Verwaltungsgericht Arnsberg, 5 K 2085/06

Datum:	24.04.2008
Gericht:	Verwaltungsgericht Arnsberg
Spruchkörper:	5. Kammer
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	5 K 2085/06
ECLI:	ECLI:DE:VGAR:2008:0424.5K2085.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Vollstreckungsbetrages abwenden, wenn nicht der Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

T a t b e s t a n d : 1

Die Klägerin betreibt in einer Spielhalle in J. unter anderem Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit (im Folgenden: Gewinnspielgeräte). 2

Mit Vergnügungssteuerbescheid vom 6. Januar 2005 zog der Beklagte die Klägerin unter anderem zur Vergnügungssteuer für Gewinnspielgeräte für den Steuerzeitraum 2005 in Höhe von 26.400,00 EUR heran. Hiergegen erhob die Klägerin unter dem Datum des 18. Januar 2005 Widerspruch. 3

Mit Vergnügungssteuer-Anmeldung vom 14. Februar 2006 meldete die Klägerin nach Auswertung der Zählwerkausdrucke der in ihrer Spielhalle aufgestellten Gewinnspielgeräte für das Jahr 2005 einen Steuerbetrag von 25.723,66 EUR an und trug ergänzend vor, die Steuer sei nach Abzug der Röhrennachfüllung anhand des sogenannten Saldo 2 der Zählwerkausdrucke errechnet worden. Mit Schreiben vom 17. Februar 2006 erhob die Klägerin gegen die Steueranmeldung Widerspruch und machte im Wesentlichen geltend, 4

dass die Heranziehung gegen das Rückwirkungsverbot verstoße.

Mit Widerspruchsbescheid vom 31. März 2006, der am 3. April 2006 zur Post gegeben wurde, half der Beklagte dem Widerspruch insoweit ab, als die Vergnügungssteuer auf mehr als 25.723,66 EUR festgesetzt worden war. Den darüber hinausgehenden Widerspruch wies er zurück und führte zur Begründung unter anderem aus: Er habe die Klägerin rechtsfehlerfrei für in der Vergangenheit liegende Zeiträume herangezogen. Die Vergnügungssteuer bemesse sich nunmehr nach dem Einspielergebnis. 5

Am 5. Mai 2006 hat die Klägerin Klage erhoben, zu deren Begründung sie unter anderem geltend macht: Rechtsfehlerhaft sei schon die Erhebung einer Mindeststeuer. Diese stelle eine reine Automatensteuer dar, die den Aufsteller auch dann belaste, wenn kein Spieler das Gerät genutzt habe. Soweit die Satzung das Halten von Gewinnspielgeräten im Rahmen von Volksbelustigungen, Jahrmärkten, Kirmessen oder ähnlichen Veranstaltungen für steuerfrei erkläre, liege eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber dem Halten solcher Geräte in Spielhallen oder Gaststätten und somit ein Verstoß gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG) vor. Darüber hinaus sei die im Zeitpunkt der Steuerveranlagung geltende satzungsrechtliche Regelung des Einspielergebnisses zu unbestimmt gewesen; gleichwohl seien Vergnügungssteuer-Anmeldungen nach dem sogenannten „Saldo 2" der Zählwerkausdrucke erfolgt. 6

Durch Änderungssatzung vom 21. Mai 2007 wurde der Begriff des Einspielergebnisses rückwirkend zum 1. Januar 2005 konkretisiert. Hierbei legte der Rat der Stadt J. seinen Erwägungen zugrunde, dass die Verwaltung schon in der Vergangenheit den bereinigten elektronisch gezählten Kasseninhalt bei der Steuerermittlung berücksichtigt hatte. Außerdem fasste der Rat am 24. April 2007 einen Beschluss, nach dessen Inhalt weiterhin an der Satzungsregelung festgehalten werde, mit welcher den Steuerpflichtigen gestattet sei, auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen nicht nach dem Einspielergebnis zur Steuer herangezogen zu werden. Sofern diese Satzungsregelung rechtlich nicht durchführbar und nichtig sein sollte, bleibe hiervon die Wirksamkeit des § 8 der Satzung über die Heranziehung nach dem Einspielergebnis unberührt. 7

Die Klägerin beantragt, 8

den Vergnügungssteuerbescheid des Beklagten vom 6. Januar 2005 und die als Steuerbescheid geltende Vergnügungssteueranmeldung vom 14. Februar 2006 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 31. März 2006 aufzuheben, soweit darin Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit festgesetzt worden ist. 9

Der Beklagte beantragt, 10

die Klage abzuweisen, 11

und macht geltend, die Steuerheranziehung werde nunmehr ausdrücklich auf das geänderte Satzungsrecht gestützt. 12

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten im Übrigen wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 13

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e : 14

15

Die gemäß § 42 Abs. 1 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet. Der angefochtene Vergnügungssteuerbescheid vom 6. Januar 2005 und die als Vergnügungssteuerbescheid geltende Steueranmeldung vom 14. Februar 2006 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 31. März 2006 - soweit damit für Gewinnspielgeräte Vergnügungssteuer von 25.723,66 EUR festgesetzt worden ist - sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin daher nicht in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

Rechtsgrundlage für die Heranziehung zu Vergnügungssteuer für das Jahr 2005 ist die Satzung über die Erhebung von Vergnügungssteuer in der Stadt J. (Vergnügungssteuersatzung) vom 19. Dezember 2002 in der Fassung der Änderungssatzungen vom 21. Dezember 2005 und 21. Mai 2007 (VStS). Diese Satzung enthält, soweit vorliegend von Bedeutung, folgende Bestimmungen: 16

§ 1 Steuergegenstand 17

Der Besteuerung unterliegen die im Gebiet der Stadt J. veranstalteten nachfolgenden Vergnügungen (Veranstaltungen) gewerblicher Art: [...] 18

5. das Halten von Spiel-, Musik-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungs- oder ähnlichen Apparaten in a) Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen, [...] 19

§ 2 Steuerfreie Veranstaltungen 20

Steuerfrei sind [...] 21

4. das Halten von Apparaten nach § 1 Nr. 5 im Rahmen von Volksbelustigungen, Jahrmärkten, Kirmessen, und ähnlichen Veranstaltungen. 22

