

Az.: 5 A 127/15  
4 K 946/10

beglaubigte  
Abschrift



# SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

## Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der GmbH

- Klägerin -  
- Berufungsklägerin -

prozessbevollmächtigt:  
Rechtsanwälte

gegen

die Stadt Chemnitz  
- Rechtsamt -  
vertreten durch die Oberbürgermeisterin  
Bürgerhaus am Wall, Düsseldorfer Platz 1, 09111 Chemnitz

- Beklagte -  
- Berufungsbeklagte -

wegen

Vergnügungssteuer  
hier: Berufung

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

am 14. Februar 2018

### **für Recht erkannt:**

Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Chemnitz vom 31. März 2012 - 4 K 946/10 - geändert. Der Bescheid der Beklagten vom 27. Januar 2010 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 11. August 2010 wird aufgehoben.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens in beiden 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 klagende GmbH wendet sich gegen eine Vergnügungsteuer auf Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit (Geldspielgeräte).
- 2 Die beklagte Stadt erhob aufgrund ihrer Satzung über die Erhebung von Vergnügungsteuer (VergStS, gültig ab 1. Oktober 2006) von der Klägerin mit Bescheid vom 27. Januar 2010 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 11. August 2010 eine Vergnügungsteuer von 8.612,58 € für den Zeitraum vom 29. Dezember 2008 bis 26. Januar 2009 für 31 in der Spielothek R..... aufgestellte Geldspielgeräte, weil die Klägerin nach den vorliegenden Rechnungen, Miet- und Leasingverträgen in dieser Zeit die Verfügungsgewalt über diese Geräte gehabt habe. Ein Nachweis, dass im Streitzeitraum statt der Klägerin die B..... GmbH als Untermieterin die Geräte betrieben habe, fehle. Die Gerätemietabrechnungen der Klägerin für Oktober 2008 bis April 2009 und deren Kündigungsschreiben vom 4. Mai 2009, jeweils gerichtet an die B..... GmbH, seien dafür nicht ausreichend, da kein schriftlicher Mietvertrag

vorgelegt, sondern nur mündliche Verträge behauptet worden seien. Das Schreiben der Klägerin vom 23. Juli 2009 zeige, dass die Klägerin selbst entweder Eigentümerin oder Leasingnehmerin der Geräte gewesen sei, auch wenn auf den Geräten jeweils Name und Anschrift des Geschäftsführers der B..... GmbH angebracht gewesen seien. Der Geschäftsführer der B..... GmbH habe am 16. Juli 2009 eidesstattlich versichert, von seiner Aufstellgenehmigung für Geldspielgeräte keinen Gebrauch gemacht und weder auf seinen Namen noch auf den der B..... GmbH in ihrem Stadtgebiet Geräte angemeldet zu haben. Nach dem vom Vermieter der Räume der Spielothek übergebenen Nachtrag vom 30. Juni 2008 zum Mietvertrag von August 1996 sei die Klägerin die Mieterin dieser Räume gewesen. Laut Auskunft des Vermieters vom 20. Juli 2010 habe er auch keiner Untervermietung durch die Klägerin zugestimmt. Schließlich sei die Spielothek am 8. Juli 2009 wegen unklarer Inhaberschaft vom Ordnungsamt geschlossen worden.

- 3 Die Klägerin hat am 10. September 2010 Klage erhoben und ausgeführt, die Spielothek nicht selbst betrieben zu haben. Betreiber seien bis September 2008 die D... GmbH, von Oktober 2008 bis April 2009 die B..... GmbH und ab Mai 2009 die A&..... GmbH sowie der Zeuge R.... unstreitig der Geschäftsführer der B..... GmbH gewesen. Der vom Zeugen R.... beauftragte Prozessbevollmächtigte der B..... GmbH habe am 8. Juli 2009 deren Insolvenz beantragt und dabei ausdrücklich angegeben, dass diese GmbH bei der Beklagten eine Spielhalle betreibe. Auch der Zeuge selbst habe bei seiner Vernehmung durch die Staatsanwaltschaft am 3. Juni 2009 angegeben, dass die B..... GmbH bei der Beklagten eine Spielhalle betrieben habe. Dem Zeugen R.... sei an seinem Wohnort am 12. September 2008 eine allgemeine Aufstellerlaubnis für Geldspielgeräte (§ 33c Abs. 1 GewO) erteilt und von ihm dort ein entsprechendes Gewerbe angemeldet worden. Dass der Vermieter der Räume der Spielothek keine Kenntnis von der Untervermietung gehabt habe, liege daran, dass eine solche bereits im Mietvertrag von August 1996 ihrem Vormieter gegenüber ausdrücklich genehmigt worden sei. Es habe keine schriftlichen Verträge zwischen ihr und der B..... GmbH gegeben. Das sei nicht nötig. Die Miete für die Geldspielgeräte sei der B..... GmbH jedoch monatlich bzw. zweimonatlich in Rechnung gestellt und von ihr gezahlt worden. Mit Schreiben vom 4. Mai 2009 habe sie gegenüber der B..... GmbH die Untermietverträge und die Mietverträge für die Automaten fristlos gekündigt. Der

