

Az.: 5 A 439/12
4 K 1620/07

Beglaubigte
Abschrift



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der Firma
vertreten durch den Inhaber

- Kläger -
- Berufungskläger -

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwältin

gegen

die Große Kreisstadt Limbach-Oberfrohna
vertreten durch den Oberbürgermeister
Rathausplatz 1, 09212 Limbach-Oberfrohna

- Beklagte -
- Berufungsbeklagte -

wegen

Vergnügungssteuer
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

am 6. Mai 2015

für Recht erkannt:

Auf die Berufung des Klägers wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Chemnitz vom 28. Oktober 2008 - 4 K 1620/07 - geändert.

Der Bescheid der Beklagten vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 wird aufgehoben, soweit mit ihm eine Vergnügungssteuer von mehr als 2.917,28 € festgesetzt wird.

Es wird festgestellt, dass der Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen die von der Beklagten im Insolvenzverfahren beim Amtsgericht Chemnitz - 1518 IN 1123/11 - angemeldete Forderung aus ihrem Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 begründet ist, soweit die Beklagte mehr als 1.782,74 € angemeldet hat.

Im Übrigen wird die Berufung des Klägers zurückgewiesen.

Von den Kosten des Verfahrens trägt im ersten Rechtszug der Kläger 17/20 und die Beklagte 3/20. Im zweiten Rechtszug trägt der Kläger die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten um eine Vergnügungssteuerforderung auf Spielgeräte für Januar und Februar 2007 und deren Feststellung zur Insolvenztabelle.
- 2 Der Kläger betrieb im streitigen Zeitraum im Stadtgebiet der Beklagten unter der Firma „A.....“ die Spielhalle und das Bistro „Z.....“. Im Januar und Februar 2007 hatte er in der Spielhalle sieben Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit (Geldspielgeräte) und drei Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit sowie im Bistro ein Geldspielgerät und sechs Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit aufgestellt. Am 2. Mai 2007 teilte er der Beklagten dies und die mit den acht Geldspielgeräten im Januar und Februar 2007 erzielten Einnahmen mit. Die Beklagte setzte hierauf mit Bescheid vom 30. Mai 2007 für die Monate Januar, Februar und März 2007 eine

Vergnügungssteuer von 3.403,62 € fest. Sie stützesich auf ihre am 1. November 2006 in Kraft getretene Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer vom 9. Oktober 2006 (Vergnügungssteuersatzung - VergStS), die eine Vergnügungssteuer pro Spielgerät ohne Gewinnmöglichkeit und angefangenen Kalendermonat von 51 € in Spielhallen bzw. 25,50 € in Gaststätten und an sonstigen Aufstellorten sowie einheitlich an allen Aufstellorten pro Geldspielgerät für jeden angefangenen Kalendermonat 20 % des Einspielergebnisses, mindestens 50 €, vorsieht. Demgemäß und gestützt auf die Mitteilung des Klägers für Januar und Februar 2007 setzte die Beklagte für die Monate Januar bis März 2007 für die sechs Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit im Bistro monatlich 25,50 €, für die drei Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit in der Spielhalle monatlich 51 € sowie für drei der Geldspielgeräte monatlich die Mindeststeuer von 50 € und für fünf der Geldspielgeräte 20 % des Einspielergebnisses an.

3 Nachdem über den dagegen am 18. Juni 2007 eingelegten und am 20. Juli 2007 begründeten Widerspruch des Klägers nicht entschieden worden war, erhob er - nach vorheriger Ankündigung und Fristsetzung - am 21. Dezember 2007 Klage und beantragte die Aufhebung des Bescheids vom 30. Mai 2007. Während des Klageverfahrens änderte die Beklagte den Bescheid vom 30. Mai 2007 ab und setzte mit Bescheid vom 11. Januar 2008 die Vergnügungssteuer nur für die Monate Januar und Februar 2007 fest. Hinsichtlich der fünf Geldspielgeräte, die mit 20 % ihres Einspielergebnisses besteuert wurden, blieb es bei der festgesetzten Vergnügungssteuer, da die dem zugrunde gelegten Einnahmen nunmehr allein auf die Monate Januar und Februar 2007 verteilt wurden. Für die übrigen Spielgeräte wurde die Vergnügungssteuer um die für März 2007 angesetzten Festbeträge von sechsmal 25,50 €, dreimal 51 € und dreimal 50 € (zusammen ~~45~~ €) reduziert und deshalb eine Vergnügungssteuer von insgesamt nur noch 2.947,62 € festgesetzt.

4 Daraufhin beantragte der Kläger beim Verwaltungsgericht die Aufhebung des Bescheids vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 und die Beklagte erklärte den Rechtsstreit hinsichtlich der im Bescheid vom 11. Januar 2008 nicht mehr aufrecht erhaltenen Beträge für erledigt.

5 Das Verwaltungsgericht hat mit Urteil vom 28. Oktober 2008 - 4 K 1620/07 - das Klageverfahren in Bezug auf den Teilbetrag von 456 € eingestellt, weil der Kläger den Klageantrag durch die Einbeziehung des Bescheids vom 11. Januar 2008 um 456 € reduziert habe, worin eine Teilerledigungserklärung liege, der sich die Beklagte angeschlossen habe. Im Übrigen hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen und zur Begründung ausgeführt:

6 Der angefochtene Bescheid sei hinreichend bestimmt, weil er infolge der bloßen Übernahme der vom Kläger mitgeteilten Werte für die einzelnen Geräte zweifelsfrei erkennen lasse, für welche Geräte welche Steuer erhoben werde. Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten als dessen Rechtsgrundlage sei wirksam. Sie werde sowohl den Mindestanforderungen des § 2 Abs. 1 Satz 2 SächsKAG als auch den durch die Rechtsprechung konkretisierten übrigen Anforderungen des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes und des Grundgesetzes gerecht. Die Besteuerung des Einspielergebnisses bei Geldspielgeräten sei ertragsnäher als der alte Stückzahlmaßstab und entspreche der aktuellen höchstrichterlichen Rechtsprechung. Eine weitere Differenzierung nach dem Aufstellort der Spielgeräte sei unnötig. Der Mindestbetrag von 50 € pro Geldspielgerät im Kalendermonat sei von der Typisierungs- und Staffelnungsbefugnis, jedenfalls aber von der Lenkungsbefugnis der Beklagten gedeckt und die Regelung insoweit auch hinreichend bestimmt. Dafür, dass tatsächlich gehäuft negative Einspielergebnisse auftreten und so die Mindeststeuer pro Gerät und Kalendermonat zu einer Substanzbesteuerung führen könnte, die das Betreiben von Geldspielgeräten dauerhaft unmöglich machen könnte, sei nichts vorgetragen oder ersichtlich. Der Steuersatz von 20 % sei im Vergleich zu anderen Steuersätzen, etwa bei der Mehrwertsteuer, nicht überhöht und führe angesichts der geringen Besteuerungsgrundlage zu keinem unverhältnismäßig hohen Steueraufkommen, auch nicht im Vergleich zum bisherigen Stückzahlmaßstab. Er wirke im Satzungsgebiet auch nicht generell erdrosselnd, selbst unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuerlast nicht. Ebenso wenig sei erkennbar, dass es an der Abwälzbarkeit der Steuer auf die Gerätenutzer fehlen könnte. Dies zeige auch der im angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte Erlös des Klägers im Januar und Februar 2007 von 4.263,90 € bzw. 5.914,20 € allein aus den fünf Geldspielgeräten, die mit 20 % ihres Einspielergebnisses besteuert worden seien. Die Vergnügungssteuer sei auch nicht mehrwertsteuerähnlich und damit nicht europarechtswidrig. Die Regelung

zur Besteuerungsgrundlage bei Geldspielgeräten in § 5 Nr. 1 VergStS sei ebenfalls hinreichend bestimmt, weil sich der Begriff des Spieleinsatzes anhand der dort genannten Abzugsbeträge hinreichend sicher auslegen lasse. Dass die weiteren gerügten Mängel betreffend den Apparatebegriff in § 2 VergStS, die Regelung zur Verwendung bestimmter Vordrucke und zur Vorlage von Originalausdrucken hier rechtserheblich sein könnten, sei nicht ersichtlich, da dies, ebenso wie im Übrigen eine Unwirksamkeit der Regelung über die Mindeststeuer von 50 €, nur zur diesbezüglichen Teilnichtigkeit der Satzung führen könne. Eine weitere Ermittlung, etwa zur Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte im Satzungsgebiet, sei daher unnötig.

- 7 Der Senat hat mit Beschluss vom 24. Februar 2009 - 5 A 759/08 -, zugestellt am 16. März 2009, wegen ernstlicher Zweifel an der Richtigkeit des Urteils die Berufung des Klägers zugelassen, die dieser am 9. April 2009 begründet hat.
- 8 Während des Berufungsverfahrens wurde am 30. Juni 2011 über das Vermögen des Klägers das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Beklagte meldete deshalb am 4. August 2011 ihre Gesamtforderung gegenüber dem Kläger von 74.248,21 € zur Insolvenztabelle an. Dazu listete sie ihre Einzelforderungen nach Datum geordnet auf und gab unter dem 30. Mai 2007 eine Forderungshöhe von 2.269,08 € und unter dem 11. Januar 2008 als Forderungshöhe „./. 456,00 €“ an. Der angemeldeten Gesamtforderung von 74.248,21 € widersprach der Insolvenzverwalter und nahm am 29. Juni 2012 das unterbrochene Berufungsverfahren - 5 A 134/09 - auf.
- 9 Im fortgeführten Berufungsverfahren - 5 A 439/12 - hat der Insolvenzverwalter vorgetragen, die von der Beklagten zur Tabelle angemeldete Vergnügungssteuerforderung sei unberechtigt. Der angefochtene Bescheid sei mangels wirksamer Rechtsgrundlage rechtswidrig und daher aufzuheben. Denn die Vergnügungssteuerhöhe, insbesondere die sogar bei einer Minuskasse eines Geräts zu entrichtende Mindeststeuer von 50 € pro Gerät und Kalendermonat, wirke angesichts der übrigen Belastungen des Klägers erdrosselnd, wie dessen beigefügte Aufstellung zeige. Diese sei angesichts der Vorgaben der Spielverordnung und der daraus folgenden maximalen Einnahmen aus den Spielgeräten ebenso plausibel, wie die in dieser Aufstellung angegebenen notwendigen Ausgaben. Dies werde auch durch die

weitere detaillierte Einnahmen- und Ausgabenaufstellung des Klägers und die Monatsabrechnungen seiner Spielhalle aus dem Jahre 2009 belegt. Im Übrigen hat sich der Insolvenzverwalter den bisherigen Vortrag des Klägers zu Eigen gemacht, der vor Insolvenzeröffnung vorgetragen hatte:

10

Der Ansatz zweier Maßstäbe zur Besteuerung der Geldspielgeräte (nach Einspielergebnis und Mindeststeuer) sei unzulässig. Die Mindeststeuer führe den höchstrichterlich für unzulässig erklärten Stückzahlmaßstab wieder ein und begegne den gleichen Bedenken. Bei spielschwachen Geräten berge sie die reale Gefahr eines höheren Steuersatzes als 20 %, was den Gleichheitssatz verletze und keine wirklichkeitsnahe Besteuerung darstelle. Zudem verfehle die Mindeststeuer den für eine Aufwandsteuer nötigen lockeren Bezug zwischen zu besteuertem Spielaufwand und Steuerhöhe. Sie werde sogar ohne jeden Spielaufwand erhoben, selbst bei Minuskassen am Gerät, die seit Inkrafttreten der neuen Spielverordnung am 1. Januar 2006 gehäuft auftreten, weil diese Geräte teilweise Gewinnquoten von 90 % bis 95 % aufweisen. Die Mindeststeuer komme daher nicht nur bei einzelnen Ausreißern zum Ansatz, sondern häufig, hier im Januar und Februar 2007 allein bei drei der acht Geldspielgeräte, so dass der Ansatz der Mindeststeuer regelmäßig bei mehr als einem Drittel der Geldspielgeräte zu erwarten sei. Dies könne nicht mit einem Interesse an Einnahmekontinuität gerechtfertigt werden, ebenso wenig mit einem Lenkungszweck. Denn ohne Bezug zum Spielaufwand liege keine Aufwandsteuer vor, sondern eine Automatenaufstellsteuer, für deren Erhebung der Gemeinde die Befugnis fehle. Zudem sei mangels erkennbarer Vermehrung der Geldspielgeräte im Satzungsgebiet eine Lenkung gar nicht nötig.