§ 4 Erhebungsformen 23

(1) Die Steuer wird als [...] 2. Pauschsteuer nach §§ 7 bis 10 erhoben. [...] 24

III. Pauschsteuer [...] 25

§ 8 Nach dem Einspielergebnis bzw. der Anzahl der Apparate 26

(1) Die Steuer für das Halten von Spiel-, Musik-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungs- oder ähnlichen Apparaten bemisst sich bei Apparaten mit Gewinnmöglichkeit nach dem Einspielergebnis, bei Apparaten ohne Gewinnmöglichkeit nach deren Anzahl. Einspielergebnis ist der Betrag der elektronisch gezählten Bruttokasse; dieser errechnet sich aus der elektronisch gezählten Kasse zzgl. Röhrenentnahme (so genannter Fehlbetrag), abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld. Die Steuer beträgt je Kalendermonat und Apparat 27

1. in Spielhallen o. ä. Unternehmen (§ 1 Nr. 5 a) bei Apparaten mit Gewinnmöglichkeit 10 v. H. des Einspielergebnisses höchstens 220,00 EUR mindestens aber 45,00 EUR 28

[...] 29

(2) Bei Apparaten mit Gewinnmöglichkeit ist der Steuerschuldner verpflichtet, zur Ermittlung der Steuerschuld für das Kalenderjahr 2005 bis zum 15. Februar 2006 eine Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen. 30

Hierbei sind Zählwerkausdrucke für den Abrechnungszeitraum beizufügen, die als Angaben mindestens Geräteart, Gerätetyp, Gerätenummer, die fortlaufende Nummer und das Datum des Zählwerkausdruckes, den Gesamtbetrag der aufgewendeten Geldbeträge sowie das Einspielergebnis enthalten müssen. 31

[...] 32

§ 8 Abs. 1 Satz 2 VStS trat gemäß Art. 3 der Satzung vom 21. Mai 2007 rückwirkend zum 1. Januar 2005 in Kraft. 33

Die Vergnügungssteuersatzung stellt, soweit sie in § 8 Abs. 1 Gewinnspielgeräte der einspielergebnisbezogenen Vergnügungssteuer unterwirft, eine wirksame Rechtsgrundlage für die streitgegenständliche Steuerveranlagung dar. 34

Zunächst bestehen in formeller Hinsicht gegen die Wirksamkeit der Vergnügungssteuersatzung und ihrer Änderung keine rechtlichen Bedenken. Die Klägerin hat keine konkreten, die Vergnügungssteuersatzung und deren Änderung betreffende Formmängel dargelegt. Solche sind dem Satzungsvorgang auch sonst nicht zu entnehmen. 35

Auch in materiell-rechtlicher Hinsicht erweist sich die Vergnügungssteuersatzung, soweit nach deren § 8 Abs. 1 Gewinnspielgeräte einer einspielergebnisbezogenen Vergnügungssteuer unterliegen, als wirksam. Insbesondere bestehen weder gegen den in zulässiger Weise konkretisierten Steuermaßstab rechtlichen Bedenken (1) noch gegen die Rückwirkung des Satzungsrechts (2). Ferner verstößt die Besteuerung von Gewinnspielgeräten nicht gegen Verfassungsrecht, hier insbesondere das aus Art. 3 GG abgeleitete Gleichbehandlungsgebot (3). Auch die möglicherweise unzutreffende Bezeichnung der Steuer als „Pauschsteuer" wirkt sich nicht auf den im Übrigen wirksamen Steuermaßstab aus (4). Der einspielergebnisbezogene Steuermaßstab verstößt ferner nicht gegen Gemeinschaftsrecht; überdies ist unschädlich, dass der Steuermaßstab keinen Abzug von Umsatzsteuer vorsieht (5). Die Höhe des Steuersatzes erweist sich letztlich ebenfalls als rechtsfehlerfrei (6). 36

1. Die für das Jahr 2005 geltende Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von Gewinnspielgeräten gemäß § 8 Abs. 1 Satz 2 VStS ist rechtlich nicht zu beanstanden. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung erfordert Art. 105 Abs. 2a GG bei einer Aufwandsteuer wie der Spielautomatensteuer zumindest einen lockeren Bezug zwischen dem verwendeten Steuermaßstab und dem letztlich zu besteuernden Vergnügungsaufwand der Spieler. Bei der Wahl des konkreten Steuermaßstabs innerhalb dieses Rahmens wird dem Normgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zugebilligt. Der gewählte Steuermaßstab muss aber jedenfalls grundsätzlich geeignet sein, den zu besteuernden Vergnügungsaufwand zumindest entfernt abzubilden. 37

Vgl. Bundesverwaltungsgericht (BVerwG), Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ) 2005, 1316. 38

Diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben genügt der in § 8 Abs. 1 Satz 2 VStS enthaltene Steuermaßstab. Danach ist Einspielergebnis der Betrag der elektronisch gezählten Bruttokasse; dieser errechnet sich aus der elektronisch gezählten Kasse zuzüglich Röhrenentnahme (sogenannter Fehlbetrag) und abzüglich Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld. Durch diesen Maßstab wird sichergestellt, dass nur der von den Spielern tatsächlich erbrachte Aufwand der Besteuerung unterliegt. 39

40

Vgl. im Übrigen zum insoweit wortgleichen Maßstab einer anderen Vergnügungssteuersatzung auch: Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen (OVG NRW), Urteil vom 6. März 2007 - 14 A 608/05 -, Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter (NWVBl.) 2007, 351.

2. Die rückwirkende Ersetzung des Stückzahlmaßstabs durch den einspielergebnisbezogenen Maßstab durch die Vergnügungssteuersatzung vom 21. Dezember 2005 mit Wirkung zum 1. Januar 2005 ist rechtlich unbedenklich. Nach § 8 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung vom 19. Dezember 2002, der durch die Vergnügungssteuersatzung 2005 rückwirkend außer Kraft gesetzt worden ist, wurden Gewinnspielgeräte nach dem sog. Stückzahlmaßstab veranlagt. Die Ersetzung dieses Steuermaßstabs ist nicht zu beanstanden. Es ist bedenkenfrei, einen Steuermaßstab, an dessen Gültigkeit zumindest rechtliche Zweifel bestehen, 41

vgl. zu diesen Anforderungen: BVerwG, Urteil vom 28. November 1975 - IV C 45.74 -, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwGE) 50, 2; siehe dazu auch: OVG NRW, Urteil vom 6. März 2007 - 14 A 608/05 -, a.a.O. und Beschluss vom 10. März 2008 - 14 B 1617/07 -, 42

durch eine neue - rechtskonforme - Satzungsbestimmung zu ersetzen. Dabei kommt dem Satzungsgeber bei der Wahl des zu ersetzenden Steuermaßstabes für die Erhebung von Vergnügungssteuer für Gewinnspielgeräte und dessen näherer Ausgestaltung ein weiter Gestaltungsspielraum bzw. ein Gestaltungsermessen zu. 43

Vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, NVwZ 2005, 1316; Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Hess. VGH), Beschluss vom 10. April 2007 - 5 TG 3116/06 -, Kommunale Steuer-Zeitschrift (KStZ) 2007, 131. 44

Das Gestaltungsermessen des Satzungsgebers ist im Hinblick auf den Vertrauensschutz der Geräteaufsteller als Steuerschuldner allerdings eingeschränkt. Die Aufsteller müssen nicht damit rechnen, dass sie als Folge einer Neufassung des Satzungsrechts zu höheren Steuern herangezogen werden als dies nach der zuvor geltenden Steuersatzung - selbst wenn diese aufgrund der Unzulässigkeit des dort verwendeten Stückzahlmaßstabs ungültig war - möglich gewesen wäre. 45

Vgl. OVG NRW, Beschlüsse vom 8. März 2007 - 14 B 2417/06 - und vom 6. September 2007 - 14 B 2583/06 -. 46

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist ein die Veränderungsgründe des Satzungsgebers überwiegendes Bestandsinteresse der Automatenaufsteller an der Fortgeltung des bis zur Neufassung des Satzungsrechts am 21. Dezember 2005 geltenden Stückzahlmaßstabs nicht ersichtlich, da nach der neueren Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts 47

vgl. Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, NVwZ 2005, 1316 48

(zumindest) erhebliche Zweifel daran bestanden, ob der Stückzahlmaßstab für die Besteuerung von Gewinnspielgeräten rechtswirksam war. Die (rückwirkende) Umstellung auf einen an das Einspielergebnis der Geräte anknüpfenden Steuermaßstab war daher zulässig, wenn nicht sogar geboten. Im Übrigen hat der Satzungsgeber durch Festlegung des Höchststeuersatzes von 220,00 EUR je Gerät und Monat dem Vertrauensschutz hinreichend Rechnung getragen. 49

50

Auch die rückwirkende Neufassung des Steuermaßstabs in § 8 Abs. 1 Satz 2 VStS durch die Änderungssatzung vom 21. Mai 2007 zum 1. Januar 2005 erweist sich als rechtsfehlerfrei. Mit Bezug auf die frühere Definition des Einspielergebnisses in § 8 Abs. 1 Satz 2 der Vergnügungssteuersatzung vom 21. Dezember 2005 als „Gesamtbetrag der eingesetzten Spielbeträge (Spieleinsätze) abzüglich ausgezahlter Gewinne" hatte das erkennende Gericht in seinem im einstweiligen Rechtsschutzverfahren 5 L 64/07 erlassenen Beschluss vom 13. Februar 2007 darauf hingewiesen, dass der (damalige) Steuermaßstab auf Bedenken in der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung gestoßen sei, und zur Begründung dargelegt (siehe S. 7 ff. des amtlichen Beschlussabdrucks):

„Bezüglich einer derartigen Satzungsregelung hat das Verwaltungsgericht (VG) Düsseldorf in seinem Urteil vom 15. Mai 2006 - 25 K 1134/06 - ausgeführt: 51

‚Artikel 2 der 1. Änderung der Satzung über die Erhebung von Vergnügungssteuer in der Stadt E vom 14. Dezember 2005 (im Folgenden: Vergnügungssteuersatzung), der zum 1. Januar 2006 in Kraft tritt und den Veranlagungen zu Vergnügungssteuer für das Jahr 2006 zugrunde gelegt wird, bildet für die Heranziehung zu Vergnügungssteuer keine wirksame Rechtsgrundlage, soweit es sich um die Veranlagung von Spielapparaten mit Gewinnmöglichkeit handelt. 52

§ 4 - Spielapparate mit Gewinnmöglichkeit - der Vergnügungssteuersatzung lautet - soweit maßgeblich -: 53

(1) Die Vergnügungssteuer für das Halten von Spielapparaten mit Gewinnmöglichkeit nach § 1 Nr. 1 beträgt pro Apparat und Monat 13 v. H. des Einspielergebnisses. 54

(2) Einspielergebnis (sog. Kasseninhalt) ist der Gesamtbetrag der eingesetzten Spielbeträge (Spieleinsätze) abzüglich der ausgezahlten Gewinne. 55

Die Bestimmung des Einspielergebnisses in § 4 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung erweist sich als rechtsunwirksam. In dem Verfahren 25 K 2401/05 hat die Kammer durch Urteil vom 7. April 2006 Folgendes ausgeführt: 56

‚Aus der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 - ist zu entnehmen, dass das Einspielergebnis als rechtmäßige Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Vergnügungssteuer für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit erachtet wird. Erforderlich ist, dass die jeweilige Satzungsregelung das Einspielergebnis zutreffend und bestimmt definiert; daran mangelt es vorliegend. Die Vergnügungssteuersatzung vom ..... definiert das Einspielergebnis unzutreffend, zumindest aber unbestimmt. Grundlage der Spielautomatensteuer als örtlicher Aufwandsteuer ist grundsätzlich der konkrete Vergnügensaufwand je Gerät, der durch die Zahl und den Wert der eingeworfenen Münzen ausgedrückt wird und der sich im Einspielergebnis bzw. im Nettoumsatz wiederspiegelt. Betrachtet man die der Kammer zur Verfügung stehenden in anderen Verfahren überreichten Auslesestreifen von Geldspielautomaten, ist ein Saldo 1 zu ersehen, der sich aus der Position ‚Einwurf' minus der Position ‚Auswurf' errechnet. Wie der Vertreter der Klägerin in der mündlichen Verhandlung in einem anderen Verfahren erläutert hat, werden durch die Parameter ‚Einwurf' und ‚Auswurf' weder die eingesetzten Geldbeträge noch die ausgezahlten Gewinne erfasst. Damit ist unklar, woran die Satzungsbestimmung zur Errechnung der geschuldeten Steuer anknüpft bzw. aus welchen Positionen der Auslesestreifen sich die Steuer ermittelt. Die Satzungsbestimmung erweist sich insoweit als unbestimmt. Diese Auffassung der Kammer wird dadurch bestätigt, dass Vertreter des/der Beklagten in dem Termin am 7. April 2006, die verschiedene Städte vertraten, teilweise den 57

Saldo 1, teilweise den Saldo 2 bei gleicher Satzungsregelung als maßgeblich ansahen. Deutlicher kann Unbestimmtheit nicht zu Tage treten.

