

Urteil Az. 9 C 12.08*

BVerwG

9. Dezember 2009

Leitsätze

1. Die Kompetenz zur Erhebung einer Aufwandsteuer aus Art. 105 Abs. 2a GG hängt nicht von einer in jeder Hinsicht verfassungsgemäßen Bemessungsgrundlage ab, sondern allein vom Charakter und Typus der Steuer. Zweifel an der Tauglichkeit des Steuermaßstabs lassen den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer unberührt (wie BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - NVwZ 2009, 968; Änderung der bisherigen Rechtsprechung, vgl. Urteil vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218 <220, 234 f.>).

Tenor

- 1 Das Urteil des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts vom 6. Oktober 2008 - 5 A 237/08 - wird aufgehoben.
- 2 Die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Oberverwaltungsgericht zurückverwiesen.
- 3 Die Entscheidung über die Kosten bleibt der Schlussentscheidung vorbehalten.

Gründe

- 4 I.
- 5 Die Klägerin wendet sich gegen die Erhebung von Vergnügungsteuer für die Monate von Oktober bis Dezember 2006 für Spielgeräte mit Geldgewinnmöglichkeit. Sie betreibt im Stadtgebiet der Beklagten die Spielotheken "A" und "B". In beiden Spielotheken waren im Erhebungszeitraum jeweils zwölf Spielautomaten mit

*<http://openjur.de/u/162310.html> (= openJur 2011, 90136)

Gewinnmöglichkeit aufgestellt. Die Beklagte erhebt eine Vergnügungsteuer auf den Betrieb von Spielgeräten. Die maßgebliche Fassung ihrer Vergnügungsteuersatzung vom 20. September 2006 enthält u.a. folgende Regelungen:

6

§1 Steuergegenstand

7

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

8

(...)

9

4. Betrieb von

10

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

11

(...)

12

§3 Steuerschuldner

13

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

14

(...)

15

§4 Bemessungsgrundlage

16

(...)

17

(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.

18

§5 Steuersatz

19

(...)

20

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

21

§7 Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit

- 22 (1) Der Steueranspruch entsteht mit der Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes.
- 23 (2) Der Steuerschuldner hat bis zum 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen, in der er die Steuer selbst zu berechnen hat. Die Steuer ist am 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats fällig.
- 24 (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.
- 25 (...)
- 26 §11 Übergangsvorschrift
- 27 (...)
- 28 (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.
- 29 (3) Absatz 2 ist für Besteuerungszeiträume nach dem 31.12.2011 nicht mehr anzuwenden.
- 30 §12 Inkrafttreten
- 31 Die Satzung tritt mit Wirkung vom 01.10.2006 in Kraft.“
- 32 Mit einem am 10. November 2006 ausgefüllten amtlichen Vordruck gab die Klägerin bei der Beklagten die für den Monat Oktober 2006 anfallende Vergnügungsteuer mit 8 487,49 EUR an. Ihren gegen diese Steueranmeldung am 23. November 2006 erhobenen Widerspruch wies die Beklagte mit Widerspruchsbescheid vom 29. November 2006 zurück. Dagegen hat die Klägerin am 7. Dezember 2006 Klage erhoben. Mit Vordrucken vom 25. Januar 2007 meldete die Klägerin die Vergnügungsteuer für den Monat November 2006 mit 7 330,76 EUR und für den Monat Dezember 2006 mit 7 906,64 EUR an. Dagegen erhob sie am 26. Februar 2007 Widerspruch. Unter dem 5. April 2007 erließ die Beklagte Vergnügungsteuerbescheide für die Monate November und Dezember 2006 und setzte die Vergnügungsteuer für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit auf 8 761,87 EUR bzw. 8 720,39 EUR fest. Mit Widerspruchsbescheid vom 10. April 2007 wies sie den Widerspruch der Klägerin zurück. Am 19. April 2007

hat die Klägerin ihre Klage auf die Vergnügungsteuerbescheide für die Monate November und Dezember 2006 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 10. April 2007 erweitert.

