BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

BESCHLUSS

BVerwG 9 B 38.16
OVG 5 A 251/10

In der Verwaltungsstreitsache

ECLI:DE:BVerwG:2017:030517B9B38.16.0

hat der 9. Senat des Bundesverwaltungsgerichts
am 3. Mai 2017
durch den Vorsitzenden Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bier,
die Richterin am Bundesverwaltungsgericht Dr. Bick und
den Richter am Bundesverwaltungsgericht Dr. Martini

beschlossen:

> Die Beschwerde der Beklagten gegen die Nichtzulassung der Revision in dem Urteil des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts vom 24. Februar 2016 wird zurückgewiesen.
>
> Die Beklagte trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens.
>
> Der Streitwert wird für das Beschwerdeverfahren auf 25 969,75 € festgesetzt.

G r ü n d e :

1 Die Beschwerde bleibt ohne Erfolg.

2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) zuzulassen. Grundsätzlich bedeutsam im Sinne dieser Vorschrift ist eine Rechtssache nur, wenn für die angefochtene Entscheidung der Vorinstanz eine konkrete, fallübergreifende und bislang ungeklärte Rechtsfrage des revisiblen Rechts von Bedeutung war, deren Klärung im Revisionsverfahren zu erwarten ist und zur Erhaltung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung oder zur Weiterentwicklung des Rechts geboten erscheint.

3 Den Darlegungen der Beschwerde lässt sich nicht entnehmen, dass diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

4 a) Die Fragen,

> Kann für die aus verfassungsrechtlichen Gründen - Art. 12 Abs. 1 GG - zu ermittelnde Frage nach der erdrosselnden Wirkung einer Steuer (hier: Vergnügungssteuer) abweichend vom Zeitraum, für den eine Ermittlung der Einnahmen und Ausgaben des Betroffenen erfolgt, für die Frage

> nach der von der Rechtsprechung vorgegebenen Aussonderung von Geräten, die schon unabhängig von der streitgegenständlichen Steuer unwirtschaftlich sind (vgl. z.B. BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <30>; BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 - BVerwGE 135, 367 Rn. 45) auf einen hiervon abweichenden Zeitraum abgestellt werden?,
>
> Kann für die aus verfassungsrechtlichen Gründen - Art. 12 Abs. 1 GG - zu ermittelnde Frage nach der erdrosselnden Wirkung einer Steuer (hier: Vergnügungssteuer) die nach der von der Rechtsprechung vorgegebenen Aussonderung von Geräten, die schon unabhängig von der streitgegenständlichen Steuer unwirtschaftlich sind, unterbleiben, weil Grund zu der Annahme besteht, dass (ohnehin) alle Geräte bedingt durch die Vorgaben der Spielverordnung im globalen Mittel eine vorbestimmte Profitabilität aufweisen?,
>
> Kann bezogen auf die aus verfassungsrechtlichen Gründen - Art. 12 Abs. 1 GG - zu ermittelnde Frage nach der erdrosselnden Wirkung einer Steuer (hier: Vergnügungssteuer) bereits und allein aus den Vorgaben der Spielverordnung 2006 der Schluss gezogen werden, dass alle Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit - unabhängig von Betrachtungszeitraum, Aufstellungsort und -dauer - eine vorbestimmte Profitabilität aufweisen, d.h. wirtschaftlich sind, und ist aus diesem Grund eine Untersuchung der tatsächlichen Wirtschaftlichkeit der Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in einem bestimmten, begrenzten Zeitraum und bezogen auf das von der Satzung umfasste Geltungsgebiet entbehrlich?,

rechtfertigen nicht die Zulassung der Revision, denn die Beschwerde legt die Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Fragen nicht dar.

