

Haftung des Eigentümers von Geldspielgeräten für Vergnügungssteuerschulden des Automatenaufstellers

(VG Karlsruhe, Urt. v. 21.5.2015 - 3 K 621/14)

GG Art. 3 Abs. 1; AO § 39; KAG BW § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b

1. Eine Satzungsregelung, nach der ein - mit dem Aufsteller nicht identischer - Eigentümer von Geldspielgeräten für die Vergnügungssteuerschulden des Aufstellers der Geräte haftet, kann unter Wahrung des Bestimmtheitsgrundsatzes im Hinblick auf den Grundsatz der Lastengleichheit gemäß Art. 3 Abs. 1 GG verfassungskonform einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass der Eigentümer nur dann haftet, wenn er auch i. S. d. § 39 AO i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG BW der wirtschaftliche Eigentümer der Geräte ist.

2. Durch die - über den Rechtsmittelantrag hinausgehende vollständige - Aufhebung und Zurückverweisung verliert ein Rechtsmittelkläger nicht den durch das Verbot der reformatio in peius gewährten Schutz vor einer Verschlechterung der mit dem Rechtsmittel angegriffenen Entscheidung. Das untere Gericht, an das zurückverwiesen wird, hat keine größere Entscheidungsfreiheit als das obere Gericht, welches zurückverwiesen hat.

(Amtl. Ls.)

Aus dem Tatbestand:

Die Klägerin, die Geldspielgeräte entwickelt, herstellt und vertreibt, wendet sich gegen ihre haftungsrechtliche Inanspruchnahme für Vergnügungssteuerschulden eines Automatenaufstellers.

Im ursprünglich streitgegenständlichen Zeitraum von Mai 2009 bis Juni 2011 erhob die Beklagte Vergnügungssteuern auf der Grundlage ihrer Vergnügungssteuersatzung (VStS) in der Fassung vom 23.5.2006 und vom 15.12.2009. Nach beiden - insoweit gleichlautenden - Fassungen der Satzung unterliegt der Steuerpflicht unter anderem das Bereitstellen von Spielgeräten zum Spielen (§ 1 Abs. 2 Buchst. a VStS). Steuerschuldner ist der Aufsteller der Geräte (§ 2 Abs. 1 VStS). Neben dem Aufsteller haftet der Inhaber der Räume, in denen steuerpflichtige Geräte aufgestellt sind, als Gesamtschuldner (§ 2 Abs. 3 VStS). Ist der

Aufsteller nicht Eigentümer der Geräte, haftet auch der Eigentümer neben dem Aufsteller als Gesamtschuldner (§ 2 Abs. 4 VStS).

In dem genannten Zeitraum überließ die Klägerin dem Aufsteller C. aufgrund vertraglicher Vereinbarungen, die die Vertragsparteien als „Mietverträge“ bezeichneten, mehrere Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit zur Nutzung. Nachdem der Aufsteller C. trotz wiederholter Aufforderung der Beklagten keine Vergnügungssteueranmeldungen abgegeben hatte, setzte diese ihm gegenüber mit bestandskräftig gewordenem Bescheid vom 20.9.2011 im Wege der Schätzung Vergnügungssteuer für drei Geldspielgeräte für den Zeitraum Januar 2009 bis August 2011 in Höhe von insgesamt 12.150,- EUR zuzüglich eines Verspätungszuschlages von 650,- EUR fest. Der Aufsteller C. zahlte nicht; später wurde das Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet.

Die Beklagte wandte sich daraufhin an den Gaststättenbetreiber A., in dessen Räumen der Aufsteller C. Geldspielgeräte aufgestellt hatte, und kündigte an, diesen als Haftungsschuldner für die rückständigen Vergnügungssteuerschulden des Aufstellers C. in Anspruch zu nehmen. Der Gaststättenbetreiber A. legte daraufhin Automatenabrechnungen vor, aus denen sich nach Ansicht der Beklagten eine Haftung nur für den Zeitraum Mai 2009 bis Juni 2011 und lediglich in Höhe von 5.952,59 EUR ergab. Mit Haftungsbescheid vom 22.11.2012 setzte die Beklagte ihm gegenüber rückständige Vergnügungssteuer in dieser Höhe fest und forderte ihn zur Zahlung dieses Betrages auf. Als der Gaststättenbetreiber A. seinerseits Zahlungsschwierigkeiten geltend machte, sagte ihm die Beklagte zu, nach Begleichung der Hälfte des Betrages auf die Geltendmachung des Restbetrages zu verzichten. Der Gaststättenbetreiber erbrachte die vereinbarte Zahlung.

Nach Anhörung setzte die Beklagte sodann mit Haftungsbescheid vom 2.4.2013 gegenüber der Klägerin, für die in ihrem Eigentum stehenden, dem Aufsteller C überlassenen Geldspielgeräte rückständige Vergnügungssteuern für den Zeitraum Mai 2009 bis Juni 2011 in Höhe von 5.952,59 EUR fest und forderte sie zur Zahlung des hälftigen Betrages von 2.976,30 EUR auf.

Den hiergegen gerichteten Widerspruch der Klägerin wies die Beklagte mit Widerspruchsbescheid vom 27.1.2014 zurück. Der von der Klägerin daraufhin erhobenen Klage hat das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 21.5.2015 - 3 K 621/14 - stattgegeben und den Haftungsbescheid der Beklagten und deren Widerspruchsbescheid aufgehoben. Auf die vom Verwaltungsgericht zugelassene Berufung der Beklagten hat der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg mit Urteil vom 29.3.2017 - 2 S 1506/15 - die Aufhebung des Haftungsbescheides und des Widerspruchsbescheides nur insoweit bestätigt, als der festgesetzte Haftungsbetrag 600,- EUR und die Zahlungsaufforderung 300,- EUR übersteigt; im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof die Klage abgewiesen. Die Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin für Vergnügungssteuern auf die in ihrem Eigentum stehenden

Geldspielgeräte sei zwar dem Grunde nach nicht zu beanstanden. Sie beruhe auf der wirksamen Rechtsgrundlage des § 2 Abs. 4 VStS. Die Klägerin stehe aufgrund der konkreten vertraglichen Ausgestaltung des Mietverhältnisses mit dem Automatenaufsteller C. in einer besonderen, ihre Heranziehung als Haftungsschuldnerin rechtfertigenden Beziehung zum Steuergegenstand, dem Vergnügungsaufwand der Spielgerätenutzer. Der Höhe nach seien aber der Haftungsbescheid und - proportional dazu - die Zahlungsaufforderung zu kürzen. Denn nur für drei Geräte und einen Zeitraum von vier Monaten (März bis Juni 2011) stehe der haftungsbegründende Sachverhalt zweifelsfrei fest.

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin hat das Bundesverwaltungsgericht mit Beschluss vom 16.2.2018 - 9 B 22.17 - die Revision zugelassen und mit Urteil vom 23.1.2019 - 9 C 1.18- das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.3.2017 (aaO) aufgehoben und die Sache gemäß § 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 VwGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof zurückverwiesen. Zur Begründung hat das Bundesverwaltungsgericht zusammengefasst ausgeführt, das Berufungsurteil stehe nicht in vollem Umfang mit Bundesrecht in Einklang; ob es sich im Ergebnis als zutreffend erweise, könne das Bundesverwaltungsgericht auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden.

[...]

Nach Zurückverweisung der Sache an den Verwaltungsgerichtshof trägt die Beklagte zur weiteren Begründung der Berufung im Wesentlichen vor, § 2 Abs. 4 VStS sei - der Anregung des Bundesverwaltungsgerichts entsprechend im Hinblick auf § 39 AO einer einschränkenden verfassungskonformen Auslegung ohne Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot zugänglich.

Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Karlsruhe vom 21.5.2015-3 K 621/14-zu ändern und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Berufung der Beklagten zurückzuweisen. Sie verteidigt das Urteil des Verwaltungsgerichts.
[...]

Aus den Entscheidungsgründen:

Die Berufung der Beklagten ist zulässig, jedoch nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.

Die Inanspruchnahme der Klägerin mit Haftungsbescheid vom 2.4.2013 und Widerspruchsbescheid vom 27.1.2014 ist rechtswidrig und verletzt sie in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO), soweit Vergnügungssteuern für den Zeitraum Mai 2009 bis einschließlich Februar 2011 in Höhe von 5.352,59 EUR festgesetzt wurden und die Klägerin zur Zahlung von 2.676,30 EUR aufgefordert wurde. Dies hat der Senat bereits im Berufungsurteil vom 29.3.2017 (aaO) mit bindender Wirkung festgestellt (dazu I.).

Soweit die Klägerin dagegen für die Vergnügungssteuerschulden des Aufstellers C. im Zeitraum März bis einschließlich Juni 2011 zur Haftung herangezogen wurde, sind der Bescheid vom 2.4.2013 und Widerspruchsbescheid vom 27.1.2014 rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO, dazu II.). Insoweit ist ihre Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden. Das Verwaltungsgericht hätte der Klage daher nur insoweit stattgeben dürfen, als die im Haftungsbescheid der Beklagten vom 2.4.2013 und deren Widerspruchsbescheid vom 27.1.2014 festgesetzte Vergnügungssteuer einen Betrag in Höhe von 600,- EUR und die Zahlungsaufforderung einen Betrag in Höhe von 300,- EUR übersteigt.

I. Dass die Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin für Vergnügungssteuerschulden des Aufstellers C. im Zeitraum Mai 2009 bis einschließlich Februar 2011 in Höhe von 5.352,59 EUR rechtswidrig ist und die Klägerin in ihre Rechten verletzt, hat der Senat bereits im Berufungsurteil vom 29.3.2017 (aaO) entschieden. Diese Entscheidung ist für das weitere Berufungsverfahren bindend, da die Beklagte hiergegen kein Rechtsmittel eingelegt hat.