- 33 Mit Urteil vom 13. Februar 2008 hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen. Auf die von der Klägerin eingelegte Berufung hat das Sächsische Obergerverwaltungsgericht mit Urteil vom 6. Oktober 2008 das Urteil des Verwaltungsgerichts geändert und die Steueranmeldung sowie die Vergnügungsteuerbescheide der Beklagten in der Gestalt der jeweiligen Widerspruchsbescheide aufgehoben. Gleichzeitig hat es die Revision zugelassen.
- 34 Zur Begründung hat es u.a. ausgeführt, die in §4 Abs. 3 der Vergnügungsteuer-satzung der Beklagten für die Erhebung der Vergnügungsteuer vorgesehene und mit "Spieleinsatz" bezeichnete Bemessungsgrundlage sei derzeit kein tauglicher Steuermaßstab für die Aufwandsteuer. Solange eine Aussonderung des Steueranteils vom Spielkapital nicht möglich sei, werde der Charakter der örtlichen Aufwandsteuer bereits deshalb nicht gewahrt, weil die Bemessungsgrundlage auf den gesamten eingesetzten Geldbetrag bezogen sei. Der Steuermaßstab sei für die Spielautomatensteuer als Aufwandsteuer am Vergnügungsaufwand auszurichten. Bezogen auf den Spieler, dessen Vergnügen bzw. dessen dafür erbrachter Aufwand besteuert werden solle, bestehe der Aufwand aus dem Betrag, den er in das Gerät einwerfe. Hinzu kämen Gewinne, die er sich nicht auszahlen, sondern auf sein Punktekonto buchen lasse, um auch diese einzusetzen.
- 35 Als Spieleinsatz würden im Satzungsgebiet der Beklagten die in den Auslesee-streifen der Geräte ausgewiesenen Positionen "Einwurf" oder "Einsätze" bezeichnet. Beide Positionen bildeten aber den von den Spielern getätigten Einsatz nicht in einer dem Charakter der Steuer genügenden Weise ab. Zwar enthalte die Position "Einsätze" neben dem eingeworfenen und verspielten Geldbetrag auch aufgebuchte und wieder eingesetzte Gewinne, wodurch sie regelmäßig höher und wirklichkeitsnäher sei als die Position "Einwurf". Beide Positionen seien aber nicht bereinigt um den auf die Vergnügungsteuer entfallenden Anteil - hier in Höhe von 7,5 % - des vom Spieler getätigten Einsatzes. Dieser Anteil werde nicht vorab ausgesondert, vielmehr werde mit ihm ebenfalls gespielt. Dadurch sei der Steueranteil ein Teil des Spielkapitals, das der Gewinnermittlung zugrunde liege, obwohl er vorher herausgerechnet werden müsste. Da die Gewinnquote erst im Verlaufe eines Spieles ermittelt und verfestigt werde, sei die Höhe der letztlich abzuführenden Steuer für den Unternehmer unkalkulierbar. Zudem werde der Unternehmer - je nach Spielverlauf - an der Steuer beteiligt. Diese Beteiligung sei unabhängig von der Höhe des Steuersatzes. Da auch hinsichtlich des Steueranteils Gewinne ausgeschüttet würden, müsse er einen Teil der von ihm abzuführenden Vergnügungsteuer selbst tragen. Die Anknüpfung an den Einwurf bzw. den Einsatz könne dazu führen, dass ein hoher Anteil des Einspielergebnisses als Vergnügungsteuer ermittelt werde. Dieser Anteil sei in der Höhe nicht vorhersehbar, weil der Spielverlauf nicht absehbar sei und sich die Positionen Einsatz und Einwurf nicht proportional zum Einspielergebnis ver-

hielten. Zwar ergebe sich für Spieleinsätze/Einwürfe in gleicher Größenordnung Vergnügungsteuer in gleicher Höhe. Jedoch gebe es in Bezug auf das als "Saldo 2" bezeichnete Einspielergebnis erhebliche Unterschiede. So könnten ca. 15 % bis 20 % des Monateinspielergebnisses auf die Vergnügungsteuer entfallen. Der Satz könne aber auch bei 60 % bis 80 % und noch darüber liegen.

- 36 Nach den Angaben der Klägerin zu 15 von ihr mindestens neun Monate oder länger aufgestellten Geräten schwanke der Vergnügungsteuersatz je nach Spielgerät bezogen auf das Einspielergebnis zwischen knapp 20 % und gut 50 %; der Durchschnitt liege bei 30,94 %. Die Anwendung eines Korrektivs, bei dem sich die Vergnügungsteuer bezogen auf das Einspielergebnis in einer bestimmten Bandbreite - ähnlich der tolerierbaren Schwankungsbreite der über einen längeren Zeitraum gemittelten Einspielergebnisse bei der Überprüfung eines Stückzahlmaßstabs - bewegen müsse, halte der Senat nicht für praktikabel. Zu den die Vergnügungsteuer als Aufwandsteuer kennzeichnenden Merkmalen gehöre auch, dass sie auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar sein müsse. An einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit fehle es aber dann, wenn die Höhe der abzuführenden Vergnügungsteuer für den Unternehmer nicht kalkulierbar sei, weil die Gewinnquote von der Software des Spielgerätes erst im Laufe des Spieles ermittelt werde und der Umfang der Gewinnausschüttung auch langfristig im Voraus nicht abzuschätzen sei. Ohne Weiteres möglich sei die Einstellung der Vergnügungsteuer in die unternehmerische Kalkulation dagegen bei einem Steuermaßstab, der an die Einspielergebnisse anknüpfe und dadurch noch den erforderlichen lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand herstelle. Angesichts dieses Ergebnisses sei weder die Höhe des Steuersatzes noch eine möglicherweise erdrosselnde Wirkung zu prüfen. Der Ersatzmaßstab des §11 Abs. 2 der Vergnügungsteuersatzung sei ebenfalls nicht geeignet, weil er in untrennbarem Zusammenhang mit der für den Regelfall vorgesehenen Bemessungsgrundlage stehe.
- 37 Zur Begründung ihrer Revision führt die Beklagte an, der Spieleinsatz sei eine geeignete Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Vergnügungsteuer; denn dieser sei das Entgelt für das Spielvergnügen, an das die Aufwandsteuer anknüpfe. Die nach dem Spieleinsatz ermittelte Steuer sei auch kalkulierbar und abwälzbar. Für den Apparatenaufsteller sei aufgrund der Konfiguration seiner Apparate für jedes einzelne Gerät bekannt, zumindest aber kalkulierbar, in welchem Verhältnis der Einwurf zur endgültigen Gewinnausschüttung und damit zu dem verbleibenden Rest (Einspielergebnis) stehe. Er wisse also - möglicherweise bezogen auf einen längeren Zeitraum oder bezogen auf einen bestimmten größeren Spieleinsatz -, wie viel "bei ihm übrig bleibt". Anders könne er die Anschaffung und den Betrieb der Automaten nicht kalkulieren. Sei aber das Verhältnis von Einwurf und Einspielergebnis bekannt und das Einspielergebnis nach der Rechtsprechung seinerseits ein anerkannter Vergnügungsteuermaßstab, spreche nichts gegen die Annahme, auch den Einwurf als hinreichend geeigneten Maßstab anzuerkennen.
- 38 Die Beklagte beantragt,

