

Die verfassungsgeforderte Neubemessung der Wettbürosteuern

Gutachten im Auftrag des
Deutschen Sportwettenverbandes e. V.

von

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL. M.

Augsburg, im März 2019

| | | |
|--------------|---|-----------|
| I. | Zusammenfassung in Thesen..... | 3 |
| II. | Brutto-Wetteinsatz als neue Bemessungsgrundlage..... | 14 |
| III. | Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG – Gesetzgebungskompetenz | 18 |
| | 1. Abgeleitete Gesetzgebungskompetenz der Kommunen | 18 |
| | 2. Besondere Schutzfunktion der Finanzverfassung (BVerfG) | 19 |
| | 3. Gesetzgebungskompetenz nach dem geregelten Steuertyp (BVerfG)..... | 19 |
| | 4. Örtliche Aufwandsteuern i. S. d. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG | 20 |
| | 5. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG als Kompetenzgrundlage | 21 |
| IV. | Das grundgesetzliche Gleichartigkeitsverbot wird verletzt..... | 24 |
| | 1. Kompetenz-, ertrags- und grundrechtliche Gleichartigkeit (BVerfG)..... | 24 |
| | 2. Die Wettbürosteuer ist keine herkömmliche Aufwandsteuer | 26 |
| | 3. Typus, Gesamtwertung, Steuergegenstand, Belastungsgrund (BVerfG)..... | 27 |
| | 4. Die Wettbürosteuer verletzt das Gleichartigkeitsverbot..... | 29 |
| | 5. Verfassungskonforme Bemessung in Pauschalen..... | 36 |
| V. | Keine Besteuerung nach dem Belastungsgrund | 41 |
| | 1. Gestaltungsraum des Gesetzgebers in den grundgesetzlichen Grenzen | 41 |
| | 2. Steuerbemessung nach dem erkennbaren Belastungsgrund (BVerfG)..... | 42 |
| | 3. Wettbürosteuern müssen einen örtlichen Aufwand belasten | 43 |
| | 4. Örtlicher Aufwand – die Wettbürosteuer verletzt beide Grenzen..... | 44 |
| | 5. Reform der Steuerbemessung: Pauschale oder anteiliger Hold..... | 47 |
| VI. | Gleichheitswidrige Bemessungsgrundlage | 50 |
| | 1. Gleichheit vor dem Gesetz und im Belastungserfolg | 50 |
| | 2. Unterscheidung von Wettbüros und Wettannahmestellen | 51 |
| | 3. Differenzierungsgrund: erhöhtes Suchtpotenzial in Wettbüros..... | 52 |
| | 4. Brutto-Wetteinsatz: gleichheitswidrige Bemessungsgrundlage | 54 |
| | 5. Keine folgerichtige Bemessung der Wettbürosteuer | 55 |
| VII. | Verhältnismäßige Steuerlast, Vertrauensschutz, Abwälzbarkeit | 57 |
| | 1. Maß der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes | 57 |
| | 2. Erhöhte Steuerlast – freiheitswidrige Steuer | 58 |
| | 3. Abwälzbarkeit – das Leistungsfähigkeitsprinzip wird verletzt..... | 59 |
| | 4. Flächenmaßstab – freiheitswidrig erhobene Wettbürosteuern..... | 61 |
| | 5. Keine rückwirkenden Steuererhöhungen – gleichheitsgerechte Steuern..... | 63 |
| VIII. | Widerspruchsfreiheit: moderat bemessene Wettbürosteuer..... | 68 |
| | 1. Widerspruchsfreiheit: steuerliche Lenkung und Sachgesetz (BVerfG)..... | 68 |
| | 2. GlüStV: Kanalisierung des Glücksspiels, Spieler- und Jugendschutz..... | 69 |
| | 3. Die Wettbürosteuer ist mit dem Glücksspielstaatsvertrag abzustimmen..... | 70 |
| | 4. Höhe der Wettbürosteuer – vielschichtiger Interessenausgleich | 72 |
| | 5. Die Wettbürosteuer ist moderat zu bemessen..... | 73 |
| IX. | Örtliche Wettbürosteuern – verfassungsgeforderte Reformen..... | 74 |

I. Zusammenfassung in Thesen

1. Seit einigen Jahren erheben Städte und Gemeinden sog. Wettbürosteuern als örtliche Aufwandsteuern. Der Besteuerung unterliegt der Aufwand für das Wetten in Wettbüros, in denen Pferde- und Sportwetten angenommen und die Wettereignisse mitverfolgt werden können. Reine Wettannahmestellen sind nicht steuerpflichtig. Die Wettbürosteuer ist – wie bei Vergnügungssteuern üblich – als indirekte Abgabe konzipiert. Die Wettbüros schulden die Steuer, können diese aber über die Wettkosten auf den Wettenden abwälzen (Steuerträger). Die gängige Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer bildet seit jüngerer Zeit der Wetteinsatz der Wettenden ohne Abzüge. Der Steuersatz beträgt in der Regel drei, zuweilen auch fünf Prozent dieses Brutto-Wetteinsatzes.

2. Noch bis vor wenigen Jahren wurden Wettbürosteuern nicht am Wetteinsatz, sondern an der genutzten Veranstaltungsfläche der Wettbüros bemessen. Im Juni 2017 hat das Bundesverwaltungsgericht diese Bemessungsgrundlage für gleichheitswidrig erklärt. Die Fläche des Wettbüros spiegelt den Spielbetrieb und damit den von den Spielern erbrachten Aufwand nicht sach- und gleichheitsgerecht. In dem knappen Hinweis, mit dem Wetteinsatz stehe ein praktikabler und sachgerechter „Wirklichkeitsmaßstab“ für die Besteuerung zur Verfügung, hat das Gericht die Kommunen jedoch in die verfassungsrechtliche Irre geführt. Die erwogene neue Bemessungsgrundlage wird nur kurz erwähnt, nicht konkretisiert und verfassungsrechtlich erörtert. Eine umfassende grundgesetzliche Prüfung war auch durch die Entscheidung über die nach der Fläche belastende Aufwandsteuer nicht

unmittelbar aufgerufen. Doch bemessen zahlreiche Kommunen aufgrund des jedenfalls missverständlichen Hinweises des Bundesverwaltungsgerichts ihre Wettbürosteuer nun am Brutto-Wetteinsatz. Das Grundgesetz wird so verletzt.

3. Der einfache Steuergesetzgeber ist strikt auf die im Grundgesetz geregelten Steuern beschränkt. Im kompetenzrechtlichen Ausgangspunkt sind Wettbürosteuern örtliche Aufwandsteuern i. S. d. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG. Die Kommunen sind befugt, Wettbürosteuersatzungen zu erlassen, soweit die zuständigen Länder sie hierzu ermächtigt haben. Die einschlägige Kompetenzgrundlage ist von der Rechtsfrage zu unterscheiden, ob die weiteren Vorgaben des Grundgesetzes – das steuerliche Gleichartigkeitsverbot, die folgerichtige und widerspruchsfreie Besteuerung nach dem Belastungsgrund, der Allgemeine Gleichheitssatz und die Freiheitsrechte – eingehalten werden.

4. Steuern dürfen nur unter Wahrung der strikten „Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung“ und den weiteren Vorgaben des Grundgesetzes erhoben werden. Jeder Abgabepflichtige kann darauf vertrauen, nur in dem durch die Verfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden (BVerfG). Örtliche Aufwandsteuern dürfen gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG mit bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sein. Auch die allgemeine Kompetenzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags und die gleichheits- und freiheitsgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Steuergesetzgeber, eine steuerliche Bemessungsgrundlage doppelt zu belasten (BVerfG, BFH, BVerwG).

Der Gesetzgeber hat inzwischen alle verfassungsrechtlich verfügbaren Steuerquellen in Anspruch genommen, die jeweilige Leistungsfähigkeit insoweit dem Grunde nach abschließend beansprucht. Jede Wettbürosteuer muss sich von Verfassungen wegen von anderen Steuern – insbesondere von der Sportwettensteuer – rechtserheblich unterscheiden.

5. Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG wird in Rücksicht auf die hergebrachten Verbrauch- und Aufwandsteuern angewandt. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG will das Vertrauen der Gemeinden in ihre herkömmlichen Einnahmequellen schützen, den angestammten steuerlichen Kompetenzbereich der Kommunen nicht antasten (BVerfG). Die nach dem Jahre 1970 eingeführten Wettbürosteuern gehören nicht zu diesen hergebrachten Abgaben der Gemeinden. Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG greift uneingeschränkt gegenüber den Wettbürosteuern (BVerwG).

