

VG Karlsruhe, Urteil vom 21. Mai 2015 – 3 K 621/14 –

Tenor

Der Haftungsbescheid der Beklagten vom 02.04.2013 und deren Widerspruchsbescheid vom 22./27.01.2014 werden aufgehoben.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Berufung wird zugelassen.

Tatbestand

1. Die Klägerin, ein mit dem Vertrieb von Geldspielgeräten befasstes Unternehmen, wendet sich gegen die Inanspruchnahme für Vergnügungssteuerverbindlichkeiten eines Automatenaufstellers im Wege eines abgabenrechtlichen Haftungsbescheides.

2. Die Beklagte erhebt Vergnügungssteuern auf Grundlage ihrer Vergnügungssteuersatzung (VStS) vom 23.05.2006. In dieser ist u.a. bestimmt:

3. § 1 Steuergegenstand

4. (1) Die Stadt ... erhebt eine Vergnügungssteuer auf Spielgeräte und Spieleinrichtungen sowie auf Veranstaltungen anderer Art. Gegenstand der Besteuerung sind die in Absatz 2 genannten steuerpflichtigen Veranstaltungen, die im Gemeindegebiet zur Benutzung oder zum Besuch durch die Öffentlichkeit angeboten werden.

5. (2) Der Steuerpflicht unterliegen

6. a) das Bereitstellen von Spiel-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungs- und ähnlichen Geräten einschließlich zum Spielen geeigneter Computer, b) – e) [...]

7. (3) - (4) [...]

8. § 2 Steuerschuldner und Haftung

9. (1) Steuerschuldner ist der Aufsteller der in § 1 Abs. 2 Buchst. a und b genannten Geräte oder Spieleinrichtungen. [...]

10. (2) [...]

11. (3) Neben dem Aufsteller oder Unternehmer haftet der Inhaber der Räume, in denen steuerpflichtige Geräte oder Spieleinrichtungen aufgestellt sind oder in denen steuerpflichtige Veranstaltungen durchgeführt werden, als Gesamtschuldner.

12. (4) Ist der Aufsteller nicht Eigentümer der Geräte oder Spieleinrichtungen, so haftet der Eigentümer neben dem Aufsteller als Gesamtschuldner.

13. Im Zeitraum von Mai 2009 bis zum Juni 2011 hatte der Automatenaufsteller C. bei der Klägerin mehrere Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit angemietet und – anfänglich ohne Wissen der Beklagten – in einer im Stadtgebiet der Beklagten gelegenen Gaststätte aufgestellt. Nachdem C. trotz wiederholter Aufforderungen durch die Beklagte keine Vergnügungssteueranmeldungen vorgenommen und die Automaten im August 2011 aus der Gaststätte entfernt hatte, setzte die Beklagte mit Bescheid vom 20.09.2011 gegenüber dem Steuerschuldner einen auf Grundlage einer Schätzung ermittelten Vergnügungssteuerbetrag von 11.150 € fest. Am 15.03.2012 gab C. die eidesstattliche Versicherung ab; am 03.08.2012 wurde das Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet.

14. Im August 2012 forderte die Beklagte daraufhin den Betreiber der Gaststätte zur Zahlung der festgesetzten Vergnügungssteuer auf, woraufhin dieser Abrechnungen des Automatenaufstellers C. vorlegte. Mit Haftungsbescheid vom 22.11.2012 nahm die Beklagte daraufhin den Gastwirt auf Zahlung von 5.952,59 € in Anspruch und vereinbarte mit diesem, nach Zahlung der Hälfte des Betrages auf die Geltendmachung des Restbetrages gegenüber dem Gastwirt zu verzichten.

15. Am 02.04.2013 erließ die Beklagte nach Anhörung der Klägerin einen auf § 191 AO i.V.m. § 2 Abs. 4 VStS gestützten Haftungsbescheid über rückständige Vergnügungssteuern für die Jahre 2009 – 2011 in Höhe von 5.952,59 € und forderte die Klägerin gem. § 219 AO zur Zahlung von 2.976,30 € auf. Den hiergegen gerichteten Widerspruch der Klägerin vom 03.05.2013 wies die Beklagte mit auf den 27.01.2014 [in den Akten der Beklagten: 22.01.2014] datiertem Bescheid zurück. Zur Begründung ist im Wesentlichen ausgeführt, dass die Klägerin die von der Rechtsprechung geforderte besondere Nähebeziehung zum Steuergegenstand aufweise, weil sich der Anteil der Klägerin an den Einspielergebnissen bei einer Gegenüberstellung des im Besteuerungszeitraum erhobenen Mietzinses und der im gleichen Zeitraum erzielten Einspielergebnisse auf 49 % belaufe und das Rechtsverhältnis der Vermieterin zum Aufsteller der Geräte folglich im Ergebnis einer wirtschaftlichen Beteiligung gleichkomme. Auch wenn die Klägerin keine ertragsabhängige Gerätemiete erhebe, nehme sie wesentlich am wirtschaftlichen Erfolg der Spielgeräte teil, da ein Aufsteller als vernünftiger Kaufmann das Mietverhältnis bzw. die unrentable Geräteaufstellung beende, wenn er die monatliche Gerätemiete nicht aus dem Kasseneinhalt finanzieren könne. Eine solche Reduzierung der Gerätezahl entspreche auch dem Lenkungszweck der Vergnügungssteuer. Wenn der Steueranteil am Kasseneinhalt hingegen