- 39 das Urteil des Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts vom 6. Oktober 2008 aufzuheben und die Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Leipzig vom 13. Februar 2008 zurückzuweisen.
- 40 Die Klägerin beantragt,
- 41 die Revision zurückzuweisen.
- 42 Sie verteidigt die angegriffene Entscheidung und trägt u. a. vor: Solange es nicht möglich sei, den Steuerbetrag auszusondern, bevor der Spielvorgang ausgelöst und damit der Einsatz riskiert und mögliche Gewinnchancen realisiert würden, könne keine Vergnügungsteuer erhoben werden. Dies gelte nicht nur für die Einsatzsteuer, sondern auch für alle anderen Erhebungsformen der Vergnügungsteuer, zumindest soweit sie jenseits der Pauschalbesteuerung nach Stückzahlmaßstab lägen.
- 43 Die nach dem Spieleinsatz erhobene Vergnügungsteuer sei nicht auf den Spieler abwälzbar. Der Steuerbetrag sei für den Unternehmer nicht kalkulierbar, weil er im Voraus nicht bekannt sei. Abgesehen davon, dass Einsatz bzw. Einwurf nicht vorher berechnet werden könnten, gebe es auch keinerlei Relation zwischen dem Einsatz bzw. Einwurf und dem Einspielergebnis. Damit könne die Steuer auch nicht kalkulatorisch abgewälzt werden, so dass die Vergnügungsteuer zu einer direkten Steuer gegenüber dem Automatenaufsteller werde. Hierfür biete Art. 105 Abs. 2a GG keine Kompetenz.
- 44 Schließlich liege auch ein Verstoß gegen Art. 3 GG darin, dass Spiele bei Punktspielgeräten nicht besteuert würden, wenn sie aus dem Punktespeicher heraus erfolgten. Werde ein Spiel aus dem Punktespeicher eines Gerätes bedient, so werde kein Einsatz verzeichnet, weil sich der Geldspeicher nicht verändere und Veränderungen des Punktespeichers nicht als Einsatz aufgezeichnet würden.
- 45 Die Erhebung der Vergnügungsteuer verstoße zudem gegen das Gleichheitsgebot, weil Geldspielgeräte in Spielbanken nicht besteuert würden. Außerdem habe sie den Charakter einer Umsatzsteuer und sei deshalb europarechtswidrig. Schließlich weise die Satzung der Beklagten einen Abwägungsmangel auf. Denn das Steueraufkommen habe sich entgegen den Erwartungen der Beklagten gegenüber dem bisherigen Aufkommen verdreifacht.
- 46 II.
- 47 Die Revision der Beklagten ist zulässig und begründet. Die angefochtene Entscheidung beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Dies führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung (§144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 VwGO).

- 48 1. Das angefochtene Urteil beruht auf der Erwägung, dass die Vergnügungssteuersatzung keine taugliche Ermächtigungsgrundlage für die Heranziehung zur Vergnügungsteuer sei. Die in der Satzung vorgesehene Erhebung der Steuer anhand des Spieleinsatzes stehe dem Charakter der Vergnügungsteuer als Aufwandsteuer entgegen und verstoße damit gegen Art. 105 Abs. 2a GG. Solange keine Aussonderung des Steueranteils vom Spielkapital möglich sei, werde der Charakter der örtlichen Aufwandsteuer bereits deshalb nicht gewahrt, weil die Bemessungsgrundlage auf den gesamten eingesetzten Geldbetrag bezogen sei. Darüber hinaus sei die Abwälzbarkeit der Steuer auf den Spielgerätebenutzer ein die Vergnügungsteuer als Aufwandsteuer kennzeichnendes Merkmal, an dem es hier fehle.
- 49 Diese Auffassung des Oberverwaltungsgerichts ist mit Art. 105 Abs. 2a GG nicht zu vereinbaren. Aufwandsteuern im Sinne dieser Vorschrift des Bundesverfassungsrechts sollen die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abschöpfen. Steuergut der Vergnügungsteuer in der Form der Spielautomatenssteuer ist der vom einzelnen Spieler für das Spielvergnügen erbrachte Aufwand als Indiz seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237 & 240;). Ob eine als Vergnügungsteuer erhobene Abgabe örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG ist und die Länder dafür die Gesetzgebungskompetenz haben, bestimmt sich nicht nach ihrer Bezeichnung, sondern nach ihrem Steuertatbestand, ihrem Steuermaßstab und ihren wirtschaftlichen Auswirkungen, wobei für die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen nach dem Grundgesetz maßgebend auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts abzustellen ist (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 31/58 - BVerfGE 14, 76 & 91;).
- 50 Ob die Bemessungsgrundlage in jeder Beziehung verfassungsrechtlich in Ordnung ist, ist keine Frage der Gesetzgebungskompetenz. Zweifel an der Tauglichkeit des Steuermaßstabs lassen den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer unberührt (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - NVwZ 2009, 968 & 970;). Ob der Landesgesetzgeber sich mit dem Erlass eines Steuergesetzes im Rahmen der Kompetenzgrundlage aus Art. 105 Abs. 2a GG hält, hängt allein vom Charakter der geschaffenen Steuer ab. Dieser wird zwar auch durch den vom Gesetzgeber gewählten Steuermaßstab mitbestimmt (vgl. BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962 a.a.O.). Von Einfluss auf die kompetenzielle Einordnung einer Steuer ist der Besteuerungsmaßstab indessen nur, soweit er deren Typus prägt, nicht hingegen im Hinblick auf seine sonstige Eignung, den Besteuerungsgegenstand in jeder Hinsicht leistungsgerecht zu erfassen. Will der Gesetzgeber eine Steuer als Aufwandsteuer ausgestalten, die ihren Merkmalen nach einer solchen entsprechen kann, verliert der Gesetzgeber die Kompetenz zu ihrem Erlass nicht dadurch, dass sich einzelne Regelungselemente als verfassungswidrig erweisen. Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, sind ohne Einfluss auf die Beurteilung

der Gesetzgebungskompetenz; denn die Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten grundsätzlich keine Aussage zu diesen materiellen Fragen (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O.).