6. Die Prüfung, ob zwei Steuern gleichartig und deshalb verfassungswidrig sind, ist nach den typusbestimmenden Merkmalen für den Regelfall in einer Gesamtwertung vorzunehmen. Maßgeblich sind der Steuergegenstand, der Steuermaßstab, die wirtschaftlichen Auswirkungen, letztlich die steuerlich beanspruchte „Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.“ Der Gesetzgeber kann die Gleichartigkeit nicht durch unterschiedliche Formulierungen der Steuertatbestände, geringfügige Differenzierungen in den Steuermerkmalen, durch eine Variation der Erhebungstechnik, des Steuermaßstabs oder im Kreis der Steuerpflichtigen vermeiden (BVerfG).

7. Die Sportwettensteuer belastet – wie die Wettbürosteuer – den Spieleinsatz des Wettenden als indirekte Abgabe. Sie wird – anders als die Wettbürosteuer – vom Veranstalter geschuldet und besteuert auch Sportwetten, die außerhalb eines Wettbüros vorgenommen werden. Diese Unterschiede im Kreis der Steuerpflichtigen und im Steuerschuldner sind nach der vorzunehmenden Gesamtbewertung nicht maßgeblich. Der Steuerträger, der grundrechtlich von der Steuerlast Betroffene beider Steuern, ist identisch. Die Sportwettensteuer knüpft als Verkehrsteuer wie die Wettbürosteuer als örtliche Aufwandsteuer an die private Vermögensverwendung im konkret geleisteten Wettaufwand für Sportwetten an (BVerfG, BFH). Die

Sportwettensteuer und die Wettbürosteuer schöpfen damit aus derselben Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, sind in der Bemessungsgrundlage, im Belastungsgrund, in der Erhebungstechnik und der grundrechtlichen Zahlungsbetroffenheit gleichartig. Die Wettbürosteuer verletzt in der gegenwärtigen Bemessung nach dem Brutto-Wetteinsatz das Gleichartigkeitsverbot und damit das Grundgesetz.

8. Die Rechtsprechung hat für die ehemalige, nach der Fläche bemessene Wettbürosteuer diese Parallelen klar benannt. Die Sportwettensteuer und die Wettbürosteuer wirken sich „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“ (BVerwG). Es besteht eine „Identität der steuerlegitimierenden Leistungsfähigkeit desselben Steuerträgers“ (OVG NRW). Sodann wird die Gleichartigkeit aber im Ergebnis aufgrund des engeren Belastungskreises der Wettbürosteuer abgelehnt (BVerwG, OVG NRW, VG Gelsenkirchen). Doch hat das Bundesverfassungsgericht hervorgehoben, dass Unterschiede im Kreis der Zahlungsbetroffenen die Gleichartigkeit nicht verhindern können. Sonst wäre eine örtlich radizierte kommunale Steuer mit einer Bundessteuer nie gleichartig. Das ausdrückliche Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG und die weiteren Verbote gleichartiger Steuern hätten keinen Anwendungsbereich. Erhebt eine Gemeinde eine weitere Umsatzsteuer auf die vor Ort hergestellten Produkte, ist diese Steuer mit der Umsatzsteuer gleichartig und deshalb verfassungswidrig, auch wenn sie deutlich weniger Leistungen belastet. Die notwendigen räumlichen Unterschiede zwischen kommunalen Abgaben und Bundessteuern stellen die Rechtsfrage der Gleichartigkeit, beantworten diese aber nicht. Eine grundgesetzwidrige Doppelbelastung ist nicht zulässig, nur weil sie wenige betrifft.

9. Eine steuerliche Bemessung ist aus dem erkennbaren Belastungsgrund einer Steuer gleichheitsgerecht und folgerichtig zu entwickeln (BVerfG). Die Wettbürosteuern sind örtliche Aufwandsteuern der Kommunen. Der Gesetzgeber muss daher – *erstens* – einen „wirklichen“ Aufwand des Wettenden typisieren, den dieser – *zweitens* – in der Gemeinde und damit in einer örtlich radizierten Wirkung tätigt (BVerfG). Würde eine Wettbürosteuer Wettannahmestellen belasten, wäre ihre Wirkung nicht auf das Gemeindegebiet beschränkt. Die Besteuerung wäre mit Waren vergleichbar, die in der Gemeinde erworben und sodann mitgenommen werden, folglich nicht durch eine örtliche Abgabe besteuert werden dürfen (BVerfG).

Der Brutto-Wetteinsatz – die gegenwärtig gängige Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuern – erfasst die Ausgaben, die ein Wettender für Sportwetten tätigt – sei es in einer Wettannahmestelle oder in einem Wettbüro. Den örtlich radizierten Aufwand eines Wettenden in einem Wettbüro typisiert der Brutto-Wetteinsatz jedoch nicht gleichheitsgerecht. Das Mitverfolgen der Sportereignisse im Wettbüro, auf die der Steuerträger wettet (bewettete Sportereignisse), und der Wetteinsatz stehen nicht in einem hinreichenden Zusammenhang. Die Wettbürosteuerlast ergibt sich in dieser Bemessung nicht folgerichtig aus ihrem Belastungsgrund. Die Verfassung wird verletzt. Auch eine Pauschalierung der Wettbürosteuer nach der Größe der Wettbüros, der Fläche der sichtbaren bewegten Bilder oder der Anzahl der Monitore wäre gleichheitswidrig. Diese Werte spiegeln den örtlichen Aufwand der Spieler nicht sachgerecht, wenn große Wettbüros oder beträchtliche Monitore kaum genutzt werden.

10. Die Unterscheidung der Wettbürosteuergesetze zwischen steuerpflichtigen Wettbüros und nicht steuerpflichtigen Wettannahmestellen ist durch angemessene Gründe zu rechtfertigen (Art. 3 Abs. 1 GG, BVerfG). Zuweilen wird ein Gleichheitsverstoß festgestellt, weil zwischen dem Aufwand für Sportwetten in Wettbüros und an anderen Stellen keine hinreichenden Unterschiede bestünden. Die Rechtsprechung rechtfertigt die Ungleichbehandlung hingegen durch das erhöhte

Suchtpotenzial von Live-Wetten (BVerwG, OVG NRW, VG Gelsenkirchen). Diese Rechtfertigung setzt der Steuerbemessung Grenzen. Nur der „durch das Wettbüro im Verhältnis zur reinen Wettannahmestelle gesteigerte“ Wettaufwand darf dann aufgrund des erhöhten Suchtpotenzials besteuert werden, „nur die daran beteiligten Wetter“ dürfen die Steuer tragen (OVG NRW). Die Bemessungsgrundlage des Brutto-Wetteinsatzes verletzt diese Grenzen, weil sie der Besteuerung den Gesamtaufwand für Sportwetten in Wettbüros zu Grunde legt und nicht nur die Ausgaben für Live-Wetten. Die Wettbürosteuer wird zu einer allgemeinen Sportwettensteuer für Wettbüros. Von einer solchen Steuer aber verlangt der Gleichheitssatz, dass sie von allen Stellen, an denen Wetteinsätze entrichtet werden, erhoben oder gänzlich unterlassen wird. Die Bemessungsgrundlage des Brutto-Wetteinsatzes verstößt auch gegen das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung, weil sie den Belastungsgrund der Wettbürosteuer – den Aufwand für Live-Wetten im Wettbüro – nicht sachgerecht fasst.

11. Die Bemessung der Wettbürosteuern nach dem Brutto-Wetteinsatz ist verfassungswidrig. Daher stellt die Frage, wie die Wettbürosteuern – sollen sie nicht wie in Bayern aufgehoben werden – verfassungskonform erhoben werden könnten. Hier spenden andere örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern Orientierung. Oft werden diese außerhalb des Bereichs der Vergnügungssteuern nicht nach einem tatsächlich entrichteten Entgelt, sondern in Pauschalen bemessen. In den Pauschalen unterscheiden sich die Aufwand- und Verbrauchsteuern – *erstens* – rechtserheblich von anderen indirekten Steuern wie der Umsatzsteuer oder der hier maßgeblichen Sportwettensteuer. *Zweitens* wird so der örtliche Aufwand oder ein örtlicher Verbrauch typisierend erfasst, der sich in aller Regel von den tatsächlichen Kosten – der Anschaffung eines Spielgerätes, eines Hundes, einer Zweitwohnung oder eines Getränkes – unterscheidet. In der pauschalen Bemessung überschreitet die Steuer den notwendig örtlich radizierten Wirkungskreis nicht.