nicht abgeführt werde, erhöhe sich der für die anderen Beteiligten zur Verfügung stehende Anteil, was ggf. die Entrichtung einer Gerätemiete erst ermögliche. Schließlich habe die Klägerin auch einen maßgeblichen Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestandes geleistet, da der steuerbegründende Tatbestand nach § 1 VStS das Bereitstellen von Spielgeräten sei und der Aufwand des Spielers in Form des Einspielergebnisses der Geräte besteuert werde. Zu diesem Steuermerkmal habe der Vermieter und Eigentümer der Geräte deutliche Beziehungen, da Inhalt und Zweck des Mietvertrages die gewinnbringende Nutzung des Mietobjekts einschließlich der Nutzung der Soft- und Hardware sei und der Vertrag weitere Bedingungen für die Nutzung der Mietgeräte sowie Rechte des Vermieters und Pflichten des Mieters – wie etwa die in Ziffer 10 des Vertrages geregelte Pflicht, dem Vermieter auf Verlangen seine Rechte auf die Früchte aus dem Mietgegenstand abzutreten – regele. Damit erstrebe und bewirke der Vermieter kraft Vertrages einen rechtlichen und wirtschaftlichen Erfolg, der die Bereitstellung der Geräte, also die Erfüllung des Steuertatbestandes voraussetze. Er trage in besonderem Maße dazu bei, dass der Mieter die Erwerbposition erhalte und beibehalte, die Gegenstand der Vergnügungssteuer sei. Die Vermietung der Automaten sei nicht mit der Vermietung von Räumlichkeiten vergleichbar, da der Vermieter der Spielgeräte einen konkreten Bezug zum Steuergegenstand habe und einen maßgeblichen Beitrag zu Verwirklichung des abgabenbegründenden Tatbestandes leiste. Zudem sei ein Erwerb der Geräte der Marke „Novoline“ nach Kenntnis der Beklagten nicht möglich, wodurch die Klägerin ihre besondere Stellung als Eigentümerin der Mietgeräte und Hauptfruchtzieherin des Bereitstellens und Betriebens der Geräte dokumentiere.

16. Mit am 28.02.2014 eingegangenen Schriftsatz hat die Klägerin beim Verwaltungsgericht Karlsruhe Klage erhoben. Sie trägt im Wesentlichen vor, dass ein Haftungstatbestand nur dann willkürfrei sei, wenn er eine Haftung nur solcher Betroffener vorsehe, die in einer hinreichend deutlichen Beziehung zum Abgabentatbestand stünden. Neben dem Aufsteller und unmittelbaren Besitzer der Geräte, der selbst den Tatbestand der Vergnügungssteuer verwirkliche, komme der mittelbare Besitzer und Eigentümer nur dann als Abgabenschuldiger in Betracht, wenn er eine besondere wirtschaftliche, rechtliche oder tatsächliche Beziehung zum Steuergegenstand unterhalte oder er einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leiste. Der mittelbare Besitzer stehe hingegen wegen fehlender tatsächlicher Sachherrschaft in keiner hinreichenden Beziehung zum Gegenstand der Vergnügungssteuer, so dass etwa Vermieter oder Pächter als Spielhalle genutzter Räumlichkeiten grundsätzlich nicht als Haftungsschuldner in Betracht kämen. Eine besondere Beziehung oder ein maßgebender Beitrag könnten aus der bloßen Stellung der Klägerin als Vermieterin nicht abgeleitet werden. Maßgebend für die Beziehung der Klägerin zum Steuerschuldner sei der Automatenmietvertrag, der keine besondere Beziehung der Klägerin zum Steuergegenstand begründe. Als Vermieterin übe die Klägerin keine tatsächliche Sachherrschaft über die Geräte aus; sie sei am Geschäftserfolg ihres Mieters auch nicht beteiligt, weil – unabhängig von den Erträgen und der tatsächlichen Nutzung – ein fixer monatlicher Mietzins je Gerät vereinbart worden sei. Die

Argumentation der Beklagten, dass die Klägerin dennoch jedenfalls mittelbar am Geschäftserfolg ihres Mieters partizipiere, verkenne die Reichweite des Willkürverbotes, da nach dieser Argumentation – entgegen den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen – jeder Vermieter in Anspruch genommen werden könne. Schließlich könne der Automatenüberlassungsvertrag auch nicht als Pachtvertrag qualifiziert werden, da ein Spielautomat keine Früchte im Rechtssinne abwerfe; die rechtliche Situation der Klägerin unterscheide sich auch von der Situation des Wirts, der mit dem Aufsteller durch einen Aufstellvertrag verbunden sei und sowohl rechtlich als auch faktisch eine viel engere Nähebeziehung zum Automatenaufsteller aufweise. Dies erkenne die Beklagte in der Sache auch an, indem sie nur dem Gastwirt, nicht aber auch dem Geräteeigentümer abgabenrechtliche Erklärungspflichten auferlege. Schließlich sei die Inanspruchnahme der Klägerin ermessensfehlerhaft, weil die Beklagte die Haftungsbeiträge der Klägerin und des Gastwirts gleich gewichte, die Anschaffungskosten der Geräte ausblende, die Höhe der Forderungsausfälle der Klägerin nicht ermittelt habe, das eigene Mitverschulden an der Entstehung des Steuerausfalls nicht berücksichtige und bei zukünftigen Zahlungen des Steuerschuldners keine Rückerstattung vorgesehen habe.

17. Die Klägerin beantragt,

18. den Haftungsbescheid der Beklagten vom 02.04.2013 in Gestalt deren Widerspruchsbeseitigung vom 27.01.2014 aufzuheben.

19. Die Beklagte beantragt,

20. die Klage abzuweisen.

21. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor, dass die Inanspruchnahme der Klägerin als Eigentümerin der Spielgeräte sachlich begründet und gerechtfertigt sei. Insbesondere unterscheide sich der Haftungstatbestand erheblich von einer möglicherweise unzulässigen Haftungsinanspruchnahme des Vermieters einer Immobilie, da der sachliche Bezug zum Steuertatbestand bei einer reinen Raumvermietung im Einzelfall zwar fehlen könne, er bei der gewerblichen Vermietung bzw. Verpachtung von Spielgeräten jedoch vorliege. Dies folge schon aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit. Auch stehe die Klägerin mit dem Steuergegenstand in einer besonderen rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehung und leiste einen maßgeblichen Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestandes. Nach § 1 VStS unterliege das öffentliche Bereitstellen von Spielgeräten der Vergnügungssteuer, die als örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuer so konzipiert sei, dass sie den Spielaufwand nicht direkt beim sich Vergnügenden, sondern indirekt beim Aufsteller der Geräte besteuere. Gegenstand der Besteuerung sei also das Zurverfügungstellen von Spielgeräten. Der Vermieter eines Spielgerätes habe hierzu eine besondere Beziehung, da die Geldspielgeräte durch Beschaffenheit, Ausgestaltung und Programmierung in ihrer

