Ausfertigung

VERWALTUNGSGERICHT MAGDEBURG

Az.: 2 A 341/06 MD

verkündet am 08.05.2007
Böttcher, Justizangestellter
als Urkundsbeamte der Geschäftsstelle

IM NAMEN DES VOLKES

U R T E I L

In der Verwaltungsrechtssache

Klägerin,

Proz.-Bev.: Rechtsanwalt Hendrik Meyer,
Roelckestraße 24, 13086 Berlin,

g e g e n

die Landeshauptstadt Magdeburg, vertreten durch den Oberbürgermeister,
Alter Markt, 39104 Magdeburg,

Beklagte,

w e g e n Vergnügungsteuern

hat das Verwaltungsgericht Magdeburg - 2. Kammer - auf die mündliche Verhandlung vom 08. Mai 2007 durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgericht Köhler, den Richter am Verwaltungsgericht Morgener, den Richter am Verwaltungsgericht Elias sowie die ehrenamtlichen Richter Frau Adler und Frau Wedau für Recht erkannt:

Der Vergnügungssteuerbescheid der Beklagten vom 20.02.2006 wird aufgehoben, soweit er die Festsetzung von Vergnügungssteuer für Spielgeräte mit Gewinnmöglichkeit enthält.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar.

Die Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung abwenden, sofern nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Der Streitwert wird auf 4.320 € festgesetzt.

Tatbestand:

Die Klägerin betreibt die gewerbliche Aufstellung von Unterhaltungsautomaten mit und ohne Gewinnmöglichkeit in Spielhallen und Gaststätten

Durch Bescheid vom 20.02.2006 zog die Beklagte die Klägerin zur Zahlung von Vergnügungssteuern in Höhe von 6.150 Euro monatlich ab dem Monat März 2006 heran. Die Steuer wurde entsprechend der Anzahl der angemeldeten Geräte mit und ohne Gewinnmöglichkeit an den angegebenen Aufstellorten berechnet. Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt des o. a. Bescheides verwiesen.

Hiergegen legte die Klägerin Widerspruch ein, den sie im Wesentlichen damit begründete, dass die Erhebung einer Pauschalsteuer nach dem Stückzahlmaßstab unzulässig sei. Die Steuer müsse unter Zugrundelegung eines Wirklichkeitsmaßstabes - d. h. der Einspielergebnisse - bemessen werden, denn angesichts der teilweise um über 100 % divergierenden Einspielergebnisse der einzelnen Geräte führe die Anwendung eines pauschalen Stückzahlmaßstabes zu ungerechten, mit Art 3 GG nicht vereinbaren Ergebnissen. Zudem bestehe aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität keine Notwendigkeit mehr, an dem Stückzahlmaßstab festzuhalten, denn seit dem 01.01.1997 seien die Geräte mit manipulationssicheren Zählwerken ausgerüstet. Außerdem habe die derzeitige Besteuerung durch die Beklagte eine erdrosselnde Wirkung. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die schriftliche Widerspruchsbegründung verwiesen.

Bis zum 31.12.2001 galt im Bereich der Beklagten die Vergnügungssteuersatzung vom **04.06.1998** (Amtsblatt für die Landeshauptstadt Magdeburg vom 21.07.1998, Nr. 49) - **VSS 98**-.

Am **06.12.2001** beschloss der Stadtrat der Beklagten eine Neufassung der Vergnügungssteuersatzung- **VSS 02 -**, die ihrem § 16 Satz 1 zufolge am 01.01.2002 in Kraft treten sollte. Die Satzung wurde am 15. Januar 2002 im Amtsblatt für die Landeshauptstadt Magdeburg öffentlich bekannt gemacht. Abweichend von der bisherigen Regelung bestimmte § 6 Abs. 1 VSS 01 nunmehr, dass im Falle des Betriebes von Geräten und Spielen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 4 (unter anderem Geräte und Automaten zur Ausspielung von Geld und Gegenständen) die Steuer als Jahressteuer erhoben wird und Erhebungszeitraum das Kalenderjahr ist. Die Jahressteuerschuld entsteht jeweils zu Beginn des Erhebungszeitraumes am 01.01. des jeweiligen Kalenderjahres. Beginnt die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalenderjahres, entsteht die Steuerschuld mit Beginn des Monats in dem die Steuerpflicht beginnt. Weiterhin regelte § 7 Abs. 2 VSS 02 zur Festsetzung und Fälligkeit der Steuer, dass bei dem Betrieb von Geräten und Spielen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 4 die Steuer am 15. eines jeden Kalendermonats fällig ist. Nach §§ 8 und 9 VSS 02 wird die Steuer als Pauschsteuer erhoben und zwar in den Fällen des Betriebes von Geräten und Spielen im Sinne des § 2