12. Die Wettbürosteuern müssen von Verfassungs wegen den „Konsummehraufwand für das Wetten in einem Wettbüro“ tatbestandlich fassen (OVG NRW, VG Gelsenkirchen). Zwar bringt der Wettende für das Mitverfolgen der bewetteten Sportereignisse in einem Wettbüro unmittelbar keine Mittel auf – ein Eintrittsgeld wird nicht entrichtet (VGH Baden-Württemberg). Doch hat der Steuergesetzgeber einen hinreichend weiten Gestaltungsraum, in dem er Typisierungen nutzen und Pauschalierungen wählen kann (BVerfG), um diese Hürde zu überwinden. Die Wettbürosteuer könnte – wie andere örtliche Aufwandsteuern auch – in einer Pauschale für jede im Wettbüro getätigte Live-Wette erhoben werden. Auch könnte der anteilige Hold pro Live-Wette der Besteuerung zu Grunde gelegt werden. Im Hold würde der Gewinn des Wettenden berücksichtigt, der dessen Aufwand mindert. Die Wettbürosteuer würde jeweils ihre beiden bestimmenden Merkmale – den Aufwand des Wettenden und die örtliche Radizierung im Mitverfolgen bewetteter Sportereignisse im Wettbüro – gleichheitsgerecht fassen. Sie wäre weder mit der Sportwettensteuer noch mit einer Unternehmenssteuer gleichartig.

13. Jede Abgabe greift in Freiheitsrechte ein und muss in dieser Wirkung verhältnismäßig sein. Die Wettbürosteuerlast hat sich – einer Musterrechnung zur Folge – aufgrund der Neuregelung der Bemessungsgrundlage bei einem Steuersatz von drei Prozent um 150 Prozent erhöht. Beträgt der Steuersatz fünf Prozent, steigt der Steuerzugriff entsprechend. Könnten aufgrund dieser Erhöhung zahlreiche Wettbüros nicht mehr rentabel betrieben werden, wirkt die Wettbürosteuer erdrosselnd und verletzt ersichtlich die Freiheitsrechte. Aber auch unabhängig von einer solchen Wirkung ist die Wettbürosteuer in ihrer Gleichartigkeit zur Sportwettensteuer, in der kumulativen Belastung beider Steuern und dem doppelten Zugriff auf die gleiche steuerliche Bemessungsgrundlage, freiheitswidrig.

14. Die Wettbürosteuer ist als indirekte Steuer konzipiert. Die indirekte Erhebung muss in diesem Steuerkonzept zwar nicht in jedem Fall gelingen, aber strukturell

möglich sein. Ansonsten würde die Steuer in der Regel nicht die Aufwendenden, sondern die Unternehmer belasten. Es würde keine Aufwandsteuer, sondern eine Unternehmenssteuer erhoben. Die Verfassung würde verletzt. Die Abwälzbarkeit ist wirtschaftlich zumindest so lange möglich, wie der Umsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten deckt, sondern in der Regel Gewinn abwirft (insges. BVerfG, BVerwG). Führen nun die Steuererhöhungen, die durch die Reform der Wettbürosteuern bewirkt wurden, dazu, dass die Wettbürosteuer aus wirtschaftlichen Gründen nicht mehr auf die Wettenden abgewälzt werden kann, belastet die Abgabe strukturell und freiheitswidrig nicht die Wettenden, sondern die Unternehmer.

15. Der Steuerstaat greift nur auf Mittel zu, über die der Steuerpflichtige für die Besteuerung verfügen kann (Leistungsfähigkeitsprinzip). Eine Steuer wird daher nicht auf eine Steuer erhoben, weil diese der öffentlichen Hand zusteht. Wird die Wettbürosteuer auf den Steuerpflichtigen überwält und erhöht dann der vom Wettenden zu tragende Steuerbetrag die Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer (vgl. § 37 Abs. 1 RennwLottGABest), wäre jedenfalls auf einen Teil der Wettbürosteuer die Sportwettensteuer zu entrichten. Umgekehrt darf auch der Steuerbetrag der Sportwettensteuer die Wettbürosteuer nicht erhöhen. In beiden Fällen würde eine Steuer besteuert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wäre verletzt.

16. Die Wettbürosteuersatzungen, die in der Vergangenheit die Steuer nach der Größe der Wettbüros bemessen haben, waren gleichheitswidrig (BVerwG). Steuern, die aufgrund einer nichtigen Satzung erhoben wurden, belasten ohne Rechtsgrundlage. Das Bundesverwaltungsgericht konnte nicht – wie das Bundesverfassungsgericht in vergleichbaren Fällen – die Satzungen für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklären und bis zu einer verfassungskonformen Neuregelung fortwirken lassen, weil die verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen keine Gesetzeskraft haben (anders § 31 Abs. 2 BVerfGG). Ist keine grundgesetzkonforme

Auslegung der verfassungsrechtlich beanstandeten Satzung oder eine andere Heilung möglich, kann die Besteuerung nicht in das Maß des Grundgesetzes geführt werden (BVerwG). Die verfassungswidrig erhobene Steuer ist dann zu erstatten.

17. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet die grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) von der grundsätzlich zulässigen unechten Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung). Dieses doppelte Maß des Vertrauensschutzes wahren die Wettbürosteuersatzungen, die für die Zukunft nach der neu gefassten Bemessungsgrundlage belasten. Teilweise wurde das neue Recht jedoch rückwirkend in Kraft gesetzt. Eine rückwirkende Steuererhöhung für abgeschlossene Veranlagungszeiträume aber ist grundsätzlich unzulässig. Sie konnte auch nicht ausnahmsweise dadurch in das Maß des Grundgesetzes geführt werden, dass die neue, nach dem Brutto-Wetteinsatz bemessene Steuer im Höchstmaß des alten Flächenmaßstabs angewandt wird. Beide Maßstäbe sind verfassungswidrig. „Der Gesetzgeber kann“ nur „unter Umständen eine nichtige Bestimmung rückwirkend“ ersetzen, wenn er „eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm“ erlässt (BVerfG).

Doch selbst wenn ein grundgesetzkonformes neues Wettbürosteuergesetz für die Vergangenheit in Kraft gesetzt würde, ist der Vertrauensschutz der öffentlichen Hand in die Steuereinnahmen in den Grenzen der Grundrechte zu entfalten. Ein Gleichheitsverstoß darf nicht perpetuiert werden. Das Bundesverfassungsgericht hat eine kommunale Verpackungssteuersatzung, die in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer den bundesrechtlichen Vorgaben des Abfallrechts zuwiderlief, aufgrund dieser „Art der festgestellten Verfassungsverstöße für nichtig“ erklärt. Die Unvereinbarkeitserklärung hätte den Rechtswiderspruch perpetuiert und wurde daher unterlassen. Ganz vergleichbar darf auch ein Gleichheitsverstoß nicht einseitig verfestigt werden. Wettbüros müssen keine als örtliche Aufwandsteuer erhobene Abgabe entrichten, die in einer Flächenbemessung den belasteten Aufwand nicht sachgerecht spiegelt. Ein großes, kaum frequentiertes Wettbüro hat nicht eine

deutlich höhere Wettbürosteuerlast zu tragen als ein kleines Wettbüro mit vielen Kunden. Die Steuerlasten sind rückwirkend in einem verfassungskonformen Maß zu berechnen. Dieses Maß ist sodann für alle Steuerpflichtigen gleichheitsgerecht in einer Weise zu reduzieren, dass keiner rückwirkend eine höhere Steuer entrichten muss.

Auf die Einnahmen aus der Kernbrennstoffsteuer durfte die öffentliche Hand nicht vertrauen, weil die Steuer „von Anfang an mit erheblichen finanzverfassungsrechtlichen Unsicherheiten belastet“ war (BVerfG). Auch angesichts der von vornherein erhobenen verfassungsrechtlichen Einwände gegen die Wettbürosteuer, die im Gleichheitsverstoß vom Bundesverwaltungsgericht bestätigt wurden, ist das Vertrauen der öffentlichen Hand in die Einnahmen der ersichtlich gleichheitswidrigen Wettbürosteuer nicht umfassend und gegen die Interessen der Steuerbetroffenen geschützt.

