

Urteil Az. 2 K 2160/04*

VG Gelsenkirchen

8. März 2007

Leitsätze

Eine rückwirkende Satzungsregelung, durch die der Steuerpflichtige verpflichtet wird, geänderte Steuererklärungen für einzelne

Besteuerungszeiträume auf amtlichem Vordruck unter Beifügung entsprechender Belege (Zählwerkausdrucke) einzureichen, ist nichtig, wenn die Steuerpflichtigen in dem Zeitraum, der von der Rückwirkung erfasst wird, nicht verpflichtet waren, die relevanten Daten (zwecks möglicher späterer Vorlage bei (Steuer-)Behörden) aufzubewahren.

Eine satzungsmäßige Bemessungsgrundlage, die in dieser Weise

Unmögliches voraussetzt, ist ihrerseits nichtig.

Tenor

- 1 Das Verfahren wird eingestellt, soweit die Klägerin die Klage zurückgenommen hat.
- 2 Die Vergnügungssteuerbescheide des Beklagten vom 20. November 2003 und vom 08. Januar 2004 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 18. März 2004 werden aufgehoben, soweit der Beklagte die Vergnügungssteuer für Gewinnspielgeräte in Höhe von 7.680,00 EUR bzw. 51.640,00 EUR festgesetzt hat.
- 3 Die Kosten des Verfahrens tragen der Beklagte zu 91% und die Klägerin zu 9%.
- 4 Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin hat vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des vollstreckungsfähigen Betrages zu leisten.

*<http://openjur.de/u/121090.html> (= openJur 2011, 49095)

- 5 Die Klägerin darf die Vollstreckung seitens des Beklagten durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckungsfähigen Betrages abwenden, wenn nicht der Beklagte zuvor Sicherheit in gleicher Höhe geleistet hat.

Tatbestand

- 6 Die Klägerin betrieb im Jahr 2003 und 2004 Spielautomaten (Gewinnspielgeräte und Unterhaltungsgeräte) zwei Spielhallen in E. .
- 7 Im Oktober 2003 meldete die Klägerin am Aufstellort X. Straße 16 in E. 10 Spielautomaten ab September 2003 an. Mit Vergnügungssteueränderungsbescheid vom 20. November 2003 wurde die Klägerin über die bereits mit Bescheid vom 7. Januar 2003 festgesetzte Vergnügungssteuer hinaus zu einer weiteren Vergnügungssteuer in Höhe von 8.040,00 EUR für die Zeit von September bis Dezember 2003 herangezogen.
- 8 Die Klägerin legte gegen diesen Bescheid am 15. Dezember 2003 Widerspruch ein, da die Vergnügungssteuer erdrosselnde Wirkung habe.
- 9 Mit Vergnügungssteuerbescheid vom 08. Januar 2004 setzte der Beklagte die Vergnügungssteuer für das Jahr 2004 in Höhe von insgesamt 57.240,00 EUR für den Betrieb von Gewinn- und Unterhaltungsgeräten in den Spielhallen N. Straße 701 und X. Straße 16 in E. fest.
- 10 Auch gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 27. Januar 2004 Widerspruch ein.
- 11 Die Widersprüche wies der Beklagte mit Widerspruchsbescheid vom 18. März 2004, dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin zugestellt am 23. März 2004, als unbegründet zurück. Der Beklagte erläuterte seine Auffassung, dass auch nach Inkrafttreten der ab dem 01. Januar 2003 geltenden Vergnügungssteuersatzung der Stadt E. , die an das bis zum 31. Dezember 2002 geltende Vergnügungssteuergesetz (VergnStG) des Landes Nordrhein-Westfalen anschließe, die pauschalierten Steuersätze keine erdrosselnde Wirkung hätten. Die Erhebung der Vergnügungssteuer nach dem Stückzahlmaßstab sei nach wie vor zulässig und rechtmäßig.
- 12 Die Klägerin hat am 23. April 2004 Klage erhoben. Der Stückzahlmaßstab sei rechtswidrig, da er nicht an den konkreten Spieleraufwand anknüpfe. Zudem müsse die Steuer auf die Spieler abwälzbar sein. Dies sei aufgrund der engen Regelungen in der Spielverordnung nicht möglich. Mangels Abwälzbarkeit könne auch der Zweck der Vergnügungssteuer, die Spiellust zu lenken, nicht erreicht werden. Die Steuer habe zudem erdrosselnde Wirkung und verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Eine Besteuerung nach dem Umsatz sei gerecht und technisch

möglich; nur so könnten die erheblichen Einnahmeschwankungen an verschiedenen Aufstellorten berücksichtigt werden.

