
Datum: 07.12.2018
Gericht: Verwaltungsgericht Gelsenkirchen
Spruchkörper: 2. Kammer
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2423/18
ECLI: ECLI:DE:VGGE:2018:1207.2K2423.18.00

Schlagworte: Wettbürosteuer; Aufwandsteuer; Erdrosselung; Abwälzbarkeit; Wetteinsatz; Gleichartigkeit; Wettbüro

Normen: GG Art 3 Abs 1; GG Art 12 Abs 1; GG Art 20 Abs 1; GG Art 105 Abs 2a; RWLG § 17

Leitsätze:

1. Eine Wettbürosteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer, die der Sportwettensteuer nicht gleichartig ist.
2. Die Erhebung einer Wettbürosteuer auf den Brutto-Wetteinsatz ist nicht zu beanstanden.
3. Eine Wettbürosteuer mit dem Ziel der Eindämmung der Wettlokale steht nicht im Widerspruch zu den mit der Sportwettensteuer verfolgten Zielen.

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht die Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrags leistet.

<u>Tatbestand:</u>	1
Die Klägerseite nimmt im Stadtgebiet der Beklagten Sportwetten entgegen.	2
Mit Bescheid vom 2. Februar 2018 setzte die Beklagte für den Standort X1. 11.--- für die Zeit von November 2014 bis Dezember 2017 Wettbürosteuern in Höhe von 47.424,00 Euro fest. Den hiergegen gerichteten Widerspruch wies sie mit Bescheid vom 21. März 2018 zurück.	3
Mit der fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerseite geltend, die Wettbürosteuer sei rechtswidrig.	4
Sie beantragt,	5
die Wettbürosteuerfestsetzung aufzuheben.	6
Die Beklagte beantragt,	7
die Klage abzuweisen.	8
Sie verteidigt die Wettbürosteuersatzung und die auf ihr beruhende Steuerfestsetzung.	9
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die Verwaltungsakten der Beklagten Bezug genommen.	10
<u>Entscheidungsgründe:</u>	11
Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtene Steuerfestsetzung ist rechtmäßig und verletzt die Klägerseite nicht in ihren Rechten, § 113 Abs. 1 Satz 1 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO).	12
Sie beruht auf einer wirksamen Rechtsgrundlage (A.) und ist formell und materiell rechtmäßig (B.).	13
A.	14
Rechtsgrundlage der Wettbürosteuer ist die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten für das Vermitteln oder Veranstellen von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros) vom 8. Oktober 2014 in der Fassung der Satzung zur Änderung der Vergnügungssteuersatzung für das Vermitteln oder Veranstellen von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros) vom 14. Dezember 2017 – VStS –.	15
Nach § 2 VStS unterliegt 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, der Besteuerung. Steuerschuldner ist nach § 3 Abs. 1 VStS grundsätzlich der Betreiber des Wettbüros. Bemessungsgrundlage der Steuer ist nach § 4 Satz 1 VStS der Brutto-Wetteinsatz der Wettkunden. Dabei ist nach Satz 2 der Brutto-Wetteinsatz der vom Wettkunden eingesetzte Betrag ohne jegliche Abzüge. Der Steuersatz beträgt nach § 5 VStS drei Prozent des Brutto-Wetteinsatzes.	16
Diese Satzungsbestimmungen sind wirksam. Sie sind verfassungsrechtlich unbedenklich.	17
I.	18
	19