- 51 Die von der Beklagten erhobene Vergnügungsteuer stellt danach eine Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2a GG dar. Sie soll die Leistungsfähigkeit des Spielers, der sich an den Geldspielautomaten vergnügt, treffen und wird entsprechend dem herkömmlichen Bild der Vergnügungsteuer bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben. Der Charakter der Vergnügungsteuer als Aufwandsteuer wird entgegen der Auffassung des Oberverwaltungsgerichts nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Steuer nicht bezogen auf jeden für das einzelne Spiel getätigten Einsatz erhoben wird, sondern an die Summe der im Besteuerungszeitraum an einem Spielautomaten von allen Spielern getätigten Einsätze anknüpft. Auch bei dieser Ausgestaltung zielt der Maßstab des "Spieleinsatzes" darauf, den Vergnügungsaufwand abzubilden.
- 52 Auch die vom Berufungsgericht aufgeworfene Frage der Abwälzbarkeit der Steuer berührt die Kompetenz der Beklagten zum Erlass der Vergnügungsteuersatzung nicht. Denn die Abwälzbarkeit der beim Automatenaufsteller erhobenen Steuer auf die Nutzer der Spielgeräte ist zwar Bedingung ihrer materiellen Verfassungsmäßigkeit, aber kein den Charakter dieser Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O.).
- 53 2. Auf der Grundlage der im angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen stellt sich dieses Urteil auch nicht aus anderen Gründen als im Ergebnis richtig dar (§144 Abs. 4 VwGO).
- 54 a) Weder der Besteuerungsmaßstab "Spieleinsatz" nach §4 Abs. 3 der Vergnügungsteuersatzung noch der Ersatzmaßstab "Dreifaches des Einspielergebnisses" nach §11 Abs. 2 der Vergnügungsteuersatzung verstoßen gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit, soweit dies der Senat auf der Grundlage der vom Oberverwaltungsgericht festgestellten Tatsachen rechtlich beurteilen kann.
- 55 Für das Steuerrecht verbürgt der allgemeine Gleichheitssatz den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99, 905/00 - BVerfGE 110, 274 <292>; Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 971). Er verlangt eine Ausgestaltung der Steuer, die bezogen auf den jeweiligen Steuergegenstand eine gleichheitsgerechte Besteuerung sicherstellt. Bei der Aufwandsteuer ist es die in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit, die gleichheitsgerecht zu erfassen ist. Steuerschuldner der Vergnügungsteuer in Form der Spielautomatensteuer ist der Veranstalter des Vergnügens. Gleichwohl zielt die Steuer auf die Belastung des Vergnügungsaufwandes des einzelnen Spielers als Ausdruck seiner individuellen Leistungsfähigkeit. Daher stellt der individuell tatsächlich getätigte Vergnügungsaufwand den sachgerechtesten Maßstab für die Vergnügungsteuer dar. Der

Normgeber ist jedoch von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Er hat vielmehr einen weiten Gestaltungsspielraum, der aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität eine Pauschalierung zulässt. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Wahrscheinlichkeitsmaßstabs ist umso höher, je weiter sich dieser von dem Belastungsgrund des Vergnügungsaufwandes des einzelnen Spielers entfernt. In jedem Fall verlangt der Grundsatz der Belastungsgleichheit einen zumindest lockeren Bezug des Steuermaßstabs zum Vergnügungsaufwand des Spielers (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962 a.a.O. S. 93; Beschlüsse vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <19, 25 f.> und vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 971; BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - a.a.O. S. 239 f. und Beschluss vom 25. Januar 1995 - BVerwG 8 N 2.93 - Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 28 S. 12, 15).