Zeuge R.... habe zudem mit Schreiben vom 6. Oktober 2008 die 31 Geldspielgeräte bei der Beklagten selbst angemeldet. Dass dieses Schreiben von ihrer Mitarbeiterin, der Zeugin S....., „i. A.“ unterzeichnet worden sei, liege daran, dass der Zeuge R.... als Geschäftsführer der B..... GmbH die Verwaltungsinfrastruktur der Klägerin in Anspruch genommen und die Zeugin S..... Anfang Oktober 2008 gebeten habe, die Anmeldung der Geräte zu übernehmen. Deshalb habe die Klägerin auch die Buchhaltung für die B..... GmbH vorbereitet. Die B..... GmbH sei daher alleiniger Halter und Aufsteller der Geldspielgeräte i. S. v. § 3 Abs. 1 Satz 2 VergStS, mithin Steuerschuldner, gewesen. Das ergebe sich sowohl aus dem vorgelegten Kontoauszug, wonach der Zeuge R.... am 22. Januar 2009 vom Konto der B..... GmbH in bar 88.000,00 € abgehoben und für sich verännahmt habe, weshalb die Vergnügungsteuer zum fraglichen Zeitpunkt auch nicht habe gezahlt werden können, als auch aus der vorgelegten Dienstanweisung des Zeugen R.... als Geschäftsführer der B..... GmbH an seine Mitarbeiter, die von ihm handschriftlich unterzeichnet worden sei. Der Geschäftsführer der Klägerin sei für das Konto der B..... GmbH hingegen nicht verfügungsbefugt gewesen, wie die kontoführende Bank ihr ausdrücklich per E-Mail bestätigt habe.

- 4 Dagegen hat die Beklagte eingewandt, „Halter“ i. S. v. § 3 Abs. 1 Satz 2 VergStS sei derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft bzw. Verfügungsgewalt über die Geräte habe. Da die Anmeldung der 31 Geldspielgeräte vom 6. Oktober 2008 nur namens des Zeugen R.... von der Zeugin S....., einer Angestellten der Klägerin, erfolgt und vom Zeugen R.... eidesstattlich versichert worden sei, von seiner Aufstellgenehmigung für Spielgeräte keinen Gebrauch gemacht sowie in ihrem Stadtgebiet weder auf seinen Namen noch den der B..... GmbH Spielgeräte angemeldet zu haben, könne nur die Klägerin Halterin der Geräte gewesen sein. Im Insolvenzantrag für die B..... GmbH werde dementsprechend der Zeuge R.... nur als „formeller“ Geschäftsführer bezeichnet, der Geschäftsführer der Klägerin hingegen als „faktischer“ Geschäftsführer. Ebenso habe der Zeuge R.... bei seiner Vernehmung durch die Staatsanwaltschaft am 3. Juni 2009 ausgesagt, nur „Strohmann“ gewesen zu sein, dass mit dem Geschäftsführer der Klägerin verabredet worden sei, dass er kein Geschäftsführergehalt bekomme, die Post an die B..... GmbH von ihm nur „umgetütet“ und an die Klägerin gesandt worden sei, von der er dann weitere Vorgaben erhalten habe, und er nur auf Weisung des Geschäftsführers der Klägerin für

die B..... GmbH ein Konto eröffnet habe, für das der Geschäftsführer der Klägerin Verfügungsberechtigt gewesen sei. Wer am 22. Januar 2009 vom Konto der B..... GmbH 88.000,00 € abgehoben habe, sei dem Kontoauszug nicht zu entnehmen. Nach der Aussage des Zeugen R.... sei das aber eher der Geschäftsführer der Klägerin gewesen. Eine mündliche Untervermietung ohne jede Schriftlichkeit sei ungläubhaft, zumal es mit der A&..... GmbH eine schriftliche Vereinbarung vom 12. September 2008 gegeben habe, auf deren Grundlage dann diese GmbH ab Mai 2009 die Geräte der hiesigen Spielothek übernommen haben solle. Diese Unklarheiten seien nicht ihr anzulasten. Die Gemengelage betreffe allein die Sphäre der Klägerin. Selbst wenn die Klägerin nur neben der B..... GmbH Halterin gewesen sei, sei sie jedenfalls als Gesamtschuldnerin voll steuerpflichtig.