Art. 105 Abs. 2a Grundgesetz (GG) steht der Erhebung einer Wettbürosteuer nicht entgegen.	
Nach Art. 105 Abs. 2a GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Diese Befugnis hat das Land Nordrhein-Westfalen gemäß § 3 Kommunalabgabengesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (KAG NRW) auf die Kommunen übertragen.	20
Bei der Wettbürosteuer handelt es sich um eine örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer (1.), die anderen bundesrechtlich geregelten Steuern nicht gleichartig ist (2.).	21
1.	22
In der Rechtsprechung ist geklärt, dass es sich bei einer Wettbürosteuer um eine örtliche Aufwandsteuer handelt. Mit ihr soll das Wetten in einem Wettbüro, das sich durch die Möglichkeit des Mitverfolgens der Wettereignisse von anderen Wettorten unterscheidet, besteuert werden.	23
Vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017, - 9 C 7.16 -, juris, Rn. 14 ff.	24
Der steuerrelevante Aufwand liegt in dem Abschluss einer Wette in einem Wettbüro, in dem der Wettende die Möglichkeit hat, Wettereignisse mitzuverfolgen. Ob der Wettende diese Möglichkeit wahrnimmt oder nicht, ist hierbei ohne Belang.	25
2.	26
Die von der Beklagten erhobene Wettbürosteuer verstößt nicht gegen das in Art. 105 Abs. 2a GG verankerte Gleichartigkeitsverbot.	27
Das Gleichartigkeitsverbot bestimmt, dass eine bereits existierende Bundessteuer nicht als örtliche Aufwand- oder Verbrauchsteuer ein zweites Mal erhoben werden darf. Das Gleichartigkeitsverbot verbietet eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle. Die Funktion des Gleichartigkeitsverbots besteht darin, die Kompetenzen des Bundes und der Länder bzw. der Kommunen bezüglich der Steuererhebung klar voneinander zu trennen. Das Gleichartigkeitsverbot soll ferner den Steuerschuldner vor übermäßiger Belastung desselben Steuerobjekts durch unterschiedliche Steuergläubiger schützen. Um zu prüfen, ob eine Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG vorliegt, sind der Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und die wirtschaftlichen Auswirkungen zu vergleichen. Insbesondere ist darauf abzustellen, ob die Steuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen. Dabei hat es der kommunale Gesetzgeber nicht in der Hand, durch verschiedene Formulierungen der Steuertatbestände oder durch eine Schaffung geringfügiger Unterschiede bei den einzelnen Merkmalen der Steuer, wie insbesondere beim Kreis der Steuerpflichtigen, beim Steuermaßstab und bei der Erhebungstechnik, die Gleichartigkeit zu vermeiden.	28
Vgl. OVG NRW, Urteil vom 23. Oktober 2013 - 14 A 316/13 -, juris m. w. N.; BVerwG, Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1.11 -, BVerwGE 143, 301-314, Rn. 22.	29
Der Begriff der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a GG stimmt jedoch nicht mit dem zur Abgrenzung der Kompetenzen von Bund und Ländern im Bereich der konkurrierenden Steuergesetzgebung verwendeten Begriff der Gleichartigkeit überein. Die Voraussetzungen des Gleichartigkeitsverbots des Art. 105 Abs. 2a GG sind nicht so streng wie im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung, weil andernfalls die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis	30

der Länder für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern leerliefe. Der eigenständige Inhalt des Gleichartigkeitsbegriff nach Art. 105 Abs. 2a GG ist 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. Dabei darf das kommunale Steuerfindungsrecht nicht derart beschnitten werden, dass Gemeinden neue Steuern nicht erheben könnten. Denn ohne eine solche – konkret auf die jeweilige Steuer bezogene – Bewertung würde die Umsatzsteuer als bundesrechtlich geregelte große Verbrauchsteuer jegliche noch so unbedeutende Besteuerung von Gütern und Dienstleistungen in Gemeinden von vornherein ausschließen.

Vgl. BVerwG, Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1.11 -, juris, Rn. 25. 31

Eine Steuer ist nach alledem nicht mit einer anderen Steuer gleichartig i. S. d. Art. 105 Abs. 2a GG, wenn sie sich in erheblichen Steuermerkmalen von der anderen Steuer unterscheidet und nach einer wertenden Gesamtbetrachtung ein Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes nicht gegeben ist. 32

BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983, BVerfGE 65, 325; FG Bremen, Urteil vom 16. April 2014 - 2 K 85/13 (1) ?, Rn. 134; BVerwG, Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1.11 ?, BVerwGE 143, 301-314, jeweils bei juris. 33

Ausgehend hiervon ist die Wettbürosteuer der Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 Rennwett- und Lotteriegesezt (RWLG) nicht gleichartig. Die Steuern unterscheiden sich erheblich im Hinblick auf den Tatbestand und den Steuerschuldner. 34

Nach § 17 Abs. 2 RWLG unterliegen Wetten aus Anlass von Sportereignissen (Sportwetten) einer Steuer, 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. Der Wettbürosteuer unterliegt das Vermitteln oder Veranstalten von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros), die neben der Annahme von Wertscheinen auch das Mitverfolgen der Wettereignisse ermöglichen. 35

Der Tatbestand der Wettbürosteuer ist einmal weiter und einmal enger als der der Sportwettensteuer. Zum einen besteuert die Wettbürosteuer nicht nur das Veranstalten, sondern auch das reine Vermitteln von Wetten. Andererseits besteuert die Wettbürosteuer nur solche Wetten, die in Wettbüros abgegeben werden. Dabei werden Wettbüros als Orte definiert, an denen neben dem Wettabschluss die Möglichkeit des Mitverfolgens der Wette gegeben ist (§ 2 VStS). Die Wettbürosteuer knüpft also an den zusätzlichen Aufwand an, den der Wettkunde hat, um an einem bestimmten Ort, an dem er das Ereignis auch mitverfolgen kann, die Wette abzuschließen. 36