- 13 Der Rat der Stadt E. beschloss am 15. Dezember 2005 eine Satzung zur Änderung der Vergnügungssteuersatzung vom 20. Dezember 2002, die rückwirkend zum 1. Januar 2003 in Kraft trat und für die Zeit vom 1. Januar 2003 bis zum 31. Dezember 2004 gilt. Durch diese Änderungssatzung wird insbesondere §8 VStS neu gefasst und die Vergnügungssteuer für Apparate mit Gewinnmöglichkeit nach dem Spieleraufwand bemessen. Die Steuer beträgt 5,5% des Spieleraufwands, darf jedoch die für das jeweilige Jahr und den jeweiligen Veranstaltungsort festgesetzte Vergnügungssteuer nicht überschreiten. Der Spieleraufwand errechnet sich aus der Anzahl der bezahlten Spiele, multipliziert mit dem Preis pro Spiel.
- 14 Der Beklagte informierte die Klägerin mit Schreiben vom 14. Februar 2006 über die neue Satzungsregelung und forderte sie auf, den Spieleraufwand auf einem amtlichen Vordruck unter Beifügung der Zählwerksausdrucke einzureichen. Die Klägerin reichte keine Unterlagen zum Spieleraufwand ein.
- 15 Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung die Klage zurückgenommen, soweit sie die Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte ohne Gewinnmöglichkeit betrifft.
- 16 Die Klägerin beantragt,
- 17 die Vergnügungssteuerbescheide des Beklagten vom 20. November 2003 und vom 08. Januar 2004 in der Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 18. März 2004 im Umfang von noch 7.680,00 EUR bzw. 51.640,00 EUR aufzuheben.
- 18 Der Beklagte beantragt,
- 19 die Klage abzuweisen.
- 20 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte sowie die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen.

Gründe

- 21 Soweit die Klägerin die Klage zurückgenommen hat, ist das Verfahren gemäß §92 Abs. 3 der Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO - einzustellen.
- 22 Im übrigen ist die Klage zulässig und begründet. Die Vergnügungssteuerbescheide des Beklagten sind rechtswidrig, soweit darin die Vergnügungssteuer für Ap-

parate mit Gewinnmöglichkeit festgesetzt wird und verletzt die Klägerin insoweit auch in ihren Rechten, §113 Abs. 1 Satz 1 VwGO. Die Bescheide beruhen auf einer unwirksamen Ermächtigungsgrundlage.

- 23 Ermächtigungsgrundlage für die Erhebung der Vergnügungssteuer ist die Vergnügungssteuersatzung der Stadt E. vom 20. Dezember 2002 in der Fassung der Satzung zur Änderung der Vergnügungssteuersatzung der Stadt E. vom 19. Dezember 2005 für die Zeit vom 01. Januar 2003 bis zum 31. Dezember 2004 - VStS -.
- 24 Die Erhebung einer Vergnügungssteuer für Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit verstößt zwar nicht gegen Europarecht (1) und ist auch verfassungsrechtlich unbedenklich (2);; §8 Abs. 1 VStS verstößt jedoch gegen §2 Abs. 1 Satz 2 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen - KAG - (3).
- 25 (1)
- 26 Die Vergnügungssteuer auf Apparate mit Gewinnmöglichkeit verstößt nicht gegen Europarecht. Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 (Abl.EG Nr. L 376 S. 1) - Richtlinie 77/388 - verbietet den Mitgliedstaaten neben der Umsatzsteuer weitere Steuern, Abgaben und Gebühren beizubehalten oder einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben.
- 27 Bei der Prüfung, ob eine Steuer den Charakter einer Umsatzsteuer hat, ist entscheidend, ob die Abgabe geeignet ist, den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise zu belasten und ob sie deren wesentliche Merkmale aufweist. Dies ist dann der Fall, wenn sie allgemeinen Charakter hat, proportional zum Preis der Dienstleistungen ist, auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben wird und sich auf den Mehrwert der Dienstleistungen bezieht. Dagegen steht Art. 33 Richtlinie 77/388 nicht der Einführung einer Steuer entgegen, die eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist.
- 28 Vgl. EuGH, Urteil vom 03. Oktober 2006 - C-475/03 -; Urteil vom 17. September 1997 - C-130/96 -
- 29 Die in der Stadt E. erhobene Vergnügungssteuer für Apparate mit Gewinnmöglichkeit hat nicht den Charakter einer Umsatzsteuer. Die Vergnügungssteuer erfüllt lediglich das Merkmal der Proportionalität, da sie an den Preis der bezahlten Spiele gekoppelt ist.
- 30 Die übrigen wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind hingegen nicht erfüllt. Insbesondere ist die Vergnügungssteuer keine Steuer, die allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte gilt; sie wird

nur für das Halten von Spielapparaten (mit Gewinnmöglichkeit) erhoben. Die Vergnügungssteuer wird zudem nur auf einer Stufe erhoben und belastet nicht den Mehrwert, sondern den gesamten Wert der Dienstleistung; ein Abzug von Vorsteuern ist nicht gegeben.