Ferner kommt hinzu, dass der durch die Auslesestreifen ausgewiesene Saldo 2 betragsmäßig von dem Saldo 1 abweicht, indem er nach Bereinigung um verschiedenen Positionen errechnet wird. Aufgrund des technischen Fortschritts ist inzwischen seit dem 1. Januar 1997 eine exakte und zuverlässige Erfassung des Kasseninhalts und Röhrenbestands und damit des Betrags, der dem tatsächlich aufgewendeten Entgeld aller Spieler eines Gerätes entspricht, durch den Einbau manipulationssicherer Zählwerke bei Geldspielautomaten grundsätzlich gewährleistet. Durch die Zählwerke ist das Einspielergebnis eines Gerätes zu ermitteln, das den Spieleinsatz aller Spieler des Gerätes abzüglich der ausgezahlten Gewinne und sonstiger Geldrückgaben wiedergibt. Die Spielhallenbetreiber sehen sich aufgrund der Selbstverpflichtung dahingehend gebunden, zumindest elektronische Ausdrucke über den Kasseninhalt und den Röhrenbestand zu erstellen. Der Saldo 1 gibt mithin die Bruttokasse, der Saldo 2 die bereinigte Kasse, das heißt Spieleinsatz minus Abzugsposten wieder. Der Vertreter der Klägerin in einem anderen Verfahren hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, der Saldo 2 enthalte die Bereinigung um Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld. Zutreffende Berechnungsgrundlage zur Ermittlung der Einspielergebnisse als Bemessungsgrundlage für die Vergnügungssteuer ist mithin die Position, bei der Röhrenauffüllung, Falschgeld, Prüftestgeld und Fehlgeld in Abzug gebracht worden sind, da diese Positionen den konkreten Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers nicht betreffen. Maßgeblich ist mithin der Spieleinsatz des Spielers abzüglich der ausgezahlten Gewinne und sonstiger Geldrückgaben. Dem entspricht die zugrundeliegende Satzungsregelung nicht. 58

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die Kammer bereits durch Urteil vom 19. September 2005 in dem Verfahren 25 K 366/05 zu dem auch in vorliegender Satzung verwendeten Begriff der ‚eingesetzten Spielbeträge' Bedenken an der Berechnung geltend gemacht hat, weil Wechselgeld zwar von dem Zählwerk eines Automaten als Ausgabe erfasst wird, es wird aber nicht danach differenziert, ob es sich um zurückgegebenes Geld handelt oder um z.B. eine Gewinnzahlung. Auch dies zeigt, dass ‚der Gesamtbetrag der eingesetzten Spielbeträge abzüglich der ausgezahlten Gewinne' den Vergnügungsaufwand nicht zutreffend wiedergibt, wenn dem Spieler z.B. bei Buchung nur eines Spiels in erheblichem Maße Wechselgeld bei Einsatz eines Geldscheins zurückgegeben wird.' 59

An den obigen Ausführungen ist grundsätzlich festzuhalten. Zwischenzeitlich gewonnene weitere Erkenntnisse bestätigen die oben dargelegte Rechtsauffassung. Ausweislich der Erläuterungen zum VDAI-Auslesestreifen (Info-Broschüre der B GmbH) werden die ausgezahlten Geldbeträge von den eingezahlten Geldbeträgen subtrahiert und als Saldo 1 ausgewiesen. Hat sich der Geldbetrag in den Röhren seit der letzten Kassierung erhöht, wird in der Rubrik ‚Röhreninhalt' der Betrag als ‚mehr' ausgewiesen und von dem Saldo 1 in Abzug gebracht. Bei einer Verringerung wird dieser Betrag als ‚weniger' eingetragen und addiert. Saldo 1 verteilt sich mithin im Spielgerät zwischen Kasse und Münzröhren und errechnet sich lediglich aus eingeworfenen Geldbeträgen minus ausgezahlten Geldbeträgen. Die Verteilung von Saldo 1 erfolgt dergestalt, dass der eine Teil in die Kasse gefallen ist, der andere Teil in die Münzröhren; dieser hat in der Kassierperiode den Röhrenstand verändert. Bezogen auf den Kassierzeitraum ist der Änderungsbetrag von Bedeutung. Verringert sich der Röhreninhalt um einen Betrag, erhöht sich die Kasse um den gleichen Betrag; erhöht sich der Röhreninhalt um einen Betrag, verringert sich die Kasse um den gleichen Betrag. Diese Vorgänge erscheinen im Zählwerksausdruck unter der Rubrik ‚Röhreninhalt mehr bzw. weniger'. Nachfüllungen der Münzröhren werden in der Rubrik ‚Nachfüllung A' ausgewiesen 60

und addiert. Geldbeträge, die den Röhren entnommen wurden, werden als ‚Fehlbetrag' ausgewiesen. Eine Nachfüllung ist mit einem Einwurf vergleichbar, der Betrag wird mithin zum Saldo 1 addiert; eine Geldentnahme ist mit einer Auszahlung vergleichbar, wird als Fehlbetrag ausgewiesen und der Fehlbetrag wird vom Saldo 1 subtrahiert. So errechnet sich die elektronisch gezählte Kasse. Im tabellarischen Teil des Auslesestreifens werden in der sodann folgenden Position ‚Nachfüllung A' eventuelle Nachfüllungen von der elektronisch gezählten Kasse wiederum abgezogen und das Ergebnis als Saldo 2 ausgewiesen. Gegebenenfalls ist noch eine Reduzierung um Prüftestgeld, Falschgeld und Fehlgeld vorzunehmen. [...]

