

Az.: 5 A 237/08
1 K 1460/06



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der & Partner GmbH
vertreten durch den Geschäftsführer

- Klägerin -
- Berufungsklägerin -

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwältin

Rechtsanwälte

gegen

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

- Beklagte -
- Berufungsbeklagte -

wegen

Vergnügungssteuer Oktober 2006 bis Dezember 2006
hier: Berufung

hat der 5. Senat des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Oberverwaltungsgericht Raden, sowie die Richterinnen am Oberverwaltungsgericht Düvelshaupt und Schmidt-Rottmann aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 1. Oktober 2008

am 6. Oktober 2008

für Recht erkannt:

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

Die Steueranmeldung für den Monat Oktober 2006 vom 10. November 2006 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 29. November 2006 in Höhe von 8.487,49 € sowie die Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten für die Monate November und Dezember 2006 vom 5. April 2007 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 10. April 2007 in Höhe von 8.761,87 € für den Monat November 2006 und in Höhe von 8.720,39 € für den Monat Dezember 2006 werden aufgehoben.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Klägerin wendet sich gegen die Erhebung von Vergnügungssteuer für die Monate Oktober bis Dezember 2006 für Spielgeräten mit Geldgewinnmöglichkeit.

Die Klägerin betreibt im Stadtgebiet der Beklagten die Spielotheken „O....“ und „Z.....“. In beiden Spielotheken waren im Erhebungszeitraum jeweils zwölf Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit aufgestellt. Die Beklagte erhebt eine Vergnügungssteuer auf den Betrieb von Spielgeräten. Die maßgebliche Fassung ihrer Vergnügungssteuersatzung vom 20.9.2006 (Amtsblatt der Stadt Leipzig Nr. 19/2006 vom 23.9.2006) enthält u. a. folgende Regelungen:

„§ 1 Steuergegenstand

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

(...)

4. Betrieb von

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

(...)

§ 3 Steuerschuldner

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

(...)

§ 4 Bemessungsgrundlage

(...)

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

§ 5 Steuersatz

(...)

- (3) Der Steuersatz nach § 4 Abs. 3 beträgt 7,5 v. H. des Spieleinsatzes.

§ 7 Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit

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

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

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

(...)

§ 11 Übergangsvorschrift

(...)

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

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

§ 12 Inkrafttreten

Die Satzung tritt mit Wirkung vom 1.10.2006 in Kraft.“

Mit einem am 10.11.2006 ausgefüllten amtlichen Vordruck gab die Klägerin bei der Beklagten die für den Monat Oktober 2006 anfallende Vergnügungssteuer mit 8.487,49 € an. Ihren gegen diese Steueranmeldung am 23.11.2006 erhobenen Widerspruch wies die Beklagte mit Widerspruchsbescheid vom 29.11.2006 zurück. Dagegen erhob die Klägerin am 7.12.2006 Klage. Während des Klageverfahrens gab die Klägerin mit zwei Vordrucken vom 25.1.2007 die Vergnügungssteuer für den Monat November 2006 mit 7.330,76 € an und für den Monat Dezember 2006 mit 7.906,64 €. Dagegen erhob sie am 26.2.2007 Widerspruch. Unter dem 5.4.2007 erließ die Beklagte Vergnügungssteuerbescheide für die Monate November 2006 und Dezember 2006. Darin setzte sie die Vergnügungssteuer für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit auf 8.761,87 € bzw. 8.720,39 € fest. Mit Widerspruchsbescheid vom 10.4.2007 wies sie dann den Widerspruch der Klägerin vom 26.2.2007 zurück. Am 19.4.2007 erweiterte die Klägerin ihre Klage um die Vergnügungssteuerbescheide für die Monate November und Dezember 2006 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 10.4.2007.

Zur Begründung dieser Klage führte sie im Wesentlichen aus: Die Normsetzungskompetenz der Beklagten werde bestritten. Die Ermächtigung des Grundgesetzes und des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes sei in ihrer Reichweite begrenzt auf Bagatellsteuern mit örtlich begrenztem Wirkungskreis. Zudem habe die Spielautomatensteuer den Charakter einer Umsatzsteuer und verstoße deshalb gegen europäisches Gemeinschaftsrecht. Es komme auch zu einer erheblich höheren Steuerlast als bei der vorangegangenen Pauschalbesteuerung. In ihrer konkreten Ausgestaltung überschreite die Steuer die nach Art. 12 Abs. 1 GG zulässige Grenze eines Eingriffs in die Berufsfreiheit, weil sie wegen ihrer Belastungsintensität erdrosselnde Wirkung habe. Auch sei die in § 4 Abs. 3 der Vergnügungssteuersatzung vorgesehene Bemessung