Abs. 2 Nr. 4 nach der Anzahl der aufgestellten Geräte und Spiele. Den Steuersatz für Geräte und Spiele im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 4 bestimmt § 10 Abs. 1 Nr. 1 b für Geräte mit Gewinnmöglichkeit bei Aufstellung in Spielhallen und anderen Orten mit 180,00 Euro.

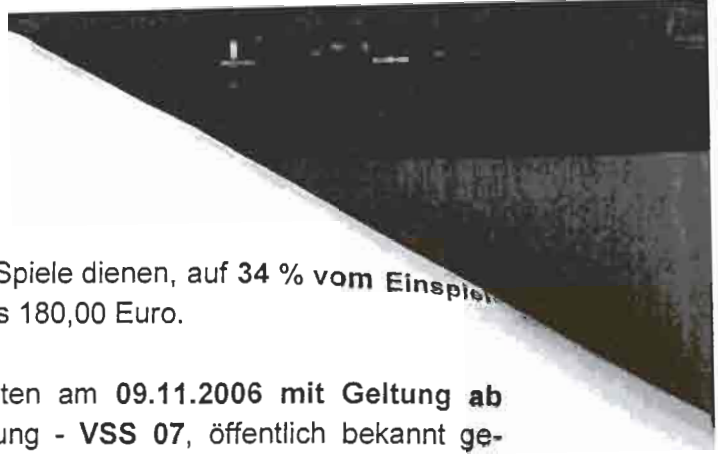
Am **09.11.2006** beschloss der Stadtrat der Beklagten jeweils **mit Rückwirkung** zum 01.01.2000 **Änderungen der VSS 98** (Art. 1 der Änderungssatzung) **und VSS 02** (Art 2 der Änderungssatzung).

Die §§ 9 i. d. F. d. Änderungssatzung bestimmen nunmehr jeweils, dass sich die Steuer für den Betrieb von Spiel- und Unterhaltungsgeräten, Geschicklichkeits- und Unterhaltungsspielen, mit denen Geld oder Gegenstände ausgespielt werden (Geldspielgeräte) nach dem Einspielergebnis bemisst. Als Einspielergebnis gilt die Bruttokasse, ausgehend von der elektronisch gezählten Kasse (inklusive der Veränderungen der Röhreninhalte), abzüglich Nachfüllungen, Falschgeld und Fehlgeld. Die Änderungssatzung bestimmt jeweils, dass diese Art der Besteuerung unter der Voraussetzung erfolgt, dass die Spielgeräte mit manipulationssicheren Zählwerken ausgestattet sind und lückenlose Zählwerksausdrucke vorliegen. Weiterhin regelt § 9 Abs. 3 i. d. F. d. Änderungssatzung jeweils, dass für die Geldspielgeräte nach Abs. 1 im Jahr der Aufstellung monatliche Vorauszahlungen erhoben werden, deren Höhe sich nunmehr gem. § 9 Abs. 3 Satz 2 VSS 98 nach Abs. 4 b) und gem. § 9 Abs. 3 Satz 1 VSS 02 nach der Anzahl der in dem Monat aufgestellten Geräte und Spiele richten soll. Ergänzend regelt § 10 Abs. 2 S. 2 VSS 02 i. d. F. d. Änderungssatzung, dass die Höhe der Vorauszahlungen sich richtet nach den Steuersätzen gem. § 10 Abs. 2 Nr. 2 VSS 02 (180,00 Euro je Gerät ohne manipulationssicheres Zählwerk bei Aufstellung in Spielhallen und anderen Orten, die überwiegend dem Betrieb dieser Spiele dienen). Die Änderungssatzung bestimmt jeweils, dass die bisher festgesetzten Steuern für die Geldspielgeräte **als Vorauszahlungen** gelten. Außerdem enthalten die geänderten Satzungen jeweils folgende Regelung:

> „Sollen unter Berücksichtigung der vorstehenden Bestimmungen geänderte Steuererklärungen abgegeben werden, sind diese für die einzelnen Kalendermonate bis zum 31.05.2007 abzugeben. .... Andernfalls gelten die in § 9 Abs. 4 genannten Höchstbeträge als Festbeträge."