Nutzung vorbestimmt und nicht änderbar seien. Der Nutzungszweck werde quasi mitvermietet; eine andere Nutzung des Geldspielgerätes sei – anders als etwa bei der Vermietung von Räumen – ausgeschlossen. Der vorgelegte „Mietvertrag“ sei rechtlich ein Pachtvertrag, da nicht nur der Gebrauch der Sache, sondern der Fruchtgenuss im Vordergrund stehe. Vertragszweck sei die Überlassung einer Gesamtheit von Gerät, Technik, Software und Serviceleistungen, die als Quelle von Erträgen dienen solle. Ziel des Vertrages sei der möglichst sofortige, dauerhafte und gewinnbringende Betrieb durch den Aufsteller. Die Eigentümerin beabsichtige mit dem Vertrag einen rechtlichen und wirtschaftlichen Erfolg, der die Bereitstellung von Spielgeräten durch den Aufsteller, also die Erfüllung des Steuertatbestandes voraussetze. Der Mieter verpflichtete sich, die Mietgegenstände an dem im Lieferschein genannten Ort aufzustellen, damit sie dort bespielt werden könnten. Der Eigentümer trage durch das Zurverfügungstellen der Geräte samt Spielen in besonderem Maße dazu bei, dass der Aufsteller die Erwerbsposition erhalte, die Gegenstand der Vergnügungssteuer sei. Die Eigentümerin müsse sich wegen des wesentlichen Beitrages, den sie zur Aufstellung durch den Mieter leiste, die besonderen politischen und volkswirtschaftlichen Interessen entgegenhalten lassen, die es u.a. auch rechtfertigten, das Bereitstellen von Spielgeräten einer besonderen Vergnügungssteuer zu unterwerfen. Eine Überlassung der Geräte ohne anschließendes Bereitstellen zum Spielen mache hingegen keinen Sinn. Eine besondere Verantwortung der Eigentümerin sei auch darin zu sehen, eigene Spielgeräte anderen Personen zur gewerblichen, technischen und wirtschaftlichen Nutzung zu überlassen. Hierzu sei es erforderlich, einen Aufsteller mit den erforderlichen technischen und ökonomischen Kenntnissen zu finden, um eine möglichst intensive Nutzung der Spielgeräte zu ermöglichen. Der Aufsteller fungiere daher als besonders bedeutsames Zwischenglied zwischen dem Eigentümer, dem Inhaber der Räume und dem Spieler, der die Vergnügungssteuer auslöse. Zwar lasse sich die steuerliche und ökonomische Zuverlässigkeit von Vertragspartnern nicht in jedem Fall zweifelsfrei einschätzen; jedoch folge aus dem Charakter der Vergnügungssteuer als lenkendes politisches Instrument zur Eindämmung von Spielgeräten, dass Steuerausfälle möglichst zu vermeiden seien. Deshalb hafte der Eigentümer der Geräte neben dem Wirt bzw. dem Inhaber der Räume. Für das besondere Verhältnis zum Steuergegenstand sei dabei unerheblich, ob sich das Entgelt aus einem variablen Umsatzanteil bzw. Anteil am Einspielergebnis bemesse oder als fixe Monatsmiete erhoben werde. Dies zeige sich an der wirtschaftlichen Beteiligung der Eigentümerin am Einspielergebnis, der sich im betroffenen Zeitraum auf 49% des Einspielergebnisses belaufe. Nach dem vorgelegten Mietvertrag werde daher ein Teil des Unternehmerrisikos auf den Mieter übertragen, da dieser zur Vermeidung der Mietsonderzahlung gezwungen sei, die Geräte unter Umständen auch dann mehr als 36 Monate zu betreiben, wenn dies wirtschaftlich nicht sinnvoll sei. Gerade dieser Umstand habe nach Auffassung der Beklagten dazu beigetragen, dass der Betrieb der Spielgeräte und die Verwirklichung des Steuertatbestandes nicht frühzeitig beendet worden sei. Das Vermietungsmodell der Klägerin trage dazu bei, dass Aufsteller, die sich den Erwerb von Spielgeräten aufgrund ihrer eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht leisten könnten, trotzdem Spielgeräte zur Verfügung

gestellt bekämen; diese könnten die Geräte für ihre wirtschaftliche Zwecke nutzen und sichern so auch die Marktposition des Geräteherstellers. Zudem verfolge die Automatenwirtschaft mit der Änderung der Vermarktungsmodelle das Ziel, die wirtschaftliche Leistungskraft der Geräte selbst dauerhaft abzuschöpfen. Anlehnung finde die Haftung des Eigentümers von Spielgeräten in ähnlichen bzw. teilweise vergleichbaren Haftungstatbeständen im Steuerrecht, wie der Sachhaftung bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren nach § 76 AO oder der Haftung des Eigentümers von Gegenständen nach § 74 AO, auf die in § 3 Abs. 1 Nr. 2 d KAG verwiesen werde. Ferner kenne das Steuerrecht die persönliche und dingliche Haftung bei der Grundsteuer nach §§ 11 und 12 GrStG. § 2 Abs. 4 der Vergnügungssteuersatzung erscheine unter Berücksichtigung der genannten Vorschriften und im Hinblick auf das Steuerfindungsrecht als angemessen. Schließlich habe die Beklage auch das ihr zustehende Ermessen fehlerfrei ausgeübt, da die Klägerin im Grunde lediglich für uneinbringliche Forderungen des primären Haftungsschuldners mit 50% der entstandenen Steuerschuld hafte. Ein erhebliches, ggf. im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigendes Mitverschulden der Beklagten liege nicht vor.