sungsgrundlage des Spieleinsatzes untauglich, weil sie nicht durch die in marktüblichen Geräten installierte Auslesesoftware erfasst werden könne. Der in § 11 Abs. 2 der Satzung vorgesehene Ersatzmaßstab des dreifachen Einspielergebnisses sei verfassungswidrig, da er zu einer Automatenumsatzsteuer führe. Der in den amtlichen Vordrucken vorgesehene Ersatzmaßstab „Geldeinwurf/Anzahl der Spiele mal Preis pro Spiel“ sei problematisch, da er von der materiellen Rechtsgrundlage abweiche. Im Übrigen sei die Vergnügungssteuer ein wesentlicher Teil des betrieblichen Aufwandes, was durch umfangreiches Zahlenmaterial belegt werde. Mit einem Steuersatz von 7,5 % sei keine Gewinnerwirtschaftung mehr möglich, weshalb dieser Steuersatz nicht mit dem Grundgesetz vereinbar sei. Der Saldo 2 werde in Höhe von 20,6 % bis 34,5 % besteuert. Allerdings gebe es erhebliche Unterschiede zwischen der elektronisch gezahlten Kasse und dem Saldo 2 u. a. wegen der Nachfüllungen. Im Übrigen würden Einsätze besteuert, auch wenn keine Spiele durchgeführt würden. Die Beklagte trat der Klage entgegen und wies im Wesentlichen darauf hin, dass sich die Zahl der Automatenaufsteller in ihrem Stadtgebiet vom 31.12.2005 bis 31.12.2007 um einen auf 87 erhöht habe. Des Weiteren seien in den Spielhallen zusätzlich 70 Geldspielgeräte aufgestellt worden.

Mit Urteil vom 13.2.2008 wies das Verwaltungsgericht die Klage ab und ließ die Berufung wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO) zu.

Zur Begründung führte das Verwaltungsgericht im Wesentlichen aus: Die Klage sei zwar auch hinsichtlich der Monate November und Dezember 2006 zulässig, da die Beklagte in ihrem Widerspruchsbescheid vom 10.4.2007 davon ausgegangen sei, dass die unter dem 5.4.2007 erlassene Vergnügungssteuerbescheide Gegenstand des Widerspruchsverfahrens seien. Die Klage sei aber unbegründet. Die angefochtene Steueranmeldung und die angefochtenen Vergnügungssteuerbescheide beruhten auf der mit Wirkung vom 1.10.2006 in Kraft getretenen Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 20.9.2006, die ihre verfassungsrechtliche Ermächtigungsgrundlage in Art. 105 Abs. 2a GG und § 7 Abs. 2 SächsKAG finde. Der kompetenzrechtliche Rahmen sei gewahrt. Die Höhe des in der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten normierten Steuersatzes und der jeweilige Bezugspunkt des Spieleinsatzes bzw. des dreifachen Einspielergebnisses sei nicht zu beanstanden. Weder Art. 12 Abs. 1 GG noch Art. 3 Abs. 1 GG seien verletzt. Der Einführung einer Steuer, die an die Spieleinsätze oder die Einspielergebnisse anknüpfe, stehe auch das Europarecht nicht entgegen.

Am 28.4.2008 hat die Klägerin Berufung gegen das Urteil eingelegt. Ihre Prozessbevollmächtigte zu 1 trägt zur Begründung im Wesentlichen vor:

Die in der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vorgesehene Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes sei zu beanstanden. Gleiches gelte für den Ersatzmaßstab des dreifachen Einspielergebnisses und den Ersatzmaßstabes „Geldeinwurf/Anzahl der Spiele x Preis pro Spiel“. Die Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes verstoße gegen das rechtsstaatliche Abwägungsgebot. Aufwand sei nicht der Einsatz, sondern der Verlust. Im Übrigen habe sich herausgestellt, dass Einsätze auch besteuert würden, wenn keine Spiele durchgeführt worden seien. Der Steuersatz von 7,5 % verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG. Eine Besteuerung des Spieleinsatzes in Höhe von 7,5 % führe letztlich zu der Besteuerung von nahezu 50 % des Saldos 2. Die Vergnügungssteuer müsse aber tragbar sein, eine erdrosselnde Wirkung sei zu berücksichtigen. Nachdem die Pauschalbesteuerung pro Gerät zuvor bei 204,54 € gelegen habe müsse die Klägerin jetzt in der Spielothek „O....“ eine durchschnittliche monatliche Vergnügungssteuerlast pro Gerät in Höhe von 453,05 € tragen und in der Spielothek „Z.....“ in Höhe von 544,08 €. Der Durchschnitt aller Geräte liege bei 348,46 € Vergnügungssteuer pro Monat. Eine derart erhebliche Anhebung des Vergnügungssteuersatzes könne nur aufgrund einer ausreichenden Tatsachengrundlage zur Höhe des durchschnittlich investierten Vergnügungsaufwandes innerhalb eines angemessen langen Zeitraumes erfolgen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts läge die noch als hinnehmbar erachtete Grenze für Vergnügungssteuer pro Geldgewinnspielgerät und Kalendermonat bei 300,- €. Diese sei hier deutlich überschritten. Die beim Ersatzmaßstab des dreifachen Einspielergebnisses vorgesehene Bemessungsgrundlage sei satzungsmäßig nicht definiert. Der Ersatzmaßstab sei auch unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG. Er sei willkürlich und führe zu einem Steuersatz von 22,5 % des Einspielergebnisses. Es sei nicht haltbar, darin keine erdrosselnde Wirkung zu sehen. Es sei auch zu berücksichtigen, dass zu dieser Belastung noch die Belastung durch die Mehrwertsteuer trete. Ohnehin weise die Vergnügungssteuer hier wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer auf. Das Einspielergebnis müsste um die Abzugsposition Umsatzsteuer bereinigt werden. Für den weiteren Ersatzmaßstab „Geldeinwurf/Anzahl der Spiele x Preis pro Spiel“ fehle es an einer satzungsmäßigen Ermächtigungsgrundlage. Des weiteren ergebe eine betriebswirtschaftliche Auswertung der Erlöse und Kosten des Betriebes der Klägerin ein negatives Betriebsergebnis nach Umstellung der Vergnügungssteuer von Pauschalsätzen auf das jetzige System. Für die Zeit von Januar bis September 2006 sei für die Geräte der Klägerin - nach Pauschalsätzen