Die Steuersätze für Geldspielgeräte mit manipulationssicheren Zählwerken, für die lückenlose Zählwerksausdrucke vorliegen, wurden rückwirkend wie folgt festgesetzt:

Für die Erhebungszeiträume 01.01.2000 bis 31.12.2001 bei Aufstellung in Spielhallen und anderen Orten, die überwiegend dem Betrieb dieser Spiele dienen auf **40 % vom Einspielergebnis**, mindestens 200,00 DM bzw. 102,26 Euro und höchstens 400,00 DM bzw. 204,52 Euro und für die Erhebungszeiträume 01.01.2002 bis 31.12.2006 für jeden angefangenen Kalendermonat je Gerät bei Aufstellung in Spielhallen und ande-



ren Orten, die überwiegend dem Betrieb dieser Spiele dienen, auf **34 % vom Einspiel-ergebnis**, mindestens 90,00 Euro und höchstens 180,00 Euro.

Außerdem beschloss der Stadtrat der Beklagten am **09.11.2006 mit Geltung ab 01.01.2007** eine neue Vergnügungssteuersatzung - **VSS 07**, öffentlich bekannt gemacht im Amtsblatt der Beklagten vom 07. Dezember 2006, Nr. 42). Sie sieht ebenfalls die Erhebung monatlicher Vorauszahlungen auf die Jahressteuerschuld vor. § 9 regelt als Steuermaßstab für Geräte und Spiele im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 4 aa das Einspielergebnis (Bruttokasse). Schließlich bestimmt § 10 Abs. 2 einen Steuersatz von **20 % des Einspielergebnisses** für Geräte und Spiele im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 4 aa, mindestens 50,00 Euro bei Aufstellung in Spielhallen und anderen Orten, die überwiegend dem Betrieb dieser Geräte dienen. Nach § 10 Abs. 3 sind die monatlichen Vorauszahlungen nach den Pauschalsätzen für Spiel- und Unterhaltungsgeräte mit nichtmanipulationssicheren Zählwerken zu bemessen. § 10 Abs.3 Satz 2 lautet: „In besonderen Fällen können die Vorauszahlungen an die sich voraussichtlich ergebende Steuer angepasst werden."

Die Festsetzungen der Steuersätze für den Zeitraum 2000 bis 2001 und für die anschließenden Jahre 2002 bis 2006 durch die rückwirkenden Änderungen der VSS 98 und 2002 erfolgte durch den Stadtrat der Beklagten ausweislich der Begründung des Satzungsentwurfs (vgl. Seite 7 der Drucksache bzw. Bl. 75 Beiakte D) „mit dem Ziel der gleich bleibenden Vergnügungssteuereinnahmen" für die Vergangenheit. Dem gemäß ermittelte die Beklagte im Vorfeld der Satzungsänderung gemessen an dem bisher festgesetzten pauschalen Spielgerätesteuern einen den bisherigen Einnahmen entsprechenden Steuersatz von 40 % für die Jahre 2000 und 2001 und von 34 % für die Jahre 2002 bis 2006. Dem gegenüber ist der Begründung des Satzungsentwurfs auf Seite 5 (Bl. 73 Beiakte D) zu entnehmen, dass die Steuersätze im Allgemeinen zwischen 8 und 12 % in anderen Gemeinden schwanken.

Über den Widerspruch der Klägerin hat die Beklagte bislang nicht entschieden.

Am 06.09.2006 hat die Klägerin Klage erhoben.

Unter Hinweis auf die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.04.2005 (Aktenzeichen: 10 C 5.04) und das inzwischen ergangene Urteil des Verwaltungsgerichts Magdeburg vom 15.08.2006 (Aktenzeichen: 3 A 1/05 MD) trägt sie vor, dass die bislang in den Vergnügungssteuersatzungen der Beklagten geregelte Pauschalbesteuerung für Geldspielgeräte nach dem so genannten Stückzahlmaßstab rechtswidrig und die Satzungen daher nichtig seien. Die nunmehr von der Beklagten bewirkte rückwirkende Änderung der Vergnügungssteuersatzungen vom 04.06.1998 und 06.12.2001 sei als Rechtsgrundlage für die Aufrechterhaltung der angefochtenen Bescheide ungeeignet.