- 56 aa) Das Oberverwaltungsgericht hat §4 Abs. 3 Satz 2 der Vergnügungsteuer-satzung für das Revisionsgericht bindend dahin ausgelegt, dass der als Spielein-satz zu steuernde Aufwand in dem Betrag bestehe, den der Spieler in das Gerät einwerfe. Hinzu kämen Gewinne, die nicht ausbezahlt, sondern auf ein Punktekonto gebucht würden, um dann wieder eingesetzt zu werden. Das Oberver-waltungsgericht geht ferner davon aus, dass die Satzung die Praxis der Beklagten deckt, den Steuersatz von 7,5 % auf den Gesamtbetrag der im Besteuerungszeitraum in ein Spielgerät eingeworfenen Geldbeträge bzw. eingesetzten Gewinne anzusetzen. Diese gerätebezogene Erfassung des "Spieleinsatzes" ist auch mit Blick auf den Grundsatz der steuerlichen Belastungsgleichheit nicht zu beanstanden.
- 57 Vergnügungsaufwand wird durch jeden Einwurf von Geld in ein Spielgerät zu Spielzwecken und jede Verwendung nicht ausbezahlter Gewinne zur Durch-führung weiterer Spiele getätigt. Denn mit der Entscheidung, sich den Gewinn nicht auszahlen zu lassen, sondern ihn für weitere Spiele einzusetzen, betätigt der Spieler einen neuen Aufwand im Interesse des Spielvergnügens, der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt. Demzufolge bildet der Gesamtbetrag der in ein Spielgerät eingeworfenen Geldbeträge und der für weitere Spiele einge-setzten Gewinne den Vergnügungsaufwand aller sich an dem Spielgerät vergnü-genden Spieler ab. Dem kann nicht entgegengehalten werden, die Summe aller Spieleinsätze enthalte neben einem dem Spielvergnügen dienenden Anteil einen vom Aufsteller abzuführenden Steueranteil, der keinen Vergnügungsaufwand darstelle. Nach den das Revisionsgericht bindenden Feststellungen des Oberver-waltungsgerichts ist es derzeit nicht möglich, einen Steueranteil vor Beginn des Spiels auszusondern. Jedenfalls deshalb ist es gerechtfertigt, pauschalierend auf den Spieleinsatz als Wahrscheinlichkeitsmaßstab abzustellen. Solange die tech-nische Ausstattung der Spielapparate es nicht zulässt, den Vergnügungsaufwand eines jeden Spielers und gleichzeitig die auf jedes Spiel entfallende Steuer zu er-fassen, bildet der Spieleinsatz einen sachgerechten Besteuerungsmaßstab, weil er dem tatsächlichen Aufwand des Spielers näher kommt als jede andere Ein-satzgröße. Der Maßstab des "Spieleinsatzes" trifft den individuellen Vergnü-gungsaufwand auch genauer als etwa die Einspielergebnisse der Spielgeräte in Gestalt der Spieleinsätze abzüglich der ausgeschütteten Gewinne. Denn diese

bilden den Vergnügungsaufwand nur mittelbar proportional ab, weil sich ein hoher Aufwand in höheren Einspielergebnissen niederschlägt (Urteil vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218 <225>).

- 58 Offen bleiben muss wegen fehlender Tatsachenfeststellungen, ob ein Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit wegen unterschiedlicher Bewertung der Gewinne im Geldspeicher und solcher im Punktespeicher vorliegt. Ebenso kann nicht abschließend entschieden werden, ob ein Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit darin liegt, dass aufgebuchtes und für Spiele nicht eingesetztes Geld besteuert werden könnte - von der Klägerin behauptete Geldwechselfunktion der Spielapparate -, weil das Oberverwaltungsgericht offen gelassen hat, ob und wie sich dies nach der Satzung auf die Steuerbemessung auswirkt.
- 59 bb) Auch der Ersatzmaßstab des Dreifachen des Einspielergebnisses nach §11 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung ist nicht zu beanstanden. Dieser Maßstab bildet den Vergnügungsaufwand der Spieler zwar nicht so genau ab wie der Maßstab "Spieleinsatz". Jedoch gibt es sachliche Gründe der Verwaltungspraktikabilität, den Vergnügungsaufwand in dieser Weise zu pauschalieren. Denn dieser Maßstab gilt nach der Satzung nur, wenn für einzelne oder mehrere Spielgeräte der Spieleinsatz nicht in der tatsächlichen Höhe ermittelt werden kann. Das Einspielergebnis weist immer noch einen sachgerechten Bezug zum Vergnügungsaufwand auf, da es sich aus den Einwüfen sowie Gewinnen und Verlusten der Spieler errechnet und so den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers wenigstens proportional abbildet (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 973; BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 a.a.O. S. 225; BFH, Urteil vom 26. Februar 2007 - II R 2/05 - BFHE 217, 280 <286>). Zudem zielt die Multiplikation mit dem Faktor 3 darauf ab, eine der Bemessungsgrundlage "Spieleinsatz" möglichst angenäherte Steuer zu erheben.
- 60 b) Die Erhebung der Vergnügungsteuer nach dem Maßstab des "Spieleinsatzes" verletzt den Grundsatz steuerlicher Belastungsgleichheit auch nicht deshalb, weil sie - wie das Oberverwaltungsgericht annimmt - für den Unternehmer generell nicht vorhersehbar ist und daher von ihm nicht kalkulatorisch auf die Spieler abgewälzt werden kann.
- 61 Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Vergnügungsteuerlast erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Vergnügungsaufwand betreibt. Nur wenn sie dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann die indirekte Erhebung der Steuer beim Veranstalter der Vergnügung vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung bestehen (BVerfG, Beschlüsse vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerwGE 31, 8 <20 f.> und vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - NVwZ 2009, 968 <972>). Bei dem Veranstalter des Vergnügens wird die Steuer nur zur Vereinfachung erhoben; im Ergebnis soll sie den Spieler treffen. Die Steuer muss daher auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar

sein. Dabei genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - 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 Steuerschuldner nicht geboten werden (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 31/58 - BVerfGE 14, 76 <96>; Beschlüsse vom 1. April 1971 a.a.O. S. 20 und vom 4. Februar 2009 a.a.O. S. 972; Urteil vom 20. April 2004 a.a.O. S. 295). Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt.