erhoben - eine Vergnügungssteuer in Höhe von 42.540,16 € festgesetzt worden. Nach Einführung des 7,5-Prozentsatzes sei für ihre - in vergleichbarer Anzahl aufgestellten - Geräte im Zeitraum Januar bis September 2007 Vergnügungssteuer in Höhe von 102.498,23 € angefallen. Dies sei eine Erhöhung um gut 140 %. Das Betriebsergebnis betrage -57.576,24 €. Bei dieser Kostenstruktur lasse sich der Geschäftsbetrieb nicht auf Dauer aufrechterhalten.

Unter Vorlage eines von ihr erstellten Rechtsgutachtens, auf dessen Ausführungen sie sich bezieht, trägt die zweite Prozessbevollmächtigte der Klägerin zur Begründung der Berufung im Wesentlichen vor: Die Vergnügungssteuer müsse an den Saldo 2 anknüpfen. Dieser sei der Bezugspunkt für den Spieleraufwand. Absolute Salden wichen dagegen stark von einander ab. Ein Vergleich mit einem Fixpunkt sei bei diesen Salden nicht möglich. Das führe dazu, dass es bei gleichem Saldo 2 zu unterschiedlichen Steuerbeträgen käme und bei ungleichem Saldo 2 auch gleiche Steuern entstehen könnten. Würden wesentlich gleiche Salden aber mit unterschiedlicher Steuer belegt, sei eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung gegeben. Um eine Gleichbehandlung zu gewährleisten, biete es sich an, in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und des Bundesfinanzhofs auch hier einen Korridor von plus/minus 25 % des Vergleichswertes anzusetzen. Als Vergleichswert sei der Saldo 2 heranzuziehen, denn dieser bilde den - wesentlich - gleichen Spieleraufwand ab, auf den Bezug genommen werden müsse. Bezogen auf den Saldo 2 habe der Vergnügungssteueranteil hier eine zu hohe Schwankungsbreite. Die durchschnittliche Belastung des Saldo 2 mit Vergnügungssteuer betrage in der Spielhalle „Z.....“ 27,55 % und bei der Spielhalle „O....“ 28,07 %. Die Minimalbelastung des Saldo 2 liege aber bei einem Vergnügungssteueranteil von 17,61 % bzw. 14,32 % und die Maximalbelastung bei 54,89 % bzw. 56,31 %. Von 39 herangezogenen Geräten lägen 17 außerhalb dieses Korridors. Die Satzung der Beklagten sei auch deshalb zu beanstanden, weil die Beklagte den Begriff des Spieleinsatzes nicht definiert habe. Der weitere in dem amtlichen Formular aufgeführte Maßstab „Anzahl der Spiele × Preis pro Spiel“ könne keine Grundlage für eine Steuerfestsetzung sein. Es sei fraglich, welche Spiele dafür heranzuziehen seien. Das Steuerformular entspreche insofern auch nicht der Satzung. Der Steuerpflichtige könne die Steuerhöhe nicht ermitteln, weshalb die Erhebung nicht satzungsgemäß sei. Dies gelte auch für den Ersatzmaßstab des dreifachen Einspielergebnisses. Das Einspielergebnis als solches sei nicht bestimmbar. Es finde sich im Formular nicht wieder. Der dafür vorgesehene Steuersatz führe letztendlich zu einer Steuer von 22,5 % auf das Einspielergebnis. Das überschreite die üblichen Sätze erheblich. Dieser Ersatzmaßstab sei auch nicht notwendig. Zwar könnten zahlreiche vorhandene und einge-