5 Sie betreffen sämtlich die Maßstäbe, nach denen die Prüfung der erdrosselnden Wirkung einer Spielgerätesteuer zu erfolgen hat. Dabei geht es der Beschwerde insbesondere um die Frage, welche Bedeutung der Aussage des Bundesverfassungsgerichts zukommt, bei der Rentabilitätsberechnung müssten jene Geräte ausgeschieden werden, "die schon unabhängig von der Steuer unwirtschaftlich sind und daher den Durchschnitt nach unten drücken" (BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <30>). Das Oberverwaltungsgericht hat - ausgehend von dem zurückverweisenden Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, das ein solches Vorgehen nahelegte (Urteil vom

10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 - BVerwGE 135, 367 Rn. 45) - Beweis erhoben "über die Behauptung der Klägerin, im Streitzeitraum habe die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte der Beklagten erdrosselnde Wirkung gehabt" durch Einholung eines Sachverständigengutachtens. Dabei hat es den Sachverständigen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass solche Geldspielgeräte außer Betracht zu bleiben haben, "die schon ohne die Vergnügungssteuer unwirtschaftlich waren" (vgl. Beweisbeschluss vom 26. Februar 2013). Der Sachverständige ist in seinem Gutachten zu dem Ergebnis gekommen, dass eine Wirtschaftlichkeitsbetrachtung für einzelne Geldspielgeräte im vorliegenden Betrachtungszeitraum (insgesamt zehn Monate) nicht möglich sei, weil die Erträge der einzelnen Geräte in diesem begrenzten Zeitraum zufallsabhängig seien und sich nicht kausal mit den dafür getätigten Aufwendungen verknüpfen ließen. Außerdem sei eine Profitabilitätsüberprüfung einzelner Geldspielgeräte wegen der technischen Festlegungen in § 13 Abs. 1 der Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit (Spielverordnung - SpielV) i.d.F. der Bekanntmachung vom 27. Januar 2006 (BGBl. I S. 280) (im Folgenden: SpielV 2006), der eindeutige und nicht zu überschreitende Höchstgrenzen für Einsätze und Gewinne beim Spiel an einem Geldspielgerät innerhalb eines festgelegten Zeitraumes definiere, nicht notwendig (S. 17 ff.). Diesen Erwägungen hat sich das Gericht angeschlossen (UA Rn. 46).

6 Die Beschwerde zeigt keinen weitergehenden grundsätzlichen Klärungsbedarf auf. Die damalige Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts, unwirtschaftliche Geräte auszuscheiden, betraf einen völlig anderen Kontext, als den hier in Rede stehenden. Zum einen ging es um ein (nordrhein-westfälisches) Landesgesetz, das den Gemeinden die Erhebung einer monatlichen Pauschsteuer von 30 DM für Gewinnspielgeräte vorschrieb, nicht aber um eine auf das Gemeindegebiet beschränkte gemeindliche Satzung. Zum anderen war die Klägerin des Ausgangsverfahrens nicht - wie hier - als Spielhallenbetreiberin, sondern als sogenannte Fremdaufstellerin tätig, d.h. sie betrieb das Aufstellen von Gewinnspielgeräten in fremden Räumen (Gastwirtschaften). Hierfür hat der Fremdaufsteller an den Inhaber der jeweiligen Gaststätte einen "Wirteanteil" abzuführen. Hiervon ausgehend hatte das damals vom Oberverwaltungsgericht Münster eingeholte Sachverständigengutachten, auf das sich der Hinweis des

Bundesverfassungsgerichts zur Aussonderung unwirtschaftlicher Geräte bezog, ein anderes Beweisthema als im vorliegenden Verfahren: Es untersuchte die landesweite durchschnittliche Wirkung der Pauschsteuer von 30 DM je Gerät und Monat auf die Wirtschaftlichkeit der Geldspielgeräte, wobei es auf die Gruppe der Fremdaufsteller beschränkt war (vgl. zum Vorstehenden BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - BVerfGE 31, 8 <9 ff., 18>).