- 31 (2)
- 32 Die Vergnügungssteuer unterliegt auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Art. 105 Abs. 2a GG steht einer Vergnügungssteuer auf Geldspielautomaten ebenso wenig entgegen wie der in Art. 3 GG normierte Gleichheitsgrundsatz, die in Art. 12 Abs. 1 GG geschützte Berufsfreiheit, der Schutz des Eigentums nach Art. 14 GG sowie Gesichtspunkte der Verhältnismäßigkeit.
- 33 Ortliche Aufwandsteuern wie die hier von der Stadt E. erhobene Spielautomatensteuer, die traditionell beim Automatenaufsteller, der sie im Rahmen seiner Kalkulation auf die Spieler abwälzt, erhoben wird, sind im Grundgesetz einschließlich der Befugnis des Normgebers, diese Steuern fortzuentwickeln und mit ihnen Lenkungszwecke zu verbinden, vorausgesetzt, vgl. Art. 105 Abs. 2a GG.
- 34 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 1. März 1997 - 2 BvR 1599/89; 2 BvR 1714/92; 2 BvR 1508/95 -, NVwZ 1997, S. 573 ff.; BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 -, BVerfGE 98, S. 106 ff. (S. 117 f.); BVerfG, Beschluss vom 3. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 -, NVwZ 2001, S. 1264 f.
- 35 Die Vergnügungssteuer auf Geldspielautomaten ist insbesondere nicht gleichartig mit der insoweit allein in Betracht kommenden Umsatzsteuer. Das in Art. 105 Abs. 2a GG normierte Gleichartigkeitsverbot erfasst nicht die herkömmlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern, selbst wenn diese dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern.
- 36 Vgl. BVerfG, Urteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 21/58 -, BVerfGE 14, S. 76 ff.; BVerfG, Beschluss vom 1. März 1997 - 2 BvR 1599/89; 2 BvR 1714/92; 2 BvR 1508/95 -, NVwZ 1997, S. 573 ff.
- 37 Der vom Satzungsgeber mit der Steuererhebung verbundene Lenkungszweck der Eindämmung der Spielsucht entspricht bundesrechtlichen Zielsetzungen. Nach dem gegenwärtigen Stand der Forschung steht fest, dass Glücksspiele und Werten zu krankhaftem Suchtverhalten führen können. Die Vermeidung und Abwehr von Suchtgefahren ist ein überragend wichtiges Gemeinwohlziel, da Spielsucht zu schwerwiegenden Folgen nicht nur für die Betroffenen selbst, sondern auch für ihre Familien und für die Gemeinschaft führen kann. Bei weitem die meisten Spieler mit problematischem oder pathologischem Spielverhalten spielen nach derzeitigem Erkenntnisstand gerade an Automaten, die nach der Gewerbeordnung betrieben werden dürfen.

- 38 Vgl. BVerfG, Urteil vom 28. März 2006 - 1 BvR 1054/01 -, BVerfGE 115, S. 276 ff.
- 39 Die Regelungen über die behördliche Erlaubnis für Glücksspiele, vgl. §§33c ff. GewO, und die Strafbewehrung unerlaubter Glücksspiele, vgl. §§284 ff. StGB, dienen demgemäss u.a. dem Zweck, eine übermäßige Anregung der Nachfrage nach Glücksspielen und eine Ausnutzung des natürlichen Spieltriebs zu privaten oder gewerblichen Gewinnzwecken zu verhindern.
- 40 Vgl. BT-Drucks. 13/8587, S. 67.
- 41 Die hier Streitgegenständliche Spielautomatensteuer kann der Automatenaufsteller auch im Rahmen seiner Kalkulation trotz der Vorgaben z.B. der Spieleverordnung, auf die Spieler abwälzen,
- 42 vgl. dazu BVerfG, Urteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 31/58 -, BVerfGE 14, S. 76 ff.; BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 8/04 -, NVwZ 2005, S. 1322 ff. m.w.N,
- 43 da Anhaltspunkte für eine erdrosselnde Wirkung der Steuer nicht ersichtlich sind. Erdrosselnd ist die hier interessierende Spielautomatensteuer erst dann, wenn allein sie - und nicht andere, insbesondere wirtschaftliche Gründe im Satzungsgebiet dazu führt, dass ein durchschnittlicher Automatenbetreiber in der Automatenaufstellung nicht mehr die wirtschaftliche Grundlage seiner Lebensführung finden kann.
- 44 St.R. vgl. z.B. BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, S. 8 ff.; BVerwG, Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 6.05 -, BVerwG 123, S. 218 ff.
- 45 Schon aus der früher geltenden pauschalen Besteuerung in Höhe von 240,00 Euro pro Spielgerät mit Gewinnmöglichkeit lässt sich eine erdrosselnde Wirkung in diesem Sinne nicht ableiten. Selbst einer pauschalen Besteuerung von Geldapparaten mit Gewinnmöglichkeit mit 600,00 DM (= 306,78 Euro) pro Monat und Gerät kommt keine erdrosselnde Wirkung zu.
- 46 Vgl. BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999 - 11 CN 1/99 -, BVerwGE 110, S. 237 ff.
- 47 Auf dem Gebiet der Stadt E. ist nach Mitteilung des Beklagten vom 28. April 2005 im Verfahren 2 L 399/05 im Übrigen gerade in den Jahren 2003 und 2004 ein Anstieg der Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen (2003: 1.204 Geräte, 2004: 1.288 Geräte) zu verzeichnen. Der Gerätebestand im Jahre 2004 lag sogar über dem aus dem Jahre 2002 (1.230 Geräte).
- 48 Die Kammer teilt zudem die Einschätzung des Rates der Stadt E. , die dieser

aufgrund der ins Einzelne gehenden Darstellung in der Verwaltungsvorlage vom 17. November 2005 getroffen hat. Es ist sachlich gerechtfertigt, von einer durchschnittlichen Kasse der in E. aufgestellten Apparate von 1.650,00 Euro auszugehen. Diese Zahl stützt sich auf eine hinreichend sichere Tatsachengrundlage, die insbesondere nicht durch die aus anhängigen Klageverfahren bekannt gewordenen Zahlen, die nur zu einem durchschnittlichen Kasseneinhalt aller Apparate von 1.331,16 Euro für das Stadtgebiet E. führen, in Frage gestellt wird. Der letztgenannte Durchschnittsbetrag beruht auf einer geringen Zahlenbasis von nur 10 vom Hundert aller Geldspielgeräte, diese Zahlenbasis wiederum weist eine große Schwankungsbreite auf und ist darüber hinaus auch dadurch beeinflusst, dass ein wirtschaftliches Interesse an einer Klage offenkundig vor allem die Automatenaufsteller haben, deren Einspielergebnisse pro Gerät eher gering sind. Bildet man aus dem Durchschnittswert für den Kasseneinhalt von 1.650,00 Euro einen fiktiven Durchschnittssteuersatz, so errechnet sich ein Betrag von 227,00 Euro pro Gerät. Angesichts der obigen Ausführungen scheidet eine erdrosselnde Wirkung nach Lage der Dinge aus.