18. Das Rechtsstaatsprinzip gibt dem Gesetzgeber vor, keine widersprüchlichen Gesetze in Kraft zu setzen (BVerfG). Der Glücksspielstaatsvertrag folgt den grundlegenden Anliegen, das Glücksspiel in rechtliche Bahnen zu lenken, die Spielsucht zu bekämpfen und die Jugend zu schützen. Eine zu hoch bemessene Wettbürosteuer würde diesen Zielen zuwiderlaufen, wenn die monetäre Last die Wettenden in weniger regulierte legale oder illegale Angebote drängt. Die Gemeinden wollen zuweilen Wettbüros in ihrem Gebiet vermeiden und das bestehende Angebot verringern, um mögliche Wettinteressenten nicht durch die Angebote zum Wetten zu verführen und dem Stadtbild zu dienen. Gemeindliche Kämmerer begrüßen demgegenüber die Einnahmen aus der Wettbürosteuer, in diesem Anliegen auch neue Wettbüros. Die Ertragsperspektive lehnt eine zu hohe Wettbürosteuer ab, wenn diese lenkend Wettbüros vertreibt. Die Wettbüros und die Wettenden hoffen schließlich auf eine geringe Wettbürosteuer, werden von den Grundrechten vor einer übermäßigen Steuerlast geschützt. Der geforderte Ausgleich dieser Interessen weist Parallelen zur Sportwettensteuer auf. Die Wettbürosteuer ist

daher wie die Sportwettensteuer „moderat“ zu bemessen (zur Sportwettensteuer: BVerwG, OVG NRW). Die zentralen Anliegen des Glücksspielstaatsvertrages sind – wie die gemeindlichen Interessen gegenüber den Wettbüros – nicht durch das Steuerrecht, sondern durch andere rechtliche Regeln umzusetzen.

19. Der Freistaat Bayern hat einen eigenen Weg eingeschlagen, die geforderte Balance der Interessen zu erreichen. Die kommunalen Vergnügungssteuern wurden abgeschafft, um zweifelhafte Differenzierungen im Steuertarif und in der Steuerpflicht zu vermeiden und einem Missverhältnis zwischen Ertrag und Verwaltungsaufwand zu begegnen. Die Kommunen haben einen entsprechenden finanziellen Ausgleich erhalten. Diesem Beispiel folgend könnte erwogen werden, die Wettbürosteuer abzuschaffen. So würde auch vermieden, dass Wettbürosteuern – wie gegenwärtig – das Gleichartigkeitsverbot, die folgerichtige und widerspruchsfreie Besteuerung nach dem Belastungsgrund, den Allgemeinen Gleichheitssatz und die Freiheitsrechte verletzen.

II. Brutto-Wetteinsatz als neue Bemessungsgrundlage

Seit einigen Jahren erheben Städte und Gemeinden insbesondere auf Grundlage von Vergnügungssteuersatzungen sog. Wettbürosteuern „als örtliche Aufwandsteuern“.¹ Der Besteuerung unterliegt der Aufwand der Wettenden für das Wetten in einem Wettbüro, in dem Pferde- und Sportwetten vermittelt oder veranstaltet werden und in denen neben der Annahme von Wettscheinen die Wettereignisse auch an Monitoren, Terminals, Wettautomaten oder ähnlichen Wettvorrichtungen mitverfolgt werden können (Wettbüros).² Reine Wettannahmestellen, in denen Wettscheine lediglich abgegeben werden und kein weiterer Service angeboten wird, sind nicht steuerpflichtig.³ Ebenso werden Spielhallen, Spielotheken und Casinos nicht erfasst, in denen keine Pferde- oder Sportwetten angeboten werden. Steuerschuldner ist der Betreiber oder Veranstalter des Wettbüros,⁴ der auch als Wettvermittler oder Wettveranstalter gefasst wird, der das Wetten in Wettbüros ermöglicht.⁵ Die gängige Bemessungsgrundlage der Steuer bildet seit jüngerer Zeit

¹ § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt („Wettaufwandsteuer“); § 1 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 1 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; § 1 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 1 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen.

² § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 2 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 2 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Emsdetten; § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen.

³ § 1 Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Emsdetten; § 1 Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 2 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Rendsburg.

⁴ § 3 Abs. 1 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 3 Abs. 1 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Emsdetten; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 3 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; § 3 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 3 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen.

⁵ § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Essen; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Krefeld.

Siehe exemplarisch § 2 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden:

der Wetteinsatz der Wettenden ohne Abzüge (Brutto-Wetteinsatz),⁶ d. h. der finanzielle Aufwand, der im Wettbüro für die abgegebene Wette eingesetzt wird⁷ – einschließlich zusätzlicher Entgelte, die beim Wettkunden im Rahmen der Wette, also nicht für Getränke, Snacks oder ähnliches, erhoben werden.⁸ Der Steuersatz beträgt in der Regel drei,⁹ zuweilen auch fünf Prozent¹⁰ der Brutto-Wetteinsätze. Die Steuer wird jeden Monat¹¹ oder vierteljährlich¹² erhoben. Der Steuerschuldner ist im jeweiligen Turnus verpflichtet, Steuererklärungen abzugeben.¹³ Die Steuer wird

„(1) Steuerschuldner ist der Wettvermittler oder der Wettveranstalter. Wettvermittler ist, wer den Abschluss von Wetten, insbesondere über einen aufgestellten Totalisator oder durch Vermittlung an einen Buchmacher, in Räumlichkeiten gemäß § 1 ermöglicht. Wettveranstalter ist, wer den Abschluss von Wetten in eigener Verantwortlichkeit in Räumlichkeiten gemäß § 1 ermöglicht.

(2) Neben dem Steuerschuldner nach Abs. 1 ist auch derjenige Steuerschuldner, dem aufgrund ordnungsrechtlicher Vorschriften die Erlaubnis zur Ausübung des in § 1 geregelten Steuergegenstandes erteilt wurde.

(3) Steuerschuldner ist darüber hinaus der Eigentümer, Vermieter, Besitzer oder sonstige Inhaber der Räume oder der Grundstücke, in denen oder auf denen die Veranstaltung nach § 1 stattfindet, sofern er an den Einnahmen oder dem Ertrag aus der Veranstaltung beteiligt ist. [...]“

⁶ § 4 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 4 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 3 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 3 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Emsdetten; § 3 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 4 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen.

⁷ § 4 Wettbürosteuersatzung Rendsburg.

⁸ § 3 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 3 Wettbürosteuersatzung Essen; § 4 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW.

⁹ § 4 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 5 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 5 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 8 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 3 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Emsdetten; § 4 Wettbürosteuersatzung Essen; § 4 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 5 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 5 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen.

Gem. § 6 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden entsteht der Steueranspruch „mit der Inbetriebnahme des Wettbüros und endet mit der Betriebseinstellung.“ Die „Steuerpflicht entsteht mit der Annahme der Wetteinsätze“ (§ 7 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden).

¹⁰ § 5 Wettbürosteuersatzung Rendsburg.

¹¹ § 8 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 7 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 7 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 8 Wettbürosteuersatzung Essen; § 9 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 6 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; § 7 Abs. 4 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW.

¹² § 7 Abs. 4 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 3 Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Emsdetten; § 7 Abs. 1 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen.

¹³ § 9 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 7 Abs. 3 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 7 Abs. 3 und Abs. 4 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 7 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 9 Wettbürosteuersatzung Essen; § 9 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 6 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; § 7 Abs. 6 und Abs. 7 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 7 Abs. 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen.

dann vom Fiskus ermittelt.¹⁴ Zuweilen muss der Steuerschuldner die Steuer auch selbst berechnen (Steueranmeldung).¹⁵

Die Wettbürosteuerlast orientierte sich noch bis vor wenigen Jahren an der genutzten Veranstaltungsfläche der Wettbüros.¹⁶ Diese Bemessungsgrundlage hat das Bundesverwaltungsgericht im Juni 2017 als gleichheitswidrig erachtet. „Mit diesem Maßstab sind“ – so das Gericht – „gravierende Abweichungen von dem wirklichen Vergnügungsaufwand der Wettkunden verbunden.“¹⁷ In der Tat setzt die Veranstaltungsfläche der Steuer kein verfassungskonformes Maß, weil die Fläche des Wettbüros den Spielbetrieb und damit den von den Spielern betriebenen Aufwand nicht sach- und gleichheitsgerecht spiegelt.¹⁸

Das Bundesverwaltungsgericht hat aber nicht nur diesen Gleichheitsverstoß festgestellt. An verschiedenen Stellen weist das Gericht jeweils in wenigen Worten darauf hin, dass „mit dem Wetteinsatz ein praktikabler“ und sachgerechter „Wirklichkeitsmaßstab“ für die Besteuerung „zur Verfügung“ stünde.¹⁹ Dieser Maßstab wird aber nur erwähnt, nicht weiter konkretisiert und verfassungsrechtlich geprüft. Auch die zuvor vom Gericht für den Flächenmaßstab behandelten Rechtsfragen, ob eine nach einem „Wetteinsatz“ bemessene Wettbürosteuer dem Typus einer örtlichen Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG entspricht, die Grenzen der Freiheits- und Gleichheitsrechte wahrt und der verfassungsrechtlichen Vorgabe folgt, nicht mit einer geregelten Steuer gleichartig zu sein, erörtert das Gericht nicht.²⁰ Solche Ausführungen waren durch die

¹⁴ Siehe hierzu und zur Reform der Wettbürosteuer *N. Meier*, Unzulässigkeit der Wettbürosteuer – Konsequenzen aus den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 29.6.2017, ZKF 2017, 241 (246); *B. M. Risch*, Die Besteuerung von Sportwetten durch eine Wettaufwandsteuer, KommJur 2018, 361 ff.