VG Freiburg, Urteil vom 26. März 2014 ? 2 K 805/13 ?. 37

Die Sportwettensteuer besteuert alle Wetten aus Anlass eines Sportereignisses, während die Wettbürosteuer aus diesem Kreis des steuerpflichtigen Ereignisses nur einen Teilbereich herausnimmt, nämlich das Wetten in den Fällen, in welchen ein Mitverfolgen des bewetteten Sportereignisses möglich ist. Der Aufwand für das Wetten wird nur in den Fällen der Verweil- bzw. Mitverfolgungsmöglichkeit doppelt besteuert. Dies genügt, um die Gleichartigkeit der Steuer auszuschließen. Es schadet nicht, wenn die gemeindliche Aufwandsteuer einen Teilbereich einer Bundessteuer erneut besteuert. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus 38

dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts zur sogenannten Trierer Bettensteuer. Dort heißt es zwar:

„Genauso wenig genügt es zur Vermeidung der Gleichartigkeit in dem vorgenannten traditionellen Sinne, wenn nur ein Teilbereich mit einer Bundessteuer deckungsgleich ist“ - BVerwG, Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1.11 -, BVerwGE 143, 301-314, Rn. 22, juris. 39

Mit der Gleichartigkeit im vorgenannten „traditionellen Sinne“ ist aber der Gleichartigkeitsbegriff aus Art. 72 Abs. 1 GG gemeint, welcher – wie dargelegt – gerade nicht mit dem Gleichartigkeitsbegriff aus Art. 105 Abs. 2a GG übereinstimmt. 40

Der zusätzliche Aufwand des Kunden beim Besuch eines Wettbüros im Unterscheid zum Besuch einer Wettannahmestelle muss sich für den Wettkunden nicht finanziell bemerkbar machen, um Unterschiede im Tatbestand der Steuern zu begründen, da der Tatbestand der Wettbürosteuer allein an die Tatsache der vorhandenen Möglichkeit des Mitverfolgens des Wettereignisses anknüpft. Das Vorhandensein der Mitverfolgungsmöglichkeit ist ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal, welches den Steuertatbestand der Wettbürosteuer komplettiert und vom Steuertatbestand der Sportwettensteuer unterscheidet. Ob dies die einzelne Wette für den Wettkunden teurer macht, ist für die Unterscheidung der Tatbestände der Wettbürosteuer und der Sportwettensteuer mit Blick auf das Gleichartigkeitsverbot unbeachtlich. 41

A. A. VG Karlsruhe, Urteil vom 24. April 2015 - 6 K 1514/13, 6 K 1515/13, 6 K 1532/13 -, juris. 42

Von der Wettbüro- bzw. der Sportwettensteuer werden zudem verschiedene Steuerschuldner herangezogen. Steuerschuldner der Wettbürosteuer ist grundsätzlich der Betreiber des Wettbüros (§ 3 Abs. 1 VStS), während Steuerschuldner der Sportwettensteuer der Veranstalter der Sportwette, also der Buchmacher, ist (§ 19 Abs. 2 RWLG). 43

Dass sowohl die Sportwettensteuer als auch die Wettbürosteuer mit dem Wetteinsatz an dieselbe Bemessungsgrundlage anknüpfen und beide Steuern aufgrund einer Steueranmeldung erhoben werden, steht der Annahme erheblicher Unterschiede nicht entgegen. Denn es handelt sich um bloße rechtstechnische Ähnlichkeiten, die gegenüber den aufgezeigten Unterschieden nicht erheblich ins Gewicht fallen. 44

Vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017 - 9 C 7.16 -, juris, Rn. 28. 45

II. 46

Die Wettbürosteuer der Beklagten verstößt nicht gegen den im Rechtsstaatsgebot verankerten Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, Art. 20 Abs. 1 GG. 47

Der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, der sich aus dem Rechtsstaatsprinzip ergibt, verpflichtet alle rechtsetzenden Organe, ihre Regelungen so aufeinander abzustimmen, dass den Normadressaten nicht gegenläufige Vorschriften erreichen. Die Rechtsordnung darf nicht aufgrund unterschiedlicher Anordnungen widersprüchlich werden. Da das in Art. 20 Abs. 1 GG verankerte Gebot zur bundesstaatlichen Rücksichtnahme nicht nur den Bund und die Länder, sondern auch die Gemeinden verpflichtet, gilt der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung auch für gemeindliche Satzungen. Bei der Ausübung der Steuer-normsetzungskompetenz zur Lenkung in einem anderweitig geregelten Sachbereich dürfen keine Regelungen herbeigeführt werden, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen 48

widersprechen.