- 49 Die Kammer sieht in dem Umstand, dass die Automaten Spiele in der staatlich zugelassenen Spielbank I. nicht zur Vergnügungssteuer herangezogen werden, keinen Verstoß der Satzung gegen den in Art. 3 GG normierten Gleichheitsgrundsatz. Der Rat der Stadt E. als Satzungsgeber ist im Rahmen seiner Normsetzung verpflichtet, Art. 3 GG zu beachten. Diese Normsetzung wird vor allem durch höherrangiges Recht begrenzt. Das bedeutet für die Stadt E., dass sie eine Vergnügungssteuer auf Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nur in dem Rahmen erheben darf, in dem insbesondere das Landes- und/oder Bundesrecht dies zulassen. § 4 Abs. 3 des Gesetzes über die Zulassung öffentlicher Spielbanken im Land Nordrhein-Westfalen lässt eine Besteuerung der Spielautomaten gerade nicht zu: Nach dieser Vorschrift sind die Spielbankunternehmer für den Betrieb der Spielbank nämlich von denjenigen Landes- und Gemeindesteuern befreit sind, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb der Spielbank stehen.
- 50 Die hier Streitgegenständliche Steuer wird zudem sowohl Art. 12 Abs. 1 GG, wonach alle Deutschen das Recht haben, u.a. ihren Beruf frei zu wählen, als auch Art. 14 Abs. 1 u. 2. GG, wonach das Eigentum gewährleistet und dessen Inhalt und Schranken durch die Gesetze bestimmt werden, gerecht, da sie - wie dargelegt - keine erdrosselnde Wirkung hat.
- 51 Vgl. zum Erfordernis der erdrosselnden Wirkung insoweit z.B. BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 - 1 BvL 22/67 -, BVerfGE 31, S. 8 ff.; BVerfG, Urteil vom 8. April 1997 - 1 BvR 48/94 -, BVerfGE 95, S. 267 ff.; BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 - 2 BvR 2194/99 -, BVerfGE 115, S. 97 ff.
- 52 Soweit auch unterhalb der Ebene der erdrosselnden Wirkung der verfassungsrechtliche Schutz des Art. 14 Abs. 1, Abs. 2 GG als Gebot einer verhältnismäßigen Inhalts- und Schrankenbestimmung eingreift,

- 53 vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 18. Januar 2006 - 2 BvR 2194/99 -, BVerfGE 115, S. 97 ff.,
- 54 hält die Kammer gleichwohl bei der Spielautomatensteuer die Grenze zur unverhältnismäßigen und daher unzulässigen Inhaltsbestimmung erst für überschritten, wenn diese Steuer erdrosselnde Wirkung hat: Diese Grenzziehung beruht auf der besonderen Bedeutung, welche dem Lenkungszweck der Spielautomatensteuer bei der Bekämpfung krankhaften Suchtverhaltens zukommt.
- 55 Schließlich verstößt die in Art. 4 der Änderungssatzung vom 19. Dezember 2005 rückwirkend erfolgte Änderung der Vergnügungssteuersatzung vom 20. Dezember 2002 für die Zeit vom 1. Januar 2003 bis zum 31. Dezember 2004 nicht gegen das aus Art. 2 Abs. 2 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitende rechtsstaatliche Vertrauensschutzgebot.
- 56 Das Rechtsstaatsprinzip und die Grundrechte begrenzen die Befugnis des Gesetzgebers, Rechtsänderungen vorzunehmen, die an Sachverhalte der Vergangenheit anknüpfen. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Der Staatsbürger muss die ihm gegenüber möglichen staatlichen Eingriffe grundsätzlich voraussehen und sich dementsprechend einrichten können. Es bedarf deshalb einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber das Vertrauen des Staatsbürgers in den Fortbestand der ursprünglich geltenden Rechtsfolgenlage enttäuscht und die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Grundsätzlich erlaubt die Verfassung daher ein belastendes Gesetz allein in dem Fall, in dem dessen Rechtsfolgen frühestens mit Verkündung der Norm eintreten. Die Anordnung, eine Rechtsfolge solle schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegenden Zeitraum eintreten (Rückbewirkung von Rechtsfolgen, "echte" Rückwirkung), ist daher grundsätzlich unzulässig.
- 57 Vgl. zum Ganzen BVerfG, Urteil vom 5. Februar 2004 - 2 BvR 2029/01 -, BVerfGE 109, S. 133 ff.
- 58 Eine solche Rückbewirkung von Rechtsfolgen bzw. "echte" Rückwirkung ist hier nicht erfolgt: Der Satzungsgeber hat durch die Regelung in §8 Abs. 1 Satz 2 VStS ("höchstens jedoch den Betrag in der bisher festgesetzten Höhe.") eine gegenüber der bisherigen Rechtsfolgenlage nachträgliche belastende Änderung ausgeschlossen.
- 59 (3)
- 60 Die Vergnügungssteuersatzung der Stadt E. ist jedoch mit den Vorschriften des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein- Westfalen nicht vereinbar.
- 61 Gemäß §3 Abs. 1 Satz 1 KAG können Gemeinden Steuern erheben. Dies muss

aufgrund einer Satzung geschehen, §2 Abs. 1 Satz 1 KAG. Dies ist hier der Fall. Nach §2 Abs. 1 Satz 2 KAG muss die Satzung den Kreis der Abgabeschuldner, den die Abgabe begründenden Tatbestand, den Maßstab und den Satz der Abgabe sowie den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit angeben.