5 Das Verwaltungsgericht hat die Klage ohne mündliche Verhandlung mit Urteil vom 31. März 2012 - 4 K 946/10 - abgewiesen und ausgeführt, es obliege zwar der Beklagten, den steuerpflichtigen Halter der Spielgeräte zu ermitteln, so dass verbleibende Unklarheiten zu ihren Lasten gehen. Jedoch gebe es viele Anhaltspunkte für eine Haltereigenschaft der Klägerin, die diese zur Überzeugung des Gerichts belegen. Die Klägerin sei Mieterin der Spielhalle und, soweit nicht Eigentümerin, auch der Geräte gewesen und habe die Eröffnung der Spielhalle, deren Korrespondenz und Buchhaltung sowie die Herausgabe der Geräte nach der Hallenschließung maßgeblich betrieben. Sie habe allein das dafür nötige Fachpersonal gehabt. Der Geschäftsführer der B..... GmbH sei dagegen unentgeltlich und nur punktuell als solcher tätig gewesen. Angesichts der personellen Verflechtung, der sonst weitgehend schriftlich fixierten Geschäftskorrespondenz, der trotz eigener Mitwirkungsobliegenheit nur schrittweisen, selektiven Vorlage von Unterlagen durch die Klägerin, deren wirtschaftlichen Eigeninteressen und ihrer klar dominierenden Stellung könne nicht die volle Überzeugung gewonnen werden, dass es ernstgemeinte mündliche Verträge mit der B..... GmbH gegeben habe, die deren Haltereigenschaft begründen könnten.

6 Auf Antrag der Klägerin hat der Senat die Berufung mit Beschluss vom 11. März 2015 - 5 A 301/12 - wegen ernstlicher Zweifel an der Richtigkeit des Urteils zugelassen, die die Klägerin nach entsprechender Fristverlängerung am 26. Mai 2015 begründet hat.

7 Sie macht geltend, das Verwaltungsgericht gehe richtig davon aus, dass es der Beklagten obliege, den steuerpflichtigen Halter der Geräte zu ermitteln und dass verbleibende Unklarheiten zu deren Lasten gehen. Das Verwaltungsgericht ziehe aus den im Urteil aufgeführten Indizien jedoch den unzulässigen Umkehrschluss, dass daraus keine volle Überzeugung für ihre Nicht-Haltereigenschaft zu gewinnen sei. Denn daraus und aus dem Akteninhalt ergebe sich gerade nicht positiv, dass sie anstelle der B..... GmbH die tatsächliche Verfügungsgewalt über Halle und Geräte einschließlich deren Einnahmen sowie über das Personal gehabt habe. Insbesondere die Zeugin S..... sei ausschließlich an ihrem Firmensitz, viele hundert Kilometer entfernt vom Stadtgebiet der Beklagten, tätig. Nur mündliche Untermietverträge seien kein Beleg für ihre Verfügungsgewalt. Aus der Dienstanweisung, die nicht von ihr erstellt worden sei, und dem Abheben der 88.000,00 € durch den - wie nachgewiesen - allein kontoverfügbaren Zeugen R.... ergebe sich dessen tatsächliche Sachherrschaft als Geschäftsführer der B..... GmbH über Halle und Geräte, ebenso aus seinen Angaben bzw. denen seines Bevollmächtigten im Insolvenzverfahren, wonach die B..... GmbH die Spielhalle im Stadtgebiet der Beklagten betrieben habe. Der Zeuge habe eben nicht nur Briefe umgetütet. Welche Person derart Einfluss auf die B..... GmbH gehabt haben soll, dass stattdessen sie Halter der Geräte gewesen sei, führe das Verwaltungsgericht nicht aus. Auch auf ihre Befugnis zur Untervermietung und die von ihr monatlich bzw. zweimonatlich in Rechnung gestellte Gerätemiete und deren Zahlung gehe das Verwaltungsgericht nicht ein. Dass die B..... GmbH ihre Verwaltungsinfrastruktur mitbenutzt habe, sei nicht ungewöhnlich und habe nur die Buchhaltung betroffen, wofür sie der B..... GmbH auch ein Entgelt in Rechnung gestellt habe. Sämtliche Mitarbeiter vor Ort (Aufsichtskräfte, Kassierer, Techniker) seien vom Zeugen R.... beaufsichtigt worden. Das Verwaltungsgericht habe versäumt, den Sachverhalt aufzuklären, vor allem zum Verflechtungsgrad der B..... GmbH mit ihr.