11

Auch der Steuersatz von 20 % des Einspielergebnisses sei rechtswidrig, weil die Beklagte bei dessen Festsetzung die Belange der Gerätebetreiber nicht hinreichend berücksichtigt und abgewogen und das Abwägungsmaterial dafür nicht sorgfältig ermittelt habe. Es fehle an ausreichenden Untersuchungen im Vorfeld zu den wirtschaftlichen Auswirkungen eines solchen bundesweit einmalig hohen Steuersatzes, der zusammen mit der Mehrwertsteuer zu einer Steuer von fast 40 % auf das Einspielergebnis führe. Dies überschreite die Grenze zumutbarer Belastung und wirke erdrosselnd, so dass die Steuer Verbotscharakter habe. Anhand der für 2007 erstellten Kostenübersicht werde deutlich, dass einem durchschnittlichen

Spielgerätebetreiber im Satzungsgebiet bei dieser Steuerlast nach Abzug der übrigen Kosten und eines Wirte- bzw. Betreiberanteils kein angemessener Unternehmerlohn mehr bleibe. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung seien ab einem Steuersatz von etwa 300 € genauere Ermittlungen zur erdrosselnden Wirkung geboten, was bei einem Steuersatz von 20 % auf das Einspielergebnis schon bei einem durchschnittlichen Einspielergebnis eines Geräts von 1.600 € erreicht werde. Eine Steuer in dieser Höhe könne wegen der festen Vorgaben der Spielverordnung praktisch nicht auf die Spieler abgewälzt werden. Die in der Rechtsprechung angenommene kalkulatorische Abwälzbarkeit sei nur theoretisch möglich.

- 12 § 6 Abs. 1 Nr. 1 VergStS bestimme nicht hinreichend, wann die Mindeststeuer und wann der Steuersatz von 20 % des Einspielergebnisses anzuwenden sei. Die umfassende Melde- und Belegpflicht in § 8 Abs. 1 Nr. 5 VergStS spreche für eine Besteuerung nach dem Wirklichkeitsmaßstab. Wie das mit der Mindeststeuer in § 6 Abs. 1 Nr. 1 VergStS zusammen passe, bleibe unklar. Eine Wahlmöglichkeit sei unzulässig.
- 13 Zudem sei der in § 5 Nr. 1 VergStS als Besteuerungsgrundlage gewählte Spieleinsatz nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats mangels Aussonderbarkeit des Steueranteils im Spieleinsatz untauglich. Dies gelte trotz der davon abweichenden Formulierung in § 5 Nr. 1 VergStS auch vorliegend, da der Spieleinsatz trotz der dort genannten Abzugsbeträge selbstständige Bedeutung behalte, so dass es sogar zwei Bemessungsgrundlagen gebe. Trotz der Nennung dieser Abzugsbeträge bleibe offen, wie die Steuerbemessungsgrundlage genau zu bestimmen sei. Die Beklagte besteuere dementsprechend den sog. Saldo 1, aber nicht den Spieleinsatz gemäß ihrer Satzung.
- 14 Die Vergnügungssteuersatzung sei auch deshalb zumindest teilnichtig und der angefochtene Bescheid rechtswidrig, weil die Beklagte in § 2 Abs. 1 Nr. 1 VergStS die von ihm ebenfalls verwendeten Dart- und Billardgeräte besteuere, obwohl diese mangels einer den Spielausgang beeinflussenden technischen Vorrichtung keine Spielgeräte seien.
- 15 Darüber hinaus müsse die Meldung gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 5 VergStS auf einem Vordruck erfolgen, der nicht Satzungsbestandteil sei, was zu unbestimmt und daher

unzulässig sei. Gleiches gelte für § 8 Abs. 1 Nr. 6 VergStS, wonach „in den Erklärungen“ bestimmt werden könne, dass der Steuerpflichtige die Steuer selbst zu berechnen habe. Zudem verlange § 8 Abs. 1 Nr. 5 VergStS die Vorlage von Originalzählwerksausdrucken, was unmöglich sei, weil diese für das Finanzamt benötigt werden. Unzulässig sei auch das Verlangen von Daten, die für die Besteuerung unerheblich seien, etwa einer Differenzierung nach Brutto- und Nettokasse und einer Geldbilanz seit der letzten Kassierung.

16

Schließlich sei der angefochtene Bescheid selbst zu unbestimmt, weil nicht erkennbar sei, welche Steuer für welches Gerät verlangt werde. Eine Zuordnung nach Gerätemerkmale und Zulassungsnummer sei der Beklagten leicht möglich.

17

Noch während des Berufungsverfahrens wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Klägers nach rechtskräftiger Bestätigung eines Insolvenzplans mit Beschluss des Amtsgerichts Chemnitz vom 9. Juli 2013 - 1518 IN 1123/11 - aufgehoben.

18

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 6. Mai 2015 sind der Kläger persönlich und die vom Insolvenzverwalter für das Berufungsverfahren bestellte Prozessbevollmächtigte erschienen, ohne die Aufhebung des Insolvenzverfahrens offen zu legen, haben zur Sache mündlich verhandelt und sodann auf Hinweis des Senats, dass ein Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheids zugleich den vom Insolvenzverwalter schriftlich angekündigten Antrag auf Feststellung enthalte, dass der Widerspruch gegen die zur Tabelle angemeldete Forderung begründet sei, beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Chemnitz vom 28. Oktober 2008 - 4 K 1620/07 - zu ändern und den Bescheid der Beklagten vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 aufzuheben.

19 Die Beklagte, die am 19. Juni 2012 zunächst ebenfalls erklärt hatte, das Berufungsverfahren aufzunehmen, hat daran aufgrund der Aufnahme des Berufungsverfahrens durch den Insolvenzverwalter und des vom Kläger auf den Hinweis des Senats in der Berufungsverhandlung gestellten Antrags nicht mehr festgehalten. Sie beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

20 Sie trägt vor, die Richtigkeit der vom Insolvenzverwalter vorgelegten Aufstellungen des Klägers zu dessen Einnahmen und Ausgaben werde bestritten. Die Angaben seien teilweise überhöht, teilweise unklar, im Übrigen nur auf dessen Unternehmen bezogen und daher ungeeignet, die erdrosselnde Wirkung der Steuer im Satzungsgebiet allgemein zu belegen. Aus diesen Aufstellungen gehe eher hervor, dass das Unternehmen des Klägers bereits ohne die Vergnügungssteuer nicht rentabel gewesen sei.

21 Der Steuersatz von 20 % auf das Einspielergebnis sei inzwischen in der Rechtsprechung mehrfach als nicht erdrosselnd bestätigt worden. Ob dies ein bundesweiter Spitzensatz sei, wisse sie nicht. Sie habe jedoch im Vorfeld der Festsetzung dieses Steuersatzes sorgfältig ermittelt und abgewogen. 2006 seien alle Spielgerätebetreiber um Mitteilung ihrer Einspielergebnisse aus 2005 gebeten worden, auch der Kläger, der aber keine Angaben gemacht habe. Im Ergebnis der Befragung sei der neue Steuermaßstab und -satz gewählt worden, weil die bisher nach dem Stückzahlmaßstab erhobene Vergnügungssteuer durchschnittlich reichlich 20 % des Einspielergebnisses betragen habe, was Grundlage des Satzungsbeschlusses gewesen sei.

22 Der angesetzte Mindestbetrag sei zulässig, da sie mit der Vergnügungssteuer auch Lenkungszwecke verfolgen und deshalb nach höchstrichterlicher Rechtsprechung zur Eindämmung der Spielsucht als Auffangtatbestand eine Mindeststeuer je Gerät ansetzen dürfe. Auf eine kontinuierliche Steuererhebung komme es ihr nicht an. Da es sich nur um einen Mindestbetrag handle, bestehe auch keine Wahlmöglichkeit.

- 23 Die Bemessungsgrundlage in § 5 Nr. 1 Alt. 1 VergStS - der Spieleinsatz bzw. das Spielentgelt aller Spieler abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben - bestimme hinreichend deutlich den Verlust der Spieler und damit deren Aufwand als das zu steuernde Einspielergebnis, das dem Gewinn der Gerätebetreiber entspreche. Dadurch sei die Steuer ausreichend kalkulierbar. Weshalb hier das Urteil des erkennenden Senats zur Spieleinsatzbesteuerung und zur fehlenden Aussonderbarkeit des Steueranteils im Spieleinsatz relevant sein solle, bleibe unklar.
- 24 Dart- und Billardgeräte besteuere sie nicht wie Geldspielgeräte, sondern gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 VergStS, wo nicht nur „Apparate“, sondern auch „Spieleinrichtungen ähnlicher Art“ erfasst seien. Die Vergnügungssteuerpflicht von Dart- und Billardgeräten sei im Übrigen in der Rechtsprechung anerkannt.
- 25 Auch die Verfahrensvorschriften in § 8 Abs. 1 Nrn. 5 und 6 VergStS seien zulässig. Es sei hinreichend bestimmt, wenn die Verwendung der von der Stadtverwaltung vorgeschriebenen Erklärungen angeordnet werde. Die Vordrucke seien dem Kläger auch übersandt worden. Das Verlangen der Originalzählwerksausdrucke sei zulässig, da nach Überprüfung deren Rückgabe erfolge. Im Übrigen habe der Kläger hier nur Kopien der Zählwerksausdrucke eingereicht und sie habe sich damit begnügt, so dass er nicht beschwert worden sei.
- 26 Da die Begründung des angefochtenen Bescheids die vom Kläger mitgeteilten Werte für die einzelnen Geräte nur übernehme, noch dazu in der von ihm im Vordruck gewählten Reihenfolge, sei zweifelsfrei erkennbar, für welche Geräte welche Steuer erhoben werde. Im Tenor des Bescheids werde dann der Gesamtbetrag der Steuer für konkrete Monate festgesetzt, was dem Bestimmtheitsgebot genüge.
- 27 Dem Senat liegen die Gerichtsakten erster und zweiter Instanz des vorliegenden Hauptsacheverfahrens (drei Bände), insbesondere die Aufstellungen der Beklagten zur Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte in ihrem Satzungsgebiet für die Zeit von 2005 bis 2014, sowie die Gerichtsakten des von den Beteiligten geführten vorläufigen Rechtsschutzverfahrens (zwei Bände) und die Verwaltungsakten der Beklagten (eine Heftung) vor, auf deren Inhalt wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird.

Entscheidungsgründe

- 28 Die zulässige Berufung des Klägers ist im tenorierten Umfang begründet.
- 29 1. Der Kläger hat, vertreten durch die vom Insolvenzverwalter für das Berufungsverfahren bestellte Prozessbevollmächtigte, das Berufungsverfahren in der mündlichen Berufungsverhandlung am 6. Mai 2015 wirksam und mit einem zulässigen Antrag selbst fortgeführt, so dass das Urteil auch ihm gegenüber wirksam ergehen konnte.
- 30 a) Seitdem das Insolvenzverfahren nach rechtskräftiger Bestätigung eines Insolvenzplans gemäß § 258 Abs. 1 InsO durch den Beschluss des Insolvenzgerichts vom 9. Juli 2013 - 1518 IN 1123/11 - aufgehoben wurde, ist der Kläger wieder selbst prozessführungsbefugt. Dadurch ist das Amt des Insolvenzverwalters erloschen und der Schuldner hat das Verfügungsrecht über die Insolvenzmasse zurückerhalten (§ 259 Abs. 1 InsO). Da kein Fall des § 259 Abs. 3 InsO vorliegt, ist seitdem die alleinige Prozessführungsbefugnis und damit die Beteiligtenstellung als Kläger vom Insolvenzverwalter auf den Schuldner übergegangen, unabhängig davon, ob der Insolvenzplan eine Planüberwachung durch den Insolvenzverwalter vorsieht, weil eine Planüberwachung keine Prozessführung für den Schuldner umfassen kann (vgl. BGH, Urt. v. 7. Juli 2008 - II ZR 26/07 -, juris Rn. 9 ff.). Dies hat nach einhelliger Auffassung in Rechtsprechung und Literatur einen Beteiligtenwechsel kraft Gesetzes auf den Schuldner zur Folge (BGH, Beschl. v. 7. April 2011 - V ZB 11/10 -, juris Rn. 6). Aufgrund dessen war hier das Rubrum auf der Klägerseite entsprechend zu berichtigen.
- 31 b) Dem Kläger fehlt auch nicht die Postulationsfähigkeit. Das Erlöschen des Amtes des Insolvenzverwalters hat nicht zum Erlöschen der Prozessvollmacht geführt, die der Insolvenzverwalter seiner Prozessbevollmächtigten erteilt hat. Gemäß § 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 86 Halbsatz 1 ZPO wird durch eine Veränderung in der Prozessfähigkeit des Vollmachtgebers die Vollmacht nicht aufgehoben. Dies gilt auch für die Beendigung einer Parteistellung kraft Amtes, etwa das Ende des Amtes des Insolvenzverwalters infolge der Aufhebung des Insolvenzverfahrens, so dass dann die vom Insolvenzverwalter erteilte Prozessvollmacht zugunsten des Schuldners weiter gilt, solange sie nicht gekündigt wird (Vollkommer in: Zöller, ZPO, 30. Aufl. 2014,

§ 86 Rn. 9; Weth in: Musielak/Voit, ZPO, 12. Aufl. 2015, § 86 Rn. 9; vgl. auch BGH, Urt. v. 8. Februar 1993 - II ZR 62/92 -, juris Rn. 11). Dementsprechend war der Kläger hier durch die vom Insolvenzverwalter bestellte Prozessbevollmächtigte ordnungsgemäß anwaltlich vertreten (§ 67 Abs. 4 VwGO). Eine Kündigung des Vollmachtvertrags mit der Prozessbevollmächtigten ist nicht erkennbar, zumal sie als solche in der Berufungsverhandlung aufgetreten ist. Im Übrigen erlangt die Kündigung des Vollmachtvertrags in Anwaltsprozessen erst durch die Anzeige der Bestellung eines anderen Anwalts rechtliche Wirksamkeit (§ 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 87 Halbsatz 2 ZPO).