- 62 Der Steuertatbestand ergibt sich hier aus §1 Nr. 5 VStS. Danach unterliegt im Gebiet der Stadt E. die Benutzung von Spiel-, Musik-, Geschicklichkeits-, Unterhaltungsapparaten oder ähnlichen Apparaten, mit denen vergleichbare Veranstaltungen ermöglicht werden, in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen der Besteuerung. Steuerschuldner ist gem. §3 Abs. 1 Satz 2 VStS in den Fällen des §1 Nr. 5 VStS der Halter (Aufsteller) als Veranstalter im Sinne des §3 Abs. 1 Satz 1 KAG. Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer ergibt sich aus §13 VStS. Da es hier um die Festsetzung von Steuern für einen nunmehr in der Vergangenheit liegenden Zeitraum geht, unterliegt die Frage der Fälligkeit der Vergnügungssteuer keinen rechtlichen Problemen. Die Kammer weist jedoch vorsorglich auch im Hinblick auf die derzeit aktuell gültige Vergnügungssteuersatzung des Beklagten vom 19. Dezember 2005 für die Zeit ab dem 1. Januar 2006 (§13 Abs. 4) darauf hin, dass das Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen - OVG NRW - mit
- 63 Beschluss vom 08. Januar 2007 - 14 B 1518/06 -
- 64 die Auffassung vertreten hat, dass es für Regelungen in Vergnügungssteuersatzungen, soweit darin Vorauszahlungen vorgesehen sind, an einer Rechtsgrundlage fehlen dürfte. Das Recht, Vorausleistungen auf kommunale Steuern zu erheben, ergebe sich weder aus dem KAG noch aus der Abgabenordnung - AO -.
- 65 Den Maßstab und den Satz der Abgabe enthält der insoweit neu gefasste §8 Abs. 1 VStS des Beklagten. Dort heißt es:
- 66 &132;Für die Benutzung von Apparaten nach §1 Nr. 5 mit Gewinnmöglichkeit bemisst sich die Steuer nach der Summe der von den Spielern je Spielhalle/je sonstigen Ortes des Veranstalters aufgewendeten Beträge (Spieleraufwand). Die Steuer beträgt 5,5 v.H. des Spieleraufwands, höchstens jedoch den Betrag in der bisher festgesetzten Höhe. Der Spieleraufwand errechnet sich aus der Anzahl der bezahlten Spiele, multipliziert mit dem Preis pro Spiel . . .“
- 67 Der Maßstab der Abgabe ist die Bemessungsgrundlage, mit der unter Anwendung des Abgabesatzes die Höhe der Abgabe ermittelt wird.
- 68 Das Gericht hält die vom Beklagten gewählte Bemessungsgrundlage im Grundsatz für rechtmäßig, allerdings nicht für das hier in Rede stehende vergangene Steuerjahr 2003.
- 69 Bei der Ausgestaltung des Abgabemaßstabes eröffnet die dem gemeindlichen Satzungsgeber zuwachsende Besteuerungsgewalt diesem einen weitreichenden

- Spielraum zur Ausgestaltung, Veränderung oder auch Fortentwicklung der Steuer.
- 70 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03. Mai 2001 - 1 BvR 624/00 -, a.a.O.
 - 71 Im Falle einer gerichtlichen Überprüfung hat das Gericht nur die Einhaltung der äußersten Grenzen nachzuprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat.
 - 72 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 01. April 1971 - 1 BvL 22/67 -, a.a.O. (S. 25f.)
 - 73 Der Gestaltungsspielraum entbindet aber nicht von der Notwendigkeit, dass der Steuermaßstab grundsätzlich geeignet sein muss, den zu besteuern den Vergnügungsaufwand zumindest entfernt abzubilden. Der Maßstab muss zumindest einen lockeren Bezug zum eigentlich Steuergut, dem Vergnügungsaufwand des Spielers, aufweisen.
 - 74 Vgl. BVerfG, Urteil vom 13. April 2005 - 10 C 5.04 -, Juris-Dokument.
 - 75 Der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand ist zweifellos der sachgerechteste Maßstab für eine Vergnügungssteuer („Wirklichkeitsmaßstab“).
 - 76 Vgl. BVerfG, Urteil vom 10. Mai 1962 - 1 BvL 31/58 -, a.a.O. (S. 93)
 - 77 Der Wirklichkeitsmaßstab erfasst dabei genau die steuerrelevanten Umstände, die der Grund für die Steuer sind.
 - 78 Die Vergnügungssteuer zielt darauf ab, die mit der Einkommensverwendung für ein Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Spieler zu belasten.
 - 79 Die vom Beklagten gewählte Bemessungsgrundlage (Anzahl der bezahlten Spiele, multipliziert mit dem Preis pro Spiel) knüpft direkt an den Vergnügungsaufwand der Spieler an und ist damit tauglicher und zulässiger Steuermaßstab.
 - 80 Insbesondere ist vom Bundesverwaltungsgericht in seinen grundlegenden Entscheidungen vom 13. April 2005 - s.o. - nicht vorgeschrieben worden, dass lediglich das Einspielergebnis als Bemessungsgrundlage der Steuer gewählt werden kann. Es hat vielmehr ausgeführt, dass Bundesverfassungsrecht nicht notwendig die direkte Anknüpfung an die Einspielergebnisse vorschreibe und lediglich gefordert, dass der Steuermaßstab einen engeren Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler aufweisen müsse als der bisherige Stückzahlmaßstab. Dies aber ist bei dem vom Beklagten gewählten und in §8 Abs. 1 Satz 3 VStS definierten Steuermaßstab zweifellos der Fall.
 - 81 Dementsprechend hat das OVG NRW,