8 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Chemnitz vom 31. März 2012 - 4 K 946/10 - zu ändern und den Bescheid der Beklagten vom 27. Januar 2010 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 11. August 2010 aufzuheben.

9 Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

10 Sie stützt sich auf das verwaltungsgerichtliche Urteil und führt aus, ihre Ermittlungspflicht ende, wenn die Klägerin nicht genügend mitwirke. Fest stehe, dass die Klägerin Halle und Geräte gemietet habe. Nicht belegt sei die Untervermietung. Mietrechnungen der Klägerin seien kein Nachweis, die behaupteten Mietzahlungen nicht bewiesen. Die Dienstanweisung beweise nichts, da der Zeuge R.... bei der Vernehmung durch die Staatsanwaltschaft am 3. Juni 2009 ausgesagt habe, bisweilen von der Klägerin vorgelegte Schriftstücke einfach unterzeichnet und versandt zu haben. Insofern sei bereits unklar, weshalb die Klägerin diese Dienstanweisung besitze, wenn sie nichts mit der Spielhalle zu tun gehabt habe. Die Dienstanweisung sei zudem unvollständig ausgefüllt. Unter Punkt 1. fehle Kontonummer und Bankleitzahl. Sie sei auch von keinem Mitarbeiter unterzeichnet. Weshalb die Klägerin die Buchhaltung für die angeblich selbstständige B..... GmbH miterledigt haben soll, noch dazu unentgeltlich, sei ebenso wenig nachvollziehbar. Die Auszahlung der 88.000,00 € sei nicht eindeutig dem Zeugen R.... zuzuordnen, der sich zudem selbst nur als formellen, den Geschäftsführer der Klägerin aber als faktischen Geschäftsführer bezeichnet habe.

11 Der Senat hat in der mündlichen Berufungsverhandlung den Geschäftsführer der Klägerin befragt sowie die Zeugen R.... und S..... vernommen. Insoweit wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung verwiesen. Im Übrigen wird auf die vorliegenden Gerichtsakten erster und zweiter Instanz sowie die Verwaltungsvorgänge der Beklagten Bezug genommen, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren.

### **Entscheidungsgründe**

12 Die zulässige Berufung der Klägerin hat Erfolg.

13 Ihre Klage ist zulässig und begründet. Der Bescheid der Beklagten vom 27. Januar 2010 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 11. August 2010 ist aufzuheben,

weil er rechtswidrig ist und die Klägerin in ihren Rechten verletzt (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Dementsprechend ist das Urteil des Verwaltungsgerichts zu ändern.

- 14 Rechtsgrundlage der festgesetzten Vergnügungsteuer ist die Vergnügungsteuersatzung der Beklagten, die ihrerseits auf § 7 Abs. 2 i. V. m. § 2 Abs. 1 SächsKAG beruht. Danach erhebt die Beklagte in ihrem Stadtgebiet eine Vergnügungsteuer als örtliche Aufwandsteuer u. a. für das Bereitstellen von Spielgeräten in Spielhallen, soweit bei diesen Geräten die Möglichkeit von Geldgewinnen besteht (§ 1 Nr. 5 VergStS). Steuerschuldner, d. h. Unternehmer der Veranstaltung (Veranstalter) i. S. v. § 3 Abs. 1 Satz 1 VergStS, ist in diesen Fällen gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 VergStS der Halter der Spielgeräte (Aufsteller). Mehrere Veranstalter haften als Gesamtschuldner (§ 3 Abs. 2 VergStS). Das Betreiben oder Aufstellen der Geldspielgeräte ist grundsätzlich drei Werkzeuge vor Beginn anzumelden (§ 4 Abs. 5 VergStS) und zwar vom Veranstalter oder Inhaber der dazu benutzten Räume oder Grundstücke (§ 4 Abs. 2 VergStS); bei mehreren Veranstaltern ist bei der Anmeldung der Ansprechpartner und in erster Linie Steuerpflichtige zu benennen (§ 4 Abs. 3 VergStS). Die Vergnügungsteuer auf Geldspielgeräte wird nach dem Bruttoeinspielergebnis (Spieleinsatz aller Spieler des Gerätes abzüglich eventuell ausgezahlter Gewinne und sonstiger Geldrückgaben) erhoben (§ 6 Abs. 1 zweiter Spiegelstrich VergStS) und zwar für jeden angefangenen Kalendermonat je Gerät 18 % des Einspielergebnisses, mindestens 30,00 € (§ 9 VergStS). Die Steuerschuld entsteht kalendermonatsweise mit Beginn des Bereitstellens des Geldspielgeräts (§ 10 Abs. 1 VergStS), ist monatlich auf den von der Beklagten bereitgestellten Formularen - auf Verlangen unter Beifügung prüfbarer Geschäftsunterlagen (z. B. Zählwerkausdrucke) - anzumelden (§ 10 Abs. 2 und 5 VergStS) und wird jeweils am 15. Kalendertag des Folgemonats fällig (§ 10 Abs. 3 VergStS). Die Beteiligten und andere Personen haben der Beklagten zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhaltes die nötigen Auskünfte zu erteilen und sind gemäß den §§ 90, 93 AO mitwirkungs- und auskunftspflichtig (§ 12 Abs. 2 VergStS).