Zwar hat das Bundesverwaltungsgericht das Berufungsurteil des Senats vom 29.3.2017 (aaO) vollständig aufgehoben und die Sache gemäß § 144 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 VwGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an den Verwaltungsgerichtshof zurückverwiesen. Da allerdings nur die Klägerin, nicht aber die Beklagte das Berufungsurteil angefochten hat, darf der Senat wegen des Verbots der Schlechterstellung des Rechtsmittelklägers (*reformatio in peius*) nicht zuungunsten der Klägerin von der früheren Entscheidung abweichen. Das Berufungsgericht, an das zurückverwiesen worden ist, hat keine größere Entscheidungsfreiheit als das Revisionsgericht (vgl. Eichberger/Bier in Schoch/Schneider, VwGO, § 144 Rn. 114; zu S 563 ZPO: BGH, Beschluss vom 24.5.1989 – IVb ZB 28/88 - NJW-RR 1989, 1404; Urteil vom 11.12.1985 - IVb ZR 80/84 - NJWRR 1986, 428 <429>; Urteil vom 8.4.1981 - IVb ZR 559/80NJW 1981, 2462 <2463>; Urteil vom 14.7.1961 VIII ZR 121/60- NJW 1961, 1813 <1814>; Krüger in MünchKommZPO, 6. Aufl., § 563 Rn. 15). Entsprechend hat auch das Bundesverwaltungsgericht die Höhe des Haftungsbetrages nur insoweit geprüft als dieser nicht bereits vom Verwaltungsgerichtshof gemindert worden war, weil der haftungsbegründende Sachverhalt für den Mai 2009 bis

einschließlich Februar 2011 nicht festgestellt werden konnte (vgl. BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 38).

II. Die Klägerin durfte für den Zeitraum März bis einschließlich Juni 2011, über den der Senat noch in der Sache zu entscheiden hat, dem Grunde und der Höhe nach als Haftungsschuldnerin für die Vergnügenssteuerschulden des Aufstellers C. in Anspruch genommen werden.

1. Rechtsgrundlage hierfür ist § 2 Abs. 4 VStS in der für diesen Zeitraum maßgeblichen Fassung vom 15.12.2009. Danach haftet der Eigentümer, wenn der Aufsteller nicht Eigentümer der Geräte ist, neben dem Aufsteller als Gesamtschuldner. Auch wenn die Vergnügenssteuersatzung nicht definiert, wer Aufsteller ist, ergibt sich aus der Zusammenschau mit § 2 Abs. 3 VStS, wonach der Inhaber der Räume haftet, in denen Spielgeräte aufgestellt sind, dass Aufsteller im Sinne der Satzungsbestimmungen derjenige sein soll, der im Einvernehmen mit dem Inhaber der Räume die Spielgeräte aufstellt. Aufsteller ist hier danach Herr C., der im Einvernehmen mit dem Gaststättenbetreiber A. die Geldspielgeräte in dessen Räumlichkeiten aufgestellt hat. Eigentümerin der Geldspielgeräte war hier die Klägerin, die diese dem Aufsteller C. im Rahmen von Schuldverhältnissen überlassen hatte, die die Vertragsparteien als „Mietverträge“ bezeichnet hatten.

Die Rechtsgrundlage des § 2 Abs. 4 VStS ist mit höherrangigem Recht vereinbar. Sie verstößt nicht gegen den Vorbehalt des Gesetzes (dazu a), die rechtsstaatlichen Gebote des Vorrangs des Gesetzes und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (dazu b), den Grundsatz der Lastengleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG (dazu c) und den Bestimmtheitsgrundsatz (dazu d).

a) Ausreichende gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für die Satzungsregelung des § 2 Abs. 4 VStS ist § 9 Abs. 4 iVm § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG. Nach dem Revisionsurteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23.1.2019 (aaO Rn. 13) verstößt die Bestimmung des Haftungsschuldners in § 2 Abs. 4 VStS nicht gegen das rechtsstaatliche Prinzip vom Vorbehalt des Gesetzes. Haftungsregelungen im Bereich der kommunalen Aufwandsteuern (Art. 105 Abs. 2a GG, § 9 Abs. 4 KAG) bedürfen keiner abschließenden Entscheidung durch den parlamentarischen Gesetzgeber. Erforderlich, aber auch ausreichend, ist eine gesetzliche Ermächtigung, die sich - zumindest auch - hierauf erstreckt (vgl. Driehaus, Abgabensatzungen, 2. Aufl., § 9 Rn. 24; Oebbecke in Christ/Oebbecke, Handbuch Kommunalabgabenrecht, 2016, Kap. B Rn. 42; a.A. OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 23.1.1997 - 22 A 2455/96 - NVwZ 1999, 318 <319>).

Dem steht nicht entgegen, dass das Bundesverfassungsgericht im Zusammenhang mit der bundesrechtlich geregelten Schenkungssteuer auf eine „Entscheidung des Gesetzgebers darüber, wer anstelle des eigentlichen Steuerschuldners haften soll“, abgehoben hat (BVerfG, Kammerbeschluss vom 18.12.2012 - 1BvR 1509/10 - juris Rn. 17); denn um die

Unterscheidung zwischen einem Gesetz im formellen und einem solchen im (nur) materiellen Sinn ging es dabei nicht (BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 14).

Der Senat hat bereits im Berufungsurteil vom 29.3.2017 (aaO) ausgeführt, dass die gesetzliche Ermächtigung in § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG, „insbesondere den Kreis der Abgabenschuldner“ zu bestimmen, nur den Mindestinhalt der Satzung umschreibt und die Bestimmung eines Haftungsschuldners als eines weiteren Abgabepflichtigen (§ 33 AO iVm 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a KAG) mit umfasst (vgl. auch VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 10.10.1995 - 2 S 262/95 - juris Rn. 15; Holtbrügge in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, 2 Rn. 57). Diese Auslegung des Landesrechts hat das Bundesverwaltungsgericht im Revisionsurteil vom 23.1.2019 (aaO Rn. 15) auch angesichts der bundesverfassungsrechtlichen Anforderungen an die Bestimmtheit einer gesetzlichen Satzungsermächtigung, die nicht an dem strengen Maßstab des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG für die Bestimmtheit einer Verordnungsermächtigung zu messen sind (BVerfG, Beschluss vom 10.3.1998 - 1 BVR 178/97 BVerfGE 97, 332, juris Rn. 59), als jedenfalls vertretbar angesehen.

Wie in dem Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 10.10.1995 (aaO) zu Recht festgestellt worden ist, ist dabei auch zu berücksichtigen, dass die Befugnis einer Gemeinde, Abgabepflichtige festzulegen, materiell-rechtlichen Grenzen unterliegt, die an die Nähe der betreffenden Person zum Steuergegenstand und -tatbestand anknüpfen. Diese Grenzen unterscheiden grundsätzlich nicht danach, ob die Satzung einen Haftungsschuldner oder einen weiteren Steuerschuldner bestimmt (vgl. etwa BVerwG, Urteil vom 15.10.1971 - VII C 17.70 - BVerwGE 39, 1, juris Rn. 9 ff.; VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 11.6.2015 - 2 S 2555/13 - juris Rn. 138 und vom 23.2.2011 - 2 S 196/10 - juris Rn. 74; OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 30.1.2015 - 14 A 2687/13 - juris Rn. 24; OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 29.9.2015 - 9 A 7.14 - juris Rn. 87; zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 16).

Auch die in der Satzungsvorschrift des § 2 Abs. 4 VStS angeordnete gesamtschuldnerische Haftung von Steuer- und Haftungsschuldner verstößt nicht gegen höherrangiges Recht. Gemäß § 44 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG sind diejenigen Gesamtschuldner, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften. Unabhängig davon, ob diese Regelung das Verhältnis (auch) zwischen Steuer- und Haftungsschuldner betrifft (in diesem Sinne BFH, Urteil vom 4.12.2007 - VII R 37/06 - juris Rn. 7; Driehaus, Abgabensatzungen, 2. Aufl., 9 Rn. 24), darf eine Gesamtschuld zwischen beiden jedenfalls besonders angeordnet werden. Diese bereits im Berufungsurteil vom 29.3.2017 (aaO) vertretene Auffassung ist im Revisionsurteil ausdrücklich unbeanstandet geblieben (vgl. BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 12).

b) Nach der Revisionsentscheidung des Bundesverwaltungsgerichts stellen die rechtsstaatlichen Gebote des Vorrangs des Gesetzes und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung die Wirksamkeit der in § 2 Abs. 4 VStS getroffenen Haftungsbestimmung nicht in Frage. Das Bundesverwaltungsgericht hat hierzu ausgeführt (Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 17 f.), eine Widersprüchlichkeit bestehe insbesondere nicht im Verhältnis zu 74 AO in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d KAG. Innerhalb der §§ 69 ff. AO, die nach der Konzeption des Gesetzes nicht abschließend seien (vgl. Boeker in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, AO/FGO, vor §§ 69-77 AO Rn. 5), hafte nach § 74 AO ein am Unternehmen wesentlich beteiligter Gesellschafter, der Gegenstände in das Unternehmen eingebracht habe, mit diesen für die Unternehmenssteuern. Insoweit bestehe der Haftungsgrund in der Parallelität des Einflusses des Gesellschafters auf und des Einsatzes eigenen Vermögens für die unternehmerische Tätigkeit (BFH, Urteil vom 22.11.2011 VII R 63/10 - BFHE 235, 126, juris Rn. 20 f.).