- 82 vgl. Beschluss vom 30. November 2006 - 14 B 2139/04 -,
- 83 ausgeführt, dass sich der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts nicht entnehmen lasse, dass das Einspielergebnis mit dem Vergnügungsaufwand des Spielers gleichzusetzen sei. Der Aufwand, den sich ein Spieler leiste, liege vielmehr in den Beträgen, die er einem Spielapparat zuführe, um ihn zu seinem Vergnügen benutzen zu können.
- 84 Die Kammer hält allerdings die vom Beklagten in seiner Änderungssatzung vom 19. Dezember 2005 gewählte Besteuerung nach der Anzahl der bezahlten Spiele für die Jahre 2003 und 2004 für ungeeignet, da davon ausgegangen werden muss, dass in diesem Zusammenhang einer nicht bekannten Anzahl von Steuerpflichtigen Unmögliches abverlangt wird und der Beklagte in diesen Fällen die satzungsmäßige Bemessungsgrundlage auch nicht auf andere Weise ermitteln kann.
- 85 Dies ergibt sich aus Folgendem:
- 86 Gemäß §8a Abs. 1 VStS wird der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der vorstehenden Bestimmungen verpflichtet, geänderte Steuererklärungen für die einzelnen Besteuerungszeiträume (Kalenderjahr) auf amtlichem Vordruck unter Beifügung entsprechender Belege (Zählwerksausdrucke) beim Beklagten einzureichen. Da diese Verpflichtung rückwirkend für die Jahre 2003 und 2004 gelten soll, könnte sie nach Auffassung des Gerichts nur wirksam sein, wenn die Aufsteller bereits in diesen Jahren tatsächlich die relevanten Daten erhoben haben und des Weiteren verpflichtet waren, die Daten (zwecks möglicher späterer Vorlage bei (Steuer-) Behörden) aufzubewahren, so dass sie nunmehr für einen zurückliegenden Zeitraum in der Lage sind, die Vorgaben der Satzung zu erfüllen.
- 87 Diese Voraussetzungen sind nicht gegeben:
- 88 Da der steuerliche Bemessungsmaßstab an die Anzahl der bezahlten Spiele an den einzelnen Spielgeräten anknüpft, müssten die Aufsteller über diese Daten verfügen können. Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Anzahl der bezahlten Spiele auf den Auslestreifen der Zählwerke der Geräte ausgewiesen wird und zwar nur auf dem sogenannten Langausdruck bzw. dem Ausdruck &132;Statistikteil“. Dies entnimmt die Kammer zum einen zahlreichen ihr vorgelegten Auslestreifen, aber auch etwa den Ausführungen des Beklagten in seinem Schriftsatz vom 08. Februar 2007, Seite 3, im vorliegenden Verfahren und ebenso den Satzungsunterlagen des Beklagten betreffend die Vergnügungssteuersatzung der Stadt E. ab 2006 und Änderungssatzungen zu den Vergnügungssteuersatzungen für die Jahre 2003 bis 2005 (Vorlage für den Rat, Seite 4 unten). Weiter ist der Kammer bekannt (u.a. aufgrund eines am 01. März 2007 durchgeführten Ortstermins in einer F. Spielhalle), dass der Spielhallenbetreiber mittels entsprechender Eingaben in das Auslesegerät selbst bestimmen kann, ob er den Kurzausdruck

oder den Langausdruck ziehen möchte. Die Ausdrücke können wahlweise erstellt werden; die Daten werden allerdings nicht unbefristet gespeichert, sondern können nur innerhalb einer Zeitspanne von wenigen Monaten ausgedruckt werden.