setzte Geräte den Maßstab des § 4 Abs. 3 nicht ausweisen. Aus dieser Tatsache folge aber nicht die Berechtigung der Kommune, neben dem Maßstab des § 4 Abs. 3 einen - unproportionalen - Ersatzmaßstab zu schaffen. Es sei dann vielmehr von der Erhebung der Steuer abzu- sehen. Im Übrigen finde die Lenkungswirkung der Vergnügungssteuer im Falle der Erdros- selung ihre Grenze. Hier werde das Betriebsergebnis mit einer Vergnügungssteuer von 152 % belastet. Dagegen hätte die Klägerin mit der Steuer aus den Vorjahren noch ein deutlich posi- tives Ergebnis erzielen können. Bei ihrer Situation handele es sich nicht um einen Einzelfall.

Auf Nachfrage des Gerichts zur Funktionsweise der Geldgewinnspielgeräte haben die Pro- zessbevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung am 1.10.2008 ergänzend ausgeführt: Die in den Auslesestreifen neben den bezahlten Spielen ausgewiesenen Freispiele liefen automatisch ab. Bei einem Gewinn könne der Spieler dagegen wählen, ob dieser ausge- zahlt oder auf das Punktekonto gebucht werden solle. Die in den Auslesestreifen einiger Geräte enthaltene Position „Einsätze“ unterscheide sich von der Position „Einwurf“ dadurch, dass sie auch die auf das Punktekonto gebuchten Gewinne enthalte. Zu einer Differenz zwi- schen Einwurf und Einsatz könne es des weiteren kommen, wenn Geld auf das Punktekonto des Spielers aufgebucht werde und der Spieler sich das Geld wieder auszahlen lasse, ohne gespielt zu haben. Dieses Geld werde im Kontrollmodul ebenfalls als Einsatz gezählt. Der auf die Vergnügungssteuer entfallende Anteil des eingesetzten Geldes könne weder vorab ausge- sondert werden noch gesondert gezählt werden. Er nehme am Spiel teil. Die Gewinnquote könne bei den heutigen Geräten nicht mehr vorab eingestellt werden. Die Höhe der Quote sei vor Beginn des Spiels nicht festgelegt. Sie werde durch ein kompliziertes Rechenprogramm ermittelt und verfestige sich im Laufe des Spiels.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Leipzig vom 13. Februar 2008 - 1 K 1460/06 - zu ändern und die Steueranmeldung für den Monat Oktober 2006 zum 10.11.2006 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 29.11.2006 in Höhe von 8.487,49 € sowie die Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten für die Monate November und Dezember 2006 vom 5.4.2007 in der Gestalt des Widerspruchsbe- scheids vom 10.4.2007 in Höhe von 8.761,87 € für den Monat November 2006 und in Höhe von 8.720,39 € für den Monat Dezember 2006 aufzuheben.

Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

Zur Begründung verweist sie auf ihr erstinstanzliches Vorbringen. Ergänzend führt sie unter Bezugnahme auf ein im Parallelverfahren 5 A 265/08 vorgelegtes Schreiben der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt vom 9.9.2008 aus, es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen, dass Ein- und Auszahlungen auf bzw. von Geldspielgeräten - ohne Verwendung des Geldes als Spieleinsatz - „durch einen Fehler in der Software der Spielgeräte der Klägerin versehentlich“ als Einsatz- bzw. Gewinnbuchung registriert würden.

In der mündlichen Verhandlung vom 1.10.2008 hat sie weiterhin ausgeführt: In Vorbereitung der Vergnügungssteuersatzung vom September 2006 habe sie die Aufsteller angeschrieben und um Vorlage der Auslestreifen gebeten. Die Resonanz sei „mager“ gewesen. So habe ihr nur wenig Material für Proberechnungen zur Verfügung gestanden. Angesetzt habe sie am Einwurf. Nach ihren Berechnungen seien bei einem Steuersatz von 7,5 % gleiche Einnahmen zu erwarten gewesen wie bei dem vorherigen Pauschalsteuersatz. Dass ihre zu erwartenden Einnahmen aus der bisher nach der neuen Satzung festgesetzten Vergnügungssteuer dennoch ungefähr doppelt so hoch seien, könnte darauf zurückzuführen sein, dass der Spieler heute möglicherweise mehr einsetze.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes sowie des Vortrags der Beteiligten im Übrigen wird verwiesen auf die Gerichtsakte sowie die Akte des Verwaltungsgerichts nebst der Verwaltungsvorgänge der Beklagten (3 Heftungen) und die von der Kläger-Prozessbevollmächtigten zu 1 vorgelegten Zahlenwerke, die sämtlich Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Berufung der Klägerin ist begründet. Das Verwaltungsgericht hat die Klage gegen die Erhebung von Vergnügungssteuer für die Monate Oktober bis Dezember 2006 zu Unrecht abgewiesen. Die Steueranmeldung der Klägerin für den Monat Oktober 2006 vom 10.11.2006 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids der Beklagten vom 29.11.2006 ist in Höhe von 8.487,49 € rechtswidrig. Gleiches gilt für die Vergnügungssteuerbescheide der Beklagten für die Monate November und Dezember 2006 vom 5.4.2007 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 10.4.2007 in Höhe von 8.761,87 € für den Monat Novem-

ber 2006 und in Höhe von 8.720,39 € für den Monat Dezember 2006. In diesem Umfang ist die Klägerin in ihren Rechten verletzt (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