¹⁵ § 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Essen.

¹⁶ Siehe nur § 4 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund a.F.; § 3 Wettbürosteuersatzung Krefeld a.F.

¹⁷ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (474) – Wettbürosteuer.

¹⁸ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (474) – Wettbürosteuer; *D. Birk*, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, ZfWG 2015, 2 (7 f.); siehe auch sogleich unter V. 4. und VI. 4. m.w.N.

¹⁹ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (474) – Wettbürosteuer: „Vielmehr bildet für eine Vergnügungssteuer in Gestalt einer Wettbürosteuer der Wetteinsatz den sachgerechtesten Maßstab.“

²⁰ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469 ff.) – Wettbürosteuer.

Entscheidung über die nach der Fläche bemessenen Aufwandsteuer auch nicht unmittelbar aufgerufen. Doch hat das Gericht durch den an unterschiedlichen Stellen jeweils in einem Satz erbrachten Hinweis auf den Wetteinsatz zahlreiche Gemeinden in die verfassungsrechtliche Irre geführt. Die neu geregelten Satzungen verletzen das Grundgesetz.

III. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG – Gesetzgebungskompetenz

1. Abgeleitete Gesetzgebungskompetenz der Kommunen

Die Wettbürosteuer ist eine kommunale Abgabe, die den Städten und Gemeinden als örtliche Aufwandsteuer²¹ zufließt. Das Grundgesetz gewährt den Gemeinden nicht unmittelbar die Kompetenz, neue Steuern zu regeln und zu erheben. Art. 28 Abs. 2 GG garantiert die kommunale Selbstverwaltung der Gemeinden. Diese Garantie umfasst die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung. Zu diesen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle (Art. 28 Abs. 2 S. 3 Hs. 2 GG), aber keine unmittelbare Steuergesetzgebungshoheit. Zahlreiche Bundesländer haben aber die ihnen in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG gewährte Steuergesetzgebungskompetenz über örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern den Gemeinden übertragen.²² Zuweilen wird im Rahmen dieser Übertragung die Erhebung bestimmter kommunaler Steuern ausdrücklich untersagt, wenn z. B. Getränke- und Speisesteuern oder Jagd- und Pferdesteuern nicht geregelt werden dürfen, Steuern auf Filmvorführungen oder auch allgemein Vergnügungssteuern untersagt sind.²³

²¹ § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt („Wettaufwandsteuer“); § 1 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 1 Wettbürosteuersatzung Rendsburg.

²² Siehe z.B. § 9 KAG BW; § 1 KAG Nds; § KAG RP; § 7 KAG Sachsen; § 5 KAG Thür; VGH BW, 11.2.2016 – 2 S 1025/14, Rz. 21.

²³ Siehe z.B. § 3 Abs. 1 S. 2 KAG NRW: „Eine Jagdsteuer darf ab 1. Januar 2013 nicht erhoben werden.“ § 3 Abs. 2 S. 2 und Abs. 7 KAG Schl-H: „Die Erhebung einer Vergnügungssteuer auf Filmvorführungen in Filmtheatern ist unzulässig.“ „Eine Steuer auf das Halten oder entgeltliche Nutzen von Pferden darf nicht erhoben werden.“ Art. 3 Abs. 3 S. 1 KAG Bay: „Eine Getränkesteuer, eine Jagdsteuer, eine Speiseeissteuer und eine Vergnügungssteuer dürfen nicht erhoben werden.“ Zuvor war die Vergnügungssteuer in Bayern eine Pflichtsteuer (Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung kommunaler Bagatellsteuern, 16. Oktober 1979, Bayerische Landtag, Drs. 9/2617, S. 4).

2. Besondere Schutzfunktion der Finanzverfassung (BVerfG)

Die örtlichen Aufwandsteuern dürfen nur in den strikten Grenzen des Grundgesetzes, den allgemeinen Vorgaben der Finanzverfassung und des Art. 105 Abs. 2a GG erhoben werden – unabhängig davon, ob die Länder selbst oder ihre Gemeinden nach einer entsprechenden Übertragung die Abgaben regeln. Der Finanzverfassung obliegt der grundlegende Auftrag, Bund, Länder und Gemeinden finanziell so auszustatten, dass sie ihre Aufgaben wahrnehmen können. Die Art. 104a ff. GG errichten die finanziellen Grundlagen der bundesstaatlichen Ordnung, regeln in der Entscheidung über Steuereingriffe und die Verteilung der Mittel sensible Bereiche. Dabei „entfaltet die Finanzverfassung eine Schutz- und Begrenzungsfunktion, die es dem einfachen Gesetzgeber untersagt, die ihm gesetzten Grenzen zu überschreiten.“ Diese Schutzwirkung wirkt „auch im Verhältnis zum Bürger, der darauf vertrauen darf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden.“ Die Finanzverfassung sucht so als geschlossene, auf Formklarheit und Formenbindung angelegte Rahmen- und Verfahrensordnung ein „Stück Gemeinwohlgerechtigkeit“ zu verwirklichen.²⁴

3. Gesetzgebungskompetenz nach dem geregelten Steuertyp (BVerfG)

Die Wettbürosteuer wird ausdrücklich als örtliche Aufwandsteuer i. S. d. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG von den Gemeinden erhoben.²⁵ Für die kompetenzrechtliche Einordnung einer Geldzahlungspflicht als Steuer in Abgrenzung zur nichtsteuerlichen Abgabe sowie für die Wahl der Kompetenzgrundlage zur Regelung

²⁴ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (191 f. m.w.N.) – Kernbrennstoffsteuer.

²⁵ § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt („Wettaufwandsteuer“); § 1 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 1 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; siehe unter II.

eines bestimmten Steuertyps ist nicht die gesetzliche Bezeichnung, sondern der tatbestandlich geregelte materielle Gehalt der Abgabe maßgeblich.²⁶

Die zentrale Schutzfunktion der Finanzverfassung beschränkt die Steuerkompetenz sodann auf den grundgesetzlich geregelten Typus der Steuer.²⁷ Der einfache Gesetzgeber muss die Vorgaben der Gesetzgebungskompetenz wahren, darf in die verfassungsrechtliche Ertragsverteilung nicht eingreifen und die Bürger nicht außerhalb der geregelten Steuern belasten (Gleichartigkeitsverbot). Die Bürger dürfen darauf vertrauen, nur in den Grenzen der Finanzverfassung und der Grundrechte belastet zu werden.²⁸ Die Finanzverfassung errichtet so ein die Freiheit und Gleichheit schützendes System der Steuerkonkurrenzen. Kompetenzrechtlich ist aber zunächst zu prüfen, ob die Wettbürosteuer auf Grundlage des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG geregelt werden durfte.

4. Örtliche Aufwandsteuern i. S. d. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG

Das Grundgesetz definiert den Begriff der Aufwandsteuern nicht, setzt diesen vielmehr voraus. Aufwandsteuern belasten einen Aufwand des Steuerpflichtigen, eine Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf. Die äußerlich erkennbare Mittelverwendung indiziert typischerweise wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Es kommt – so fahren die höchsten Gerichte fort – nicht darauf an, wer den Aufwand finanziert und ob er im Einzelfall die tatsächlich bestehende Finanzkraft überschreitet.²⁹ Eine Aufwandsteuer darf aber nicht auf den

²⁶ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (207) – Kernbrennstoffsteuer: „Für die Qualifizierung einer Abgabe als Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe ist die Ausgestaltung des betreffenden Gesetzes maßgeblich. Die Einordnung der Abgabe richtet sich nicht nach ihrer gesetzlichen Bezeichnung, sondern nach ihrem tatbestandlich bestimmten, materiellen Gehalt. Einer Qualifikation als „Steuer“ steht insbesondere nicht entgegen, dass das Gesetz nur einen eng begrenzten Kreis von Steuerpflichtigen betrifft.“

²⁷ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (193 ff. m.w.N.) – Kernbrennstoffsteuer.

²⁸ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (199 f., 202 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

²⁹ BVerfG, 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00, 2627/03, BVerfGE 114, 316 (334) – Zweitwohnungssteuer am Ort der Berufstätigkeit; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (15) – Spielgerätesteuer Hamburg; BFH, 25.4.2018 – II R 43/15, BStBl. II 2018, 681 – Berliner Vergnügungssteuersatz; BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1408) – Bettensteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469) – Wettbürosteuer; VGH BW, 11.2.2016 – 2 S 1025/14, Rz. 23.

unternehmerischen Gewinn auch nicht in einer gesetzgeberischen Vermutung zugreifen, weil sie sonst eine Unternehmenssteuer wäre.³⁰ Das Bundesverwaltungsgericht betont, dass die in einem Konsum ausgedrückte Finanzkraft belastet wird, die über den Bedarf der allgemeinen Lebensführung hinausgeht.³¹

Die meisten Vergnügungssteuern werden nicht bei der Person, die sich vergnügt, sondern als indirekte Steuern beim Veranstalter der Vergnügung erhoben. Sie müssen dann von Verfassungen wegen jedenfalls typischerweise von dem getragen werden, der den Vergnügungsaufwand tätigt. Es reicht, wenn „die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt.“³²

Eine örtliche Steuer i. S. d. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG ist in ihrem Wirkungskreis räumlich radiziert. Die örtlich begrenzte Wirkung, die sich bei gemeindlichen Steuern auf das Gemeindegebiet beschränkt, muss sich aus dem gesetzlichen Tatbestand ergeben. Die räumliche Radizierung kann an die natürliche Beschaffenheit des Gegenstandes, dessen Gebrauch, an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gemeindegebiet anknüpfen.³³

5. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG als Kompetenzgrundlage

Die von den Städten und Gemeinden erhobene Wettbürosteuer belastet den Aufwand für das Wetten in einem Wettbüro, in dem Wettereignisse mitverfolgt werden

³⁰ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1408) – Bettensteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469) – Wettbürosteuer.

³¹ BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1408) – Bettensteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469) – Wettbürosteuer.

³² BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (22 f.) – Spielgerätesteuer Hamburg; BFH, 25.4.2018 – II R 43/15, BStBl. II 2018, 681 – Berliner Vergnügungssteuersatz.

³³ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (349) – Zweitwohnungssteuer (Überlingen); *D. Birk*, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, *ZfWG* 2015, 2 (3); jeweils m.w.N.

können.³⁴ Reine Wettannahmestellen oder Wettangebote im Internet sind nicht steuerpflichtig.³⁵ Steuerschuldner ist das Wettbüro.³⁶ Um im Ergebnis den Wettenden, der den Wettaufwand tätigt, zu belasten, ist die Wettbürosteuer – wie bei Vergnügungssteuern üblich³⁷ – als indirekte Abgabe konzipiert. Der Steuertatbestand geht davon aus, dass der Veranstalter die Steuerlast auf den Wettenden überwälzt. Die Wettbürosteuer knüpft dabei an den Ort des Wettbüros in der Gemeinde an. Sie belastet den vom Wettenden getätigten Aufwand, wenn der Wettende Wettereignisse vermittelter oder veranstalteter Wetten im Wettbüro verfolgt und bewettet.

Die Wettbürosteuer knüpft – in den Worten des OVG Nordrhein-Westfalen – „an die Belegenheit des Wettbüros im Gemeindegebiet, die hierin ausgeübte Vermittlungs- und Veranstaltungstätigkeit und die dort vorhandene Möglichkeit, die Wettereignisse mitzuverfolgen, an. Dass der Wettvertrag zwischen Wettveranstalter und Wettkunde nach zivilrechtlichen Maßstäben möglicherweise außerhalb des Gemeindegebiets zustande kommt und der Wetteinsatz für einen außerhalb des Gemeindegebiets ansässigen Wettveranstalter entgegengenommen wird, ist für den örtlichen Bezug der Wettbürosteuer nicht von Relevanz. Denn es kommt auf die Tätigkeit des Wettbürobetreibers an. Diese Tätigkeit wird im Gemeindegebiet ausgeübt, wobei offenbleiben kann, ob und wenn ja welche Vertragsbeziehungen zwischen Vermittler und Wettkunde bestehen.“³⁸

Die einschlägige Kompetenzgrundlage entscheidet sich nach dem geregelten Steuertyp. Im kompetenzrechtlichen Ausgangspunkt ist die Wettbürosteuer eine

³⁴ § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 2 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 2 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 1 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; siehe bereits unter II.

³⁵ § 1 Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 1 Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 2 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; siehe bereits unter II.

³⁶ § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Essen; § 2 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Krefeld; siehe unter II.

³⁷ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469) – Wettbürosteuer, spricht hier vom „herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer“.

³⁸ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 50; siehe zudem VG Köln, 23.11.2016 – 24 K 3471/15, Rz. 92.

örtliche Aufwandsteuer, die Kommunen gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG regeln dürfen, soweit sie das zuständige Land hierzu ermächtigt hat. Die Prüfung der maßgeblichen Kompetenzgrundlage ist von der Rechtsfrage zu unterscheiden, ob die weiteren Vorgaben des Grundgesetzes – das Gleichartigkeitsverbot, die folgerichtige und widerspruchsfreie Besteuerung nach dem Belastungsgrund, der Allgemeine Gleichheitssatz und die Freiheitsrechte – gewahrt werden.

IV. Das grundgesetzliche Gleichartigkeitsverbot wird verletzt

1. Kompetenz-, ertrags- und grundrechtliche Gleichartigkeit (BVerfG)

Steuern dürfen nur unter Wahrung der besonderen Schutzfunktion der Finanzverfassung und den weiteren Vorgaben des Grundgesetzes erhoben werden.³⁹ Jede örtliche Aufwandsteuer muss sich von Verfassungen wegen von anderen Steuern – insbesondere von der Sportwettensteuer – rechtserheblich unterscheiden. Die Kompetenzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags und die gleichheits- sowie freiheitsgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Steuergesetzgeber, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen oder eine Steuer zwei Mal zu regeln.⁴⁰

Nach der ausdrücklichen Vorgabe des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG dürfen örtliche Aufwandsteuern nur erhoben werden, „solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.“ Das Grundgesetz ordnet hier für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern ausdrücklich ein kompetenzrechtliches Gleichartigkeitsverbot an. Dieses Verbot wird durch die weiteren Bestimmungen der Finanzverfassung und die Grundrechte bestätigt und präzisiert. Das Bundesverfassungsgericht hat die Vorgabe, keine parallelen Steuern zu erheben, insbesondere in der jüngeren Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer konkretisiert.⁴¹

³⁹ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff. m.w.N.) – Kernbrennstoffsteuer; siehe unter III. 2.

⁴⁰ Deutlich: BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (202 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591 m.w.N.

⁴¹ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff. m.w.N.) – Kernbrennstoffsteuer.

Art. 105 und Art. 106 GG regeln die Befugnisse, Steuergesetze zu erlassen, und weisen Bund, Ländern und Gemeinden Steuererträge zu. Diese Kompetenz- und Ertragsbestimmungen sind für die grundgesetzlich geregelten Steuertypen abschließend.⁴² Ein Steuerfindungsrecht außerhalb dieses Rahmens steht dem einfachen Gesetzgeber nicht zu. Er darf auch über steuergesetzliche Regelungen die Steuererträge nicht neu verteilen, das grundgesetzliche System der Steuerertragsverteilung nicht schädigen, verändern oder unterlaufen. Der Steuergesetzgeber ist – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „auf die Einführung solcher Steuern beschränkt, die unter den Katalog“ des Grundgesetzes subsumierbar sind.⁴³ Die strikte Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung bewahrt den Bürger so vor neuen Steuern. Eine Steuer darf nur geregelt werden, wenn die Art. 105 und Art. 106 GG die Belastung des Bürgers in Steuerart und Steuerertrag ausdrücklich erlauben.⁴⁴

Jedes Steuergesetz muss die Grenzen der Grundrechte wahren. Der Gleichheitssatz fordert in der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, eine steuerliche Bemessungsgrundlage strukturell nur durch eine Steuer zu belasten. Auch die Freiheitsrechte untersagen steuerliche Doppelbelastungen grundsätzlich auch aufgrund von Kumulationswirkungen und drohender übermäßiger Steuerzugriffe. Das Grundgesetz erlaubt insgesamt nur die einmalige Belastung des steuerlichen Belastungsgrundes, der „steuerbegründenden Tatbestände“,⁴⁵ derselben „Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.“⁴⁶

⁴² BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (193 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (26) – Abfärberegelung (für die Gewerbesteuer); BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134 f.) – Vermögensteuer; jeweils m.w.N.

⁴³ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (200) – Kernbrennstoffsteuer.

⁴⁴ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG, 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (18) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz.

⁴⁵ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen).

⁴⁶ BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen).

Eine parallele Bemessung verschiedener Steuern untersagen diese Unterscheidungsgebote zwar nicht. So konnten für alle an Vermögenswerte anknüpfende Steuern Einheitswerte gebildet werden.⁴⁷ Auch darf die Gewerbesteuer den Gewinn zugrunde legen, der nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelt wird.⁴⁸ Doch müssen sich die Steuern sodann in ihrem Belastungsgrund und ihrer Belastungswirkung unterscheiden.⁴⁹

Das Grundgesetz regelt ein die Grundrechte, die Steuergesetzgebungskompetenzen und die Steuerertragsverteilung schützendes System der Steuerkonkurrenzen.⁵⁰ Der Gesetzgeber hat inzwischen alle verfassungsrechtlich verfügbaren Steuerquellen in Anspruch genommen, die jeweilige Leistungsfähigkeit insoweit dem Grunde nach abschließend steuerlich beansprucht. Die geregelten Steuertypen entfalten jeweils eine Sperrwirkung. Die Wettbürosteuer darf hiernach insbesondere nicht mit der Sportwettensteuer gleichartig sein.

2. Die Wettbürosteuer ist keine herkömmliche Aufwandsteuer

Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG wird nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in einer Rücksicht auf bestehende Steuern angewandt. Herkömmliche Verbrauch- und Aufwandsteuern sind hiernach nicht mit bundesgesetzlichen Steuern gleichartig. Das Gericht betont, dass der Begriff der Gleichartigkeit des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG einen eigenständigen Inhalt

⁴⁷ Gesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1035; Gesetz v. 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851.

⁴⁸ § 7 GewStG.

⁴⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791 (797 f. m.w.N.) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (20 ff.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351 f.) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355 f.) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (76) – Einwohnersteuer; BVerfG, 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (193) – Schankerlaubnissteuer; BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (263 f.) – Weinabgabe.

⁵⁰ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG, 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (18) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz.

hat, der hergebrachte Verbrauch- und Aufwandsteuern, die vor dem Jahr 1970 üblicherweise bestanden, nicht verbieten will. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG soll den angestammten steuerlichen Kompetenzbereich der Gemeinden nicht antasten. Das Vertrauen der Kommunen in diese hergebrachten Einnahmequellen ist geschützt.⁵¹

Bestimmte Vergnügungssteuern zählen zu den hergebrachten Abgaben in diesem Sinne. Die nach dem Jahr 1970 eingeführte kommunale Wettbürosteuer gehört jedoch nicht dazu. Die Besteuerung von Wetten, Lotterien und Ausspielungen war zunächst reichs- und später bundesrechtlich geregelt. Kommunale Vergnügungssteuern belasteten demgegenüber Tanzveranstaltungen aller Art, Ausstellungen, unterschiedliche Darbietungen sowie die Teilnahme an Spielen und das Spielen an Spielgeräten. Wettbürosteuern wurden auch aufgrund der länderübergreifenden Regelung nicht erhoben. Das Bundesverwaltungsgericht hebt zudem i. d. Z. hervor, dass die Wettbürosteuersatzungen als neue gemeindliche Steuergesetze vom zuständigen Landesministerium zu genehmigen sind.⁵² Die Wettbürosteuern gehören nicht zum Kreis der hergebrachten Steuern, für die das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG nicht greift. Das Verbot entfaltet insoweit seine umfassende schützende Wirkung gegenüber Wettbürosteuern.⁵³

3. Typus, Gesamtwertung, Steuergegenstand, Belastungsgrund (BVerfG)

Die Merkmale, die den jeweiligen Steuertypus und damit auch dessen Sperrwirkung innerhalb des Gleichartigkeitsverbotes kennzeichnen, ergeben sich aus dem jeweiligen steuerlichen Regelfall. Es ist – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – auf den „Normal- und Durchschnittsfall“ abzustellen.

⁵¹ BVerfG, 4.6.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56 (63 f.) – Vergnügungssteuer NRW; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer; BFH, 25.4.2018 – II R 43/15, BStBl. II 2018, 681 – Berliner Vergnügungssteuersatz; *D. Birk*, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, ZfWG 2015, 2 (3).

⁵² BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470 m.w.N.) – Wettbürosteuer.

⁵³ Insgesamt auch deutlich *D. Birk*, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, ZfWG 2015, 2 (3 f.).

Einzelfallerscheinungen bleiben bei der Typusbildung außen vor. Sämtliche den Typus kennzeichnende Merkmale müssen nach einer wertenden Betrachtung des Gesamtbildes vorliegen. „Neue Steuern sind auf ihre Kongruenz mit den aus hergebrachter Sicht typusprägenden Merkmalen der Einzelsteuerbegriffe der Art. 105 und Art. 106 GG zu prüfen. Entsprechen sie nicht allen Typusmerkmalen einer Einzelsteuer, sind Bedeutung und Gewicht der einzelnen Merkmale sowie der Grad an Abweichung zu bestimmen und danach in eine Gesamtwertung einzubeziehen; auf dieser Grundlage ist zu entscheiden, ob im Ergebnis eine Übereinstimmung mit dem Typus anzunehmen ist.“ Der Gesetzgeber darf die so bestimmten Kompetenzgrenzen nicht überschreiten. Eine „Näherungsmethodik“ ist unzulässig.⁵⁴

Das Bundesverfassungsgericht und das Bundesverwaltungsgericht gehen für die Prüfung der steuerlichen Unterscheidungsgebote von der Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit aus, die nicht mehrfach steuerlich abgeschöpft werden darf. Hat der Gesetzgeber ein Steuergesetz in Kraft gesetzt, beansprucht er die Leistungsfähigkeit, an der sich die geregelte Steuer bemisst, insoweit abschließend. Ein anderes Steuergesetz darf aus dieser Quelle nicht nochmals schöpfen.⁵⁵

Ausgangspunkt der Prüfung der Gleichartigkeit ist damit die Bemessungsgrundlage als Zeichen steuerlicher Leistungsfähigkeit. „Dabei ist neben anderen Gesichtspunkten wie Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen, insbesondere darauf abzustellen, ob die eine Steuer dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die andere.“⁵⁶

⁵⁴ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (193, 193 f., 199) – Kernbrennstoffsteuer.

⁵⁵ Deutlich: BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; siehe insgesamt: BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355 f.) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (76) – Einwohnersteuer; BVerfG, 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (193) – Schankerlaubnissteuer; BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (263 f.) – Weinabgabe; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer; BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1410) – Bettensteuer Trier.

⁵⁶ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer; jeweils m.w.N.

„Der steuerbegründende Tatbestand“ darf „nicht denselben Belastungsgrund“ erfassen wie eine Bundessteuer, muss sich insbesondere in der „Bemessungsgrundlage“ und der „wirtschaftlichen Auswirkung von der Bundessteuer“ unterscheiden.⁵⁷ Der Gesetzgeber kann die Gleichartigkeit nicht durch unterschiedliche Formulierungen der Steuertatbestände oder durch geringfügige Differenzierungen in den Steuermerkmalen verhindern, insbesondere nicht durch eine Variation im Kreis der Steuerpflichtigen, des Steuermaßstabes und der Erhebungstechnik vermeiden.⁵⁸ Die strikte Schutzfunktion der Finanzverfassung und die Grundrechte verbieten, eine Bemessungsgrundlage steuerlich zwei Mal abzuschöpfen.

4. Die Wettbürosteuer verletzt das Gleichartigkeitsverbot

Der Wettbürosteuer unterliegt in der gängigen Regelungspraxis der Aufwand für Pferde- und Sportwetten beim Wetten in Wettbüros, in denen über die Annahme von Wetten hinaus die Wettereignisse mitverfolgt werden können. Die Steuer wird als indirekte Abgabe erhoben. Steuerschuldner ist das Wettbüro, Steuerträger der Wettende. Die Bemessungsgrundlage bildet der Wetteinsatz des Wettenden ohne Abzüge einschließlich zusätzlicher Entgelte. Der Steuersatz beträgt in der Regel drei oder fünf Prozent dieses Brutto-Wetteinsatzes.⁵⁹

⁵⁷ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351 f.) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355 f.) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (76) – Einwohnersteuer; BVerfG, 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (193) – Schankerlaubnissteuer; BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (263 f.) – Weinabgabe; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer.

⁵⁸ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen): „Der Gesetzgeber hat es jedoch 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. Wird eine Steuer den dargelegten Maßstäben gerecht, so hat sie auch vor dem Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2 a GG Bestand.“ BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1410) – Bettensteuer Trier: „Insbesondere ist darauf abzustellen, ob die eine Steuer dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die andere. Dabei hat es der 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. Genauso wenig genügt es zur Vermeidung der Gleichartigkeit in dem vorgenannten traditionellen Sinne, wenn nur ein Teilbereich mit einer Bundessteuer deckungsgleich ist.“

⁵⁹ Siehe insgesamt unter II. m. w. N.