Wegen Unwirksamkeit des § 4 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung vom 14. Dezember 2005 ist mithin eine wirksame Rechtsgrundlage für die Veranlagung von Spielapparaten mit Gewinnmöglichkeit nicht gegeben.' 61

Im Gegensatz dazu hat das VG Minden mit Urteil vom 17. Januar 2007 - 11 K 3272/06 - die Auffassung vertreten, der ‚Spieleinsatz' als Besteuerungsgrundlage werde nicht deshalb in Frage gestellt, weil gegebenenfalls nicht als Vergnügungsaufwand zu qualifizierende Geldeinwürfe der Vergnügungssteuer unterworfen würden. 62

Mit Beschluss vom 30. November 2006 - 14 B 2139/06 - hat das Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen mit Bezug auf diese Fragestellung ausgeführt: 63

‚Die Rüge der Antragstellerin, der in § 8 Abs. 1 der Vergnügungssteuersatzung definierte Spieleinsatz entspreche weder den von der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts aufgestellten Grundsätzen noch lasse er sich konkret mit auch nur annäherndem Bezug zum Aufwand ermitteln, dürfte nach derzeitigen Erkenntnissen nicht durchgreifen. In der Beschwerdeschrift wird nicht dargelegt, dass das Bundesverwaltungsgericht in seinen Entscheidungen vom 13. April 2005 das Einspielergebnis als den Aufwand bezeichnet hat, der allein in rechtlich nicht zu beanstandender Weise besteuert werden kann. Das Bundesverwaltungsgericht hat darauf hingewiesen, dass ein an den Einspielergebnissen der Geräte anknüpfender Steuermaßstab den letztlich zu besteuernden Vergnügungsaufwand der Spieler ungleich wirklichkeitsnäher als der pauschale Stückzahlmaßstab erfasst. Vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, veröffentlicht beispielsweise, NVwZ 2005, 1316, 1319. Damit lässt sich der Entscheidung aber nicht entnehmen, dass das Einspielergebnis mit dem Vergnügungsaufwand des Spielers gleichzusetzen ist. Der Aufwand, den sich ein Spieler leistet, dürfte vielmehr in den Beträgen liegen, die er einem Spielapparat zuführt, um ihn zu seinem Vergnügen benutzen zu können. Nicht zu dem Aufwand, den ein Spieler aus seinen Mitteln zu seinem Vergnügen einsetzt, gehören allerdings Beträge, die mittels Geldspielgeräten lediglich gewechselt werden. Gleiches gilt - worauf die Antragstellerin zutreffend hinweist - für Falschgeld, Fremdgeld und Einwürfe zur Prüfung des Gerätes. Bei der im Rahmen dieses Verfahrens nur möglichen summarischen Überprüfung kann aber nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden, dass der in der Vergnügungssteuersatzung verwendete Maßstab des Spieleinsatzes nichtig sein könnte. So könnte sich herausstellen, dass die zuvor genannten Beträge sich in einer solchen Größenordnung bewegen, dass sie vernachlässigt werden können. Möglicherweise kann den Einwürfen, die nicht Vergnügungsaufwand sind, in anderer Weise Rechnung getragen werden, ohne dass die Satzungsregelung als ungültig anzusehen ist. Es würde dem Charakter dieses vorläufigen Verfahrens nicht gerecht, diesen Gesichtspunkten weiter nachzugehen. Eine Klärung muss gegebenenfalls dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben. Gleiches gilt für die Frage, ob der Spieleinsatz durchgängig durch die Auslesesoftware dokumentiert wird, und für den Fall, dass dies nicht festgestellt werden 64

kann, welche Folgerungen hieraus zu ziehen sind.

Soweit die Antragstellerin geltend macht, als mittelbar erhobene Steuer müsse diese auf den Betrag erhoben werden, der sich überhaupt in der Verfügungsmacht des Steuerschuldners befinde, dürfte dieses Vorbringen dem hier verwendeten Steuermaßstab nicht entgegen stehen. Da Spieleinsatz und Einspielergebnis in einem proportionalen Verhältnis stehen, kann auch die Steuer bei dem hier verwendeten Maßstab auf den Spieler abgewälzt werden. Das Bundesverwaltungsgericht hat in der oben angesprochenen Entscheidung vom 13. April 2005 darauf hingewiesen, dass der hohe Aufwand des viel Spielenden sich in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers niederschlage und folglich zu einer entsprechenden höheren Besteuerung führe.' 65

Mit Blick insbesondere auf diese obergerichtliche Rechtsprechung geht die Kammer davon aus, dass es jedenfalls bezüglich Wechselgeldbeträgen als zweifelhaft erscheint, ob diese zum Vergnügungsaufwand des Spielers rechnen. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts ist eine abschließende Entscheidung hierüber indes nicht schon im Verfahren auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes zu treffen; diese bleibt vielmehr dem Hauptsacheverfahren vorbehalten." 66

Unter Berücksichtigung dessen durfte § 8 Abs. 1 Satz 2 VStS durch die Änderungssatzung vom 21. Mai 2007 rückwirkend konkretisiert und neu gefasst werden. Mit der Änderungssatzung wurde eine Teilregelung des Steuermaßstabs, an deren Gültigkeit zumindest rechtliche Zweifel bestanden, durch eine neue Satzungsbestimmung ersetzt. Ein überwiegendes Vertrauen der Klägerin, dass die rechtlich zweifelhafte Norm beibehalten würde, ist nicht schutzwürdig. Ihr war bekannt, dass die Stadt J. Vergnügungssteuer erheben wollte, und sie musste sich auf diesen Steuertatbestand einrichten. Das gilt gleichermaßen für die hier rückwirkend erfolgte Neubestimmung des Einspielergebnisses, die sich zudem allein in einer Konkretisierung und Anpassung an die bereits damals bestehende Praxis der Klägerin bei den Steueranmeldungen und die damit in Einklang stehende Verwaltungspraxis des Beklagten erschöpfte. 67

3. Des Weiteren verstößt die Besteuerung von Gewinnspielgeräten in Spielhallen nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Dies gilt auch im Hinblick auf die Steuerfreistellung des Haltens von Spielapparaten im Rahmen von Volksbelustigungen, Jahrmärkten, Kirmessen und ähnlichen Veranstaltungen. 68

Dem Satzungsgeber verbleibt bei der Schaffung von Ermäßigungs- und Befreiungstatbeständen in Steuersatzungen unter Beachtung des Gleichheitssatzes ein erheblicher Gestaltungsspielraum. 69

Vgl. OVG NRW, Urteil vom 21. Februar 1996 - 22 A 5053/95 -. 70

Die Grenzen dieses Gestaltungsspielraums hat der Rat der Stadt J. bei der Fassung des Befreiungstatbestandes in § 2 Nr. 4 VStS nicht überschritten, da die dort von der Steuer freigestellten Veranstaltungen lediglich vorübergehend sind und nur vergleichsweise kurze Zeiträume andauern, während der Betrieb der in § 1 Nr. 5 VStS genannten Apparate - jedenfalls grundsätzlich - auf Dauer angelegt ist. Der (zeitliche) Ausnahmecharakter der unter § 2 Nr. 4 VStS angeführten Veranstaltungen stellt daher ein zulässiges sachliches Differenzierungskriterium gegenüber dem dauerhaften und ortsfesten Betrieb in Gaststätten oder Spielhallen dar, so dass eine Unterscheidung nach dem Aufstellort zulässig ist. 71

72

Vgl. OVG NRW, Beschlüsse vom 5. Juli 2007 - 14 B 1929/06 - und vom 12. Juli 2007 - 14 B 1927/06 -; VG Arnsberg, Urteile vom 12. Oktober 2007 - 5 K 2838/06, 5 K 2286/06, 5 K 2614/06 und 5 K 2717/06 -; VG Düsseldorf, Urteil vom 25. September 2006 - 25 K 4880/06 -; VG Minden, Urteil vom 30. August 2006 - 11 K 4192/04 -.