32 c) Ebenso wenig wurde das Verfahren infolge des erneuten Beteiligtenwechsels im Jahre 2013 unterbrochen. Ob sich der Beteiligtenwechsel nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens stets ohne Unterbrechung des Verfahrens vollzieht oder die §§ 239, 241 ZPO entsprechend gelten (vgl. zum Meinungsstand: BGH, Beschl. v. 7. April 2011 - V ZB 11/10 -, juris Rn. 7; Greger in: Zöller, ZPO, 30. Aufl. 2014, § 239 Rn. 7; Stadler in: Musielak/Voit, ZPO, 12. Aufl. 2015, § 239 Rn. 3; Lüer in: Uhlenbruck, InsO, 13. Aufl. 2010, § 259 Rn. 13), kann dahinstehen. Auch im letzteren Fall wäre gemäß § 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO keine Verfahrensunterbrechung eingetreten, weil der Insolvenzverwalter anwaltlich vertreten war und seine Prozessbevollmächtigte keinen Aussetzungsantrag gestellt, sondern mündlich verhandelt hat (vgl. § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO).

33 d) Der vom Kläger in der Berufungsverhandlung am 6. Mai 2015 gestellte Antrag ist mit dem gleichen Inhalt zulässig, wie ein solcher des Insolvenzverwalters vor dem Beteiligtenwechsel, so dass die Berufung des Klägers auch insofern zulässig ist und sich der Streitgegenstand des Berufungsverfahrens infolge des Beteiligtenwechsels 2013 vom Insolvenzverwalter zurück auf den Kläger nicht verändert hat.

34 Der Insolvenzverwalter hat den infolge der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 30. Juni 2011 gemäß § 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 240 Satz 1 ZPO unterbrochenen Rechtsstreit über die die Insolvenzmasse betreffende Forderung der Beklagten gegen den Kläger aus dem Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 wirksam aufgenommen. Ihm oblag es gemäß § 179 Abs. 2 InsO, seinen Widerspruch gegen die von der Beklagten zur Tabelle angemeldete Forderung

aus diesem Bescheid dadurch zu verfolgen, dass er den gegen diesen Bescheid anhängigen Rechtsstreit gemäß § 185 i. V. m. § 180 Abs. 2 InsO aufnimmt. Denn mit diesem Bescheid ist die Vergütungssteuerforderung der Beklagten i. S. v. § 179 Abs. 2 InsO titulierte worden, weil Wirksamkeit und Durchsetzbarkeit dieses Bescheids durch die Rechtsmitteleinlegung nicht gehemmt wurden (§ 80 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) und es für dessen Vollstreckung keiner Vollstreckungsklausel bedarf (vgl. zu § 146 Abs. 6 KO: BVerwG, Urt. v. 29. April 1988 - 8 C 73.85 -, juris Rn. 11).

35 Hingegen konnte der Insolvenzverwalter den Rechtsstreit nicht gemäß den §§ 85, 86 InsO aufnehmen. Ein Aktivprozess i. S. v. § 85 InsO liegt nicht vor. Der Kläger wollte mit seiner Anfechtungsklage nicht sein Vermögen, das ab Insolvenzeröffnung zur Insolvenzmasse gehörte, vermehren, sondern die mit dem angefochtenen Bescheid gegen ihn geltend gemachte Forderung abwehren. Er hat somit einen Passivprozess geführt, den der Insolvenzverwalter gemäß § 86 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 InsO nur aufnehmen kann, wenn der Rechtsstreit die Aussonderung eines Gegenstands aus der Insolvenzmasse, die abgesonderte Befriedigung oder eine Masseverbindlichkeit i. S. d. §§ 54, 55 InsO betrifft (vgl. BFH, Urt. v. 7. März 2006 - VII R 11/05 - juris Rn. 14). Das war hier nicht der Fall.

36 Infolge der Aufnahme des Rechtsstreits durch den Insolvenzverwalter gemäß § 185 i. V. m. § 180 Abs. 2 InsO konnte Gegenstand des Verfahrens grundsätzlich nicht mehr die vom Kläger bis zur Insolvenzeröffnung begehrte Aufhebung des angefochtenen Vergütungssteuerbescheids sein, sondern nur noch der vom Insolvenzverwalter mit der Aufnahme des Rechtsstreits zutreffend angekündigte Antrag auf Feststellung, dass die von der Beklagten zur Tabelle angemeldete Forderung aus dem Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 unberechtigt, d. h. dass sein Widerspruch gegen die Anmeldung dieser Forderung begründet ist (vgl. BFH, Urt. v. 7. März 2006 - VII R 11/05 - juris Rn. 21). Die Rechtmäßigkeit des Vergütungssteuerbescheids ist dann dafür nur eine Vorfrage (BFH, Urt. v. 23. Februar 2005 - VII R 63/03 -, juris Rn. 16).

37 Allerdings können die Besonderheiten des abgabenrechtlichen Verfahrens, für das § 180 Abs. 2 InsO gemäß § 185 Satz 2 InsO nur entsprechend gilt, es rechtfertigen, dass der Insolvenzverwalter weiterhin die Aufhebung des ursprünglich angefochtenen

Bescheids begehrt, insbesondere, wenn er den Rechtsstreit auch mit dem Ziel aufnimmt, Zahlungen, die bereits auf die im angefochtenen Bescheid festgesetzte Steuer geleistet wurden, zur Insolvenzmasse erstattet zu erhalten. Dies kann er sinnvoll nur mit dem Antrag, die angefochtene Steuerfestsetzung aufzuheben. Dann umfasst die Aufhebungsentscheidung auch die Feststellung, dass die angemeldete Forderung nicht besteht (so zu § 146 KO: BFH, Urt. v. 3. Mai 1978 - II R 148/75 -, juris Rn. 16/17).

38 Letzteres war auch vorliegend der Fall, weil die Beklagte - wie sie in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat - ausweislich ihrer vorgelegten Forderungsanmeldung von der im Bescheid vom 30. Mai 2007 festgesetzten Steuer nur einen Teilbetrag von 2.269,08 € angemeldet und davon aufgrund des Beschäds vom 11. Januar 2008 noch 456 € abgezogen hat, so dass von der hier streitigen Vergnügungssteuer nur ein Teilbetrag von 1.813,08 € zur Tabelle angemeldet wurde. Dementsprechend hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung erklärt, bereits vor Insolvenzeröffnung mehr als 23.000 € Vergnügungssteuer an die Beklagte gezahlt zu haben. Auf den diesbezüglichen Hinweis des Senats hat der Kläger sodann in der mündlichen Verhandlung nicht den vom Insolvenzverwalter angekündigten Feststellungsantrag gestellt, sondern den Anfechtungsantrag, und die Beklagte hat sich darauf beschränkt die Zurückweisung der Berufung des Klägers zu beantragen. Der Kläger hat somit nicht nur seinen ursprünglichen Anfechtungsantrag erneut gestellt, sondern das vom Insolvenzverwalter mit geändertem Streitgegenstand aufgenommene Berufungsverfahren übernommen und fortgeführt. Sein gestellter Anfechtungsantrag umfasst deshalb, ebenso wie dies beim Insolvenzverwalter der Fall gewesen wäre, auch den Antrag auf Feststellung, dass der Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen die Anmeldung der Forderung der Beklagten aus dem angefochtenen Bescheid begründet ist.

39 Dieser Antrag des Klägers ist trotz der Aufhebung des Insolvenzverfahrens zulässig. Für ihn besteht weiterhin ein Feststellungs- und Rechtsschutzinteresse. Da das Insolvenzverfahren gemäß § 258 Abs. 1 InsO nach rechtskräftiger Bestätigung des Insolvenzplans aufgehoben wurde, kann die Beklagte als Insolvenzgläubigerin gemäß § 257 Abs. 1 InsO aus dem rechtskräftig bestätigten Insolvenzplan i. V. m. der Eintragung in die Tabelle wie aus einem vollstreckbaren Urteil die

Zwangsvollstreckung gegen den Kläger als Schuldner betreiben, wenn und soweit ihre Forderung aus dem Vergnügungssteuerbescheid zur Tabelle festgestellt bzw. ein dagegen erhobener Widerspruch beseitigt wird (vgl. Lür in: Uhlenbruck, InsO, 13. Aufl. 2010, § 257 Rn. 8 und 20). Der Kläger hat somit weiterhin ein berechtigtes Interesse daran, den Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen die angemeldete Forderung der Beklagten für begründet erklären zu lassen, um zu vermeiden, dass die Forderung zur Tabelle festgestellt wird. Dabei handelt es sich jedoch um eine zulässige allgemeine Feststellungsklage (§ 43 VwGO) und nicht mehr um eine Tabellenfeststellungsklage gemäß den §§ 179, 180 InsO (vgl. BGH, Beschl. v. 23. April 2015 - IX ZB 76/12 -, juris Rn. 9).

40 e) Schließlich ist unschädlich, dass der Kläger den Beteiligtenwechsel erst offen gelegt hat, als der gemäß § 116 Abs. 2 VwGO schriftlich niedergelegte Urteilstenor des Senats bereits bekannt gegeben war. Es ist anerkannt, dass bei einem kraft Gesetzes eintretenden Beteiligtenwechsel infolge des Todes einer natürlichen oder des Erlöschens einer juristischen Person ein in Unkenntnis des Gerichts davon ergangenes Urteil, das noch auf den Namen des Rechtsvorgängers lautet, nicht unwirksam ist, sondern für und gegen den Rechtsnachfolger wirkt, weil er der wahre Prozessbeteiligte ist, selbst wenn ihn das Gericht in seiner Entscheidung nicht nennt (VGH BW, Beschl. v. 16. Februar 1983 - 10 S 1178/80 -, NJW 1984, 195, 196; RG, Urt. v. 19. Februar 1929, RGZ 124, 146, 150; Rudisile in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, 27. EL Oktober 2014, § 94 Rn. 118). Der noch auf den Insolvenzverwalter lautende, schriftlich niedergelegte Urteilstenor wirkt nach diesen Grundsätzen auch hier für und gegen den Kläger. Denn er hat nach dem Beteiligtenwechsel das vom Insolvenzverwalter aufgenommene Berufungsverfahren unverändert fortgeführt und einen dementsprechenden, zulässigen Berufungsantrag gestellt, so dass das Urteil für ihn ebenso wirkt, wie für den Insolvenzverwalter (vgl. BGH, Beschl. v. 23. April 2015 - IX ZB 76/12 -, juris Rn. 8 a. E.).

41 Allerdings ist Satz 3 des Tenors aufgrund des Beteiligtenwechsel offensichtlich unrichtig und deshalb - wie geschehen - nach Anhörung und Zustimmung der Beteiligten dahin zu berichtigen, dass das Wort „Klägers“ durch das Wort „Insolvenzverwalters“ ersetzt wird (§ 118 VwGO).

