

BVerwG – Urt. v. 29.06.2017 – 9 C 7/16

Zulässigkeit einer kommunalen Wettbürosteuer

GG Art. 3 I, 12 I, 105 II a; RennwLottG §§ 10, 11, 17 II, 19; RennLottGABest § 31a; GlüStV §§ 1, 4 a, 4 b, 10 a; AG GlüStVNRW § 13 II und III; KAG NRW §§ 2, 12 I Nr. 1 Buchst. b

1. Bei einer Steuer, die das Wetten in Einrichtungen besteuert, die neben der Annahme von Wettscheinen (auch an Terminals o.Ä.) auch das Mitverfolgen der Wettereignisse auf Monitoren ermöglichen (Wettbüros), handelt es sich um den Typus einer örtlichen Aufwandsteuer iSd Art. 105 II a GG.

2. Eine solche Wettbürosteuer ist nicht mit der Sportwettensteuer nach § 17 II RennwLottG gleichartig iSd Art. 105 Da GG, wenn sie sich in erheblichen Steuermerkmalen von dieser unterscheidet und nach einer wertenden Gesamtbetrachtung ein Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes nicht gegeben ist (wie BVerwGE 143, 301 = NVwZ 2012, 1407).

BVerwG, Urt. v. 29.6.2017-9 C 7/16 (OVG Münster)

Zum Sachverhalt:

Der Kl. wendet sich gegen die Heranziehung zu einer kommunalen Wettbürosteuer.

Nachdem die Wettbürosteuersatzung der Stadt Hagen mit Erlass des Ministeriums für Inneres und Kommunales sowie des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 18.6.2014 genehmigt worden war, erließ auch die Bekl. am 8.10.2014 eine „Vergnügungssteuersatzung für das Vermitteln oder Veranstellen von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros)“ (im Folgenden: VS bzw. Wettbürosteuersatzung). Die Satzung trat am 1.11.2014 in Kraft. Nach der Begründung der ihr zugrunde liegenden Ratsvorlage soll die Besteuerung den Zweck erfüllen, das Glücksspiel einzudämmen, da ordnungsbehördliche Maßnahmen nur begrenzt dazu geeignet seien. Nach § 2 VS unterliegen der Besteuerung im Gebiet der Bekl. „das Vermitteln oder Veranstellen von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros), die neben der Annahme von Wettscheinen (auch an Terminals o.Ä.) auch das Mitverfolgen der Wettereignisse ermöglichen“. Steuerschuldner ist nach § 3 I VS der Betreiber des Wettbüros. Bemessungsgrundlage der Steuer ist nach § 4 S. 1 VS „die Veranstaltungsfläche (m²) der genutzten Räume“. Dabei gilt nach Satz 2 als Veranstaltungsfläche „die Fläche der für die Besucher bestimmten Räume einschließlich der Erfrischungsräume, aber ausschließlich der Kleiderablagen, Toiletten und ähnlicher Nebenräume sowie der Theken“. Der Steuersatz beträgt nach § 5 VS „je angefangenen

Kalendermonat für jede angefangenen zwanzig Quadratmeter Veranstaltungsfläche 250 Euro“.

Der Kl. betreibt im Stadtgebiet der Bekl. eine 73 m² große Wettannahmestelle, in der er für den Wettveranstalter Digibet Wetten vermittelt und als konzessionierter Buchmacher in geringem Umfang selbst Pferdewetten veranstaltet. Mit Bescheid vom 28.11.2014 setzte die Bekl. gegenüber dem Kl. eine Wettbürosteuer für das Jahr 2014 iHv 2000 Euro fest.

Die hiergegen gerichtete Klage wies das VG mit Urteil vom 12.6.2015 ab. Das OVG *Münster* hat mit Urteil vom 13.4.2016 die Berufung des Kl. zurückgewiesen (14 A 1599/15, BeckRS 2016, 44577). Es hielt die der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Satzungsbestimmungen für wirksam, ließ aber mit Rücksicht auf die abweichende Auffassung des *VGH Mannheim* zur Existenz eines steuerrelevanten Aufwands die Revision zu.

Aus den Gründen:

[11] II. Die zulässige Revision des Kl. ist begründet. Das angefochtene Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 137 I Nr. 1 VwGO). Die dem angefochtenen Steuerbescheid zugrunde liegende Wettbürosteuersatzung der Bekl. ist rechtswidrig. Zwar geht das OVG ohne Rechtsverstoß von einer örtlichen Aufwandsteuer iSd Art. 105 IIa GG aus (1.), die nicht gegen das Gleichartigkeitsverbot (2.), den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (3.) und die Berufsfreiheit des Art. 12 I GG (4.) verstößt, kalkulatorisch abwälzbar ist (5.) und auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Nichtbesteuerung von Wettannahmestellen (ohne Mitverfolgungsmöglichkeit) den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 I GG) verletzt (6.); zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung führt allerdings der gewählte Flächenmaßstab (7.).

[12] 1. Das BerGer. geht im Ergebnis zu Recht davon aus, dass es sich bei der von der Bekl. erhobenen Wettbürosteuer um den Typus einer örtlichen Aufwandsteuer iSd Art. 105 IIa GG handelt.

[13] a) Der Begriff der Aufwandsteuer wird im Grundgesetz nicht bestimmt, sondern vorausgesetzt. Aufwandsteuern sind Steuern auf die Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf, in der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zum Ausdruck kommt. Belastet werden soll der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführung hinausgehende Aufwand, der Teil des persönlichen Lebensbedarfs und der persönlichen Lebensführung ist, und nur die in diesem Konsum zum Ausdruck kommende besondere Leistungsfähigkeit (stRspr, vgl. nur *BVerfGE* 114, 316 [334] = NJW 2005, 3556 = NVwZ 2006, 205 Ls.; stRspr, vgl. nur *BVerwGE* 143, 301 = NVwZ 2012, 1407 Rn. 13; kritisch zu örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht,

22. Aufl. 2015, § 18 Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern, Rn. 119 ff.). Dabei ist der Aufwand „ein äußerlich erkennbarer Zustand, für den finanzielle Mittel verwendet werden“ (stRspr, vgl. nur *BVerfGE* 114, 316 [334] = *NJW* 2005, 3556 = *NVwZ* 2006, 205 Ls.). Von wem und mit welchen Mitteln der Aufwand finanziert wird, ob er im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet oder welchen Zwecken er des Näheren dient, ist dabei unerheblich (grundlegend *BVerfGE* 65, 325 [346ff.] = *NJW* 1984, 785 = *NVwZ* 1984, 302 Ls.). Zweifel an der Tauglichkeit des Steuermaßstabs lassen den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer unberührt, denn die Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten grundsätzlich keine Aussage zu diesen materiellen Fragen (stRspr, vgl. *BVerfGE* 123, 1 [16 f., 35] = *NVwZ* 2009, 968, und *NVwZ* 2017, 1037 Rn. 127). Aufwandsteuern sind von Unternehmenssteuern abzugrenzen, die nicht die Einkommensverwendung, sondern die Einkommenserzielung zum Ausgangspunkt nehmen. Eine Steuer, die gezielt auf den unternehmerischen Gewinn oder einen typisierend vermuteten unternehmerischen Gewinn zugreift statt auf die Einkommensverwendung, ist als Unternehmensteuer einzuordnen (stRspr, vgl. *BVerfGE* 123, 1 [16f.] = *NVwZ* 2009, 968, und *BVerfG*, *NVwZ* 2017, 1037 Rn. 116).

[14] b) Hiervon ausgehend liegt der Typus einer Aufwandsteuer, nicht aber der einer Unternehmensteuer vor.

[15] Zwar ist Steuergegenstand nach dem Wortlaut des § 2 VS das „Vermitteln und Veranlassen von Pferde- und Sportwetten“ in Wettbüros, also die Tätigkeit des Wettbürobetreibers. Jedoch ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang der Wettbürosteuersatzung sowie dem Zweck, den sie nach der Begründung der ihr zugrunde liegenden Ratsvorlage hat, dass nicht der Gewinn des Wettbürobetreibers, sondern der Aufwand des Wettenden für das Wetten in einem Wettbüro besteuert werden soll. Danach entspricht die Wettbürosteuer dem herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer, nach dem die Steuer nicht bei dem Nutzer der Einrichtung oder Veranstaltung, dessen Aufwand besteuert werden soll, sondern beim Einrichtungsbetreiber oder Veranstalter als indirekte Steuer erhoben wird (vgl. etwa *BVerfGE* 123, 1 [16] = *NVwZ* 2009, 968, sowie *BVerwGE* 135, 367 = *NVwZ* 2010, 784 Rn.-22, jeweils zur Spielgerätesteuern). So wird die Wettbürosteuersatzung vom Satzungsgeber als Vergnügungssteuersatzung bezeichnet. Nach § 1 VS erhebt die Bekl. die Wettbürosteuer als örtliche Aufwandsteuer. Steuerschuldner ist gem. § 3 I VS der Betreiber (Veranstalter) des Wettbüros. Schließlich ist sie nach der Begründung der Ratsvorlage ausdrücklich als indirekte Steuer ausgestaltet, bei der nicht der Wettende als der letztlich wirtschaftlich belastete Steuerträger, sondern der Betreiber des Wettbüros als Steuerschuldner die Steuer an die Steuerbehörde abführt.