22. Dem Gericht lag die Verwaltungsakte der Beklagten vor. Wegen der Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte, die Verwaltungsakte und das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Entscheidungsgründe

23. Die zulässige Klage ist begründet, da die mit Bescheid vom 22.04.2013 erfolgte Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin für die Steuerverbindlichkeiten des Automatenaufstellers im Wege des Haftungsbescheids nach § 191 Abs. 1 S. 1 AO rechtswidrig ist und die Klägerin in eigenen Rechten verletzt (§ 113 Abs. 1 S. 1 VwGO). Die im Bescheid vom 22.04.2013 ebenfalls enthaltene Zahlungsaufforderung, die als Verwaltungsakt mit eigenständiger Regelungswirkung ebenfalls der Anfechtung unterliegt (vgl. Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 219 Rn. 2), teilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) KAG i.V.m. § 218 Abs. 1 S. 1 AO das rechtliche Schicksal des Haftungsbescheids und unterliegt daher ebenfalls der Aufhebung.

24. Nach der auf die Festsetzung der Vergnügungssteuer als örtlicher Verbrauchs- und Aufwandssteuer im Sinne des § 9 Abs. 4 KAG entsprechend anwendbaren Bestimmung des § 191 Abs. 1 S. 1 AO kann derjenige, der kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, durch Haftungsbescheid als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 4 lit. c) KAG). Die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners dem Grunde nach setzt dabei voraus, dass der Gesetz- bzw. der für die Erhebung örtlicher Verbrauchs- und Aufwandssteuern zuständige Satzungsgeber eine ausdrückliche Haftungsbestimmung normiert hat, der Haftungsschuldner den normierten Haftungstatbestand erfüllt und sowohl der anzuwendende Haftungstatbestand als

auch die Inanspruchnahme des konkreten Haftungsschuldners im Einzelfall mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Inanspruchnahme eines Dritten für fremde Steuerschulden in Einklang stehen. An der letztgenannten Voraussetzung fehlt es hier.

I.

25. Als haftungsbegründender Tatbestand kommt vorliegend alleine § 2 Abs. 4 der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten (VStS) in Betracht, der zufolge der Eigentümer von Geräten oder Spieleinrichtungen neben dem Aufsteller als Gesamtschuldner haftet, wenn der Aufsteller nicht selbst Eigentümer der Geräte oder Spieleinrichtungen ist. Diese Norm begründet ausweislich ihres eindeutigen Wortlauts und ihrer systematischen Stellung im Gefüge der Vergnügungssteuersatzung, die zwischen den eigentlichen Steuerschuldern (§ 2 Abs. 1 und 2 VStS) und den für deren Verbindlichkeiten haftenden Personen (§ Abs. 3 und 4 VStS) unterscheidet, keine eigene Steuerschuld des Eigentümers, sondern lediglich dessen Haftung für die Verbindlichkeiten der in § 2 Abs. 1 und 2 VStS genannten Steuerschuldner. Zu einem hiervon abweichenden Verständnis der Bestimmung zwingt auch nicht die in § 2 Abs. 4 VStS angeordnete Anordnung einer gesamtschuldnerischen Haftung des Eigentümers neben den in § 2 Abs. 1 und 2 VStS genannten Steuerschuldnern. Zwar gehört es zum Wesen einer (sekundären) Steuerhaftung, dass der Haftende im Verhältnis zum Steuerschuldner regelmäßig nur nachrangig in Anspruch genommen werden kann (vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10 –, juris, Rn. 13 sowie VGH Bad.-Württ., Urt. v. 23.02.2011 – 2 S 196/10 –, juris, Rn. 73), so dass die Anordnung einer gesamtschuldnerischen Haftung als – wenngleich nicht zwingendes – Indiz für die Anordnung einer (primären) Steuerschuldnerschaft verstanden werden kann (vgl. Hess. VGH, Urt. v. 16.09.1993 – 5 UE 3140/90 –, juris, Rn. 21). Jedenfalls einfachgesetzlich gilt der in § 219 S. 1 AO grundsätzlich angeordnete Nachrang der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners jedoch nur solange, wie in der anzuwendenden Haftungsnorm „nichts anderes bestimmt ist“ (§ 219 S. 1 AO). Unabhängig davon, ob die in § 2 Abs. 3 und 4 VStS erfolgte Anordnung einer gleichrangigen Haftung des Steuerschuldners und der den Besteuerungsgrund selbst nicht erfüllenden Dritten möglicherweise aus verfassungsrechtlichen Gründen eines besonderen, über die nachfolgend skizzierten Anforderungen an die (subsidiäre) Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners hinausgehenden Rechtfertigungsgrundes bedürfte bzw. zumindest bei Ausübung des durch § 191 Abs. 1 S. 1 AO und § 219 S. 1 AO jeweils eingeräumten Entschließungs- und Auswahlermessens relativiert werden müsste (vgl. wiederum BVerfG, Beschl. v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10 –, juris, Rn. 13 unter Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung der Fachgerichte), stellt sie die Auslegung des im Übrigen eindeutig als Haftungsnorm konzipierten § 2 Abs. 4 VStS (lediglich) als Haftungsnorm jedenfalls nicht in Frage.

II.

26. Dennoch kommt eine Inanspruchnahme der Klägerin, die – mittlerweile unstrittig – im hier maßgeblichen Besteuerungszeitraum Eigentümerin der vom Automatenaufsteller C. zur Benutzung durch die Öffentlichkeit bereitgestellten Geldspielgeräte war, auf Grundlage des § 2 Abs. 4 VStS nicht in Betracht, da diese Bestimmung den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die gesetzliche Anordnung der Heranziehung eines Dritten für ihn eigentlich nicht betreffende Steuerschulden aus sich heraus nicht genügt (sogleich 1. – 3.) und die Bestimmung auch nicht in einer Weise verfassungskonform ausgelegt werden kann, die eine Heranziehung der Klägerin als Haftungsschuldnerin ermöglichte (unten 4.).