7 Dies zugrunde gelegt erscheint die Auffassung des Sachverständigen und ihm folgend des Berufungsgerichts im vorliegenden Verfahren, eine gerätebezogene Beurteilung der Wirtschaftlichkeit könne aufgrund des mangelnden Kausalzusammenhangs zwischen Erträgen des Betreibers einer Spielstätte aus den Geldspielen und den hierfür aufgebrachten Kosten nicht erfolgen, auch für den Senat nachvollziehbar. Auch ohne Durchführung eines Revisionsverfahrens liegt es auf der Hand, dass sich die Kostenstruktur einer Spielhalle von derjenigen eines Fremdaufstellerbetriebs grundlegend unterscheidet. Ebenso wenig besteht ein grundsätzlicher Klärungsbedarf hinsichtlich der Annahme des Oberverwaltungsgerichts, alle Geräte wiesen aufgrund der Vorgaben der Spielverordnung 2006 im globalen Mittel eine vorbestimmte Profitabilität auf. Neben § 13 Abs. 1 SpielV 2006, auf den der Sachverständige wegen der Höchstgrenzen für Einsätze und Gewinne Bezug nimmt, kann ergänzend auf § 3 Abs. 2 SpielV 2006 hingewiesen werden, wonach im streitigen Zeitraum in Spielhallen höchstens zwölf Geld- oder Warenspielgeräte aufgestellt werden durften. Angesichts der gerade für diese Branche bestehenden Beschränkungen sind (und waren) die unternehmerischen Möglichkeiten, eine höhere Abgabenbelastung betriebswirtschaftlich auszugleichen, begrenzt (vgl. BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 18 m.w.N.). Dass ein Betreiber trotz dieser starken Reglementierung Geräte aufstellt, die von vornherein unwirtschaftlich sind, erscheint wenig naheliegend.

8 Mit den vorgenannten Erwägungen setzt sich die Beschwerde nicht vertieft auseinander. Soweit sie kritisiert, der Gutachter habe ohne Überprüfung unterstellt, dass die aufgestellten Spielgeräte sämtlich den Vorgaben der Spielverordnung 2006 entsprachen, stellt sie eine Behauptung "ins Blaue hinein" auf, wiederum ohne ein Bedürfnis fallübergreifender revisionsgerichtlicher Klärung

darzulegen. Auch die mit einer Tabelle unterlegte weitere Behauptung, die Einbeziehung von unwirtschaftlichen Spielgeräten ergebe sich schon allein aus dem durchschnittlichen Gewinn pro Spielgerät bei den betroffenen Unternehmen, führt nicht weiter, denn sie ignoriert die Annahme des Sachverständigen, dass sich die Gewinne/Verluste der Spielhallenbetreiber aus betriebswirtschaftlicher Sicht gerade nicht den aufgestellten Automaten im jeweiligen Unternehmen zuordnen lassen.

9 b) Die Frage,

> Hat bei der Prüfung der erdrosselnden Wirkung einer Steuer (hier: Vergnügungssteuer) aus verfassungsrechtlichen Gründen - Art. 12 Abs. 1 GG - im Betrachtungszeitraum eine Herausnahme der unwirtschaftlichen Unternehmen (entsprechend den unwirtschaftlichen Spielgeräten) zu erfolgen, weil diese ohnehin einen verfassungsrechtlichen Schutz aus Art. 12 Abs. 1 GG nicht genießen, da die Rechtsprechung für unwirtschaftliche Unternehmen eine Sicherung des Fortbestandes nicht anerkennt und weil ansonsten diese Unternehmen in der "Stichprobe" den zu ermittelnden Durchschnitt "nach unten drücken"?,

rechtfertigt ebenfalls nicht die Zulassung der Revision, denn sie ist bereits - soweit sie abstrakt beantwortet werden kann - in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts geklärt. Danach ist bei der Prüfung der Erdrosselungswirkung einer Spielgerätesteuer nicht der einzelne Spielhallenbetreiber, sondern ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zugrunde zu legen. Art. 12 GG gewährleistet keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung. Es ist daher zu ermitteln, ob der durchschnittlich zu erzielende Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrages für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann (BVerwG, Urteil vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - BVerwGE 153, 116 Rn. 17 m.w.N.; zu anderen Methoden zur Ermittlung einer erdrosselnden Wirkung vgl. Schneider, KStZ 2016, 185 <187 f.>).

10 Eine hiervon zu unterscheidende Frage ist allerdings, unter welchen Voraussetzungen von einer *unwirtschaftlichen Betriebsführung* auszugehen ist. Da dem Staat kein entsprechendes Definitionsrecht zusteht, entzieht sich die Beurteilung einer Tätigkeit als "wirtschaftlich sinnvoll" oder "wirtschaftlich nicht sinnvoll" prinzipiell der rechtlichen Entscheidung (Scholz, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Stand September 2016, Art. 12 Rn. 34); diese Frage kann daher nicht abstrakt in einem Revisionsverfahren geklärt werden. Sie muss vielmehr - im Einzelfall, etwa durch ein Sachverständigengutachten - betriebswirtschaftlich beantwortet werden.