- 62 Das Oberverwaltungsgericht hat festgestellt, dass der Unternehmer bei einer Besteuerung nach dem Maßstab des "Spieleinsatzes" die Höhe der von ihm abzuführenden Steuer nicht vorhersehen und sie daher auch nicht kalkulatorisch auf die Spieler abwälzen könne. Der "Spieleinsatz" in Gestalt des Einwurfs von Geld in das Spielgerät und des Einsatzes von Gewinnen für weitere Spiele verhalte sich nicht proportional zum Einspielergebnis. Auch bei längerfristiger Betrachtung weiche der Anteil der Vergnügungsteuer am Einspielergebnis zwischen den verschiedenen Spielgeräten erheblich voneinander ab. Dies mache eine Kalkulation letztlich unmöglich.
- 63 An diese Feststellung ist das Revisionsgericht nicht gebunden, weil sie von einem falschen bundesrechtlichen Ansatz ausgeht. Es ist nicht erkennbar, weshalb die verfassungsrechtlich gebotene Abwälzbarkeit der Vergnügungsteuer davon abhängen sollte, dass der Anteil der nach dem Maßstab des "Spieleinsatzes" erhobenen Steuer am Einspielergebnis bei allen Spielgeräten in etwa gleich hoch ist. Die Abwälzbarkeit auf die Spieler setzt auch nicht voraus, dass die Steuer - wie beispielsweise beim Stückzahlmaßstab - im Voraus exakt berechnet werden kann. Entscheidend ist vielmehr, dass der Unternehmer die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkulieren kann. Davon kann nach dem von der Beklagten nicht bestrittenen Vorbringen der Klägerin ausgegangen werden. Diese hat im Schriftsatz vom 2. Dezember 2009 darauf hingewiesen, dass die von der Beklagten erhobene Vergnügungsteuer für ihren Betrieb "eine Belastung auf den Saldo 2 von konstant mehr als 30 % bedeutet". Auch in der mündlichen Verhandlung am 9. Dezember 2009 hat sie ausgeführt, dass die Vergnügungsteuer ein Drittel ihrer Umsätze ausmache. Damit hat die Klägerin selbst zu erkennen gegeben, dass sie die von der Beklagten nach dem Maßstab des "Spieleinsatzes" erhobene Steuer kalkulieren und dementsprechend auch in ihre Kostenrechnung einbeziehen kann.
- 64 c) Die Entscheidung stellt sich auch nicht deshalb als richtig dar, weil die Vergnügungsteuersatzung Geldspielgeräte in Spielbanken nicht besteuert. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist schon deshalb zu verneinen, weil keine vergleich-

baren Sachverhalte vorliegen. Das Aufstellen von Geldspielgeräten in Spielhallen oder Gaststätten bedarf einer Erlaubnis nach §33c GewO. Diese Spielgeräte unterliegen für ihre technische Zulassung bestimmten Einschränkungen, die die Gefahr unangemessen hoher Verluste in kurzer Zeit ausschließen sollen (§33e GewO). Für in Spielbanken aufgestellte Geldspielgeräte gilt dies nicht; sie sind uneingeschränkt zum Glücksspiel geeignet (§33h GewO). Das Glücksspiel ist aber nur aufgrund eigens erteilter staatlicher Konzession erlaubt. Diese Unterschiede rechtfertigen eine unterschiedliche Besteuerung (Beschluss vom 28. August 2007 - BVerwG 9 B 14.07 - Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 41 S. 4 f.; so auch BFH, Beschluss vom 21. Februar 1990 - II B 98/89 - BFHE 160, 61). Die von der Klägerin herangezogene Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften fordert die Gleichbehandlung von Spielhallen und Spielbanken bei der Erhebung der Umsatzsteuer (EuGH, Urteil vom 17. Februar 2005 - Rs. C-453/02 u.a. - Slg. 2005, I-1131); die Vergnügungsteuer ist damit aber nicht vergleichbar (vgl. unten d).

- 65 Die Beklagte hätte die in ihrem Gebiet ansässige Spielbank auch nicht deshalb aus Gründen der Besteuerungsgleichheit satzungsmäßig der Vergnügungsteuer unterwerfen müssen, weil §12 des Gesetzes über Spielbanken im Freistaat Sachsen (vom 9. Dezember 1993, SächsGVBl S. 1156, geändert durch Art. 9 des Gesetzes vom 11. Dezember 2002, SächsGVBl S. 312 - SpielbG) Spielbanken nur von den der Gesetzgebung des Freistaates Sachsen unterliegenden Steuern befreit, nicht aber, wie die Klägerin meint, von den gemeindlichen Steuern. Dieser Einwand übersieht, dass Art. 105 Abs. 2a GG die Kompetenz zur Erhebung der Vergnügungsteuer nicht den Gemeinden unmittelbar zuweist, sondern den Ländern. Auch die Vergnügungsteuer ist damit eine Steuer, die der Gesetzgebung des Freistaates Sachsen unterliegt (vgl. §7 Abs. 2 SächsKAG).
- 66 d) Das angefochtene Urteil erweist sich auch nicht deshalb als zutreffend, weil die Vergnügungsteuersatzung gegen europäisches Recht verstieße. Das hat schon das Oberverwaltungsgericht mit Bezug auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Leipzig zutreffend erkannt.
- 67 Die Erhebung der Vergnügungsteuer verstößt insbesondere nicht gegen Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 (ABl EG Nr. L 376 S. 1). Das hat das Bundesverwaltungsgericht bereits mehrfach entschieden (Beschluss vom 21. März 1997 - BVerwG 8 B 51.97 - Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 30 S. 21 f.; Urteile vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 3.99 - Buchholz 401.68 Vergnügungsteuer Nr. 35 S. 12 und - BVerwG 11 CN 1.99 - BVerwGE 110, 237 <246 ff.>). Hieran hält der Senat fest.
- 68 Nach den genannten Vorschriften des Gemeinschaftsrechts hindern die Bestimmungen der Richtlinie 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 oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind. Es mag dahinstehen, ob die Vergnügungsteuer in der Form der Spielautomatensteuer danach als "Abgabe auf Spiele" auch dann zulässig wäre, wenn sie den Charakter von Umsatzsteuern hätte. Denn das ist nicht der Fall.

