

# **VG Düsseldorf Beschluss Az. 25 L 909/05 vom 22. Juni 2005**

## **Beschluss**

In dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren

der Firma ...

Verfahrensbevollmächtigte: Rechtsanwälte Strang & Heuer,  
Meschede

**gegen**

die Bürgermeisterin der Stadt Wesel

**wegen**

Heranziehung zu Vergnügungssteuer

Hat die 25. Kammer des Verwaltungsgerichts Düsseldorf am 22.  
Juni 2005

durch

Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgericht Feldmann

Richterin am Verwaltungsgericht Zeiß

Richterin am Verwaltungsgericht Gumbel

**beschlossen:**

**Die aufschiebende Wirkung der Klage 25 K 2401/05 gegen den Vergnügungssteuerbescheid der Antragsgegnerin für das Kalenderjahr 2005 vom 12. April 2005 in der Fassung des Widerspruchsbescheides der Antragsgegnerin vom 29. April 2005 wird hinsichtlich der Veranlagung für Geldspielgeräte in Höhe von ... Euro angeordnet. Der darüber hinausgehende Antrag wird abgelehnt.**

**Die Kosten des Verfahrens tragen die Antragstellerin zu 1/5 und die Antragsgegnerin zu 4/5.**

Der Streitwert wird auf 4.194,- Euro festgesetzt.

**Gründe:**

Der am 11. Mai 2005 sinngemäß gestellte Antrag,

**die aufschiebende Wirkung der Klage 25 K 2401/05 gegen den Vergnügungssteuerbescheid der Antragsgegnerin für das Kalenderjahr 2005 vom 12. April 2005 in der Fassung des Widerspruchsbescheides der Antragsgegnerin vom 29. April 2005 anzuordnen,**

hat Erfolg, soweit die Veranlagung die für Geldspielgeräte zu zahlende Vergnügungssteuer in Höhe von ... Euro betrifft. Der Antrag ist zulässig, da die Voraussetzungen des § 80 Abs. 6 VwGO erfüllt sind.

Der Antrag ist begründet, soweit die Heranziehung die Vergnügungssteuern zu Grunde liegen, die für die in der Spielhalle ... in 46483 Wesel aufgestellten Geldspielgeräte in Höhe von ... Euro zu zahlen sind; hinsichtlich der Vergnügungssteuer für Unterhaltungsgeräte in Höhe von ...Euro ist der Antrag unbegründet.

Eine Aussetzung der Vollziehung kommt in analoger Anwendung des § 80 Abs. 4 Satz 3 VwGO nur in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, d.h. wenn ein Obsiegen in der Hauptsache wahrscheinlicher ist als ein Unterliegen, oder wenn die Vollziehung für die Antragstellerin eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Die erstgenannte Voraussetzung liegt vor, es bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Vergnügungssteuerbescheides vom 12. April 2005 hinsichtlich der Veranlagung der Geldspielgeräte.

Der Vergnügungssteuerbescheid der Antragsgegnerin findet seine Rechtsgrundlage in der Satzung über die Erhebung von Vergnügungssteuer in der Stadt Wesel (Vergnügungssteuersatzung) vom 18. Dezember 2002; § 8 Abs. 2 dieser Vergnügungssteuersatzung bestimmt, dass die Steuer je Apparat und angefangenen Kalendermonat bei der Aufstellung in Spielhallen oder ähnlichen Unternehmen bei Apparaten mit Gewinnmöglichkeit 183,- Euro und Apparaten ohne Gewinnmöglichkeit 40,- Euro beträgt (sogenannter Stückzahlmaßstab). Nach der im vorliegenden Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes allein möglichen und gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage spricht Überwiegendes dafür, dass der von der Antragsgegnerin in der Vergnügungssteuersatzung verwendete Stückzahlmaßstab sich hinsichtlich der Geldspielgeräte als untauglich für die Erhebung einer Vergnügungssteuer erweist, weil er den durch den Charakter der Aufwandsteuer gebotenen zumindest lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler nicht mehr wahrt.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 13. April 2005 – BVerwG 10 C 5.04 – entschieden, dass sich der Stückzahlmaßstab als untauglich für die Erhebung einer Vergnügungssteuer erweist, wenn die Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten mehr als 50 % von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse der Automaten gleicher Art im Satzungsgebiet abweichen. Das Bundesverwaltungsgericht hat dazu u.a. folgendes ausgeführt:

„Der von der Beklagten in ihrer Vergnügungssteuersatzung gewählte Stückzahlmaßstab für die Besteuerung von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit ist mit Bundesverfassungsrecht nicht vereinbar. Aus den tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts, die mangels durchgreifender Revisionsgründe für das Bundesverwaltungsgericht bindend sind (§137 Abs. 2 VwGO), folgt, dass der gebotene zumindest lockere Bezug zwischen dem Stückzahlmaßstab und dem Vergnügungsaufwand des Spielers

jedenfalls für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit im maßgeblichen Erhebungsjahr 1997 nicht vorhanden war....

a) Wird die Spielautomatensteuer nach der Anzahl der aufgestellten Automaten als örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer erhoben, verlangt sie nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts einen zumindest lockeren Bezug zwischen diesem Maßstab und dem zu steuernden Aufwand der Spieler. Dieser Bezug ist nach Auffassung des Senats nur gewahrt, wenn die über einen längeren Zeitraum gemittelten Einspielergebnisse einzelner Spielautomaten nicht mehr als 50 % von den durchschnittlichen Einspielergebnissen der Automaten in einer Gemeinde abweichen. Dies ergibt sich im Einzelnen aus Folgendem:

aa) Die von der Beklagten als Vergnügungssteuer erhobene Spielautomatensteuer findet ihre Rechtsgrundlage in Art. 105 Abs. 2a GG...

*Bei der Wahl des konkreten Steuermaßstabs innerhalb dieses Rahmens hat die Rechtsprechung dem Normgeber stets einen weiten Gestaltungsspielraum zugebilligt, der ausgehend vom herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer insbesondere auch aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität eine Pauschalierung des Maßstabs zulässt (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O.S.93; Urteil vom 1. April 1971 – 1 BvL 22/67 BVerfGE 31, 8 <19,25f>; vgl. auch Kammerbeschluss vom 3. Mai 2001, a.a.O.S.1264; BVerwG, Urteil vom 22. Dezember 1999, a.a.O.S.239, 242 und Beschluss vom 25. Januar 1995, a.a.O.S.12,15). Auch dieser Gestaltungs- und Pauschalierungsspielraum vermag allerdings nicht von der aus dem Wesen der Aufwandsteuer und damit aus Art. 105 Abs. 2a GG folgenden Notwendigkeit zu befreien, dass der gewählte Steuermaßstab jedenfalls grundsätzlich geeignet sein muss, den zu steuernden Vergnügungsaufwand zumindest entfernt abzubilden.*

bb) Vor diesem Hintergrund haben das Bundesverfassungsgericht und das Bundesverwaltungsgericht die Wahl eines Stückzahlmaßstabs bei der Spielautomatensteuer bisher für grundsätzlich zulässig gehalten...

(1) Die Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs wird in den Entscheidungen, soweit sie sich mit dem Zusammenhang zwischen Steuermaßstab und Vergnügungsaufwand befassen, durchweg mit tatsächlichen Feststellungen oder Annahmen begründet, die eine gewisse Beziehung des Stückzahlmaßstabs zum Spielaufwand der Automatenutzer plausibel erwarten lassen. So hat insbesondere das Bundesverfassungsgericht in seinem Teilurteil vom 10. Mai 1962 die Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs damit begründet, dass die Anschaffungspreise für die Spielautomaten im allgemeinen zwischen 600 und 800 DM oder nach Angaben der damaligen Kläger zwischen 560 und 805 DM schwankten; diese geringen Unterschiede der Erstanschaffungspreise deuteten darauf hin, dass an den Apparaten der verschiedenen Bauarten in etwa gleich häufig gespielt werde. Mithin könne der herkömmliche lockere Bezug zwischen dem Steuermaßstab der Stückzahl und dem Vergnügungsaufwand noch als gewahrt angesehen werden.

(2) Der Rückgriff des Normgebers auf den Ersatzmaßstab der Stückzahl, des Erstanschaffungspreises oder des gemeinen Wertes eines Apparates wurde in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts daneben bisher zudem auch damit gerechtfertigt, dass der jeweilige Vergnügungsaufwand der Nutzer als die nahe liegende und sachgerechteste Bemessungsgrundlage mangels entsprechender Zähl- und Kontrolleinrichtungen an den Automaten nicht zuverlässig erfasst werden könne (BVerfG, Teilurteil vom 10. Mai 1962, a.a.O.S.93; Beschluss vom 18. Mai 1971, a.a.O.S.127; BVerwG, Urteile vom 7. März 1958, a.a.O.S.259; vom 26. Mai 1967, a.a.O. S. 147; Beschluss vom 13. Januar 1999 – BVerwG 8 B 104.98 – Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 33 S. 2 ).