- 42 2. Die danach zulässige Berufung des Klägers hat in der Sache nur im tenorierten
Umfang Erfolg.
- 43 a) Die zulässige Anfechtungsklage des Klägers führt zur Aufhebung des Bescheids
vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008, soweit eine
Vergnügungssteuer von mehr als 2.917,28 € festgesetzt wird. Insoweit ist der
Bescheid rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (vgl. § 113 Abs. 1
Satz 1 VwGO), weil im Bescheid die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte
abweichend von § 5 Nr. 1 VergStS berechnet wird. Im Übrigen ist der Bescheid
jedoch formell und materiell rechtmäßig.
- 44 aa) Seine Rechtsgrundlage, die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 9. Ok-
tober 2006, ist rechtmäßig.
- 45 Sie beruht auf § 7 Abs. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 SächsKAG. Danach kann eine Gemeinde
durch Satzung örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben, soweit keine
Gesetze bestehen, nach deren Maßgabe die Gemeinde Steuern zu erheben hat (§ 7
Abs. 1 SächsKAG), solange und soweit diese Steuern nicht bundesgesetzlich
geregelt Steuern gleichartig sind und soweit sie nicht vom Land erhoben werden
oder den Kreisfreien Städten und Landkreisen vorbehalten sind. § 7 Abs. 2 SächsKAG
füllt seinerseits die aus Art. 105 Abs. 2a GG folgende Befugnis der Länder zur
Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern aus, solange und
soweit diese Steuern nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.
- 46 (1) Die Beklagte erhebt mit ihrer Satzung vom 9. Oktober 2006 die
Vergnügungssteuer als eine örtliche Aufwandsteuer in diesem Sinne.
- 47 Ob eine als Vergnügungssteuer erhobene Abgabe eine örtliche Aufwandsteuer i. S. v.
Art. 105 Abs. 2a GG darstellt, bestimmt sich zwar nicht nach ihrer Bezeichnung, wie
sie sich hier ausdrücklich in § 1 VergStS findet, sondern nach ihrem Steuertatbestand,
ihrem Steuermaßstab und ihren wirtschaftlichen Auswirkungen, wobei für die
Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen nach dem Grundgesetz auf die Sicht des
traditionellen deutschen Steuerrechts abzustellen ist (BVerfG, Beschl. v.
4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 -, juris Rn. 48; BVerfG, Teilurt. v. 10. Mai 1962 - 1 BvL

31/58 -, juris Rn. 56 ff.; BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 -, juris Rn. 16). Auch danach bestehen jedoch keine Zweifel, dass die von der Beklagten erhobene Vergnügungssteuer eine örtliche Aufwandsteuer i. S. v. Art. 105 Abs. 2a GG ist.

- 48 Der Charakter einer solchen Aufwandsteuer ist dadurch geprägt, dass mit ihr die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abgeschöpft wird. Bei der Vergnügungssteuer in der Form einer Spielgerätesteuer ist Steuergut deshalb der vom einzelnen Spieler für das Spielvergnügen erbrachte Aufwand als Indiz seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 a. a. O., juris Rn. 46; BVerwG a. a. O.).
- 49 Dementsprechend besteuert die Beklagte mit der von ihr erhobenen Vergnügungssteuer auf Spielgeräte (§ 2 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 VergStS) gemäß dem herkömmlichen Bild einer örtlichen Spielgerätesteuer den Tatbestand des entgeltlichen Benutzens dieser Geräte an öffentlich zugänglichen Orten durch die Spieler und zieht den Betreiber der Geräte, d. h. denjenigen, dem die Erträge aus den aufgestellten Geräten zufließen, als Steuerschuldner heran (§ 4 VergStS). Dadurch wird die Spielgerätesteuer - ebenfalls entsprechend ihrem traditionellen Bild - nicht unmittelbar beim Spieler (dem sich Vergnügenden, den sie im Grunde treffen soll), sondern als indirekte Steuer beim Betreiber des Vergnügens erhoben. Ein Bezug zum eigentlichen Steuergut, dem Aufwand der Spieler, wird - wie bei der Spielgerätesteuer üblich - durch die gewählte Bemessungsgrundlage hergestellt, hier durch den Spieleinsatz der Spieler abzüglich ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben bzw. durch die Anzahl der aufgestellten Geräte (§ 5 Nrn. 1 und 2 VergStS). Mit dem Steuersatz (§ 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 VergStS) wird schließlich die Höhe der indirekt beim Spielgerätebetreiber erhobenen Steuer festgelegt, so dass der Steuersatz auch bestimmt, ob die Steuer zumindest kalkulatorisch - hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen - auf die Spieler als die eigentlich Steuerpflichtigen abgewälzt werden kann (vgl. BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 a. a. O., juris Rn. 49; BVerfG, Teilurt. v. 10. Mai 1962 a. a. O.).

50 Zweifel an der Eignung des Steuermaßstabs, den Besteuerungsgegenstand (den Aufwand der Spieler) in jeder Hinsicht leistungsgerecht zu erfassen, lassen den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer hingegen ebenso unberührt, wie Zweifel an der Abwälzbarkeit der Steuer auf die Spieler. Dies ist allein für die materielle Rechtmäßigkeit der Steuer von Bedeutung, nicht aber für ihren Charakter als örtliche Aufwandsteuer (vgl. BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 a. a. O., juris Rn. 50 bis 53; BVerwG, a. a. O., juris Rn. 17 bis 19)

51 (2) Die von der Beklagten aufgrund ihrer Satzung vom 9. Oktober 2006 erhobene Vergnügungssteuer ist gemäß § 7 Abs. 2 SächsKAG als örtliche Aufwandsteuer weder als solche anderweitig durch Gesetz geregelt noch wird sie vom Land erhoben oder ist den Kreisfreien Städten und Landkreisen vorbehalten (vgl. zu Kreissteuern: § 8 SächsKAG). Sie ist auch den bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig, insbesondere nicht umsatz- bzw. mehrwertsteuerähnlich und deshalb auch nicht europarechtswidrig.

52 Die Erhebung einer kommunalen Vergnügungssteuer auf Spielgeräte verstößt nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EG Nr. L 347/1; davor: Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17. Mai 1977 i. d. F. der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991, ABl. EG Nr. L 376/1) oder gegen ein in dieser Richtlinie verankertes Kumulierungsverbot von Umsatz- und Vergnügungssteuer. Dies ist inzwischen höchstrichterlich geklärt. Denn die Mehrwertsteuerrichtlinie hindert gemäß ihrem Art. 401 einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten und einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind. Für die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte kann der Charakter einer Umsatzsteuer zweifelsfrei verneint werden, weil sie schon strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug angelegt ist und darüber hinaus nicht allgemein, sondern nur für Geld- und Unterhaltungsspielgeräte sowie sonstige Vergnügungen in einer Gemeinde erhoben wird. Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie gibt nichts dafür her, dass dann, wenn Mehrwertsteuer auf Glücksspiele erhoben wird, keine sonstige

Abgabe nach Art. 401 Mehrwertsteuerrichtlinie erhoben werden darf (st. Rspr., vgl. u. a. BVerwG, Beschl. v. 19. August 2013 - 9 BN 1.13 -, juris Rn. 11; Urt. v. 10. Dezember 2009, a. a. O., juris Rn. 33 bis 37; jeweils m. w. N.). Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. EuGH, Urt. v. 24. Oktober 2013 - C-440/12 -, Tenor Ziff. 1 und Rn. 27 bis 32; EuGH, Urt. v. 19. März 1991 - C-109/90 -, juris Rn. 9 ff.).

53 Vor diesem Hintergrund verstößt die erhobene Vergnügungssteuer auch nicht gegen die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. EG Nr. L 9/12; davor: Richtlinie 92/12/EWG des Rates v. 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl. EG Nr. L 76/1). Denn diese Richtlinie betrifft ebenso wie ihre Vorgängerin (die Richtlinie 92/12/EWG) nur die Besteuerung bestimmter Waren und erlaubt daneben ausdrücklich die Besteuerung von Dienstleistungen, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt (Art. 1 Abs. 3 Buchst. b Richtlinie 2008/118/EG, Art. 3 Abs. 3 Satz 2 Richtlinie 92/12/EW). Die Beklagte besteuert mit ihrer Satzung vom 9. Oktober 2006 jedoch keine Waren oder Dienstleistungen, sondern, wie ausgeführt, den Vergnügungsaufwand der Spieler. Selbst wenn die Vergnügungssteuer der Beklagten als eine Steuer auf Dienstleistungen angesehen würde, erhebt die Beklagte die Vergnügungssteuer nicht allgemein auf den Waren- und Dienstleistungsverkehr, sondern nur für die Nutzung von Geld- und Unterhaltungsspielgeräten und sonstigen Vergnügungen in ihrem Gebiet, so dass die Vergnügungssteuer keine umsatzbezogene Steuer ist (vgl. BVerwG, Beschl. v. 26. Januar 2010 - 9 B 40.09 -, juris Rn. 6/7; OVG NRW, Beschl. v. 20. August 2014 - 14 A 1353/14 -, juris Rn. 3 bis 7).

54

(3) Die für Geldspielgeräte in § 5 Nr. 1 VergStS im Grundsatz verwendete Bemessungsgrundlage, der Spieleinsatz abzüglich ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben, ist ebenfalls nicht zu beanstanden, auch nicht aus Sicht des Europarechts.

55

§ 5 Nr. 1 VergStS lässt nicht offen, wie die Steuerbemessungsgrundlage - das Einspielergebnis - genau zu bestimmen ist. Der Senat hat bereits entschieden, dass die

von der Beklagten gewählte Formulierung („Die Vergnügungssteuer bemisst sich ... nach dem Spieleinsatz bzw. dem Spielentgelt aller Spieler abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben“) hinreichend bestimmt das Bruttoeinspielergebnis der Geldspielgeräte, d. h. deren Rohertrag, der den Spielgerätebetreibern nach dem Spiel verbleibt, als Besteuerungsgrundlage beschreibt. 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, Prüftestgeld und Fehlgeld) herauszurechnen sind (SächsOVG, Beschl. v. 14. Januar 2013 - 5 A 302/09 -, juris Rn. 14/15). Dieses Bruttoeinspielergebnis der Geldspielgeräte wird aufgrund der selbstverpflichtenden Vereinbarung der Spielautomatenbranche mit den zuständigen Bundesministerien von 1989/90 spätestens seit 1997 flächendeckend durch hinreichend manipulationssichere Zählwerke nachweisbar erfasst (BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 a. a. O., juris Rn. 73/74). Dies mag durch die Auslesesoftware der Geldspielgeräte typischerweise als sog. „Saldo 2“ geschehen. Wie die Auslesesoftware das Bruttoeinspielergebnis bezeichnet, ist aber irrelevant, da es genügt, wenn der steuerpflichtige Spielgerätebetreiber das Bruttoeinspielergebnis aufgrund der manipulationssicheren Zählwerke ohne weiteres auslesen und bei der Steuerveranlagung angeben kann (SächsOVG, Beschl. v. 14. Januar 2013, a. a. O., juris Rn. 16).

- 56 Da ein solcher, an das Einspielergebnis anknüpfender Steuermaßstab den für eine rechtmäßige Aufwandsteuer nötigen, zumindest lockeren Bezug zu dem zu besteuern den Vergnügungsaufwand der Spieler aufweist und ihn ungleich wirklichkeitsnäher erfasst als etwa der pauschale Stückzahlmaßstab, ist dieser Maßstab als ein wirklichkeitsnaher Maßstab („Wirklichkeitsmaßstab“) inzwischen als geeignete und zulässige Bemessungsgrundlage für die Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte anerkannt (BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 a. a. O., juris Rn. 57 ff.; BVerwG, Beschl. v. 19. August 2013 a. a. O., juris Rn. 9; Urt. v. 10. Dezember 2009, a. a. O., juris Rn. 26; Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, juris Rn. 30).