- 69 Die Frage, ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer i.S.v. Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch beeinträchtigt, dass sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belastet (EuGH, Urteil vom 31. März 1992 - Rs. C-200/90 - Slg. 1992 I-2217). Das ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs immer dann der Fall, wenn Steuern, Abgaben und Gebühren die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen. Als solche müssen vorliegen: allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.
- 70 Es mag dahin stehen, ob das Merkmal der Proportionalität erfüllt ist. Jedenfalls fehlen der Vergnügungsteuer die weiteren den Charakter der Mehrwertsteuer bestimmenden Merkmale. Insbesondere ist weder der Steuerpflichtige noch der Steuerschuldner zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dem kann die Klägerin nicht entgegen halten, dass nur ein einstufiger Vorgang vorliege wie bei einem Verkauf unmittelbar durch den Erzeuger. Abgesehen davon, dass dieser vorsteuerabzugsberechtigt ist, ist die Vergnügungsteuer strukturell nicht auf einen Vorsteuerabzug angelegt. Sie wird darüber hinaus nicht allgemein, sondern nur für Geld- und Unterhaltungsspielgeräte sowie sonstige Vergnügungen in einer Gemeinde erhoben. Da der Charakter der Umsatzsteuer für die Vergnügungsteuer zweifelsfrei verneint werden kann, bedarf es einer Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 267 AEUV nicht (vgl. EuGH, Urteil vom 6. Oktober 1982 - Rs. 283/81 - Slg. IV 1982 S. 3415; BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - BVerwG 11 CN 1.99 - a.a.O. S. 248).
- 71 e) Die angegriffene Entscheidung stellt sich auch nicht deshalb als richtig dar, weil die Vergnügungsteuersatzung im Hinblick auf die Definition der Steuerbemessungsgrundlagen gegen den Bestimmtheitsgrundsatz verstieße. Die Satzung in der vom Oberverwaltungsgericht vorgenommenen Auslegung genügt dem Gebot der Normenklarheit und Normenbestimmtheit. In diesem Gebot konkretisiert

sich der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 3 GG). Der Steuerbürger soll sich auf mögliche belastende Maßnahmen einstellen können. Steuerbegründende Tatbestände müssen so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann. Der Adressat der Steuer, ihre Bemessungsgrundlage, die Höhe, ihre Entstehung und ihre Fälligkeit müssen bestimmt sein (BVerfG, Urteil vom 14. Dezember 1965 - 1 BvR 571/60 - BVerfGE 19, 253 <267>; Beschluss vom 12. Oktober 1978 - 2 BvR 154/74 - BVerfGE 49, 343 <362>). Die Satzung der Beklagten trägt dem Rechnung: Sie richtet sich an die Automatenaufsteller als Steuerschuldner, bestimmt als Bemessungsgrundlage den Spieleinsatz mit der Bedeutung, wie sie das Oberverwaltungsgericht der Satzung entnommen hat; soweit die Satzung für den Ersatzmaßstab nach §11 Abs. 2 der Vergnügungsteuersatzung auf das Einspielergebnis abstellt, lässt sich dieses Merkmal zwanglos auslegen, wie die Handhabung der Klägerin und der Beklagten in der Vergangenheit zeigt. Die Satzung bestimmt darüber hinaus den Steuersatz sowie die Fälligkeit der Steuer.

- 72 f) Schließlich erweist sich das Urteil auch nicht deshalb als richtig, weil der Satzung ein "Abwägungsmangel" und in dessen Folge ein "Ermessensfehlgebrauch" zugrunde läge. Die Klägerin macht in diesem Zusammenhang geltend, dass sich die Steuereinnahmen entgegen den Erwartungen der Beklagten verdreifacht hätten. Die Beklagte habe mit der Position "Einwurf" auf den ihr zur Verfügung stehenden Auslesestreifen kalkuliert, nicht aber mit der Position "Einsatz", die wesentlich höhere Bemessungswerte ergebe.
- 73 Dieser Einwand zielt auf die Frage der Vereinbarkeit der Satzung mit der landesrechtlichen Ermächtigungsnorm des §7 des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes (i.d.F. der Bekanntmachung vom 26. August 2004, SächsGVBl S. 418, geändert durch Gesetz vom 14. Juli 2005, SächsGVBl S. 167), die das Revisionsgericht nicht überprüfen darf (§137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Im Übrigen beschränkt sich die gerichtliche Kontrolle satzungsrechtlicher Abgabenregelungen mit Blick auf das kommunale Selbstverwaltungsrecht (Art. 28 Abs. 2 GG) auf die Vereinbarkeit der Festsetzungen mit höherrangigem Recht, umfasst aber nicht die Überprüfung nach der Art von ermessensgeleiteten Verwaltungsakten mit der Folge, dass jeder - vermeintliche - Kalkulationsirrtum als "Ermessensfehler" angesehen werden kann (Urteil vom 17. April 2002 - BVerwG 9 CN 1.01 - BVerwGE 116, 188 <193 f.>).
- 74 3. Mangels hinreichend geklärter Tatsachengrundlagen kann der Senat allerdings in der Sache nicht selbst entscheiden, was die Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung erfordert (§144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 VwGO).
- 75 a) Das Oberverwaltungsgericht hat ausdrücklich offen gelassen, ob die Möglichkeit besteht, dass zunächst aufgebuchtes Geld auch dann in den Auslesestreifen der Spielgeräte als "Einwurf" oder "Einsatz" ausgewiesen wird, wenn der Spieler sich

das Geld wieder auszahlen lässt, ohne gespielt zu haben, und ob und gegebenenfalls wie sich ein solcher Geldwechselfvorgang auf die Steuerbemessung nach §4 Abs. 3 der Vergnügungsteuersatzung auswirkt. Es wird diesen Aspekt nunmehr in tatsächlicher und gegebenenfalls rechtlicher Hinsicht - auch unter dem Gesichtspunkt der Besteuerungsgleichheit - zu klären haben.