OVG Rhl.-Pf., Urteil vom 17. Mai 2011 - 6 C 11408/10 -, Rn. 66; OVG NRW, Beschluss vom 26. November 2013 - 14 A 2401/13 -, Rn. 5, juris. 49

Die Erhebung einer Wettbürosteuer durch die Gemeinde steht nicht im Widerspruch zu den vom Bundesgesetzgeber mit der Sportwettensteuer verfolgten Zwecken. 50

Der ermäßigte Steuersatz der Sportwettensteuer sollte 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 eine moderat bemessene Vergnügungssteuer, die – gewissermaßen zur örtlichen „Feinststeuerung“ – 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. 51

Vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017 - 9 C 7.16 -, juris, Rn. 38. 52

Mit ihrer Wettbürosteuersatzung verfolgt die Beklagte die Zwecke, Einnahmen zu erzielen und das Glücksspiel einzudämmen. 53

Vgl. E. Ratsvorlagen vom 13. November 2017, Drs.-Nr. 09452-17, und vom 29. August 2014 Drs.-Nr. 13359-14. 54

Bei der Steuer handelt es sich – unabhängig davon, ob die Einnahmen höher oder niedriger ausfallen als nach der vorherigen Wettbürosteuersatzung – um eine moderat bemessene Vergnügungssteuer. Die Beklagte erhebt sie zur örtlichen Feinststeuerung auf die in ihrem Gemeindegebiet gelegenen Wettbüros, um die von diesen ausgehenden Gefahren weiter einzudämmen. Dabei ist nicht ersichtlich, dass Wettbüros allein durch die Wettbürosteuer derart geschwächt werden, dass sich hierdurch die Gefahr eines Ausweichens von Wettkunden in die Illegalität ergibt. 55

Insbesondere ist nicht davon auszugehen, dass die Vergnügungssteuer erdrosselnde Wirkung haben könnte, sodass ein legaler Betrieb einer begrenzten Anzahl von Wettbüros nicht mehr möglich wäre. Die Beklagte hat die Zahl der Wettbüros in ihrem Gemeindegebiet wie folgt mitgeteilt: 56

- 1. Januar 2016: 45 558
- 1. Januar 2017: 43 59
- 1. Januar 2018: 40 60
- 1. November 2018: 39 61
- 7. Dezember 2018: 41 62

Angesichts der weiterhin vorhandenen Zahl von Wettbüros ist es fernliegend, dass Wettkunden sich veranlasst sehen könnten, in die Illegalität auszuweichen. 63