Der Steuersatz für die Besteuerung der Einspielergebnisse von 40 % für die Jahre 2000 und 2001 sowie 34 % für die Jahre 2002 bis 2006 bewirke eine unzulässige Rückwirkung, denn es komme hierdurch zu einer unzulässigen Schlechterstellung. Die Beklagte habe diese Steuersätze (im Gegensatz zu dem 20%igen Steuersatz für die Zukunft) nur deshalb so hoch gewählt, um keine der bereits in der Vergangenheit eingenommenen Vergnügungssteuern erstatten zu müssen. Die Beklagte habe vor der Einführung der rückwirkend geltenden Steuersätze von 34 bzw. 40 % nicht untersucht, welche Auswirkungen dies für die Aufsteller von Geldspielgeräten habe. Derart hohe Steuersätze dürften nämlich zur Unwirtschaftlichkeit führen. Schließlich sei auch in unzulässiger Weise für die Erhebung von monatlichen Vorauszahlungen wiederum auf den Stückzahlmaßstab abgestellt worden. Unverständlich sei zudem die Verweisung auf die Bemessung der Höhe der Vorauszahlungen nach Art. 1 § 9 Abs. 3 der Änderungssatzung der auf einen Abs. 4 b verweise. Dieser lasse sich in der geänderten Satzung vom 04.06.1998 und der Änderungssatzung vom 09.11.2006 nicht finden. Die Satzung selbst sei damit nicht hinreichend bestimmt. Im Übrigen habe die Beklagte in rechtswidriger Weise den so genannten Stückzahlmaßstab wiedereingeführt, indem ein Mindestbetrag je Geldspielgerät geregelt worden sei. Damit würde die Besteuerung nach dem Wirklichkeitsmaßstab unterlaufen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Prozessbevollmächtigten der Klägerin vom 25.04.2007 und 07.05.2007 verwiesen.

Die Klage wurde vor der mündlichen Verhandlung teilweise zurückgenommen und bezieht sich nunmehr allein auf die Festsetzung von Vergnügungssteuern i. H. v. 4.320 € für den Betrieb von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit.

Die Klägerin beantragt:

wie erkannt.

Die Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Sie verteidigt die angefochtenen Steuerbescheide und legt dar, dass mit den Änderungssatzungen und der Neufassung der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten, insbesondere mit der Einführung des Wirklichkeitsmaßstabes mit der Bemessungsgrundlage Bruttokasse eine wirksame Rechtsgrundlage für die angefochtenen Bescheide existiere und diese bis zur endgültigen Festsetzung auf Grund einer Steuererklärung als Vorauszahlungsbescheide gelten würden.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhaltes und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die zwischen ihnen gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge der Beklagten sowie die Gerichtsakten des Verfahrens Az: 3 A 1/05 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist begründet.

Der angefochtene Vergnügungssteuerbescheid vom 20.02.2006 ist hinsichtlich der Festsetzung der Vergnügungssteuer für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO.

Dem o. a. Vergnügungssteuerbescheid fehlt eine wirksame Rechtsgrundlage in Gestalt einer wirksamen Satzung der Beklagten.

Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 des Kommunalabgabengesetzes - KAG-LSA - i. d. F. d. Bek. v. 13.12.1996 (LSA-GVBl., S. 405), geändert durch Gesetze vom 16.04.1999 (LSA-GVBl., S. 150), vom 15.08.2000 (LSA-GVBl., S. 526) und vom 07.12.2001 (LSA-GVBl., S. 540 [543]), dürfen kommunale Abgaben, zu denen gem. § 3 Abs. 1 Satz 1 KAG LSA auch Steuern gehören, nur auf Grund einer Satzung erhoben werden. Von diesem Satzungserfordernis ist die Notwendigkeit der formellen und materiellen Wirksamkeit der Abgabensatzung eingeschlossen (vgl. Haack in Kirchmer/Schmidt/Haack, Komm. zu § 2 KAG LSA, 2. Aufl., S. 76). Ein inhaltlicher (materieller) Fehler führt jedenfalls zur Nichtigkeit der konkreten fehlerhaften Satzungsregelung.

So liegt es hier in Bezug auf die rückwirkenden Änderungssatzungen vom 09.11.2006 zu den VSS 98 und VSS 02. Letztere erweisen sich als rechtswidrig.