27. 1. Der kommunale Satzungsgeber genießt bei der Ausgestaltung der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandssteuern, denen die hier erhobene Vergnügungssteuer zuzurechnen ist, eine weitgehende Gestaltungsfreiheit, die auch die Befugnis zur Bestimmung des Kreises der Haftungsschuldner für die jeweilige Steuer umfasst (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 15). Ihre Grenze findet diese Gestaltungsfreiheit des (kommunalen) Steuergesetzgebers jedoch im verfassungsrechtlichen Willkürverbot, das die gesetzliche Anordnung der Haftung eines Dritten für eine nicht eigentlich ihn treffende Steuerschuld dann ausschließt, wenn hierfür kein hinreichender Sachgrund gegeben ist (vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10 –, juris, Rn. 17 zum Einstehenmüssen des Schenkers für nicht entrichtete Schenkungssteuern). In der Rechtsprechung ist dabei anerkannt, dass eine Haftungsbestimmung dann nicht willkürlich ist, wenn die haftbar gemachte Person in einem besonderen Verhältnis, d.h. einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand steht oder der betroffene Haftende einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leistet (vgl. insbesondere VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 15 zur Haftung für Vergnügungssteuern. Vgl. aber auch BVerwG, Urt. v. 15.10.1971 – VII C 17.70 –, BVerwGE 39, 1 = juris, Rn. 12 zur Schankerlaubnissteuer sowie VGH Bad.-Württ., Urt. v. 23.02.2011 – 2 S 196/10 –, juris, Rn. 74 und OVG Lüneburg, Urt. v. 26.11.2012 – 9 LB 51/12 –, juris, Rn. 42 zu den Anforderungen an die satzungsmäßige Bestimmung eines weiteren primären Vergnügungssteuerschuldners).

28. 2. Entscheidend für das Vorliegen eines hinreichenden Sachgrundes für die gesetzliche Anordnung der Haftung für die Steuerverbindlichkeiten eines Dritten ist mithin die Bestimmung des Steuergegenstands und -tatbestands der jeweiligen Steuer. Der Steuertatbestand bezeichnet dabei jenen Sachverhalt, der nach der gesetzlichen Regelung die Steuerpflicht des Steuerpflichtigen auslöst, der Steuergegenstand hingegen jenen wirtschaftlichen Vorgang, auf den die Steuer in der Sache abzielt bzw. aus dem der Steuergesetzgeber die besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen ableitet (vgl. BVerwG, Urt. v. 15.10.1971 – VII C 17.70 –, BVerwGE 39, 1 = juris, Rn. 13). Nach diesem Begriffsverständnis bezeichnen § 1 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 lit. a) VStS mit dem Bereitstellen von Spielgeräten zur Benutzung durch die Öffentlichkeit („steuerpflichtige Veranstaltung“) jedoch nicht – wie es Überschrift und Wortlaut des § 1 Abs. VStS („Steuergegenstand“) nahelegen – den Steuergegenstand der von der Beklagten

erhobenen Vergnügungssteuer, sondern den Steuertatbestand der kommunalen Vergnügungssteuersatzung. Deren Steuergegenstand ist hingegen – übereinstimmend mit dem Charakter der Vergnügungssteuer als örtliche Aufwandssteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG und des § 9 Abs. 4 KAG, die bundesgesetzlich geregelten Steuern (wie z.B. der Umsatzsteuer) nicht gleichartig sein darf – der Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers an den im Steuertatbestand bezeichneten Geräten. Denn die Vergnügungssteuer zielt in der Sache darauf ab, die mit der Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten (VGH Bad.-Württ., Urt. v. 23.02.2011 – 2 S 196/10 –, juris, Rn. 58) und wird lediglich zur Vereinfachung der Erhebung unmittelbar beim Veranstalter des Vergnügens erhoben (VGH Bad.-Württ., a.a.O., Rn. 54).

29. 3. Auf Grundlage dieses Begriffsverständnisses kann der Eigentümer eines von einem Dritten zur Benutzung durch die Öffentlichkeit bereitgestellten Geldspielgerätes nicht als solcher zur Haftung für die Vergnügungssteuerschuld des Automatenaufstellers herangezogen werden. Denn der Eigentümer als solcher – bei dem es sich sowohl um einen gewerblichen Vermieter bzw. Verpächter als auch z.B. um einen Sicherungseigentümer handeln kann – ist an der Entstehung des Vergnügungsaufwands lediglich insoweit beteiligt, als er dem Automatenaufsteller ein öffentliches Bereitstellen der Spielgeräte ermöglicht. In dieser Hinsicht unterscheidet sich die Rechtsposition des Eigentümers als solchem jedoch nicht von der Rechtsposition des mittelbaren Besitzers von Räumlichkeiten, der – vorbehaltlich einer besonderen schuldrechtlichen Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses zum Automatenaufsteller, an die § 2 Abs. 4 VStS jedoch gerade nicht anknüpft – keine hinreichende rechtliche oder wirtschaftliche Nähebeziehung zum Steuergegenstand der Vergnügungssteuer aufweist (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 23.02.2011 – 2 S 196/10 –, juris, Rn. 74 sowie VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16 unter Verweis auf BVerwG, Urt. v. 15.10.1971 – VII C 17.70 –, BVerwGE 39, 1 = juris [zur Schankerlaubnissteuer]). Auch der Umstand, dass eine besonders attraktive Gestaltung der vom Eigentümer vor- bzw. nachinstallierten Spielsoftware den gerade am Automaten des Eigentümers umgesetzten Spieleraufwand zu steigern vermag und den wirtschaftlichen Wert aller Automaten der gleichen Marke und Bauart so mittelbar steigert, vermag – anders als möglicherweise bei der Schankerlaubnissteuer, bei der die durch die Erlaubnis vermittelte Erwerbsposition selbst besteuert wird (vgl. BVerwG, Urt. v. 15.10.1971 – VII C 17.70 –, BVerwGE 39, 1 = juris, Rn. 13) und der wirtschaftliche Wert des verpachteten Objekts unmittelbar von der intensiven Nutzung gerade dieses Objekts abhängt (vgl. Hess. VGH, Urt. v. 16.09.1993 – 5 UE 3140/90 –, juris, Rn. 21) – eine besondere Nähebeziehung zwischen Eigentümer und Steuertatbestand der Vergnügungssteuer nicht zu begründen.