Hinsichtlich der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit fehlt es an einer von § 2 Abs. 1 Satz 2 SächsKAG geforderten wirksamen satzungsrechtlichen Bestimmung des Steuermaßstabs. Die den Steuermaßstab betreffende Regelung des § 4 Abs. 3 der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten in der hier maßgeblichen Fassung vom 20.9.2006 (Amtsblatt der Beklagten vom 23.9.2006) ist ungültig, weil sie gegen Art. 105 Abs. 2a GG verstößt. Gleiches gilt für die damit in Zusammenhang stehende, in § 11 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung getroffene Regelung des Ersatzmaßstabes. Die in der Satzung vorgesehene Erhebung der Vergnügungssteuer anhand des Spieleinsatzes steht dem Charakter der Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer entgegen.

Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten beruht auf Art. 105 Abs. 2a GG und § 7 Abs. 2 SächsKAG. Aus der in § 7 SächsKAG enthaltenen Befugnis der Gemeinden, örtliche Aufwandsteuern zu erheben, lässt sich sowohl der Maßstab für die Auswahl von Steuergegenstand und Steuerpflichtigen als auch für die Gestaltung von Bemessungsgrundlage und Steuerersatz ableiten. Art und Intensität des Grundrechtseingriffs werden durch die Satzungsermächtigung ebenfalls umgrenzt (vgl. auch BVerfG, Kammerbeschl. v. 1.3.1997, zu § 6 Abs. 3 KAG B-W vom 15.2.1982, NVwZ, 1997, 573).

Die Erhebung von Vergnügungssteuer für Geldgewinnspielgeräte in der hier erfolgten Ausgestaltung überschreitet die der Beklagten übertragene Besteuerungsbefugnis. Die in § 4 Abs. 3 ihrer Vergnügungssteuersatzung für die Erhebung der Vergnügungssteuer vorgesehene und mit „Spieleinsatz“ bezeichnete Bemessungsgrundlage ist derzeit kein tauglicher Steuermaßstab für diese Aufwandsteuer. Solange eine Aussonderung des Steueranteils vom Spielkapital nicht möglich ist, wird der Charakter der örtlichen Aufwandsteuer bereits deshalb nicht gewahrt, weil die Bemessungsgrundlage auf den gesamten eingesetzten Geldbetrag bezogen ist. An seiner entgegenstehenden, im einstweiligen Rechtsschutzverfahren der Klägerin (Beschl. v. 17.7.2007 - 5 BS 256/07 -, vgl. auch Beschl. v. 12.7.2007 zum Parallelverfahren 5 BS 146/07, m. w. N., eingestellt in juris) nach summarischer Prüfung geäußerten, Rechtsauffassung hinsichtlich der auf den Spieleinsatz bezogenen Bemessungsgrundlage hält der Senat nicht mehr fest.

Steuerschuldner für die Spielautomatensteuer ist der Veranstalter des Vergnügens. Er wird zur Vergnügungssteuer herangezogen, obwohl eigentliches Steuergut das Vergnügen des einzelnen bzw. dessen dafür erbrachter Aufwand als Indiz seiner wirtschaftlichen Leistungskraft ist. Die Vergnügungssteuer zielt also darauf ab, die mit der Einkommensverwendung für ein Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten, weshalb der Steuermaßstab am Vergnügungsaufwand auszurichten ist (BVerwG, Urt. v. 22.12.1999, BVerwGE 110, 237). Bezogen auf den Spieler, dessen Vergnügen bzw. dessen dafür erbrachter Aufwand besteuert werden soll, besteht der Aufwand aus dem Betrag, den er in das Gerät einwirft. Hinzu kommen Gewinne, die er sich nicht auszahlen, sondern auf sein Punktekonto buchen lässt, um auch diese einzusetzen. Diese Vorgehensweise ist nicht anders zu beurteilen als eine Situation, in der der Spieler sich das Geld zunächst auszahlen lässt und es sodann wieder einsetzt. So ist der Spieleinsatz auch nach § 4 Abs. 3 Satz 2 der Vergnügungssteuersatzung die Verwendung von Einkommen und Vermögen durch den Spieler zur Erlangung des Spielvergnügens. Die Auffassung der Klägerin, die den Aufwand nur in dem Verlust des Spielers sieht, teilt der Senat nicht. Zwar beschreibt der Verlust den Betrag, den der Spieler unter dem Strich tatsächlich verloren hat. Dieser ist aber nicht gleichzusetzen mit dem Teil seines Einkommens, mit dem er sich zuvor das Spielvergnügen geleistet hat. Anderenfalls würde es an einem - steuerbaren - Aufwand fehlen, wenn ein Spieler Gewinne erzielt, die über seinen Einsatz hinausgehen. Die Besteuerung des Aufwandes muss unabhängig davon sein, in welchem Maße sich die mit dem Einsatz erworbenen Gewinnchancen im Verlauf des Spiels realisiert haben.