Die mit ihrem jeweils geänderten § 9 Abs. 3 ausdrücklich auf die Aufrechterhaltung der in dem Zeitraum vor der Satzungsänderung bereits erlassenen Steuerbescheide zielende Umdeutung der bereits festgesetzten Steuern in Vorausleistungen ist mit höherrangigem Recht nicht vereinbar.

Die Erhebung von öffentlichen Abgaben im Wege der Vorausleistung bedarf einer ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung des Satzungsgebers. Hieran fehlt es im KAG LSA jedenfalls für die Erhebung von Vorausleistungen auf Steuern.

Eine Vorausleistung auf eine künftige Abgabenschuld sieht das Kommunalabgabengesetz des Landes Sachsen- Anhalt für Beiträge (§ 6 Abs. 7 Satz 1 KAG LSA) und für Gebühren (§ 5 Abs. 4 Satz 3 KAG LSA) vor, nicht hingegen für Steuern entsprechend § 3 KAG LSA. Bereits mit Inkrafttreten des KAG LSA wurden die vorgenannten Ermächtigungen in das Gesetz aufgenommen.
Namentlich für die Erhebung von Vorauszahlungen auf Gebühren ist verwaltungsgerichtlich geklärt, dass es hierzu einer Ermächtigung der Gemeinden durch Gesetz bedarf (vgl. OVG NRW, Urteil vom 6. Februar 1986 - 2 A 3373/83 - KStZ 1986, 192). Entsprechendes gilt für die Erhebung von Vorausleistungen auf die Fremdenverkehrsabgabe (vgl. VG Chemnitz, B. v. 10.02.2004 1 K 1536/03).

Die allgemeine Berechtigung der Gemeinde zur Steuererhebung schließt daher nicht zugleich die Ermächtigung ein, Vorauszahlungen auf Steuern zu erheben.

Die Erhebung solcher Vorauszahlungen hat eine Belastung des Steuerpflichtigen zur Folge, die mit der Steuererhebung selbst nicht identisch ist. Die Abgabenerhebung im Wege von Vorausleistungen enthält eine zusätzliche Beschwer, nämlich vor dem für die Steuererhebung bestimmten Zeitpunkt Leistungen erbringen zu müssen. Zu einem solchen Eingriff bedarf die hebeberechtigte Körperschaft einer gesetzlichen Ermächtigung, die indes das Gesetz für kommunale Steuern bislang nicht vorsieht.

Das gilt jedenfalls dann, wenn – wie in allen Bundesländern – die Arten der zu erhebenden Kommunalabgaben im Einzelnen gesetzlich geregelt sind. In diesem Fall der konkreten landesrechtlichen Regelung (auch) der Steuererhebungsrechte der Gemeinden sind diese wegen Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG („im Rahmen der Gesetze") im Sinne einer Schranke gebunden und können keine weiteren Abgabenarten erheben, als die gesetzliche Regelung ausdrücklich erlaubt. Dementsprechend ist die Vorausleistungserhebung für bestimmte Abgaben nicht nur im KAG LSA, sondern auch in anderen Steuergesetzen ausdrücklich gesondert geregelt (§ 133 Abs. 3 Satz 1 BauGB, § 37 Abs. 1 EStG, §§ 18, 19 Abs. 1, 21 GewStG; vgl auch VG Arnsberg, B. v. 18.08.1006, Az.: 5 L 646/06; OVG Münster, B. v. 08.01.2007, Az.: 14 B 1518/06).

Schließlich begründet auch Art. 28 Abs. 3 S. 2 GG keine eigenständige Abgabenhoheit der Gemeinden über die Zuständigkeit des X. Abschnitts des GG hinaus (Scholz in: Maunz-Dürig, Komm. zum GG, Art 28, Rn. 84b).

Ausgehend hiervon kann dahinstehen, ob die Beklagte mit den Änderungssatzungen vom 09.11.2006 einen zulässigen Abgabenmaßstab für die Erhebung der Vorausleistungen gewählt hat.

Die derzeitige – aus o. a. Gründen nichtige - Regelung dürfte – jedenfalls für den Zeitraum ab 01.01.2002 wegen § 10 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 VSS 02 in der Fassung der Änderungssatzung vom 09.11.2006 - auf eine Aufrechterhaltung des bereits durch das Verwaltungsgericht Magdeburg für unanwendbaren Stückzahlmaßstabes für Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit und manipulationssicherem Zählwerk (vgl. Urteil vom 18.05.2006 – 3 A 1/05-) hinauslaufen.