57

Die Beklagte ist auch nicht verpflichtet, anstelle des Bruttoeinspielergebnisses das um die Mehrwertsteuer verminderte Einspielergebnis, d. h. das Nettoeinspielergebnis („Nettokasse“) als Bemessungsgrundlage zu verwenden. Aus der vom Kläger in der Berufungsverhandlung zitierten Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH, Urt. v. 24. Oktober 2013 - C-440/12 -) folgt nichts anderes. Darin hat der Europäische Gerichtshof die finanzgerichtlichen Vorlagefragen zur Notwendigkeit, die Mehrwertsteuer auf die Endverbraucher (die Spieler) abwälzen zu können, mit der Begründung nicht beantwortet, im zu entscheidenden Fall könne die Mehrwertsteuer tatsächlich abgewälzt werden, weil die tatsächlich erzielten Kasseneinnahmen als Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer herangezogen worden seien und die danach geschuldete Mehrwertsteuer von den Spielern auch tatsächlich gezahlt worden sei (EuGH, Urt. v. 24. Oktober 2013 a. a. O., Rn. 17 sowie Rn. 46 bis 54, insbes. Rn. 52 Satz 2). Soweit der Gerichtshof in dieser Entscheidung zugleich feststellt (Rn. 52, Satz 1), dass „Bemessungsgrundlage im vorliegenden Fall nur die ‚Nettokasse‘, d. h. die Kasseneinnahmen abzüglich der geschuldeten Mehrwertsteuer“ ist, beruht dies darauf, dass unionsrechtlich die „Nettokasse“ Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer sein muss (Art. 1 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie; vgl. auch EuGH, Urt. v. 19. März 1991 - C-109/90 -, Rn. 12, m. w. N.) und die Bundesrepublik dies umgesetzt hat (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2, Abs. 2 Satz 3 und Abs. 4 Satz 2 UStG). Eine Aussage dahin, dass zulässige Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer, die neben der Mehrwertsteuer erhoben werden kann, nur die „Nettokasse“ sein darf, trifft die Entscheidung hingegen nicht. Dies war weder Gegenstand der Entscheidung noch lässt sich aus ihr ein entsprechender Schluss ziehen. Denn die dem Europäischen Gerichtshof vorgelegte Frage zur Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer auf die Spieler hängt weder davon ab, ob Bemessungsgrundlage einer neben der Mehrwertsteuer erhobenen Vergnügungssteuer das Brutto- oder Nettoeinspielergebnis ist, noch davon, wie hoch der Steuersatz einer auf das Brutto- oder Nettoeinspielergebnis erhobenen Vergnügungssteuer i. S. v. § 7 Abs. 2 SächsKAG ist.

58

Dies folgt daraus, dass die Bemessungsgrundlage dazu dient, die Besteuerungsgleichheit, d. h. die gleichheitsgerechte Zuteilung der Steuerlast zu wahren. Bei der Vergnügungssteuer auf Spielgeräte, die nur indirekt beim Betreiber der Geräte erhoben wird, aber als Aufwandsteuer tatsächlich die Spieler besteuern soll,

ist es deshalb der von den Spielern getätigte Aufwand, der mittels der Bemessungsgrundlage gleichheitsgerecht zu erfassen ist (vgl. BVerwG, Urt. v. 3. März 2004 - 9 C 3.03 -, juris Rn. 22; BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009 a. a. O., juris Rn. 22).

59 Danach steht es der steuerhebenden Gemeinde frei, das Bruttoeinspielergebnis als Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer zu wählen. Da für die Vergnügungssteuer anders als für die Mehrwertsteuer die „Nettokasse“ als Bemessungsgrundlage nicht gesetzlich vorgeschrieben ist, hat der Satzungsgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit bei der Vergnügungssteuererhebung und der Wahl des Besteuerungsmaßstabs. Der Gestaltungsfreiheit wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dann eine Grenze gesetzt, wenn eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar und damit willkürlich ist, mithin wenn ein einleuchtender Grund für die Gleich- oder Ungleichbehandlung fehlt. Vom Gericht ist nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen nachzuprüfen, nicht aber, ob im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden wurde (BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 a. a. O., juris Rn. 58). Die Wahl des Brutto- statt des Nettoeinspielergebnisses als Bemessungsgrundlage der Vergnügungssteuer auf Geldspielgeräte wird dem gerecht.

60 Das Bruttoeinspielergebnis erfasst den Vergnügungsaufwand der Spieler ebenso gleichheitsgerecht, wie die „Nettokasse“, weil die Mehrwertsteuer, die im Bruttoeinspielergebnis, d. h. in den von den Spieler verlorenen Einsätzen (ihren Verlusten) enthalten ist, von allen Spielern nach dem gleichen Mehrwertsteuersatz entrichtet wird. Außerdem lässt sich die im Bruttoeinspielergebnis enthaltene, von den Spielern entrichtete Mehrwertsteuer zu dem für die Erlangung ihres Vergnügens getätigten Aufwand rechnen. Für die Spielgerätebetreiber, von denen die Vergnügungssteuer eingezogen wird, macht es keinen Unterschied, ob die Gemeinde den gleichen Steuerertrag mit einem entsprechend höheren Steuersatz auf das Nettoeinspielergebnis erzielt und so den Bruttoumsatz der indirekt betroffenen Spielgerätebetreiber in gleicher Höhe belastet, wie mit einem niedrigeren Steuersatz auf das Bruttoeinspielergebnis. Dies gilt auch insofern, als in der Bemessungsgrundlage - im Bruttoeinspielergebnis - ebenso die von den Spielern mit

ihren verlorenen Einsätzen gezahlte Vergnügungssteuer enthalten ist. Auch insoweit könnte die Beklagte statt mit dem bisherigen Steuersatz auf das Bruttoeinspielergebnis mit einem entsprechend höheren Steuersatz auf das um die Vergnügungssteuer verminderte Einspielergebnis den gleichen Steuerertrag wie bisher erzielen. Nichts anderes gilt, sofern beide Gesichtspunkte kumuliert und als Bemessungsgrundlage das Einspielergebnis abzüglich der Mehrwert- und der Vergnügungssteuer verwendet würde. Ob die Vergnügungssteuer zu hoch ist, weil sie nicht auf die Spieler abwälzbar ist oder erdrosselnd wirkt, beurteilt sich deshalb nicht nach der gewählten Bemessungsgrundlage, sondern nach der Höhe des Steuersatzes, d. h. nach dem in der Satzung bestimmten prozentualen Anteil der Bemessungsgrundlage, der als Vergnügungssteuer festzusetzen ist (vgl. SächsOVG, Beschl. v. 28. Januar 2013 - 5 A 924/10 -, juris Rn. 12/13; BFH, Beschl. v. 27. November 2009 - II B 75/09 -, juris Rn. 31 ff.; OVG NRW, Beschl. v. 20. Januar 2015 - 14 A 2404/14 -, juris Rn. 7 ff.).

- 61 Von der Höhe des Vergnügungssteuersatzes hängt danach zwar die Rechtmäßigkeit der von der Beklagten erhobenen Vergnügungssteuer ab, hingegen nicht die Abwälzbarkeit der daneben vom Spielgerätebetreiber zu entrichtenden Mehrwertsteuer auf die Spieler, wie dies Gegenstand der zitierten Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs war (EuGH, Urt. v. 24. Oktober 2013 a. a. O.). Dies folgt daraus, dass die Vergnügungssteuer gemäß § 7 Abs. 2 SächsKAG nur insoweit erhoben werden darf, als keine Gesetze i. S. v. § 7 Abs. 1 SächsKAG bestehen, nach deren Maßgabe die Gemeinde Steuern zu erheben hat. Das schließt die Verpflichtung der Gemeinde ein, die Vergnügungssteuer im Hinblick auf ihre Abwälzbarkeit und erdrosselnde Wirkung unter Berücksichtigung der bundesgesetzlich geregelten Mehrwertsteuer festzusetzen. Die Abwälzbarkeit und erdrosselnde Wirkung einer Vergnügungssteuer beurteilt sich mithin gemäß § 7 Abs. 2 SächsKAG unter Einschluss der Mehrwertsteuerlast der Spielgerätebetreiber und nicht umgekehrt. Auf dieser Erwägung beruht offensichtlich auch die zitierte Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs, wenn dort trotz der den Spielgerätebetreiber treffenden Vergnügungssteuerlast die Abwälzbarkeit der Mehrwertsteuer auf die Spieler allein deshalb bejaht wird, weil nur die tatsächlich erzielten Kasseneinnahmen zur Bemessung der Mehrwertsteuer (nach der „Nettokasse“) herangezogen wurden und die geschuldete Mehrwertsteuer von den Spielern auch tatsächlich gezahlt wurde (EuGH, Urt. v. 24. Oktober 2013 a. a. O., Rn. 52). Auf die Höhe der Vergnügungssteuer geht der Gerichtshof hingegen nicht

ein, sondern führt nur aus, dass vom Spielgerätebetreiber für die in verschiedenen Bundesländern aufgestellten Spielgeräte Vergnügungssteuer nach örtlich unterschiedlichen Sätzen und Bemessungsgrundlagen erhoben wurde (EuGH, Urt. v. 24. Oktober 2013 a. a. O., Rn. 13).

- 62 Soweit der Kläger schließlich rügt, der Vergnügungssteueranteil von zunächst gewonnenem und ohne Auswurf erneut zum Spiel eingesetztem Geld könne nicht ausgesondert werden, kommt es darauf bei der Besteuerung des Einspielergebnisses von vornherein nicht an, weil nicht der gesamte Einsatz der Spieler, sondern nur deren Verluste (die verlorenen Einsätze) besteuert werden. Zudem hat das Bundesverwaltungsgericht inzwischen entschieden, dass dies selbst die Spieleinsatzbesteuerung nicht in Frage stellt (BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009, a. a. O., juris Rn. 24). Im Übrigen wäre es auch insofern nur eine Frage der Gesetzgebungstechnik, ob die Steuer nach dem gesamten Spieleinsatz oder nach dem um die Steuer verminderten Spieleinsatz mit einem entsprechend höheren Steuersatz bemessen wird (BFH, Urt. v. 7. Dezember 2011 - II R 51/10 -, juris Rn. 45).
- 63 (4) Auch die für Geldspielgeräte in § 5 Nr. 1 VergStS alternativ verwendete Bemessungsgrundlage, die Stückzahl der aufgestellten Geräte, ist zusammen mit der dann geltenden Mindeststeuer gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 VergStS rechtmäßig.
- 64 Zur Rüge des Klägers, der Ansatz zweier Maßstäbe zur Besteuerung der Geldspielgeräte (nach Einspielergebnis und Stückzahl) sei unzulässig, hat der Senat im vorläufigen Rechtsschutzverfahren bereits ausgeführt, dass § 5 Nr. 1 VergStS im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 VergStS zu lesen ist. Zwar bemisst sich die Vergnügungssteuer gemäß § 5 Nr. 1 VergStS nach dem Bruttoeinspielergebnis oder nach der Stückzahl der aufgestellten Geräte. Der Wortlaut des § 5 Nr. 1 VergStS könnte deshalb darauf hindeuten, dass beide Steuermaßstäbe alternativ nebeneinander stehen. Aus der Regelung über die Steuersätze in § 6 Abs. 1 Nr. 1 VergStS, die bestimmt, dass bei Geldspielgeräten i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 VergStS die Vergnügungssteuer 20 % der Bemessungsgrundlage, mindestens 50 € pro Gerät und angefangenen Kalendermonat beträgt, wird jedoch deutlich, dass nur dann, wenn die nach dem Bruttoeinspielergebnis und dem darauf angewandten Steuersatz von 20 % berechnete Vergnügungssteuer unterhalb von 50 € bläbt, das Gerät selbst Grundlage

für die Bemessung der Vergnügungssteuer mit dem Mindestsatz von 50 € ist. Bei dieser Satzungslage bleibt für einen wahlweise oder alternativ anzusetzenden Steuermaßstabs kein Raum.

65 Ebenso hat der Senat im vorläufigen Rechtsschutzverfahren bereits dargelegt, dass die Mindeststeuer von 50 € pro Gerät im Kalendermonat als solche nicht zu beanstanden ist, weil es nach der Rechtsprechung des Senats (Beschl. v. 19. Dezember 2006 - 5 BS 242/06 -, SächsVBl. 2007, 131) legitim ist, mit der Spielgerätesteuern auch eine Eindämmung der Spielsucht als Lenkungszweck zu verfolgen (vgl. BVerfG, Beschl. v. 1. März 1997 - 2 BvR 1599/89 -, NVwZ 1997, 573; ThürOVG, Beschl. v. 19. Dezember 2002 - 4 EO 489/02 -, KStZ 2004, 71). Denn neben einer Pauschalsteuer als Auffangsteuer (vgl. BVerwG, Urt. v. 3. März 2004 - 9 C 3.03 -, BVerwGE 120, 175 [184 ff.]) kommt auch eine stückzahlbezogene, spieleinsatzunabhängige Mindeststeuer in Betracht (vgl. BVerwG, Urt. v. 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, BVerwGE 123, 218).