- 15 Weder die Wirksamkeit dieser Satzung noch die daraus resultierende festgesetzte Steuerschuld dem Grunde und der Höhe nach im Streitzeitraum (vier Wochen vom 29. Dezember 2008 bis 26. Januar 2009) für die Spielothek R..... werden von der Klägerin in Zweifel gezogen. Rechtsfehler sind insoweit auch nicht ersichtlich. Streitig

ist allein, ob die Klägerin gemäß § 3 Abs. 1 VergStS Steuerschuldnerin dieser Forderung ist, weil sie damals als Halter bzw. Aufsteller der 31 Geldspielgeräte in dieser Spielothek der Unternehmer der Veranstaltung war. Das ist zu verneinen.

- 16 Die Vergnügungsteuersatzung der Beklagten definiert den Begriff des Halters nur dahin, dass es sich um den Aufsteller der Geräte bzw. den Unternehmer der Veranstaltung handeln muss. Das genügt jedoch dem Bestimmtheitsgrundsatz.
- 17 Das Rechtsstaatsprinzip verlangt, dass Ermächtigungen zur Vornahme belastender Verwaltungsakte nach Inhalt, Gegenstand und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sind, so dass die Eingriffe messbar und im gewissen Umfang für den Betroffenen voraussehbar und berechenbar sind (vgl. BVerfG, Beschl. v. 12. November 1958, BVerfGE 8, 274, 325). Auch Abgabensatzungen müssen dem Bestimmtheitsgebot entsprechen. Der Abgabeschuldner soll in die Lage versetzt werden, ohne spezielle Rechts- oder sonstige Kenntnisse aus der Satzung heraus zu erkennen, aus welchem Grunde und unter welchen Voraussetzungen er abgabepflichtig ist (SächsOVG, Urt. v. 7. März 2012 - 5 C 9/10 - juris Rn. 93, und v. 4. Juli 2012 - 5 C 34/09 - juris Rn. 126). Dabei hat das Bestimmtheitsgebot in erster Linie die Funktion, Vorschriften auszuschließen, die in Folge ihrer Unbestimmtheit dem Aufgabenträger die Möglichkeit einer rechtlich nicht hinreichend überprüfbaren willkürlichen Handhabung eröffnen. Dies setzt dem Erfordernis der Bestimmtheit im Abgabenrecht Grenzen und reduziert dieses Erfordernis auf die dem jeweiligen Sachzusammenhang angemessene Bestimmtheit. Ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot bei Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe liegt erst dann vor, wenn es wegen der Unbestimmtheit nicht mehr möglich ist, objektive Kriterien zu gewinnen, die eine willkürliche Handhabung durch den Aufgabenträger ausschließen (BVerwG, Beschl. v. 26. Oktober 1989, Buchholz 11 Art. 20 GG Nr. 113). Dies schließt es nicht aus, in der Abgabensatzung unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden, die nach objektiven Kriterien auszulegen und im vollen Umfang gerichtlich nachprüfbar sind. Die Auslegungsbedürftigkeit einer Vorschrift als solche nimmt dieser nicht die rechtsstaatlich notwendige Bestimmtheit (BVerfG, Beschl. v. 14. März 1967, BVerfGE 21, 209, 215). Der Bestimmtheitsgrundsatz erfordert auch nicht, dass jeder Zweifel über das Auslegungsergebnis ausgeschlossen ist (OVG Schl.-H., Urt. v. 19. Mai 2010 - 2 KN 2/09 -, juris Rn. 50). Es genügt den Anforderungen an

die Bestimmtheit einer Satzungsvorschrift, wenn Auslegungsschwierigkeiten mit herkömmlichen juristischen Methoden bewältigt werden können (ThürOVG, Beschl. v. 12. Juli 2002 - 4 ZEO 243/00 -, juris Rn. 7; SächsOVG, Urt. v. 4. Juli 2012 - 5 C 34/09 - juris Rn. 127, und v. 9. April 2014 - 5 C 34/12 -, juris Rn. 62/63).

