewinn“ treffe nicht zu. Bei Geräten mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 weiche bei einigen Zählwerksausdrucken der Saldo 1 (= Einwurf - Auswurf) von der Bilanz (= Spieleinsatz - Gewinn) ab, einmal sogar um fast 1.500 €. Diese Differenz gleiche sich entgegen dem Gutachtennachtrag auch in den Folgemonaten oft nicht aus. Der Eigenkapitalzins der Aufsteller könne nicht anhand des DAX30-Portfolios ermittelt werden. Auch der Einkommenssteuersatz von 42 % bei Nichtkapitalgesellschaften sei angesichts der ermittelten Durchschnittsgewinne der Teilnehmer zu hoch. Dem Gutachten sei weder zu entnehmen, was es unter kostensparender und marktgerechter Betriebsführung verstehe, noch welche Geldspielgeräte dafür in Frage kommen. Dass dies für einzelne Geräte nicht feststellbar gewesen sei, könne sie nicht nachvollziehen. Das Gutachten untersuche nicht die marktgerechten Kriterien für eine Geräte- (Beschaffungskosten, nötiges Wechselintervall) und Standortauswahl (Gewerberaummieten an unterschiedlichen Standorten, dortige Marktlage hinsichtlich Ausweichbetriebsstätten für Spieler, auch im Umland der Stadt und im benachbarten Bundesland) und beschränke sich auf einen Vergleich der Aufstellorte „Spielhalle“ und „Gaststätte“. Ob der Gutachter bei seinen Daten „Ausreißer“ nach oben oder unten berücksichtigt und gewürdigt habe, sei ebenfalls nicht erkennbar. Die von ihm verneinte Möglichkeit, Eintrittsgelder zu erheben, stütze sich nur auf die Einschätzung der Aufsteller. Eine eigene Untersuchung fehle ebenso, wie zur Möglichkeit, durch

Verzicht auf kostenfreie Zugaben (Snacks, Getränke), Werbemittel (Flyer u. ä.), Rabattaktionen und Variationen bei den Öffnungszeiten und beim Personal die Selbstkosten zu senken. Zweifelhaft sei, ob die im Gutachtennachtrag offengelegten Selbstkosten der einzelnen Aufsteller tatsächlich alle auf Geldspielgeräte entfallen, etwa die hohen Abschreibungen auf die Spielstätte und die hohen monatlichen Rechtsberatungskosten. Zwei der Unternehmen seien zudem angesichts der im Betrachtungszeitraum bereits vor Steuern durchweg erwirtschafteten Verluste schon ohne jegliche Steuerlast unrentabel und nicht marktfähig gewesen, während die befragte Personenhandelsgesellschaft den mit Abstand höchsten Ertrag erwirtschaftet habe. Aufgrund der schwierigen Datenerhebung sei eine Nachbegutachtung nicht aussichtsreich, wegen der Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte aber ohnehin entbehrlich. Inzwischen (Stand September 2015) gebe es bei ihr 970 Geldspielgeräte, 59 Spielhallen und 78 Geldspielgerätebetreiber.

- 14 Angesichts des Gutachtens habe sie jedoch die Vergnügungssteuerfestsetzungen bei der Klägerin im Betrachtungszeitraum Oktober 2006 bis Juli 2007 überprüft und festgestellt, dass die Klägerin erheblich besser gestellt worden sei, als in der Satzung vorgesehen, so dass es insoweit wohl an einer Rechtsverletzung der Klägerin fehle. Sie habe daher die im Parallelverfahren streitigen Vergnügungssteuerfestsetzungen für Februar und Mai 2007 aufgehoben, weil es in diesen Monaten nicht zu einer solchen Besserstellung gekommen sei.
- 15 Der Senat hat vom Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen die dort im Verfahren - 14 A 597/09 - eingeholte Stellungnahme von Prof. Dr. R..... von der PTB vom 20. Mai 2010 und das Protokoll der dortigen mündlichen Verhandlung vom 23. Juni 2010 über dessen Vernehmung beigezogen, worauf verwiesen wird. Zudem hat der Senat nach der mündlichen Verhandlung am 17. Juli 2012 zur Frage der erdrosselnden Wirkung der streitigen Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte ein Gutachten von Dr. V....., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, vom 21. August 2015 und einen Gutachtennachtrag des Sachverständigen vom 30. November 2015 eingeholt sowie den Sachverständigen und seinen Mitarbeiter, Herrn..... P....., dazu in den mündlichen Verhandlungen am 11. November 2015 und 24. Februar 2016 befragt. Auf das Gutachten und dessen Nachtrag sowie die am 11. Novem-

ber 2015 und 24. Februar 2016 protokollierten Aussagen des Sachverständigen und seines Mitarbeiters wird Bezug genommen.

- 16 Dem Senat liegen im Übrigen die Akten des Verwaltungsgerichts (1 K 1460/06), des Berufungs- (5 A 237/08 und 5 A 251/10) und Revisionsverfahrens (9 C 12.08), die Akten zum vorläufigen Rechtsschutzverfahren erster und zweiter Instanz (1 K 1459/06 und 5 BS 256/07), die zugehörigen Verwaltungsakten der Beklagten sowie die von der Klägerin in der erstinstanzlichen mündlichen Verhandlung am 13. Februar 2008 vorgelegte Heftung vor, auf deren Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird.

Entscheidungsgründe

- 17 Nachdem das Urteil des Senats vom 6. Oktober 2008 - 5 A 237/08 - auf die Revision der Beklagten aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den Senat zurückverwiesen wurde, ist über die von der Klägerin inhaltlich unverändert aufrecht erhaltenen Anträge unter Beachtung der Bindung an die rechtliche Beurteilung des Bundesverwaltungsgerichts (§ 144 Abs. 6 VwGO) neu zu entscheiden.
- 18 Die zulässige Berufung der Klägerin hat danach Erfolg. Ihrer Klage ist aufgrund des eingeholten Gutachtens stattzugeben. Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 20. September 2006 ist unwirksam, soweit mit ihr eine Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte erhoben wird. Die Vergnügungssteuerfestsetzungen der Beklagten für Oktober bis Dezember 2006 sind deshalb in dem von der Klägerin inhaltlich unverändert angefochtenen Umfang, d. h. soweit eine Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte festgesetzt wird (§ 88 VwGO), aufzuheben, weil sie insoweit rechtswidrig sind und die Klägerin in ihren Rechten verletzen (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Demgemäß sind die Steueranmeldung für Oktober 2006 vom 10. November 2006 in Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 29. November 2006 sowie die Steueranmeldungen für November und Dezember 2006 jeweils vom 25. Januar 2007 in der Fassung der zugehörigen Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten jeweils vom 5. April 2007 in Gestalt des

Widerspruchsbescheids vom 10. April 2007 aufzuheben, soweit mit ihnen eine Vergnügungssteuer für Oktober 2006 von 8.487,49 €, für November 2006 von 8.761,87 € und für Dezember 2006 von 8.720,39 € festgesetzt wird. Dahinstehen kann dabei, ob die Beklagte die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte entgegen ihrer Satzung zugunsten der Klägerin zu niedrig festgesetzt hat, wie sie vorträgt, weil dies die Rechtsverletzung der Klägerin infolge der ohne wirksame Rechtsgrundlage erhobenen Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte nicht entfallen lässt.