11 2. Die Revision ist auch nicht nach § 132 Abs. 2 Nr. 2 VwGO wegen Divergenz zuzulassen.

12 Das Urteil weicht nur dann von einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesverwaltungsgerichts ab, wenn das Oberverwaltungsgericht sich in Anwendung derselben Rechtsvorschrift mit einem seine Entscheidung tragenden abstrakten Rechtssatz zu einem in der herangezogenen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesverwaltungsgerichts aufgestellten ebensolchen Rechtssatz in Widerspruch gesetzt hat (stRspr, vgl. BVerwG, Beschluss vom 20. Februar 2002 - 9 B 63.01 - NVwZ 2002, 1235). Dass diese Voraussetzungen erfüllt wären, lässt sich dem Beschwerdevorbringen nicht entnehmen.

13 a) Das Urteil weicht nicht dadurch vom Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - (BVerfGE 31, 8 <30>) ab, dass es eine Aussonderung von unwirtschaftlichen Spielgeräten und Unternehmen nicht für erforderlich hält.

14 Hinsichtlich der Spielgeräte kann auf die Ausführungen unter 1 a) zu den Grundsatzrügen verwiesen werden. Dort wurde bereits erläutert, dass das Oberverwaltungsgericht in seinem Beweisbeschluss vom 26. Februar 2013 sogar ausdrücklich von dem Grundsatz ausgegangen ist, dass unwirtschaftliche Geldspielgeräte auszusondern sind. Es hat sich dann später im Urteil der Einschätzung des Gutachters angeschlossen, dass eine Wirtschaftlichkeitsbetrach-

tung für einzelne Geldspielgeräte im Betrachtungszeitraum nicht möglich sei. Daraus folgt, dass es nach Auffassung des Oberverwaltungsgerichts im konkreten Fall keine aussonderungsfähigen, von vornherein unwirtschaftlichen Geldspielgeräte gab. Einen von dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts abweichenden abstrakten Rechtssatz hat es damit nicht aufgestellt.

15 Ähnlich verhält es sich mit der Forderung des Bundesverfassungsgerichts, im Rahmen der Rentabilitätsberechnung müssten Aufwendungen auf ihre Notwendigkeit hin überprüft werden, da Art. 12 Abs. 1 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleiste. Auch von diesem Rechtssatz ist das Oberverwaltungsgericht ausdrücklich ausgegangen, ist dann aber ebenfalls der Einschätzung des Sachverständigen gefolgt, bei keinem der untersuchten Geldspielgerätebetreiber habe ein unwirtschaftliches Verhalten festgestellt werden können. Der Gutachter habe in den Berufungsverhandlungen mehrfach bestätigt, dass er die Angaben der Geldspielgerätebetreiber für nachvollziehbar und plausibel halte und habe dies in der letzten Berufungsverhandlung konkret anhand der Höhe der Abschreibungen für die Spielstätten, den ausgewiesenen Rechtsberatungskosten und den Kosten für eine externe Verwaltung der Spielstätten erläutert. Das Gericht sah keine Gründe, an der Richtigkeit der Einschätzung des Sachverständigen als erfahrener Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu zweifeln (UA Rn. 47 f.).

16 b) Das Urteil weicht aus denselben Gründen auch nicht von den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Dezember 2009 - 9 C 12.08 - (BVerwGE 135, 367) und 9 C 13.08 - (juris, in der Beschwerdebegründung wohl irrtümlich als 9 C 12.09 bezeichnet) und vom 14. Oktober 2015 - 9 C 22.14 - (BVerwGE 153, 116) ab, in denen jeweils auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 - (BVerfGE 31, 8) Bezug genommen wird. Eine Abweichung von dem bereits zuvor ergangenen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. Juli 1963 - 7 C 98.62 - (Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 8) legt die Beschwerde nicht ansatzweise dar.

17 3. Die Revision ist schließlich nicht wegen eines Verfahrensmangels im Sinne des § 132 Abs. 2 Nr. 3 VwGO zuzulassen.