18 Daran gemessen ist der in § 3 Abs. 1 VergStS verwendete Begriff des Halters dadurch, dass es sich um den Aufsteller der Geräte bzw. den Unternehmer der Veranstaltung handeln muss, hinreichend bestimmt, weil sich so Inhalt und Grenzen des Halterbegriffs mit herkömmlichen juristischen Auslegungsmethoden ermitteln lassen.

19 Halter und damit steuerpflichtiger Aufsteller der Geräte ist schon nach dem Wortlaut der Vorschrift der Unternehmer des Vergnügens, d. h. derjenige, der das finanzielle Unternehmerrisiko für die aufgestellten Spielgeräte trägt und nach der Gesamtkonzeption den maßgebenden Einfluss auf die Aufstellung und Nutzung der Spielgeräte ausübt, mithin die organisatorische (Aufstellung, Unterhaltung und Betreuung) sowie finanzielle (Gewinn und Verlust) Verantwortung für die aufgestellten Spielgeräte übernommen hat. Dies folgt auch aus dem Charakter der Vergnügungsteuer als Aufwandsteuer, die den vom Spieler für sein Spielvergnügen erbrachten Aufwand als Indiz seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abschöpft, aber herkömmlich nicht unmittelbar beim Spieler, sondern indirekt beim Betreiber des Vergnügens erhoben wird, der deshalb die Steuer zumindest kalkulatorisch - hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen - auf die Spieler als die eigentlich Steuerpflichtigen abwälzen können muss (vgl. dazu BVerfG, Beschl. v. 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 -, juris Rn. 46, 48/49; 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; SächsOVG, Urt. v. 6. Mai 2015 - 5 A 439/12 -, juris Rn. 47 bis 49). Dies ist nur dem organisatorisch und finanziell für die Spielgeräte verantwortlichen Unternehmer möglich.

20 Der bloße Vermieter von Geldspielgeräten, der keinen weiteren Einfluss auf deren Aufstellung und Nutzung ausübt und weder organisatorisch noch finanziell - über den bloßen Einzug eines fest vereinbarten Mietzinses hinaus - Verantwortung dafür übernimmt, ist daher nicht der Unternehmer des Vergnügens. Ist der Vermieter der Geräte hingegen am finanziellen Unternehmerrisiko (etwa umsatzabhängig) beteiligt

und/oder hat er sich sonst organisatorische Rechte hinsichtlich Aufstellung, Unterhaltung und Betreuung der Geräte vorbehalten, so ist der Vermieter zumindest Mitveranstalter des Vergnügens und je nach dem Umfang seines Einflusses auch alleiniger Veranstalter und damit steuerpflichtiger Halter der Geldspielgeräte. Denn in derartigen Konstellationen kann typischerweise davon ausgegangen werden, dass es dem besteuerten Unternehmer aufgrund seiner Organisationsherrschaft möglich ist, die Vergnügungsteuer auf die Spieler abzuwälzen (vgl. NdsOVG, Urt. v. 26. November 2012 - 9 LB 51/12 -, juris Rn. 39; VGH BW, Urt. v. 23. Februar 2011 - 2 S 196/10 -, juris Rn. 70, 74, und Beschl. v. 3. Dezember 1990 - 2 S 2193/90 -, juris Rn. 3).

21 Dies zugrunde gelegt ist der Senat im Ergebnis der mündlichen Verhandlung, insbesondere nach der Zeugeneinvernahme, überzeugt, dass die Klägerin im Streitzeitraum nicht Halter und Aufsteller der streitigen Geldspielgeräte war, sondern allein die B..... GmbH.

22 Der Geschäftsführer der Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung im Einklang mit den aktenkundigen Unterlagen und Schriftsätzen schlüssig dargelegt, dass die Klägerin zwar (Haupt-)Mieterin der Räumlichkeiten der Spielothek sowie Mieterin und Leasingnehmerin, teils auch Eigentümerin, der dort aufgestellten 31 Geldspielgeräte war, diese Räumlichkeiten und Geräte jedoch zu einem festen Mietzins an die B..... GmbH als die Betreibergesellschaft vor Ort - mündlich - untervermietet hatte, bei der alle Mitarbeiter vor Ort angestellt waren und die ihre Verwaltungsaufgaben (insbesondere die Spielgeräte- und Vergnügungsteueranmeldungen bei der Beklagten) im Rahmen dieses Untermietverhältnisses im Wesentlichen mit Hilfe von Mitarbeitern der Klägerin sowie einer selbstständigen Buchhalterin wahrgenommen hat. Dabei konnte er auch nachvollziehbar erläutern, dass die Anmeldung der Spielgeräte bei der Beklagten auf den Zeugen R.... persönlich erfolgte, weil die B..... GmbH erst später ins Handelsregister eingetragen wurde und der Zeuge als deren Geschäftsführer über die nötige Aufstellerlaubnis gemäß § 33c Abs. 1 GewO verfügte.