[16] Demgegenüber kann ein steuerrelevanter Aufwand nicht mit dem Argument verneint werden, die Mitverfolgungsmöglichkeit an den Monitoren sei in einem Wettbüro stets

unentgeltlich, da kein Eintrittspreis verlangt werde (so aber VGH *Mannheim*, NVwZ-RR 2016, 592 Ls. = BeckRS 2016, 44850 Rn. 56 u. 71). Der Wortlaut des § 2 VS gibt für eine Aufteilung in zwei Einzelleistungen - den Wettabschluss und die Mitverfolgungsmöglichkeit der Wettereignisse - nichts her. Vielmehr soll das Wetten in einem Wettbüro, das sich durch die Ausstellung mit Monitoren von anderen Wettorten unterscheidet, als eine Art Gesamtvergütungsveranstaltung besteuert werden. Dass das Betreten von Wettbüros kostenlos ist, gehört als Werbemaßnahme zum Geschäftskonzept; dies ändert aber nichts daran, dass bei dem im Wettbüro vermittelten Wettvorgang finanzielle Mittel eingesetzt werden und dies gerade der Grund für die Besteuerung ist (zum Gesamtcharakter einer Vergütungsveranstaltung vgl. auch *BVerwGE* 120, 175 [180, 183] = NVwZ 2004, 1128; ferner OVG *Münster*, NJW 2010, 793 Rn. 6).

[17] Soweit das OVG den besteuerten Aufwand über das Wetten hinaus in dem „Wettmehraufwand“ sieht, der in einem Wettbüro aufgrund seiner die Wettleidenschaft befördernden Aufenthaltsqualität gegenüber einer reinen Wettannahmestelle erzielt wird, also in dem „gesteigert-generierten Wettaufwand“ (vgl. UA S. 21 f.), vermag der *Senat* dem mangels entsprechender Ansatzpunkte im Text der Wettbürosteuersatzung nicht zu folgen. Zwar ist das RevGer. insoweit grundsätzlich an die Auslegung des BerGer. gebunden (§ 173 S. 1 VwGO iVm § 560 ZPO). Das *BVerwG* ist aber dann zu einer eigenen Auslegung des Landesrechts befugt, wenn dessen Auslegung durch das BerGer. unvollständig oder in sich widersprüchlich ist (stRspr, vgl. *BVerwG*, zuletzt Urt. v. 7.3.2017 - 9 C 20/15, BeckRS 2017, 115655 Rn. 20 mwN). Dies ist hier der Fall. Die Auslegung ist unvollständig, weil das *OVG* sein Verständnis des besteuerten Aufwands im Urteil nicht näher anhand der Regelungen der Wettbürosteuersatzung begründet hat.

[18] c) Es handelt sich bei der Wettbürosteuer auch um eine örtliche Aufwandsteuer. Sie knüpft an die Belegenheit des Wettbüros im Gemeindegebiet an, so dass der erforderliche örtliche Bezug gegeben ist. Dass der Wetteinsatz für einen außerhalb des Gemeindegebiets ansässigen Wettveranstalter entgegengenommen wird und der Wettvertrag zwischen Wettveranstalter und Wettkunde nach zivilrechtlichen Maßstäben möglicherweise außerhalb des Gemeindegebiets zustande kommt, ist für den örtlichen Bezug der Wettbürosteuer nicht von Relevanz. Hierdurch wird insbesondere kein die Wirtschaftseinheit berührendes Steuergefälle für die bundes- bzw. europaweit auftretenden Wettveranstalter bewirkt, wie dies von manchen Wettbürobetreibern geltend gemacht wird. Dies könnte allenfalls dann der Fall sein, wenn die Wettveranstalter gezwungen wären, aufgrund der kommunalen Steuer ihre jeweiligen Wettquoten zu ändern. Das ist aber nicht der Fall. Denn die Steuer wird nicht bei ihnen, sondern bei dem örtlich tätigen Unternehmer erhoben, der sie ohne wesentliche Änderung seines Geschäftsmodells auf seine Kunden abwälzen kann (s. dazu näher unter 5.).

[19] 2. Das *OVG* geht ebenfalls ohne Rechtsverstoß davon aus, dass die Satzung nicht gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 II a GG verstößt.

[20] a) Nach Art. 105 IIa 1 GG dürfen örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern nur erhoben werden, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Dieses Gleichartigkeitsverbot verbietet eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle (*BVerfGE* 98, 106 = DStR 1998, 892 = DStRE 1998, 405 = NJW 1998, 2341 = NVwZ 1998, 947 Ls.). Art. 105 IIa 1 GG wurde mit dem Finanzreformgesetz vom 12.5.1969 mit Wirkung zum 1.1.1970 in den finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzkatalog des Art. 105 GG eingefügt. Die Befugnis der Länder zur Regelung der herkömmlich, dh am 1.1.1970 bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sollte nicht angetastet werden. Für die herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ist das *BVerfG* deshalb davon ausgegangen, dass sie ohne weitere Prüfung als nicht gleichartig anzusehen sind (*BVerfGE* 98,106 [124f.] - DStR 1998, 892 = DStRE 1998, 405 = NJW 1998, 2341 = NVwZ 1998, 947 Ls.; *BVerfGE* 40, 56 [64] = NJW 1976, 101, und *BVerfGE* 69, 174 [183] = NJW 1985, 2522). Damit die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder (auch) für nach dem 1.1.1970 geschaffene neue Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht leerläuft, muss davon ausgegangen werden, dass der Verfassungsgeber dem Begriff der Gleichartigkeit in Art. 105 IIa GG einen eigenständigen Inhalt gegeben hat, der von dem Inhalt des Begriffs abweicht, den das *BVerfG* zur Abgrenzung der Zuständigkeiten im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung verwendet.

[21] Das *BVerfG* hat die Frage, wie die Gleichartigkeit im Hinblick auf neue Steuern zu definieren ist, bisher offengelassen. Nach der Rechtsprechung des *BVerwG* ist der eigenständige Inhalt des Gleichartigkeitsbegriffs nach Art. 105 II a GG mit Blick auf die besondere Funktion der Norm zu bestimmen, die den Gemeinden das Steuerfindungsrecht erhalten sollte, aber gleichzeitig eine Steuer, die auf örtlicher Ebene Bundessteuern gleichkommt, ausschließt. Insbesondere soll nicht eine Gemeindeumsatzsteuer oder Ähnliches geschaffen werden dürfen (*BVerwGE* 143, 301 = NVwZ 2012, 1407 Rn. 25 mwN). Das bedeutet, dass die Merkmale der jeweiligen Aufwandsteuer mit der in Betracht kommenden Bundessteuer nach Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und den wirtschaftlichen Auswirkungen zu vergleichen sind. Erfüllt sie die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs, bedarf es einer umfassenden Bewertung aller Merkmale der jeweiligen Steuer. Dabei ist das kommunale Steuerfindungsrecht in den Blick zu nehmen, das nicht derart beschnitten werden darf, dass Gemeinden neue Steuern nicht erheben könnten. Denn ohne eine solche konkrete auf die jeweilige Steuer bezogene Bewertung würde die Umsatzsteuer als eine bundesrechtlich geregelte große Verbrauchsteuer jegliche auch noch so unbedeutende Besteuerung von Gütern und Dienstleistungen in Gemeinden von vornherein ausschließen (*BVerwG*, NVwZ 2012,1407 Rn. 25).

[22] b) Bei der Wettbürosteuer handelt es sich um eine neuartige Aufwandsteuer, bei der die Gleichartigkeit nicht ohne weitere Prüfung verneint werden kann.

[23] Die Maßstäbe hierfür entsprechen denen für die Genehmigungspflicht nach dem hier einschlägigen Landesrecht. Nach § 2 II KAG NRW bedarf eine Satzung, mit der eine im Land nicht erhobene Steuer erstmalig oder erneut eingeführt werden soll, zu ihrer Wirksamkeit der Genehmigung des Innenministeriums und des Finanzministeriums. Mit der Wettbürosteuer wurde eine solche neuartige, genehmigungspflichtige Vergnügungssteuer eingeführt. Zwar ist in Nordrhein-Westfalen das Vergnügungssteuergesetz durch Gesetz vom 26.11.2002, NWGVBl. 2002, 559, aufgehoben worden, so dass es nunmehr Sache jeder einzelnen Gemeinde ist zu entscheiden, ob und für welche Steuergegenstände sie eine Vergnügungssteuer erheben will. Daraus sowie aus dem Umstand, dass in § 3 II 2 KAG NRW die Steuerart „Vergnügungssteuer“ genannt wird, kann nach der hierfür maßgeblichen Rechtsprechung des *OVG* wegen des weiten Begriffs der „Vergnügung“ allerdings nicht gefolgert werden, dass alle als Vergnügung qualifizierbaren menschlichen Verhaltensweisen durch die Gemeinden als herkömmliche Steuer ohne Einholung einer Genehmigung besteuert werden können. Vielmehr ist zur Abgrenzung, ob eine Steuer in Nordrhein-Westfalen neu eingeführt (oder wieder eingeführt) wird, im Einzelfall zu untersuchen, ob ein bereits besteuert Gegenstand lediglich neu umschrieben, erweitert oder modifiziert wird - dann liegt keine genehmigungspflichtige neue Steuer vor - oder ob die Steuer an einen neuen Steuergegenstand anknüpft, was die Genehmigungspflicht zur Folge hat (*OVG Münster*, NJW 2010, 102 Rn. 25 ff., zur neuartigen Besteuerung sexueller Vergnügungen in Bars, Bordellen, Swinger-Clubs oder ähnlichen Einrichtungen; vgl. zur bloßen Veränderung bzw. Fortentwicklung einer herkömmlichen Steuer demgegenüber *BVerfG*, Kammerbeschl., WwZ 1997, 573 Rn. 49 = NJW 1997, 2746 Ls.). Diese Abgrenzung lässt sich auf den hier in Rede stehenden Zusammenhang übertragen. Daran gemessen regelt eine Satzung, die erstmals das Wetten in näher beschriebenen Räumen (Wettbüros) besteuert, eine neuartige Aufwandsteuer.

[24] c) Das *OVG* hat unter Zugrundelegung der obenstehenden Grundsätze zur Gleichartigkeitsprüfung einen Verstoß gegen das Gleichartigkeitsverbot mit Blick auf die Pferdewetten- und die Sportwettensteuer nach dem Rennwett- und Lotteriegesetz, die Konzessionsabgabe des Wettveranstalters nach § 4 d des Staatsvertrags zum Glücksspielwesen in Deutschland (Glücksspielstaatsvertrag - GlüStV) vom 15.12.2011 (GV. NRW 2012, 524, 535) sowie die den Wettvermittler treffende Umsatzsteuer verneint. Dies ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, insbesondere ist die Wettbürosteuer - jedenfalls bei dem hier konkret gewählten Flächenmaßstab von 250 Euro je angefangenen Kalendermonat für jede angefangenen 20 Quadratmeter Veranstaltungsfläche - nicht mit der Sportwettensteuer nach § 17 II RennwLottG gleichartig.

[25] Durch das Gesetz zur Besteuerung von Sportwetten vom 29.6.2012 (BGBl. 12012, 1424) wurde der II. Abschnitt des Rennwett- und Lotteriegesetzes um die Sportwetten ergänzt und in § 17 II die Sportwettenbesteuerung neu eingeführt. Danach unterliegen nun nicht nur Rennwetten nach Abschnitt I des Gesetzes einer Steuer von 5 % des Wetteinsatzes (so genannte Totalisator- und Buchmachersteuer, §§ 10, 11 RennwLottG), sondern auch alle sonstigen Wetten aus Anlass von Sportereignissen (Sportwetten), wenn die Sportwette im Inland veranstaltet wird oder der Spieler eine natürliche Person ist und bei Abschluss des Wettvertrags seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat oder, wenn er keine natürliche Person ist, bei Abschluss des Wettvertrags seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat. Die Steuer beträgt 5 % des Nennwertes der Wettscheine beziehungsweise des Spieleinsatzes. Steuerschuldner ist bei den (sonstigen) Sportwetten der Veranstalter (§ 19 II 1 RennwLottG).

[26] Zwar greifen sowohl die Sportwettensteuer nach § 17 II RennwLottG als auch die von der Bekl. erhobene Wettbürosteuer auf die Leistungsfähigkeit des Wettenden zu, denn beide werden als indirekte Steuern erhoben und sollen die Wettenden als Steuerträger belasten. Auch wirken sich beide Steuern, wenngleich sie von unterschiedlichen Steuerschuldnern erhoben werden, nämlich von den Wettveranstaltern bei der Sportwette und den Wettvermittlern bei der Wettbürosteuer, wirtschaftlich in vergleichbarer Weise aus, da sie jeweils auf Abwälzbarkeit angelegt sind und deshalb im Regelfall zu einer Verteuerung der Leistung für den Wettenden führen. Dennoch bestehen erhebliche Unterschiede, die - gemessen an dem gegenüber Art. 72 I GG weniger strengen Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 IIa GG - die Annahme einer finanzverfassungswidrigen Doppelbelastung ausschließen:

[27] Beide Steuern unterscheiden sich zunächst im Steuermaßstab sowie in der Erhebungstechnik. Während die Sportwettensteuer den Einsatz der Wettenden besteuert und aufgrund einer bloßen Steuervoranmeldung erhoben wird (vgl. § 17 II 2 RennwLottG sowie § 31 a der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes v. 29.6.2012, BGBl. I 2012, 1424 - RennwLottGABest), bemisst sich die Wettbürosteuer nach der Veranstaltungsfläche der genutzten Räume und wird durch einen Steuerbescheid festgesetzt (vgl. § 4 S. 1 und § 7 II VS).

[28] Entscheidender als diese eher rechtstechnischen Unterschiede kommt es jedoch auf die unterschiedliche Zielsetzung der Steuern und den hiermit zusammenhängenden Unterschied des Steuergegenstandes und des Kreises der Steuerschuldner an. Während die Erhebung der Sportwettensteuer als Verkehrsteuer auf die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes nach Art. 105 II iVm Art. 72 GG gestützt wird (BT- Drs. 17/8494, 8) und sich als die an die besondere Umsatzart angepasste Ausprägung der allgemeinen Umsatzsteuer auf der

Endverbraucherstufe darstellt (vgl. *Englisch* in *Tipke/ Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 D. Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen, Rn. 103, § 18 Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern, Rn. 80), soll mit der Wettbürosteuer als kommunaler Vergnügungssteuer nur ein eng begrenzter, spezifischer Ausschnitt des Wettgeschehens besteuert werden. Von ihr werden nur solche Wetten erfasst, die gerade in Wettbüros abgegeben werden, also in solchen Einrichtungen, bei denen die Sportereignisse auf Monitoren mitverfolgt werden können. Nur diese Form des Wettens qualifiziert die Bekl. als steuerpflichtiges Vergnügen, das sie besteuern will. Dabei verfolgt sie ausweislich der Ratsvorlage mit der Besteuerung ausdrücklich nicht nur Einnahme-, sondern auch örtliche Lenkungsziele. Sie geht offensichtlich davon aus, dass gerade in Wettbüros aufgrund deren typischer Ausstattung mit Sitzgelegenheiten und Monitoren eine erhöhte Suchtgefahr besteht, die sie bekämpfen will. Dass die Bekl. darüber hinaus städtebauliche Zwecke verfolgen, etwa einem gewissen trading-down-Effekt von Wettbüros entgegenwirken will (vgl. hierzu *Fickert/Fieseler/Determann/Stiehler*, BauNVO, 12.' Aufl. 2014, § 4a Rn. 23.69), hat sie demgegenüber weder in der Ratsvorlage noch schriftsätzlich erklärt. Dies kann für die Bewertung jedoch dahinstehen. Denn ausgenommen sind von der Wettbürosteuer jedenfalls Onlinewetten, die sowohl nach der Einschätzung des Gesetzgebers im Zusammenhang mit der Sportwettenbesteuerung (vgl. BT-Drs. 17/8494, 10) als auch nach Auskunft des Sportwettenverbandes nach wie vor den größten Marktanteil aller Sportwetten darstellen, sowie Wetten in Wettannahmestellen, die über keine Monitore zum Mitverfolgen von Sportereignissen verfügen. Dies belegt, dass die Wettbürosteuer der Bekl. nur einen begrenzten Teil des von der Sportwettensteuer erfassten Steuergegenstandes betrifft und an deren Aufkommen bei Weitem nicht heranreicht. Dabei berücksichtigt der *Senat* auch die in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll genommenen Erklärungen verschiedener Wettbürobetreiber zum Umfang der steuerlichen Belastung. So hat der Kl. angegeben, die steuerliche Belastung aus der Wettbürosteuer betrage für die unterschiedlichen, von ihm im Gemeindegebiet betriebenen Wettbüros zwischen 38 % und 56 % der Steuerlast aus der Sportwettensteuer. Die Kl. in den Parallelverfahren 9 C 8/16 und 9 C 9/16 haben ähnliche Zahlen bestätigt bzw. den Anteil der Wettbürosteuer mit ca. 1,5-2 % des Umsatzes beziffert. Von einem unzulässigen Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes kann angesichts der zuvor beschriebenen Größenverhältnisse nicht die Rede sein.

[29] 3. Die Wettbürosteuer verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Dieser verlangt die Beachtung der bundesstaatlichen Grenzen und bei der Ausübung der jeweiligen Gesetzgebungskompetenz wechselseitig bundesstaatliche Rücksichtnahme. Konzeptionelle Entscheidungen des zuständigen Bundesgesetzgebers dürfen durch Entscheidungen eines Landesgesetzgebers nicht verfälscht werden. Insbesondere dürfen den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen (*BVerfGE* 98, 106 [119] = DStR 1998, 892 = DStRE 1998, 405 = NJW 1998, 2341 = NVwZ 1998, 947 Ls., und *BVerfGE* 98, 265 [301] = NJW 1999, 841;

BVerwGE 143, 301 = *NVwZ* 2012, 1407 Rn. 29, *BVerwG*, *NVwZ* 2016, 620 = Buchholz 401.69 *Sonst. KommSteuern* Nr. 1).

[30] Das ist hier nicht der Fall. Zwar verfolgt der Bundesgesetzgeber insofern eine „gesetzgeberische Gesamtkonzeption“, als er mit der im Jahre 2012 eingeführten Sportwettensteuer erklärtermaßen den neuen Glücksspielstaatsvertrag der Länder flankieren wollte und zu diesem Zweck einen niedrigen Steuersatz von 5 % auf den Wetteinsatz vorgesehen hat, um den Wettveranstaltern im europäischen Vergleich eine adäquate Steuerbelastung zu sichern (a). Durch die Wettbürosteuer greift die Bekl. aber nicht in unzulässiger Weise in dieses Gesamtkonzept ein (b).

[31] a) Durch den Glücksspielstaatsvertrag vom 15.12.2011 ist das bisherige staatliche Sportwettenmonopol - zunächst für eine Experimentierphase von sieben Jahren - normativ durch ein Konzessionssystem ersetzt worden. Nunmehr können bundesweit bis zu 20 Konzessionen vergeben werden. Die Konzessionserteilung wird „nach Aufruf zur Bewerbung und Durchführung eines transparenten, diskriminierungsfreien Auswahlverfahrens erteilt“. Durch die Experimentierklausel soll eine bessere Erreichung der Ziele des § 1 GlüStV erprobt werden, zu denen gleichrangig ua eine wirksame Suchtbekämpfung, der Jugend- und Spielerschutz, aber auch die Schaffung einer begrenzten legalen Alternative zum nicht erlaubten Glücksspiel gehören, um den natürlichen Spieltrieb der Bevölkerung in geordnete und überwachte Bahnen zu lenken und der Entwicklung und Ausbreitung von unerlaubten Glücksspielen in Schwarzmärkten entgegenzuwirken (vgl. zum Vorstehenden § 10a iVm § 1 und § 4b I GlüStV). Von der Konzession, die die Veranstaltung von Sportwetten betrifft, ist die einzelne Wettvermittlungsstelle zu unterscheiden. Deren Zahl wird nach § 10 a V GlüStV durch die Länder begrenzt. Hierdurch soll eine gleichmäßige Verteilung der begrenzten Wettvermittlungsstellen auf alle Konzessionsnehmer gewährleistet werden (vgl. LT-Drs. NRW 16/17, 34). Wettvermittlungsstellen im vorgenannten Sinne sind besondere Geschäftsräume der Konzessionsnehmer, in denen ausschließlich Sportwetten als Hauptgeschäft vermittelt werden; ihre Anzahl wird in Nordrhein-Westfalen auf 920 begrenzt, vgl. § 13 II des Gesetzes zur Ausführung des Glücksspielstaatsvertrags - AG GlüStV NRW - vom 13.11.2012 (GV.NRW 2012, 524) sowie § 20 I und § 21 I der Glücksspielverordnung des Landes Nordrhein-Westfalen - GlüSpVO NRW - vom 11.12.2008 idF vom 16.7.2013 (GV. NRW 2013, 483).

[32] Der Bundesgesetzgeber wollte mit der im Jahre 2012 eingeführten Sportwettensteuer (s.o. unter 2c) ausdrücklich eine flankierende Regelung zum neuen Glücksspielstaatsvertrag der Länder treffen. Mit Blick auf die Experimentierklausel, die die Erteilung einer begrenzten Anzahl von Konzessionen an in- und ausländische Wettanbieter ermögliche, sei es geboten, das Steuerrecht für sämtliche Sportwetten zu öffnen. Dabei sei es ohne Bedeutung, ob die Sportwette ortsgebunden oder durch ein anderes Medium, insbesondere über das Internet,

erfolge (vgl. BT-Drs. 17/8494, 1 und 8). Die Senkung des ursprünglich vorgesehenen deutlich höheren Steuersatzes von 16 2/3 % auf 5 %, die insbesondere aufgrund der Kritik der EU-Kommission erfolgte, wird im Gesetzesentwurf ausführlich begründet (vgl. BT-Drs. 17/8494, 9, sowie *Brüggemann*, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesezt, Diss. Münster, 2015, 110 f.): Der ermäßigte Satz sei geboten, um im europäischen Vergleich eine adäquate Steuerbelastung zu sichern und eine Überführung des bisherigen illegalen Wettangebots in die Legalität und damit unter die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Glücksspielstaatsvertrags zu fördern. Der ermäßigte Steuersatz sei die Folge der im Glücksspieländerungsstaatsvertrag vorgesehenen konzessionierten Öffnung des Glücksspielmarktes für Sportwetten. Dieser Öffnung liege die Erwägung zugrunde, dass es im Bereich der Sportwetten, insbesondere im Bereich der illegalen Wettangebote ausländischer Wettanbieter, nicht in dem avisierten Umfang erreicht worden sei, die natürliche Spielleidenschaft der Bürger unter staatliche Kontrolle zu nehmen. Das Konzessionsverfahren ermögliche nun eine Regulierung. Anders als beim staatlichen Lotterieangebot, das mit einem Regelsteuersatz von 20 % besteuert werde, sei die Wettbewerbssituation durch die Internationalisierung des Sportwettenbereichs derart ausgeprägt, dass eine Kanalisierung des Spielangebots im Inland nur mit einem abgesenkten Steuersatz möglich sei. Der geringere Steuersatz für Sportwetten sei gerechtfertigt, da er einem Gemeinwohlinteresse diene (Überführung des derzeit vorhandenen illegalen Marktes für Sportwetten in die Legalität) und zu diesem Zweck geeignet, erforderlich und insgesamt verhältnismäßig sei.

[33] b) In dieses Gesamtkonzept des Bundesgesetzgebers (Sportwettenbesteuerung zur Flankierung des Glücksspielstaatsvertrags) greift die Bekl. mit ihrer Wettbürosteuer nicht in unzulässiger Weise ein.

[34] aa) Ein solcher Eingriff kann entgegen der Auffassung des OVG allerdings nicht schon allein damit verneint werden, dass die Regelungen des Glücksspielstaatsvertrags zur zeitlich begrenzten Zulassung von Sportwetten durch konzessionierte private Wettanbieter nach der Experimentierklausel des § 10 a GlüStV „gegenwärtig nicht praktiziertes Recht“ sind (vgl. UA S. 32ff.). Zwar trifft diese Einschätzung durchaus zu; das geplante Konzessionierungsverfahren muss nicht zuletzt angesichts der klaren Rechtsprechung des *EuGH*, der Zweifel an der Transparenz des Auswahl Verfahrens geäußert hat, tatsächlich als gescheitert betrachtet werden (vgl. *EuGH*, C-336/14, ECLI:EU:C:2016:72, NVwZ 2016, 369 Rn. 55 ff., sowie *Deiseroth/Eggert*, GewArch 2017, 89, und *Brüggemann*, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesezt, Diss. Münster, 2015, 52 ff., jew. mwN). Dies gilt jedoch nicht für die Sportwettenbesteuerung nach dem Rennwett- und Lotteriegesezt. Das Gesetz sieht zur Herstellung einer Besteuerungsgleichheit und zugleich zur Vermeidung eines Vollzugsdefizits Aufzeichnungs-, Offenbarungs- und Mitteilungspflichten vor (vgl. §§ 20, 26 und 27 RennwLottG sowie BT-Drs. 17/8494, 10); in der Anwendung des Gesetzes sind keine grundlegenden Vollzugsdefizite erkennbar (vgl.

hierzu etwa *Brüggemann*, S. 244 ff. sowie Endbericht des Landes Hessen zur Evaluierung des Glücksspielstaatsvertrags, Stand 10.4.2017, 32).

[35] Im Übrigen darf eine Gemeinde aber auch dann nicht durch Lenkungsmaßnahmen und damit mittelbar gestaltend in den Kompetenzbereich des Bundesgesetzgebers eingreifen, wenn sie dessen Gesamtkonzeption als defizitär erachtet. Vielmehr ist es dann dessen Sache, entweder sein Regelungskonzept aufzugeben oder „nachsteuernde“ Maßnahmen zu ergreifen.

36] bb) Im Ergebnis hat das OVG aber zu Recht angenommen, dass die Bekl. durch die Wettbürosteuer nicht in unzulässiger Weise in die vom Bundesgesetzgeber mit der Sportwettenbesteuerung verfolgten Ziele eingreift.

[37] Dabei geht es zunächst zutreffend davon aus, dass die Besteuerung durch die Bekl. nicht den Zielen in § 1 Nr. 1 und 2 GlüStV, die - wie oben erläutert wurde - durch die Sportwettenbesteuerung flankiert werden sollte, zuwiderläuft. Gleichrangige Ziele des Staatsvertrags sind - wie oben ebenfalls bereits ausgeführt - die Bekämpfung der Spielsucht einerseits und die Überführung des Glücksspielangebots in einen legalen Markt andererseits. Dem erstgenannten Ziel läuft die Wettbürosteuer ersichtlich nicht zuwider. Dass auch kein Widerspruch zum zweiten Ziel besteht, begründet das *OVG* damit, dass der Wettbürosteuer keine erdrosselnde Wirkung zukomme, so dass sie nicht die Existenz eines begrenzten legalen Glücksspielangebots gefährde. Im Übrigen werde weder im Glücksspielstaatsvertrag noch im nordrhein-westfälischen Ausführungsgesetz speziell das Glücksspielangebot in Wettbüros geschützt. Vielmehr werde lediglich ein legaler Bestand von Wettvermittlungsstellen vorgesehen. Soweit geltend gemacht werde, der Landesgesetzgeber wünsche Wettbüros wegen der dort im Gegensatz zum anonymen Wetten im Internet ausgeübten sozialen Kontrolle, habe sich dies nicht in einem Normbefehl des Glücksspielrechts niedergeschlagen, erst recht nicht im Sinne des Ausschlusses einer Besteuerung von Wettbüros. Der *Senat* schließt sich dieser Argumentation im Ergebnis an. Insbesondere kann aus § 20 I 1 iVm Abs. 6 GlüSpVO NRW nichts Gegenteiliges gefolgert werden (aA *Birk*, Rechtsgutachten zur rechtlichen Zulässigkeit der kommunalen Wettbürosteuer, 5.11.2014, 31 f.). Danach sind Wettvermittlungsstellen ausschließlich auf die Vermittlung von Sportwetten beschränkt, während staatliche Anbieter wie die Westdeutsche Lotterie GmbH & Co. OHG (WestLotto) auf Antrag auch im Nebengeschäft Sportwetten vermitteln dürfen. Zwar kann hieraus geschlossen werden, dass in erster Linie reine Wettvermittlungsstellen, wie die hier in Rede stehenden Wettbüros, die Versorgung der Bevölkerung mit konzessionierten Sportwetten sicherstellen sollen. Zugleich ist aber zu beachten, dass es hierbei - wie das OVG der Sache nach zutreffend annimmt - nur um eine Art „Grundversorgung“ gehen soll. Denn neben der räumlichen Beschaffenheit und Nutzung werden sowohl die Zahl als auch das Einzugsgebiet der Wettvermittlungsstellen streng reglementiert (vgl. § 10 a V GlüStV sowie § 13 III 1 AG GlüStV NRW). Es dürfen nicht mehr Wettvermittlungsstellen unterhalten werden als zur besseren Erreichung der Ziele

nach §§ 1, 10 a V GlüStV und zur Sicherstellung eines ausreichenden Glücksspielangebots iSv § 10 I GlüStV erforderlich sind (§ 13 III 2 AG GlüStV NRW). Hiermit sollen die Erkenntnisse aus dem Evaluierungsbericht der Glücksspielaufsichtsbehörden vom 1.9.2010, der Suchtforschung und der Rechtsprechung aufgenommen werden. Nach dem genannten Bericht weisen insbesondere Livewetten ein deutlich höheres Suchtpotenzial auf als Oddset Sportwetten. Gerade bei Jugendlichen entwickle sich ein Trend hin zu den Wettbüros, die regelmäßig darauf angelegt seien, Kunden zum Verweilen einzuladen und zum Wetten zu animieren; diese seien daher der Suchtbekämpfung abträglich (vgl. zum Vorstehenden LT-Drs. 16/17, 41 f.).

[38] Ähnliche Erwägungen gelten auch hinsichtlich der vom Bundesgesetzgeber mit der Sportwettensteuer verfolgten Zwecke, denn diese sind eng mit den glücksspielrechtlichen Regelungen verknüpft. Zwar sollte der ermäßigte Steuersatz - wie oben näher dargelegt wurde - attraktive Bedingungen schaffen, um eine Überführung des bisherigen illegalen Wettangebots in die Legalität und damit unter die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Glücksspielstaatsvertrags zu fördern. Dem widerspricht allerdings eine moderat bemessene Vergnügungssteuer, die - gewissermaßen zur „örtlichen Feinsteuerung“ - auf einen ausgewählten Teil der Sportwetten erhoben wird, nicht. Denn das neue Glücksspielrecht sieht gerade keine unbegrenzte Zulassung von Wettannahmestellen, sondern wegen ihrer besonderen Gefahren deren zahlenmäßige Beschränkung vor. Dass Wettbüros allein durch die Wettbürosteuer derart geschwächt werden, dass sich hierdurch die Gefahr eines Ausweichens von Wettkunden in die Illegalität ergibt, ist nicht ersichtlich und im Übrigen eine Frage der - noch zu erörternden - Erdrosselungswirkung der Steuer.

[39] 4. Auch hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 12 I GG ist das *OVG* von zutreffenden Maßstäben ausgegangen und hat diese ohne Rechtsverstoß angewandt.

[40] Ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl liegt dann vor, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es in aller Regel unmöglich macht, den angestrebten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen (stRspr, vgl. *BVerfGE* 31, 8 [29] = BeckRS 1971, 31057394, und *BVerfG*, Kammerbeschluss, NVwZ 2001, 1264). Einer kommunalen Steuer kommt danach eine erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs in der Gemeinde infolge dieser Steuer nach Abzug der notwendigen Aufwendungen kein angemessener Reingewinn erzielt werden kann (vgl. *BVerfGE* 31, 8 [22f.] = BeckRS 1971, 31057394, und *BVerfGE* 123, 1 [36f.] = NVwZ 2009, 968). Der Betrachtung ist nicht der einzelne, sondern ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zugrunde zu legen. Art. 12 GG gewährleistet keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung. Es ist daher zu ermitteln, ob der durchschnittlich zu erzielende Bruttoumsatz die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich

eines angemessenen Betrags für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abdecken kann (vgl. *BVerwGE* 153, 116 = NVwZ 2016, 529 Rn. 17).

[41] Soweit durch die Rechtsprechung des *Senats* zuletzt für den Beruf des Spielgerätebetreibers darauf hingewiesen wurde, dass dessen unternehmerischer Entscheidungsspielraum und die Möglichkeit der Abwälzung der Steuer auf den Kunden eingengt sind, weil gerade für diese Unternehmensbranche umfangreiche gewerbe- und glücksspielrechtliche Beschränkungen bestehen (*BVerwGE* 153, 116 = NVwZ 2016, 529 Rn. 18 mwN; vgl. zu diesen Beschränkungen zuletzt *BVerfG*, NVwZ 2017, 1111 Rn. 12 ff., zur Verfassungsmäßigkeit dieser Beschränkungen vgl. Rn. 118 ff.), lässt sich dies angesichts vergleichbarer Reglementierungen von Wettvermittlungsstellen ohne Weiteres auf den Betreiber eines Wettbüros übertragen.

[42] Selbst wenn man dies zugrunde legt, hat der Kl. nicht substantiiert behauptet, dass die Einnahmen eines Wettbürobetreibers aus der Vermittlung von Sportwetten die durchschnittlichen Kosten nicht abdecken und kein angemessener Unternehmerlohn mehr verbleibt. Dem OVG ist in seiner Einschätzung beizupflichten, dass angesichts des derzeitigen Booms von Wettbüros auch keine Tendenz zum Absterben dieser Branche erkennbar ist (im Ergebnis ebenso *Birk*, Rechtsgutachten zur rechtlichen Zulässigkeit der kommunalen Wettbürosteuer, 5.11.2014, 26 f.). Ebenso hat es ohne Rechtsverstoß darauf hingewiesen, dass Art. 12 I GG nicht deshalb verletzt ist, weil die Steuererhebung den auch verfolgten Lenkungszweck, die Wettleidenschaft der Bevölkerung einzudämmen, nicht erreichen könnte. Denn die Steuer rechtfertigt sich - unbeschadet eines Lenkungszwecks - allein schon aus der Absicht, Einnahmen zu erzielen (vgl. § 12 I Nr. 1 Buchst. b KAG iVm § 3 I AO). Für eine allgemeine, unterhalb der Erdrosselungsgrenze liegende Schwelle einer unverhältnismäßig hohen Steuerbelastung ist kein Raum. Wirkt die Steuer nicht erdrosselnd, weil sie einem umsichtig handelnden durchschnittlichen Unternehmer die Möglichkeit belässt, einen angemessenen Gewinn zu erwirtschaften, ist sie in der Regel nicht unverhältnismäßig (*BVerwGE* 153, 116 = NVwZ 2016, 529 Rn. 30).

[43] 5. Die Wettbürosteuer ist auch kalkulatorisch abwählbar.

[44] Für die Überwälzung der Steuerlast auf die Wettkunden genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerschuldner den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (stRspr, vgl. *BVerfGE* 123, 1 [22f.] = NVwZ 2009, 968, und *BVerfG*,

NVwZ 2017, 1037 Rn. 124; *BVerwGE* 135, 367 = NVwZ 2010, 784 Rn. 28, und *BVerwGE* 153, 116 = NVwZ 2016, 529 Rn. 33). Die Überwälzung der Steuerlast muss außerdem rechtlich und tatsächlich möglich sein. Ausgeschlossen wäre eine solche Überwälzbarkeit im Fall der Spielgerätesteuern etwa dann, wenn sich der Steuerbetrag zusammen mit den sonstigen notwendigen Kosten für den Betrieb der Geräte nicht mehr aus dem Spielereinsatz decken ließe und daher die Veranstalter zur Zahlung der Steuer ihre Gewinne aus anderen rentablen Betriebsarten verwenden müssten (so genannte schräge Überwälzung; vgl. *BVerfGE* 31, 8 [21 f.] = BeckRS 1971, 31057394, und *BVerfGE* 123, 1 [36] = NVwZ 2009, 968). Die Voraussetzung einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit ist zumindest so lange gegeben, wie der Umsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten deckt, sondern in der Regel sogar noch Gewinn abwirft (vgl. *BVerfGE* 31, 8 [20] = BeckRS 1971, 31057394, sowie NVwZ 2017, 1037 Rn. 125).

[45] Derartige Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens stehen dem Wettbürobetreiber zur Verfügung. Soweit er selbst Wetten abschließt, wie dies beim Kl. im vorliegenden Verfahren in geringem Umfang der Fall ist, kann er die Kosten unmittelbar in das vom Wettenden geforderte Entgelt einfließen lassen. Genauso handhaben es derzeit die meisten Veranstalter von Sportwetten hinsichtlich der Sportwettensteuer nach § 17 II RennwLottG iHv 5 % des Wetteinsatzes; sie wälzen diese auf den Wettkunden ab (vgl. hierzu § 6 [„Aufgeld“] des Geschäftsbesorgungsvertrags des Kl. mit dem Wettveranstalter Digibet sowie § 12 Nr. 1 des Vermittlungsvertrags mit Tipico im Parallelverfahren 9 C 8/16).

[46] Doch auch bei der - im wirtschaftlichen Vordergrund stehenden - Vermittlungsvariante stehen hinreichende Abwälzungsmöglichkeiten zur Verfügung. Zwar mag die Erhebung eines Eintrittspreises für das Betreten eines Wettbüros ausscheiden, weil hierdurch das Geschäftsmodell von Wettbüros aufgegeben werden müsste, das gerade auf dem kostenlosen Mitverfolgen von Sportereignissen beruht, um hierdurch einen Anreiz für das Wetten zu schaffen. Auch untersagt Sky, dem bislang Exklusivrechte für sämtliche Partien der 1. und 2. Bundesliga zustanden und deshalb eine entsprechend große Marktmacht zukam, nach seinen Allgemeinen Geschäftsbedingungen das Verlangen von Eintrittsgeldern „für die öffentliche Wahrnehmbarmachung“ (Nr. 1.3 S. 1 der AGB für Abonnementvertrag für Gewerbekunden, abgerufen auf der Homepage von Sky unter <http://business.sky.de>). Dem Wettbürobetreiber stehen aber die beiden übrigen vom *BVerfG* genannten Möglichkeiten der Abwälzung - Umsatzsteigerung sowie Senkung der sonstigen Kosten - zur Verfügung. Eine Kostensenkung kann etwa durch eine Verkleinerung der Geschäftsräume erfolgen, wie sie nach Einschätzung der Bet. in der mündlichen Verhandlung offenbar teilweise bereits in Reaktion auf den Flächenmaßstab erfolgt ist. Auch bei einem anderen Maßstab lassen sich mit Blick auf die Mietkosten hierdurch Kosten einsparen. Zur Umsatzsteigerung stehen dem Kl. die üblichen betriebswirtschaftlichen Möglichkeiten, wie etwa Maßnahmen zur

Attraktivitätssteigerung seines Ladenlokals sowie besondere Werbemaßnahmen, zur Verfügung. Diese sind auch durch die genannten Glücksspiel- und gewerberechtlichen Beschränkungen nicht ausgeschlossen.

[47] Im Übrigen ist für den *Senat* nicht ersichtlich, warum Wettbürobetreiber die kommunale Steuer nicht ganz oder teilweise auf den Wettkunden durch eine Art „Vermittlungsgebühr“ überwälzen können, wie dies in Bezug auf die Sportwettensteuer üblich ist. Hierdurch würde das Geschäftsmodell - anders als bei der Erhebung eines Eintritts - nicht so grundlegend verändert, dass dies dem Betreiber nicht zugemutet werden könnte. Soweit gegen eine solche Überwälzung eingewandt wird, die Erhebung von Gebühren sei dem Wettbürobetreiber durch die aktuellen Vereinbarungen mit den Vermittlern untersagt, trifft dies so schon nicht zu, denn der Geschäftsbesorgungsvertrag des Kl. mit Digibet enthält zu dieser Frage keine Regelung, während der Vermittlungsvertrag mit dem Branchenführer Tipico im Parallelverfahren 9 C 8/16 die Erhebung einer zusätzlichen Gebühr von den Kunden - wenngleich nur mit Zustimmung des Vermittlers - sogar ausdrücklich zulässt (vgl. § 2 Nr. 6 „Sonstige Gebühren“). Hiervon abgesehen kann es aber auch nicht allein darauf ankommen, was in den jeweiligen Verträgen geregelt ist, denn sonst könnte sich ein Unternehmer einer auf Abwälzbarkeit angelegten indirekten Steuer jederzeit durch Vertragsgestaltung entziehen. Mit zu berücksichtigen sind daher zumindest nicht fernliegende und ökonomisch vernünftige Möglichkeiten einer Vertragsänderung, die ein Unternehmer gegebenenfalls auch gegenüber einem Vertragspartner durchsetzen muss. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass auch Wettveranstalter ein Interesse daran haben, dass ihre Wetten weiterhin gut vermittelt werden.

[48] Auch umsatzsteuerrechtliche Erwägungen sprechen nach Auffassung des *Senats* nicht grundsätzlich gegen die Erhebung einer solchen „Abwälzungsgebühr“ vom Wettkunden. Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sind die durch Vermittlung von Sportwetten erbrachten Leistungen des inländischen Unternehmens in der Regel nicht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen, weil das Wettunternehmen, an das die Vermittlungsleistungen erbracht werden, seinen Sitz typischerweise im EU-Ausland (Gibraltar oder Malta) hat und es von dort aus betreibt. Damit ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Leistungsempfängers als Ort der Dienstleistung anzusehen (vgl. etwa *FG Hessen*, DStRE 2017, 303 Rn. 38 ff., ebenso *FG Saarland*, Gerichtsbescheid v. 13.10.2014 - 1 K 1008/12, BeckRS 2015, 94517 Rn. 25). Dabei wird die Vermittlungsleistung als die Hauptleistung des Unternehmers angesehen. Die zusätzlich erbrachten Nebenleistungen, wie die Schaffung einer Infrastruktur gemäß den Vorgaben des Wettveranstalters, die treuhänderische Führung der Kasse, die ordentliche sonstige Ausstattung des Wettbüros usw. ordnen sich dieser Hauptleistung unter, denn sie dienen ausschließlich dazu, dass die eigentliche Vermittlungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch genommen werden kann [*FG Saarland*, Gerichtsbescheid v. 13.10.2014 - 1 K 1008/12, BeckRS 2015, 94517 Rn. 23).

Hiervon ausgehend spricht einiges dafür, dass auch die Erhebung einer zusätzlichen Gebühr eine solche unselbstständige Nebenleistung darstellt, die umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung teilt (*FG Saarland*, Gerichtsbescheid v. 13.10.2014 - 1 K 1008/12, BeckRS 2015, 94517 Rn. 23).

[49] 6. Es liegt schließlich auch kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit aus Art. 3 I GG dadurch vor, dass die Satzung der Bekl. nur das Wetten in Wettbüros besteuert, nicht aber in Wettannahmestellen, in denen keine Möglichkeit der Mitverfolgung der Sportereignisse an Monitoren besteht.

[50] Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Für den Sachbereich des Steuerrechts verbürgt der allgemeine Gleichheitssatz den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten. Der Gesetzgeber hat dabei einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes und des Steuermaßstabs. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falls vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Art. 3 I GG ist dann verletzt, wenn für die gleiche Behandlung verschiedener Sachverhalte - bezogen auf den in Rede stehenden Sachverhalt und seine Eigenart - ein vernünftiger, einleuchtender Grund fehlt (stRspr, vgl. nur *BVerfGE* 123, 1 [19] = *NVwZ* 2009, 968, und *BVerfGK* 17, 44 = *NVwZ* 2010, 1022 Rn. 36). Geht es - wie hier - um eine Vergnügungssteuer als Unterfall der Aufwandsteuer, setzt allerdings das Wesen der Aufwandsteuer der Ausübung des Ermessens des Normgebers für die gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Steuerpflicht Grenzen. Denn die Aufwandsteuer schließt eine wertende Berücksichtigung der mit dem getätigten Aufwand verfolgten Absichten und Zwecke aus. Allein der isolierte Vorgang des Konsums als Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist für die Aufwandsteuer maßgeblich (*BVerfGE* 65, 325 [357] = *NJW* 1984, 785 = *NVwZ* 1984, 302 Ls.; *BVerfG*, Kammerbeschl., *NVwZ* 2010, 1022 Rn. 37).

[51] Das *OVG* hat zutreffend angenommen, dass für die Ausklammerung der reinen Wettannahmestellen ein vernünftiger Grund besteht. Der Satzungsgeber sieht das Wetten in

Wettbüros als abgrenzbares, im Vergleich zu anderen Wettstellen gesondert steuerbares Vergnügen an. Seine Entscheidung kann wegen der oben beschriebenen besonderen Gefahren, die gerade von Livewetten in Wettbüros ausgehen, nicht als willkürlich angesehen werden. Dabei differenziert er auch nicht in unzulässiger Weise nach den mit dem getätigten Aufwand verfolgten Absichten und Zwecken. Vielmehr besteuert er sämtliche Wetten in Wettbüros und damit sämtliche Fälle des im Rahmen des Satzungsermessens definierten Vergnügens; er knüpft insoweit allein an den Konsum des Wettkunden an.

[52] Dem *OVG* ist auch darin zuzustimmen, dass der qualitative Unterschied zwischen Wettbüros einerseits, die nicht nur durch Monitore gekennzeichnet sind, sondern typischerweise durch Tische, Stühle und Getränke sowie Snackautomaten über eine gewisse Aufenthaltsqualität verfügen, und reinen Wettannahmestellen auf der anderen Seite nicht dadurch verwischt wird, dass in Letzteren auch auf anderen Wegen, etwa durch Smartphones oder Tablets, Wettereignisse mitverfolgt werden können. Denn der Satzungsgeber darf den typischen Fall als Leitbild wählen.

[53] 7. Die tragenden Erwägungen des *OVG* in Bezug auf den Flächenmaßstab beruhen hingegen auf der Verletzung von Bundesrecht. Mit diesem Maßstab sind gravierende Abweichungen von dem wirklichen Vergnügungsaufwand der Wettkunden verbunden. Da mit dem Wetteinsatz ein praktikabler Wirklichkeitsmaßstab zur Verfügung steht, verletzt der in der Satzung gewählte Flächenmaßstab die Steuergerechtigkeit (Art. 3 I GG).

[54] Eine Aufwandsteuer muss eine Bemessungsgrundlage wählen, in der der Aufwand sachgerecht erfasst wird. Für eine Vergnügungssteuer ist der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab. Lässt sich dieser nicht oder kaum zuverlässig erfassen, kommen Ersatzmaßstäbe in Betracht, wobei diese allerdings einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich machen müssen, indem sie einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand aufweisen (stRspr, vgl. nur *BVerfGE* 14, 76 [93] = NJW 1962, 1195 Ls. = BeckRS 1962, 30701110, sowie *BVerfGE* 123, 1 [16 ff., 23] = NVwZ 2009, 968; stRspr, vgl. nur *BVerwGE* 135, 367 = NVwZ 2010, 784 Rn. 22, jeweils zur Spielgerätesteuer). Dem entsprechend verstößt etwa die Verwendung des Stückzahlmaßstabs für die Besteuerung von Gewinnspielautomaten unter den heutigen technischen Gegebenheiten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG; als wirklichkeitsnähere Maßstäbe sind stattdessen der Spieleinsatz oder das Einspielergebnis anerkannt (*BVerfGE* 123,1 [26] = NVwZ 2009, 968; *BVerwGE* 137, 123 = NVwZ 2011, 310 Rn. 15).

[55] Dies zugrunde gelegt, hätte die Bekl. in ihrer Satzung als Bemessungsgrundlage nicht den Flächenmaßstab wählen dürfen. Vielmehr bildet für eine Vergnügungssteuer in Gestalt einer Wettbürosteuer der Wetteinsatz den sachgerechtesten Maßstab. Das *OVG* stützt sich für

seine gegenteilige Auffassung auf zwei Argumente: Es gehe um den „gesteigerten Wettaufwand“ in einem Wettbüro, der sich nur schätzen, nicht aber anhand der Wetteinsätze beziffern lasse. Auch hiervon abgesehen müsse aus Praktikabilitätsabwägungen nicht auf den Wetteinsatz abgestellt werden, denn die Erfassung der getätigten Wetteinsätze erscheine zwar grundsätzlich möglich, sei aber mit beträchtlichen Unsicherheiten belastet. So wäre der Steuergläubiger beim Schaltermgeschäft darauf angewiesen, dass die getätigten Wetteinsätze ordnungsgemäß verbucht würden; die alternativ verwendeten Geräte (Terminals) müssten manipulationssicher auslesbar sein, was jedenfalls ausweislich der eingeholten Auskunft des Hessischen Ministeriums der Finanzen gegenwärtig nicht gewährleistet sei. Auch stelle die Feststellung der Provision eine nur mittelbare Erkenntnis dar, aus der sich nur über „keinesfalls einfache Rechenoperationen“ auf den Wetteinsatz schließen lasse. Angesichts des Verwaltungsaufwands und der Unsicherheiten der Feststellung der Einsätze habe die Bekl. dem einfach handzuhabenden Flächenmaßstab den Vorzug geben dürfen.

[56] Die erste Erwägung trägt schon deshalb nicht, weil sie von einem unzutreffenden Ansatz ausgeht. Besteuert wird der Aufwand für die in einem Wettbüro abgegebene Wette, nicht aber ein fiktiv angenommener „gesteigerter Aufwand“, der kalkulatorisch geschätzt werden darf (s. o. zum Typus einer Aufwandsteuer). Die dem Flächenansatz zugrunde liegende Annahme „mehr Fläche, mehr Kunden, also mehr Aufwand“ wird im Übrigen auch bei einem am Wetteinsatz orientierten Maßstab berücksichtigt, allerdings deutlich wirklichkeitsnäher.

[57] Aber auch hinsichtlich der Praktikabilitätsabwägungen vermögen die Ausführungen des OVG nicht zu überzeugen: Sämtlichen Wettbürobetreibern Manipulationen bei den Schaltermgeschäften bzw. ihren Wettterminals zu unterstellen, ist ein ungerechtfertigter Verdacht „ins Blaue hinein“; auch die Auskunft des Hessischen Ministeriums der Finanzen bietet hierfür keine Anhaltspunkte. Schwierige Rechenoperationen ergeben sich nicht, denn die im Wettbüro ausgestellten Belege weisen schon jetzt regelmäßig den Wetteinsatz sowie die darauf entfallende „Gebühr“ iHv 5 % Sportwettensteuer aus. Hiervon ausgehend lässt sich ohne Weiteres eine weitere Steuer auf den Wetteinsatz berechnen. Im Übrigen sieht die Abgabenordnung verschiedene Wege vor, die die Gemeinde zur Begrenzung ihres Verwaltungsaufwands nutzen kann. So kann sie dem Steuerpflichtigen zB eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck vorschreiben, bei der dieser die Steuer selbst zu berechnen hat (vgl. § 12 I Nr. 4 Buchst. a KAG NRW iVm § 150 I 3 AO). Gegen die Praktikabilitätsbedenken spricht schließlich auch der Umstand, dass auch die Sportwettensteuer nach § 17 II RennwLottG anhand des Wetteinsatzes erhoben wird, ohne dass insoweit ein Vollzugsdefizit vorliegt. Von daher drängt es sich geradezu auf, dass dieser Maßstab auch für die kommunale Steuer praktikabel ist.

Anmerkung von Professor Dr. Rainer Wernsmann*¹

Das *BVerwG* hatte über eine so genannte Wettbürosteuer (Steuer aufgrund einer kommunalen „Vergnügungssteuersatzung für das Vermitteln oder Veranstellen von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen [Wettbüros]“) zu entscheiden. Es nahm an, dass diese Steuer dem Typus einer örtlichen Aufwandsteuer iSd Art. 105 II a 1 GG entspreche und dass sie nicht einer bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartig sei. Das Ob der Steuer akzeptierte das *BVerwG*; es hielt nur ihre Ausgestaltung durch die Satzung insofern für rechtswidrig, als die Höhe der Steuer an den (Ersatz-)Maßstab der Fläche (Veranstaltungsfläche der genutzten Räume) anknüpfte; als sachgerechterer und praktikabler Wirklichkeitsmaßstab stehe der Wetteinsatz zur Verfügung. Diese Anmerkung befasst sich mit der Einordnung als Aufwandsteuer (I.) sowie der Gleichartigkeit mit bundesgesetzlich geregelten Steuern (II.) und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (III.).

I. Aufwandsteuer

Das *BVerwG* qualifiziert die Steuer zunächst als (indirekte, dh auf Abwälzung angelegte) Aufwandsteuer. Für die Qualifizierung einer Abgabe stellt das *BVerfG* zwar einerseits allein auf deren materiellen Gehalt und nicht deren Bezeichnung durch den Normgeber ab, andererseits hält es den Gesetzgeber aber vielfach an den von ihm gewählten Bezeichnungen fest („Normenwahrheit“), da Rechtsnormen nicht „zum Mittel der Desinformation über das politisch Entschiedene und zu Verantwortende“ werden dürften (*BVerfGE* 132, 334 [350] = *NVwZ* 2013, 638 Rn. 50; *stRspr*). Aufwandsteuern können als direkte wie indirekte Steuern ausgestaltet sein, während die hM die Abwälzbarkeit für die Verbrauchsteuern als typusprägend ansieht. Im Einklang mit der (allerdings kritikwürdigen) Rechtsprechung des *BVerfG* (*BVerfG*, *NVwZ* 2017, 1037 = *NJW* 2017, 2249 Rn. 116; näher zur Kritik *Wernsmann*, *JZ* 2017, 954 [956 f.] mwN) nimmt das *BVerwG* eine strikte Entgegensetzung von Aufwandsteuern und „Unternehmenssteuern“ (ein Begriff, den das Grundgesetz jedenfalls nicht kennt) an (Rn. 13, 14). Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass der Ge- oder Verbrauch von Gegenständen, die der Einkommenserzielung dienen, nicht Gegenstand von Aufwand- oder Verbrauchsteuern sein könne, weil diese nur die Einkommensverwendung erfassen dürften. Wäre das richtig, wäre zB die Kfz-Steuer, die die hM (zB *Seer*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 2 Rn. 48; *Tappe/Wernsmann*, *Öffentliches Finanzrecht*, 2015, Rn. 231 mwN) materiellrechtlich ebenfalls als Aufwandsteuer einordnet, auf betrieblich genutzte Fahrzeuge verfassungswidrig.

¹ * Der Autor ist Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht an der Universität Passau

Die Bezeichnung „Wettbürosteuer“ klingt zunächst nach einer Belastung des Innehabens eines Wettbüros, also nach Besteuerung der „Einkommenserzielung“ und nicht der „Einkommensverwendung“; auch der gewählte Maßstab (Fläche des Wettbüros) für die Bemessung der Steuer könnte indizieren, dass der Inhaber des Wettbüros wirtschaftlich getroffen werden sollte. Gleichwohl nimmt das *BVerwG* - auch unter Bezugnahme auf die Begründung der Ratsvorlage - an, dass der Wettende letztlich wirtschaftlich belastet werden solle (Rn. 15). Jedenfalls bei Anknüpfung an den Wetteinsatz handelt es sich um eine „Vergnügungssteuer“ und das etwaige Vergnügen hat der Wettende.

II. Gleichartigkeit mit bundesgesetzlich geregelten Steuern

Hinsichtlich des Gleichartigkeitsverbots aus Art. 105 II a 1 GG betont das *BVerwG*, dass eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle vermieden werden solle (Rn. 20). Da durch die Reform der Finanzverfassung im Jahr 1969 die herkömmlichen Steuern nicht infrage gestellt werden sollten, werden die am 1.1.1970 schon bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ohne nähere Prüfung als unbedenklich im Hinblick auf das Gleichartigkeitsverbot eingeordnet. Für die ab 1970 neu eingeführten örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern legt das *BVerwG* freilich - dem *BVerfG* folgend - auch nur einen recht großzügigen Maßstab an, der bei Weitem nicht so streng ist wie derjenige bei der Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung nach Art. 105 II GG. Sonst drohe die Gefahr, dass die Gesetzgebungskompetenz der Länder nach Art. 105 II a 1 GG - die diese sämtlich auf die Kommunen delegiert haben, vgl. zB Art. 3 BayKAG - „leerläuft“ (Rn. 20, 21). In der Tat tritt jede kommunale Verbrauchsteuer und zumindest jede als indirekte Steuer ausgestaltete Aufwandsteuer in Konkurrenz zur Umsatzsteuer, die an Lieferungen und Leistungen eines Unternehmens anknüpft, bzw. - wie hier mit § 17 II RennwLottG - zu speziellen Steuern, die an die Stelle der Umsatzsteuer (vgl. § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG) treten.

Das Gleichartigkeitsverbot dient dem Schutz des Steuerpflichtigen vor mehrfachem Zugriff auf denselben Steuergegenstand, was bei unkoordiniertem Zugriff durch mehrere Steuergläubiger leicht zu einer Überbelastung führen kann. Das *BVerwG* stellt aber die Interessen der Gemeinden in den Vordergrund und verlangt in ständiger Rechtsprechung nur, dass die kommunale Steuer mit der in Betracht kommenden bundesgesetzlich geregelten Steuer nach Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und den wirtschaftlichen Auswirkungen zu vergleichen ist. Es ist für den Satzungsgeber bei Anwendung dieser Kriterien sehr leicht, die Steuer anders auszugestalten als die Bundessteuer. So kennen etwa die kommunalen Steuern auf Hotelübernachtungen - anders als die bundesrechtlich geregelte Umsatzsteuer - keinen Vorsteuerabzug, sie sind nicht strikt proportional ausgestaltet usw. (vgl. *BVerwGE* 143, 301 = *NVwZ* 2012,1407). Einen echten Schutz vermittelt das Gleichartigkeitsverbot dem Bürger bei einer solchen Auslegung - selbst

bei erheblichen Zusatzbelastungen im Einzelfall - nicht. Es läuft vielmehr weitgehend leer, da die Kommunen die Anforderungen leicht durch entsprechende „Gestaltung“ erfüllen können.

Vorliegend stellt das *BVerwG* für die fehlende Gleichartigkeit der Wettbürosteuer mit der Sportwettensteuer nach § 17 II RennwLottG ua darauf ab, dass der Steuermaßstab sowie die Erhebungstechnik und der Anwendungsbereich - der hinsichtlich der kommunalen Steuer durch Lenkungszwecke vorgezeichnet werde (Bekämpfung der erhöhten Suchtgefahren, die von Wettbüros ausgehen, bei denen die Sportereignisse live auf Monitoren mitverfolgt werden können) - unterschiedlich seien (Rn. 27, 28). Uneingeschränkt überzeugend erscheint das nicht: Die unterschiedliche Erhebungstechnik (einmal Festsetzung der Steuer durch Steuerbescheid, einmal Steuervoranmeldung) spielt für den Schutzzweck des Gleichartigkeitsverbots aus Art. 105 II a 1 GG (Vermeidung unkoordinierten Zugriffs durch verschiedene Normgeber) keine Rolle und den unterschiedlichen Steuermaßstab (einmal Wetteinsatz, einmal Veranstaltungsfläche der als Wettbüro genutzten Räume) hält das *BVerwG* an späterer Stelle in seiner Entscheidung bei der Prüfung der Ausgestaltung der kommunalen Steuer für materiell verfassungswidrig und fordert auch insoweit die Zugrundelegung der Wetteinsätze, damit entsprechende Satzungen rechtmäßig sind (Rn. 53 ff.).

III. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Vielleicht auch weil das Gleichartigkeitsverbot aus Art. 105 II a 1 GG weitgehend leerzulaufen droht, greift das *BVerwG* auf die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung als eigenständigen, im Grundgesetz nicht explizit formulierten Prüfungsmaßstab zurück. Diesen hatte das *BVerfG* ursprünglich für Lenkungssteuern entwickelt; da die Steuergesetzgebungskompetenzen, die auch für steuerrechtliche Lenkungstatbestände einschlägig sind (Art. 105 I, II, II a GG) und die Sachgesetzgebungskompetenzen (Art. 70 ff. GG) auseinanderfallen können, dürften die steuerlichen Lenkungsnormen nicht in Widerspruch zu den Normen stehen, die der Sachgesetzgeber erlassen hat (*BVerfGE* 98, 106 [118 ff.] = BeckRS 2012, 55451; noch weiter verallgemeinernd *BVerfGE* 98, 265 [301] = NJW 1999, 841). Dies überzeugt nicht, weil die Steuergesetzgebungskompetenzen (Art. 105 II, II a GG) keine Gesetzgebungskompetenzen 2. Klasse im Vergleich zu den Sachgesetzgebungskompetenzen der Art. 71 ff. GG sind und die jeweilige Steuergesetzgebungskompetenz (auch diejenige des Landes bzw. kraft Delegation der Kommunen) auch die Regelung von Lenkungssteuern umfasst (*BVerfGE* 98, 106 [118] = NJW 1998, 2341 = NVwZ 1998, 947 Ls.).

Das *BVerwG* bezieht sich auf die weiter verallgemeinernde Rechtsprechung des *BVerfG* zur Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (Rn. 29): Konzeptionelle Entscheidungen des zuständigen Bundesgesetzgebers dürften durch Entscheidungen des Landesgesetzgebers nicht

verfälscht werden (soll das umgekehrt - wenn etwa der Bund steuerliche Lenkungsnormen erlässt und die Länder die Sachkompetenz haben - auch gelten?). Vorliegend verfälsche der kommunale Satzungsgeber jedoch nicht die gesetzgeberische Gesamtkonzeption des Bundes (Rn. 29, 30). Zwar habe der Bund mit dem relativ niedrigen Steuersatz von 5% auf den Wetteinsatz eine Überführung des bisher weitgehend illegalen Wettangebots in die Legalität erreichen wollen (Rn. 32). Eine „moderat bemessene“ Vergnügungssteuer, die „zur örtlichen Feinsteuern“ auf einen ausgewählten Teil der Sportwetten erhoben werde, widerspreche dem aber nicht (Rn. 38). Wie zweifelhaft die Argumentation über die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung mit der Bezugnahme auf die Gesamtkonzeption des Bundes ist, wird auch daran deutlich, dass sich hier zwei - je für sich zuständige - *steuerliche* Normgeber (Bund und - kraft Delegation seitens der Länder - die Kommunen) gegenüberstehen, nämlich der Gesetzgeber des RennwLottG und der kommunale Satzungsgeber. Der Auflösung dieses Konkurrenzverhältnisses sollte eigentlich das explizit in Art. 105 IIa 1 GG enthaltene Gleichartigkeitsverbot dienen.

IV. Fazit

Der Entscheidung ist im Ergebnis zuzustimmen. Sie zeigt aber erneut, dass dem Merkmal der fehlenden Gleichartigkeit mit bundesgesetzlich geregelten Steuern (Art. 105 II a 1 GG) in der Auslegung durch die Rechtsprechung kaum die ihr zugeordnete begrenzende Wirkung zugunsten des Bürgers hinsichtlich einer kumulativen Steuerbelastung zukommen kann, da dieses Erfordernis für die Kommunen weitgehend „gestaltbar“ erscheint. Die Rechtsprechung versucht dieses Defizit dann über den Umweg der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung auszugleichen.