Selbst wenn überdies unterstellt werden könnte, dass die Regelung in § 2 Nr. 4 VStS im Hinblick auf den in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz unwirksam wäre, hätte das allenfalls die Nichtigkeit dieses Befreiungstatbestandes zur Folge und berührte im Übrigen die Wirksamkeit der Vergnügungssteuersatzung - insbesondere des Steuermaßstabs für Gewinnspielgeräte in § 8 Abs. 1 VStS - nicht. 73

Vgl. dazu auch VG Arnsberg, Urteile vom 12. Oktober 2007 - 5 K 2838/06 u.a. - und VG Düsseldorf, Urteil vom 25. September 2006 - 25 K 4880/06 - unter Hinweis auf die Urteile des OVG NRW vom 28. März 1996 - 22 A 5055/95 - und vom 23. Januar 1997 - 22 A 2455/96 -, NVwZ 1999, 318. 74

4. Ferner ist der Steuermaßstab für Gewinnspielgeräte nicht deshalb unwirksam, weil in § 4 Abs. 1 Nr. 2 VStS und in der Überschrift des Satzungsabschnitts III. die Steuer als „Pauschsteuer" bezeichnet wird. Zwar erscheint der Begriff „Pauschsteuer" in der genannten Satzungsbestimmung als unscharf und möglicherweise sogar unzutreffend, soweit Gewinnspielgeräte gemäß § 4 Abs. 4 VStS nicht (mehr) mit einem pauschalen, in der Satzung festgelegten Betrag, sondern abhängig von deren Einspielergebnis besteuert werden. 75

Vgl. OVG NRW, Beschlüsse vom 5. Juli 2007 - 14 B 1929/06 - und vom 12. Juli 2007 - 14 B 1927/06 -; VG Arnsberg, Urteile vom 12. Oktober 2007 - 5 K 2838/06 u.a. -. 76

Aus den weiteren Satzungsbestimmungen ergibt sich jedoch zweifelsfrei, dass die Vergnügungssteuer für Gewinnspielgeräte in Spielhallen allein nach dem Einspielergebnis der Geräte erhoben wird (vgl. § 8 Abs. 1 VStS). Die danach an anderer Stelle in der Satzung möglicherweise fehlerhafte Verwendung des Begriffs „Pauschsteuer" ist somit nicht geeignet, die Wirksamkeit der allein maßgeblichen steuerlichen Bemessungsgrundlage zu beeinträchtigen. 77

5. Darüber hinaus verstößt die Besteuerung von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nach dem Einspielergebnis auch nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Das Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen hat hierzu in seinem Urteil vom 6. März 2007 - 14 A 608/05 -, a.a.O., Folgendes ausgeführt: 78

„Die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte nach dem Einspielergebnis verstößt auch nicht gegen Art. 33 der 6. Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer. Nach Art. 33 der 6. Richtlinie hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchssteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen. Das BVerwG hat in seinem Urteil vom 7.1.1998 - 8 B 228/97 -, NVwZ-RR 1998, 672 unter Zitierung weiterer Rechtsprechung ausgeführt, dass ein solcher Verstoß bereits mehrfach sowohl durch das BVerwG als auch durch das BVerfG verneint worden ist. Dieser Auffassung schließt sich der Senat auch für die Erhebung der Steuer für Geldspielgeräte nach dem Maßstab des Einspielergebnisses an. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH belässt Art. 33 der 6. Richtlinie den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Beibehaltung oder Einführung bestimmter indirekter 79

Abgaben, sofern es sich dabei nicht um Abgaben handelt, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Es soll verhindert werden, dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belasten. Als solche Maßnahmen sind Steuern, Abgaben und Gebühren anzusehen, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, selbst wenn sie ihr nicht in allen Einzelheiten gleichen. Diese Merkmale sind folgende: Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; sie ist proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen; sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben; und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen.

Vgl. EuGH etwa Urteil vom 9. März 2000 - C-437/97 -, Slg. 2000, I - 1189 (I -1200); Urteil vom 26. Juni 1997 - C-370/95 u.a. -, Slg. 1997, I 3721 (I 3742 f). 80

Es ist nicht erkennbar und von der Klägerin auch nicht mit Gründen von substanziellem Gewicht behauptet worden, dass die in Rede stehende Vergnügungssteuer die Funktion des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems belasten könnte. Bei Betrachtung der einzelnen Merkmale der Mehrwertsteuer fehlt das Kriterium, dass die Steuer allgemein sich auf alle auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte bezieht. Die Steuer wird nur für Spielgeräte, örtlich unterschiedlich und nicht flächendeckend im gesamten Bundesgebiet erhoben. Die Vergnügungssteuer wird ferner nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben. Besteuert wird vielmehr nur die Benutzung durch den jeweiligen Spieler. Zudem bezieht sich die Vergnügungssteuer nicht auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen. Die Steuer wird nicht nur zufällig, sondern von ihrem Konzept her nur einmal erhoben. Ein Vorsteuerabzug findet nicht statt." 81

Diesen zutreffenden Ausführungen, die auch für die Erhebung von Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in J. auf der Grundlage der Vergnügungssteuersatzung gelten, schließt sich das erkennende Gericht an. 82