III. 64

Die Wettbürosteuer verletzt nicht die in Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Berufsfreiheit. Ein Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG liegt zwar vor, die Steuer wirkt jedoch nicht erdrosselnd und der Eingriff ist im Übrigen gerechtfertigt.	65
Die gewerbliche Veranstaltung und Vermittlung von Sportwetten ist eine Berufsausübung im Sinne des Art. 12 Abs. 1 GG und unterfällt dem Schutzbereich des Grundrechts. Steuerliche Sonderregelungen für bestimmte Berufe betreffen, sofern sie nicht erdrosselnd wirken, die Berufsausübungsfreiheit und sind durch hinreichende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt, sofern der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachtet wird.	66
Die Wettbürosteuer der Beklagten ist nach diesen Kriterien mit Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar.	67
Ein unzulässiger Eingriff in die Berufsfreiheit liegt vor, wenn eine Steuer erdrosselnd wirkt. Das ist der Fall, wenn sie dazu führt, dass die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sind, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. Dabei ist nicht das im konkreten Einzelfall betroffene Unternehmen, sondern ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zum Maßstab zu nehmen, da Art. 12 Abs. 1 GG keinen Bestandsschutz für die Fortsetzung einer unwirtschaftlichen Betriebsführung gewährleistet.	68
OVG NRW, Urteil vom 24. Juli 2014 - 14 A 692/13 ?, Rn. 41; VG Gelsenkirchen, Urteil vom 31. Januar 2012 - 19 K 997/11 ?, Rn. 9, und vom 6. Februar 2014 ?2 K 105/13 ?, Rn. 28, alle bei juris.	69
Konkrete und substantiierte Anhaltspunkte dafür, dass das hier zu beurteilende Gewerbe bei dem angesetzten Steuersatz generell nicht mehr wirtschaftlich im Stadtgebiet der Beklagten betrieben werden kann, liegen angesichts der seit Anfang 2016 nur geringfügig gesunkenen Zahl der Wettbüros im Gemeindegebiet nicht vor. Vielmehr kann die Steuer auf die Wettkunden abgewälzt werden (dazu sogleich).	70
Denn auch wenn die materiell-rechtliche Voraussetzung der Abwälzbarkeit und das aus Art. 12 Abs. 1 GG folgende Erdrosselungsverbot rechtlich unterschiedliche Anknüpfungspunkte haben, decken sie sich wirtschaftlich in dem Punkt, dass eine Steuer, solange sie nicht erdrosselnd wirkt, abwälzbar ist, weil sie als Kostenpunkt in die Kalkulation des Unternehmens einbezogen werden kann, und durch den Wettkunden erwirtschaftet werden kann. Deshalb sind die unterschiedlichen Schranken in diesem wirtschaftlichen Punkt identisch.	71
OVG NRW, Beschluss vom 23. Januar 2012 ? 14 A 2854/11 ?, Rn. 8, juris.	72
Der Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit ist auch im Übrigen gerechtfertigt. Es gibt hinreichende Gründe für die Einführung der Wettbürosteuer und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird gewahrt.	73
Die Steuer ist schon durch die Absicht der Beklagten, Einnahmen zu erzielen, gerechtfertigt.	74
Vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017, - 9 C 7.16 -, juris.	75
Weiterer rechtfertigender Zweck der Besteuerung ist, die Wettleidenschaft der Bevölkerung einzudämmen. Dies ist ein legitimer Gemeinwohlzweck.	76
Vgl. für die Sportwettensteuer BFH, 22. März 2005, ? II B 14/04 ?, juris.	77
	78

Die Steuer ist zur Erreichung dieses Zwecks auch geeignet. Geeignet ist eine Maßnahme dann, wenn mit ihrer Hilfe die Erreichung des angestrebten Ziels zumindest gefördert werden kann. Das Ziel, die Wettleidenschaft der Bevölkerung einzudämmen, kann durch die Wettbürosteuer gefördert werden. Das Wetten auf Sportereignisse in einem Wettbüro kann durch die Steuer unattraktiver werden, weil der Wettbürobetreiber durch verschiedene Maßnahmen die Steuer an den Wettkunden weitergeben und das Vergnügen dadurch verteuern kann. Die Verteuerung könnte den Spieler davon abhalten, weiter zu spielen. Es spricht alles dafür, dass eine Verteuerung zumindest einige Wettkunden davon abhalten könnte, weiter zu wetten. Die Wettbürosteuer ist auch erforderlich, da ein milderes Mittel als eine Steuer nicht ersichtlich ist, und auch die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne ist gegeben, weil der Satzungsgeber durch die Steuer einen angemessenen Ausgleich zwischen dem Allgemeinwohlzweck der Spielsuchtbekämpfung und der Berufsfreiheit der Wettbürobetreiber geschaffen hat.

IV. 79

Die Wettbürosteuer erfüllt die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Abwälzbarkeit gemäß Art. 105 Abs. 2a GG. 80

Danach muss eine Steuer, die nicht bei dem Vergnügungssuchenden, den sie eigentlich treffen soll, sondern indirekt bei einem Dritten erhoben wird, grundsätzlich auf den eigentlich zu Belastenden abwälzbar sein. Insoweit genügt eine kalkulatorische Abwälzbarkeit zur Erfüllung der Voraussetzungen des Art. 105 Abs. 2a GG. Denn die Voraussetzung der Abwälzbarkeit einer Steuer hat nicht zum Inhalt, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag – etwa wie einen durchlaufenden Posten – von der vom Steuergesetz der Idee nach als Steuerträger gemeinten Person auch ersetzt erhalten. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den eigentlichen Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Demnach ist die kalkulatorische Abwälzbarkeit so lange möglich, als sie nicht durch rechtliche Hindernisse völlig ausgeschlossen ist. Insoweit genügt die Möglichkeit einer Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen treffen kann. Es handelt sich hierbei um einen wirtschaftlichen Vorgang, wobei das Gesetz es dem Steuerschuldner überlässt, die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch unter Berücksichtigung des Steuerbetrages zu wahren. 81