Von diesem Regelungszusammenhang unterscheide sich die hier vorliegende Konstellation schon dadurch, dass die Vergnügungssteuer als kommunale Aufwandsteuer keine Unternehmenssteuer sei. Davon abgesehen stelle § 74 AO nicht auf die Eigenart des Überlassungsverhältnisses zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ab, während die Nähe des Automaten Eigentümers zum Gegenstand bzw. Tatbestand der Vergnügungssteuer einer besonderen Rechtfertigung nach Maßgabe seiner Beziehung zum Aufsteller bedürfe. Deshalb bestehe kein Wertungswiderspruch zwischen § 74 AO und einer kommunalen Regelung über die Vergnügungssteuerhaftung, falls diese auf einem hinreichenden Sachgrund beruhe (vgl. auch Hessischer VGH, Urteil vom 3.8.1988 - 5 UE 2904/86 - juris Rn. 18 zur Haftung für die Schankerlaubnissteuer; zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 17 f.).

c) Die in § 2 Abs. 4 VStS angeordnete Haftung des Eigentümers der Geldspielgeräte verstößt bei einschränkender verfassungskonformer Auslegung auch nicht gegen den durch Art. 3 Abs. 1 GG gewährleisteten Grundsatz der Lastengleichheit.

aa) Danach müssen die Steuerpflichtigen, also Steuer- und Haftungsschuldner, durch die steuerliche Norm rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der dem Normgeber dabei eröffnete, prinzipiell weitreichende Entscheidungsspielraum ist begrenzt durch das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung (stRspr, vgl. BVerfG, Urteile vom 10.4.2018 - 1 BVL 11/14 u.a. - NJW 2018, 1451 und vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 - BVerfGE 138, 136, juris Rn.123; jeweils mwN). Eine Haftung für die Steuerschuld eines anderen darf nur angeordnet werden, soweit ein hinreichender Sachgrund für die Einstandspflicht vorliegt (BVerfG, Kammerbeschluss vom 18.12.2012, aaO Rn.17; zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 20).

Ein derartiger Sachgrund liegt dann vor, wenn die haftbar gemachte Person in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand steht oder einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leistet (vgl. BVerfG, Beschluss vom 14.12.1966 - 1BvR 496/65 - BVerfGE 21, 6, juris Rn.13; BVerwG, Urteil vom 15.10.1971, aaO Rn.12; VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 29.3.2017, aaO, vom 11.6.2015, aaO Rn. 138, vom 23.2.2011, aaO Rn. 74 und vom 10.10.1995, aaO Rn.15). Steuergegenstand der Vergnügungssteuer als einer indirekten Steuer ist der Vergnügungsaufwand der Nutzer der Spielgeräte, während der steuerbegründende Tatbestand gemäß § 1 Abs.1, Abs. 2 Buchst. a VStS in dem Bereitstellen der Spielgeräte zur Benutzung durch die Öffentlichkeit liegt. Um einen Wertungswiderspruch zwischen den beiden Anknüpfungsmerkmalen und damit eine potentiell zu weitgehende Haftungsinanspruchnahme zu vermeiden, wird einen „maßgebenden“ Beitrag zur Verwirklichung des Steuertatbestandes regelmäßig nur derjenige leisten können, der zu dem die Steuerpflicht auslösenden Sachverhalt selbst in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung steht. Wer lediglich dem Steuerschuldner die Möglichkeit zur Erfüllung des Steuertatbestandes verschafft, trägt dazu nicht maßgebend bei (zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 21; vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 29.3.2017, aaO; Urteil vom 10.10.1995, aaO Rn. 16, 18).

bb) Der Eigentümer von Geldspielgeräten steht regelmäßig dann in einer engen, seine satzungsrechtliche Haftungsinanspruchnahme rechtfertigenden Beziehung zum Gegenstand und Tatbestand der Vergnügungssteuer, wenn er die Geräte auf der Grundlage eines schuldrechtlichen Vertrages der hier vorliegenden Art dem Aufsteller zur gewerblichen Nutzung überlässt. Unerheblich ist, ob die Beklagte die Eigentümerhaftung gerade um solcher Fälle willen vorsehen wollte. Denn die gerichtliche Überprüfung satzungsrechtlicher Abgabenregelungen beschränkt sich grundsätzlich auf eine Ergebniskontrolle (zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 22; vgl. auch BVerwG, Urteil vom 14.10.2015 – 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116, juris Rn. 13 mwN).

cc) Nach dem Revisionsurteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23.1.2019 (aaO Rn. 23 ff.), das auch insoweit das Berufungsurteil des Senats vom 29.3.2017 (aaO) bestätigt, stimmt die streitgegenständliche Fallkonstellation mit der vom Bundesverwaltungsgericht im Urteil vom 15.10.1971 (aaO Rn. 9 ff.) entschiedenen in einem solchen Maße überein, dass sie in Bezug auf die Haftung gleichbehandelt werden muss. In dem damaligen Urteil, das die Haftung des Verpächters einer Gaststätte für die Schankerlaubnissteuerschuld des Pächters betraf, hat das Bundesverwaltungsgericht wesentlich auf den Unterschied zwischen Pacht- und Mietvertrag abgestellt: Anders etwa als ein auf die bloße Raumüberlassung gerichteter Mietvertrag sei der Pachtvertrag auf einen maßgeblichen Beitrag zur Erfüllung des steuerbegründenden Tatbestands gerichtet. Der Verpächter erstrebe und bewirke kraft des schuldrechtlichen Überlassungsvertrages einen rechtlichen und wirtschaftlichen Erfolg, der die Erlangung der

Schankerlaubnis durch den Pächter, also die Erfüllung des Steuertatbestandes, voraussetze, und trage so in besonderem Maße dazu bei, dass der Pächter diejenige Erwerbsposition erhalte, die Gegenstand der Schankerlaubnissteuer sei (zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 15.10.1971, aaO Rn. 9 ff.).

Dementsprechend erstrebt ein Unternehmen in der vorliegenden Situation der Klägerin einen rechtlichen und wirtschaftlichen Erfolg, der die Bereitstellung der Geldspielautomaten zur Nutzung durch die Öffentlichkeit, also die Erfüllung des Tatbestandes der Vergnügungssteuer, voraussetzt und dem Aufsteller so eine mit dem Gegenstand der Vergnügungssteuer unmittelbar zusammenhängende Erwerbsposition verschafft. Diese Wertung hängt nicht entscheidend davon ab, ob das Unternehmen den steuerbegründenden Tatbestand unter den gegebenen Umständen sogar selbst erfüllt. Denn jedenfalls trägt es zur Erfüllung des Tatbestandes aufgrund seiner eigenen engen Beziehung zum steuerrelevanten Geschehen maßgeblich bei (zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 24).

Die Klägerin kann dem nicht entgegenhalten, dass es sich bei den von ihr und anderen Unternehmen in gleicher Lage geschlossenen Verträgen um Miet- und nicht um Pachtverträge handele. Denn die Abgrenzung ist nicht nach der Bezeichnung durch die Vertragsparteien, sondern nach dem tatsächlichen Inhalt des streitigen Rechtsverhältnisses vorzunehmen. Vom Mietvertrag unterscheidet sich der Pachtvertrag dadurch, dass dem Pächter neben dem Gebrauch des Gegenstandes auch der Genuss der Früchte gewährt wird, soweit sie nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft als Ertrag anzusehen sind (§ 581 Abs. 1 BGB); Früchte sind auch die Erträge, die die betreffende Sache oder das betreffende Recht vermöge eines Rechtsverhältnisses gewährt (§ 99 Abs. 3 BGB). Für einen Pachtvertrag muss die Fruchtziehung prägend und darf nicht lediglich zwangsläufige Folge der Gebrauchsüberlassung sein (vgl. Häublein in MünchKommBGB, 8. Aufl., vor § 535 Rn. 10 ff.; Weidenkaff in Palandt, BGB, 80. Aufl., vor § 535 Rn. 16; Lützenkirchen in Ermann, BGB, 16. Aufl., vor § 535 Rn. 19). Die Unterscheidung von Miete und Pacht richtet sich wesentlich danach, ob der vom Nutzungsberechtigten angestrebte wirtschaftliche Erfolg stärker seiner eigenen, originären Leistung entspricht (zum Beispiel bei der Überlassung leerer Räume – dann Miete), oder ob der wirtschaftliche Erfolg in der Sache angelegt ist und grundsätzlich von jeder geeigneten Person erzielt werden kann, die sie bestimmungsgemäß nutzt (dann Pacht). Für den Pachtvertrag ist kennzeichnend, dass die Sache schon bei Vertragsabschluss nach ihrer Art, Beschaffenheit, Einrichtung oder Ausstattung geeignet ist, als unmittelbare Quelle für Erträge zu dienen, also „per se fruchtbringend“ ist (vgl. Häublein, aaO, vor § 535 Rn. 10 ff.; Weidenkaff in Palandt, BGB, 80. Aufl., vor § 535 Rn. 16; OLG Düsseldorf, Urteil vom 27.5.2010 – 10 U 147/09 – juris Rn. 33; zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 25).

Davon ausgehend ist ein Schuldverhältnis der hier vorliegenden Art – mag es nach abschließender zivilrechtlicher Bewertung dem einen oder dem anderen Vertragstyp

zuzuordnen sein - jedenfalls in einem solchen Maß von pachtypischen Elementen bestimmt, dass sich die daran anknüpfenden öffentlich-rechtlichen Wertungen aus dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15.10.1971 (aaO) hierauf übertragen lassen. Nach der Interessenlage der Vertragsparteien ist gerade die gewerbliche Nutzung der Geräte durch den Aufsteller intendiert. Das diesem zugestandene Recht zur Ziehung der „Früchte“, also der Erträge aus der Nutzung der Spielgeräte durch die Öffentlichkeit, ist für derartige Vertragsverhältnisse prägend, da nur so der geschuldete Pacht- bzw. Mietzins erwirtschaftet werden kann. Ein dem Automatenaufsteller zur Nutzung überlassenes Geldspielgerät ist - anders etwa als ein vermieteter Verkaufsautomat, der vom Mieter erst noch mit Waren bestückt werden muss - im Sinne der obigen Begriffsbestimmung auch „per se fruchtbringend“. Denn es ist, ohne dass es noch auf eine wesentliche originäre Leistung des Aufstellers ankommt, nach der von ihm wegen der Bauartzulassung (§ 33 c Abs. 1 Satz 2, § 33 e Gewü) nicht veränderbaren Beschaffenheit, Einrichtung und Ausstattung schon bei Vertragsabschluss unmittelbar geeignet, ihm als Erwerbsquelle zu dienen. Der bloße Umstand, dass es dazu noch aufgestellt und „aufgemünzt“ werden muss, ändert daran nichts. Damit unterscheidet sich die vorliegende Fallkonstellation wesentlich von einer bloßen Vermietung von Räumen für ein vergnügungssteuerpflichtiges Unternehmen, bei der eine Steuerhaftung des Vermieters mangels einer ausreichenden Beziehung zum Steuergegenstand und -tatbestand abgelehnt wird (vgl. BVerwG, Urteil vom 15.10.1971, aaO Rn. 14 ff.; VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 23.2.2011, aaO Rn. 74 und vom 10.10.1995, aaO Rn. 16; Niedersächsisches OVG, Urteil vom 26.11.2012 - 9 LB 51/12 - juris Rn. 42; zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 26).