Der Stückzahlmaßstab kommt indes weder für eine Vorausleistungserhebung noch – für den Fall der Nichtabgabe einer Steuerklärung oder der Nichtvorlage von Zählwerksausdrucken gem. §§ 10 Abs. 4 S. 3 VSS 98, 12 Abs. 8 S. 3 VSS 02 in der jeweiligen Fassung der Änderungssatzung vom 09.11.2006 - im Rahmen der endgültigen Steuerfestsetzung in Betracht, denn eine Pauschalbesteuerung von Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit nach dem so genannten Stückzahlmaßstab ist mit Art 105 Abs. 2 a und Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar (vgl. im Einzelnen BVerwG, Urteil vom

13.4.2005, Az.: 10 C 5/04; BVerwG, Urteil vom 14.12.2005 - 10 CN 1/05 -, NVwZ 2006, 461; für den Bereich der Beklagten: VG Magdeburg, Urteil vom 18.05.2006, Az.: 3 A 1/05), wenn die Einspielergebnisse von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit mehr als 50% von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse dieser Automaten im Satzungsgebiet abweichen.

Im Bereich der Satzungsgewalt der Beklagten weicht eine beachtliche Anzahl der durchschnittlichen Einspielergebnisse einzelner Gewinnspielautomaten in Spielhallen von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse der ermittelten Geräte dieser Apparategruppe ab. Letzteres hat das erkennende Gericht bereits mit o. a. Urteil der 3. Kammer vom 18.05.2006 festgestellt:

„In dem maßgeblichen Untersuchungszeitraum von Januar 2001 bis Juni 2002 schwankte die Anzahl der in Spielhallen aufgestellten Automaten zwischen 289 und 309 Stück. Die Klägerin bzw. die [redacted] lub GmbH hatte im besagten Zeitraum Automaten aufgestellt, deren Zahl zwischen 82 und 93 Geräten schwankte. Damit betrug der prozentuale Marktanteil der von der Klägerin bzw. der Firma [redacted] b GmbH aufgestellten Geräte über 30 % nach Auffassung des Gerichtes eine reprasentative Ermittlung der Einspielergebnisse unter Berücksichtigung der vom Bundesverwaltungsgericht vorgegebenen Grundlagen ermöglicht. Soweit von Beklagtenseite Unterlagen anderer Automatenaufsteller vorgelegt worden sind, sind diese mangels Vergleichbarkeit mit den geforderten Vorgaben des Gerichtes nicht heranzuziehen und auch nicht aussagekräftig genug, um im vorliegenden Gerichtsverfahren Berücksichtigung zu finden. So ist etwa aus den Angaben des Spielcafés (vgl. Beiakte C) nicht zu ersehen, welche Anzahl der Geräte sich in den jeweiligen Monaten in den Räumen des Spielcafés befunden hat. Ebenso wenig lassen die von der Firma [redacted] Spielautomaten eingereichten Daten einen hinreichenden Schluss auf die vom Gericht angeforderten Einspielergebnisse zu, da diese lediglich den Zeitraum von Januar 2002 bis Juni 2002 bzw. Dezember 2001 umfassen. Das Gericht zieht somit allein die Angaben der Klägerin bzw. der [redacted] heran.

Aufgrund der von der Klägerin eingereichten Berechnungen (vgl. im Einzelnen Blatt 182 ff. der Gerichtsakte), deren Richtigkeit von der Beklagten nicht bestritten worden ist und hinsichtlich derer auch das Gericht keine Erkenntnisse über eine Unrichtigkeit hat, ist deutlich ersichtlich, dass Abweichungen von über 25% nach oben und unten von dem ermittelten monatlichen Durchschnittswert von 429 € vorliegen (vgl. Blatt 182 ff.). Bei den Überschreitungen handelt es sich angesichts der Vielzahl der Überschreitungen bzw. Unterschreitungen auch nicht um bloße Ausreißer, da die ermittelten Zahlen sich durchweg auf einen längeren Zeitraum erstrecken. Als bloße Ausreißer stellen sich aus Sicht des Gerichtes allenfalls die Einspielergebnisse dar, welche angesichts einer kurzen Verweildauer der Geräte in der betreffenden Spielhalle von etwa ein oder zwei Monaten nicht als repräsentativ bewertet werden.