- 76 Die Klägerin hat ferner auf ihr Vorbringen verwiesen, wonach der Einsatz von Gewinnen zu weiteren Spielen unterschiedlich als "Spieleinsatz" erfasst und besteuert werde, je nachdem, ob diese Gewinne in einem Geldspeicher oder als Punkte in einem Punktespeicher aufgebucht seien. Bei Spielgeräten mit Punktespeichern werde nur der in das Gerät eingeworfene und auf das Punktekonto umgebuchte Geldbetrag als "Spieleinsatz" erfasst, nicht jedoch im Verlauf des Spiels auf das Punktekonto aufgebuchte "Gewinnpunkte", die nicht in einen Geldspeicher umgebucht und ausgezahlt, sondern vom Punktekonto aus bei weiteren Spielen verwendet würden. Demgegenüber werde jede Verwendung von auf Geldspeicher aufgebuchten Gewinnen bei Spielzwecken als "Spieleinsatz" ausgewiesen. Sollten die Feststellungen des Oberverwaltungsgerichts ergeben, dass dieses Vorbringen zutrifft, wird es ausgehend von seiner Annahme, dass nur die Aufbuchung nicht ausbezahlter Gewinne auf das Punktekonto steuerbarer "Spieleinsatz" nach §4 Abs. 3 der Vergnügungsteuersatzung sei, mit Blick auf den Grundsatz steuerlicher Belastungsgleichheit weiter zu klären haben, ob es hinreichende tatsächliche Gründe gibt, die es rechtfertigen, Spiele mit Gewinnen aus dem Punktespeicher heraus steuerlich anders zu behandeln als Spiele mit Gewinnen, die aus dem Geldspeicher heraus durchgeführt werden. In diesem Zusammenhang hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass im hier entscheidungserheblichen Zeitraum bereits 70 % aller Geldspielgeräte zumindest auch Punktespiele ermöglicht hätten und dass dieser Anteil sich inzwischen auf mehr als 90 % erhöht habe. Diese Entwicklung bei der Ausstattung der Spielgeräte wird gegebenenfalls zu berücksichtigen sein.
- 77 b) Das Oberverwaltungsgericht hat außerdem die von ihm offen gelassene Frage zu klären, ob die Erhebung der Vergnügungsteuer mit einem Steuersatz von 7,5 % auf den "Spieleinsatz" bzw. das "Dreifache des Einspielergebnisses" erdrosselnd wirkt und daher gegen Art. 12 GG verstößt. Ein solcher Verstoß liegt vor, wenn die Steuerbelastung es für sich genommen unmöglich macht, im Gebiet der Beklagten den Beruf des Spielautomatenbetreibers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Insoweit ist ein durchschnittlicher Betreiber zum Maßstab zu nehmen, da Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet (Urteil vom 13. April 2005 - BVerwG 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218 & 236; m.w.N.). Bei seiner erneuten Entscheidung wird das Oberverwaltungsgericht daher zu berücksichtigen haben, dass die negativen Betriebsergebnisse nur eines Unternehmens nicht zu der Annahme zwingen, die Erhöhung der Vergnügungsteuer sei allgemein geeignet, dem Betrieb von Spielautomaten im Gebiet der Beklagten die wirtschaftliche Grundlage zu entziehen.

- 78 Das Oberverwaltungsgericht wird im Hinblick auf die Frage der Erdrosselung zu ermitteln haben, ob der durchschnittlich von den Aufstellern erzielte Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann. Für die Berechnung sind die Ergebnisse einer kostensparenden marktgerechten Betriebsführung zugrunde zu legen. Die Kosten sind deshalb daraufhin zu untersuchen, ob sie in der Regel erforderlich sind. Das schließt es aus, Geldspielgeräte in die Berechnung einzubeziehen, die von vornherein, auch unabhängig von der Vergnügungsteuer, unwirtschaftlich sind und daher geeignet sein könnten, den durchschnittlichen Ertrag zu mindern (BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <29 f.>). Die Frage, wie breit die Datenbasis sein muss, um repräsentative Aussagen treffen zu können, lässt sich nicht allgemein beantworten, sondern hängt von den konkreten Gegebenheiten im Satzungsgebiet der Beklagten ab. Es werden etwa die Zahl und die Größe der Automatenaufsteller sowie die Zahl der Gewinnspielautomaten und ihre Verteilung im Gemeindegebiet zu berücksichtigen sein (vgl. BVerfG, Beschlüsse vom 15. Oktober 1963 - 1 BvL 29/56 - BVerfGE 17, 135 <139> und vom 1. April 1971 a.a.O. S. 17; BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 a.a.O. S. 227).
- 79 Bei der Bewertung der Frage, ob die Höhe der Vergnügungsteuer noch einen wirtschaftlich sinnvollen Betrieb von Spielautomaten zulässt, kann auch der Entwicklung der Anzahl der entsprechenden Betriebe im Gemeindegebiet und der dort aufgestellten Spielgeräte seit Erlass der Vergnügungsteuersatzung im Jahre 2006 indizielle Bedeutung zukommen (vgl. BFH, Urteil vom 26. Juni 1996 - II R 47/95 - BFHE 180, 497 <501>). Es ist Sache des Oberverwaltungsgerichts, die von der Beklagten im Revisionsverfahren hierzu vorgelegten, von den Beteiligten unterschiedlich interpretierten aktuellen Zahlen zu bewerten.