Für die Frage der Haftung des Eigentümers kommt es nach dem Revisionsurteil des Bundesverwaltungsgerichts (aaO Rn. 27) nicht darauf an, ob dem Aufsteller die Spielgeräte zu einem variablen oder - wie hier - einem festen monatlichen Pacht- oder Mietzins überlassen werden. Zwar mag in Fällen wie der bloßen Raumvermietung, in denen es regelmäßig an einer hinreichend engen Beziehung des Vermieters zum Gegenstand und zum Tatbestand der Vergnügungssteuer fehlt, eine etwa vereinbarte Gewinnbeteiligung seine Haftungsinanspruchnahme rechtfertigen (vgl. auch Holtbrügge in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, 2 Rn. 57). Besteht eine solch enge Beziehung aber schon aus anderen Gründen, ist eine direkte Gewinnbeteiligung keine notwendige Bedingung für die spätere Haftungsinanspruchnahme (so auch BVerwG, Urteil vom 15.10.1971, aaO Rn. 13, dass auf eine „zusätzliche wirtschaftliche Bindung“ des Verpächters ausdrücklich nicht abstellt; zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 27).

Soweit die Klägerin unter dem Gesichtspunkt der „Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit der Abgabenlast“ darauf hinweist, sie habe keinen Zugriff auf die die Gerätenutzung betreffenden steuerrelevanten Daten und sei insbesondere zur Mitwirkung an der Steuererhebung weder berechtigt noch verpflichtet, sind auch diese Umstände keine notwendige Voraussetzung einer

Haftung. Ein Haftungstatbestand kann zwar an die Verletzung eigener Handlungspflichten anknüpfen (vgl. etwa § 69 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d KAG). Ein derartiger Sanktionscharakter ist aber kein zwingendes Merkmal einer Haftungsregelung, die - wie hier - unter anderen Gesichtspunkten durch einen hinreichenden Sachgrund gerechtfertigt ist (vgl. zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 28).

dd) Allerdings gibt es Fallgestaltungen, in denen der Eigentümer von Geldspielgeräten nicht in einer dem vorliegenden Fall vergleichbaren, seine Haftung rechtfertigenden Nähebeziehung zum Gegenstand und Tatbestand der Vergnügungssteuer steht. Dies betrifft insbesondere die Fälle, in denen der Eigentümer die Geräte unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB) an den Aufsteller veräußert hat oder der Aufsteller zwar das Eigentum erworben, die Geräte aber anschließend an einen Kreditgeber zur Sicherheit übereignet hat. Diese Fälle unterscheiden sich von den pachtähnlichen Überlassungsverhältnissen dadurch, dass bei ihnen die entgeltliche Überlassung zur gewerblichen Nutzung nicht Hauptzweck des Überlassungsverhältnisses ist. Auch haben der Vorbehaltsverkäufer und der Sicherungseigentümer nicht in gleicher Weise wie ein Verpächter ein Interesse an der gewerblichen Einnahmeerzielung, da in ihrem Fall jedenfalls der Wert der Geldspielgeräte ihre Forderung absichert. Allein der Umstand, dass auch in Fällen des Vorbehalts- und des Sicherungseigentums der Aufsteller regelmäßig ein vertragliches Recht zum Besitz des Spielgerätes hat, genügt zur Begründung einer die Haftung rechtfertigenden engen Beziehung des Eigentümers zum Gegenstand und Tatbestand der Vergnügungssteuer nicht (a.A. Schmittmann, GemH 2019, 145 <149>). Fehlt es an dem die Haftung rechtfertigenden Näheverhältnis, kann eine Haftung nach § 2 Abs. 4 VStS entgegen der Auffassung von Schmittmann (aaO <149>) auch nicht allgemein auf die Erwägung gestützt werden, dass eine Steuerumgehung durch „Flucht“ in entsprechende schuldrechtliche Vertragsgestaltungen vermieden werden muss. Denn die Frage, ob ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, ist nur im Einzelfall zu beurteilen, und zwar auf der Grundlage des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG iVm § 42 AO.

ee) Die Möglichkeit solcher Fallkonstellationen (insbesondere des Vorbehalts- oder Sicherungseigentums), in denen es an einem sachlichen Grund für die haftungsrechtliche Inanspruchnahme des Eigentümers fehlt, führt allerdings nicht zur Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs. 4 VStS wegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Lastengleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG. Vielmehr ist diese Satzungsregelung im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG verfassungskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass der - mit dem Aufsteller nicht identische - Eigentümer der Geräte (nur) dann haften soll, wenn er auch deren wirtschaftlicher Eigentümer i. S. d. § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG ist. Der Senat greift insoweit eine entsprechende Anregung im Revisionsurteil des Bundesverwaltungsgerichts auf, das die Sache zur Klärung der Frage, ob eine solche verfassungskonform einschränkende Auslegung unter Wahrung des Bestimmtheitsgrundsatzes hier in Betracht kommt, an den Verwaltungsgerichtshof zurückverwiesen hat.

§ 39 AO regelt, wem ein Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist; die Norm bestimmt, wer Steueransprüche zu erfüllen hat, die aus der Herrschaft über einzelne Wirtschaftsgüter hergeleitet werden. Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO regelt als Ausnahme von diesem Grundsatz, dass einem anderen das Wirtschaftsgut steuerrechtlich zuzurechnen ist, wenn dieser den (zivilrechtlichen) Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (sogenanntes „wirtschaftliches Eigentum“).

Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine Würdigung der Gesamtumstände im jeweiligen Einzelfall, bei der das jeweilige Wirtschaftsgut zu berücksichtigen ist (vgl. BFH, Urteil vom 2.6.2016 -IV R 23/13 - juris Rn. 30; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 39 AO Rn. 87, 89 mwN). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn (und solange) er die wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist. Danach ist wirtschaftlicher Eigentümer, wer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut dergestalt ausübt, dass er den nach bürgerlichem Recht Berechtigten im Regelfall, d.h. in dem für die Situation typischen Fall, auf die Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann, so dass der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (vgl. BFH, Beschluss vom 29.3.2012 - IIB 65/11 juris Rn. 3; Urteil vom 2.10.1987 - VIR 65/84 - juris Rn. 16; Urteil vom 18.11.1970- I 133/64 - BFHE 100, 516, juris Rn. 20).

Dies gilt insbesondere in den in § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO ausdrücklich genannten Fällen des Treuhand- und des Sicherungseigentums, aber auch für den Kauf unter Eigentumsvorbehalt (vgl. hierzu Fischer, aaO, § 39 AO Rn. 283; Fu in Gosch, AO/FGO, § 39 AO Rn. 176). Wirtschaftliche Eigentümer sind in diesen Fällen regelmäßig die Vorbehaltskäufer bzw. die Treu- oder Sicherungsgeber. Diese können den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall dadurch von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen, dass sie die gesicherte Forderung vollständig bezahlen. Wirtschaftlich haben das Sicherungs- und das Vorbehaltseigentum die Funktion besitzloser Pfandrechte (vgl. Fu, aaO, § 39 AO Rn. 176).

In den Fällen von Miete und Pacht liegt das wirtschaftliche Eigentum dagegen regelmäßig beim Vermieter bzw. Verpächter (Fischer, aaO Rn. 137 ff.). Denn der Mieter oder Pächter kann, selbst wenn er langfristig nutzungsberechtigt ist, mit der Sache weder nach Belieben verfahren noch den Eigentümer wirtschaftlich ausschließen.

Ob und inwieweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 39 AO in einem bestimmten steuerrechtlichen Zusammenhang durchschlägt, hängt von der Auslegung der jeweiligen Abgabenvorschrift ab (BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 36; Drüen in Tipke/ Kruse,

AO/FGO, § 39 AO Rn. 8 ff. mwN). Die streitgegenständliche Vorschrift des § 2 Abs. 4 VStS ist im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG verfassungskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass der - mit dem Aufsteller nicht identische Eigentümer der Geräte (nur) dann haften soll, wenn er auch deren wirtschaftlicher Eigentümer i. S. d. § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die verfassungskonforme Auslegung einer Rechtsnorm geboten, wenn nach den herkömmlichen Methoden eine Auslegung möglich ist, die im Einklang mit dem Grundgesetz steht, und das Gesetz bei dieser Auslegung sinnvoll bleibt (stRspr.; BVerfG, Urteil vom 14.12.1999 - 1 BvR 1327/98 BVerfGE 101, 312, juris Rn. 52; Urteil vom 28.5.1993 - 2 BvF 2/90 u. a. - BVerfGE 88, 203, juris Rn. 367; Beschluss vom 7.5.1953 - 1 BVL 104/52 - BVerfGE 2, 266, Ls. 4). Damit ergeben sich die Grenzen verfassungskonformer Auslegung grundsätzlich aus dem ordnungsgemäßen Gebrauch der anerkannten Auslegungsmethoden. Gefordert ist mithin eine Auslegung der Norm, die durch deren Wortlaut gedeckt ist und die prinzipielle Zielsetzung des Normgebers wahrt. Die Deutung darf nicht dazu führen, dass das normgeberische Ziel in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht wird (vgl. BVerfG, Urteil vom 4.5.2011 2 BvR 2365/09 u.a. - BVerfGE 128, 326, juris Rn. 160; vgl. allgemein zur verfassungskonformen Auslegung Drüen, aaO, § 4 AO Rn. 238 ff.; Trossen in Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 (Festschrift für den Bundesfinanzhof) 2018, S. 519 ff.; Birk, StuW 1990, 300; Vosskuhle, AÖR 2000, 177).

ff) Diese Voraussetzungen für eine verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 4 VStS sind hier erfüllt. Die Zurechnungsvorschrift des § 39 AO findet gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG grundsätzlich auch im Kommunalabgabenrecht Anwendung, ohne dass hierfür ein besonderer Hinweis in der Satzung erfolgen muss. Knüpft eine steuerrechtliche Vorschrift - wie hier § 2 Abs. 4 VStS - an ein bestimmtes Wirtschaftsgut an, so regelt 39 AO, dass dieses Wirtschaftsgut grundsätzlich dem (zivilrechtlichen) „Eigentümer“ zuzurechnen ist (Absatz 1). Nur ausnahmsweise hat ein anderer für das Wirtschaftsgut steuerrechtlich einzustehen, wenn ihm das Wirtschaftsgut nach Absatz 2 aufgrund seiner Herrschaftsmacht hierüber zuzurechnen ist, wenn also der zivilrechtliche Eigentümer ausnahmsweise nicht der wirtschaftliche Eigentümer ist. Damit bietet auch der Wortlaut des § 2 Abs. 4 VStS mit der Bezugnahme auf den „Eigentümer“ hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass hiermit der zivilrechtliche Eigentümer der Geldspielgeräte gemeint ist, wenn nicht ausnahmsweise ein anderer im Sinne des § 39 Abs. 2 AO wirtschaftlicher Eigentümer der Geldspielgeräte ist.