Selbst nach der von der Beklagten im Gerichtstermin dargelegten Alternativberechnung, bei der ein kürzerer Zeitraum zugrunde gelegt und ein durchschnittliches Ein-

spielergebnis von ca. 570 Euro ermittelt wurde, würden noch die Hälfte der Geräte über der Schwankungsbreite von 50 % liegen. Auch dieses belegt die Auffassung des erkennenden Gerichts hinsichtlich der Ungeeignetheit des Stückzahlmaßstabes. Dabei sind auch entgegen der Auffassung der Beklagten bei der Durchschnittsberechnung „Ausreißer" nicht von vornherein außen vorzulassen, da nach Ansicht des Gerichtes zunächst umfassend alle Fakten/Einspielergebnisse zu ermitteln sind und nicht bereits bei der Ermittlung des Zahlenmaterials eine die Sammlung der Fakten filternde Betrachtung erfolgen darf.
Hinsichtlich der Geldspielgeräte außerhalb von Spielhallen zeichnet sich ein ähnliches Bild ab. Dabei berücksichtigt das Gericht neben den von der Klägerin eingereichten Zahlen für Geldspielgeräte innerhalb des Theaters auch teilweise die von der Beklagten vorgelegten Unterlagen. Aussagekräftig und zu berücksichtigen sind die Angaben des [illegible] und der [illegible] für die Objekte Grillpfanne und Metro-Restaurant. In den vorgenannten Einrichtungen wurden für den Untersuchungszeitraum nahezu ständig jeweils zwei Geldspielgeräte vorgehalten und deren Einspielergebnisse ermittelt. Hinsichtlich eines anderen Unternehmens ([illegible]) konnten die eingereichten Unterlagen nach Ansicht des Gerichtes angesichts ungleicher Zeiträume nicht herangezogen werden. Berücksichtigt man, dass die gesamten Einspielergebnisse der vorerwähnten Betriebe sich für einen Zeitraum von 18 Monaten auf 46.149,85 € beliefen und rechnet hinzu die von der Klägerin erzielten Einspielergebnisse in Höhe von 23.344 €, so ergibt sich ein Gesamteinspielergebnis von 69.493,85 €. Bei einer Laufzeit von 18 Monaten entspricht dies einem monatlichen Betrag von 3.860,77 €. Teilt man diesen Betrag durch insgesamt 8 Geldspielgeräte, ergibt sich ein monatlichen durchschnittliches Einspielergebnis von 482,60 €. Hiervon weichen die einzelnen Einspielergebnisse des [illegible], der [illegible] und auch die Einspielergebnisse der Klägerin, wie sich aus der Beiakte C und den Unterlagen der Klägerin ergibt (Blatt 196 der Gerichtsakte) deutlich über mehrere Monate um jeweils 25 % nach oben oder unten ab, so dass das Gericht auch hier nicht von dem Vorliegen von bloßen Ausreißern ausgeht."

Von diesen tatsächlichen Feststellungen geht die Kammer auch in dem nunmehr zu entscheidenden Verfahren aus, denn die Beklagte hat keinerlei Tatsachen vorgetragen, aus denen sich ergeben könnte, dass für den nunmehr zu betrachtenden Besteuerungszeitraum im Hinblick auf die Divergenz der Einspielergebnisse etwas Anderes gelten könnte.

Nach alledem bedarf es keiner Entscheidung dazu, ob – wie die Klägerin meint – der rückwirkend bestimmte Abgabensatz von 34 % überhöht ist und die Satzungsänderung ein unzulässiges Einzelgesetz darstellt, etwa weil dieser Steuersatz ausschließlich auf Grund der bisher nach dem Stückzahlmaßstab gegenüber der Klägerin auf Grund einer nichtigen Satzung festgesetzten Steuern bestimmt wurde.
Sollte sich indes erweisen, dass infolge der Anwendung des o. a. Steuersatzes überwiegend die Höchststeuersätze zur Anwendung kommen, welche in der Höhe identisch

sind mit den bisherigen Pauschalsätzen, dürfte diese Maßstabsregelung unzulässig sein, weil sie den gebotenen Wirklichkeitsmaßstab unterlaufen könnte.