23 Die für den Senat nach dem in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Eindruck trotz ihrer Nähe zur Klägerin in jeder Hinsicht glaubwürdige Zeugin S..... hat diesen

Sachverhalt widerspruchsfrei bestätigt. Sie hat glaubhaft erläutert, für den Zeugen R.... in dessen Auftrag die Vergnügungsteuerrechnungen und Geräteanmeldungen gefertigt und ihm dann jeweils persönlich gegeben oder übersandt zu haben, damit er sie unterschreiben und selbst bei der Beklagten einreichen kann. Dazu war der Zeuge R.... mehrmals bei ihr im Büro. Nach ihrer Aussage hat der Zeuge R.... auch selbst entschieden, die Geräte zunächst auf seinen eigenen Namen bei der Beklagten anzumelden. Die Zeugin hat ebenso bestätigt, dass die Vereinbarungen und Absprachen mit Herrn R.... mündlich erfolgten.

24 Demgegenüber wirkte der Zeuge R.... in der mündlichen Verhandlung wenig glaubwürdig und unsicher. Seine Aussagen waren widersprüchlich und vielfach nicht glaubhaft. Er gab zunächst vor, sich an nichts zu erinnern, antwortete dann aber auf gezielte Nachfragen teilweise sehr konkret. So teilte er zunächst mit, als Geschäftsführer eingestellt gewesen zu sein, verbesserte sich dann aber dahin, das nicht gewesen zu sein, sondern für den Geschäftsführer der Klägerin dessen Betriebe, darunter die streitige Spielothek bei der Beklagten, kontrolliert und dort auf Sauberkeit und Ordnung geachtet zu haben, wofür er jeweils gegen Rechnung bezahlt worden sei. Danach räumte er wieder ein, wohl doch Geschäftsführer der B..... GmbH gewesen zu sein, wenn ihm das so gesagt werde. Unglaubhaft ist auch, dass sich der Zeuge an seine mehr als zweistündige staatsanwaltschaftliche Vernehmung am 3. Juni 2009 nicht erinnern konnte. Dagegen wusste er noch konkret, für die B..... GmbH ein Konto mit zugehörigen Geldkarten eröffnet und davon im Auftrag des Geschäftsführers der Klägerin Ende 2008 oder Anfang 2009 die umstrittenen „etwa 80.000,00 €“ bar abgehoben zu haben, obwohl er eingangs betont hatte, mit Geld nichts zu tun gehabt zu haben. Schließlich hat der Zeuge R.... auf Vorhalt eingeräumt, die Dienstanweisung an die Mitarbeiter der B..... GmbH (Bl. 66 der Gerichtsakte) unterzeichnet und mit dem handschriftlichen Zusatz versehen zu haben, weil er damals ein recht lockeres Verhältnis zum Geschäftsführer der Klägerin gehabt und recht blauäugig Unterschriften geleistet habe.

25 Wird weiter berücksichtigt, dass die Untervermietung der Räumlichkeiten der Spielothek nach dem aktenkundigen Mietvertrag, wie von der Klägerin vorgetragen, zulässig und der Zeuge R.... als Geschäftsführer der B..... GmbH über deren Geschäftskonto allein Verfügungsbefugt war, wie die kontoführende Bank bestätigt

hat, so stellt sich der Vortrag der Klägerin im Ergebnis der mündlichen Verhandlung als insgesamt schlüssig und widerspruchsfrei dar. Dies gilt auch für die von ihr vorgelegten Gerätemietabrechnungen für Oktober 2008 bis April 2009, die sich glaubhaft auf sämtliche von der B..... GmbH betriebenen Spielotheken auch in anderen Städten beziehen und nach der in der mündlichen Verhandlung von der Zeugin S..... vorgelegten Aufschlüsselung eine feste Miete von 350,00 € netto monatlich pro Gerät beinhalten. Nach Einschätzung der Zeugin deckt dieser Betrag die von der Klägerin für die B..... GmbH erbrachten Verwaltungsdienstleistungen mit ab, was angesichts der aktenkundigen eigenen Miet- und Leasingkosten der Klägerin stimmig erscheint. Ausgehend von der zusätzlich zu entrichtenden Untermiete für die Räumlichkeiten, die sich aus dem aktenkundigen Mietvertrag der Klägerin ergibt, die ihre Mietkosten lediglich an die B..... GmbH weitergereicht hat, wie sie unwiderlegt vorgetragen hat, sowie dem Einspielergebnis der Spielothek, auf das vom streitigen Steuerbetrag (18 % des Einspielergebnisses) geschlossen werden kann, ist zudem ein Gewinn der B..... GmbH anzunehmen, der die laufenden Kosten der Spielothek gedeckt hat. Aufgrund dessen gibt es - trotz der angesichts der Höhe der umgesetzten Beträge ungewöhnlichen mündlichen Vertragsgestaltung - keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin über den Einzug des mit der B..... GmbH vereinbarten Mietzinses hinaus, etwa durch eine umsatzabhängige Gewinnbeteiligung, in irgendeiner Form das finanzielle Unternehmerrisiko für die 31 Geldspielgeräte in der Spielothek getragen hat.