66 Das hat inzwischen auch das Bundesverfassungsgericht bestätigt, wonach eine Mindeststeuer von 60 € pro Spielgerät im Monat in Vergnügungssteuersatzungen mit dem zulässigen Lenkungsziel der Bekämpfung und Eindämmung der Spielsucht gerechtfertigt werden kann, auch wenn dadurch im Anwendungsbereich der Mindeststeuer der sonst unzulässige Stückzahlmaßstab wieder eingeführt wird. Unverhältnismäßig, weil unangemessen wäre eine Mindeststeuer danach erst dann, wenn sie den oberhalb der Mindeststeuer durch prozentuale Besteuerung des Einspielergebnisses geschaffenen Wirklichkeitsmaßstab in seiner tatsächlichen Besteuerungswirkung in Frage stellen würde, was jedenfalls dann nicht der Fall ist, wenn die Mindeststeuer bei weniger als 30 % der Steuererhebungen angesetzt wird. Grundsätzlich genügt es, wenn der ganz überwiegende Teil der Besteuerungsvorgänge noch im Bereich des Wirklichkeitsmaßstabs verbleibt und selbst bei Anwendung der Mindeststeuer vielfach noch in dessen Nähe liegt (vgl. BVerfG, Beschl. v. 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 -, juris Rn. 36 bis 46).

67 Dies zugrunde gelegt ist der Senat überzeugt, dass im Satzungsgebiet der Beklagten im hier maßgeblichen Zeitraum der ganz überwiegende Teil der Besteuerungsvorgänge noch im Bereich des Wirklichkeitsmaßstabs mit einem Steuersatz von 20 % auf das Bruttoeinspielergebnis lag. Denn auf die noch vor der

mündlichen Verhandlung an die Beklagte gerichtete Frage des Senats, hat diese in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass im Jahre 2007 im gesamten Stadtgebiet die Mindeststeuer in 30,77 % der Fälle zur Anwendung kam, beim Kläger in 26,09 % der Fälle. Soweit der Kläger dagegen eingewandt hat, dies nicht prüfen zu können, ist das jedenfalls hinsichtlich der ihn selbst betreffenden Fälle nicht nachvollziehbar, zumal ihm die an die Beklagte gerichtete Anfrage des Senats noch vor der mündlichen Verhandlung übermittelt wurde. Dass hier 2007 im Satzungsgebiet der Beklagten die Mindeststeuer nicht in weniger als 30 %, sondern in 30,77 % der Fälle angewandt wurde, ist unschädlich, da die Abweichung nur geringfügig und nach der zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts maßgebend ist, dass der ganz überwiegende Teil der Besteuerungsvorgänge noch im Bereich des Wirklichkeitsmaßstabs liegt, was auch bei einer Anwendung der Mindeststeuer in 30,77 % der Fälle zutrifft. Im Übrigen kann angenommen werden, dass selbst bei Anwendung der Mindeststeuer die betroffenen Steuerfälle vielfach noch in der Nähe des Wirklichkeitsmaßstabs liegen, selbst wenn dies in den hier streitigen Monaten Januar und Februar 2007 beim Kläger hinsichtlich der mit der Mindeststeuer belegten Geräte nicht zutraf. Stattdessen lag aber der Anteil der Anwendungsfälle der Mindeststeuer beim Kläger 2007 mit 26,09 % deutlich unter 30 %.

68 Schließlicb ist es entgegen der Ansicht des Klägers nicht nur bei einer Vermehrung der Geldspielgeräte im Satzungsgebiet gerechtfertigt, den mit der Mindeststeuer zulässigerweise erstrebten Lenkungszweck (Eindämmung der Spielsucht) zu verfolgen. Denn neben dem legitimen Ziel, die Zahl der aufgestellten Geldspielgeräte im Satzungsgebiet zu reduzieren, kann die Mindeststeuer auch dazu dienen, die Spielsucht dadurch einzudämmen, dass die Gerätebetreiber möglichst keine Geldspielgeräte einsetzen, die häufig ein geringes oder sogar negatives Einspielergebnis (sog. Minuskassen) aufweisen und dadurch den Spielern hohe Gewinne mit entsprechend hohem Spielanreiz und Suchtpotential bieten.

69 (5) Soweit die Beklagte gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 VergStS auch Dartspiele und Billardtische besteuert, ist dies vorliegend nicht zu beanstanden.

70 Ob es sich bei den besteuerten Dartspielen und Billardtischen um Spiel-, Unterhaltungs-, Musik-, Warensiel- oder Geschicklichkeitsapparate i. S. v. § 2 Abs. 1

Nr. 2 VergStS handelt - was der Kläger bestreitet - kann dahinstehen. Denn die Beklagte besteuert nach dieser Vorschrift auch Spieleinrichtungen ähnlicher Art und im darauf folgenden Klammerzusatz beispielhaft ausdrücklich Dartspiele und Billardtische. Dass die Benutzung von Dartspielen und Billardtischen grundsätzlich der Vergnügungssteuer unterworfen werden kann, bestreitet der Kläger dagegen nicht. Weshalb dies vorliegend unzulässig sein sollte, ist auch sonst nicht erkennbar (vgl. zur Zulässigkeit der Vergnügungssteuer auf Dartspiele und Billardtische ausführlich: ThürOVG, Urt. v. 22. September 2008 - 3 KO 247/04 -, juris Rn. 77 ff., m. w. N.).

71 (6) Die Spielgerätebetreiber können die von der Beklagten bei ihnen erhobene Vergnügungssteuer auch auf die Spieler abwälzen, ohne dass die Steuer für die Spielgerätebetreiber erdrosselnd wirkt. Zu Unrecht wendet der Kläger ein, bei einem Steuersatz von 20 % auf das Bruttoeinspielergebnis und einer Mindeststeuer von 50 € pro Gerät im Kalendermonat sei dies nicht gewährleistet.

72 Da, wie ausgeführt, die Vergnügungssteuer vorliegend nur indirekt beim Betreiber des Vergnügens - dem Spielgerätebetreiber - erhoben wird, aber im Ergebnis von demjenigen aufgebracht werden soll, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand tätigt - dem Spieler -, muss die Steuer auf den Spieler abwälzbar sein. Dafür genügt jedoch die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerschuldner - der Spielgerätebetreiber - den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und so die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers die Steuer letztlich tragen soll, muss dem Spielgerätebetreiber nicht geboten werden. Es genügt, wenn die Steuer auf die Überwälzung der Steuerlast angelegt ist, auch wenn dies nicht in jedem Einzelfall gelingt. Die Abwälzbarkeit setzt auch nicht voraus, dass die Steuer im Voraus exakt berechnet werden kann, wie etwa beim Stückzahlmaßstab. Entscheidend ist, dass der Spielgerätebetreiber die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkulieren kann (st. Rspr., vgl. BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009, a. a. O., juris Rn. 28 und 30). Dies ist hier der Fall.

73 Da das Bruttoeinspielergebnis dem Gewinn des Spielgerätebetreibers entspricht, den dieser als Unternehmer ohnehin betriebswirtschaftlich kalkulieren muss, und darauf vorliegend ein fester Steuersatz von 20 % angewandt wird, kann der Spielgerätebetreiber diese Steuer jedenfalls anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkulieren. Soweit zusätzlich eine Mindeststeuer von 50 € pro Gerät im Kalendermonat anfällt, falls 20 % des in einem Kalendermonat erzielten Bruttoeinspielergebnisses einen geringeren Betrag ergeben und dies selbst dann gilt, wenn in einem Kalendermonat wegen hoher Gewinnausschüttungen am Geldspielgerät ein negatives Bruttoeinspielergebnis (ein Verlust) erzielt wird, ändert dies nichts. Denn wie der Kläger selbst vorträgt, liegt die Gewinnausschüttung aller Geldspielgeräte langfristig unter den Einsätzen der Spieler. Selbst wenn die regelmäßige Gewinnausschüttung bei einigen Geräten 90 bis 95 % betragen sollte, wie der Kläger behauptet, bliebe somit langfristig stets ein Gewinn beim Spielgerätebetreiber, d. h. ein positives Bruttoeinspielergebnis.

74 Wird weiter berücksichtigt, dass die Mindeststeuer nur dann zulässig ist, wenn die Besteuerung bei der ganz überwiegenden Zahl der Geräte nach dem Wirklichkeitsmaßstab erfolgt, was hier - wie bereits ausgeführt - zutrifft, und darüber hinaus die Mindeststeuer darauf hinwirken soll, dass möglichst keine Geräte verwendet werden, die häufig Minuskassen oder so hohe Gewinnausschüttungen im Monat aufweisen, dass die Mindeststeuer einsetzt, können die zu erwartenden Anwendungsfälle der Mindeststeuer jedenfalls langfristig ausreichend kalkuliert und durch den Einsatz von Geldspielgeräten mit langfristig ausreichend hohem Bruttoeinspielergebnis vermieden werden. Dass es im streitigen Zeitraum Geräte mit genügend hohem Bruttoeinspielergebnis im Monat gab, um auf solche Geräte ausweichen zu können, zeigen die vom Kläger für die Monate Januar und Februar 2007 mitgeteilten Kasseneinnahmen der von ihm eingesetzten Geräte, bei denen jeweils fünf von acht mit dem Wirklichkeitsmaßstab, d. h. mit 20 % ihres Einspielergebnisses, besteuert wurden. Einer Satzungsregelung zur Verlustanrechnung bei Minuskassen, wie sie der Kläger fordert, bedurfte es deshalb nicht. Der Kläger hat auch nicht geltend gemacht, dass es damals für die Unternehmer langfristig unmöglich gewesen sei, auf Geräte mit einem regelmäßig ausreichend hohem Bruttoeinspielergebnis auszuweichen (vgl. dazu auch BFH, Beschl. v. 19. Februar 2010 - II B 122/09 -, juris Rn. 36/37).

- 75 Diese Erwägungen gelten auch vor dem Hintergrund der Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung - SpielV) in der Fassung der am 1. Januar 2006 in Kraft getretenen Bekanntmachung vom 27. Januar 2006 (BGBl. I S. 280), die nur begrenzte Gewinne der Spielgeräte zulässt. Denn deren Vorgaben galten bereits für die im hier streitigen Zeitraum vom Kläger und auch sonst im Satzungsgebiet eingesetzten Geldspielgeräte, so dass die Abwälzbarkeit der von der Beklagten auf Geldspielgeräte i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 1 VergStS erhobenen Vergnügungssteuer auf die Spieler auch unter diesem Gesichtspunkt jedenfalls im hier streitigen Zeitraum grundsätzlich gewährleistet war (vgl. ausführlich zu den Möglichkeiten und Grenzen der Preisgestaltung unter Geltung der engen Vorgaben der Spielverordnung: OVG NRW, Urt. v. 24. Juli 2014 - 14 A 692/13 -, juris Rn. 63 ff.).
- 76 Auch soweit der Kläger geltend macht, angesichts der übrigen Belastungen seines Unternehmens sei es ihm praktisch unmöglich, die von der Beklagten für Geldspielgeräte erhobene Vergnügungssteuer auf die Spieler abzuwälzen, so dass diese Steuer erdrosselnd wirke, kann dem nicht gefolgt werden.
- 77 Eine Vergnügungssteuer wirkt erdrosselnd und stellt einen unzulässigen Eingriff in die durch Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Berufsfreiheit dar, wenn die Steuerbelastung es für sich genommen unmöglich macht, im Satzungsgebiet den Beruf des Spielgerätebetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Maßgebend ist ein durchschnittlicher Betreiber, da Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährt. Negative Betriebsergebnisse nur eines Spielgerätebetreibers zwingen deshalb nicht zur Annahme, die Vergnügungssteuer sei allgemein geeignet, dem Betrieb von Spielgeräten im Satzungsgebiet die wirtschaftliche Grundlage zu entziehen. Entscheidend ist vielmehr, ob der durchschnittlich von den Spielgerätebetreibern erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrags für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann. Dabei sind nur die in der Regel erforderlichen Kosten sowie eine kostensparende marktgerechte Betriebsführung zugrunde zu legen. Geldspielgeräte, die schon ohne die Vergnügungssteuer unwirtschaftlich sind, bleiben daher außer Betracht (BVerwG, Urt. v. 10. Dezember 2009, a. a. O., juris Rn. 44/45; vgl. auch BVerfG, Beschl. v.