Vgl. ebenso die einhellige Ansicht in der Rechtsprechung: Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 26. Februar 2007 - II R 2/05 -, NVwZ-Rechtsprechungsreport (NVwZ-RR) 2008, 55, 57; Hess. VGH, Beschluss vom 10. April 2007 - 5 TG 3116/06 -, KStZ 2007, 131; Niedersächsisches OVG (Nds. OVG), Beschluss vom 22. März 2007 - 9 ME 84/07 -, ZKF 2007, 210; Sächsisches OVG, Beschluss vom 19. Dezember 2006 - 5 BS 242/06 -, Zeitschrift für Kommunalfinanzen (ZKF) 2007, 138; OVG für das Land Schleswig-Holstein, Urteil vom 18. Oktober 2006 - 2 LB 11/04 -; VG Düsseldorf, Urteil vom 25. September 2006 - 4880/06 -; VG Gießen, Beschluss vom 1. Februar 2007 - 8 G 2406/06 -, Gewerbearchiv (GewArch) 2007, 199; VG Münster, Urteil vom 16. Mai 2007 - 9 K 769/03 -; VG Minden, Urteil vom 30. August 2006 - 11 K 4192/04 -. 83

Aus dem von der Klägerin im Termin zur mündlichen Verhandlung überreichten Ausdruck der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren ergibt sich nichts anderes. Nach deren Art. 3 Abs. 3 Satz 2 ist es den Mitgliedsstaaten ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen zu erheben, soweit es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt. 84

Die Vergnügungssteuererhebung bewirkt auch keine unzulässige Doppelbesteuerung. Die Bruttoeinnahmen unterlagen im Steuerjahr 2005 nicht der Umsatzsteuer. Erst seit Mai 2006 ist wieder Umsatzsteuer (vgl. das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28. April 2006 - BGBl. I 2006, 1095) vom Betrag der elektronisch 85

gezählten Brutto-Kasse in Abzug zu bringen.

6. Die Höhe des Steuersatzes ist rechtlich nicht zu beanstanden. Dieser hat weder erdrosselnde Wirkung (a) noch ist die satzungsgemäße Mindestbesteuerung rechtsfehlerhaft (b). 86

(a) Es lässt sich nichts dafür feststellen, dass der in § 8 Abs. 1 Satz 3 VStS bestimmte Steuersatz von 10 v.H. erdrosselnde Wirkung hat. Ein unzulässiger Eingriff in die von Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Berufsfreiheit wäre nur dann anzunehmen, wenn die Besteuerung es in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen unmöglich werden ließe, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen, wobei insoweit ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet als Maßstab zu nehmen ist, da Art. 12 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet. 87

Vgl. BVerwG, Urteile vom 22. Dezember 1999 - 11 CN 3.99 -, NVwZ 2000, 933, 934 und vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, a.a.O. m.w.N. 88

Die Lage des konkreten Aufstellers - wie hier der Klägerin - an einem bestimmten Standort oder gar nur hinsichtlich eines bestimmten Spielapparats ist hingegen nicht entscheidend. 89

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 7. Januar 1998 - 8 B 228.97 -, Buchholz, Sammel- und Nachschlagewerk der Rechtsprechung des Bundes- verwaltungsgerichts (Buchholz) 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 32, 22, 25. 90

Eine in diesem Sinne erdrosselnde Wirkung der im Gebiet der Stadt J. erhobenen Vergnügungssteuer ist nicht feststellbar. Dafür, dass der in J. einheitlich geltende Steuersatz für in Spielhallen und anderen Spielstätten betriebene Apparate mit Gewinnmöglichkeit Automatenaufsteller in aller Regel in den wirtschaftlichen Ruin führt, gibt es keine hinreichenden Anhaltspunkte. Gegen die Richtigkeit der diesbezüglichen gegenteiligen Behauptung der Klägerin spricht schon, dass der Beklagte nach der Neuregelung der Vergnügungssteuer unter Rückgriff auf den einspielergebnisbezogenen Maßstab erhebliche Einnahmeausfälle zu verzeichnen hat. Die der Anlage zur Ratsvorlage DS 7/1440 vom 30. März 2007 „Veranlagung der Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte" zufolge durchschnittlich je Gewinnspielapparat im Jahr 2006 monatlich anfallenden Steuerbeträge von 99,11 EUR für Geräte in Spielhallen, die auf der Grundlage von aussagekräftigem Zahlenmaterial ermittelt wurden, bewegen sich (deutlich) in einem Rahmen, der in der Vergangenheit von der Rechtsprechung - bezogen auf die Verhältnisse in anderen Städten und eine Besteuerung von Geldspielgeräten in Spielhallen nach dem sog. Stückzahlmaßstab - als hinnehmbar anerkannt worden ist. 91

Vgl. etwa: BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - 11 CN 1.99 -, NVwZ 2000, 936: 600,00 DM/Monat und Urteil vom 22. Dezember 1999 - 11 CN 3.99 -, a.a.O., 934 f.: 400,00 DM/Monat; Hess. VGH, Beschluss vom 14. März 1996 - 5 TH 508/96 -, ZKF 1996, 232: 400,00 DM/ Monat; VG Düsseldorf, Urteil vom 17. März 2004 - 25 K 7334/03 -: 240,00 EUR/ Monat; VG Arnsberg, Urteil vom 8. Juni 2001 - 3 K 2272/99 -: 405,00 DM/Monat. 92

Auch der Umstand, dass die steuerliche Belastung je Gewinnspielapparat nach der VStS - im Mittel - erheblich geringer ist als nach der früheren stückzahlbezogenen Besteuerung, spricht gegen die Annahme, dass die Besteuerung es Automatenaufstellern in J. in aller Regel unmöglich werden lässt, ihren Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Da sich die Steuerlast nunmehr nach dem Einspielergebnis des 93

einzelnen Gewinnspielapparates bemisst, werden zudem (zeitweilige) Einnahmeminderungen (z.B. aufgrund weniger bespielter Apparate) durch eine geringere Steuerschuld kompensiert, so dass der wirtschaftlichen Situation des einzelnen Aufstellers - anders als bei der bisherigen Stückzahlbesteuerung - Rechnung getragen wird. Hinzu kommt, dass nach dem Inhalt der o.g. Ratsvorlage die Zahl der Automaten in Spielhallen in J. zwischen dem Jahr 2005 und dem Jahr 2006 geringfügig von 142 auf 147 gestiegen ist. Der Beklagte hat darüber hinaus eine Aufkommenserhöhung bei der Vergnügungssteuer auch schon anfänglich nicht verfolgt. In der Ratsvorlage vom 8. Dezember 2005 (zur Satzungsänderung in der Ratssitzung vom 21. Dezember 2005), DS 7/0711, wurde davon ausgegangen, dass die Steuer „moderat über den Höchstsätzen des früheren Vergnügungssteuergesetzes" liege.