Dieser Einwand der mangelnden Feststellbarkeit greift jedenfalls seit Anfang 1997 nicht mehr. Nachdem bereits Mitte der 1980-er Jahre mit dem Einbau von entsprechender Erfassungssoftware in Spielgeräten mit Gewinnmöglichkeit begonnen worden war, kam es in den Jahren 1989 und 1990 zwischen den Herstellern von Unterhaltungsautomaten mit Gewinnmöglichkeit und den Verbänden der Unterhaltungsautomatenwirtschaft einerseits sowie den zuständigen Bundesministerien andererseits zu einer selbstverpflichtenden Vereinbarung über den Einbau von manipulationssicheren Zählwerken (vgl. BTDrucks11/6224 vom 15. Januar 1990 und die Ergänzung zur selbstverpflichtenden Vereinbarung vom 1. Oktober 1990). Danach wurden Zulassungen für Gewinnspielautomaten ohne manipulationssicheres Zählwerk bis einschließlich 1. Januar 1993 erteilt. Angesichts der beschränkten Geltungsdauer der Zulassungen dürfen demzufolge ab dem 1. Januar 1997 keine Spielgeräte ohne manipulationssicheres Zählwerk mehr aufgestellt sein (vgl. dazu VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004 – 5 N 4228/98 – KStZ 2004, 192; OVG Bautzen, Urteil vom 23. Juni 2004 – 5 B 278/02 –SächsVBl 2005, 94; OVG Koblenz, Urteil vom 4. Dezember 2001 – 6 A 11301/99 – juris Rn.51). Vor diesem Hintergrund ging auch das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 22. Dezember 1999 (BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.241 f.) davon aus, dass „unter den jetzigen technischen Bedingungen mit Hilfe elektronischer Datenerfassung die Feststellung der exakten Einspielergebnisse der Spielautomaten, die früher nur durch Auszählung der Münzen möglich gewesen wäre, erleichtert ist.“ Die grundsätzliche Zulässigkeit des Stückzahlmaßstabs brauchte das Bundesverwaltungsgericht in dieser Entscheidung gleichwohl nicht in Frage zu stellen, weil nach den es bindenden tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts die Einspielergebnisse der Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen lediglich zwischen 2.000 und 2.500 DM monatlich schwankten und das Bundesverwaltungsgericht danach den erforderlichen lockeren Bezug zwischen dem Stückzahlmaßstab und dem Vergnügungsaufwand noch gewahrt sah.

Die Beklagte hält eine zuverlässige Ermittlungen der Einspielergebnisse bei Gewinnspielautomaten auch nach 1997 gleichwohl für grundsätzlich nicht möglich. Die angeblich manipulationssicheren Zählwerke der Automaten, jedenfalls aber deren Ausdrücke, könnten nach Erkenntnissen der Finanzbehörden dennoch gefälscht werden. Dem hat das Berufungsgericht entgegengehalten, dass dieser Gefahr durch entsprechende Kontrollen seitens der Kommunen Rechnung getragen werden könne und müsse. Die seit 1997 grundsätzlich mögliche Erhebung der Einspielergebnisse sah es daher durch den Manipulationseinwand der Beklagten nicht in Frage gestellt. Dies ist revisionsgerichtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere verletzt der Standpunkt des Berufungsgerichts entgegen der Auffassung der Beklagten nicht das vom Bundesverfassungsgericht geforderte Verifikationsprinzip im Steuerrecht. Bereits die Ausgangslage bei der Veranlagung der Automatenaufsteller durch Selbsterklärung auf der Grundlage grundsätzlich manipulationssicherer Zählwerke, die oder deren Ausdrücke nur mit einem nicht ganz unerheblichen kriminellen Aufwand verfälscht werden können, ist von vornherein nicht mit jener bei der Besteuerung von Zins- oder Spekulationsgewinnen vergleichbar, die Ausgangspunkt der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Verifikationsprinzip war (vgl. BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991 – 2 BvR 1493/89 – BVerfGE 84, 239 <273>; Urteil vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02 – BVerfGE 110, 94 <112ff>). Außerdem hängt es in erster Linie von der konkreten Ausgestaltung der Steuererhebung und nicht primär von der Manipulationssicherheit der Zählwerke und Ausdrücke ab, ob das Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch eine strukturell gegenläufige Erhebungsregel im Zusammenwirken mit der zu vollziehenden materiellen Steuernorm verletzt wird (vgl. BVerfG, Urteil vom 9. März 2004, a.a.O.S.112 f). Schließlich ist es, worauf das Berufungsgericht zutreffend hingewiesen hat, Aufgabe der die Vergnügungssteuer erhebenden Gemeinde, etwa begründeten Bedenken gegen die Manipulationssicherheit der Zählwerke und Ausdrücke durch angemessene Kontrollen Rechnung zu tragen. Im Übrigen werden

die durch die Zählwerke der Gewinnspielautomaten ausgegebenen Einspielergebnisse seit Jahren für die Umsatzsteuer der Automatenaufstellung genutzt, ohne dass ihre Tauglichkeit hierfür grundsätzlich in Frage gestellt würde. Die Beklagte vermochte auch im Revisionsverfahren nicht plausibel darzutun, weshalb für die Erhebung der Vergnügungssteuer grundsätzlich Anderes gelten sollte.

cc) Aus den tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts in dem

hier angefochtenen Urteil, die nicht erfolgreich mit Revisionsgründen angegriffen sind und deshalb das Revisionsgericht binden (§137 Abs. 2 VwGO), ergibt sich nunmehr eine so große Schwankungsbreite zwischen den Einspielergebnissen der einzelnen Gewinnspielautomaten im Satzungsgebiet der Beklagten, dass der Senat die seiner bisherigen Rechtsprechung mangels gegenteiliger Erkenntnisse zugrunde liegende Annahme vom hinreichend lockeren Bezug zwischen Automatenstückzahl und Vergnügungsaufwand für Gewinnspielautomaten für das Gemeindegebiet der Beklagten nicht mehr aufrecht erhalten kann. Er sieht sich in dieser Fortentwicklung der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bestätigt durch den Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 3. Mai 2001 (a.a.O.), worin das Gericht den Gemeinden eine Überprüfung ihrer Praxis, die Spielautomatensteuer anhand des Stückzahlmaßstabs zu erheben, aufgegeben hat mit Blick auf die mittlerweile bestehenden technischen Möglichkeiten zur Anwendung eines Wirklichkeitsmaßstabs.

Auch in der neueren Rechtsprechung der Oberverwaltungsgerichte wird die Verwendung des Stückzahlmaßstabs bei der Spielautomatensteuer wegen festgestellter erheblicher Unterschiede in den Einspielergebnissen mittlerweile zunehmend für unzulässig gehalten (so, neben dem hier angefochtenen Urteil OVG Bautzen, Urteil vom 23. Juni 2004, a.a.O.; VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004, a.a.O.; das OVG Koblenz,



Urteil vom 4. Dezember 2001, a.a.O., hält eine Schwankungsbreite von 50 % für nicht mehr hinnehmbar; a.A. OVG Weimar, Beschluss vom 31. Juli 2003 – OVG 4 ZEO 937/99 – LKV 2004, 284; OVG Lüneburg, Beschluss vom 26. Januar 2004 – 13 LA 397/03 – NVwZ-RR 2004, 781).

Die Notwendigkeit, bei einer im Hinblick auf den Charakter der Spielautomatensteuer als Aufwandsteuer nicht mehr tolerablen Schwankungsbreite der Einspielergebnisse vom Stückzahlmaßstab abzugehen, wird von der Beklagten mit der Erwägung bestritten, auch der stattdessen als Bemessungsgrundlage in Frage kommende Umsatz der einzelnen Spielautomaten würde zu keinem wirklichkeitsnäheren Maßstab führen. Denn das Zählwerk der Automaten erfasse nicht den vom einzelnen Steuerpflichtigen betriebenen Vergnügungsaufwand. Auch ein an die Einspielergebnisse der Automaten anknüpfender Maßstab müsse deshalb pauschal bleiben. Die Beklagte beruft sich hierfür auf das Urteil des Senats vom 22. Dezember 1999 (BVerwG 11 CN 1.99, a.a.O.S.240; ebenso OVG Lüneburg, a.a.O., und OVG Koblenz, a.a.O. juris Rn 26).

Dieser Einwand ist unberechtigt. Ein an den Einspielergebnissen der Geräte anknüpfender Steuermaßstab erfasst den letztlich zu steuernden Vergnügungsaufwand der Spieler ungleich wirklichkeitsnäher als der pauschale Stückzahlmaßstab. Im Ergebnis bildet er auch den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers proportional ab. Denn der hohe Aufwand des viel Spielenden schlägt sich in höheren Einspielergebnissen des Aufstellers nieder und führt folglich zu einer entsprechenden höheren Besteuerung. Dass die Steuererhebung, worauf das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 22. Dezember 1999 hinweist (a.a.O.S.240), beim Automatenaufsteller als Steuerschuldner gleichwohl indirekt bleibt und deshalb den Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers nicht unmittelbar erfasst, ändert nichts an der größeren Wirklichkeitsnähe des umsatzbezogenen Maßstabs. Die Erwägung des Bundesverwaltungsgerichts, dass die

Pauschalierung nach herkömmlicher Art wegen der nach wie vor indirekten Besteuerung weiterhin gerechtfertigt sei, steht, wie seine folgenden Ausführungen zum Verhältnis zwischen Stückzahlmaßstab und Einspielergebnissen zeigen (a.a.O.S.240ff.), ersichtlich unter dem Vorbehalt, dass die dem Stückzahlmaßstab zugrunde liegende Prämisse eines zumindest lockeren Bezugs dieses Maßstabs zum Vergnügungsaufwand der Spieler nicht wiederlegt wird.

dd) Weichen die Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten mehr als 50 % von dem Durchschnitt der Einspielergebnissen der Automaten gleicher Art im Satzungsgebiet ab, erweist sich der Stückzahlmaßstab nach Überzeugung des Senats als untauglich für die Erhebung einer Vergnügungssteuer (1). Die Feststellung der maßgeblichen Schwankungsbreite setzt freilich die Bestimmung aussagekräftiger Bezugsgrößen (2), eine hinreichend verlässliche Datenerhebung (3) und die Beachtung etwaiger „Ausreißer“ (4) voraus.

*(1) Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 22. Dezember 1999( BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.242) Schwankungen in den monatlichen Einspielergebnissen von Automaten mit Gewinnmöglichkeit zwischen 2.000 und 2.500 DM für jedenfalls vereinbar mit dem Stückzahlmaßstab angesehen und sich für diese Erkenntnis auf den vom Bundesverfassungsgericht in seinem Teilurteil aus dem Jahre 1962 akzeptierten relativ größeren Unterschied zwischen damals 600 und 800 DM im Anschaffungspreis der Geräte berufen. Das Berufungsgericht hat nunmehr Abweichungen in den durchschnittlichen Einspielergebnissen der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet der Beklagten von über 400 % festgestellt. Dies stellt den Senat vor die Notwendigkeit, die Grenze für die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse von Gewinnspielautomaten zu bestimmen, bis zu der allenfalls der durch den Charakter der Aufwandsteuer geforderte lockere Bezug zwischen Stückzahlmaßstab und Vergnügungsaufwand als noch gewahrt angesehen werden kann. Sie liegt nach Auffassung*

des Senats bei einer Abweichung über 50 % von dem Durchschnitt der Einspielergebnisse der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Satzungsgebiet. Dieser Gesamtdurchschnitt darf durch die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte also um nicht mehr als 25 % über- oder unterschritten werden. Ergeben sich Schwankungen, die jenseits dieser Grenze liegen, zeigt dies, dass der Stückzahlmaßstab in dem betreffenden Gemeindegebiet nicht in der Lage ist, den letztlich zu besteuern den Vergnügungsaufwand der Spieler in einer dem Charakter der Steuer genügenden Weise abzubilden.

(2) Der Beklagten ist darin zuzustimmen, dass Bezugsgröße für die Ermittlung der zulässigen Schwankungsbreite der Durchschnitt der aussagekräftigen Einspielergebnisse aller erhobenen Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit sein muss. Hierbei ist wegen der unterschiedlichen Steuersätze die Schwankungsbreite je getrennt für die Gruppe der Gewinnspielautomaten in und außerhalb von Spielhallen zu bestimmen. Würde demgegenüber maßgeblich auf den Unterschied zwischen dem jeweils höchsten und niedrigsten durchschnittlichen Einspielergebnis der Automaten einer Gruppe abgestellt, hätte dies, worauf die Beklagte zu Recht hinweist, eine deutlich geringere Aussagekraft über die von dem pauschalierenden Stückzahlmaßstab erfasste Schwankungsbreite der Gesamtheit der Einspielergebnisse, als dies beim Vergleich mit dem Durchschnitt der Einspielergebnisse der jeweiligen Gruppe der Fall ist.

(3) Die Bestimmungen des maßgeblichen Durchschnitts der Einspielergebnisse einer Gerätegruppe setzt hinreichend aussagekräftige Erkenntnisse über die Einspielergebnisse der einzelnen Automaten dieser Gruppe im Satzungsgebiet voraus. Welchen Mindestanforderungen eine solche Erkenntnislage oder die Erhebung entsprechender Daten genügen muss, um eine ausreichende Grundlage für die Ermittlung des maßgeblichen Durchschnitts zu gewährleisten, hängt von den konkreten

*Umständen des Einzelfalls im jeweiligen Satzungsgebiet ab und entzieht sich einer allgemeinen Festlegung. Im Streitfall ist es in erster Linie eine Frage der Sachverhalts- und Beweiswürdigung durch das Tatsachengericht, die wesentlich von den konkreten örtlichen Gegebenheiten – etwa der Zahl und Größe der Automatenaufsteller und der Zahl der Gewinnspielautomaten und ihrer Verteilung im Gemeindegebiet – abhängt, ob die ihm vorgelegten oder von ihm erhobenen Daten einen tragfähigen Schluss auf das durchschnittliche Einspielergebnis der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet zulassen. Eine Bindung des Tatsachengerichts an bestimmte mathematisch-statistische Regeln für die Erlangung eines repräsentativen Durchschnitts besteht entgegen der Auffassung der Beklagten hierbei nicht; denn eine solche Bindung ist weder normativ noch denkgesetzlich und auch nicht durch sonstige Beweisregeln vorgegeben.*

Es liegt allerdings auf der Hand, dass die Schwankungsbreite der Einspielergebnisse im Satzungsgebiet umso verlässlicher bestimmt werden kann, je mehr Apparate und Aufsteller von der Vergleichsrechnung erfasst werden. Dies heißt indes nicht, dass die durchschnittlichen Einspielergebnisse der Automaten nur anhand von Zahlen aller Geräte sämtlicher Aufsteller im Gemeindegebiet ermittelt werden könnten (so aber wohl OVG Koblenz, Urteil vom 4. Dezember 2001; a.a.O. juris Rn. 55). Auch eine nicht statistisch abgesicherte Erhebung kann eine aussagekräftige Grundlage für die Durchschnittsbildung liefern. Hierbei ist zu beachten, dass sowohl die Gemeinde als auch ein klagender Automatenaufsteller insoweit auf entsprechende freiwillige Angaben der übrigen Aufsteller angewiesen sind, da diese auf der Grundlage der an einem pauschalierenden Stückzahlmaßstab ausgerichteten Vergünstigungssteuersatzungen in aller Regel keiner Auskunftspflicht über die Einspielergebnisse der einzelnen Geräte unterliegen (vgl. dazu VGH Kassel, Beschluss vom 12. August 2004, a.a.O.), weshalb keine überzogenen Anforderungen

an Art und Umfang der zu erhebenden Datenmenge gestellt werden können. Auf der anderen Seite wird sich ein für das Satzungsgebiet aussagekräftiger Durchschnitt der Einspielergebnisse in aller Regel nicht bilden lassen, wenn nur Einspielergebnisse der Geräte eines von mehreren Aufstellern oder von insgesamt einem nur sehr geringen Prozentsatz aller Automaten derselben Gerätegruppe im Satzungsgebiet vorliegen.

Der für die Berechnung der zulässigen Schwankungsbreite maßgebliche Durchschnitt der Einspielergebnisse von Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit muss seinerseits aus den jeweils durchschnittlichen Einspielergebnissen der einzelnen Geräte bestimmt werden. Um hierbei Verzerrungen durch jahreszeitliche Schwankungen in der Automatenutzung und sporadische Gewinnausschüttungen zu vermeiden, wie sie nach § 13 Nr. 8 Spielverordnung bei unbeeinflusstem Spielverlauf jeweils nach mindestens 34.000 Spielen zu erwarten sein müssen, sollten die Angaben über die einzelnen Spielautomaten einen jeweils längeren Zeitraum von in der Regel acht bis zwölf Monaten umfassen (ähnlich OVG Koblenz, Urteil vom 4. Dezember 2001, a.a.O. juris Rn. 56). Auch hier ist es wiederum Aufgabe des Tatsachengerichts, die ihm vorliegenden Daten anhand dieser Vorgaben auf ihre Aussagekraft hin zu würdigen.

*(4) Schließlich hat das Tatsachengericht bei der Ermittlung der maßgeblichen Schwankungsbreite zu prüfen, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass es sich bei den jeweils höchsten und niedrigsten Einspielergebnissen, deren Abweichung vom Durchschnitt zu berechnen ist, um „Ausreißer“ handelt, die völlig aus dem Rahmen der anderen im unteren und oberen Bereich liegenden Einspielergebnisse fallen und deshalb atypisch sind, weil die übrigen ermittelten Einspielergebnisse ganz überwiegend sehr nahe am ermittelten Gesamtdurchschnitt liegen, und sie deshalb bei der Vergleichsrechnung außer Betracht bleiben müssten.“*

Hinsichtlich der Praktikabilitätserwägungen, auf die sich die Antragsgegnerin unter anderem beruft, hat das Bundesverwaltungsgericht in dem Urteil vom 13. April 2005 ausgeführt:

„Ist die noch zulässige Toleranzgrenze von 50 % Schwankungsbreite der Einspielergebnisse von Spielautomaten in einer Gemeinde überschritten, können schließlich auch Praktikabilitätserwägungen die Beibehaltung des Stückzahlmaßstabs nicht rechtfertigen. Zwar darf der kommunale Satzungsgeber im Rahmen des ihm zustehenden weiten Spielraums bei der Ausgestaltung einer Vergnügungssteuersatzung gerade auch Gesichtspunkten der Praktikabilität für die Steuererhebung Rechnung tragen und dahinter Belange der Steuergerechtigkeit im Einzelfall zurücktreten lassen. Durchbrechungen des Gleichheitssatzes durch Typisierungen und Pauschalierungen können – insbesondere bei der Regelung von Massenerscheinungen – durch Erwägungen der Verwaltungsvereinfachung und –praktikabilität gerechtfertigt sein, solange die durch jede typisierende Regelung entstehende Ungerechtigkeit noch in einem angemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Vorteilen der Typisierung steht. Praktikabilitätserwägungen können aber nur bei der Prüfung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG von rechtfertigender Bedeutung sein, nicht hingegen, wenn es um verfassungsrechtliche Wertentscheidungen geht, die den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum des Art. 3 Abs 1GG einschränken (BVerwG, Beschluss vom 25. Januar 1995, a.a.O.S.12; Urteil vom 22. Dezember 1999 – BVerwG 11 CN 1.99 – a.a.O.S.239f.). einen Steuermaßstab, der sich aufgrund der mittlerweile hinreichend zuverlässig feststellbaren Einspielergebnisse der Automaten als untauglich erweist, weil ihm der nach Art. 105 Abs. 2a GG gebotene Bezug zum Vergnügungsaufwand der Spieler fehlt, kann die Gemeinde mit Praktikabilitätsgründen daher nicht aufrecht erhalten.

Es bedarf deshalb insoweit auch nicht der Entscheidung über

die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage, wie umfangreich der mit einer Abkehr vom Stückzahlmaßstab verbundene Mehraufwand der Beklagten bei der Erhebung der Spielautomatensteuer sein wird. Dass die Umstellung auf einen umsatzbezogenen Maßstab die Steuererhebung für die Gemeinden aufwändiger gestalten wird, als dies beim bisherigen Stückzahlmaßstab der Fall ist, wird im Grunde auch von der Klägerin nicht bestritten. Das Berufungsgericht sieht dies im Ausgangspunkt ebenso. Auch der Senat vermag den tatsächlichen Feststellungen des Berufungsgerichts nichts zu entnehmen, was den im Urteil des Bundesverwaltungsgericht vom 22. Dezember 1999 (BVerwG 11 CN 1.99 – a. a.O.S.242 f.) für den Stückzahlmaßstab erkannten Praktikabilitätsvorsprung in Frage stellte. Darauf kommt es wegen der festgestellten Untauglichkeit des verwendeten Stückzahlmaßstabs indes nicht an.“

Nach oben Ausgeführtem ist mithin maßgeblich, ob im Satzungsgebiet der Antragsgegnerin die zulässige Schwankungsbreite bei den Einspielergebnissen der Geldspielgeräte überschritten wird. Dies bedarf umfangreicher Prüfung, die den Rahmen eines Verfahrens auf Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes übersteigt. Die Bestimmung des maßgeblichen Durchschnitts der Einspielergebnisse einer Gerätegruppe setzt hinreichend aussagekräftige Erkenntnisse über die Einspielergebnisse der einzelnen Automaten dieser Gruppe im Satzungsgebiet voraus. Im Streitfall ist es in erster Linie eine Frage der Sachverhalts- und Beweiswürdigung, die wesentlich von den konkreten örtlichen Gegebenheiten – etwa der Zahl und Größe der Automatenaufsteller und der Zahl der Gewinnspielautomaten und ihrer Verteilung im Gemeindegebiet – abhängt, ob die gegebenen Daten einen tragfähigen Schluss auf das durchschnittliche Einspielergebnis der Automaten mit Gewinnmöglichkeit im Gemeindegebiet zulassen. Dies ist dem Hauptsacheverfahren vorzubehalten.

Hinsichtlich der Veranlagung der Geldspielgeräte in dem

angefochtenen Vergnügungssteuerbescheid der Antragsgegnerin vom 12. April 2005 bestehen die gemäß § 80 Abs 4 Satz 3 VwGO geforderten ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes, weil nach der im vorliegenden Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes allein möglichen und gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage vieles dafür spricht, dass auch im Gebiet der Stadt Wesel der gewählte Steuermaßstab der Stückzahl nicht geeignet ist, den Vergnügungsaufwand der steuerpflichtigen Spieler hinreichend zu erfassen. Dies ergibt sich daraus, dass die Kammer in den vergangenen Jahren eine Vielzahl von gegen Vergnügungssteuerbescheide gerichtete Verfahren verhandelt hat, in denen von den jeweiligen Automatenaufstellern die Einspielergebnisse vorgelegt worden sind. Bei einer erheblichen Anzahl von Gemeinden dürfte die zulässige Schwankungsbreite bei den Einspielergebnissen überschritten sein. Die Antragstellerin hat durch Schriftsatz vom 14. Juni 2005 ausgeführt, für ein Aussetzungsverfahren könne davon ausgegangen werden, dass die Schwankungsbreite von 50 % in der Regel überschritten sei, denn in allen bisher bekannt gewordenen Erhebungen hätten sich weitaus höhere Einnahmeschwankungen erwiesen, sodass derartige Schwankungen in der Natur der Sache liegen dürften. Dies entspricht den Kenntnissen der Kammer aus den vorangegangenen Verfahren. Die Antragstellerin hat ferner durch diesen Schriftsatz vom 14. Juni 2005 angeboten, ihre insoweit aussagekräftigen unterschiedlichen Einspielergebnisse vorzulegen und führt aus, die gleichen Schwankungen seien bei den anderen Aufstellunternehmen ebenso anzutreffen. Demgegenüber ist nicht ausreichend, wenn seitens der Antragsgegnerin ausgeführt wird, es gebe keinen Anlass, von einer Wahrscheinlichkeit einer Schwankungsbreite im Gebiet der Stadt Wesel auszugehen; die geltend gemachten Einnahmeschwankungen seien durch keinen konkreten Hintergrund belegt. Dies widerspricht den Erfahrungen, die die Kammer durch Vorlage einer nicht unbeträchtlichen Anzahl von Einspielergebnissen gesammelt hat. Darüber hinaus bleibt bei einer derartigen Stellungnahme



völlig unberücksichtigt, dass letztendlich der Nachweis für die Rechtmäßigkeit des Stückzahlmaßstabs der Gemeinde obliegen dürfte, da sie die Beweislast für die Grundlage der Steuerheranziehung, mithin der Rechtmäßigkeit der Satzung, trägt.

Der Antrag auf Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes hat mithin Erfolg, soweit von dem Vergnügungsteuerbescheid der Antragsgegnerin vom 12. April 2005 Geldspielgeräte erfasst sind. Hinsichtlich der ebenfalls veranlagten Unterhaltungsgeräte in Höhe von ... Euro war der Antrag abzulehnen, da sich insoweit die Satzung über die Erhebung von Vergnügungssteuer in der Stadt Wesel vom 18. Dezember 2002 auch mit Blick auf den Steuersatz für Apparate ohne Gewinnmöglichkeit in Spielhallen von 40,- Euro als rechtmäßig erweist (vgl. auch Urteil der Kammer vom 17. März 2004 – 25 K 1477/03- ). Aus dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13. April 2005 folgt nur, dass der in der Vergnügungssteuersatzung vorgesehene Stückzahlmaßstab für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit nicht vereinbar mit Art. 105 Abs. 2a GG ist, im Hinblick auf die in der Vergnügungssteuersatzung der Stadt Wesel getroffenen umfangreichen Regelungen anderer Steuertatbestände ist insoweit hinsichtlich des Stückzahlmaßstabs für Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit von einer Teilunwirksamkeit der Vergnügungssteuersatzung auszugehen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 155 Abs. 1 Satz 1 VwGo.

Die Festsetzung des Streitwertes beruht auf §§ 53 Abs. 3 Nr. 1, 52 Abs. 1 GKG, wobei im Hinblick auf die Vorläufigkeit des im vorliegenden Verfahren zu erzielenden Rechtsschutzes ein Viertel der streitigen Forderung angesetzt worden ist.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen die Entscheidung über den Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz kann innerhalb von zwei Wochen..... Beschwerde eingelegt werden, über die das ....