Die Heranziehung des § 39 AO entspricht auch dem Sinn und Zweck der Haftungsvorschrift des § 2 Abs. 4 VStS. Denn § 39 AO trifft mit der Regelung der steuerrechtlichen Zurechnung des Wirtschaftsguts zum wirtschaftlichen Eigentümer eine Regelung darüber, wann der

(zivilrechtliche) Eigentümer in einem solchen Näheverhältnis zur Sache steht, dass seine Inanspruchnahme als Steuer- oder Haftungsschuldner i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt erscheint. Die einschränkende verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 4 VStS entspricht hier schließlich auch dem Interesse der Beklagten, zum Zweck der Einnahmensicherung als steuerlichen Haftungsschuldner (zumindest) den wirtschaftlichen Eigentümer im Sinne des § 39 AO in Anspruch zu nehmen.

gg) Über die dargelegten Maßgaben des Bundesverfassungsgerichts hinausgehend ist das Bundesverwaltungsgericht im Revisionsurteil der Auffassung gewesen, die vorgeschlagene verfassungskonforme Einschränkung des § 2 Abs. 4 VStS komme nur dann in Betracht, wenn ein hinreichender Sachgrund für die Haftung auch ohne die betreffende Einschränkung jedenfalls „im Regelfall“ gegeben sei. Nicht ausreichend sei hingegen, dass der im Einzelfall herangezogene Haftungsschuldner das seine Inanspruchnahme sachlich rechtfertigende Kriterium gewissermaßen nur „zufällig“ erfülle. Denn dann wäre die Entscheidung darüber, wer haften solle, nicht dem zuständigen Normgeber, sondern letztlich den Behörden und Gerichten überlassen (BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 31).

Das Bundesverwaltungsgericht hat es somit nicht für ausreichend erachtet, dass bei verfassungskonformer Einschränkung ein relevanter Anwendungsbereich der Vorschrift (vgl. zu diesem Auslegungserfordernis BFH, Urteil vom 16.1.2019 - X R 30/17 - BFHE 263, 310, juris Rn. 20; Urteil vom 21.9.2011- IR 89/10 - BFHE 235, 263, juris Rn. 21; Beschluss vom 1.2.2006 - X B 166/05 - BFHE 212, 242, juris Rn. 41; Koenig in Koenig, AO, 3. Aufl. § 4 Rn. 89) bzw. ein sinnvoller Anwendungsrest (vgl. BVerfG, Kammerbeschluss vom 16.12.2010 - 2 BvL 16/09 - juris Rn. 29) verbleibt, sondern es muss nach dem Revisionsurteil darüber hinaus „im Regelfall“ davon auszugehen sein, dass der als Haftungsschuldner in Anspruch genommene Eigentümer der Spielgeräte auch der wirtschaftliche Eigentümer im Sinne des § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG ist. Diesbezüglich hat das Bundesverwaltungsgericht entsprechende tatrichterliche Feststellungen für den „hier relevanten Zeitraum“ durch den Senat für erforderlich gehalten (vgl. BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 33).

Der Senat hält die Forderung des Bundesverwaltungsgerichts, dass eine verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 4 VStS nur in Betracht kommt, wenn diese Vorschrift aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse „im Regelfall“ zur Anwendung gelangt, für zu weitgehend. Der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung ist eine solche Anforderung an die verfassungskonforme Auslegung nicht zu entnehmen. Das Bundesverfassungsgericht fordert in ständiger Rechtsprechung vielmehr nur, dass die gesetzliche Regelung bei der verfassungskonformen Auslegung sinnvoll bleibt (vgl. BVerfG, Urteil vom 14.12.1999, aaO Rn. 52; Urteil vom 28.5.1993, aaO Rn. 367; Beschluss vom 7.5.1953, aaO Ls. 4). Insbesondere im Bereich der Spielgerätesteuern erscheint das Abstellen auf den Regelfall überzogen, da der

Spielgerätemarkt dadurch gekennzeichnet ist, dass die technischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Voraussetzungen vielgestaltig sind und sich im Laufe der Zeit relativ schnell verändern. Hiermit gehen auch eine Vielgestaltigkeit und häufige Veränderungen schuldrechtlicher Regelungen einher, auf die die Rechtssetzung nur typisierend und nicht mit ständigen Anpassungen reagieren kann. Auch der Einwand im Revisionsurteil, durch das Abstellen auf den „Regelfall“ werde sichergestellt, dass die Entscheidung darüber, wer haften soll, nicht letztlich den Behörden und Gerichten, sondern dem zuständigen Normgeber überlassen bleibe, erscheint dem Senat nicht überzeugend. Denn die Gefahr der willkürlichen Handhabung einer Abgabennorm durch die Behörden und Gerichte ist nicht von den tatsächlichen Verhältnissen abhängig. Vielmehr ist es eine Frage der rechtlichen Auslegung dieser Norm nach den allgemein anerkannten Auslegungsmethoden, ob es möglich ist, objektive Kriterien zu gewinnen, die eine willkürliche Handhabung durch die Behörden und Gerichte ausschließen und damit die Beachtung des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebotes gewährleisten (vgl. BVerwG, Beschlüsse vom 6.3.2014- 9 B 66.13 - juris Rn. 2, vom 10.4.2000 - 11 B 61.99 - juris Rn. IO und vom 15.11.1995 11 B 72.95 - juris Rn. 5).

hh) Letztlich kann der Senat die Frage, ob das Abstellen auf den „Regelfall“ anstelle eines „relevanten Anwendungsbereichs“ bzw. eines „sinnvollen Anwendungsrestes“ im Revisionsurteil entscheidungstragend ist und damit Bindungswirkung für das Berufungsverfahren entfaltet, allerdings dahinstehen lassen. Denn auf der Grundlage der vom Senat getroffenen tatrichterlichen Feststellungen ist davon auszugehen, dass die vom Aufsteller verschiedenen Eigentümer von Geldspielgeräten in dem hier relevanten Zeitraum im Anwendungsbereich der Vergnügungssteuersatzung tatsächlich im Regelfall auch die wirtschaftlichen Eigentümer der Spielgeräte im Sinne des § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG waren und somit im Regelfall ein sachlicher Grund für ihre haftungsrechtliche Inanspruchnahme bestand.

(1) Maßgeblicher Zeitraum für die zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen ist entgegen dem Vorbringen der Klägerin nicht die „2. Hälfte des vergangenen Jahrzehnts“, sondern der Zeitraum März bis einschließlich Juni 2011, über den der Senat noch in der Sache zu entscheiden hat. Soweit in einer die mündliche Verhandlung vor dem Bundesverwaltungsgericht vorbereitenden Verfügung vom 15.1.2019 auf die „2. Hälfte des vergangenen Jahrzehnts“ abgestellt worden ist, hat dies für das vorliegende Verfahren keine Bedeutung. Denn auf diesen Zeitraum hat das Bundesverwaltungsgericht im Revisionsurteil nicht abgestellt, sondern nur für den „umstrittenen Zeitraum“ entsprechende tatrichterliche Feststellungen für erforderlich gehalten (vgl. BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 34).

Der Zeitpunkt des Beschlusses oder des Inkrafttretens der Vergnügungssteuersatzung vom 23.5.2006 ist hier entgegen der Auffassung der Klägerin ebenfalls nicht relevant, weil nur noch der Zeitraum März bis Juni 2011 in Streit steht, für den die Vergnügungssteuersatzung vom

23.5.2006 nicht gilt, sondern die Nachfolgesatzung vom 15.12.2009. Auch bezüglich dieser Nachfolgesatzung ist für die vorliegende Anfechtungsklage und die in diesem Rahmen anzustellende inzidente Normenkontrolle nicht auf den Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses oder des Inkrafttretens dieser Satzung abzustellen. Denn eine Rechtswidrigkeit der Satzung in dem Zeitraum, der vor dem noch streitigen Zeitraum März bis Juni 2011 liegt, kann nicht zur Aufhebung des angegriffenen Haftungsbescheides und des Widerspruchsbescheids führen, weil es insoweit jedenfalls an der erforderlichen Rechtsverletzung i. S. d. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO fehlt.

(2) Für den maßgeblichen Zeitraum März bis Juni 2011 ist anzunehmen, dass Geldspielgeräte im Geltungsbereich der Vergnügungssteuersatzung tatsächlich im Regelfall nicht gekauft, sondern gemietet oder geleast wurden.

Für das Bundesgebiet ergibt sich dies aus dem auf der Internetseite der Forschungsstelle Glücksspiel der Universität Hohenheim (<https://gluecksspiel.uni-hohenheim.de/>) bereitgestellten Gutachten von Hans-Günther Vieweg im Auftrag des Arbeitsausschusses Münzautomaten (AMA) zur „Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2011 und Ausblick 2012“ vom Januar 2012 (S. 7, 18 f.). Darin wird - ebenso wie bereits in den Gutachten für die Jahre 2008 bis 2010 - ausgeführt, der technische Fortschritt bei den Glücksspielgeräten habe zu neuen Konzepten geführt, die vergleichbar der Computertechnik eine Trennung von Hardware und Software zur Folge gehabt hätten. Die Hardware könne nunmehr getrennt von den Spielen (also der Software) vermarktet werden. Im Zuge der technischen Veränderungen hätten die Herstellunternehmen auch ihre Vertriebssysteme angepasst. Sie setzten zunehmend auf Vermietung und Leasing. Es gebe Hersteller, die die Hardware verkauften und die dazugehörige Software vermieteten, andere vermieteten nur noch die kompletten Systeme aus Hardware und Software. Der Geräteverkauf habe an Bedeutung verloren, während der Absatz der Geräte über Mietmodelle der Hersteller für den Großhandel nicht ausreichend lukrativ sei. Für den Großhandel gewinne die Vermittlung von Finanzierungslösungen sowie das Anbieten von Reparatur- und Serviceleistungen vor Ort an Bedeutung. Großhandelsunternehmen erschlossen sich außerdem neue Geschäftsbereiche bei unternehmensnahen Dienstleistungen für Aufstellunternehmen, um den Rückgang im Geräteverkauf kompensieren zu können. Dementsprechend stellte der Gutachter bereits für das Jahr 2008 ausdrücklich fest, dass „von den Aufstellunternehmen deutlich mehr Geräte gemietet und geleast als gekauft“ wurden (Vieweg, Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2008 und Ausblick 2009, S. 12).

Zwar treffen die Gutachten von Hans-Günther Vieweg Feststellungen für das gesamte Bundesgebiet. Der Senat erachtet diese Feststellungen aber auch für das Stadtgebiet der Beklagten für aussagekräftig. Zu berücksichtigen ist insoweit, dass ein großer Anteil der Eigentümer von Geldspielgeräten - wie auch die Klägerin - diese bundesweit vertreibt, so dass regelmäßig keine regional beschränkten Besonderheiten bei der Ausgestaltung

schuldrechtlicher Überlassungsverhältnisse bestehen dürften. Besonderheiten, darauf schließen lassen könnten, dass im streitgegenständlichen Zeitraum in dem großstädtischen Bereich der Beklagten abweichend von den Feststellungen in den Gutachten Kaufmodelle auf dem Spielgerätemarkt vorherrschend gewesen sein sollten, sind nicht ersichtlich und von den Beteiligten auch nicht vorgetragen worden. Die Beklagte hat vielmehr mit Schriftsatz vom 19.1.2021 ihre Wahrnehmung bekräftigt, dass in dem maßgeblichen Zeitraum in ihrem Gebiet Geldspielgeräte häufiger nicht gekauft, sondern gemietet worden seien, auch wenn sie dies nicht durch konkrete Erhebungen belegen konnte.

Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesverwaltungsgericht angegeben hatte, damals seien Kaufmodelle auf dem Spielgerätemarkt vorherrschend gewesen und Mietmodelle hätten sich erst später durchgesetzt, konnte sie dies im Berufungsverfahren trotz Aufforderung durch den Senat nicht durch geeignete Unterlagen belegen oder nachvollziehbar erläutern. Vielmehr hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat ausdrücklich bekräftigt, dass mit dem „Inkrafttreten“ der 5. Verordnung zur Änderung der Spielverordnung vom 17.12.2005 (BGBl. I S. 3495) „am 1.1.2010“ die Geräte aufgrund der nunmehr erforderlichen „Erfassungssoftware“ (vgl. 12, 13 der Spielverordnung in der Fassung vom 17.12.2005) teurer geworden seien mit der Folge, dass der Kauf der Geräte unattraktiv geworden und andere Vertriebssysteme aufgebaut worden seien. Auf diesen Zeitpunkt des „Inkrafttretens“ der 5. Verordnung zur Änderung der Spielverordnung hatte die Klägerin bereits in ihrem Schriftsatz vom 16.12.2020 abgestellt und in diesem Zusammenhang auf S 20 der Spielverordnung in der Fassung vom 17.12.2005 verwiesen. Nach dessen Absatz 1 Satz 2 darf die Physikalisch-Technische Bundesanstalt die Gültigkeitsdauer von Zulassungsscheinen, die am 1.1.2006 gültig sind, bis zum 1.1.2010 verlängern; in Kraft getreten ist die Änderungsverordnung entgegen der Annahme der Klägerin allerdings bereits am 1.1.2006.

Da die Klägerin selbst davon ausgeht, dass im Jahr 2011 Leasing und Vermietung von Geldspielgeräten gegenüber deren Verkauf vorherrschend waren (vgl. hierzu auch ihre Ausführungen auf S. 3 ihres Schriftsatzes vom 28.1.2021), hat sie für dieses Jahr nach in ihrer Protokollerklärung in der mündlichen Verhandlung keine weiteren Feststellungen für erforderlich gehalten. Auch in ihrem Schriftsatz vom 16.12.2020 hat sie nur auf den Zeitraum 2005 bis 2010 abgestellt und auf die Aufklärungsverfügung des Senats geantwortet, es sei zutreffend, dass sie in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesverwaltungsgericht vorgetragen habe, es habe im Zeitraum 2005 bis 2010 eine Vielzahl von Herstellungs- und Vertriebsgesellschaften und diese flankierenden Leasingunternehmen gegeben sowie eine Vielzahl schuldrechtlicher Überlassungsverhältnisse. Bis zum „Inkrafttreten“ der 5. Verordnung zur Änderung der Spielverordnung „am 1.1.2010“ sei die Vermarktung der für gastronomische Einrichtungen konzipierten Geldspielgeräte, die sich von Geldspielgeräten in Spielhallen sowohl dem Erscheinungsbild nach als auch preislich und hinsichtlich der Software unterschieden, nach Aussage des von ihr kontaktierten Vertriebsunternehmens [...] GmbH

nahezu ausschließlich über die Absatzart Verkauf mit der Option der Fremdfinanzierung u. a. über branchenbegleitende Leasingfirmen erfolgt, wobei das Eigentum abschließend mit Zahlung der Schlussrate auf den Kunden übergegangen sei.

Die Klägerin hat im Übrigen auch ihre Aussage zu den Jahren 2005 bis 2010 trotz Aufforderung durch den Senat nicht belegt. Auch bezieht sich ihr Vortrag bezüglich dieser Jahre nur auf Geldspielgeräte in Gaststätten, nicht aber auf Geldspielgeräte in Spielhallen, obwohl gerade bei diesen der Abschluss von Miet- oder Leasingverträgen wegen ihres im Vergleich zu Geldspielgeräten in Gaststätten höheren Preises, den auch die Klägerin in ihrer Stellungnahme betont, besonders naheliegt. Auch hat die Klägerin selbst darauf hingewiesen, dass den Aufstellern anstatt des Kaufs der Geräte auch die Möglichkeit angeboten worden sei, diese zu leasen. Spezifische Besonderheiten der abgeschlossenen Leasingverträge hat die Klägerin insoweit nicht aufgezeigt und auch nichts dazu vorgetragen, in welchem Umfang Aufsteller einerseits Kaufverträge und andererseits Leasingverträge abgeschlossen haben. Schließlich ist der Vortrag der Klägerin, die Ausgestaltung der Überlassungsverhältnisse habe sich erst ab dem 1.1.2010 grundlegend geändert, auch nicht schlüssig, da die neuen Vorgaben der Spielverordnung in der Fassung vom 17.12.2005 bereits zum 1.1.2006 in Kraft traten und nicht davon auszugehen ist, dass nach diesem Zeitpunkt noch schuldrechtliche Verträge über Geräte abgeschlossen wurden, die den geänderten Maßgaben der Spielverordnung - die auch nach dem Vortrag der Klägerin zu einer Verteuerung der Geräte geführt haben - nicht genügten. So ist auch dem Gutachten von Hans-Günther Vieweg zur „Wirtschaftsentwicklung Unterhaltungsautomaten 2006 und Ausblick 2007“ (S. 12) zu entnehmen, dass die Branche bereits im Jahr 2007 ihre Kapazitäten weitgehend an die Vorgaben der neuen Spielverordnung angepasst habe. Insbesondere seien nun die neuen Geldgewinnspielgeräte „voll im Einsatz“.

Letztlich behauptet die Klägerin ohne Belege und nachvollziehbare Erläuterungen, die Vermarktung über „Mietverträge“ sei „im Zeitraum 2005 bis 2010“ - aber eben nicht im maßgeblichen Jahr 2011 - auf dem deutschen Markt ein „Nischen- bzw. Randprodukt“ gewesen. Zwar verweist sie darauf, dass sie zu konkreten Aussagen „betreffend das Gebiet der Beklagten“ ohne detaillierte Angaben der Beklagten nicht in der Lage sei. Da die Klägerin aber nach eigenen Angaben als eines der größten deutschen Unternehmen der deutschen Geldspielbranche Geldspielgeräte herstellt und vertreibt und ihre Tochterunternehmen auch Spielhallen betreiben, ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass es ihr jedenfalls möglich gewesen wäre, allgemein für das Bundesgebiet konkrete Aussagen zu den von ihr vorgenommenen Ausgestaltungen der Überlassungsverhältnisse zu treffen, die wiederum - wie dargelegt - Rückschlüsse auf das Stadtgebiet der Beklagten zugelassen hätten. Dass sie hierzu trotz ausdrücklicher Aufforderung durch den Senat nichts vorgetragen hat und somit ihrer prozessualen Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist, berücksichtigt der Senat zu ihren Lasten.