Als Spieleinsatz angesehen wird im Satzungsgebiet der Beklagten - je nach technischer Möglichkeit der Spielautomaten - die in den Auslesestreifen der Geräte ausgewiesene Position „Einwurf“ oder die darin als „Einsätze“ bezeichnete Position. Beide Positionen bilden aber den von den Spielern getätigten Einsatz nicht in einer dem Charakter der Steuer genügenden Weise ab. Zwar enthält die Position „Einsätze“ neben dem eingeworfenen und verspielten Geldbetrag auch aufgebuchte und wieder eingesetzte Gewinne, wodurch sie regelmäßig höher und wirklichkeitsnäher ist als die Position „Einwurf“. Beide Positionen sind aber nicht bereinigt um den auf die Vergnügungssteuer entfallenden Anteil des vom Spieler getätigten Einsatzes. Wie die Prozessbevollmächtigten der Klägerin auf ausdrückliche Nachfrage des Gerichts in der mündlichen Verhandlung bestätigt haben, wird dieser Anteil nicht vorab ausgesondert oder durch eine entsprechende Programmierung der Geräte gesondert gezahlt. Vielmehr wird mit diesem Anteil - hier in Höhe von 7,5 % des Einsatzes - ebenfalls gespielt,

was auch die Beklagte nicht bestreitet. Dadurch ist der Steueranteil ein Teil des Spielkapitals, das der Gewinnermittlung zugrunde liegt, obwohl er vorher herausgerechnet werden müsste. Da die Gewinnquote erst im Verlauf eines Spieles ermittelt und verfestigt wird, ist die Höhe der letztlich abzuführenden Steuer für den Unternehmer unkalkulierbar. Zudem wird der Unternehmer - je nach Spielverlauf - an der Steuer beteiligt. Diese Beteiligung ist unabhängig von der Höhe des Steuersatzes. Da auch hinsichtlich des Steueranteils Gewinne ausgeschüttet werden, muss er einen Teil der von ihm abzuführenden Vergnügungssteuer selbst tragen.

Die Anknüpfung an den Einwurf bzw. den Einsatz kann dazu führen, dass ein hoher Anteil des Einspielergebnisses als Vergnügungssteuer ermittelt wird. Der Vergnügungssteueranteil ist in der Höhe nicht vorhersehbar, weil der Spielverlauf nicht absehbar ist und sich die Positionen Einsatz und Einwurf nicht proportional zum Einspielergebnis verhalten. Die Abweichungen haben die Prozessbevollmächtigten der Klägerin anhand der von der Klägerin im Jahr 2007 aufgestellten Geräte und mit Hilfe der vorgelegten Vergleichszahlen, deren Richtigkeit die Beklagte nicht in Frage gestellt hat, überzeugend dargelegt. Für die Verdeutlichung der fehlenden Proportionalität kommt es nicht darauf an, dass die Vergleichszahlen nicht dem Veranlagungszeitraum entnommen sind. Aussagekräftig sind insbesondere die in den Tabellen D und E in der Anlage zu den Ausführungen der Kläger-Prozessbevollmächtigten zu 2 enthaltenen Zahlenreihen betreffend die Monate Januar bis Dezember 2007 (Gerichtsakte, S. 204 ff.). Aus der Tabelle E wird deutlich, dass für Spieleinsätze/Einwürfe in gleicher Größenordnung zwar betragsmäßig die gleiche Vergnügungssteuer anfällt. Die Vergnügungssteuer fällt aber in Bezug auf das als „Saldo 2“ bezeichnete Einspielergebnis sehr unterschiedlich aus. So können ca. 15 % bis 20 % des Monatseinspielergebnisses auf die Vergnügungssteuer entfallen. Der Satz kann aber auch bei 60 % bis 80 % und noch darüber liegen. Dass auf ein gleich hohes monatliches Einspielergebnis Vergnügungssteuer in erheblich unterschiedlicher Höhe entfallen kann, verdeutlicht auch Tabelle D.