18 a) Die Rüge einer Verletzung der gerichtlichen Aufklärungspflicht nach § 86 Abs. 1 Satz 1 VwGO erfordert die substantiierte Darlegung, welche Tatsachen auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des Berufungsgerichts aufklärungsbedürftig waren, welche für erforderlich und geeignet gehaltenen Aufklärungsmaßnahmen hierfür in Betracht kamen, welche tatsächlichen Feststellungen dabei voraussichtlich getroffen worden wären und inwiefern diese unter Zugrundelegung der materiell-rechtlichen Auffassung des Berufungsgerichts zu einer für den Beschwerdeführer günstigeren Entscheidung hätten führen können. Außerdem muss entweder dargelegt werden, dass bereits im Verfahren vor dem Tatsachengericht, insbesondere in der mündlichen Verhandlung, auf die Vornahme der Sachverhaltsaufklärung, deren Unterbleiben nunmehr gerügt wird, hingewirkt worden ist oder aufgrund welcher Anhaltspunkte sich dem Gericht die bezeichneten Ermittlungen auch ohne ein solches Hinwirken hätten aufdrängen müssen (stRspr, vgl. etwa BVerwG, Beschlüsse vom 19. August 1997 - 7 B 261.97 - Buchholz 310 § 133 <n.F.> VwGO Nr. 26 S. 14 und vom 13. Juli 2007 - 9 B 1.07 - juris Rn. 2 m.w.N.). Hat das Gericht mangels eigener Sachkunde - wie im gegebenen Fall - bereits ein Sachverständigengutachten eingeholt, so kann es sich in der Regel auf dessen Aussagen stützen, soweit gegen das Gutachten nicht durchgreifende Mängel geltend gemacht oder ersichtlich sind. Die Nichteinholung eines weiteren Gutachtens ist in aller Regel nur dann verfahrensfehlerhaft, wenn das bereits vorliegende Gutachten grobe, offen erkennbare Mängel oder unlösbare Widersprüche aufweist, wenn es von unzutreffenden tatsächlichen Voraussetzungen ausgeht, wenn Anlass zu Zweifeln an der Sachkunde oder der Unparteilichkeit des Gutachters besteht, ein anderer Sachverständiger über neue oder überlegenere Forschungsmittel oder größere Erfahrung verfügt oder wenn das Beweisergebnis durch substantiierten Vortrag eines der Beteiligten oder durch eigene Überlegungen des Gerichts ernsthaft erschüttert wird (stRspr, vgl. BVerwG, Beschlüsse vom 26. Juni 1992 - 4 B 1.92 - Buchholz 407.4 § 17 FStrG Nr. 89 S. 86 <97>, vom 15. Juni 2009 - 2 B 38.09 - juris Rn. 7, vom 3. Februar 2010 - 7 B 35.09 - juris Rn. 12 und vom 30. Juni 2010 - 2 B 72.09 - juris Rn. 5).

19 Diese Anforderungen erfüllt die Beschwerdebegründung nicht.

20 aa) Mit der Kritik der Beklagten hinsichtlich der "fehlenden Breite der Datenbasis des Gutachtens" hat sich schon das Urteil ausführlich auseinandergesetzt (UA Rn. 39 ff.). Es geht davon aus, dass auch eine nicht statistisch abgesicherte Erhebung eine aussagekräftige Grundlage für die Durchschnittsbildung liefern könne, solange Daten nicht nur von einem einzigen Aufsteller oder von einem sehr geringen Prozentsatz aller Automaten derselben Gerätegruppe vorlägen und der Betrachtungszeitraum nicht zu kurz sei. Dem werde das Gutachten gerecht. Denn die diesem zugrunde liegende Untersuchung des Sachverständigen erfasse im 10-monatigen Betrachtungszeitraum etwa 12 % der Geldspielgerätebetreiber (8 von durchschnittlich 65) und etwa 28 % der Geldspielgeräte (195,5 von insgesamt 688). Die deutliche Überrepräsentanz der Kapitalgesellschaften sei unschädlich, da die bei ihnen festgestellte erdrosselnde Wirkung erst recht für die weniger finanzstarken kleinen Einzelunternehmen gelte. Innerhalb der untersuchten großen Unternehmen hätten sich nach den Erläuterungen in der Berufungsverhandlung am 24. Februar 2016 zwischen den sechs Kapitalgesellschaften und dem Einzelunternehmen sowie der Personenhandelsgesellschaft im Ergebnis keine wesentlichen Unterschiede in der Steuerbelastung vor Abzug der Vergnügungssteuer ergeben, sodass die von den Aufstellern gewählte Rechtsform für ihr Unternehmen für die Zwecke des Gutachtens nicht erheblich gewesen sei. Der Einwand der Beklagten, die bei Kapitalgesellschaften zusätzlich mögliche gewinnmindernde Besteuerung von Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter sei schließlich im Gutachten verarbeitet worden.