- 89 In der Vergangenheit waren die Automatenaufsteller nicht verpflichtet, die Langausdrücke zu ziehen und aufzubewahren.
- 90 Die Vergnügungssteuersatzung des Beklagten in der alten Fassung vom 20. Dezember 2002 sah aufgrund des anzuwendenden Stückzahlmaßstabes keine Verpflichtungen der Geräteaufsteller zur Ermittlung und Aufbewahrung von Daten vor. Die zum 01. Januar 2006 in Kraft getretene Vergnügungssteuersatzung vom 19. Dezember 2005 sieht zwar in §15 Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten vor, diese gelten jedoch unabhängig von der Frage ihrer Wirksamkeit nicht rückwirkend, sondern erst ab Inkrafttreten der Satzung. Eine Pflicht zur datenmäßigen Erfassung der Anzahl der durchgeführten Spiele ergibt sich auch nicht aus der Selbstverpflichtungserklärung der Automatenwirtschaft aus dem Jahre 1989 (vgl. BT-Drucks. 11/6224 S. 1 ff.). Diese selbstbeschränkende Vereinbarung bezieht sich ausdrücklich nur auf Daten, die zur Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage nötig sind (vgl. S. 15). Nach einer allgemein eingeholten Auskunft des Finanzamtes E. -Ost vom 31. Januar 2007 an das Gericht, deren Inhalt Gegenstand der mündlichen Verhandlung war, bildet der Kasseneinhalt die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Umsatzsteuer. Grundlage für steuerliche Zwecke ist danach die elektronische Kasse, die manuell um verschiedene Positionen ergänzt werden muss. Der Kasseneinhalt ist mittels Zählwerk zu ermitteln.
- 91 Für die Umsatzbesteuerung waren damit lediglich die Daten relevant, die auf dem Auslesestreifen in Form des Kurzausdruckes ausgewiesen sind. Dies sieht der Beklagte in Anbetracht seiner Ausführungen im Schriftsatz vom 08. Februar 2007 Seite 3 unten offenbar ebenso. Dem Langausdruck kam und kommt daher umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung zu.
- 92 Eine Verpflichtung der Aufsteller, die Langausdrücke zu ziehen und aufzubewahren, lässt sich auch aus anderen Vorschriften nicht herleiten. Dies gilt zum einen für die Spielverordnung in der bis zum 31. Dezember 2005 geltenden Fassung, zum anderen aber auch für die Vorschriften der Abgabenordnung. Selbst wenn in §§12 Abs. 1 Nr. 4. a) KAG, 147 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO Aufbewahrungspflichten hinsichtlich der vorhandenen Auslesestreifen - damit auch der Langausdrücke - begründet werden, so lässt sich hieraus jedenfalls nicht die Pflicht herleiten, die Langausdrücke tatsächlich auch zu ziehen, da diese umsatzsteuerrechtlich nicht obligat waren. Aus den Mitwirkungspflichten der Geräteaufsteller gem. §§12 Abs. 1 Nr. 3. a) KAG, 90 AO lässt sich ebenfalls rückwirkend nichts herleiten.
- 93 Somit steht fest, dass die Automatenaufsteller in den Jahren 2003 und 2004 die für die Berechnung der Steuer erforderlichen Daten weder haben noch aufbe-

wahren mussten. Diese Bewertung durch das Gericht wird im Übrigen dadurch bestätigt, dass der Beklagte selbst in seinem Schriftsatz vom 08. Februar 2007 auf Seite 4 ausgeführt hat, dass die Aufsteller neben anderen Argumenten auf die Aufforderung des Beklagten zur Datenübermittlung nach der Satzungsänderung vorgetragen hätten, dass zu umsatzsteuerlichen Zwecken nur der Pflichtteil ausgedruckt werde. Damit aber erweist sich die vom Beklagten gewählte und für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen geltende Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Spieleraufwandes in §8 Abs. 1 Satz 3 VStS jedenfalls für die Vergangenheit als untauglich und damit als unwirksam.

- 94 §8 Abs. 1 Satz 3 VStS ist somit nichtig.
- 95 Dies hat zur Folge, dass §8 Abs. 1 Sätze 1 und 2 VStS in der verbleibenden Fassung ebenfalls nichtig sind.
- 96 Zwar nimmt allein die Auslegungsbedürftigkeit einer ortsgesetzlichen Begriffsbestimmung ihr noch nicht die rechtsstaatlich gebotene Bestimmtheit,
- 97 vgl. BVerwG, Beschluss vom 10. April 2000 - 11 B 61/99 -, Juris-Dokument,
- 98 doch vermag auch eine Auslegung der Regelung, die Steuer bemesse sich nach der Summe der von den Spielern je Spielhalle/je sonstigem Orten der Veranstaltung aufgewendeten Beträge (Spieleraufwand), dieser Vorschrift keinen hinreichend bestimmten Inhalt zu geben. Zunächst könnte es sich bei dem Begriff &132;aufgewendete Beträge“ um den Einwurf handeln. Dieses Verständnis widerspräche allerdings der eindeutig bekundeten Absicht des Satzungsgebers, nicht am Einwurf anzuknüpfen, sondern an der Anzahl der bezahlten Spiele. Vom Wortlaut der Norm wäre es aber auch gedeckt, nur die in den Spielautomaten eingeworfenen Beträge abzüglich der Gewinne zu besteuern, denn rein wirtschaftlich hat der Spieler für seinen Aufenthalt in der Spielhalle bzw. am sonstigen Ort der Veranstaltung nicht mehr &132;aufgewendet“. Der Beklagte selbst wiederum möchte den Spieleraufwand, wie in seinem Schriftsatz vom 07. Februar 2007 ausgeführt, noch auf weitere Weise ermitteln. Dazu bietet er drei Möglichkeiten an, und zwar eine Berechnung über die (bekannten) Ausschüttungsquoten, über die Schätzung einer gemittelten Ausschüttungsquote bzw. über den Geldeinwurf mit weiteren Berechnungsschritten. Abgesehen davon, dass nach dem Kenntnisstand der Kammer auch die Ausschüttungsquoten nur auf dem Langausdruck ausgewiesen werden, muss davon ausgegangen werden, dass alle drei Berechnungsmodelle im Einzelfall zu unterschiedlichen Ergebnissen führen werden, da im Rahmen der einzelnen Berechnungsmethoden ihrerseits auf Schätzungen und Durchschnittswerte zurückgegriffen wird.
- 99 Angesichts dessen hält die Kammer es nicht für möglich, durch eine an objektiven Kriterien orientierte Auslegung des §8 Abs. 1 Satz 1 VStS zu einem bestimmten Bedeutungsgehalt und damit zu einem hinreichend bestimmten Steuermaßstab zu kommen, zumal jede Auslegung abweichend von §8 Abs. 1 Satz 3

VStS eben auch nicht dem in der Satzung und den Satzungsunterlagen zum Ausdruck gekommenen Willen des Normgebers entspricht.