Die von der Klägerin geforderte weitere Sachverhaltsaufklärung hält der Senat nicht für angezeigt. Hierzu hat die Klägerin geltend gemacht, sie halte eine Prüfung der Vergnügungssteueranmeldeformulare „für in gastronomischen Einrichtungen [...] im Zeitraum 2005 bis 2010“ im Stadtgebiet der Beklagten aufgestellte Gewinnspielgeräte für erforderlich. Dadurch ließe sich klären, welche Geräte mit welchen Zulassungsnummern im Regelfall aufgestellt gewesen seien. Sodann könnten tatsächliche Feststellungen zu den im Regelfall abgeschlossenen schuldrechtlichen Überlassungsverhältnissen getroffen werden.

Die von der Klägerin verlangten Feststellungen für die Jahre 2005 bis 2010 sind indessen nicht entscheidungserheblich, da es - wie dargelegt - zum gegenwärtigen Zeitpunkt nur noch auf das Jahr 2011 ankommt. Im Übrigen hält der Senat weitere Sachverhaltsermittlungen angesichts der vorliegenden Gutachten von Hans-Günther Vieweg, in denen eindeutige Aussagen getroffen werden, nicht für geboten, zumal nicht ersichtlich ist, wie weitere Feststellungen zur Ausgestaltung von Überlassungsverhältnissen im Bereich der Beklagten valide getroffen werden könnten. Allenfalls könnte die Klägerin für die von ihr in Verkehr gebrachten Geräte entsprechende Angaben machen, was sie jedoch trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht getan hat. Feststellungen in Bezug auf andere Unternehmen können nicht getroffen werden, da die Beklagte nach ihren Angaben nicht über entsprechende Informationen verfügt und am Verfahren nicht beteiligte Unternehmen gegenüber dem Gericht oder einem vom Gericht beauftragten Sachverständigen nicht zur Auskunft verpflichtet sind. Die in diesem Zusammenhang getroffene Aussage der Klägerin, sie verfüge über die erforderlichen Kontakte, um erforderliche Unterlagen anderer Herstell- und Vertriebsgesellschaften zu erlangen, wirft die Frage auf, warum sie diese Kontakte nicht genutzt und diese Unterlagen vorgelegt hat.

(3) Ohne Erfolg wendet die Klägerin gegen die Verwertung der Gutachten von Hans-Günther Vieweg ein, darin würden lediglich Kaufverträge einerseits und Miet- und Leasingverträge andererseits gegenübergestellt, ohne dass die schuldrechtlichen Vertriebsformen spezifiziert und jeweils bezifferte Marktanteile genannt würden. Entscheidend ist die gutachterlich getroffene Feststellung, dass im maßgeblichen Zeitraum „von den Aufstellunternehmen deutlich mehr Geräte gemietet und geleast als gekauft“ wurden. Denn bei der nur möglichen typisierenden Betrachtung sind Leasingverträge für die Frage, ob die vom Aufsteller verschiedenen Eigentümer der Geldspielgeräte im Regelfall auch die wirtschaftlichen Eigentümer im Sinne des § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG sind und ob sie in einer hinreichend engen, ihre Haftungsinanspruchnahme rechtfertigenden Beziehung zum Gegenstand und Tatbestand der Vergnügungssteuer stehen, den Pacht- bzw. pachtähnlichen Mietverträgen grundsätzlich gleichzustellen.

Für die vom Bundesverwaltungsgericht geforderte Sachverhaltsermittlung kann es wegen der Variationsbreite möglicher Gestaltungsformen des Leasings - erst recht im Bereich des Geldspielgerätemarktes - nur auf typisierende Feststellungen ankommen. Wie bereits dargelegt,

zeichnet sich der Geldspielgerätemarkt dadurch aus, dass die technischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Voraussetzungen vielgestaltig sind und sich im Laufe der Zeit relativ schnell verändern. Hiermit gehen auch eine große Variationsbreite und häufige Anpassungen schuldrechtlicher Vereinbarungen einher, auf die die Rechtssetzung nur typisierend und nicht mit ständigen Anpassungen reagieren kann. Es kann deshalb auch hinsichtlich der Frage, ob § 2 Abs. 4 VStS bei der vom Bundesverwaltungsgericht angeregten verfassungskonformen Auslegung aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse „im Regelfall“ zur Anwendung gelangt, nur eine typisierende Betrachtung erfolgen, zumal Feststellungen über einzelne Vertragsgestaltungen - insbesondere mangels einer Auskunftspflicht der Unternehmen - praktisch nicht möglich sind.

Kennzeichnend für den Leasingvertrag ist, dass der Leasinggeber eine Sache oder Sachgesamtheit dem Leasingnehmer gegen ein in Raten zu zahlendes Entgelt überlässt, wobei im Unterschied zum Mietvertrag die Sach- und Preisgefahr, also insbesondere das Risiko des Untergangs der Sache, den Leasingnehmer trifft, an den der Leasinggeber im Gegenzug seine Ansprüche hieraus gegen Dritte (insbesondere gegen den Lieferanten) überträgt (vgl. BGH, Urteil vom 11.3.1998 - VIII ZR 205/97 - juris; Weidenkaff, aaO, vor 535 Rn. 37). Eine Kaufoption des Leasingnehmers oder ein Andienungsrecht des Leasinggebers ist möglich, aber nicht begriffsnotwendig (Weidenkaff, aaO, vor § 535 Rn. 37).

Der Leasingvertrag ist wegen der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung ein atypischer Mietvertrag (stRspr; vgl. BGH, Urteil vom 4.2.2004 - XII ZR 301/01 - BGHZ 158, 19, juris Rn. 21; Urteil vom 14.12.1989 - IX ZR 283/88 - NJW 1990, 1113; Weidenkaff, aaO, vor 535 Rn. 37 f.). Beim Finanzierungsleasing wählt der Leasingnehmer die Sache beim Lieferanten aus, der Leasinggeber schafft sie durch Kauf an und wird mit der Auslieferung der Sache an den Leasingnehmer in der Regel Eigentümer nach § 929 Satz 1 iVm § 868 BGB (vgl. Zehelein in Hau/Poseck, BeckOK BGB, § 535 Rn. 86). Beim Hersteller oder Händlerleasing entfällt das für den Leasingvertrag typische Dreiecksverhältnis; in diesem Fall ist der Lieferant (Hersteller oder Händler) selbst Leasinggeber und typischerweise auch Eigentümer der Sache (vgl. Weidenkaff, aaO, vor § 535 Rn. 42). Beim Operating-Leasing will der Leasinggeber, anders als beim Finanzierungsleasing, nicht die Vollamortisation des Leasinggegenstandes allein durch den Leasingnehmer, sondern durch mehrfaches Überlassen des Leasinggegenstandes an verschiedene Leasingnehmer erreichen (vgl. Weidenkaff, aaO, vor § 535 Rn. 40). Das Operating-Leasing wird deshalb allein nach dem Mietrecht beurteilt (vgl. Weidenkaff, aaO, vor § 535 Rn. 40; Zehelein, aaO, 535 Rn. 69).

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung des jeweiligen Vertrags steht beim Leasing grundsätzlich die mietrechtliche Komponente, d.h. die Gebrauchsüberlassung auf Zeit gegen Zahlung eines Entgelts, gegenüber allen anderen Komponenten kauf- und darlehensrechtlicher Art im Vordergrund (vgl. Zehelein, aaO, § 535 Rn. 67). Die oben dargelegten öffentlich-

rechtlichen Wertungen im Hinblick auf prägende pachtypische Elemente gelten deshalb auch für Leasingverträge über Geldspielgeräte grundsätzlich entsprechend. Denn auch bei diesen ist nach der Interessenlage der Vertragsparteien die gewerbliche Nutzung der Geräte durch den Automatenaufsteller intendiert und dem Aufsteller als Leasingnehmer wird vom Leasinggeber, der in der Regel Eigentümer der Geräte ist, das Recht zur Ziehung der „Früchte“ eingeräumt. Der Umstand, dass der Leasingnehmer eine Kaufoption erhält oder er, anders als beim reinen Mietvertrag die Sach- und Preisgefahr, also insbesondere das wirtschaftliche Risiko eines Untergangs der Sache, zu tragen hat, ändert nichts daran, dass die Haftung des Leasinggebers als Eigentümer aufgrund seiner engen Beziehung zu den gerade zur Fruchtziehung überlassenen Geldspielgeräten in der Regel gerechtfertigt erscheint. Der Leasinggeber als Eigentümer eines solchen Gerätes hat grundsätzlich ein dem Verpächter vergleichbares Interesse daran, dass Erträge aus dessen Nutzung erzielt werden, da hierdurch der geschuldete Leasingzins erwirtschaftet wird.

Bei typisierender Betrachtung ist der Leasinggeber im Fall des Leasings von Geldspielgeräten als zivilrechtlicher Eigentümer auch deren wirtschaftlicher Eigentümer i. S. d. § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG. Denn auch für das Leasing gilt der Grundsatz, dass ein schuldrechtlich Nutzungsberechtigter in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut hat. Etwas Anderes kann nur ausnahmsweise dann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen. Dies ist auch beim Leasing in jedem Einzelfall nach den konkreten Umständen zu beurteilen (vgl. BFH, Urteil vom 2.6.2016, aaO Rn. 32; Urteil vom 26.1.1970 - IVR 144/66-BFHE 97, 466, juris Rn. 71). Der Bundesfinanzhof (BFH, Urteil vom 21.12.2017 - IVR56/16 - juris Rn. 29 ff.; Urteil vom 13.10.2016 - IVR 33/13 - BFHE 255, 386, juris Rn. 29 ff.; Urteil vom 26.1.1970, aaO Rn. 71 ff.; vgl. hierzu ausführlich Fu, aaO, § 39 AO Rn.123 ff.; Fischer, aaO, § 39 AO Rn. 209 ff.) hat allerdings bestimmte Fallgruppen benannt, in denen eine Zurechnung des Leasingguts zum Vermögen des Leasingnehmers ausnahmsweise in Betracht kommt:

1. wenn der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch beim Leasingnehmer eine sinnvolle Verwendung finden kann (Spezialleasing),
2. wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar länger als die Grundmietzeit ist, dem Leasingnehmer aber ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist, oder

3. wenn sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes und die Grundmietzeit annähernd decken.