OVG NRW, Beschluss vom 9. Juli 2012 - 14 A 1192/12 -, Rn. 10; VG Gelsenkirchen, Urteil vom 6. Februar 2014 - 2 K 105/13 -, Rn. 26, VG Gelsenkirchen, Beschluss vom 12. Januar 2009 - 2 L 1512/08 -, Rn. 25; VG Gelsenkirchen, Urteil vom 8. Mai 2009 - 2 K 2295/08 -, Rn. 61, sämtlich unter juris. 82

Die Wettbürosteuer der Beklagten ist nach diesen Kriterien jedenfalls kalkulatorisch abwälzbar. 83

Unabhängig von der vom Wettanbieter vorgegebenen Wettquote und der Höhe der mit dem Wettanbieter vereinbarten Provision kann der Wettbürobetreiber den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und geeignete Maßnahmen treffen, um sein Unternehmen weiterhin wirtschaftlich betreiben zu können. 84

So kann er seine Kosten senken, indem er die Ausstattung des Wettbüros (z. B. Größe und Qualität der Bildschirme, Gestaltung der Boden- und Wandbeläge, Dekoration) verändert. 85

Auch hat er die Möglichkeit, die Öffnungszeiten zu optimieren und den gebotenen Service (z. B. Getränke, Klimatisierung) einzuschränken. Zudem steht es ihm grundsätzlich auch frei, seine Einnahmen zu erhöhen, indem er mit dem Wettanbieter eine Erhöhung der für die Vermittlung gezahlten Provision vereinbart. Sollte der Wettanbieter zu einer Erhöhung der Provision nicht bereit sein, ist dieses faktische Hindernis für die Möglichkeit einer Abwälzung ohne Belang.

V. 86

In der Rechtsprechung ist geklärt, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht dadurch vorliegt, dass die Satzung der Beklagten nur das Wetten in Wettbüros besteuert, nicht aber in Wettannahmestellen, in denen keine Möglichkeit besteht, die Wettereignisse mitzuverfolgen. Für diese Ungleichbehandlung besteht ein sachlicher Grund, da vor allem Livewetten in Wettbüros ein deutlich höheres Suchtpotential aufweisen als andere Sportwetten. 87

Vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017, - 9 C 7.16 -; OVG NRW, Urteil vom 13. April 2014 - 14 A 1599/15 -; VG Gelsenkirchen, Urteil vom 12. Juni 2015 - 2 K 5800/14 -; juris. 88

VI. 89

Die in Artikel 8 der Änderungssatzung vom 14. Dezember 2017 rückwirkend erfolgte Änderung der Vergnügungssteuersatzung für das Vermitteln oder Veranstellen von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros) vom 8. Oktober 2014 zum 1. November 2014 verstößt nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitende Vertrauensschutzgebot. 90

Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 der Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalens treten kommunale Satzungen mit dem Tage nach der Bekanntmachung in Kraft, wenn kein anderer Zeitpunkt bestimmt ist. Einer Satzung kann daher, ebenso wie anderen Gesetzen, grundsätzlich rückwirkende Kraft beigelegt werden. 91

Vor dem Rechtsstaatsprinzip bedarf es jedoch einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines in der Vergangenheit liegenden Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände nachträglich ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen. Es würde den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden, wenn die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen dürfte, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten. Danach ist eine echte Rückwirkung als nachträglich ändernder Eingriff in bereits abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig, eine Einwirkung des Gesetzgebers auf bereits begründete, aber noch nicht abgewickelte Sachverhalte als unechte Rückwirkung hingegen grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig. 92

Vertrauensschutz steht auch einer echten Rückwirkung von Gesetzen jedoch dann nicht entgegen, wenn ein solches Vertrauen sachlich nicht gerechtfertigt ist. In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist anerkannt, dass in einer Reihe von Fallgruppen schutzwürdiges Vertrauen nicht besteht. So ist das Vertrauen unter anderem dann nicht schutzwürdig, wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der 93

Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste. Auch kann der Bürger sich nicht immer auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen. Er kann mit anderen Worten wegen des auch von einer letztlich als ungültig erkannten Norm regelmäßig ausgehenden Rechtsscheins ihrer Wirksamkeit und mit Rücksicht auf den in ihr zum Ausdruck gekommenen Rechtssetzungswillen des Normgebers nicht stets darauf vertrauen, von einer entsprechenden Regelung jedenfalls für den Zeitraum dieses Rechtsscheins verschont zu bleiben. Der Gesetzgeber kann daher unter Umständen eine nichtige Bestimmung rückwirkend durch eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm ersetzen.

Vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 -, juris, Rn. 18 - 27, m. w. N. 94

Eine Heilung unwirksamer kommunaler Abgabensatzungen mit Wirkung für vergangene Zeiträume ohne Verletzung des rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutzes kann grundsätzlich dann erfolgen, wenn der mit Rückwirkung versehenen Neuregelung in der Vergangenheit gleichartige Regelungsversuche vorausgegangen sind. Ein schutzwürdiges Vertrauen darauf, von einer solchen Abgabe verschont zu werden, kann dann nicht entstehen. 95

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 31. März 2008 - 9 B 30/07 -, juris, Rn. 5. 96

Hat eine Gemeinde ihre Absicht, eine bestimmte Abgabe zu erheben, durch den förmlichen Erlass einer entsprechenden Satzung kundgetan, kann der Bürger, auch wenn er sie für rechtswidrig hält, dementsprechend bekämpft und möglicherweise in einigen Punkten erhebliche Mängel der Abgabesatzung aufzuzeigen vermag, je nach Art und Behebbarkeit dieser Mängel kein schutzwürdiges Vertrauen darauf begründen, auf Dauer von dieser Abgabe verschont zu bleiben. Sofern diese Gründe für die Rechtswidrigkeit der Satzung in einer Weise behoben werden können, die den Charakter und die wesentliche Struktur der von Anfang an beabsichtigten Abgabe unberührt lässt, steht das durch Art. 20 Abs. 3 GG geschützte Vertrauen des Bürgers der rückwirkenden „Reparatur“ einer solchen Satzung nicht entgegen. 97

Vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 -, juris, Rn. 22. 98

Gemessen an diesen Rechtsgrundsätzen durfte die Beklagte ihrer Wettbürosteuersatzung Rückwirkung für die Zeit ab dem 1. November 2014 beimessen. Die Beklagte hatte bis zum Inkrafttreten des Änderungsbeschlusses vom 14. Dezember 2017 in § 4 der vorherigen Satzung den Flächenmaßstab als Bemessungsgrundlage für die Wettbürosteuer verwendet. Da dieser Maßstab jedoch wegen Verletzung der Steuergerechtigkeit verfassungsrechtlich nicht zulässig ist, 99

Vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017, - 9 C 7.16 -, juris. 100

hat sie die Wettbürosteuersatzung durch Änderung der Bemessungsgrundlage wirksam geheilt. 101

Die Voraussetzungen für eine rückwirkende Heilung des fehlerhaften Maßstabs lagen vor. Der Betreiber eines Wettbüros konnte in dem hier maßgeblichen Zeitraum ab dem 1. November 2014, sofern er die in der zur damaligen Zeit bekanntgegebenen Satzung genannten Merkmale des Steuertatbestandes erfüllt hat, kein schutzwürdiges Vertrauen 102

dahingehend entwickeln, er werde für diesen Zeitraum nicht mit einer Wettbürosteuer belastet werden. Die Beklagte hatte vielmehr schon bisher durch die ursprüngliche Wettbürosteuersatzung dokumentiert, dass sie dieses Verhalten mit einer Steuer belasten möchte. Mit der Änderungssatzung vom 14. Dezember 2017 hat die Beklagte dann auch nicht rückwirkend einen neuen Steuertatbestand eingeführt oder den Charakter der bereits nach der alten Steuersatzung beabsichtigten Wettbürosteuer geändert, sondern lediglich den Steuermaßstab von der Besteuerung nach dem Flächenmaßstab auf eine Besteuerung nach dem Brutto-Wetteinsatz umgestellt. Dies verändert weder den von Anfang an beabsichtigten Charakter der Steuer als Aufwandsteuer noch ihre grundlegenden Strukturen in Form der indirekten Besteuerung der im Vergnügungsaufwand der (in einem Wettbüro) Wettenden zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit, erhoben beim Wettbürobetreiber.

Für die Betroffenen stellt diese rückwirkende Änderung des Steuermaßstabs der indirekt erhobenen Vergnügungssteuer in Bezug auf vergangene Besteuerungszeiträume auch insofern keine Verletzung schützenswerten Vertrauens dar, als sie in der Abgabenhöhe gegenüber der bisher geltenden Steuersatzung nicht schlechter gestellt werden. Der mit Rückwirkungsanordnung neu eingeführte Steuermaßstab in § 4 der Satzung stellt i. V. m. § 7 Abs. 7 VStS sicher, dass die vor der rückwirkenden Regelung vorgesehene Steuerbelastung nicht überschritten wird. Denn nach dieser Regelung darf die Höhe der für vergangene Zeiträume neu festzusetzenden Steuer die Höhe der aufgrund der vorherigen Wettbürosteuersatzung jeweils pro Kalenderjahr festgesetzten Steuern nicht übersteigen.

Soweit vorgetragen wird, es sei den Wettbürobetreibern gar nicht (mehr) möglich, die Steuer rückwirkend auf die Kunden abzuwälzen, steht dies der Zulässigkeit der Rückwirkung nicht entgegen. Denn die Betreiber mussten seit der Einführung der Wettbürosteuer davon ausgehen, dass sie die Steuer würden abwälzen müssen. Insoweit kann ein schutzwürdiges Vertrauen nicht entstanden sein.

VII. 105

Die Vorschriften der Satzung sind auch bestimmt. 106

Aus dem Rechtsstaatsprinzip ergibt sich das Gebot hinreichender Bestimmtheit von Rechtsvorschriften. Danach müssen steuerbegründende Tatbestände einschließlich der Bemessungsgrundlagen nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß so bestimmt gefasst und begrenzt sein, dass die Steuerlast voraussehbar und für den Steuerpflichtigen mess- und berechenbar ist. 107

OVG NRW, Urteil vom 8. Oktober 1993 - 7 A 2021/92 -, Rn. 36, juris; OVG NRW, Urteil vom 23. April 1993 - 22 A 3850/92 -, Rn. 26, juris. 108

Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten genügt den Anforderungen des Bestimmtheitsgebots. 109

So auch zu den in der angepassten Satzung nicht veränderten Steuertatbestandsmerkmalen des § 2 der Wettbürosteuersatzung: OVG NRW, Urteil vom 13. April 2014 - 14 A 1599/15 -, juris, Rn. 155. 110

Der Wortlaut von § 2 VStS macht hinreichend deutlich, dass alle Betriebe der Steuer unterliegen sollen, in denen es nicht nur möglich ist, Wetten zu platzieren, sondern die darüber hinaus (insbesondere durch das Aufstellen von Bildschirmen, auf denen Sportübertragungen gezeigt werden) die Möglichkeit bieten, die Sportereignisse 111

mitzuverfolgen, auf die sich die Wetten beziehen. Bei der gebotenen Auslegung des § 2 VStS ist für eine Besteuerung erforderlich, dass eine Mitverfolgungsmöglichkeit in zeitlich nennenswertem Umfang und auch in Form von Liveübertragungen geboten wird.	
Vgl. OVG NRW, Urteil vom 13. April 2014, - 14 A 1599/15 -, juris, Rn. 159.	112
Dabei darf der Satzungsgeber als Leitbild den typischen Fall eines Wettbüros wählen, d. h. ein Wettbüro, das durch Monitore gekennzeichnet ist und das typischerweise durch Tische, Stühle und Getränke- sowie Snackautomaten über eine gewisse Aufenthaltsqualität verfügt.	113
Vgl. BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017, - 9 C 7.16 -, juris, Rn. 52.	114
Ob im konkreten Einzelfall ein steuerpflichtiges Wettbüro vorliegt oder nicht, ist eine Frage der Rechtsanwendung und bei der konkreten Steuerfestsetzung zu prüfen.	115
B.	116
Die konkrete Heranziehung zur Wettbürosteuer beruht auf einer formell und materiell rechtmäßigen Anwendung der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten.	117
Der Steuertatbestand des § 2 VStS ist erfüllt, da es sich bei dem klägerischen Betrieb um eine Einrichtung im Sinne der Vorschrift handelt. Die klagende Partei ist Steuerschuldner im Sinne des § 3 Abs. 1 VStS, weil sie das Wettbüro betreibt.	118
Fehler der konkreten Steuerfestsetzung sind nicht ersichtlich. Soweit die Wettbürosteuer geschätzt wurde, geschah dies nicht willkürlich. Denn der Beklagten war aus anderen Steuerfällen bekannt, dass die Steuerhöhe nach der neuen Bemessungsgrundlage (drei Prozent des Brutto-Wetteinsatzes) in der Regel auf derselben Höhe oder über der bisherigen Steuerhöhe nach dem Flächenmaßstab lag. Entgegen der Auffassung der Klägerseite liegt darin auch keine Außerachtlassung der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts zur Wettbürosteuer aus dem Jahre 2017, denn die Beklagte hat sich an den Werten orientiert, die ihr aus anderen Verfahren aufgrund des dort mitgeteilten Wetteinsatzes bekannt waren. Sachfremde Erwägungen hat sie dabei nicht angestellt.	119
Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 VwGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.	120