- 100 Dem verbleibenden §8 Abs. 1 Satz 2 VStS, der nur den Abgabesatz bestimmt, kommt daneben keine Bedeutung mehr zu.
- 101 Die Nichtigkeit von §8 Abs. 1 VStS zieht die Nichtigkeit des auf diese Regelung aufbauenden §8a VStS nach sich. Das in §8a Abs. 1 - 3 VStS geregelte Verfahren bei der Besteuerung nach dem Spieleraufwand setzt eine wirksame Regelung über die Bemessungsgrundlage voraus. §8a Abs. 4 VStS kann nicht als Aufangvorschrift für den Fall der Nichtigkeit der Bestimmungen über den Spieleraufwand gelesen werden. Nach Inhalt und systematischem Zusammenhang handelt es sich allein um eine Regelung, die eine bestimmte Reaktion der Verwaltung im Steuererhebungsverfahren erlauben soll, sofern der Nachweis nach §8a Abs. 1 VStS nicht geführt wird, der Steuerpflichtige also seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist.
- 102 Das Gericht kommt insgesamt zu dem Ergebnis, dass die Artikel 1-3 der Satzung zur Änderung der Vergnügungssteuersatzung der Stadt E. vom 19. Dezember 2005 für die Jahre 2003 und 2004 nichtig sind.
- 103 Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts führt die Ungültigkeit eines Teils einer kommunalen Satzungsbestimmung dann nicht zu ihrer Gesamtunwirksamkeit, wenn die übrigen Teile auch ohne den ungültigen Teil sinnvoll bleiben (Grundsatz der Teilbarkeit) und mit Sicherheit anzunehmen ist, dass sie auch ohne diesen erlassen worden wären (Grundsatz des mutmaßlichen Willens des Normgebers).
- 104 Vgl. BVerwG, Beschluss vom 01. August 2001 - 4 B 22/01 -, Juris-Dokument.
- 105 Handelt es sich bei der unwirksamen Bestimmung um eine zentrale Vorschrift, d.h. um eine Vorschrift, die nicht nur zum Mindestinhalt einer Satzung zählt, sondern überdies für das Entstehen der entsprechenden Abgabe unbedingt erforderlich ist, führt der entsprechende Mangel zu einer Funktionsuntauglichkeit der gesamten Satzung und deshalb zu deren Gesamtunwirksamkeit.
- 106 Vgl. Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Stand: September 2006, §2 Rdnr. 105.
- 107 Die Festsetzung des Abgabemaßstabes gehört nach §2 Abs. 1 Satz 2 KAG zu den unverzichtbaren Regelungen einer Abgabensatzung. Erweisen sich der Abgabemaßstab in §8 Abs. 1 VStS und die Regelung des §8a VStS als unwirksam, führt dies jedenfalls zu einer (umfassenden) Unwirksamkeit der Satzung hinsichtlich der Besteuerung von Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit.
- 108 Die Vergnügungssteuersatzung hat darüber hinaus aber auch hinsichtlich der Besteuerung von Unterhaltungsgeräten keinen Bestand. Da die Vergnügungs-

teuersatzung in der alten Fassung vom 20. Dezember 2002 in §8, insbesondere in Abs. 2, die Besteuerung von Apparaten ohne Gewinnmöglichkeit bereits geregelt hatte und die Regelung identisch ist mit der Regelung in der Änderungssatzung vom 19. Dezember 2005, spricht für die Kammer alles dafür, dass die Art. 1 - 3 der Änderungssatzung umfänglich unwirksam sind, da es dem Beklagten ersichtlich darauf ankam, die Besteuerung von Gewinnspielautomaten neu zu regeln. Für eine isolierte (wiederholende) Neuregelung der Besteuerung von Unterhaltungsgeräten bestand kein Bedarf.

- 109 Die Kammer geht im übrigen davon aus, dass Art. 4 der Änderungssatzung insoweit Bestand hat, als dass der Beklagte die Besteuerung der Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nach dem Stückzahlmaßstab endgültig aufgegeben hat und insoweit die Vergnügungssteuersatzung vom 20. Dezember 2002 in der alten Fassung keine Anwendung mehr findet. In diesem Zusammenhang ist der objektivierbare Wille des Normgebers durch Auslegung zu ermitteln.
- 110 Vgl. Verwaltungsgerichtshof München, Urteil vom 16. August 2001 - 6 B 97.111 -, Juris-Dokument.
- 111 Angestrebt hat der Satzungsgeber angesichts der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts einen Steuermaßstab, bei dem &132;gegenüber dem bisherigen Stückzahlmaßstab ein engerer Bezug zum Vergnügungsaufwand des Spielers gegeben ist“ (S. 3 der Verwaltungsvorlage). Weil die Stadt E. nach den obigen Ausführungen nach wie vor die Möglichkeit hat, durch nachträglichen Erlass einer wirksamen rückwirkenden Satzung einen neuen Besteuerungsmaßstab für Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit für die Jahre 2003 und 2004 zu normieren, ist von einem endgültigen Wegfall des Stückzahlmaßstabes für die Geldspielgeräte auszugehen.
- 112 Die Kostenentscheidung folgt aus §§155 Abs. 1 u. 2, 154 Abs. 1 VwGO.
- 113 Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §167 VwGO i. V. m. §§708 Nr. 11, 709, 711 der Zivilprozessordnung.