Die Fallgruppe des Spezialleasings spielt bei Geldspielgeräten regelmäßig keine Rolle, da diese in der Regel nicht speziell für die Bedürfnisse eines bestimmten Leasingnehmers hergestellt werden.

Anhaltspunkte dafür, dass das Leasing von Geldspielgeräten grundsätzlich die Kriterien der 2. oder der 3. Fallgruppe erfüllen könnte, sind von der Klägerin nicht vorgetragen worden und auch sonst nicht ersichtlich. Gegen solche Vertragsgestaltungen sprechen bei Geldspielgeräten vielmehr die Gründe, die nach den Gutachten von Hans Günther Vieweg Aufsteller und Hersteller dazu veranlassen, die Überlassungsverhältnisse überwiegend nicht mehr als Kaufverträge, sondern als Miet- oder Leasingverträge auszugestalten. Geräteaufsteller haben im Regelfall kein Interesse daran, Geldspielgeräte langfristig zu nutzen. Um für ihre Kunden attraktiv zu sein, ist ihnen vielmehr daran gelegen, stets die neuesten Geräte mit der neuesten Software aufstellen zu können. An einer Kaufoption sind die Aufsteller wegen der aufgrund der Bauartzulassung (§ 33 c Abs. 1 Satz 2, § 33 e GewO) nicht veränderbaren Beschaffenheit, Einrichtung und Ausstattung der Geräte regelmäßig nicht interessiert. Schließlich ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Hersteller von Geräten im Sinne der 2. Fallgruppe eine langfristige Nutzungs- oder Kaufoption zu so günstigen, unter dem Marktpreis liegenden Konditionen anbieten sollten, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung dieser Option zu rechnen ist. Bei der für die Frage einer verfassungskonformen Auslegung des § 2 Abs. 4 VStS nur möglichen typisierenden Betrachtung ist deshalb zusammenfassend davon auszugehen, dass Leasing- und Mietverträge hinsichtlich der Haftung des Eigentümers der Geldspielgeräte für Vergnügungssteuern gleich zu behandeln sind.

(4) Um zu beurteilen, ob die Eigentümer von Geldspielgeräten in dem hier relevanten Zeitraum im Anwendungsbereich der Vergnügungssteuersatzung tatsächlich „im Regelfall“ auch die wirtschaftlichen Eigentümer der Spielgeräte im Sinne des § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG waren, sind im Grundsatz auch mögliche Sicherungsübereignungen von Geldspielgeräten in den Blick zu nehmen, bei denen wirtschaftlicher Eigentümer nach § 39 Abs. 2 AO nicht der Sicherungsnehmer als zivilrechtlicher Eigentümer, sondern der Sicherungsgeber ist. Der Senat geht allerdings davon aus, dass Sicherungsübereignungen von Geldspielgeräten in der Lebenswirklichkeit eine untergeordnete Bedeutung haben und deshalb für die Frage, ob die Eigentümer von Spielgeräten in dem hier relevanten Zeitraum im Anwendungsbereich der Vergnügungssteuersatzung tatsächlich „im Regelfall“ auch die wirtschaftlichen Eigentümer der Spielgeräte im Sinne des § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG waren, aufgrund der erforderlichen typisierenden Betrachtungsweise zu vernachlässigen sind. Hierfür spricht auch, dass von den Beteiligten trotz einer entsprechenden Aufklärungsverfügung der

Berichterstatterin zur zivilrechtlichen Ausgestaltung der Überlassungsverhältnisse nichts zu Sicherungsübereignungen vorgetragen worden ist.

d) § 2 Abs. 4 VStS genügt bei der vorgenommenen verfassungskonformen Auslegung den Anforderungen des rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebots. Danach ist eine Rechtsnorm, auch und gerade im Abgabenrecht, so genau zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist. Auch wenn der Normgeber nicht alle Einzelheiten entscheiden kann und muss und deshalb die Notwendigkeit, Zweifelsfragen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten, eine Norm nicht unbestimmt macht, so müssen die Betroffenen doch in der Lage sein, die Rechtslage zu erkennen und ihr Verhalten daran auszurichten. Im Abgabenrecht sollen sie die auf sie entfallende Abgabe in gewissem Umfang vorausberechnen können (vgl. BVerfG, Kammerbeschluss vom 30.5.2018 1 BvR 45/15 - juris Rn. 15 f.; Beschlüsse vom 18.5.2004 - 2 BvR 2374/99 - BVerfGE 110, 370, juris Rn. 124, und vom 17.7.2003 - 2 BvL 1/99 u. a. - BVerfGE 108, 186, juris Rn. 174; zum Ganzen BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 30).

Diesen Maßgaben genügt § 2 Abs. 4 VStS in der hier vertretenen Auslegung. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass der Satzungsgeber gerade im Bereich der Spielgerätesteuern angesichts der Besonderheiten und der Dynamik des Glücksspielmarktes vor der Notwendigkeit steht, der Vielgestaltigkeit der zu erfassenden Vorgänge Rechnung zu tragen. Wie bereits ausgeführt worden ist, bietet der Wortlaut des § 2 Abs. 4 VStS, der auf den „Eigentümer“ abstellt, bei Beachtung der nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG im Kommunalabgabenrecht grundsätzlich anwendbaren Zurechnungsvorschrift des § 39 AO hinreichende Anhaltspunkte für die Auslegung dieses Begriffs als „wirtschaftlichen Eigentümer“. Die Anwendung des § 39 AO entspricht mit Blick auf das für eine Inanspruchnahme erforderliche Näheverhältnis des Haftungsschuldners zum Steuergegenstand und -tatbestand dem Sinn und Zweck der Haftungsregelung. Eine willkürliche Handhabung der Haftungsregelung durch die Behörden und Gerichte (vgl. hierzu BVerwG, Beschlüsse vom 6.3.2014, aaO Rn. 2, vom 10.4.2000, aaO Rn. 10 und vom 15.11.1995, aaO Rn. 5) ist durch die Anknüpfung an den Begriff des Eigentümers unter Heranziehung der Zurechnungsvorschrift des § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG und der hierzu ergangenen Rechtsprechung ausgeschlossen und für die Eigentümer der Geldspielgeräte ist hinreichend vorhersehbar, dass und unter welchen Voraussetzungen eine Haftung für die Steuerschulden der Automatenaufsteller in Betracht kommt.

2. Die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftung der Klägerin nach § 2 Abs. 4 VStS sind hier dem Grunde nach erfüllt. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Klägerin aufgrund des zumindest pachtähnlich ausgestalteten schuldrechtlichen Überlassungsverhältnisses nicht nur die zivilrechtliche, sondern auch die wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des § 39 AO iVm § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG gewesen ist, so dass

ein sachlicher Grund für ihre Inanspruchnahme besteht (vgl. BVerwG, Urteil vom 23.1.2019, aaO Rn. 37).

3. Die Heranziehung der Klägerin als Haftungsschuldnerin verstößt auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Die Beklagte war nicht verpflichtet, die Klägerin über die nach § 28 Abs. 1 LVwVfG gebotene und hier erfolgte Anhörung hinaus frühzeitig darauf hinzuweisen, dass der Aufsteller C. seine Steuerschulden nicht bezahlt hat. Denn der Klägerin musste aufgrund der Satzungsregelung in § 2 Abs. 4 VStS die Möglichkeit einer Haftung für Steuerschulden des Aufstellers C. bewusst gewesen sein. Durch vertragliche Abreden mit dem Aufsteller hätte sie selbst darauf hinwirken können, dass dieser sie über ausbleibende Zahlungen informiert und für den Fall einer Haftungsinanspruchnahme Sicherheiten stellt. Die Vorgehensweise der Beklagten im konkreten Verwaltungsverfahren ist in keiner Weise zu beanstanden. Vielmehr entspricht es, wie auch die Beklagten-Vertreterin in der mündlichen Verhandlung betont hat, der üblichen Verfahrensweise, die Vergnügungssteuer zunächst gegenüber dem Aufsteller festzusetzen, im Falle ausbleibender Zahlungen den Gaststättenbetreiber in Anspruch zu nehmen und sich erst anschließend an den Eigentümer der Geldspielgeräte als Haftungsschuldner zu wenden. Inwiefern die Beklagte hier - wie von der Klägerin behauptet - eine Pflicht zur Rücksichtnahme auf die Klägerin als Haftungsschuldnerin verletzt oder durch ein Schweigen oder Unterlassen einen Vertrauenstatbestand geschaffen haben könnte, ist nicht erkennbar.

4. Gegen die Höhe der für den Zeitraum März bis Juni 2011 gegenüber der Klägerin festgesetzten Vergnügungssteuer von 600,- EUR hat die Klägerin bereits im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und auch nach Zurückverweisung der Sache an den Verwaltungsgerichtshof keine Einwände erhoben. Mangel des Haftungsbescheides sind insoweit auch nicht ersichtlich. Gleiches gilt, soweit die Klägerin für diesen Zeitraum zur Zahlung von 300,- EUR aufgefordert wurde.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 155 Abs. 1 Satz 1 VwGO. Sie umfasst zugleich die Kosten des Revisionsverfahrens. Obwohl die Klägerin dort insoweit erfolgreich war, als das Bundesverwaltungsgericht das Berufungsurteil vom 29.3.2017 aufgehoben und die Sache zur erneuten Entscheidung an den Senat zurückverwiesen hat, ist sie auch insoweit teilweise zur Kostentragung verpflichtet. Dies folgt aus dem Prinzip der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung und dem Umstand, dass ihr Rechtsmittel in der Sache letztlich keinen Erfolg hatte (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 26.5.2020 - 8 S 1081/19 - juris Rn. 54, vom 11.4.2013 - 9 S 233/12 - juris Rn.188 und vom 30.7.2009 DB 16 S 2045/08 - juris Rn. 57; Neumann/Korbmacher in Sodan/Ziekow, VwGO, 5. Aufl., 144 Rn. 48). Die in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.

[...]