30. Der Eigentümer eines Geldspielgerätes kann schließlich auch nicht schon deswegen für die Steuerverbindlichkeiten des Automatenaufstellers haftbar gemacht werden, weil er durch das Zurverfügungstellen des Automaten „einen maßgeblichen Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestandes leistet“ (vgl. zu dieser Formulierung BVerwG, Urt. v. 15.10.1971

– VII C 17.70 –, BVerwGE 39, 1 = juris, Rn. 12; ähnlich VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 15). Denn diese Leitformel geht auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zurück, die nicht die unbegrenzte Haftung für die Steuerschulden Dritter, sondern lediglich die nunmehr in § 74 AO geregelte, auf den bei der Entstehung des Steueranspruchs objektiv mitwirkenden Gegenstand beschränkte Haftung nur jener Gesellschafter zum Gegenstand hatte, die zudem aufgrund ihrer Sachherrschaft über den haftenden Gegenstand und ihrer Beteiligung an der Gesellschaft zu mehr als 25% auf die Entstehung der sich auf den Betrieb des Unternehmens gründenden Steuern einwirken konnten (BVerfG, Beschl. v. 14.12.1966 – 1 BvR 496/65 –, BVerfGE 21, 6 = juris, Rn. 13). Diese in der Rechtsprechung seither fortgeschriebene, soweit ersichtlich aber bislang nicht unabhängig vom Erfordernis einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand zur Rechtfertigung einer (unbeschränkten) Haftungsnorm herangezogene Leitformel darf daher nicht so verstanden werden, dass eine gegenständlich und in der Höhe unbeschränkte Haftung bereits dann begründet werden kann, wenn deren Adressat – etwa nach Art des Vermieters gewerblich genutzter Räume (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16) – eine notwendige Bedingung für die Verwirklichung des Steuertatbestandes schafft. Vielmehr weist eine haftbar gemachte Person die erforderliche Nähe zum Steuerpflichtigen nur dann auf, wenn sie entweder zugleich über eine besondere wirtschaftliche oder rechtliche Nähebeziehung zum Steuergegenstand aufweist (vgl. BVerwG, Urt. v. 15.10.1971 – VII C 17.70 –, BVerwGE 39, 1 = juris, Rn. 13ff.) oder selbst an der Verwirklichung des Steuertatbestands mitwirkt (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16) und so jedenfalls in gewissem Umfang unmittelbar auf die Entstehung bzw. Erfüllung der Steuerpflichten einwirken kann. Dass der Eigentümer einen – wenngleich regelmäßig sogar notwendig kausalen – Beitrag dazu leistet, dass ein Dritter den Steuertatbestand der Vergnügungssteuer verwirklichen kann, kann den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Beziehung zwischen Steuergeschehen und Haftendem hingegen nicht genügen (vgl. zur Unterscheidung zwischen „täterschaftlichen“ Beiträgen zur Verwirklichung des Steuertatbestandes und der Ermöglichung der Verwirklichung eines Steuertatbestands durch Dritte schon VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16), zumal der Steuertatbestand der Vergnügungssteuer deren eigentlichen Steuergegenstand aus Gründen der Vereinfachung der Erhebung bereits nur äußerst mittelbar abbildet. Insoweit unterscheidet sich die Vergnügungssteuer auch von der Schankerlaubnissteuer, die unmittelbar die mit der Erlangung der behördlichen Erlaubnis verbundene wirtschaftlich relevante Erwerbsposition besteuert (vgl. wiederum BVerwG, Urt. v. 15.10.1971 – VII C 17.70 –, BVerwGE 39, 1 = juris, Rn. 3f.).

31. 4.) Aber auch eine Inanspruchnahme der Klägerin unter teleologischer Reduktion bzw. verfassungskonformer Auslegung der Haftungsbestimmung des § 2 Abs. 4 VStS kommt vorliegend nicht in Betracht.

32. a) Dies folgt schon daraus, dass die Klägerin individuell nicht in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand steht und auch nicht aufgrund eigener maßgebender Beiträge zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands in Anspruch genommen werden kann. Eine besondere rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung zum Steuergegenstand im vorgenannten Sinne läge etwa dann vor, wenn die Klägerin aufgrund ihrer Rechtsbeziehung zum Automatenaufsteller am erzielten Einspielergebnis, das nach § 3 Abs. 1 S. 1 VStS den Spieleraufwand spiegelbildlich abbildet, prozentual beteiligt wäre und daher am getätigten Spieleraufwand unmittelbar partizipierte (vgl. Hess. VGH, Urt. v. 16.09.1993 – 5 UE 3140/90 –, juris, Rn. 21 zur Schankerlaubnissteuer). Eine solche Vertragsgestaltung liegt vorliegend jedoch unstreitig nicht vor, da die Klägerin einen vom Einspielergebnis unabhängigen monatlichen Mietzins erhebt und von einem gesteigerten Spieleraufwand daher allenfalls höchst mittelbar – durch die Steigerung des Miet- und Verkaufswerts sämtlicher Spielgeräte der betroffenen Marke und Baureihe – profitiert. Ein solcher lediglich mittelbarer Vorteil des Vermieters kann dem Erfordernis einer besonderen Nähebeziehung zum Steuergegenstand der Vergnügungssteuer jedoch nicht genügen, weil er sich lediglich aus dem allgemeinen Marktgeschehen ergibt und keinen spezifischen Bezug zum eigentlichen Steuergegenstand aufweist (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16).

33 Einer direkten Beteiligung am Einspielergebnis kann das von der Klägerin gewählte Vermietungsmodell jedoch – entgegen der von der Beklagten vertretenen Auffassung – auch unabhängig davon nicht gleichgestellt werden, welchem Anteil am tatsächlich erzielten Einspielergebnis der im Vorfeld vereinbarte feste monatliche Mietzins entspricht. Denn es liegt in der Natur der Sache, dass der Mietzins für ein gewerblich genutztes Objekt regelmäßig aus den Erträgen der Nutzung geleistet werden soll und zu diesen – jedenfalls bei rückblickender Betrachtung der im Mietzeitraum tatsächlich erzielten Einspielergebnisse – rechnerisch ins Verhältnis gesetzt werden kann. Von einer wirtschaftlichen Beteiligung des Vermieters am Einspielergebnis (und damit auch am hierzu spiegelbildlichen, eigentlich besteuerten Spieleraufwand) kann dennoch nicht gesprochen werden, weil der Mietzins selbst bei Nichtnutzung des Mietgegenstandes (d.h. ggfs. selbst bei Nichterfüllung der Steuertatbestandes; vgl. § 1 Abs. 3 lit. a), 5. Spiegelstrich VStS) anfiel und sich jedenfalls unabhängig vom tatsächlichen Spieleraufwand berechnet. Dies gilt auch bei einem (in der ex-post-Betrachtung) starken Missverhältnis zwischen den Einspielergebnissen und vorab vereinbarten Mietzinsen, da es sich hierbei lediglich um die Folgen des allgemeinen Marktgeschehens – d.h. einer besonders geschickten Preisgestaltung des Vermieters oder (wie regelmäßig) einer wirtschaftlich unrentablen Aufstellentscheidung des Automatenaufstellers – handelt, die eine hinreichende Nähebeziehung des Vermieters zum Steuergegenstand der Vergnügungssteuer nicht zu begründen vermögen (vgl. wiederum VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16). Dies gilt erst recht angesichts des Umstands, dass der Vermieter bei einem solchen Verständnis einer (sub-