- 19 1. Gemäß § 144 Abs. 6 VwGO steht für den Senat bindend fest, dass die Beklagte die streitige Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte auf Grundlage ihrer Vergnügungssteuersatzung vom 20. September 2006 als Aufwandsteuer i. S. v. Art. 105 Abs. 2a GG erheben durfte. Ebenso steht fest, dass - gemäß den damaligen tatsächlichen Feststellungen und der Auslegung des Spieleinsatzbegriffs in § 4 Abs. 3 Satz 2 der Vergnügungssteuersatzung durch den Senat - der Besteuerungsmaßstab „Spieleinsatz“ und der Ersatzmaßstab „Dreifaches Einspielergebnis“ dem Bestimmtheitsgrundsatz und grundsätzlich auch dem Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG entsprechen und dass dem weder die mangelnde Aussonderbarkeit des Steueranteils an den Spieleinsätzen noch eine fehlende kalkulatorische Abwälzbarkeit entgegenstehen, weil die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkuliert werden kann. Auch steht bindend fest, dass die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte nicht deshalb gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil sie für Geldspielgeräte in Spielbanken nicht gilt, sowie dass die Vergnügungssteuersatzung weder Europarecht verletzt noch an einem bundesrechtlich relevanten Abwägungsmangel leidet (BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, juris Rn. 16 bis 24 und 26 bis 40). Auf den diesbezüglichen Vortrag der Beteiligten vor der Zurückverweisung, soweit sie auf ihn Bezug nehmen und ihn wiederholen, kommt es somit nicht mehr an.
- 20 2. Im Revisionsverfahren offen geblieben ist, ob wegen der unterschiedlichen Bewertung von Gewinnen im Geld- und im Punktespeicher und wegen einer Besteuerung von Geld, das in den Geld- oder Punktespeicher geworfen bzw. gebucht, aber nicht für Spiele eingesetzt, sondern unverspielt ausgeworfen bzw. zurückgebucht wird, ein Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit vorliegt sowie, ob diese Ungleichbehandlung ggf. durch hinreichende tatsächliche Gründe gerechtfertigt ist,

wobei der Umstand, dass nach dem Vortrag der Klägerin in der Revisionsverhandlung bereits 70 % aller Geldspielgeräte im Streitzeitraum zumindest auch Punktespiele ermöglichten und sich dieser Anteil inzwischen auf mehr als 90 % erhöht hat, ggf. zu berücksichtigen ist (BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, juris Rn. 25 und 41 bis 43).

- 21 a) Diese Fragen sind inzwischen in der Rechtsprechung weitgehend geklärt.
- 22 Bei der Vergnügungssteuer in Form der Spielautomatensteuer ist die sachgerechteste Bemessungsgrundlage der vom einzelnen Spieler getätigte Vergnügungsaufwand, zu dem jede Verwendung des in ein Spielgerät eingeworfenen Geldes zu Spielzwecken und jede Verwendung auszahlbarer Gewinne, die für weitere Spiele eingesetzt werden, gehört. Der Gesamtbetrag der am Spielgerät so verwendeten Gelder und Gewinne bildet deshalb den Vergnügungsaufwand aller sich am Spielgerät vergnügenden Spieler ab. Dabei liegt ein steuerlich relevanter Spieleinsatz erst vor, wenn der Spieler die Verfügungsmacht über das eingeworfene Geld oder die zum Weiterspielen genutzten Gewinne endgültig verloren hat. Noch nicht endgültig zum Spielen verbrauchte Beträge, die noch unverspielt an den Spieler zurückgezahlt werden können, gehören nicht zum vergnügungssteuerpflichtigen Aufwand. Soweit die Geräte eine zutreffende Ermittlung des Spieleinsatzes in diesem Sinne nicht ermöglichen, können jedoch Pauschalierungen zulässig sein, insbesondere wenn dabei steuerliche Nachteile des Aufstellers durch Vorteile ausgeglichen werden (BVerwG, Beschl. v. 21. Juni 2012 - 9 B 13.12 -, juris Rn. 5; BFH, Urt. v. 7. Dezember 2011 - II R 51/10 -, juris Rn. 29, 62).
- 23 Letzteres trifft auf Geldspielgeräte mit Punktespeicher zu, wenn bei ihnen der von der Kontrolleinrichtung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 8 SpielV 2006 aufgezeichnete Spieleinsatz besteuert wird. Der Senat folgt insoweit der vom Bundesverwaltungsgericht nicht beanstandeten Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen (OVG NRW, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, juris Rn. 68 bis 80, und Beschl. v. 20. Mai 2015 - 14 A 831/15 -, juris Rn. 3 bis 9; BVerwG, Beschl. v. 13. Juli 2011 - 9 B 78.10 -, juris Rn. 5, und v. 21. Juni 2012 - 9 B 13.12 -, juris Rn. 6), die durch die vorliegenden Unterlagen, insbesondere durch die aktenkundigen Stellungnahmen der PTB und die Daten der Beklagten, bestätigt wird.

- 24 Danach erfasst die Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 zwar hinreichend zuverlässig im Geldspeicher anfallende Spieleinsätze und Gewinne, so dass in den Geldspeicher eingeworfenes und von dort unverspielt wieder ausgeworfenes Geld nicht als Spieleinsatz registriert wird. Jedoch werden weder zum Weiterspielen verwendete Gewinne im Punktespeicher als Spieleinsatz noch die vom Geld- in den Punktespeicher gebuchten und von dort unverspielt wieder zurückgebuchten Beträge als nicht zum Spieleinsatz gehörend erfasst. Gleichwohl kann die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte mit und ohne Punktespeicher gleichermaßen an den Spieleinsatz anknüpfen, den die Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 aufzeichnet. Der nötige lockere Bezug zum wirklichen Vergnügungsaufwand der Spieler bleibt gewahrt, da angenommen werden kann, dass sich die vom zufälligen Spielerverhalten abhängigen Auswirkungen dieser Defizite statistisch gleich auf alle Punktespeichergeräte verteilen, so dass sich bei ihnen im Durchschnitt hinreichend sicher auf den wirklichen Spieleraufwand schließen lässt. Selbst dann erfasst der Spieleinsatz gemäß der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 den tatsächlichen Vergnügungsaufwand der Spieler noch wirklichkeitsnäher als das Einspielergebnis, das nach gesicherter Rechtsprechung ebenfalls eine hinreichend wirklichkeitsnahe Bemessungsgrundlage für die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte darstellt (vgl. BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 -, juris Rn. 57 ff.; BVerwG, Beschl. v. 19. August 2013 - 9 BN 1.13 -, juris Rn. 9; Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, juris Rn. 26; Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, juris Rn. 30).
- 25 Die Ungleichbehandlung der Geldspielgeräte mit und ohne Punktespeicher infolge der Steuerbemessung nach dem Spieleinsatz gemäß der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 ist vor diesem Hintergrund auch verfassungsrechtlich hinnehmbar. Der bei Punktespeichergeräten auftretende Nachteil für die Aufsteller (Erfassung aus dem Punktespeicher unverspielt zurückgebuchter Beträge als Spieleinsatz) wird durch den Vorteil, dass geldwerte Spieleinsätze aus dem Punktespeicher nicht als steuerpflichtig erfasst werden, hinreichend ausgeglichen. Während das Rückbuchen unverspielter Punkte praktisch untypisch ist (Stellungnahme der PTB vom 20. Mai 2010, Seite 2), würde sich der steuerpflichtige Spieleinsatz vervielfachen, falls auf den Einsatz geldwerter Punkte aus dem Punktespeicher abgestellt würde und dieser vom Gerät aufgezeichnet wird, wie die Klägerin anhand zweier Beispielgeräte und einer Auswertung der Punktespeichergeräte in ihren Spielhallen von 2008 bis 2010

dargelegt hat. Zudem hat sie in der Berufungsverhandlung am 17. Juli 2012 eingeräumt, dass die von der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 erfassten Spieleinsätze bei Geldspielgeräten ohne Punktespeicher regelmäßig niedriger sind, als bei denen mit Punktespeicher. Die Steuerbemessung nach dem Spieleinsatz gemäß der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 wirkt sich somit zugunsten der Aufsteller aus und ist auch deshalb hinnehmbar, weil bei den Geldspielgeräten mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 der Anteil an Geräten ohne Punktespeicher sehr gering und im Stadtgebiet der Beklagten weiter abnehmend ist. Er lag nach der Stellungnahme der PTB vom 20. Mai 2010 bis dahin bundesweit unter 3 %, im Stadtgebiet der Beklagten nach deren Angaben (Schriftsätze vom 25. April 2012 und 10. Juli 2012) im Dezember 2006 bei fünf Geräten (= 2,6 % von 191 Geldspielgeräten mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006, bei noch 497 Geräten ohne ein solches Modul) und im Juli 2012 bei neun Geräten (= 0,97 % von 931 Geldspielgeräten, bei im Februar 2012 noch zwei Geldspielgeräten ohne Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006).