- 26 Auch für eine organisatorisch beherrschende Stellung der Klägerin gegenüber der B..... GmbH beim Betrieb der Spielgeräte gibt es keine hinreichenden tatsächlichen Anhaltspunkte. Aufstellung, Unterhaltung und Betreuung der 31 Geldspielgeräte in der Spielothek lagen im Streitzeitraum vielmehr allein in der Verantwortung der B..... GmbH bzw. ihres Geschäftsführers, des Zeugen R..... Er hat nicht nur das Geschäftskonto der B..... GmbH eröffnet und geführt, wie durch seine Vernehmung bestätigt wurde, sondern hat auch persönlich die für den Betrieb der Spielgeräte nötige allgemeine Aufstellerlaubnis für Geldspielgeräte (§ 33c Abs. 1 GewO) besessen und ein entsprechendes Gewerbe angemeldet. Dementsprechend waren auf den Spielgeräten jeweils Name und Anschrift von ihm angebracht. Nach Einvernahme der Zeugin S..... ist der Senat auch überzeugt, dass die Anmeldung der Spielgeräte bei der Beklagten in seinem Auftrag erfolgte und dass

ebenso die auf ihn lautenden Steueranmeldungen von ihm selbst eingereicht wurden und nicht von der Klägerin bzw. der Zeugin S....., die glaubhaft dargestellt hat, dass der Zeuge R.... mehrmals bei ihr im Büro war, selbst entschieden hat, die Geräte auf seinen eigenen Namen anzumelden, und ansonsten von ihr nur die zum Einreichen bei der Beklagten vorbereiteten Steuerunterlagen erhalten hat.

- 27 Nach dem Eindruck des Senats in der mündlichen Verhandlung dürfte es zwar zutreffen, dass sich der Zeuge R.... als Geschäftsführer der B..... GmbH genau an die Vorgaben der Klägerin für den Betrieb und die Organisation der Spielothek gehalten und insofern auch die Verwaltungsinfrastruktur der Klägerin in Anspruch genommen hat. Jedoch lässt sich nicht feststellen, dass der Zeuge R.... dazu rechtlich oder tatsächlich verpflichtet war. Dass er - wie er selbst angegeben hat - damals ein recht lockeres Verhältnis zum Geschäftsführer der Klägerin hatte und recht blauäugig Unterschriften geleistet hat, etwa unter die aktenkundige Dienstanweisung an die Mitarbeiter der B..... GmbH, ändert nichts daran, dass sich der Zeuge jeweils eigenverantwortlich entscheiden konnte, dies zu tun, mithin frei darin war, wie er die Spielothek führt. Damit lag die Verantwortung für Organisation und Betrieb der Spielothek letztlich allein bei der B..... GmbH und deren Geschäftsführer, so dass die festgestellten Umstände allein den Schluss zulassen, dass die B..... GmbH im Streitzeitraum der verantwortliche Unternehmer des Vergnügens, d. h. Aufsteller und Halter der 31 Geldspielgeräte in der Spielothek R..... war.
- 28 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO, der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 167 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.
- 29 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 des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung und der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung) vom 24. November 2017 (BGBl. I S. 3803) 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 des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung und der Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung 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 das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden. In Rechtstreitigkeiten aus dem Beamtenverhältnis und Disziplinarrecht kann auch die Abweichung des Urteils von einer Entscheidung eines anderen Obergerichts vorgetragen werden, wenn es auf diese Abweichung beruht, solange eine Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts in der Rechtsfrage nicht ergangen ist.

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.:  
Munzinger

Döpelheuer

Tischer

### **Beschluss**

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

8.612,58 €

festgesetzt.

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

gez.:  
Munzinger

Döpelheuer

Tischer