

Gericht: VGH BW 2. Senat
Entscheidungsdatum: 28.01.2016
Aktenzeichen: 2 S 1019/15

Urteil

Tenor

Die Satzung über die Erhebung der Vergnügungssteuer auf das Vermitteln oder Veranstalten von Pferde- und Sportwetten in Wettbüros in Mannheim vom 03.06.2014 mit Ausnahme von § 9 ist unwirksam.

Die Antragsgegnerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Die Antragstellerin ist Betreiberin eines Wettbüros im Stadtgebiet der Antragsgegnerin. Sie wendet sich im Rahmen eines am 18.05.2015 eingeleiteten Normenkontrollverfahrens gegen die Gültigkeit der Satzung über die Erhebung der Vergnügungssteuer auf das Vermitteln oder Veranstalten von Pferde- und Sportwetten in Wettbüros in Mannheim.

2

Der Gemeinderat der Antragsgegnerin hat die Satzung in seiner Sitzung vom 03.06.2014 beschlossen; sie wurde am selben Tag vom Oberbürgermeister ausgefertigt und am 19.06.2014 im Amtsblatt amtlich bekannt gemacht. Der Satzungstext lautet wie folgt:

3

„§ 1 Steuergegenstand

4

Das Vermitteln oder Veranstalten von Pferde- und Sportwetten in Wettbüros, die neben der Annahme von Wettscheinen auch das Mitverfolgen der Wettereignisse ermöglichen, unterliegt der Vergnügungssteuer nach den Vorschriften dieser Satzung.

5

§ 2 Steuerschuldner und Haftung

6

Steuerschuldner ist der Betreiber des Wettbüros. Soweit eine Heranziehung des Steuerschuldners zur Zahlung der Steuerschuld nicht möglich ist, kann der Konzessionsnehmer im Sinne von Artikel 1 § 4a Abs. 4 Erster Staatsvertrag zur Änderung des Staatsvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland in Haftung genommen werden.

7

§ 3 Bemessungsgrundlage

8

Für das Vermitteln oder Veranstalten von Pferde- und Sportwetten in Wettbüros wird die Vergnügungssteuer nach der Fläche (qm) des benutzten Raumes erhoben. Als Fläche des benutzten Raumes gilt die Fläche der für die Besucher bestimmten Räume ausschließlich Theken, Toiletten und ähnlicher Nebenräume.

9

§ 4 Steuersatz

10

Die Steuer beträgt je angefangenem qm nach § 3 11,50 € je angefangenem Monat.

11

§ 5 Beginn und Ende der Steuerpflicht

12

Die Steuerpflicht beginnt am Ersten des Kalendermonats, in dem die Tätigkeit des Vermittelns oder Veranstaltens von Pferde- und Sportwetten aufgenommen wird. Sie endet mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Tätigkeit des Vermittelns oder Veranstaltens von Pferde- und Sportwetten eingestellt wird.

13

§ 6 Erhebungszeitraum, Entstehung der Steuerschuld

14

(1) Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr.

15

(2) Die Steuerschuld für ein Kalenderjahr entsteht mit Beginn des Kalenderjahres. Beginnt die Steuerpflicht im Laufe eines Kalenderjahres, so entsteht die Steuerschuld mit dem Beginn der Steuerpflicht.

16

§ 7 Festsetzung und Fälligkeit

17

Die Steuer wird monatlich durch Steuerbescheid festgesetzt und ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten.

18

§ 8 Anzeigepflichten

19

(1) Alle am 1. Januar eines Jahres bestehenden Wettbüros im Sinne von § 1 sind der Stadt Mannheim -Steueramt- bis 15. Januar dieses Jahres anzuzeigen.

20

(2) Wird ein Wettbüro im Sinne von § 1 während des Kalenderjahres eröffnet, ist dies der Stadt Mannheim -Steueramt- bis zum 15. des auf den Monat der Eröffnung folgenden Monats anzuzeigen.

21

(3) Stellt ein Wettbüro im Sinne von § 1 während des Kalenderjahres die Tätigkeit des Vermittels oder Veranstaltens von Pferde- und Sportwetten ein, ist dies der Stadt Mannheim - Steueramt- bis zum 15. des auf den Monat der Einstellung folgenden Monats anzuzeigen.

22

(4) Die Anzeige nach Absatz 2 muss folgende Angaben enthalten:

23

Anschrift des Wettbüros
Zeitpunkt der Eröffnung des Wettbüros
Anschrift des Betreibers des Wettbüros
Konzessionsnehmer im Sinne von § 2 Satz 2

24

Fläche des benutzten Raums; die Fläche ist durch die Vorlage eines Mietvertrags
oder eines maßstabsgerechten Grundrissplans zu belegen.

25

(5) Die Anzeige nach Absatz 3 muss folgende Angaben enthalten:

26

Anschrift des Wettbüros
Anschrift des Betreibers des Wettbüros

27

Zeitpunkt der Einstellung des Vermittels oder Veranstaltens von Pferde- und
Sportwetten

28

§ 9 Ordnungswidrigkeiten

29

[...]

30

§ 10 Inkrafttreten

31

Diese Satzung tritt am Tag nach Bekanntgabe in Kraft.

32

Vergnügungssteuer nach dieser Satzung wird ab dem Kalenderjahr 2015 erhoben.“

33

Zur Begründung ihres Normenkontrollantrags führt die Antragstellerin im Wesentlichen aus: Die streitgegenständliche Satzung sei nicht mit höherrangigem Recht vereinbar. Insbesondere verstoße sie gegen Art. 12 Abs. 1 GG. Die angefochtene Besteuerung von Wettbüros nehme Einfluss auf die Art und Weise der Berufsausübung der Buchmacher und der Sportwettenvermittler. Wegen der erdrosselnden Wirkung der Wettbürosteuer sei darüber hinaus ein Eingriff in die Berufswahl gegeben, da die angefochtene Steuer es ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach in aller Regel unmöglich mache, den Beruf des stationär tätigen Buchmachers ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Der Eingriff in Art. 12 GG sei nicht durch die angefochtene Satzung gerechtfertigt. Die Satzung sei kompetenzwidrig zustande gekommen. Es fehle an einem Aufwand im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG und § 9 Abs. 4 KAG. Ferner liege ein Verstoß gegen das Gleichartigkeitsgebot vor, da die Wettbürosteuer auf die identische Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wie die Steuern nach dem Rennwett- und Lotteriegesezt abhebe. Die Wettbürosteuer laufe in ihrer Ausgestaltung (auch) als Lenkungssteuer den bundesrechtlichen und landesrechtlichen Vorgaben des Glücksspielrechts zuwider, insbesondere dem Kanalisierungsauftrag zum stationären legalen Glücksspiel. Insoweit habe der Landesgesetzgeber die von ihm an die Kommunen delegierte Steuergesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2a GG nicht in der Art und Weise ausüben dürfen, dass ihre Lenkungswirkungen den rechtsverbindlichen Vorgaben der Glücksspielgesetze widersprechen. Der Spieltrieb sei von Vertriebskanälen mit hohen zu stationären Vertriebswegen mit geringeren Spielsuchtrisiken zu lenken. Die angegriffene Satzung setze unter dem Aspekt des Spielerschutzes die falschen Impulse. Die Satzung sei daher nicht folgerichtig und erfülle nicht die Vorgaben zur praktischen Konkordanz, sich bei nicht ausschließlich fiskalischen Zielen an höherrangigem Recht auszurichten. Damit sei auch die Angemessenheit des Eingriffs in Art. 12 Abs. 1 GG nicht (mehr) gegeben.

34

Die Antragstellerin macht weiter geltend, der Gleichheitssatz sei durch die angefochtene Satzung verletzt. Der Flächenmaßstab sei untauglich, da er Wettveranstalter und Wettvermittler je nach Vertriebsart in nicht zu rechtfertigender Weise ungleich belaste. Der besteuerte Aufwand bzgl. der Veranstaltung und Vermittlung entstehe unabhängig davon, ob ein Wettschein mit oder ohne die Möglichkeit einer Mitverfolgung des Wettergebnisses abgegeben werde. Ferner müsse die Steuer abwälzbar sein. Im Gegensatz zu anderen Kommunen habe sich die Antragsgegnerin in § 2 ihrer Satzung dafür entschieden, nicht etwa nur den Vermittler, sondern auch den Veranstalter als Steuerschuldner heranzuziehen. Der Veranstalter könne über die Preisgestaltung eine Überwälzung vornehmen, der bloße Wettvermittler hingegen könne im Regelfall den Wetteinsatz nicht verteuern und somit nicht überwälzen, da der Wettvertrag zwischen

dem Veranstalter und dem Spieler geschlossen werde. Der Vermittler werde gegenüber dem Veranstalter grundlos schlechter gestellt. Die danach festzustellende Ungleichbehandlung sei ungerechtfertigt, da sie dem bundes- und landesrechtlichen Kanalisierungszweck zuwider laufe.

35

Die Antragstellerin beantragt,

36

die Satzung der Antragsgegnerin über die Erhebung einer Vergnügungssteuer auf das Vermitteln oder Veranstalten von Pferde- und Sportwetten in Wettbüros in Mannheim vom 03.06.2014 mit Ausnahme von § 9 für unwirksam zu erklären.

37

Die Antragsgegnerin beantragt,

38

den Antrag abzuweisen.

39

Sie trägt vor, der zulässige Normenkontrollantrag sei unbegründet. Die Vergnügungssteuer entspreche den Vorgaben von § 9 Abs. 4 KAG und sei auch mit sonstigem höherrangigen Recht vereinbar. Die Wettbürosteuer sei eine örtliche Aufwandssteuer, welche die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf im örtlichen Bereich des Steuergläubigers zum Ausdruck kommende erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des sich Vergnügenden besteuere. Für die Teilnahme an Sportwetten sei ein finanzieller Aufwand erforderlich, der über den allgemeinen und unerlässlichen Lebensbedarf hinausgehe. Die Vergnügungssteuer erfasse die im Gemeindegebiet entgeltlich veranstalteten Vergnügungen. Hierbei sei denkbar, bereits den Abschluss der Wette selbst als ein Vergnügen zu qualifizieren, da das Spannungselement ein wesentlicher Grund für den Abschluss der Wette sei. Jedenfalls im Zusammenspiel mit der Möglichkeit des Mitverfolgens des bewetteten Ereignisses liege ein Vergnügen vor. Das Wettbüro diene nicht nur dem Abschluss der Wette, sondern auch in wesentlichem Umfang der Unterhaltung. Das gemeinsame Verfolgen eines sportlichen Wettkampfes auf Bildschirmen und das gespannte Warten auf den Wettausgang seien geeignet, ein Bedürfnis nach Zerstreung zu befriedigen. Das Verfolgen von Wettereignissen auf aufgestellten Bildschirmen sei für die Kunden des Wettbüros auch nicht kostenfrei. Es liege ein Vergnügen vor, für das ein besonderer Aufwand, nämlich die Erbringung von Wetteinsätzen betrieben werde. Der Spieleinsatz der Wetter umfasse auch die Ausgaben des Betreibers für den Betrieb des Wettbüros und

damit für die Aufenthaltsqualität des Wetters, so dass der Wetter diese Kosten mittrage und es sich jedenfalls um eine entgeltliche Veranstaltung handle. Die angegriffene Vergnügungssteuersatzung weise auch den notwendigen Ortsbezug auf. Entscheidend sei insoweit, dass der Aufwand im Gebiet der Antragsgegnerin erbracht werde und das Vergnügen dort stattfinde. Dieser besondere Aufwand für die Mitverfolgung vor Ort stelle den notwendigen Ortsbezug her. Unerheblich sei, ob der Wettende den Aufwand für die Wette samt Mitverfolgung des Wettereignisses (zumindest kalkulatorisch) dadurch trage, dass er direkt eine Zahlung an den Betreiber des Wettbüros tätige, oder dieser vom Wettveranstalter eine Zahlung erhalte und der Wettveranstalter in seiner Preisgestaltung gegenüber dem Wettenden dies einkalkuliere. Dies obliege allein der Vertragsfreiheit der Beteiligten. Maßgeblich sei, dass der Aufwand vom Wettenden vor Ort erbracht werde und das Vergnügen im Wettbüro stattfinde, d.h. an Ort und Stelle. Die von der Antragsgegnerin erhobene Vergnügungssteuer verstoße auch nicht gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG. Insbesondere sei sie nicht mit der Rennwett- und Lotteriesteuer gleichartig. Dies folge aus einer wertenden Gesamtbetrachtung von Gegenstand und Maßstab der Steuer, der Erhebungstechnik und der wirtschaftlichen Auswirkungen. Die beiden Abgabentatbestände unterschieden sich in allen für eine Steuer maßgeblichen Kriterien. Schließlich stelle die Rennwett- und Lotteriesteuer auch nicht eine die Vergnügungssteuerregelung der Antragsgegnerin ausschließende bundesrechtlich abschließende Regelung dar. Dies könne schon deswegen nicht der Fall sein, da die (ausschließliche) Gesetzgebungskompetenz für nicht mit bundesgesetzlichen Steuern gleichartige Verbrauch- und Aufwandsteuern bei den Ländern liege und der Bund in diese Gesetzgebungskompetenz nicht durch eine abschließende Gesetzesregelung eingreifen könne. Die angefochtene Vergnügungssteuersatzung genüge auch den Anforderungen an die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung. Der Wettbürobetreiber könne als im Regelfall unabhängiger Unternehmer die Vergnügungssteuer in seine wirtschaftliche Kalkulation einbeziehen und auf der Kostenseite reagieren, indem er die Größe seines Wettbüros anpasse, billigere Räume anmiete, die Kosten für Einrichtung und Personal kalkuliere etc. Auch könne er seine Preisgestaltung auf die Vergnügungssteuer einrichten. Es sei ihm unbenommen, Eintrittsgelder für das Wettbüro zu erheben. Auch in der Frage, welche Provision er für das Vermitteln der Wetten erhalte, sei er frei. Es sei ihm dabei auch rechtlich und tatsächlich möglich, unterschiedliche Regelungen für das reine Schaltermgeschäft und für die Fälle, in denen das Wettereignis mitverfolgt werde, zu schaffen.

40

Auch der für die Erhebung der Steuer gewählte Flächenmaßstab sei rechtmäßig. Die tatbestandliche Ausgestaltung einer Aufwandsteuer müsse sich mit Blick auf den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten regelmäßig an der in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit orientieren. Regelmäßig sei daher der wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab. Der Satzungsgeber sei allerdings nicht auf einen solchen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Er habe vielmehr einen weiten Gestaltungsspielraum, der aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität eine Pauschalierung zulasse. Der Satzungsgeber sei dabei

nicht gehalten, die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung zu wählen; der weite Gestaltungsspielraum werde erst dann überschritten, wenn ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehle und die Steuererhebung daher willkürlich wäre. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Wahrscheinlichkeitsmaßstabes sei umso höher, je weiter sich dieser von dem Belastungsgrund des Vergnügungsaufwandes des einzelnen Spielers entferne. Wähle der Gesetzgeber im Vergnügungssteuerrecht einen Ersatzmaßstab, so sei er bei der Auswahl auf einen solchen Maßstab beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich mache. In jedem Fall verlange der Grundsatz der Belastungsgleichheit einen zumindest lockeren Bezug des Steuermaßstabs zum Vergnügungsaufwand des Spielers. Ein solch lockerer Bezug zum Vergnügungsaufwand ergebe sich vorliegend daraus, dass es wahrscheinlich sei, dass der Umfang des Vergnügungsaufwands mit der Größe des Wettbüros wachse. Die Größe der genutzten Räumlichkeiten korrespondiere mit der Umsatzerwartung des Veranstalters. So werde die Entscheidung, welche Flächen der Betreiber für die Vergnügung zur Verfügung stelle, sich im Wesentlichen danach richten, welche Einnahmen und Gewinne er durch diesen Flächeneinsatz zu realisieren hoffe. Damit habe die Antragsgegnerin auch eine Bemessungsgrundlage gewählt, in der der Aufwand sachgerecht erfasst werde. Die Erhebung der Vergnügungssteuer sei auch in der festgesetzten Höhe nicht zu beanstanden. Schließlich erweise sich der von der Antragsgegnerin festgelegte Steuersatz auch deshalb nicht als rechtswidrig, weil die Steuerpflicht nach § 5 am 1. des Kalendermonats, in dem die Tätigkeit des Vermittelns oder Veranstaltens von Pferde- und Sportwetten aufgenommen werde, beginne und mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Tätigkeit des Vermittelns oder Veranstaltens von Pferde- und Sportwetten eingestellt werde, ende. Diese Regelung sei zum einen aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität gewählt worden und, um Streitfälle bei der Ermittlung des maßgeblichen Zeitraums zu reduzieren.

41

Die angefochtene Satzung halte die Schranken des Übermaßverbotes ein und entfalte keine erdrosselnde Wirkung. Die Antragstellerin habe den ihr obliegenden Nachweis dafür, dass es ihr nicht möglich sei, die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines angemessenen Betrags für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn abzudecken, nicht erbracht. Zudem sei eine Tendenz zum Absterben von Wettbüros im Gebiet der Antragsgegnerin nicht vorgetragen und auch nicht ersichtlich. Schließlich verstoße die Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin im Hinblick auf die Verfolgung von Lenkungszwecken nicht gegen die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Die Regelung widerspreche insbesondere nicht dem Glücksspielstaatsvertrag, da die angefochtene Vergnügungssteuer nur den Aufwand für Wetten bei Mitverfolgung des Wettereignisses besteuere, die Konzessionsabgabe aber auf alle Wetteinsätze erhoben werde und zudem der Abgabenmaßstab unterschiedlich sei. Darüber hinaus entspreche die Vergnügungssteuersatzung der Antragsgegnerin dem Gebot der Folgerichtigkeit. Der Antragsgegnerin sei es nicht verwehrt, einen Lenkungszweck im Hinblick auf die Eindämmung von Wettbüros auf ihrem Gebiet zu verfolgen.

42

Die Akten der Antragsgegnerin waren Gegenstand des Verfahrens. Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird hierauf und die gewechselten Schriftsätze verwiesen.

Entscheidungsgründe

A.

43

Der Normenkontrollantrag ist zulässig.

44

Er ist gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 2 VwGO i. V. mit § 4 AGVwGO statthaft, denn er ist auf die Überprüfung der Vergütungssteuersatzung der Antragsgegnerin und damit einer unter dem Landesgesetz stehenden Rechtsvorschrift gerichtet.

45

§ 47 Abs. 3 VwGO steht der Überprüfung nicht entgegen, weil das Landesrecht keine ausschließliche landesverfassungsgerichtliche Zuständigkeit normiert hat. Vielmehr geht § 49 Abs. 1 StGHG von der Konkurrenz von landesverfassungsgerichtlicher (Art. 68 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 LV) und verwaltungsgerichtlicher Normenkontrolle aus (Ziekow in NKVwGO, 4. Aufl., § 47 Rn. 316).

46

Die Antragstellerin ist als Betreiberin eines Wettbüros nach § 47 Abs. 2 Satz 1 VwGO antragsbefugt, denn sie macht geltend, durch die für nichtig gehaltenen Satzungsregelungen bzw. deren Anwendung in ihren Rechten (u.a. Art. 3 Abs. 1 GG) verletzt zu sein, da sie als Steuerschuldnerin herangezogen worden sei.

47

Die in § 47 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannte Frist von einem Jahr nach Bekanntmachung der Rechtsvorschrift ist gewahrt. Die Satzung wurde am 19.06.2014 amtlich bekannt gemacht, der Normenkontrollantrag datiert vom 11.05.2015 und ist am 18.05.2015 beim erkennenden Gerichtshof eingegangen.

B.

48

Der Normenkontrollantrag ist begründet. Die streitgegenständlichen Satzungsregelungen der Vergnügungssteuersatzung zur Besteuerung von Wettbüros, die neben der Annahme von Wettscheinen auch das Mitverfolgen der Wettereignisse ermöglichen, sind rechtswidrig, weil sie weder den Vorgaben des Kommunalabgabengesetzes genügen noch mit sonstigem höherrangigem Recht in Übereinstimmung stehen.

49

Nach § 9 Abs. 4 KAG können die Gemeinden örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, nicht jedoch Steuern, die vom Land erhoben werden oder den Stadt- und Landkreisen vorbehalten sind. Der Landesgesetzgeber hat damit einen Teil der ihm gemäß Art. 105 Abs. 2a GG zustehenden Gesetzgebungskompetenz für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, an die Gemeinden weitergegeben und den Gemeinden insoweit ein prinzipielles Steuerfindungsrecht eingeräumt. Mit diesem Recht ist die Befugnis der Gemeinden verbunden, sich selbst eigene Steuerquellen zu erschließen. Die Befugnis steht unter den sich aus § 9 Abs. 4 KAG ergebenden Vorbehalten. Bei ihrer Ausübung haben die Gemeinden ferner die aus verfassungsrechtlichen und anderen höherrangigen Vorschriften folgenden Grenzen für die Erhebung von Steuern und anderen Abgaben zu beachten. Innerhalb des so gezogenen Rahmens ist es aber der einzelnen Gemeinde überlassen, ob und gegebenenfalls welche örtlichen Verbrauch- oder Aufwandsteuern sie zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben möchte sowie den jeweiligen Steuersatz und damit die Höhe der Steuer nach ihrem Ermessen zu bestimmen (Senatsurteil vom 11.06.2015 - 2 S 2555/13 - juris).

50

Der Senat qualifiziert den Begriff der Aufwandsteuer im Sinne von § 9 Abs. 4 KAG, welcher die sich aus Art. 105 Abs. 2a GG ergebende Kompetenz an die Kommunen weiterleitet, als einen sog. Typusbegriff (s. zu Art. 105 Abs. 2a GG BVerfG, Urteil vom 10.05.1961 - 1 BvL 31/58; Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 71; Beschluss vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 50; BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 - 9 C 12.08 - juris Rn. 17; OVG Sachs.-Anh., Urteil vom 23.08.2011 - 4 L 323/09 - juris Rn. 22; FG Hamburg, Beschluss vom 16.09.2011 - 4 V 133/11 - juris Rn. 22). Bei dem Typusbegriff handelt es sich um einen komplexen Sammelbegriff, welcher die Erfassung einer Vielzahl unterschiedlicher Phänomene gewährleistet. Der Senat kann hierbei offenlassen, ob die grundlegende Kritik, welche hinsichtlich des Typusbegriffs v. a. im rechtswissenschaftlichen Schrifttum geübt wird (vgl. zu den zentralen Einwänden Rüthers, Die unbegrenzte Auslegung, 1997, S. 307 ff.; Kuhlen, Typuskonzeptionen in der Rechtslehre, 1977, S. 87 ff.; Koch/Rüßmann, Juristische Begründungslehre, 1982, § 9), berechtigt ist; jedenfalls vermag der Senat diese Bedenken im Kontext der zutreffenden dogmatischen Erfassung der steuerrechtlichen Kompetenztitel des Grundgesetzes nicht zu teilen. Denn dies widerspräche der in der Rechtsprechung (v.a. des

Bundesverfassungsgerichts, s.o.) und in der Rechtswissenschaft vorgenommenen Einordnung und begrifflichen Erfassung der steuerlichen Kompetenzordnung des Grundgesetzes (s. hierzu Vogel/Walter in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rn. 94 ff., 99 ff. mit weiteren Nachw.; s. zur Kompetenz als Typus auch Isensee in Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Bd. VI, § 133 Rn. 62; Hartmann, Ein neuer Blick auf die Steuergesetzgebungskompetenzen des Grundgesetzes, DStZ 2012, 205, 206 mit weiteren Nachw.). Ungeachtet der bestehenden rechtstheoretischen Kontroversen ermöglicht das methodengerechte Verstehen und Anwenden der grundgesetzlich geregelten steuerrechtlichen Zuständigkeiten als Typusbegriffe jedenfalls eine rechtsdogmatisch an den Erfordernissen der Zweckmäßigkeit ausgerichtete sachgerechte Erfassung der einzelnen Kompetenztitel, da die so vorgenommene Erfassung gleichermaßen im Sinne einer Variabilität dem historisch gewachsenen - und nicht systematisch rational aufeinander abgestimmten - Bestand der einzelnen Steuerarten ebenso Rechnung trägt wie durch eine gewisse Offenheit der steuerrechtlichen Systematik einer Versteinerung des Steuersystems entgegenwirkt (Isensee in Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Bd. VI, § 133 Rn. 62, 65, 68).

51

Das Bundesverfassungsgericht hat die Aufwandsteuer als Steuer auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit definiert (BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 68 f.; ebenso BVerwG, Urteil vom 11.07.2012 - 9 CN 1.11 - juris Rn. 13). Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 105 Abs. 2a GG knüpft die Kompetenz zum Erlass einer Aufwandsteuer im Sinne von § 9 Abs. 4 KAG nach Auffassung des Senats an folgende den Typus prägenden Merkmale an (vgl. Englisch in Leitgedanken des Rechts, Festschrift für Paul Kirchhof, 2013, Bd. II § 190 Rn. 9 ff. mit weiteren Nachweisen): 1. an den Einsatz finanzieller Mittel unter Verwendung von Einkommen und/oder Vermögen für das Halten einer Sache oder die Aufrechterhaltung eines tatsächlichen oder rechtlichen Zustands, welcher den privaten Gebrauch von Gütern oder Leistungen ermöglicht (Aufwand); 2. zielt eine Aufwandsteuer darauf ab, die in der Einkommens- und/oder Vermögensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf als privater Konsum zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit zu erfassen, was bei einem ausschließlich betrieblichen Aufwand oder im Falle der Erfüllung öffentlicher Aufgaben (BVerwG, Urteil vom 27.06.2012 - 9 C 2.12 - juris Rn. 11) zu verneinen ist; 3. können Aufwandsteuern als direkte oder indirekte Steuern erhoben werden, weshalb - was sich bei der direkten Erhebung zeigt - die Überwälzbarkeit sich nicht als typusprägendes Merkmal im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG, sondern als materielles Rechtsmäßigkeitsmerkmal darstellt (FG Bad.-Württ., Urteil vom 11.01.2012 - 11 V 2661/11 - juris - unter Anknüpfung an BVerfG, Urteil vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 53).

52

Der Typusbegriff stellt ein elastisches Merkmalsgefüge dar, welches Eigenschaften nach Maßgabe von Merkmalen ordnend gruppiert, wobei grundsätzlich nicht alle Merkmale zugleich erfüllt sein müssen. Es können auch einige von ihnen im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein oder gar fehlen, ohne dass deshalb die Zugehörigkeit zum Typus entfiere (vgl. NdsOVG, Urteil vom 16.05.2012 - 7 LC 15/10 - juris Rn. 29 mit weiteren Nachw.; FG Hamburg, Beschluss vom 16.09.2011 - 4 V 133/11 - juris Rn. 22). Im Falle der typusbegrifflichen Erfassung von - wie vorliegend - Kompetenznormen ist jedoch, um einer Kompetenzbeliebigkeit entgegenzuwirken und dem Grundsatz der Formenbindung und Formenstrenge von Kompetenznormen (s. hierzu BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 52) Rechnung zu tragen, jedenfalls das gänzliche Fehlen eines der oben angeführten typenprägenden Merkmale für den Erlass einer Aufwandsteuer i.S.d. § 9 Abs. 4 KAG - hier insbesondere des Merkmals Aufwand - unzulässig. Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht bei Unentgeltlichkeit einen Aufwand (nur) dann angenommen, wenn ein (vorliegend nicht gegebener, s. dazu unten I.2.) zurechenbarer Drittaufwand vorliegt (BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 77). Das Bundesverwaltungsgericht hat die Frage nach der Besteuerbarkeit von unentgeltlichen Vergnügen zunächst offengelassen (BVerwG, Urteil vom 28.06.1974 - VII C 22.73 - juris Rn. 25), jedoch inzwischen eine Aufwandsteuer bei fehlendem Aufwand ebenfalls verneint (BVerwG, Urteil vom 29.11.1991 - 8 C 107.89 - juris). Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des Senats, wonach eine fehlende Entgeltlichkeit und damit das Nichtvorliegen eines Aufwands mit dem Charakter einer Aufwandsteuer nicht zu vereinbaren ist (Senatsurteile vom 07.06.1994 - 2 S 2219/93, Seite 5, und vom 03.07.2014 - 2 S 3/14 - juris Rn. 24; ebenso ThürOVG, Urteil vom 22.09.2008 - 3 KO 247/04 - juris Rn. 73; Beschluss vom 25.05.2004 - 4 ZKO 890/00; VG Neustadt (Weinstraße), Beschluss vom 11.04.2014 - 1 L 215/14.NW - juris Rn. 7).

53

Unter Beachtung der vorgenannten Grundsätze ergibt sich bei - wie vorliegend - fehlendem Aufwand insoweit die formelle Rechtswidrigkeit und damit Unwirksamkeit der angefochtenen kommunalen Satzungsregelungen (dazu I.). Eine geltungserhaltende Reduktion auf einen steuerbaren Aufwand scheidet letztlich wegen des gewählten Steuermaßstabs aus (dazu II.).

I.

54

Vorliegend ist ein durch eine Aufwandsteuer steuerbarer Aufwand im Sinne von § 9 Abs. 4 KAG i.V.m. Art. 105 Abs. 2a GG nicht gegeben.

55

1. Aufwandsteuern besteuern das Halten bzw. den Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen. Sie sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den

persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 68 f.). Die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist „maßgebend für den Charakter“ der Aufwandsteuer und „das wesentliche Merkmal des Begriffs der Aufwandsteuer“ (BVerfG, aaO, Rn. 68, 73). Die Einkommensverwendung umfasst die Verwendung jeglicher finanzieller Mittel und ist nicht auf die Verwendung von Einkommen im steuerrechtlichen oder finanzwissenschaftlichen Sinn beschränkt. Angesichts der Vielfalt der wirtschaftlichen Vorgänge und rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten wäre eine an die Einkommensverwendung anknüpfende Steuer nicht praktikabel, falls in jedem Fall die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen festgestellt werden müsste. Daher ist ausschlaggebendes Merkmal der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, für den finanzielle Mittel verwendet werden. Der Aufwand im Sinne von Konsum ist typischerweise Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne dass es darauf ankäme, von wem und mit welchen Mitteln dieser finanziert wird und welchen Zwecken er des Näheren dient. Im Konsum äußert sich in der Regel die Leistungsfähigkeit (BVerfG, aaO, Rn. 73).

56

2. Die Satzung der Antragsgegnerin enthält nicht explizit das Merkmal der Entgeltlichkeit, sondern knüpft in dem streitgegenständlichen Tatbestand an die Wettvermittlung/-veranstaltung in Kombination mit der Möglichkeit des Mitverfolgens von Wettereignissen an. Hinsichtlich des Elements des Mitverfolgens der Wettereignisse ist rein tatsächlich weder (substantiiert) dargetan noch ersichtlich, dass hiermit typischerweise bzw. in der Regel ein Aufwand im Sinne von offener und/oder verdeckter Entgeltlichkeit einhergeht (zur Wettvermittlung/-veranstaltung s. unten II.). Eine solche im Sinne eines „Aufwands“ grundsätzlich erforderliche Entgeltlichkeit kann in rechtlich zulässiger Weise insbesondere weder im Drittaufwand des Wettbürobetreibers - in Gestalt der Kosten für Anschaffung und Betrieb der Monitore, der Kosten für das Ausstrahlen von Wettereignissen u.a. - noch in den spiegelbildlich hierzu ersparten Aufwendungen des Wettenden bzw. sich Vergnügenden zum Anknüpfungspunkt einer Steuer im Sinne von § 9 Abs. 4 KAG i.V.m. Art. 105 Abs. 2a GG gemacht werden.

57

Die Besteuerung von Unentgeltlichem als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit findet sich zwar als Phänomen im Steuerrecht (z.B. in § 3 Abs. 1b sowie Abs. 9a i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; § 21 Abs. 2 EStG), bedarf jedoch als Ausnahmerecheinung einer (besonderen) sachlichen Rechtfertigung, um so mit der jeweiligen steuerlichen Kompetenznorm in Einklang gebracht werden zu können. So zählt beispielsweise zu den nach § 21 Abs. 2 EStG besteuerten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch der Nutzwert eines der dort genannten, dem Steuerpflichtigen unentgeltlich überlassenen Wirtschaftsgüter. Der Normgeber behandelt hierbei unter Berücksichtigung wertender Kriterien - etwa dem Interesse der Steuergerechtigkeit - die ersparten Aufwendungen des unentgeltlichen Nutzers als „Leistungen an sich selbst“ bzw. ihm zuzurechnende

Einkünfte (BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 86). Die sachlich-kompetenzielle Rechtfertigung liegt darin, dass Entstehung und Verwendung uno actu bei derselben Besteuerungseinheit erfolgen, Einkommensentstehung und Einkommensverwendung in sachlicher und/oder persönlicher Hinsicht zusammenfallen und nach wertenden Gesichtspunkten mit einer Einkommens(entstehungs)steuer besteuert werden können.

58

Mit vergleichbaren Erwägungen kann jedoch nicht eine an das unentgeltliche Mitverfolgen von Wettereignissen anknüpfende Vergnügungssteuer gerechtfertigt werden. Zwar genügt grundsätzlich auch ein sog. Drittaufwand zur Bejahung eines Aufwands (BVerfG, Beschluss vom 07.05.1963 - 2 BvL 8/61, 2 BvL 10/61 - juris Rn. 42; Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 73; BVerwG, Urteil vom 13.05.2009 - 9 C 7.08 - juris Rn. 26; Urteil vom 11.07.2012 - 9 CN 1.11 - juris Rn. 13). Der Drittaufwand des Wettbürobetreibers kann vorliegend jedoch unter wertenden Gesichtspunkten nicht dem sich - bezogen auf das Mitverfolgen von Wettereignissen - unentgeltlich Vergnügenden zugerechnet werden.

59

Bei der unter dem Gesichtspunkt der Finalität der Aufwendungen feststellbaren Gemengelage von Einkommensentstehung bzw. Einkommenserzielung auf Seiten des Wettbürobetreibers einerseits und vorliegend streitiger Einkommensverwendung auf Seiten der ersparten Aufwendungen des sich Vergnügenden andererseits liegt - im Gegensatz zu dem oben angeführten Fall des § 21 Abs. 2 EStG - keine personelle Identität der Besteuerungseinheit vor. Der Wettbürobetreiber, welcher den zur Einkommenserzielung dienenden (Dritt-)Aufwand betreibt, und der sich mit fremdem bzw. erspartem Aufwand Vergnügende sind personenverschieden.

60

Der Zurechnung der Aufwendungen des Wettbürobetreibers als fiktive Aufwendungen des sich Vergnügenden steht auch entgegen, dass es sich bei dem mit einer Aufwandsteuer besteuerten Aufwand stets um einen privaten, mit der persönlichen Lebensführung zusammenhängenden Aufwand und nicht um eine gewerbliche Investition handeln muss.

61

Bei wertender Betrachtung steht bei dem Aufwand des Wettbürobetreibers der Zweck der Einkommenserzielung im Vordergrund und bildet dessen Schwerpunkt (s. zur finalitätsbezogenen Bestimmung des Aufwands: BVerwG, Urteil vom 11.07.2012 - 9 CN 1.11 - juris Rn. 14 ff.). Die Einkommensverwendung des sich Vergnügenden in Gestalt fiktiver bzw. ersparter Aufwendungen ist bloße Folge des bei finaler Betrachtung

zunächst rein einkommenserzielenden Zwecken dienenden Drittaufwands des Wettbürobetreibers. Es bedeutete die Verkehrung von Grund und Folge, wenn man in den gewerblichen Aufwendungen für die Ermöglichung des Mitverfolgens von Wettereignissen auch dem sich Vergnügenden zurechenbare Aufwendungen sähe.

62

Gegen die Zulässigkeit der Berücksichtigungsfähigkeit eines solchen Doppelzwecks bzw. einer Doppelnatur spricht die allgemein anerkannte kategoriale Scheidung steuerrechtlicher Systematik, welche eine eindeutige Zuordenbarkeit von Einkommensverwendungs- und Einkommensentstehungssteuern nach Zielsetzung und Zweck voraussetzt. Die Anerkennung von Mischformen in der Art eines melangeartigen Ineinanders von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung würde eine nicht zuletzt aus Kompetenzgründen erforderliche eindeutige Grenzziehung der einzelnen Steuerarten verwischen (vgl. BVerwG, Urteil vom 11.07.2012 - 9 CN 1.11 - juris Rn. 19). Unter Beachtung dessen ist der Aufwand des Wettbürobetreibers als allein einkommenserzielend anzusehen.

63

Es besteht sonach keine Berechtigung des kommunalen Satzungsgebers einer Aufwandsteuer, im Falle eines unentgeltlichen Aufwands dessen Entgeltlichkeit (wertend) zu fingieren. Die Anerkennung einer solchen Kompetenz des kommunalen Steuernormgebers verwischte und überschritte die steuersystematische Scheidung zwischen Einkommensentstehungs- und Einkommensverwendungssteuern und liefe auf eine unzulässige, weil kompetenzwidrige Aufwandsteuer hinaus. Ansonsten könnte der kommunale Normgeber entgegen der verfassungsrechtlichen Konzeption die in Art. 105 Abs. 2a GG aufgeführte und durch § 9 Abs. 4 KAG weitergeleitete Kompetenz für den Bereich der örtlichen Aufwandsteuern selbst herbeiführen. Das Bundesverfassungsgericht hat in kompetenzrechtlichem Zusammenhang hinsichtlich der Zulässigkeit von Fiktionen darauf hingewiesen, dass sich der Normgeber nicht beliebig Fiktionen bedienen könne. Dem Normgeber seien u.a. Grenzen dadurch gesetzt, dass bei Bezugnahme auf bestehende Begriffe der allgemeinen Rechtsordnung diese nicht mit beliebigem Inhalt ausgefüllt werden könnten (BVerfG, Urteil vom 27.07.1971 - 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68 - juris). Das Merkmal des Aufwands ist wesentliches Merkmal des Begriffs der Aufwandsteuer (s. bereits oben unter I.1.) und kann dementsprechend bei seinem Fehlen - wie vorliegend - auch nicht im Wege einer Fiktion bejaht werden.

II.

64

Eine geltungserhaltende Reduktion auf Fallkonstellationen mit entgeltlichem Aufwand scheidet aus.

65

Es ist zwar nicht ausgeschlossen, eine - wie vorliegend - rechtswidrige, weil an einen unentgeltlichen Aufwand anknüpfende Aufwandsteuer geltungserhaltend auf eine grundsätzlich insoweit rechtlich zulässige Aufwandsteuer, welche an einen entgeltlichen Aufwand anknüpft, zu reduzieren. Denn grundsätzlich ist der Umstand, dass eine Vergnügungssteuer sich - wie vorliegend - nicht ausdrücklich auf entgeltliche Veranstaltungen beschränkt, unerheblich (Senatsurteil vom 23.02.2011 - 2 S 196/10 - juris Rn. 53). Sie kann ggf. dahingehend ausgelegt werden, dass von dem Tatbestand allein ein entgeltliches Vergnügen erfasst wird (Senatsurteil vom 23.02.2011, aaO). Eine entsprechende Satzung, welche nicht explizit das Merkmal der Entgeltlichkeit des Vergnügens enthält und sonach dem Wortlaut nach entgeltliche und unentgeltliche Vergnügungen gleichermaßen erfasst, kann daher, soweit sie zumindest auch das Merkmal der Entgeltlichkeit enthält, insoweit teilweise gültig sein (Senatsurteil vom 07.06.1994 - 2 S 2219/93, Seite 5). Voraussetzung hierfür ist, dass der gültige, entgeltliche Vergnügen umfassende Teil der Satzung mit dem ungültigen, weil unentgeltliche Vergnügen regelnden Teil der Satzung keine untrennbare Einheit bildet (Senatsurteil vom 07.06.1994, aaO). Von einem entsprechenden hypothetischen Willen des Satzungsgebers wird zwar - ohne dass dies vorliegend entschieden zu werden braucht - mit Blick auf die in § 9 Abs. 4 KAG enthaltene Ermächtigung, welche lediglich die Besteuerung von entgeltlichen Vergnügen gestattet, in der Regel auszugehen sein (Senatsurteil vom 07.06.1994, aaO).

66

Eine geltungserhaltende Reduktion des streitgegenständlichen Steuertatbestands auf Wettbüros, in denen entgeltlich das Mitverfolgen von Wettereignissen ermöglicht wird, scheidet jedoch aus, da die streitgegenständliche Satzung in der vorliegenden Form auch dann - aus anderen Gründen - rechtswidrig ist. Nach allgemein anerkannten Rechtsgrundsätzen kommt im Wege der geltungserhaltenden Reduktion nur die Rückführung eines rechtsfehlerhaften Rechtsakts auf einen rechtsfehlerfreien Rechtsakt in Betracht. Daran fehlt es im Fall der geltungserhaltenden Reduktion auf einen entgeltlichen Aufwand. Denn auch das Abstellen auf das Element der Wettvermittlung/-veranstaltung bzw. auf ein Entgelt in Form eines Wetteinsatzes oder sonstigen Entgelts rechtfertigt keine kommunale Besteuerung. Die Erfassung von Wetteinsatzes in Wettbüros unter Ausscheiden der Wetteinsatzes bei reiner Wettannahme knüpft in einer für eine Aufwandsteuer systemwidrigen Weise an einen mit dem besteuerten Aufwand verfolgten (weiteren) Zweck an (dazu 1.). Ein entgeltlicher Aufwand wäre im Übrigen nur durch einen wirklichkeitsnäheren, an das jeweilige Entgelt anknüpfenden Steuermaßstab besteuert (dazu 2.).

67

1. Die streitgegenständliche Vergnügungssteuer knüpft an die Wettvermittlung/-veranstaltung in Kombination mit dem Ermöglichen des Mitverfolgens von Wettereignissen in Wettbüros an. Weder der Wortlaut der streitgegenständlichen Satzung

enthält explizit ein Erfordernis der Entgeltlichkeit, noch ist ersichtlich oder substantiiert dargetan, dass - das Mitverfolgen der Wettereignisse als Vergnügen unterstellt - das besteuerte Vergnügen tatsächlich entgeltlich ist. Vielmehr leistet der sich Vergnügende als (ggf. zugleich) Wettender einen Wetteinsatz. Dieser Einsatz kann offen und/oder verdeckt geleistet werden. Offen ist ein Einsatz hierbei, wenn objektiv für jeden erkennbar ein Vermögenswert des Teilnehmers der Wette an den Veranstalter der Wette und/oder den Betreiber des Wettbüros als Vermittler fließt, und subjektiv der Teilnehmer diesen Einsatz gezielt u.a. für die Teilnahme an der Wette aufwendet. Verdeckt ist eine Einsatzleistung, wenn nicht ohne weiteres objektiv und/oder subjektiv erkennbar ist, dass ein Vermögenswert u.a. für die Teilnahme an der Wette fließt (vgl. Koch, Gewinnspiele im Steuerrecht, 2006, S. 25 ff.; Birk/Brüggemann in Dietlein u.a., Glücksspielrecht, 2. Aufl., RennwLottG § 17 Rn. 8 f.). Für das Vorliegen einer Entgeltlichkeit ist entscheidend, ob und inwieweit ein Vermögenswert in Form eines offenen und/oder verdeckten Wetteinsatzes nicht nur als Gegenleistung für die eingeräumte Gewinnmöglichkeit, sondern auch für das Mitverfolgen der Wettereignisse zu qualifizieren ist. Eine Entgeltlichkeit in diesem Sinne scheidet somit aus, wenn die Möglichkeit des Mitverfolgens auch ohne Wette besteht und genutzt wird.

68

Soweit der Besuch und das Verweilen im Wettbüro zum Abschluss einer Wette verpflichtet oder rein tatsächlich auf Grund eines Entschlusses des Wettkunden dazu führt, könnten im Wetteinsatz (s. zum Inhalt des Wettverträgen Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesezt, 2015, S. 37 ff.) offen und/oder verdeckt als Nebenleistung zur Wette Dienstleistungen wie das Mitverfolgen der Wettereignisse mit enthalten und abgegolten sein.

69

Für diesen Fall einer Entgeltlichkeit in Form eines Wetteinsatzes gilt Folgendes: Unbesehen davon, ob die Leistungen im Wettbüro (des Veranstalters/Vermittlers der Wette und/oder des Betreibers des Wettbüros) überhaupt in Einzelleistungen zerlegt werden können (vgl. hierzu Birk/Brüggemann in Dietlein u.a., Glücksspielrecht, 2. Aufl., RennwLottG § 17 Rn. 9 f. mit weiteren Nachw.), bildet die Wette bzw. die Einräumung der Gewinnmöglichkeit (unabhängig von der Höhe des Einsatzes und der Höhe der Gewinnmöglichkeit) bei wertender Betrachtung als Hauptleistung den Schwerpunkt der Leistungen. Das Mitverfolgen der Wettereignisse tritt demgegenüber als bloße Nebenleistung zurück. Der Zweck des Wettbüros besteht in erster Linie in der Veranstaltung bzw. dem Vermitteln von Wetten. Das Ermöglichen des Mitverfolgens der Wettereignisse soll diesen Zweck fördern durch die Steigerung der Attraktivität des Wettbüros sowie der Wettumsätze und erfolgt gleichsam bei Gelegenheit des Wettgeschäfts. Abzustellen ist hierbei auf den Gesamtcharakter der Veranstaltung (OVG Nordrh.-Westf., Beschluss vom 26.08.2009 - 14 B 86/09 - juris Rn. 6). Der Wettkunde betreibt den Wettaufwand primär wegen der Teilnahme an der Wette und nicht wegen des im Hintergrund ermöglichten Mitverfolgens der Wettereignisse.

70

Zudem gilt der steuerrechtliche Grundsatz, wonach Nebenleistungen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (BFH, Urteil vom 23.02.1961 - V 262/58 U - juris Rn. 14 mit weiteren Nachw.). Dies muss insbesondere im vorliegenden Kontext beachtet werden, da mit der Qualifikation als Wetteinsatz und damit der Besteuerung nach dem Rennwett- und Lotteriewettgesetz eine Befreiung von der Umsatzsteuer einhergeht (§ 4 Nr. 9 lit. b Satz 1 UStG). Dementsprechend ist anerkannt, dass neben offenen auch verdeckte Wetteinsätze (z.B. in Form einer Bearbeitungsgebühr, Schreib- und Kollektionsgebühr, Servicegebühr o. ä. für Vermittlungs- und/oder Serviceleistungen) bei der Bemessung der Steuer nach dem Rennwett- und Lotteriewettgesetz zu berücksichtigen sind (BFH, Urteil vom 19.08.2009 - II R 16/07 - juris Rn. 10; FG Hannover, Urteil vom 27.02.2007 - 3 K 91/06 - juris; Englisch in Streinz u.a., Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, 2014, Syst. Darst. Rn. 73; ausführlich Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriewettgesetz, 2015, S. 194 ff., 284 ff.).

71

Demnach ist auch ein Entgelt für das Mitverfolgen der Wettereignisse in Form eines (erhöhten) Wetteinsatzes wertungsmäßig dem Wetteinsatz zuzurechnen und kann aus diesem Grund nicht als Anknüpfungspunkt für das Vorliegen eines mit einer Vergnügungssteuer besteuerten Aufwands herangezogen werden. Denn dadurch würde gleichheitswidrig und bezogen auf eine Aufwandsteuer systemfremd der mit dem Wetteinsatz über die Teilnahme an der Wette hinaus weiter verfolgte Zweck zum Grund der Steuerpflicht. Dies zeigt sich in den Fällen, in welchen zugleich eine reine Wettannahme und daneben ein Wettbüro betrieben wird und der Preis bzw. Einsatz für die Wetten gleich hoch sind. Steckt in dem Wetteinsatz offen und/oder verdeckt ein Anteil für das ermöglichte Mitverfolgen der Wettereignisse und soll letztlich nur eine Besteuerung des Vergnügens der Wettbürokunden erreicht werden, so müsste auf den verfolgten Zweck - also die beabsichtigte Nutzung des Wettbüros mit Aufenthalt oder beabsichtigte Nutzung der reinen Wettannahme ohne Aufenthalt - derjenigen abgestellt werden, welche den Wetteinsatz leisten. Das Wesen der Aufwandsteuer schließt jedoch aus, für die Steuerpflicht auf eine wertende Betrachtung der Absichten und verfolgten ferneren Zwecke, die dem Aufwand zu Grunde liegen, abzustellen. Maßgeblich darf allein der isolierte Vorgang des Konsums als Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sein (BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - juris Rn. 97; ebenso BVerwG, Urteil vom 13.05.2009 - 9 C 7.08 - juris Rn. 16).

72

Daher braucht die (weitere) Frage, ob angesichts der in solchen Fällen bereits erfolgenden Besteuerung nach dem Rennwett- und Lotteriewettgesetz eine unzulässige Doppelbesteuerung unter dem Gesichtspunkt der Gleichartigkeit vorliegen würde, nicht (mehr) entschieden zu werden.

73

2. Soweit für den Besuch und das Verweilen im Wettbüro ein sonstiges Entgelt, z.B. in Form eines Eintrittsgeldes, einer Verzehrpflicht u.a., erhoben wird, gilt - wie auch für die Fälle der Entgeltlichkeit in Form von Wetteinsatz - Folgendes: Die Vergnügungssteuer in Form der Wettbürosteuer knüpft an die Wettvermittlung/-veranstaltung in Kombination mit dem Ermöglichen des Mitverfolgens von Wettereignissen in Wettbüros an. Steuerschuldner ist der Veranstalter des Vergnügens. Eigentliches Steuergut ist gleichwohl der (vorauszusetzende) Vergnügungsaufwand des einzelnen Spielers, da die Vergnügungssteuer darauf abzielt, die mit der Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten. Damit ist der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer.

74

Der Gesetzgeber ist indes verfassungsrechtlich nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Der weitgehenden Gestaltungsfreiheit, die der Gesetzgeber bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs hat, wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich wäre. Die Gerichte haben nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen nachzuprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat. Wählt der Satzungsgeber im Vergnügungssteuerrecht statt des Wirklichkeitsmaßstabs einen anderen (Ersatz- bzw. Wahrscheinlichkeits-)Maßstab, so ist er allerdings auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht, weil ein anderer Maßstab dem Wesen der Vergnügungssteuer fremd, also nicht sachgerecht und deshalb mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Ersatzmaßstabs wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Maßstab von dem eigentlichen Belastungsgrund entfernt. Der Ersatzmaßstab muss jedenfalls einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des einzelnen Besuchers der Einrichtung aufweisen, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich macht. Der Ersatzmaßstab muss darüber hinaus auch sachlich gerechtfertigt sein, d.h. dem Satzungsgeber darf kein evident sachnäherer Wahrscheinlichkeitsmaßstab zur Verfügung stehen. (Senatsurteile vom 23.02.2011 - 2 S 196/10 - juris Rn. 59 ff. und vom 13.12.2012 - 2 S 1010/12 - juris Rn. 56 mit weiteren Nachw.).

75

Der in der streitgegenständlichen Satzung gewählte Flächenmaßstab genügt diesen Voraussetzungen weder bei einem sonstigen Entgelt noch bei einem Entgelt als Teil des

Wetteinsatzes. Denn der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand ist der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 56 ff.). Bei einem sonstigen Entgelt liegt dies bereits auf der Hand. Zudem ist weder (substantiiert) dargetan noch ersichtlich, dass der Fall einer Entgeltlichkeit in Form von sonstigem Entgelt rein tatsächlich einen typischen Fall beim Betrieb von Wettbüros darstellt (s. zur Branchenunüblichkeit bereits versteckter Einsätze Englisch in Streinz u.a., Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, 2014, Syst. Darst. Rn. 73). Es braucht daher nicht entschieden zu werden, ob auch unter diesem Gesichtspunkt eine Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt. Denn der Satzungsgeber darf im Falle einer Typisierung nicht einen atypischen Fall als Leitbild wählen (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 55).

76

Auch bezüglich des Wetteinsatzes als Entgelt wäre - unbesehen der bereits oben (s. II.1.) festgestellten Systemwidrigkeit - eine Besteuerung nach dem gewählten Flächenmaßstab unzulässig. Der Wetteinsatz hinsichtlich der Steuer nach dem Rennwett- und Lotteriesgesetz könnte auch hinsichtlich der Vergnügungssteuer als das betragsmäßig jeweils feststehende Entgelt für das Mitverfolgen der Wettereignisse zur Bemessungsgrundlage und zum Steuermaßstab gemacht werden. Durch einen Flächenmaßstab würde dagegen der unterstellte entgeltliche Vergnügungsaufwand nicht hinreichend realitätsnah abgebildet.

77

Auch einen Wahrscheinlichkeitsmaßstab rechtfertigende Manipulationsmöglichkeiten (s. hierzu Senatsurteil vom 24.08.2006 - 2 S 1218/05 - juris Rn. 37 ff.) sind weder bei sonstigem Entgelt noch bei Entgelt in Form des Wetteinsatzes substantiiert dargetan oder ersichtlich. Denn besteuertbar ist nach dem streitgegenständlichen Steuertatbestand nicht das tatsächliche Mitverfolgen, sondern das Vermitteln und/oder Veranlassen von Pferde- oder Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros), die neben der Annahme von Wettscheinen auch das Mitverfolgen der Wettereignisse ermöglichen. Insoweit besteht kein sachlicher Unterschied zwischen den als Bemessungsgrundlage der Steuer nach dem Rennwett- und Lotteriesgesetz zu erfassenden Wetteinsätzen und den vergnügungssteuerlich zu erfassenden Entgelten für das Mitverfolgen der Wettereignisse. Der Wetteinsatz bzw. ein sonstiges Entgelt stehen beide betragsmäßig fest und können demgemäß erfasst werden. Bedenken mit Blick auf die Manipulationssicherheit bestehen im Rahmen der Steuer nach dem Rennwett- und Lotteriesgesetz insoweit nicht (s. zum Steuerverfahren ausf. Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriesgesetz, 2015, S. 239 ff., u.a. zum Anmeldeverfahren gemäß § 31a Abs. 3 RennwLottGABest, den umfassenden Aufzeichnungspflichten gemäß § 20 RennwLottG sowie der Wahrung des Steuervollzugs). Von daher besteht kein Anlass, hiervon bei der realitätsgerechteren Erfassung von sonstigen Entgelten - deren Vorhandensein als gegeben unterstellt - abzuweichen.

78

Die Wahl des danach nicht wirklichkeitsgerechten Besteuerungsmaßstabs ist für das Vorliegen der Kompetenz aus § 9 Abs. 4 KAG i.V.m. Art. 105 Abs. 2a GG (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - juris Rn. 44, 52) zwar ohne Einfluss, jedoch materielle Rechtmäßigkeitsvoraussetzung. Dies bedeutet, dass im Falle der Entgeltlichkeit bei nicht realitätsgerechtem Maßstab die entsprechende Aufwandsteuer zwar kompetenzgemäß, jedoch materiell rechtswidrig ist und bereits damit eine geltungserhaltende Reduktion ausscheidet. Auf die materielle Rechtmäßigkeit im Übrigen (u.a. Abwälzbarkeit, fehlende Gleichartigkeit) kommt es nach dem Vorgesagten nicht mehr an.

III.

79

Die vorliegende Entscheidung ist allgemein verbindlich und von der Antragsgegnerin gemäß § 47 Abs. 5 Satz 2 Hs. 2 VwGO ebenso zu veröffentlichen wie die Rechtsvorschrift bekanntzumachen wäre.

80

Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil einer der in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Gründe nicht vorliegt.