26 b) Der Einwand der Klägerin, diese Zahlen seien falsch, weil es schon seit 1997 flächendeckend Geräte mit Kontrolleinrichtung gebe, geht fehl. Seit 1997 gibt es zwar aufgrund einer selbstverpflichtenden Vereinbarung der Spielautomatenbranche mit den zuständigen Bundesministerien flächendeckend Geldspielgeräte mit hinreichend manipulationssicheren Zählwerken zur Erfassung des Einspielergebnisses (vgl. BT-Drs. 11/6224 sowie BVerwG, Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, juris Rn. 25), aber keine Geräte mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006. Im Übrigen zeigen die Daten der Beklagten, dass auch die Geldspielgeräte ohne Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006, die noch mit den manipulationssicheren Zählwerken gemäß der selbstverpflichtenden Vereinbarung ausgestattet waren, nur noch für eine Übergangszeit eingesetzt wurden und inzwischen aus dem Stadtgebiet der Beklagten weitgehend verschwunden sind, was aufgrund ihrer begrenzten Zulassungsdauer (vgl. § 20 SpielV 2006) zu erwarten war. Auch insoweit ergibt sich somit kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit.

27 c) Soweit die Klägerin schließlich beispielhaft anhand zweier Geldspielgeräte und einer Auswertung der Punktespeichergeräte in ihren Spielhallen von 2008 bis 2010 dargelegt hat, dass die Punktespeichergeräte mit Kontrolleinrichtung nach der

SpielV 2006 den Spieleinsatz von Punkten aus dem Punktespeicher heraus doch aufzeichnen können und der danach bemessene Spieleinsatz um ein Vielfaches höher und auch nicht proportional zum Spieleinsatz ist, den die Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 aufzeichnet, ändert dies selbst dann nichts, wenn jeder der als Spieleinsatz aufgezeichneten Punkte jederzeit in Geld zurückgebucht werden könnte, mithin grundsätzlich steuerpflichtiger Vergnügungsaufwand wäre, wie die Klägerin behauptet. Die Beklagte kann gleichwohl aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität an den von der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 aufgezeichneten Spieleinsatz anknüpfen, ohne gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit zu verstoßen.

- 28 Mit dem von der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 aufgezeichneten Spieleinsatz steht, gesetzlich verbindlich geregelt, ein hinreichend manipulationssicherer und einfach auszulesender Wert zur Verfügung, der den tatsächlichen Vergnügungsaufwand der Spieler wirklichkeitsnäher erfasst, als alle bisherigen Besteuerungsmaßstäbe, etwa nach dem Einspielergebnis. Dagegen fehlt eine rechtlich verbindliche Regelung zur Erfassung geldwerter Punkteinsätze aus dem Punktespeicher. Nach der Stellungnahme der PTB vom 20. Mai 2010 und der Aussage von Prof. Dr. R..... vom 23. Juni 2010 ist das Operieren mit Punkten nicht Bestandteil des von der SpielV 2006 geregelten Spielablaufs und es ist Sache der Spielgestaltung, ob gewonnene Punkte sofort ausgezahlt werden können oder erst weiter gespielt werden muss, etwa um „Superpunkte“ zu gewinnen, bevor aus dem Punkte- ein Geldgewinn realisiert werden kann. Geldspielgeräte müssen deshalb weder die Punktegewinne und deren Einsatz zum Spiel nachweisbar registrieren noch muss ihr Spielablauf so gestaltet sein, dass alle registrierten Punkteinsätze auch hätten sofort in Geld umgewandelt werden können. Selbst wenn deshalb die Behauptung der Klägerin zuträfe, dass derzeit technisch an allen Geldspielgeräten mit Punktespeicher die Punkteinsätze registriert werden und sie auch steuerpflichtiger Vergnügungsaufwand sind, wäre mangels verbindlicher Regelung nicht gewährleistet, dass das künftig so bliebe. Aufgrund dessen kann die Rechtsprechung zum Stückzahlmaßstab, die einen bestimmten Korridor verlangte, in dem sich die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte um das durchschnittliche Einspielergebnis aller Geräte im Satzungsgebiet herum bewegen mussten, damit der Stückzahlmaßstab noch rechtmäßig ist, nicht hierher übertragen werden. Denn sie beruhte darauf, dass

die Einspielergebnisse der Geräte seit 1997 wegen der selbstverpflichtenden Vereinbarung der Spielautomatenbranche mit den zuständigen Bundesministerien mit hinreichend manipulationssicheren Zählwerken aufgezeichnet werden (vgl. BVerwG, Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, juris Rn. 18 ff.), was für die Aufzeichnung geldwerter Punkteinsätze aus dem Punktespeicher nicht zutrifft. Um diese Punkteinsätze gleichheitsgerecht besteuern zu können, müsste mangels rechtsverbindlicher Regelung die korrekte Aufzeichnung der Punkteinsätze bei allen Geräten technisch geprüft und danach laufend kontrolliert werden, was angesichts der Vielzahl zugelassener Geräte und Bauarten nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich wäre.

29 d) Es ist aufgrund dessen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn die Beklagte mit § 4 Abs. 3 Satz 2 ihrer Vergnügungssteuersatzung vom 20. September 2006 und der dort als „Spieleinsatz“ bezeichneten „Verwendung von Einkommen und Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens“ nur den Spieleinsatz erfassen will, der bei den Geldspielgeräten mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 von diesem Modul als Einsatz aufgezeichnet wird und bei älteren Geräten ohne ein solches Modul den Spieleinsatz, der sich anderweitig zuverlässig erfassen lässt, nach Ansicht der Beklagten etwa mit der Formel „Anzahl der Spiele x Preis pro Spiel“. Nur wenn die älteren Geräte aus technischen Gründen den Spieleinsatz nicht aufzeichnen oder keine Daten zu dessen rechnerischer Ermittlung bereitstellen, sollte bis 31. Dezember 2011 der Ersatzmaßstab zur Anwendung gelangen (dreifaches Einspielergebnis gemäß § 11 Abs. 2 und 3 der Satzung), weil die Beklagte davon ausging, dass danach keine solchen Altgeräte mehr eingesetzt werden (so die Satzungsbegründung zur Beschlussvorlage für die Ratsversammlung am 20. September 2006, Drucksache Nr. IV/1652 unter Pkt. 3.1, S. 2 bis 4).

30 Diesem Willen des Satzungsgebers entsprechend einschränkend sind § 4 Abs. 3 Satz 2 und § 11 Abs. 2 und 3 der Vergnügungssteuersatzung vom 20. September 2006 auszulegen. Da, wie dargelegt, Geldspielgeräte mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 ganz überwiegend Punktespeichergeräte sind und ältere Geräte ohne ein solches Kontrollmodul nur noch übergangsweise eingesetzt werden konnten, können geldwerte Punkteinsätze aus einem Punktespeicher heraus nicht als „Spieleinsatz“

i. S. v. § 4 Abs. 3 Satz 2 der Satzung angesehen werden. Ansonsten könnten die zunehmend und inzwischen ganz überwiegend verwendeten Punktespeichergeräte entweder, falls sie die geldwerten Punkteinsätze nicht aufzeichnen, nur nach dem Ersatzmaßstab (dreifaches Einspielergebnis) besteuert werden, was mit dem Ausnahme- und Übergangscharakter des Ersatzmaßstabs nicht vereinbar wäre, oder die entstehende Vergnügungssteuerlast würde sich, falls die geldwerten Punkteinsätze doch alle registriert werden, gegenüber der von der Beklagten kalkulierten Steuerlast vervielfachen und dadurch unstreitig erdrosselnd wirken (zur erdrosselnden Wirkung sogleich unter 3.), wie die Klägerin anhand der Auswertung der Punkteinsätze in ihren Spielhallen dargelegt hat. Zeichnen hingegen nur einige der Punktespeichergeräte die geldwerten Punkteinsätze auf, wäre eine gleichheitsgerechte Besteuerung der Punktespeichergeräte untereinander nicht gewährleistet.

- 31 3. Selbst bei der danach gebotenen einschränkenden Auslegung von § 4 Abs. 3 Satz 2 und § 11 Abs. 2 und 3 der Vergnügungssteuersatzung vom 20. September 2006 ist angesichts des eingeholten Gutachtens die weitere in der Revision offen gebliebene Frage, ob die Erhebung der Vergnügungssteuer mit einem Steuersatz von 7,5 % auf den Spieleinsatz bzw. das Dreifache des Einspielergebnisses im Streitzeitraum erdrosselnd wirkte und deshalb gegen Art. 12 GG verstößt, zu bejahen. Auch in der sich aufgrund der einschränkenden Auslegung der Bemessungsgrundlage ergebenden Höhe machte es die Vergnügungssteuerbelastung im Streitzeitraum für sich genommen unmöglich, im Stadtgebiet der Beklagten den Beruf des Geldspielgerätebetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen, weil infolge der Vergnügungssteuerbelastung der bei kostensparender und marktgerechter Betriebsführung durchschnittlich von den Aufstellern erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen und in der Regel erforderlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrags für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn nicht abdecken konnte (vgl. BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, juris Rn. 44/45). Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 20. September 2006 ist deshalb, soweit sie Geldspielgeräte betrifft (§ 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a, § 4 Abs. 3, § 5 Abs. 3 sowie § 11 Abs. 2 und 3), unwirksam.

- 32 Die vom Sachverständigen nach umfangreicher Datenerhebung gewonnenen Ergebnisse lassen den hinreichend sicheren Schluss auf eine erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte im Streitzeitraum zu. Dazu hat der Sachverständige den Zeitraum von Oktober 2006 bis Juli 2007 (zehn Monate) untersucht, in dem es im Stadtgebiet der Beklagten insgesamt 69 verschiedene, monatlich wechselnd 63 bis 67, d. h. durchschnittlich 65 zeitgleich tätige Geldspielgerätebetreiber gab (S. 7 des Gutachtennachtrags vom 30. November 2015). Von 29 zur Mitwirkung am Gutachten bereiten Aufstellern waren zwar nur die Daten von acht Geldspielgerätebetreibern, die im Betrachtungszeitraum durchgängig tätig waren, für die Zwecke des Gutachtens verwertbar. Jedoch hat der Sachverständige nachvollziehbar erläutert, dass aus deren Daten geschlossen werden kann, dass die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte im Streitzeitraum erdrosselnd wirkte, weil im Streitzeitraum ohne die Vergnügungssteuer das Betreiben von Geldspielgeräten zwar teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung gemacht werden konnte, bei Hinzutreten der Vergnügungssteuer aber nicht mehr. Die Einwände der Beklagten gegen das Gutachten greifen nicht durch.
- 33 a) Der Sachverständige hat die Vergnügungssteuerlast der am Gutachten mitwirkenden acht Geldspielgerätebetreiber zutreffend ermittelt.
- 34 Maßgebende Bemessungsgrundlage dafür ist, wie ausgeführt, der von der Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 aufgezeichnete Spieleinsatz, unabhängig davon, ob ein Punktespeicher vorhanden ist oder nicht, bzw. bei älteren Geräten ohne ein solches Modul der Spieleinsatz, soweit er vom Gerät anderweitig zuverlässig erfasst wird, ansonsten das Dreifache des Einspielergebnisses, das die seit 1997 flächendeckend eingesetzten, hinreichend manipulationssicheren Zählwerke aufzeichnen. Daneben hat der Sachverständige angesichts der Unsicherheiten bei der Auslegung des Spieleinsatzbegriffs zwar alternativ auch mit einer Bemessungsgrundlage gerechnet, bei der auf die Punktespeichergeräte (wegen der Schwierigkeiten, die Spieleinsätze aus dem Punktespeicher zu erfassen) der Ersatzmaßstab (Dreifaches Einspielergebnis) angewandt wurde, als auch (in einer dritten Variante) die Vergnügungssteuerlast zugrunde gelegt, die von der Beklagten im Streitzeitraum tatsächlich festgesetzt wurde. Die Vergnügungssteuerlast führte jedoch in allen drei Varianten bei den untersuchten Geldspielgerätebetreibern zu einem

Verlust von jeweils durchschnittlich über 3.000 € monatlich, d. h. in allen drei Varianten gleichermaßen zur erdrosselnden Wirkung der Steuer.

- 35 Die maßgebende Bemessungsgrundlage hat der Sachverständige zutreffend angewandt. Nach den Feststellungen im Gutachten vom 21. August 2015 (S. 30, ad 3.) bedurfte es dafür nicht der im Merkblatt zum Steueranmeldeformular der Beklagten erwähnten Bemessungsgrundlagen „Geldeinwurf“ und „Anzahl der Spiele x Preis pro Spiel“. Es ist auch nicht erkennbar, dass bei den untersuchten Geldspielgeräten mit diesen Bemessungsgrößen der vergnügungssteuerpflichtige Spieleinsatz hätte zuverlässig erfasst werden können. Während die Geldspielgeräte mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 die maßgebenden Spieleinsätze selbst auslesbar registrieren, erfassen die Geräte ohne dieses Modul die Spieleinsätze zwar nicht unmittelbar, vielfach aber die im Geldspeicher angefallenen Gewinne, wie der Sachverständige festgestellt hat, so dass er bei diesen Geräten den Spieleinsatz mit der Formel „Einwurf - Auswurf + Gewinn“ ohne Schwierigkeiten errechnen konnte und nur bei den übrigen Geräten ohne die Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006, die keine Gewinne aufzeichnen, auf den Ersatzmaßstab (dreifaches Einspielergebnis) zurückgreifen musste.
- 36 Die vom Sachverständigen in Anlehnung an die finanzgerichtliche Rechtsprechung (BFH, Urt. v. 7. Dezember 2011 - II R 51/10 -, juris Rn. 33 m. w. N.) verwendete Formel „Einwurf - Auswurf + Gewinn“ ist bei Geldspielgeräten ohne Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 zur Errechnung des vergnügungssteuerpflichtigen Spieleinsatzes geeignet, sofern sie über die Größen „Einwurf“ und „Auswurf“ hinaus, die von den seit 1997 flächendeckend eingesetzten, hinreichend manipulationssicheren Zählwerken ohnehin für das Einspielergebnis erfasst werden, auch die im Geldspeicher angefallenen Gewinne korrekt aufzeichnen. Die Formel stellt dann sicher, dass unverspielt ausgeworfenes Geld („Wechselgeld“) und ebenso die ausgeworfenen Gewinne aus der Bemessungsgrundlage herausgerechnet und im Geldspeicher angefallene, aber erneut zum Spiel eingesetzte Gewinne in den Spieleinsatz eingerechnet werden. Sofern die Differenz „Einwurf - Auswurf“ durch Vergleich des Kasseninhalts am Anfang und Ende eines Besteuerungszeitraums ermittelt wird, sind allerdings Kassenänderungen außerhalb

des Spielgeschehens (z. B. Röhrennachfüllungen) zu berücksichtigen (vgl. BFH a. a. O.). Dass dergleichen hier nötig war, ist jedoch nicht ersichtlich.

37 Der Einwand der Beklagten, die Formel „Einwurf - Auswurf + Gewinn“ könne angesichts der im Streitzeitraum bei einigen Geldspielgeräten mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006 aufgetretenen Differenzen zwischen dem Saldo 1 (= Einwurf - Auswurf) und der Bilanz (= Spieleinsatz - Gewinn) nicht zutreffen, trägt nicht. Der Sachverständige ist dem im Gutachtennachtrag vom 30. November 2015 nachgegangen und hat aufgrund dazu eingeholter Auskünfte der PTB und eines Geräteherstellers nachvollziehbar erläutert, dass solche Differenzen infolge der Datenauslesung während eines laufenden Spiels entstehen, wenn im Auslesezeitpunkt bereits Gewinne angefallen, aber weder ausgezahlt noch erneut eingesetzt wurden, sowie, dass sich diese Differenzen bei den folgenden Auslesungen wieder ausgleichen, wenn das Gerät korrekt funktioniert und ordnungsgemäß ausgelesen wird. Der gleiche Effekt muss deshalb auch auftreten, wenn im Auslesezeitpunkt Geld bereits eingeworfen, aber noch nicht zum Spiel eingesetzt wurde. Wird eine solche Differenz bei der nächsten Auslesung nicht ausgeglichen, muss dies somit auf einer erneuten Auslesung im laufenden Spiel beruhen. Dass darüber hinaus Defekte oder andere Auslesefehler auftreten können, wie sie hier vom Sachverständigen für die in einem Fall festgestellte Differenz von knapp 1.500 € mangels weiterer Aufklärungsmöglichkeiten als wahrscheinlich angenommen werden (ansonsten betragen die festgestellten Differenzen jeweils unter 100 €), ist nicht völlig auszuschließen, ändert aber nichts an der grundsätzlichen Richtigkeit der angewandten Formel. Im Übrigen betreffen die hier festgestellten Differenzen nur Geräte mit Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006, bei denen der Spieleinsatz, auch während des laufenden Spiels, soweit er bis zum Auslesezeitpunkt getätigt wurde, ohnehin von der Kontrolleinrichtung unmittelbar registriert wird, so dass es bei diesen Geräten auf die festgestellten Differenzen infolge der Auslesung im laufenden Spiel nicht ankommt.

38 Zwar lässt sich nach Einschätzung des Sachverständigen nicht ausschließen, dass derartige Differenzen infolge der Auslesung im laufenden Spiel auch bei den älteren Geräten ohne Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006, die nur den Gewinn aufzeichnen, auftreten. Feststellen lässt sich das bei diesen Geräten mangels

Aufzeichnung des Spieleinsatzes jedoch nicht. Ungeachtet dessen können solche Differenzen, sofern sie auftreten sollten, bei diesen Altgeräten hingenommen werden, da sie sich jeweils wieder ausgleichen und nur übergangsweise Bedeutung haben konnten, solange die betroffenen, bereits vor 2006 zugelassenen Geräte noch verwendet werden durften. Für das vorliegende Gutachten sind diese Differenzen im Übrigen auch deshalb unerheblich, weil sie sich nur insoweit auswirken könnten, als sie am Ende des zehnmonatigen Betrachtungszeitraums noch nicht ausgeglichen sind. Darüber hinaus hat der Sachverständige mit der alternativen Anwendung des Ersatzmaßstabs auf die Punktespeichergeräte gezeigt, dass sich die Vergnügungssteuerlast im Hinblick auf die erdrosselnde Wirkung der Steuer selbst dann nicht relevant ändert, wenn der Ersatzmaßstab für eine Vielzahl von Geräten gilt, wie dies auch der Fall wäre, wenn bei den Altgeräten ohne Kontrolleinrichtung nach der SpielV 2006, die den Gewinn aufzeichnen, nicht die Formel des Sachverständigen, sondern der Ersatzmaßstab angewandt würde.

39 b) Zu Unrecht rügt die Beklagte auch eine mangelnde Repräsentativität der untersuchten acht Geldspielgerätebetreiber im Vergleich zur Grundgesamtheit von durchschnittlich 65 zeitgleich tätigen Geldspielgerätebetreibern im Betrachtungszeitraum.

40 Die Daten der acht Aufsteller mögen zwar statistisch nur eingeschränkt repräsentativ sein, weil gegenüber der Grundgesamtheit Kapitalgesellschaften deutlich überrepräsentiert sind und die acht mitwirkenden Aufsteller nicht zufällig, sondern aufgrund ihrer Bereitschaft, verwertbare Daten zu liefern, bewusst ausgewählt wurden. Das Gericht ist jedoch nicht an bestimmte mathematisch-statistische Regeln zur Erlangung eines repräsentativen Durchschnitts gebunden. Auch eine nicht statistisch abgesicherte Erhebung kann eine aussagekräftige Grundlage für die Durchschnittsbildung liefern, solange Daten nicht nur von einem Aufsteller oder von einem sehr geringen Prozentsatz aller Automaten derselben Gerätegruppe vorliegen und der Betrachtungszeitraum nicht zu kurz ist, d. h. in der Regel acht bis zwölf Monate umfasst (BVerwG, Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 8.04 -, juris Rn. 15). Dem wird das Gutachten gerecht.