Vor diesem Hintergrund ist ferner anzunehmen, dass die Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer auf den Spieler abgewälzt werden kann. Zu den die Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer kennzeichnenden Merkmalen gehört insbesondere, dass sie auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar sein muss. 94

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 3. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 -, NVwZ 2001, 1264. 95

Das Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen hat zum Erfordernis der Abwälzbarkeit der Vergnügungssteuer in seinem Urteil vom 6. März 2007 - 14 A 608/05 - a.a.O. Folgendes ausgeführt: 96

„Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn eine Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. 97

Vgl. BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00 -, DVBl. 2004, 705, 708 98

Bei der Kalkulation seiner Selbstkosten sind einem Spielhallenbetreiber zwar durch die Vorgaben in der Spielverordnung Grenzen gesetzt. Dies bedeutet aber nicht, dass ihm keine anderen Maßnahmen bleiben, um die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens aufrecht zu erhalten. Für eine kalkulatorische Überwälzung ist dabei nicht die absolute Höhe der Steuer ausschlaggebend sondern die Möglichkeit, die Steuer in die Kosten einzubeziehen. Es handelt sich hierbei um einen wirtschaftlichen Vorgang, wobei das Gesetz es dem Steuerschuldner überlässt, die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch unter Berücksichtigung des Steuerbetrages zu wahren. 99

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 3. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 -, a.a.O." 100

Nach dieser Rechtsprechung, der die Kammer folgt, konnten die Spielhallenbetreiber in J. bereits im Jahre 2005 Vergnügungssteuer in ihre Kosten einbeziehen, weil satzungsrechtlich schon damals die (höhere) stückzahlbezogene Steuer galt. 101

Vgl. im Übrigen zur Abwälzbarkeit der Steuer bei einem Steuersatz von 15 %: VG Arnsberg, Urteile vom 12. Oktober 2007 - 5 K 2838/06 u.a. - . 102

103

(b) Es unterliegt auch keinen rechtlichen Bedenken, dass § 8 Abs. 1 Satz 3 VStS für Gewinnspielgeräte in Spielhallen eine Mindeststeuer von 45,00 EUR je Kalendermonat und Apparat bestimmt. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist es dem kommunalen Satzungsgeber nicht verwehrt, einen stückzahlbezogenen Ersatzmaßstab als Auffangtatbestand für einen je Automat geschuldeten Mindeststeuerbetrag beizubehalten, sofern sich nach seiner Einschätzung mit einem umsatzbezogenen Steuermaßstab die mit der Spielautomatensteuer auch verfolgten legitimen Lenkungszwecke, namentlich die Eindämmung der Spielsucht, nicht ausreichend wirksam erreichen lassen, weil bei einem solchen Maßstab auch Spielautomaten an schwächer frequentierten Standorten noch lohnend betrieben werden können. Dieser Ersatzmaßstab muss freilich so ausgestaltet sein, dass er den primären, den Vergnügungssteueraufwand der Spieler angemessen abbildenden Steuermaßstab auch in seiner tatsächlichen Besteuerungswirkung nicht in Frage stellt.

Vgl. BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, a.a.O., m.w.N. 104

Vor diesem Hintergrund ist die Festsetzung eines Mindeststeuersatzes für Gewinnspielgeräte grundsätzlich nicht zu beanstanden. 105

Vgl. OVG NRW, Beschlüsse vom 5. Juli 2007 - 14 B 1929/06 - und vom 12. Juli 2007 - 14 B 1927/06 -; Sächsisches OVG, Beschluss vom 19. Dezember 2006 - 5 BS 242/06 -, a.a.O.; Hess. VGH, Beschluss vom 10. April 2007 - 5 TG 3116/06 -, a.a.O. 106

Im Hinblick auf die Vergnügungssteuersatzung der Stadt J. gilt nichts anderes. Es ist weder substantiiert vorgetragen noch sonst erkennbar, dass durch die Erhebung einer Mindeststeuer für ertragsschwache Apparate bei einem Steuersatz von (lediglich) 45,00 EUR die sonst für Gewinnspielgeräte geltende Besteuerung nach dem Einspielergebnis verfälscht wird. 107

Soweit die Vergnügungssteuersatzung im Rahmen der Mindeststeuerregelung nicht vorsieht, dass negative Einspielergebnisse einzelner Geräte mit den positiven Einspielergebnissen anderer Geräte im jeweiligen Besteuerungszeitraum verrechnet werden können, ist dies ebenfalls rechtlich unbedenklich. Denn die Vergnügungssteuer zielt darauf ab, die mit der Einkommensverwendung für ein Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten. 108

Vgl. BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - 11 CN 1.99 -, a.a.O. 109

In Gestalt der Spielautomatensteuer knüpft die Vergnügungssteuer daher an den Aufwand an, den der Spieler für sein Vergnügen - das Bespielen des Automaten - erbringt. Bei der Nutzung eines Geldspielgerätes mit Gewinnmöglichkeit kann sich im Ergebnis herausstellen, dass der Spieler keinen Aufwand für sein Vergnügen hatte, weil er (mindestens) seinen Spieleinsatz (zurück-)gewonnen hat. Der zu besteuernde Aufwand des Spielers wäre in diesem Fall allenfalls mit einem Betrag von null Euro zu bemessen. Der Spielaufwand kann dagegen selbst im Falle eines den Spieleinsatz übersteigenden Gewinns nie negativ sein und sich folglich auch nicht in einem „Minusbetrag" niederschlagen. Da überdies nach der zuvor dargestellten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (sogar) ein Mindeststeuerbetrag für jedes Spielgerät als Auffangtatbestand festlegt werden darf, besteht (erst recht) keine Verpflichtung des Satzungsgebers, eine Verrechnung von negativen und positiven Einspielergebnissen zu ermöglichen. 110

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 12. Juli 2007 - 14 B 1927/06 -; VG Arnsberg, Urteile vom 12. Oktober 2007 - 5 K 2838/06 u.a. -; VG Düsseldorf, Urteil vom 25. September 2006 - 25 K 111

Ist nach alledem die Vergnügungssteuersatzung wirksam, so erweisen sich auch die Steuerveranlagungen ihrerseits als rechtmäßig, soweit die Klägerin zu Vergnügungssteuer in Höhe von insgesamt 25.723,66 EUR herangezogen worden ist. Diesbezüglich hat die Klägerin keine Bedenken geltend gemacht und solche sind auch anderweitig nicht ersichtlich. 112

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO. 113

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten folgt aus § 167 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO). 114

115

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE