

TourismusMarketing Niedersachsen GmbH, Mafo Booklet 2013, S. 25). Diesen Zahlen wird für die Berechnung des Vergleichswerts ein über die Jahre 2011 bis 2013 gemittelter Durchschnittswert gegenübergestellt, dem noch nicht einmal Berechnungen betreffend die Übernachtungsteuer, sondern Werte aus der Erhebung des Fremdenverkehrsbeitrags zugrunde liegen. Der Durchschnittswert ist zudem auch methodisch kein geeignetes Beurteilungskriterium. Er wird z. B. beim Beherbergungsbetrieb 1, bei dem das Übernachtungsentgelt 2012 bei 562.128,31 Euro und 2013 bei über 590.000 Euro lag, unangemessen stark durch den niedrigen Wert aus 2011 (467.336,17 Euro) auf 540.956,07 Euro gesenkt. Beim Betrieb 5 sind die Daten aus den Jahren 2012 und 2013 geschätzt, es fehlt der Wert aus dem Jahr 2011; gleichwohl wird ein durchschnittliches Übernachtungsentgelt für drei Jahre in Höhe von jährlich 4.000,00 Euro angenommen. Dies würde bei den angenommenen 1.826 Übernachtungen pro Jahr bedeuten, dass eine Übernachtung nur etwas mehr als 2 Euro gekostet hätte. Für eine Fehlerhaftigkeit der vorgenommenen Schätzung spricht ferner: Die Angaben zum Betrieb 9 sind nicht nachvollziehbar; bei den Betrieben 20, 25 und 29 ist ein Durchschnittswert nicht ermittelt worden; die Daten für die Betriebe 24, 32, 34 und 37 sind geschätzt; nicht bei allen Betrieben finden sich auf beiden Seiten der Berechnung Werte.

Die Rückwirkungsanordnung in Artikel II § 14 der 1. Änderungssatzung ist ferner deshalb unwirksam, weil die Übernachtungsteuer als indirekte Steuer auf eine Abwälzbarkeit angelegt ist und eine Abwälzung für die Vergangenheit nicht erfolgen kann, so dass eine Rückwirkung bei der Übernachtungsteuer wegen der Eigenart der indirekten Besteuerung ausscheidet. Die Abwälzbarkeit der beim Beherbergungsunternehmen erhobenen Aufwandsteuer auf die Übernachtungsgäste ist Bedingung ihrer materiellen Verfassungsmäßigkeit (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 – 1 BvL 8/05 – BVerfGE 123, 1-39, BStBl II 2009, 1035, Rn. 53). Denn eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der mit der Übernachtungsteuer verbundenen Last erfordert grundsätzlich, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Übernachtungsaufwand betreibt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 1. April 1971 – 1 BvL 22/67 – BVerfGE 31, 8-32, Rn. 32). Nur wenn die Steuer dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann ihre indirekte Erhebung beim Betreiber des Beherbergungsbetriebs vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung Bestand haben. Die Möglichkeit, die Steuerlast auf den Übernachtungsgast abzu-

wälzen, besteht alleine im Rahmen der geschlossenen Verträge. Diese sind bezogen auf die Vergangenheit inzwischen vollständig abgewickelt und können nachträglich nicht mehr geändert werden. Damit steht der Kreis der indirekt zu Besteuernden ebenso wie der maßgebliche Steuersatz für die Vergangenheit abschließend fest. Es ist aufgrund der geschlossenen Verträge nicht mehr möglich, erstmals die Übernachtungssteuer für die Vergangenheit gemäß § 3 der geänderten Übernachtungssteuersatzung nicht mehr nur von Volljährigen, sondern auch von Minderjährigen zu erheben und statt des alten Steuersatzes nunmehr den neu in § 4 festgelegten Steuersatz (5 % des Übernachtungsentgelts) anzuwenden. Damit scheidet die Möglichkeit der Abwälzung für die Vergangenheit aus und kann eine Rückwirkung nicht angeordnet werden.

Die Unwirksamkeit der Rückwirkungsanordnung hat nicht zur Folge, dass die Übernachtungssteuersatzung der Gemeinde Schulenberg in ihrer ursprünglichen Fassung wieder auflebt. Wie aus der Vorlage 4/31/2014 ersichtlich ist, hielt die Gemeinde Schulenberg auf Anraten ihres Prozessbevollmächtigten die Ursprungsfassung ihrer Übernachtungssteuersatzung für rechtlich nicht mehr haltbar und änderte sie deshalb durch die Neufassung ab. Ein Wille der Gemeinde dahingehend, dass im Falle einer Unwirksamkeit der Rückwirkungsanordnung wieder ihr ursprüngliches Satzungsrecht gelten solle, kann somit nicht angenommen werden. Daraus folgt wiederum, dass die Gemeinde Schulenberg bis zum 12. Dezember 2014 nicht über wirksames Satzungsrecht zur Erhebung einer Übernachtungssteuer verfügt hat.

Auch für die Zeit ab dem 1. Januar 2015 fehlt es in dem Gebiet der ehemaligen Gemeinde Schulenberg an einer wirksamen Übernachtungssteuersatzung. Gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1 ClausthNeubG ND in Verbindung mit § 8 des Gebietsänderungsvertrages zur Bildung einer Einheitsgemeinde als Rechtsnachfolgerin der Samtgemeinde Oberharz mit den Mitgliedsgemeinden Clausthal-Zellerfeld, Altenau, Schulenberg i.O. und Wildemann (Gebietsänderungsvertrag) gilt - wie bereits dargelegt - das Ortsrecht der aufgelösten Gemeinden in seinem jeweiligen räumlichen Geltungsbereich grundsätzlich als Recht der Antragsgegnerin fort. Da das Ortsrecht nur in der ehemaligen Gemeinde Schulenberg die Erhebung einer Übernachtungssteuer vorsah, hat die Fortgeltungsregelung zur Folge, dass ab dem 1. Januar 2015 nur in einem Teil des Gebiets