- 41 Die Untersuchung erfasst im Stadtgebiet der Beklagten im zehnmonatigen Betrachtungszeitraum etwa 12 % der Geldspielgerätebetreiber (acht von durchschnittlich 65) und etwa 28 % der Geldspielgeräte (gemäß der Tabelle auf S. 8 des Gutachtennachtrags vom 30. November 2015 durchschnittlich 195,5 erfasste Geldspielgeräte im Monat von insgesamt 688 Geldspielgeräten im Dezember 2006 bzw. 683 im Dezember 2007 gemäß der Anlage zum Beklagtenschriftsatz vom 25. April 2012).
- 42 Die deutliche Überrepräsentierung der Kapitalgesellschaften (sechs der acht untersuchten Aufsteller statt nur etwa einem Drittel Kapitalgesellschaften in der Grundgesamtheit) ist unschädlich. Sie beruht nach dem Gutachten vom 21. August 2015 (S. 14/15) darauf, dass es für große Unternehmen mit professioneller Buchhaltung einfacher war, an der nötigen umfangreichen und komplexen Geschäftsdatenerhebung des Sachverständigen mitzuwirken, und größere Unternehmen häufig als Kapitalgesellschaft betrieben werden. Bei den acht mitwirkenden Aufstellern handelt es sich dementsprechend eher um große Unternehmen mit jeweils vielen Geldspielgeräten (etwa 12 % untersuchte Aufsteller, die etwa 28 % der Geldspielgeräte im Stadtgebiet betrieben haben), während die Mehrzahl der befragten Einzelunternehmer, die keine verwertbaren Daten liefern konnten, jeweils weniger als fünf Geldspielgeräte hatte. Im Gutachtennachtrag vom 30. November 2015 (S. 9 bis 11) wird sodann ausführlich und nachvollziehbar erläutert, dass die Daten der acht untersuchten Aufsteller einen hinreichend sicheren Schluss auf die erdrosselnde Wirkung der Steuer für den durchschnittlichen Geldspielgerätebetreiber im Stadtgebiet zulassen, weil die Geschäftstätigkeit der untersuchten großen Unternehmen auch die sonst eher von kleinen Einzelunternehmen abgedeckten Geschäftsbereiche umfasste und eine bei den großen Unternehmen, vornehmlich den Kapitalgesellschaften, festgestellte erdrosselnde Wirkung erst recht für die weniger finanzstarken kleinen Einzelunternehmen gelten muss, die gegenüber Kapitalgesellschaften haftungsbedingt größere geschäftliche Risiken eingehen müssen und in der Regel deutlich schwerer finanzstarkes Fremdkapital beschaffen können. Innerhalb der untersuchten großen Unternehmen ergaben sich hingegen nach den Erläuterungen in der Berufungsverhandlung am 24. Februar 2016 zwischen den sechs Kapitalgesellschaften und dem Einzelunternehmen sowie der Personenhandels-gesellschaft im Ergebnis keine wesentlichen Unterschiede in der

Steuerbelastung vor Abzug der Vergnügungssteuer, so dass die von den Aufstellern gewählte Rechtsform für ihr Unternehmen für die Zwecke des Gutachtens nicht erheblich war.

- 43 Der Einwand der Beklagten, im Gutachten sei die bei Kapitalgesellschaften zusätzlich mögliche, gewinnmindernde Besteuerung von Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter unberücksichtigt geblieben, was bei ihnen die Belastungswirkung der Vergnügungssteuer erhöhe, geht fehl. Im Gutachten vom 21. August 2015 (S. 25/26) wird dargelegt, dass dieser Umstand zwar den errechneten Eigenkapitalzins und Unternehmerlohn vor Abzug der Vergnügungssteuer noch prozentual, aber nicht vollständig mindern könnte und deshalb am Ergebnis nichts ändern würde. Der Sachverständige hat diesen Gesichtspunkt somit zugunsten der Beklagten unberücksichtigt gelassen.
- 44 c) Der vom Sachverständigen anhand der Daten der untersuchten Aufsteller gewählte Weg zur Prüfung der erdrosselnden Wirkung der Vergnügungssteuer für einen durchschnittlichen Geldspielgerätebetreiber im Stadtgebiet ist nicht zu beanstanden.
- 45 Er hat für jeden Kalendermonat im Betrachtungszeitraum und für jeden der acht Aufsteller gesondert die mit seinen Geldspielgeräten insgesamt erzielten Einnahmen abzüglich der in der Regel dafür erforderlichen Kosten und der üblicherweise dafür anfallenden Steuern (ohne Vergnügungssteuer) errechnet (Anlage 1 zum Gutachtennachtrag vom 30. November 2015), daraus den monatlichen Durchschnittsgewinn der acht Aufsteller jeweils vor und nach Abzug angemessener Eigenkapitalzinsen bestimmt, der im Betrachtungszeitraum bei monatlich 1.295,88 € vor bzw. 640,36 € nach Abzug angemessener Eigenkapitalzinsen lag (Anlage 12 S. 1 zum Gutachten vom 21. August 2015, Anlage 2 zum Gutachtennachtrag vom 30. November 2015) und schließlich den Verlust der acht Aufsteller von durchschnittlich mehr als 3.000 € monatlich im Betrachtungszeitraum ermittelt, wenn die (in den drei Varianten errechnete) Vergnügungssteuerlast als steuerbare Betriebsausgabe hinzutritt (Anlage 12 S. 2 zum Gutachten vom 21. August 2015). Diese Berechnung hat der Sachverständige nochmals getrennt für die im Betrachtungszeitraum von den untersuchten Aufstellern ausschließlich gewählten

Aufstellorte „Spielhalle“ und „Gaststätte“ durchgeführt, mit vergleichbaren Ergebnissen (Anlagen 13 und 14 zum Gutachten vom 21. August 2015).

46 Diese Betrachtung anhand der von den untersuchten Aufstellern und ihren Geräten im Betrachtungszeitraum gewonnenen Durchschnittswerte ermöglicht den hinreichend sicheren Schluss auf eine erdrosselnde Wirkung der Steuer. Der Sachverständige hat überzeugend dargelegt, dass eine Wirtschaftlichkeitsbetrachtung für einzelne Geldspielgeräte im Betrachtungszeitraum nicht möglich ist, weil die Erträge der einzelnen Geräte in diesem begrenzten Zeitraum zufallsabhängig sind und sich nicht kausal mit den dafür getätigten Aufwendungen der Aufsteller verknüpfen lassen. Deren Aufwendungen konnten zudem rückschauend nicht mehr hinreichend sicher einzelnen Geräten zugeordnet werden. Da aber alle Geräte bedingt durch die Vorgaben der Spielverordnung im globalen Mittel eine vorbestimmte Profitabilität aufweisen, konnte der Sachverständige alle Geräte in seine Betrachtung einbeziehen, ohne Geräte als von vornherein unwirtschaftlich ausschließen zu müssen. Aufgrund dessen ist es folgerichtig, wenn der Sachverständige ausschließlich auf die für den zehnmonatigen Betrachtungszeitraum ermittelten Durchschnittswerte aller untersuchten Aufsteller abgestellt hat. Denn nur so lassen sich die im Betrachtungszeitraum auftretenden Zufälligkeiten bei den Erträgen der Geräte und auch bei den anfallenden Kosten weitgehend minimieren, wie sie angesichts der im Gutachtennachtrag vom 30. November 2015 aufgeschlüsselten Daten der einzelnen Aufsteller offenbar geworden sind, etwa die hohen Roherträge des Unternehmens „B“ aus seinen Geräten und die hohen Verluste der Unternehmen „D“ und „F“. Entgegen der Beklagten hat der Sachverständige auch „Ausreißer“ bei den von ihm ermittelten Daten berücksichtigt und gewürdigt (vgl. S. 14 und 44 des Gutachtens vom 21. August 2015). Dass dabei die Datenbasis für die vom Sachverständigen vorgenommene Betrachtung der Durchschnittswerte groß genug ist, um daraus Rückschlüsse auf den durchschnittlichen Geldspielgerätebetreiber im Stadtgebiet ziehen zu können, wurde bereits unter 3. b) dargelegt.