21 Hiergegen wendet die Beschwerde ein, von dem "Erst-recht-Schluss" in Bezug auf kleinere Unternehmen sei der Gutachter in der mündlichen Verhandlung am 24. Februar 2016 abgerückt. Denn er habe einräumen müssen, dass der Schluss, dass kleine Einzelunternehmen aufgrund der geringeren Anzahl an Geldspielautomaten niedrigere Gewinne erwirtschaften, den Zahlen nicht entnommen werden könne. Bei dem "Erst-recht-Schluss" ging es allerdings nur um die Frage, ob das Ergebnis bei Einbeziehung der kleineren Unternehmen noch ungünstiger, d.h. die Erdrosselungswirkung noch größer gewesen wäre. Hiervon unabhängig hatte die Untersuchung aber ergeben, dass es auf die Rechts-

formenwahl auch deshalb nicht ankam, weil die konkreten Steuersätze bei Kapitalgesellschaften und den hier untersuchten Einzelhändlern bzw. Personengesellschaften tatsächlich nicht wesentlich unterschiedlich waren (vgl. Protokoll der mündlichen Verhandlung S. 5). Auf diesen tragenden Gesichtspunkt stützt sich das Gericht in seiner Argumentation, wie oben ausgeführt wurde, ebenfalls, ohne dass die Beschwerde dem etwas entgegensetzt.

22 bb) Die Beschwerde kritisiert des Weiteren, der Gutachter habe die Unternehmen D und F in seine Untersuchung einbezogen, obwohl sie im Betrachtungszeitraum erhebliche Verluste erwirtschaftet hätten. Damit zeigt sie aber keinen groben Mangel des Sachverständigengutachtens auf. Wie bereits oben unter 2 a) im Zusammenhang mit der Divergenzrüge ausgeführt wurde, hat das Gericht sich auch mit diesem Gesichtspunkt befasst. Es hat sich der Auffassung des Sachverständigen angeschlossen, bei keinem der untersuchten Geldspielgerätebetreiber habe ein unwirtschaftliches Verhalten festgestellt werden können. Das Gericht sah keine Gründe, an der Richtigkeit der Einschätzung des Sachverständigen als erfahrener Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu zweifeln (UA Rn. 47 f.).

23 cc) Auch die Aufklärungsrüge wegen "Auffälligkeiten bei den Spieleinsätzen" greift aus den vorgenannten Gründen nicht durch. Die Beschwerde ist der Auffassung, die für das Unternehmen D ermittelten Zahlen seien aufgrund großer Abweichungen für die einzelnen Monate - insbesondere für den Monat Juni 2007 - auffällig. Dem hätte nach Ansicht der Beschwerde ebenso näher nachgegangen werden müssen wie dem Hinweis, dass gegen einen der Geldspielgerätebetreiber Ermittlungen eingeleitet worden seien. Auch mit dieser Kritik setzt sich das Urteil bereits auseinander: Weitere Ermittlungen hält das Gericht ausdrücklich nicht für notwendig, auch nicht angesichts der von der Beklagten für möglich gehaltenen Softwaremanipulationen an den Geräten und den Zählwerksausdrucken. Denn hierfür fehle es an Hinweisen, dass die aktuell in neun Bundesländern, vor allem in Norddeutschland, geführten Untersuchungen das Stadtgebiet der Beklagten im hier maßgebenden Betrachtungszeitraum betreffen könnten. Es gebe daher keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die nach Einschätzung des Sachverständigen plausiblen und nachvollziehbaren

Angaben der acht untersuchten Gerätebetreiber zu den ihnen im Betrachtungszeitraum entstandenen Kosten unrichtig oder die vorgelegten Zählwerksausdrucke, anhand derer der Rohertrag der Aufsteller (Bruttoumsatz bzw. Einspielergebnis) vor Abzug von Kosten und Steuern vom Sachverständigen exakt habe bestimmt werden können, unzutreffend sein könnten (UA Rn. 48).