Nicht entscheidungserheblich, aber gleichwohl zweifelhaft ist, ob es für die Vergangenheit aus sachlichen Gründen eines ersatzweise geltenden Mindeststeuerbetrages bedarf (90€ für die Zeit bis 31.12.2006). Zwar hat das Bundesverwaltungsgericht zur Möglichkeit der Regelung von Mindeststeuerbeträgen ausgeführt:

> „Sollten sich nach der Einschätzung des kommunalen Satzungsgebers mit einem umsatzbezogenen Steuermaßstab die mit der Spielautomatensteuer auch verfolgten legitimen Lenkungszwecke, namentlich die Eindämmung der Spielsucht (vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 1. März 1997, a.a.O.), nicht ausreichend wirksam erreichen lassen, weil bei einem solchen Maßstab auch Spielautomaten an schwächer frequentierten Standorten noch lohnend betrieben werden könnten, wäre es ihm nach Auffassung des Senats nicht verwehrt, aus diesem Grund einen stückzahlbezogenen Ersatzmaßstab als Auffangtatbestand für einen je Automat geschuldeten Mindeststeuerbetrag beizubehalten (so auch VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004, a.a.O.; vgl. ferner zu einer Pauschsteuer als Auffangsteuer auch Urteil des Senats vom 3. März 2004 - BVerwG 9 C 3.03 - BVerwGE 120, 175 <184 ff.>). Dieser Ersatzmaßstab müsste freilich so ausgestaltet sein, dass er den primären, den Vergnügungsaufwand der Spieler angemessen abbildenden Steuermaßstab auch in seiner tatsächlichen Besteuerungswirkung nicht in Frage stellt."

Vorliegend könnte indes der auch mit dem Mittel der Mindeststeuer verfolgte Lenkungszweck, nämlich die Eindämmung der Spielsucht – insbesondere auch an schwächer frequentierten Standorten - rückwirkend nicht mehr erreicht werden.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 VwGO V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

Die Streitwertfestsetzung folgt aus § 52 Abs. 3 GKG.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Berufung zu, wenn sie von dem Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt zugelassen wird.
Die Zulassung der Berufung ist innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils zu beantragen. Der Antrag ist bei dem

Verwaltungsgericht Magdeburg,
Breiter Weg 203 - 206, 39104 Magdeburg,

zu stellen. Der Antrag muss das angefochtene Urteil bezeichnen.
Innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils sind die Gründe darzulegen, aus denen die Berufung zuzulassen ist.
Die Begründung ist, soweit sie nicht bereits mit dem Antrag vorgelegt worden ist, bei dem Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Breiter Weg 203 - 206, 39104 Magdeburg, einzureichen.
Die Antrags- und die Antragsbegründungsschrift können nur durch einen Rechtsanwalt oder Rechtslehrer an einer deutschen Hochschule im Sinne des Hochschulrahmengesetzes mit Befähigung zum Richteramt oder einen Steuerberater oder einen Wirtschaftsprüfer eingereicht werden; juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie Diplomjuristen im höheren Dienst, Gebietskörperschaften auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt der zuständigen Aufsichtsbehörde oder des jeweiligen kommunalen Spitzenverbandes des Landes, dem sie als Mitglied zugehören, vertreten lassen.

Die Streitwertfestsetzung kann durch Beschwerde an das

Oberverwaltungsgericht des Landes Sachsen-Anhalt,
Breiter Weg 203 - 206, 39104 Magdeburg,

angefochten werden, wenn der Beschwerdewert 200 € (zweihundert Euro) übersteigt. Sie ist innerhalb von sechs Monaten, nachdem die Entscheidung in der Hauptsache Rechtskraft erlangt oder sich das Verfahren anderweitig erledigt hat, bei dem

Verwaltungsgericht Magdeburg,
Breiter Weg 203-206, 39104 Magdeburg,

schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle einzulegen.
Ist der Streitwert später als einen Monat vor Ablauf dieser Frist festgesetzt worden, so kann die Beschwerde noch innerhalb eines Monats nach Zustellung oder formloser Mitteilung des Beschlusses eingelegt werden. Im Fall der formlosen Mitteilung gilt der Beschluss mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gemacht.

Köhler Morgener Elias

Verwaltungsgericht Magdeburg

Ausgefertigt:

(Klimek) Justizangestellte
als Urkundsbeamtin der
Geschäftsstelle