47 Angesichts dessen bedurfte es keiner weiteren Prüfung durch den Sachverständigen, welche Geräte für eine kostensparende und marktgerechte Betriebsführung in Frage kommen. Gleiches gilt für die von der Beklagten verlangten Untersuchungen, mit welchen Mitteln die Geldspielgerätebetreiber neben der Auswahl profitablerer Geräte

ihre Erträge noch hätten erhöhen und ihre angefallenen Kosten senken können, etwa durch Erhöhung der Gerätezahl, Verringerung ihrer Beschaffungskosten, spielanreizfördernde Gerätewechselintervalle, eine bessere Standortwahl angesichts unterschiedlicher örtlicher Gewerberaummieten und potentieller, leicht erreichbarer „Ausweichbetriebsstätten“ für Spieler auch in den umliegenden Landkreisen und im benachbarten Bundesland, den Verzicht auf kostenfreie Zugaben (Snacks, Getränke), Werbemittel (Flyer u. ä.) und Rabattaktionen (etwa für Vielspieler) oder durch Variationen bei Öffnungszeiten und Personal sowie schließlich durch die Erhebung von Eintrittsgeldern. Auf die dazu gestellten Beweisfragen, die der Sachverständige nur eingeschränkt beantworten konnte, etwa zur Möglichkeit, Eintrittsgelder zu erheben, kommt es im Ergebnis des Gutachtens zur Überzeugung des Senats nicht an. Denn maßgebend ist nicht, ob ein fiktiver Geldspielgerätebetreiber unter optimaler Ausnutzung aller Gewinnmaximierungsmöglichkeiten im Stadtgebiet noch in der Lage wäre, die Vergnügungssteuerlast zu tragen, sondern, ob dies dem durchschnittlichen Geldspielgerätebetreiber im Stadtgebiet möglich ist, weil Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet (vgl. BVerwG, Urt. v. 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 -, juris Rn. 17). Ausgeschlossen werden soll mithin nur ein unwirtschaftliches Verhalten der Geldspielgerätebetreiber. Im Übrigen ist der durchschnittliche Geldspielgerätebetreiber im Stadtgebiet zugrunde zu legen, so dass grundsätzlich alle Geldspielgerätebetreiber der Stadt zu dessen Ermittlung herangezogen werden können, solange bei ihnen keine unwirtschaftliche Betriebsführung vorliegt.

- 48 Unwirtschaftliches Verhalten hat der Sachverständige jedoch bei keinem der untersuchten Geldspielgerätebetreiber festgestellt. Er hat vielmehr in den Berufungsverhandlungen mehrfach bestätigt, dass er deren Angaben zu den ihnen entstandenen Kosten für nachvollziehbar und plausibel hält und hat dies in der letzten Berufungsverhandlung konkret anhand der Höhe der Abschreibungen für die Spielstätten, den ausgewiesenen Rechtsberatungskosten und den Kosten für eine externe Verwaltung der Spielstätten erläutert. Gründe, an der Richtigkeit der Einschätzung des Sachverständigen als erfahrener Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu zweifeln, sieht der Senat nicht. Soweit die Beklagte die Angaben der untersuchten acht Geldspielgerätebetreiber in Frage stellt, weil diese selbst Steuerpflichtige mit wahrscheinlich derzeit ruhend gestellten, ähnlichen Verfahren wie dem der Klägerin

sein, folgt dem der Senat angesichts der Ausführungen des Sachverständigen nicht. Weitere Ermittlungen dazu waren nicht notwendig, auch nicht angesichts der von der Beklagten im letzten Schriftsatz für möglich gehaltenen Softwaremanipulationen an den Geldspielgeräten und ihren Zählwerksausdrucken. Denn es fehlt an Hinweisen, dass die nach den Erkenntnissen der Beklagten zu diesen Manipulationen aktuell in neun Bundesländern, vor allem in Norddeutschland, geführten Untersuchungen das Stadtgebiet der Beklagten im hier maßgebenden Betrachtungszeitraum betreffen könnten. Es gibt somit keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die nach Einschätzung des Sachverständigen plausiblen und nachvollziehbaren Angaben der acht untersuchten Geldspielgerätebetreiber zu den ihnen im Betrachtungszeitraum entstanden Kosten unrichtig oder die vorgelegten Zählwerksausdrücke, anhand derer der Rohertrag der Aufsteller (Bruttoumsatz bzw. Einspielergebnis) vor Abzug von Kosten und Steuern vom Sachverständigen exakt bestimmt werden konnte, unzutreffend sein könnten.

- 49 d) Auch die weiteren Einwände der Beklagten gegen das Gutachten sind unbegründet.
- 50 Der Sachverständige hat die Steuern, die im Betrachtungszeitraum neben der Vergnügungssteuer regelmäßig und üblicherweise anfielen, anhand der damals geltenden rechtlichen Vorgaben berücksichtigt. Fehler sind insoweit nicht erkennbar. Zu dem von der Beklagten bezweifelten Einkommenssteuersatz von 42 % bei dem untersuchten Einzelunternehmer und der Personenhandelsgesellschaft hat der Sachverständige in der Berufungsverhandlung am 11. November 2015 erläutert, dass für sie zwar typisierend ein Höchstsatz von 42% gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG a. F. angesetzt wurde, weil es sich um Unternehmen mit umfangreicherem Geschäftsbetrieb handelt, dass sich unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer aber nur ein durchschnittlicher Steuersatz zwischen 16,8 % und 28,8 % ergab.
- 51 Der als angemessen angesetzte Eigenkapitalzins von 8 % pro Jahr bzw. - nach Erläuterung im Gutachtennachtrag vom 30. November 2015 nachvollziehbar - von 0,64 % pro Monat für die untersuchten Geldspielgerätebetreiber begegnet ebenfalls keinen Bedenken. Soweit der Sachverständige dabei über den sog. risikofreien Basiszinssatz von etwa 4 % pro Jahr hinaus eine Marktrisikoprämie von weiteren 4 % anhand des DAX30-Portfolios als risikobehafteter Vergleichsanlage berücksichtigt

hat, konnte er dies im Gutachten vom 21. August 2015 und in der Berufungsverhandlung am 11. November 2005 überzeugend damit begründen, dass die untersuchten Aufsteller angesichts ihrer Unternehmensstrukturen ihr Eigenkapital, wenn sie es nicht in Geldspielgeräte investiert hätten, annehmbar in nicht-risikofreien Kapitalmarktanlagen mit höherer Rendite als nur nach dem risikofreien Basiszinssatz angelegt hätten.

52 e) Stellt das eingeholte Sachverständigengutachten somit für den Betrachtungszeitraum die erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer der Beklagten auf Geldspielgeräte schlüssig und nachvollziehbar fest, kommt es auf die sonst grundsätzlich als wesentliches Indiz für eine fehlende Erdrosselungswirkung berücksichtigungsfähige positive Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte im Stadtgebiet seit Inkrafttreten der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten am 1. Oktober 2006 (vgl. BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, juris Rn. 46; Beschl. v. 26. Oktober 2011 - 9 B 16.11 -, NVwZ-RR 2012, 38 ff.; OVG NRW, Urt. v. 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, juris Rn. 93 ff.) nicht an.

53 Ungeachtet dessen ist aber die indizielle Bedeutung der Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte im Stadtgebiet hier vor allem auch deshalb erheblich eingeschränkt, weil die Beklagte, wie sie eingeräumt hat, bisher von der überwiegenden Zahl der Geldspielgerätebetreiber nur 30 % der veranlagten Vergnügungssteuer eingezogen und den Rest auf Antrag gestundet hat. Dass ein Unternehmer gemäß den §§ 246, 249 HGB - wie die Beklagte dagegen einwendet - trotz Außervollzugsetzung der Steuerforderung verpflichtet ist, für deren volle Begleichung Rückstellungen zu bilden, ändert nichts (zur Notwendigkeit der Rückstellungsbildung: OVG NRW, Beschl. v. 16. Mai 2012 - 14 A 996/12 -, juris Rn. 14 bis 20). Denn es kann - jedenfalls bei privaten Unternehmern - nicht unterstellt werden, dass eine solche Rückstellung auch stets pflichtgemäß erfolgt und selbst wenn, dass dann eine Betriebsaufgabe oder -einschränkung zwingend erfolgen muss. Die Klägerin weist zu Recht darauf hin, dass das Unternehmen dann trotz rechnerischer Überschuldung weitergeführt werden kann, solange noch ein Gewinn in Aussicht steht, wie hier im Falle eines Prozesses. Denn während der Aussetzung der Vollziehung von Steuerforderungen kann wegen solcher Forderungen weder Zahlungsunfähigkeit i. S. v. § 17 InsO noch drohende Zahlungsunfähigkeit i. S. v. § 18 InsO eintreten,