24 Indem die Beschwerde ihre bereits im Gerichtsverfahren vorgebrachten Bedenken wiederholt, zeigt sie nicht auf, dass die Einschätzung des Gutachters bzw. des diesem folgenden Gerichts widersprüchlich oder fehlerhaft ist. Soweit sie darüber hinaus mittels einer Gegenüberstellung bestimmter aus dem Sachverständigengutachten entnommener Zahlenwerte und eigener ergänzender Berechnungen die Plausibilität der dem Gutachten zugrunde liegenden Angaben eines der betrachteten Unternehmen in Zweifel zu ziehen sucht, legt sie nicht dar, inwiefern diese Umstände schon gegenüber dem Berufungsgericht substantiiert vorgetragen wurden bzw. sich ihm von Amts wegen hätten aufdrängen müssen.

25 dd) Die weitere Aufklärungsrüge zur "Quote des Spieleinsatzes" betrifft keine entscheidungserheblichen Umstände. Das Gericht stützt seine Annahme einer erdrosselnden Wirkung in erster Linie auf die vom Sachverständigen nach umfangreicher Datenerhebung gewonnenen Ergebnisse (UA Rn. 32). Lediglich ergänzend weist es darauf hin, dass "unabhängig vom eingeholten Gutachten auch aus anderen Gründen vieles dafür (spreche)", dass ein Vergnügungssteuersatz von 7,5 % auf den Spieleinsatz an Geldspielgeräten angesichts der steigenden Ausschüttungsquoten dieser Geräte erdrosselnd wirke und führt dies weiter aus. Selbst wenn man hierin trotz der vorsichtigen Formulierung eine weitere selbstständig tragende Erwägung sehen wollte, käme es auf diese Aufklärungsrüge nicht an. Denn wenn ein Urteil auf mehrere selbstständig tragende Begründungen gestützt ist, so kann die Revision nur zugelassen werden, wenn hinsichtlich jeder dieser Begründungen ein Revisionszulassungsgrund vorliegt (stRspr, vgl. BVerwG, Beschluss vom 18. Januar 2017 - 8 B 16.16 - juris Rn. 17 m.w.N.). Daran fehlt es hier.

26 ee) Auf die weitere Aufklärungsrüge wegen "unzureichenden Gutachtens" muss nicht gesondert eingegangen werden, da es sich der Sache nach lediglich um eine nochmalige Zusammenfassung der vorgenannten Aufklärungsrügen handelt.

27 b) Das Gericht hat auch nicht dadurch gegen den Überzeugungsgrundsatz (§ 108 Abs. 1 Satz 1 VwGO) verstoßen, dass es eine aktenwidrige Feststellung getroffen hat. Entgegen der Beschwerde liegt kein offensichtlicher Widerspruch darin, dass das Sachverständigengutachten, dem das Gericht folgt, einerseits zwei Unternehmen aufführt, die im Betrachtungszeitraum mit negativen Ergebnissen abgeschlossen haben, andererseits aber feststellt, dass ein unwirtschaftliches Verhalten bei keinem der untersuchten Geldspielgerätebetreiber festgestellt worden sei. Wie bereits oben im Zusammenhang mit den Grundsatzrügen ausgeführt wurde, ist es eine betriebswirtschaftliche Frage, unter welchen Voraussetzungen sich ein Unternehmen aufgrund einer von vornherein unwirtschaftlichen Betriebsweise im Rahmen des Art. 12 GG nicht auf einen gewissen Bestandsschutz berufen kann. Dass nicht schon jedes Unternehmen, das in einem Erhebungszeitraum von knapp einem Jahr ein negatives Betriebsergebnis aufweist, zu dieser - tendenziell kleinen - Gruppe gehört, liegt auf der Hand.

28 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO, die Festsetzung des Streitwerts auf § 47 Abs. 1 und 3, § 52 Abs. 3 GKG.

Dr. Bier Dr. Bick Dr. Martini