stantiellen) „wirtschaftlichen Beteiligung am Einspielergebnis“ gerade dann für die Vergnügungssteuerschuld des Automatenaufstellers haftete, wenn der Spieleraufwand am jeweiligen Automaten besonders gering ausfällt.

34. Die Heranziehung der Klägerin als Vermieterin der vom Aufsteller genutzten Spielgeräte erscheint schließlich auch nicht deswegen gerechtfertigt, weil das von der Klägerin praktizierte Vermietungsmodell auch wirtschaftlich weniger leistungsfähigen Akteuren den Einstieg in das Aufstellergewerbe ermöglicht bzw. dazu führt, dass die im Eigentum der Klägerin verbliebenen Automaten bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des Aufstellers nicht als Vollstreckungsmasse zur Verfügung stehen. Denn unabhängig davon, ob die Beobachtungen der Beklagten zur durchschnittlichen Leistungsfähigkeit der Automatenaufsteller allgemein zutreffen bzw. auf veränderte Vermarktungsmodelle der Klägerin zurück geführt werden können, stellt die Ermöglichung der Verwirklichung des Steuertatbestandes durch einen Dritten durch die Überlassung hierfür notwendiger Gegenstände gerade keinen hinreichenden eigenen Beitrag des Überlassenden zur Verwirklichung des Steuertatbestands dar, der eine (unbeschränkte) Haftung des Überlassenden begründen könnte (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16 zur Inanspruchnahme des Vermieters einer Spielhalle für Vergnügungssteuern des Veranstalters). Ob die veränderten Vermarktungsmodelle der Klägerin einen hinreichenden Anlass dafür böten, eine auf den bei der Entstehung des Steueranspruchs objektiv mitwirkenden Gegenstand beschränkte Haftung der Eigentümer anzuordnen (vgl. zu den möglicherweise geringeren verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Anordnung einer gegenständlich begrenzten Ausfallhaftung BVerfG, Beschl. v. 14.12.1966 – 1 BvR 496/65 –, BVerfGE 21, 6 = juris, Rn. 13), bedarf vorliegend keiner Vertiefung, da die Beklagte eine in dieser Weise beschränkte Haftung weder im Einzelfall angeordnet noch in ihrer Satzung geregelt hat.

35. b) Auch bei Annahme eines hinreichenden Sachgrundes für die Inanspruchnahme der Klägerin im Einzelfall scheiterte deren Heranziehung für die Steuerschulden des Automatenaufstellers vorliegend daran, dass die Regelung des § 2 Abs. 4 VStS einer verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich ist. Eine solche verfassungskonforme Auslegung eines Haftungstatbestandes kommt zwar etwa dann in Betracht, wenn die ihrem Wortlaut nach zu weit geratene Bestimmung in der Praxis ausschließlich oder jedenfalls in der Regel nur jene Sachverhalte erfasst, in denen ein hinreichender Sachgrund für die Heranziehung des tatbestandlich umschriebenen Haftungsschuldners vorliegt (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 23. 02. 2011 – 2 S 196/10 –, juris, Rn. 53 zu einer nicht ausdrücklich auf die Einräumung der Gelegenheit zu „entgeltlichen“ sexuellen Vergnügungen in Amüsierbetrieben beschränkten Vergnügungssteuerpflicht); darüber hinaus wohl auch dann, wenn der die Heranziehung rechtfertigende Sachgrund in der Haftungsnorm mit hinreichender Deutlichkeit angelegt ist oder dieser im Wege der Auslegung entnommen werden kann (vgl. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 –, juris, Rn. 16 zur verfassungsrechtlich gebotenen restriktiven Auslegung des Begriffs des „Besitzers“ der für vergnügungssteuerpflichtige Veranstaltungen genutzten Räume).

Nicht ausreichend ist hingegen, dass der im Einzelfall zur Haftung herangezogene Betroffene die geforderte Nähebeziehung zum Steuergeschehen nur aus Gründen aufweist, die keinen unmittelbaren Bezug zur gesetzlichen Haftungsregelungen aufweisen; er mithin den zu weit geratenen Haftungstatbestand nur zufällig neben dem die Inanspruchnahme sachlich rechtfertigenden Kriterium verwirklicht. Denn in diesem Fall hätte nicht – wie aber von Verfassungs wegen erforderlich (vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10 –, juris, Rn. 17) – der Gesetz- bzw. kommunale Satzungsgeber entschieden, wer an Stelle des eigentlichen Steuerschuldners haften soll; es bliebe vielmehr alleine der Rechtsprechung bzw. der zur Ausübung des Haftungsermessens berufenen Verwaltung überlassen, innerhalb des zu weit gefassten Haftungstatbestands einzelne Fallgruppen zu entwickeln, in denen die Inanspruchnahme des nach der gesetzlichen Regelungen ohne weiteres zum Entstehen für die fremde Schuld verpflichteten Betroffenen auch tatsächlich gerechtfertigt ist. Dies wäre mit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot bzw. dem Gebot der Vorhersehbarkeit der Steuererhebung jedoch nicht zu vereinbaren (vgl. hierzu allgemein BVerfG, Urt. v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60 –, BVerfGE 19, 253 = juris, Rn. 44).