Bei einer längerfristigen Betrachtung sind ebenfalls erhebliche Schwankungen erkennbar, die eine Kalkulation unangemessen erschweren und letztlich unmöglich machen. An Zahlenmaterial stehen für diese Betrachtung die Daten von 15 Geräten der Klägerin zur Verfügung, die an einem der 24 in den beiden Spielhallen zur Verfügung stehenden Plätze neun Monate oder länger aufgestellt waren (Tabellen B₁ und B₂, Gerichtsakte, S. 200 f.). Hinsichtlich dieser Geräte schwankt der Vergnügungssteuersatz bezogen auf das Einspielergebnis zwischen

knapp 20 % und gut 50 %; der Durchschnitt liegt bei 30,94 %. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Geräte:

Spielhalle „Z.....“	Spielhalle „O....“
Egypt Fun 146308062: 22,52 %	Neon 200300562: 29,09 %
That's Cool 139000072: 17,61 %	Novoline 202804458: 21,39 %
Novoline 202804733: 21,45 %	New Winner 200523534: 39,48 %
Neon 200300568: 19,94 %	Novoline 202804457: 22,9 %
Novoline 202804734: 19,94 %	New Winner 200523521: 52,5 %
Wild Water 203204683: 29,37 %	Wild Water 203204642: 39,34 %
New Winner 200523192: 42,57 %	Egypt Fun 146307243: 22,5 %
New Winner 200523166: 54,89 %	

Die Anwendung eines Korrektivs, bei dem sich die Vergnügungssteuer bezogen auf das Einziespielergebnis in einer bestimmten Bandbreite - ähnlich der tolerierbaren Schwankungsbreite der über einen längeren Zeitraum gemittelten Einziespielergebnisse bei der Überprüfung eines Stückzahlmaßstabs - bewegen muss, hält der Senat nicht für praktikabel. Die Ermittlung eines Durchschnittswerts und einer daran orientierten Bandbreite setzt nicht nur eine Kenntnis der Zahlen konkurrierender Aufsteller voraus, deren Beschaffung erfahrungsgemäß aufwändig ist. Darüber hinaus spielen an dieser Stelle Zufälligkeiten wie Spielerverhalten, Spielverlauf und Gewinnermittlung eine zu große Rolle. Zwar muss dem Veranstalter des Vergnügens als Steuerschuldner nicht die rechtliche Gewähr geboten werden, den als Steuer gezahlten Geldbetrag - etwa wie einen durchlaufenden Posten - von der dem Steuergesetz der Idee nach als Steuerträger gemeinten Person ersetzt zu erhalten. Das Gesetz überlässt es vielmehr dem Steuerschuldner, den Steuerbetrag in die Kalkulation einzubeziehen und die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens trotz der Steuer zu wahren. So gehört zu den die Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer kennzeichnenden Merkmalen auch, dass sie auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar sein muss (BVerfG, Beschl. v. 3.5.2001, DVBl. 2001, 1135; BFH, Beschl. v. 1.2.2007, BFH/NV 2007, 987). An einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit fehlt es aber dann, wenn die Höhe der abzuführenden Vergnügungssteuer für den Unternehmer nicht kalkulierbar ist, weil die Gewinnquote von der Software des Spielgerätes erst im Laufe des Spiels ermittelt wird und der Umfang der Gewinnausschüttung - trotz der Vorgaben in § 13 SpielV - auch langfristig im Voraus nicht konkret abzuschätzen ist.

Ohne weiteres möglich ist die Einstellung der Vergnügungssteuer in die unternehmerische Kalkulation dagegen bei einem Steuermaßstab, der an die Einspielergebnisse anknüpft und dadurch noch den erforderlichen lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand herstellt. Notwendig ist die direkte Anknüpfung an die Einspielergebnisse allerdings nicht (BVerwG, Urt. v. 13.4.2005, BVerwGE 123, 218). Der erforderliche lockere Bezug zwischen Maßstab und Vergnügungsaufwand kann auch anderweitig sichergestellt werden - allerdings nicht durch den Spieleinsatz, wenn das Spielkapital, wie hier, nicht vom Vergnügungssteueranteil zu trennen ist.

Bei dieser Sachlage kann dahinstehen, ob und wie es sich auf die Steuerbemessung auswirkt, wenn zunächst aufgebuchtes, letztlich aber nicht verspieltes Geld ebenfalls als Einsatz ausgewiesen wird. Aus diesem Grund kommt sowohl der von der Beklagten im Parallelverfahren 5 A 265/08 vorgelegten Stellungnahme der Physikalisch-Technischen Bundesanstalt vom 9.9.2008 als auch der nach Schluss der mündlichen Verhandlung vorgelegten Stellungnahme vom 2.10.2008 keine Bedeutung für die Entscheidungsfindung zu. In der nachgereichten Stellungnahme führt die Physikalisch-Technischen Bundesanstalt aus, es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen, dass Ein- und Auszahlungen auf bzw. von Geldspielgeräten - ohne Verwendung des Geldes als Spieleinsatz - „versehentlich“ als Einsatz- bzw. Gewinnbuchungen registriert würden. Aus spielrechtlicher Sicht sei allerdings bereits dann ein Einsatz geleistet, wenn das eingeworfene Geld bzw. auf Geldspeichern vorrätige Geld in Punkte gewandelt werde. Ob die Punkte zu Spielen führten oder nur Ergebnis oder Ausgangspunkt von „Umbuchungen“ seien, sei eine Frage der Spielgestaltung.