1. März 1997 - 2 BvR 1599/89, 2 BvR 1714/92, 2 BvR 1508/95 -, juris Rn. 56; BFH, Urt. v. 6. Dezember 2000 - II R 36/98 -, juris Rn. 16/17; SächsOVG, Beschl. v. 25. August 2009 - 5 B 307/09 -, juris Rn. 14; Beschlüsse v. 24. Februar 2009 - 5 B 383/08 -, juris Rn. 13, und - 5 B 266/08 -, juris Rn. 11; Beschl. v. 12. Juli 2007 - 5 BS 146/07, juris Rn. 19).

- 78 Da es somit auf das (negative) Betriebsergebnis nur eines Spielgerätebetreibers im Satzungsgebiet nicht ankommt, sind die eigenen Aufstellungen des Klägers zu den Einnahmen und Ausgaben nur seines Unternehmens nicht geeignet, die erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer im Satzungsgebiet der Beklagten zu belegen. Diese Aufstellungen sind aber auch kein Indiz für eine solche Wirkung der Vergnügungssteuer.
- 79 Die letzten Aufstellungen des Klägers (dessen Anlagen B 1 und C 1 bis C 3 zu den Schriftsätzen vom 24. Juli und 2. Oktober 2012) betreffen nur das Jahr 2009, während hier die Monate Januar und Februar 2007 streitig sind. Abgesehen davon weist die Beklagte zu Recht darauf hin, dass danach im Jahre 2009 den laufenden monatlichen Kosten des Unternehmens von rund 15.000 € monatlich (180.000 € im Jahr) nur Gesamtjahreseinnahmen aus den Spielgeräten mit und ohne Gewinnmöglichkeit von 158.615,75 € gegenüber stehen. Nach diesen Daten wäre somit das Unternehmen des Klägers schon ohne jegliche Steuerlast nicht rentabel gewesen.
- 80 Die das Jahr 2007 betreffende Aufstellung des Klägers (vorgelegt mit Schriftsatz vom 12. Januar 2009) enthält hingegen einen Wirteanteil von 60 % der nach Abzug der Umsatz- und Vergnügungssteuer verbleibenden Einnahmen aus den Geldspielgeräten. Diesen Anteil musste der Kläger damals an seinen Geschäftspartner zahlen, wie er in der Berufungsverhandlung erläutert hat. Ihm blieben somit nach Abzug der Umsatz- und Vergnügungssteuer nur noch 40 % seiner Einnahmen, um die übrigen Unkosten des Unternehmens zu decken und einen angemessenen Unternehmerlohn für sich selbst zu erwirtschaften. Dass damals ein derart hoher Wirteanteil im Satzungsgebiet der Beklagten auch bei kostensparender marktgerechter Betriebsführung angemessen und notwendig war, ist nicht erkennbar und daher mit einer kostensparenden marktgerechten Betriebsführung nicht zu vereinbaren (vgl. zur Unangemessenheit eines Wirteanteils von einem Drittel am Umsatz: OVG NRW, Urt. v. 23. Juni 2010 -

14 A 597/09 -, juris Rn. 121). Der Kläger kann deshalb nicht als ein durchschnittlicher Spielgerätebetreiber im Satzungsgebiet der Beklagten angesehen werden, so dass das negative Betriebsergebnis seines Unternehmens bis hin zur Insolvenz kein Indiz für eine erdrosselnde Wirkung der Vergnügungssteuer der Beklagten ist.

81 Dies wird durch die von der Beklagten vorgelegten Unterlagen zur Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte in ihrem Satzungsgebiet für die Zeit von 2005 bis 2014 bestätigt, aus denen sich zur Überzeugung des Senats ergibt, dass die Vergnügungssteuer der Beklagten auf Geldspielgeräte keine erdrosselnde Wirkung hat.

82 Denn daraus ist ersichtlich, dass es seit 2005 bis Juni 2012 im Stadtgebiet der Beklagten - einer Kleinstadt mit weniger als 25.000 Einwohnern - durchgehend drei Spielhallen gab, seitdem nur noch zwei, weil diejenige des Klägers, die nach seiner Insolvenz noch von einem Nachfolger fortgeführt worden war, ab Juli 2012 schließen musste, wie die Beteiligten in der Berufungsverhandlung bestätigt haben. Während die Zahl der Geldspielgeräte im Jahre 2005 außerhalb von Spielhallen zehn und in Spielhallen 20 betrug, blieb sie außerhalb von Spielhallen ab 2006 weitgehend konstant (sechs 2006/07, vier 2008 bis 2011 und fünf 2012 bis 2014). In den Spielhallen gab es 2006 bis 2011 wechselnd zunächst 24, dann 25 zwischenzeitlich nur 23 und 2010/11 wieder 24 Geldspielgeräte. 2012 sank deren Zahl zunächst auf 20 und ab Juli 2012 wegen der Schließung der Spielhalle, in der der Kläger seine Geldspielgeräte aufgestellt hatte, nochmals auf 15. Danach stieg die Zahl der Geldspielgeräte in den beiden verbleibenden Spielhallen bis 2014 wieder auf 23 Geräte an, weil in den anderen beiden Spielhallen entsprechend mehr Geräte aufgestellt wurden. Die übrigen Betreiber von Geldspielgeräten (außer dem Kläger und seinem Nachfolger bis zur Schließung der Spielhalle) haben nach Auskunft der Beklagten ihre Vergnügungssteuer auch stets gezahlt.

83 Dies lässt den hinreichend sicheren Schluss zu, dass die von der Beklagten auf Spielgeräte erhobene Vergnügungssteuer in ihrem Satzungsgebiet nicht erdrosselnd wirkt. Die Bestandsentwicklung der Geldspielgeräte in einem Satzungsgebiet kann dafür ein schlüssiges Indiz darstellen. Denn sofern die Steuer erdrosselnde Wirkung hat, müssten wirtschaftliche Auswirkungen dadurch feststellbar sein, dass die

schwächsten Anbieter aus dem Markt scheiden, ohne dass neue ihren Platz einnehmen. Es müsste eine Tendenz zum Absterben der Spielgerätebetreiberbranche erkennbar werden (vgl. OVG NRW, Urt. v. 23. November 2010 - 14 A 2444/08 -, juris Rn. 56 ff.; bestätigt durch BVerwG, Beschl. v. 26. Oktober 2011 - 9 B 16.11 -, NVwZ-RR 2012, 38 [Rn. 7]).

84

Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall. Vielmehr konnten die Betreiber von Geldspielgeräten im Stadtgebiet der Beklagten an anderen Orten als dem der Spielhalle des Klägers trotz der seit November 2006 unveränderten Vergnügungssteuerlast ihre Spielhallen bis 2014 offensichtlich wirtschaftlich betreiben. Andernfalls hätten sie nicht über acht Jahre hinweg den Spielbetrieb gerade mit diesen Geräten aufrechterhalten, sondern bei wirtschaftlicher Betrachtung zumindest auf diese Geräte verzichtet. Zudem haben die beiden anderen Spielhallen nach der Schließung der ehemaligen Spielhalle des Klägers ab Juli 2012 die Zahl ihrer Geldspielgeräte entsprechend erhöht und somit deren Marktanteil übernommen, ohne dass sich die - von ihnen auch tatsächlich gezahlte - Vergnügungssteuer verändert hat. Auch dies wäre von einem wirtschaftlich denkenden Spielgerätebetreiber nicht zu erwarten, wenn die Geldspielgeräte im Stadtgebiet der Beklagten nicht wirtschaftlich betrieben werden könnten. Soweit der Kläger in der Berufungsverhandlung vorgetragen hat, einer der beiden anderen Spielhallenbetreiber lebe am Rande des Existenzminimums und führe die Spielhalle nur noch altersbedingt bis zum bevorstehenden Eintritt ins Rentenalter fort, ändert dies nichts. Denn auch dieser Betreiber kann danach den Betrieb seiner Spielhalle mit den Geldspielgeräten offensichtlich wirtschaftlich sinnvoll aufrechterhalten, wenn auch möglicherweise mit einem bescheidenen Unternehmerlohn. Im Übrigen ist nicht erkennbar, dass Vergleichbares für die weitere Spielhalle im Stadtgebiet und die an anderen Orten aufgestellten Geldspielgeräte gilt.

85

Soweit der Kläger außerdem rügt, beim Stückzahlmaßstab seien ab einem Steuersatz von etwa 300 € pro Geldspielgerät im Monat genauere Ermittlungen zur erdrosselnden Wirkung geboten gewesen (zur Notwendigkeit eines Sachverständigengutachtens zur erdrosselnden Wirkung einer Steuererhöhung von 300 DM auf 600 DM pro Spielgerät im Monat: BFH, Urt. v. 6. Dezember 2000 - II R 36/98 -, juris Rn. 3 und 12 ff.), was hier bei einem Steuersatz von 20 % auf das Einspielergebnis schon beim

Einspielergebnis eines Geräts von 1.600 € im Monat erreicht werde, bleibt auch dies erfolglos. Abgesehen davon, dass die Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab nicht ohne weiteres mit der Besteuerung des Einspielergebnisses vergleichbar ist, gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Besteuerung mit 20 % des Bruttoeinspielergebnisses im Satzungsgebiet der Beklagten regelmäßig zu einer Vergnügungssteuer von 300 € pro Gerät im Monat führen könnte, wie dies bei einer Stückzahlbesteuerung mit 300 € pro Gerät im Monat stets der Fall wäre. Vielmehr überschritt nach den vom Kläger mitgeteilten Kasseneinnahmen in den streitigen Monaten Januar und Februar 2007 nur eines der Geldspielgeräte des Klägers einmal diesen Wert. Ansonsten lagen die Bruttoeinspielergebnisse der Geldspielgeräte des Klägers stets unter 1.600 € im Monat, meistens sogar deutlich unter diesem Betrag.

86 Dementsprechend betrug die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte im Satzungsgebiet der Beklagten auch nach dem früheren Stückzahlmaßstab, soweit ersichtlich, deutlich unter 300 € pro Gerät im Monat, gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 2 der zugleich mit der vorliegenden Vergnügungssteuersatzung (die seit 1. November 2006 gilt) rückwirkend ab 1. Januar 2004 in Kraft gesetzten Vergnügungssteuersatzung (Stadtspiegel der Beklagten v. 26. Oktober 2006, S. 2) in Spielhallen 128 € und an sonstigen Orten 76,50 € pro Gerät im Monat. Damit im Einklang steht, dass die Beklagte im Vorfeld der Einführung des neuen Besteuerungsmaßstabs alle Spielgerätebetreiber um Mitteilung ihrer Einspielergebnisse aus 2005 gebeten und im Ergebnis dessen festgestellt hat, dass die bisher nach dem Stückzahlmaßstab erhobene Vergnügungssteuer durchschnittlich etwas mehr als 20 % des Einspielergebnisses betragen hat, was Grundlage des Satzungsbeschlusses war, wie die Beklagte nachvollziehbar ausgeführt hat.

87 Angesichts dessen geht schließlich der Einwand fehl, die Beklagte habe bei der Einführung des neuen Besteuerungsmaßstabs die Belange der Gerätebetreiber nicht hinreichend berücksichtigt, abgewogen und das Abwägungsmaterial dafür nicht sorgfältig ermittelt, da es an ausreichenden Untersuchungen im Vorfeld zu den wirtschaftlichen Auswirkungen einer so hohen Steuer fehle. Zum einen ist es nicht zu beanstanden, den Steuersatz für die neue Bemessungsgrundlage nach Befragung der Spielgerätebetreiber so zu wählen, dass deren steuerliche Belastung trotz des Wechsels des Steuermaßstabs voraussichtlich ungefähr gleich bleibt. Zum anderen ist die

gerichtliche Kontrolle kommunaler Abgabensatzungen wegen des kommunalen Selbstverwaltungsrechts (Art. 28 Abs. 2 GG) auf die Prüfung beschränkt, ob deren Inhalt im Ergebnis mit höherrangigem Recht vereinbar ist. Sofern sich aus dem Gesetz nicht ausnahmsweise etwas anderes ergibt, umfasst die gerichtliche Kontrolle keine Überprüfung wie bei ermessensgeleiteten Verwaltungsakten dahin, ob der Satzungsgeber hinreichende, die Entscheidung tragende Tatsachenermittlungen angestellt und auf deren Grundlage sein Steuererhebungsinteresse fehlerfrei mit den Interessen der Steuerpflichtigen abgewogen hat (BVerwG, Beschl. v. 19. August 2013 - 9 BN 1/13 -, juris Rn. 3, m. w. N.).