36. Nach diesen Maßstäben scheidet eine verfassungskonforme Auslegung bzw. teleologische Reduktion der in § 2 Abs. 4 VStS geregelten Haftungsbestimmung vorliegend aus, da der Eigentümer von Geldspielgeräten als solcher typischerweise keine hinreichende Nähebeziehung zum Steuergeschehen aufweist und die Haftungsnorm auch nicht erkennen lässt, an welchen Sachgrund die Haftung des Eigentümers bei verfassungskonformer Auslegung bzw. teleologischer Reduktion anknüpfen sollte. Sie lässt insbesondere nicht erkennen, ob der Eigentümer aufgrund des Umfangs seiner (ggfs. – wie hier – allenfalls mittelbaren) wirtschaftlichen Beteiligung am Einspielergebnis, aufgrund der durch ein Vermietungsmodell ermöglichten Aufstellung von Spielautomaten auch durch weniger solvente Aufsteller, aufgrund seines im Einzelfall möglicherweise gegebenen Einflusses auf die Modalitäten der Aufstellung seiner Geräte oder aufgrund sonstiger Umstände in Anspruch genommen werden soll. Eine teleologische Reduktion des Haftungstatbestands des § 2 Abs. 4 VStS dahingehend, dass eine Inanspruchnahme des Eigentümers zumindest dann erfolgen kann, wenn dieser im konkreten Einzelfall eine hinreichende Nähebeziehung zum Steuergeschehen aufweist, kommt daher nicht in Betracht.

37. c) Aus demselben Grund kann es den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Vorhersehbarkeit der Steuererhebung bzw. der Steuerhaftung nicht genügen, dass die Verwaltung – wie in der mündlichen Verhandlung angedeutet – eine verfassungskonforme Anwendung dadurch sicherzustellen versucht, dass sie die allgemein formulierte Regelung des § 2 Abs. 4 VStS im Ermessenswege nur gegenüber jenen Eigentümern von Geldspielgeräten zur Anwendung bringt, die nach Auffassung der Beklagten eine hinreichende Nähebeziehung zum Steuergeschehen aufweisen. Denn auch bei einer für sich genommen verfassungskonformen Anwendung des Auswahlermessens im Einzelfall läge es – in den durch den Begriff des „Eigen-

tümers“ vorgegebenen Grenzen, die etwa eine Heranziehung des am Einspielergebnis wirtschaftlich unmittelbar beteiligten Unterverpächters, der selbst nicht Eigentümer der aufgestellten Geräte ist, von vorneherein nicht erlaubt – alleine in der Hand der Verwaltung, wen sie im Einzelfall an Stelle des eigentlichen Steuerschuldners in Anspruch nehmen will. Zudem vermöchte der potentiell zur Haftung verpflichtete Eigentümer die ihm drohende Inanspruchnahme auch nicht im Vorfeld zu erkennen, so dass er seine Geschäftsbeziehung zum Automatenaufsteller nicht – etwa durch die Einführung von Abrechnungspflichten, regelmäßigen Kontrollen, Risikozuschlägen oder die Einforderung von Sicherheitsleistungen – vorab dem bestehenden Haftungsrisiko anpassen kann. Dies wiegt umso schwerer, als der Eigentümer – anders als etwa der Gastwirt (vgl. zu dessen subsidiärer Erklärungspflicht § 7 Abs. 4 VStS) – im Verlauf des Mietverhältnisses keine Kenntnis von den erzielten Einspielergebnissen erlangt und er auch auf das laufende Zahlungs- und Erklärungsverhalten des Aufstellers gegenüber dem Abgabengläubiger nicht ohne Weiteres Einfluss nehmen kann.

38. Die Inanspruchnahme der Klägerin für die Steuerverbindlichkeiten des Automatenaufstellers konnte folglich nicht auf § 2 Abs. 4 VStS gestützt werden, so dass der Bescheid der Beklagten vom 02.04.2013 und deren Widerspruchsbescheid vom 22./27.01.2014 aufzuheben waren.

39. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

40. Die Berufung war nach § 124a Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO zuzulassen, da die Frage nach der Zulässigkeit der Inanspruchnahme des Eigentümers bzw. des Vermieters/Verpächters von Geldspielgeräten für Vergnügungssteuerverbindlichkeiten des Automatenaufstellers grundsätzliche Bedeutung hat. Diese Frage stellt sich zunächst im Hinblick auf die Anwendbarkeit der hier betroffenen örtlichen Vergnügungssteuersatzung auf sämtliche vergleichbaren Fälle im Stadtgebiet der Beklagten; ihre Klärung hätte zudem potentiell Vorbildwirkung für die Gestaltung der Vergnügungssteuersatzungen sämtlicher Gemeinden im Landesgebiet. Sie ist – soweit ersichtlich – auch nicht höchstrichterlich geklärt, weil die bisherigen Entscheidungen zur Anwendung der in der Rechtsprechung entwickelten allgemeinen Maßstäbe in ihrem Wesen verschiedene Steuern betreffen (vgl. BVerfG, Beschl. v. 18.12. 2012 – 1 BvR 1509/10 – zur Haftung des Schenkers für Schenkungssteuern; BVerfG, Beschl. v. 14.12.1966 – 1 BvR 496/65 – zur gegenständlich beschränkten Haftung des Gesellschafters für Gewerbe- und Umsatzsteuern und BVerwG, Urt. v. 15.10.1971 – VII C 17.70 – zur Haftung des Verpächters für Schankerlaubnissteuern) bzw. lediglich die Haftung des Inhabers von Räumlichkeiten betreffen (vgl. z.B. VGH Bad.-Württ., Urt. v. 10.10.1995 – 2 S 262/95 – und Urt. v. 23.02.2011 – 2 S 196/10 –) und auf die Haftung des Eigentümers von Spielautomaten (als bewegliche Sache, die ihrem Wesen nach zur Erzielung vergnügungssteuerrelevanten Spielaufwands bestimmt ist) für Vergnügungssteuerverbindlichkeiten (als in der Sache den

Vergnügungsaufwand des Spielers betreffende örtliche Aufwandssteuer) nicht ohne Weiteres übertragbar sind.