selbst wenn die Steuerforderungen Gegenstand eines (finanz-)gerichtlichen Anfechtungsverfahrens sind (vgl. BGH, Urt. v. 22. Mai 2014 - IX ZR 95/13 -, juris Rn. 29 bis 34). Nichts anderes kann für den Überschuldungstatbestand bei juristischen Personen gemäß § 19 Abs. 2 InsO gelten. Auch hier kann von der Passivierung einer den Insolvenzgrund ausmachenden, aber bestrittenen, noch der Klärung in einem gerichtlichen Prozessverfahren bedürftigen Forderung abgesehen oder dies jedenfalls i. R. d. Fortführungsprognose berücksichtigt werden (vgl. Mock in: Uhlenbruck, InsO, 14. Aufl. 2015, § 19 Rn. 155, m. w. N.). Ob die indizielle Bedeutung der Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte im Stadtgebiet auch aus den übrigen, von der Klägerin umfangreich vorgetragenen Gründen hier eher gering ist, kann angesichts dessen und des eingeholten Gutachtens dahinstehen.

54 Allerdings spricht unabhängig vom eingeholten Gutachten auch aus anderen Gründen vieles dafür, dass seit Inkrafttreten der SpielV 2006 ein Vergnügungssteuersatz von 7,5 % auf den Spieleinsatz an Geldspielgeräten angesichts der steigenden Ausschüttungsquoten dieser Geräte erdrosselnd wirkt. Darauf hat der Senat die Beteiligten bereits am 24. Januar 2013 Bezug nehmend auf entsprechende Veröffentlichungen hingewiesen (Meyer, Stellungnahme zu dem Entwurf der Sechsten Verordnung zur Änderung der Spielverordnung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, Stand: 8. Februar 2012, S. 17 unten, damals unter <http://gerhard.meyer.uni-bremen.de/publications.html>; Vieweg, ifo-Wirtschaftsstudie: Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2011 und Ausblick 2012, Januar 2012, S. 30/31, damals bei <http://www.vdai.de>, unter „Aktuelle Informationen“; Forschungsinstitut für Glücksspiel und Wetten, Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Vergnügungssteuer auf Unterhaltungsautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit, 22. April 2011, S. 108/109, damals unter <http://www.forschung-gluecksspiel.de/publikationen.html>).

55 Geldspielgeräte haben danach bei langfristiger Betrachtung eine relativ feste Ausschüttungsquote an die Spieler, die vor Inkrafttreten der SpielV 2006 bei etwa zwei Dritteln des Spieleinsatzes oder darunter lag, d. h. etwa ein Drittel des Spieleinsatzes verblieb als Einspielergebnis beim Aufsteller, was im Übrigen auch dem Ersatzmaßstab der Beklagten entspricht. Nach Inkrafttreten der SpielV 2006 ist nach den zitierten Veröffentlichungen die Ausschüttungsquote jedoch auf etwa 80 %

(vier Fünftel) oder mehr des Spieleinsatzes gestiegen. Während eine Ausschüttungsquote von zwei Dritteln dazu führt, dass sich der Steuersatz auf den Spieleinsatz (z. B. von 7,5 %) beim Einspielergebnis verdreifacht (= 22,5 %), verfünffacht sich bei einer Ausschüttungsquote von 80 % (vier Fünfteln) der Steuersatz, d. h. 7,5 % Steuern auf den Spieleinsatz entsprechen dann 37,5 % Steuern auf das Einspielergebnis. Eine Ausschüttungsquote von 90 % würde sogar zu einer Verzehnfachung führen. Bei bisher auch in der Rechtsprechung des Senats noch als hinnehmbar angesehenen Steuersätzen von höchstens etwa 20 % auf das Einspielergebnis (vgl. SächsOVG, Urt. v. 6. Mai 2015 - 5 A 439/12 -, juris Rn. 71 ff.; Beschl. v. 25. August 2009 - 5 B 307/09 -, juris Rn. 13 ff., 24. Februar 2009 - 5 B 383/08 -, juris Rn. 12 ff., und 12. Juli 2007 - 5 BS 146/07 -, juris Rn. 20) spricht deshalb ungeachtet der nur geschätzten Ausschüttungsquoten und der im Streitzeitraum noch gemischten Aufstellung alter und neuer Geräte (bei zunehmend neuen Geräten) vieles dafür, dass jedenfalls ein Steuersatz von 7,5 % auf den Spieleinsatz nach Inkrafttreten der SpielV 2006 erdrosselnd wirkt, wie das eingeholte Gutachten dies auch bestätigt hat. Welcher Steuersatz danach noch hinnehmbar wäre, lässt sich anhand des Gutachtens allerdings nicht beantworten.

- 56 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO, die zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 167 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.
- 57 Die Revision ist nicht zuzulassen, weil kein Fall des § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergerverwaltungsgericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe der Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums der Justiz und für Europa über den elektronischen Rechtsverkehr, die elektronische Aktenführung, die elektronischen Register und das maschinelle Grundbuch in Sachsen (Sächsische E-Justizverordnung - SächsEJustizVO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. April 2014 (SächsGVBl. S. 291) in der jeweils geltenden Fassung einzulegen. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem oben genannten Gericht schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe der Sächsischen E-Justizverordnung einzureichen.

In der Begründung der Beschwerde muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der der Beschluss abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden.

Für das Beschwerdeverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Beschwerde und für die Begründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, der die Befähigung zum Richteramt besitzt, als Bevollmächtigten vertreten lassen.

In Angelegenheiten, die ein gegenwärtiges oder früheres Beamten-, Richter-, Wehrpflicht-, Wehrdienst- oder Zivildienstverhältnis oder die Entstehung eines solchen Verhältnisses betreffen, in Personalvertretungsangelegenheiten und in Angelegenheiten, die in einem Zusammenhang mit einem gegenwärtigen oder früheren Arbeitsverhältnis von Arbeitnehmern im Sinne des § 5 des Arbeitsgerichtsgesetzes stehen, einschließlich Prüfungsangelegenheiten, sind auch Gewerkschaften und Vereinigungen von Arbeitgebern sowie Zusammenschlüsse solcher Verbände für ihre Mitglieder oder für andere Verbände oder Zusammenschlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder vertretungsbefugt. Vertretungsbefugt sind auch juristische Personen, deren Anteile sämtlich im wirtschaftlichen Eigentum einer dieser Organisationen stehen, wenn die juristische Person ausschließlich die Rechtsberatung und Prozessvertretung dieser Organisation und ihrer Mitglieder oder anderer Verbände oder Zusammenschlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder entsprechend deren Satzung durchführt, und wenn die Organisation für die Tätigkeit der Bevollmächtigten haftet. Diese Bevollmächtigten müssen durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Ein Beteiligter, der zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:
Raden

Drehwald

Tischer

Beschluss

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird gemäß § 63 Abs. 2 Satz 1, § 47 Abs. 1 sowie § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG auf

25.969,75 €

festgesetzt.

Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 68 Abs. 1 Satz 5, § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:
Raden

Drehwald

Tischer

*Die Übereinstimmung der Abschrift
mit der Urschrift wird beglaubigt.
Bautzen, den
Sächsisches Obergerverwaltungsgericht*

*Eule
Justizbeschäftigte*