88

(7) Schließlich kommt es darauf, ob die Regelungen zum Veranlagungsverfahren in § 8 Abs. 1 Nrn. 5 und 6 VergStS rechtswidrig sind, wie der Kläger rügt, nicht an.

89

Der Senat hat dazu im vorläufigen Rechtsschutzverfahren bereits ausgeführt, dass ein darin liegender Verstoß gegen rechtstaatliche Grundsätze, der einer Rechtmäßigkeit der darauf beruhenden Steuerfestsetzung entgegenstehen könnte, nicht erkennbar ist. Dies beruht darauf, dass gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b SächsKAG i. V. m. § 127 AO die Aufhebung eines Verwaltungsakts nicht allein deshalb beansprucht werden kann, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können und der Verwaltungsakt nicht nach § 125 AO nichtig ist. Selbst wenn deshalb die gerügten Regelungen in § 8 Abs. 1 Nrn. 5 und 6 VergStS über die Vordruckverwendung, über die Möglichkeit anzuordnen, dass die Steuer selbst zu berechnen ist, über die Vorlage von Originalzählwerksausdrucken und über den Umfang der verlangten Daten rechtswidrig und damit unwirksam wären, könnte dies nicht zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Vergnügungssteuerbescheids führen. Denn dann wäre die Vergnügungssteuersatzung insoweit allenfalls teilnichtig, was auch der Kläger nicht in Abrede stellt, und der Vergnügungssteuerbescheid könnte als gebundene Entscheidung auch bei einem ordnungsgemäßen Veranlagungsverfahren nicht anders ergehen, wenn er im Übrigen rechtmäßig ist. Dass die vom Kläger gerügten Verfahrensfehler den Bescheid hingegen gemäß § 125 AO nichtig machen könnten, ist nicht ersichtlich.

90 bb) Beruht danach der angefochtene Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 auf einer wirksamen Rechtsgrundlage, ist er selbst zwar dem Grunde nach formell und materiell rechtmäßig, der Höhe nach jedoch teilweise aufzuheben.

91 (1) Dem Grunde nach verstößt der Bescheid entgegen der Ansicht des Klägers insbesondere nicht gegen den abgabenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b, Nr. 4 Buchst. c SächsKAG i. V. m. § 119 Abs. 1, § 157 Abs. 1 Satz 2 AO).

92 Denn der Kläger als Bescheidadressat konnte zweifelsfrei erkennen, welche Steuer für welches Gerät verlangt wird. Ob dies nach dem Bestimmtheitsgrundsatz erforderlich ist, kann deshalb offen bleiben. Zwar führt der Bescheid nur die auf die einzelnen Geräte entfallenden Steuerbeträge auf, ohne jeweils den Gerätenamen und die Zulassungsnummer zu bezeichnen. Jedoch listet er diese Beträge in gleicher Höhe und Reihenfolge auf, wie sie zuvor vom Kläger selbst errechnet und zusammen mit den Kasseneinnahmen mitgeteilt worden waren, so dass der Kläger die einzelnen Steuerbeträge seinen Geräten ohne weiteres zuordnen konnte.

93 (2) Der Höhe nach hat die Beklagte bei der Berechnung der Steuer jedoch nicht beachtet, dass der Kläger als Kasseneinnahmen nicht die korrekten Bruttoeinspielergebnisse seiner Geldspielgeräte mitgeteilt hat, sondern jeweils den sog. Saldo 1, wie sich den vom Kläger damals beigefügten Zählwerksausdrucken entnehmen lässt und von ihm in der Berufungsverhandlung bestätigt wurde.

94 Der sog. Saldo 1 bei den Geldspielgeräten des Klägers gibt ausweislich der vorgelegten Zählwerksausdrucke nur die Differenz zwischen dem Ein- und Auswurf am Gerät an, berücksichtigt aber nicht die sonstigen, den Vergnügungsaufwand der Spieler nicht betreffenden Positionen (Röhrenkorrekturen, Falschgeld, Prüftestgeld, Fehlgeld usw.), so dass das Bruttoeinspielergebnis durch den sog. Saldo 2 des Geräts ausgedrückt wird bzw. - soweit das Gerät nicht automatisch alle diese Positionen vollständig im Saldo 2 erfasst - durch die in den Zählwerksausdrucken vom Spielgerätebetreiber zusammen mit den Korrekturpositionen anzugebenden „Bruttokassen“. Soweit der Kläger in der Berufungsverhandlung erklärt hat, den

Saldo 1 verwendet zu haben, da sich die genannten Korrekturpositionen langfristig ausgleichen und dann der Saldo 1 dem Saldo 2 entspreche, mag das zutreffen, ist aber irrelevant, weil die Beklagte die Vergnügungssteuer auf Spielgeräte gemäß § 2 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 VergStS kalendermonatsweise erhebt.

- 95 Wird als Bruttoeinspielergebnis statt des Saldo 1 der Saldo 2 der Zählwerksausdrucke zugrunde gelegt (abweichende „Bruttokassen“ finden sich nicht), ergeben sich - in der auch vom Kläger bei seiner Mitteilung vom 2. Mai 2007 verwendeten Reihenfolge - folgende Werte:

Monat	Gerät	Zulassungsnr.	Saldo 2 in €	davon 20 % in €
Januar 2007			40,10	50,00
			726,20	145,24
			1.124,80	224,96
			550,70	110,14
			685,30	137,06
			1.049,90	209,98
			37,55	50,00
			- 676,30	50,00
Februar 2007			2.329,00	465,80
			795,60	159,12
			935,40	187,08
			39,60	50,00
			- 391,70	50,00
			- 403,60	50,00
			1.223,80	244,76
			605,70	121,14
Summe Geldspielgeräte:			8.672,05	2.305,28

- 96 Hinzuzurechnen ist die Steuer für die Spielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit im Bistro (sechsmal 25,50 € für zwei Monate) und in der Spiehalle (dreimal 51 € für zwei Monate) von insgesamt 612 €, so dass sich eine festzusetzende Vergnügungssteuer von 2.917,28 € ergibt, statt der mit Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 festgesetzten 2.947,62 €. Der angefochtene Bescheid ist deshalb aufzuheben, soweit die darin festgesetzte Steuer 2.917,28 € übersteigt.
- 97 b) Wie eingangs unter 1. d) dargelegt, enthält der Anfechtungsantrag des Klägers auch den vom Insolvenzverwalter angekündigten, weiterhin zulässigen Antrag auf Feststellung (§ 43 VwGO), dass die von der Beklagten zur Tabelle angemeldete Forderung aus dem Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 unberechtigt, d. h. dass der Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen die Anmeldung dieser Forderung begründet ist. Über diesen Antrag ist vorliegend neben dem Anfechtungsantrag gesondert zu entscheiden, weil die Anfechtungsklage nur zu einer Teilaufhebung des streitigen

Vergnügungssteuerbescheids führt. Im Rahmen der Feststellungsklage ist deshalb zu entscheiden, ob der Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen die Anmeldung der Vergnügungssteuerforderung zur Tabelle hinsichtlich der rechtmäßig festgesetzten Vergnügungssteuer von 2.917,28 € aus anderen Gründen begründet ist.

- 98 Dies ist vorliegend der Fall und führt zur Feststellung, dass der Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen die von der Beklagten im Insolvenzverfahren beim Amtsgericht Chemnitz - 1518 IN 1123/11 - angemeldete Forderung aus ihrem Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 begründet ist, soweit die Beklagte von der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Vergnügungssteuerforderung mehr als 1.782,74 € angemeldet hat.
- 99 Denn zum einen hat die Beklagte - wie bereits unter 1. d) ausgeführt - ausweislich ihrer Forderungsanmeldung vom 3. August 2011 unter dem 30. Mai 2007 nur einen Betrag von 2.269,08 € (statt der im Bescheid vom 30. Mai 2007 festgesetzten 3.403,62 €) und unter dem 11. Januar 2008 noch den Abzugsbetrag von 456 € angemeldet, so dass von der festgesetzten Vergnügungssteuerforderung von 2.947,62 € nur ein Teilbetrag von 1.813,08 € zur Tabelle angemeldet wurde (2.269,08 € abzüglich 456 € ergibt 1.813,08 €). Demgemäß § 185 i. V. m. § 181 InsO die Feststellung nach Grund, Betrag und Rang der Forderung nur in der Weise begehrt werden kann, wie die Forderung in der Anmeldung oder im Prüfungstermin bezeichnet worden ist, scheidet eine über 1.813,08 € hinausgehende Feststellung zur Tabelle aus.
- 100 Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Beklagte die Vergnügungssteuer im angefochtenen Bescheid um 30,34 € zu hoch festgesetzt hat (2.947,62 € abzüglich 2.917,28 € ergeben 30,34 €). Um diesen Betrag ist die angemeldete Forderung daher ebenfalls zu reduzieren, weil - wie oben unter 1. d) dargelegt - die verminderte Forderungsanmeldung darauf beruht, dass der Kläger bereits zuvor einen Teil der Vergnügungssteuerforderung gezahlt hatte. Dies hat zur Folge, dass die Beklagte ihre nach der teilweisen Erfüllung durch den Kläger verbliebene Vergnügungssteuerforderung nur in der um diese 30,34 € reduzierten Höhe hätte zur Tabelle anmelden dürfen. Bei der tatsächlichen Anmeldung von 1.813,08 € zur Tabelle ergibt dies 1.782,74 €. In dieser Höhe ist die Forderung daher zur Tabelle

festzustellen und der Widerspruch des Insolvenzverwalters unbegründet. Soweit die Forderungsanmeldung für die Vergütungssteuerforderung aus dem Bescheid vom 30. Mai 2007 in der Fassung des Bescheids vom 11. Januar 2008 den Betrag von 1.782,74 € übersteigt, ist der Widerspruch des Insolvenzverwalters hingegen begründet.

- 101 Die Kostenentscheidung folgt, soweit das Verfahren erstinstanzlich nicht in Höhe von 456 € teilweise übereinstimmend für erledigt erklärt wurde, für beide Rechtszüge aus § 155 Abs. 1 Satz 3 VwGO, weil die Beklagte hinsichtlich des nicht für erledigt erklärten Teils des Rechtsstreits nur zu einem geringen Teil (in Höhe von 30,34 €) unterlegen ist. Für den ersten Rechtszug verbleibt es somit bei der vom Verwaltungsgericht aufgrund von § 161 Abs. 2 VwGO ausgesprochenen Kostenteilung, während dies bei den Kosten des Verfahrens im zweiten Rechtszug nicht mehr zu berücksichtigen ist.
- 102 Die Revision ist nicht zuzulassen, weil kein Fall des § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

Rechtmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergericht, 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 vom 14. Juli 2015

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 2.947,62 € festgesetzt.

Gründe

- 103 Der Streitwert für das Berufungsverfahren ist gemäß § 63 Abs. 2 Satz 1, § 47 Abs. 1 sowie § 52 Abs. 1 GKG auf 2.947,62 € festzusetzen, weil es sich bei der vom Kläger neben der Anfechtungsklage fortgeführten Klage gegen die Feststellung der Vergnügungssteuerforderung zur Tabelle nicht mehr um eine Tabellenfeststellungsklage gemäß den §§ 179, 180 InsO, sondern um eine allgemeine Feststellungsklage gemäß § 43 VwGO handelt. Dafür gilt nicht § 182 InsO, sondern es sind die allgemeinen Vorschriften anzuwenden (vgl. BGH, Beschl. v. 23. April 2015 - IX ZB 76/12 -, juris Rn. 9). Danach entspricht vorliegend der festzusetzende Streitwert der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Vergnügungssteuer, weil gemäß Ziffer 1.3 des Streitwertkatalogs für die Verwaltungsgerichtsbarkeit 2013 (SächsVBl. 2014, Heft 1, Sonderbeilage) Feststellungsklagen in der Regel ebenso zu bewerten sind, wie eine auf das vergleichbare Ziel gerichtete Anfechtungsklage, und hier die Anfechtungsklage die Klage auf Feststellung umfasst, dass der Widerspruch gegen die Anmeldung dieser Vergnügungssteuer zu Tabelle begründet ist, so dass beide Klagen wirtschaftlich auf das gleiche Ziel gerichtet sind.
- 104 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 Oberverwaltungsgericht*