Den übrigen Argumenten der Klägerin zur Rechtmäßigkeit der erhobenen Vergnügungssteuer ist ebenfalls nicht weiter nachzugehen. Die grundsätzliche Normsetzungskompetenz der Beklagten hat der Senat bereits im vorangegangenen einstweiligen Rechtsschutzverfahren bejaht (Beschl. v. 17.7.2007 - 5 BS 256/07 -, Umdruck S. 5 f.); den dortigen Ausführungen ist nichts hinzuzufügen. Auch sieht der Senat mit dem erstinstanzlichen Gericht die Vergnügungssteuer nicht als eine - europarechtswidrige - Mehrwertsteuer an. Insofern wird auf die Entscheidungsgründe des Verwaltungsgerichts Bezug genommen (Umdruck, S. 21 f.; vgl. auch Beschl. des erkennenden Senats v. 17.7.2007, Umdruck S. 5). Des weiteren erübrigt sich die Prüfung der Höhe des Steuersatzes und einer möglicherweise erdrosselnden Wirkung. Dem angeführten erheblichen Anstieg der Steuerlast im Vergleich zur Pauschalbesteuerung ist in diesem Verfahren ebenfalls nicht nachzugehen. Insofern kommt es nicht mehr darauf an,

dass der von der Klägerin vorgelegte Vorjahresvergleich Dezember 2005 (Gerichtsakte des Parallelverfahrens 5 A 265/08, S. 540), die Betriebswirtschaftlichen Auswertungen für die Jahre 2006 und 2007 (Gerichtsakte 5 A 265/08, S. 323a und S. 323b), sowie die Betriebswirtschaftliche Auswertung für die Monate Januar bis Juli 2008 (Gerichtsakte 5 A 265/08, S. 541) darauf hindeuten, dass die Vergnügungssteuererhebung nach dem jetzigen System bei der Klägerin zu einem negativen Betriebsergebnis führt.

Ist die für den Regelfall vorgesehene Bemessungsgrundlage des § 4 Abs. 3 der Vergnügungssteuersatzung als Steuermaßstab nicht geeignet, gilt dies auch für den damit in untrennbarem Zusammenhang stehenden Ersatzmaßstab des § 11 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten. Nach dieser Regelung gilt das Dreifache des Einspielergebnisses als Spieleinsatz, wenn der Spieleinsatz in der tatsächlichen Höhe nicht ermittelt werden kann. Zwar kann die Anknüpfung an das Einspielergebnis - wie oben ausgeführt - ein zulässiger Maßstab für die Erhebung der Vergnügungssteuer sein. Die Beklagte hat ihre Besteuerungsbefugnis bei der Regelung des Ersatzmaßstabes aber dadurch überschritten, dass sie die Multiplikation des Einspielergebnisses mit dem Faktor 3 vorsieht, um möglichst nah an den Spieleinsatz heranzukommen. Die vorliegende Vereinfachungsregelung kann keine Geltung beanspruchen, wenn der Spieleinsatz keine taugliche Bemessungsgrundlage ist.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) zuzulassen. Die Frage, ob der Charakter der Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandsteuer durch eine auf den Spieleinsatz bezogene Bemessungsgrundlage gewahrt wird, ist höchstgerichtlich bisher nicht entschieden. Ihre Klärung hat über den hier entschiedenen Fall hinaus wesentliche Bedeutung für die einheitliche Auslegung und Anwendung des Rechts.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision an das Bundesverwaltungsgericht zu.

Die Revision ist beim Sächsischen Oberverwaltungsgericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich einzulegen. Die Revisionsfrist ist auch gewahrt, wenn die Revision innerhalb der Frist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig, schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) eingelegt wird. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig, schriftlich oder in elektronischer Form einzureichen.

Die Begründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.

Für das Revisionsverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Revision und für die Revisionsbegründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer deutschen Hochschule im Sinne des Hochschulrahmengesetzes mit Befähigung zum Richteramt als Bevollmächtigten vertreten lassen. 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, zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:
Raden

Düvelshaupt

Schmidt-Rottmann

Beschluss

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf

25.969,75 €

festgesetzt (§ 47 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1, § 52 Abs. 3 GKG in Übereinstimmung mit Ziffer 3.1 des Streitwertkatalogs für die Verwaltungsgerichtsbarkeit, NVwZ 2004, S. 1327).

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

gez.:
Raden

Düvelshaupt

Schmidt-Rottmann