Die Sportwettensteuer ist ebenfalls eine indirekte Abgabe. Sie wird – anders als die Wettbürosteuer – vom Veranstalter geschuldet und mit fünf Prozent des Spieleinsatzes oder des Nennwerts der Wettscheine erhoben.⁶⁰ Die Sportwettensteuer belastet wie die Wettbürosteuer die Ausgaben des Wettenden für Sportwetten. Die Wettbürosteuer erfasst aber nur den Teil der Sportwetten, die in Wettbüros vorgenommen werden, in denen die Wettereignisse mitverfolgt werden können.

Das Bundesverwaltungsgericht hat für die ehemalige, nach der Fläche bemessene Wettbürosteuer die Parallelen klar benannt. Die Sportwettensteuer und die Wettbürosteuer wirken sich, „wenngleich sie von unterschiedlichen Steuerschuldern erhoben werden“ – 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.“⁶¹ Das Gericht betont sodann zurecht, dass die Wettbürosteuer „jedenfalls bei dem hier konkret gewählten Flächenmaßstab“ sich in der Bemessungsgrundlage von der Sportwettensteuer unterscheidet und daher nicht mit dieser gleichartig ist.⁶²

Die Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer wurde seitdem geändert. Sie ist nun – wie bei der Sportwettensteuer – der Wettaufwand, den der Wettende für Sportwetten tätigt. Für die Gleichartigkeitsprüfung ist die belastete Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, sind der Steuergegenstand und der Belastungsgrund maßgeblich (BVerfG, BVerwG).⁶³ In dem Aufwand eines Spielers

⁶⁰ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer. Von dem am Totalisator gewetteten Beträgen hat der Unternehmer gem. § 10 Abs. 1 RennwLottG eine Steuer von fünf Prozent zu entrichten. Der Buchmacher hat von jeder bei ihm abgeschlossenen Wette eine Steuer von fünf Prozent des Wetteinsatzes zu zahlen (§ 11 Abs. 1 RennwLottG). Sportwetten, die nicht nach diesen Bestimmungen besteuert werden, werden in Höhe von fünf Prozent des Nennwertes der Wettscheine bzw. des Spieleinsatzes belastet, wenn die Sportwette im Inland veranstaltet wird oder der Spieler dem Inland zuzuordnen ist. Die Steuer schuldet der Veranstalter (§ 17 Abs. 2, § 19 Abs. 2 RennwLottG).

⁶¹ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer.

⁶² BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer.

⁶³ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351 f.) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); siehe unter 3. m.w.N.

für Wetten aus Anlass von Sportereignissen⁶⁴ greifen die Sportwettensteuer und die Wettbürosteuer auf den gleichen Steuergegenstand zu. Dabei wählen beide Steuern im konkret geleisteten Aufwand denselben Belastungsgrund als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.⁶⁵ Die Sportwettensteuer besteuert seit ihrer Neuregelung „alle Arten von Sportwetten.“ Die Steuer wurde – so fährt die Gesetzesbegründung fort – als Verkehrsteuer auf Grundlage des Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG erhoben.⁶⁶ Als Verkehrsteuer belastet sie die Teilnahme am Rechtsverkehr. „Durch die Besteuerung von Verkehrsvorgängen wird“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts und des BFH – „die private Vermögensverwendung“ besteuert.⁶⁷ Die Wettbürosteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer, die gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG erhoben wird.⁶⁸ „Aufwandsteuern sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Maßgebend für den Charakter einer Steuer als Aufwandsteuer ist es also, dass die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden soll“ (BVerfG, BVerwG, BFH).⁶⁹ Bei der Wettbürosteuer als örtliche Aufwandsteuer und bei der

⁶⁴ Vgl. zur alten Rechtslage *D. Birk*, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, *ZfWG* 2015, 2 (4 f.).

⁶⁵ Siehe für die örtlichen Aufwandsteuern bereits unter III. 4. m.w.N.

⁶⁶ Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Sportwetten vom 25.1.2012, BT-Drs. 17/8494, S. 8 (Zitat), 12 f.: „Eine Glücksspielbesteuerung – insbesondere eine umfassendere Besteuerung von Sportwetten als zurzeit – fällt als Verkehrsteuer in die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 GG.“

⁶⁷ BVerfG, 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (14 f.) – Baulandumlegung; BFH, 9.4.2008 – II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526: Die „Besteuerung von Umsatz-, Verkehr- und Verbrauchsvorgängen“ belastet „die private Vermögensverwendung.“ Vgl. BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (124) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (218) – Kernbrennstoffsteuer; *M. Desens*, Verkehrssteuern, in: *Leitgedanken des Rechts*, II, 2013, § 189 Rn 15: „Bei Verkehrssteuern bleibt wesentlich, dass sie typisierend an Akte des Rechtsverkehrs anknüpfen. Die definitive Belastungswirkung ist wesentlich von diesem Verkehrsamt abhängig und wird durch diesen geprägt. Typischerweise belastet der wirtschaftliche Aufwand (= Vermögensverwendung), der durch den Verkehrsakt ausgelöst wird und eine bestimmte Leistungsfähigkeit indiziert.“

⁶⁸ Siehe unter III. 1., 4. und 5.

⁶⁹ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (346) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (15) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00, 2627/03, BVerfGE 114, 316 (334) – Zweitwohnungssteuer am Ort der Berufstätigkeit; BFH, 25.4.2018 – II R 43/15, BStBl. II 2018, 681 – Berliner Vergnügungssteuersatz; BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1408) – Bettensteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469) – Wettbürosteuer.

Sportwettensteuer als Verkehrsteuer indiziert der konsumtive Aufwand für Sportwetten typisiert die besonderer Leistungsfähigkeit, die besteuert wird.⁷⁰ Es besteht – in den Worten des OVG Nordrhein-Westfalen noch zu der flächenbemessenen Wettbürosteuer – eine „Identität der steuerlegitimierenden Leistungsfähigkeit desselben Steuerträgers.“⁷¹ Die Wettbürosteuer ist in der Bemessung am Brutto-Wetteinsatz auch nicht – wie das VG Gelsenkirchen bemerkt – auf den zusätzlichen Aufwand beschränkt, „den der Wettkunde hat, um an einem bestimmten Ort, an dem er das Ereignis auch mitverfolgen kann, die Wette abzuschließen.“⁷² Vielmehr wird der Besteuerung der Gesamtaufwand für Sportwetten in Wettbüros zu Grunde gelegt.

Doch weist der Aufwand, den der Wettende gerade im Wettbüro in der Möglichkeit, die Wetten mitzuverfolgen, und damit für Live-Wetten erbringt, in der Tat auf eine neu zu schaffende und sachgerechte Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer. Der Brutto-Wetteinsatz fasst diesen Aufwand jedoch nicht sachgerecht, ist vielmehr mit der Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer gleichartig. Anders als bei der Flächenbemessung besteht nun kein Unterschied mehr in der Bemessungsgrundlage.

Die notwendige Gesamtbetrachtung⁷³ der die Steuertypen kennzeichnenden Merkmale bestätigt, dass die Sportwettensteuer und die Wettbürosteuer gleichartig sind. Für den Vergleich sind der Steuergegenstand, Steuermaßstab, die Art der Erhebungstechnik, die wirtschaftliche Auswirkungen und insbesondere die steuerlich ausgeschöpfte Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit maßgeblich.⁷⁴

⁷⁰ Für die örtliche Aufwandsteuer ausdrücklich: *M. Jachmann-Michel/M. Vogel*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz. Kommentar, 7. Auflage 2018, Art. 105 Rn. 61, 63; *J. Englisch*, Verbrauch- und Aufwandsteuern, in: Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 190 Rn 11; für die Verkehrsteuer ausdrücklich: *M. Desens*, Verkehrssteuern, in: Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 189 Rn 15.

⁷¹ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 59, siehe auch Rz. 57: „Insofern greifen sowohl die Renn- und Sportwettensteuer als auch die Wettbürosteuer auf die Leistungsfähigkeit des Wetters zu.“ VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 38, sieht hierin nur eine „rechtstechnische Ähnlichkeit“. Das FG Bremen, 2.5.2018 – 2 V 76/18 (1), Rz. 86 f., deutet darauf, dass der Wetteinsatz als Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer das Gleichartigkeitsverbot verletzen könnte.

⁷² VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 30.

⁷³ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (193 f., 199 f., 202 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; siehe unter 3.

⁷⁴ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer; siehe unter 3. m.w.N.

Die Wettbürosteuer und die Sportwettensteuer sind indirekte Steuern, die einen besonderen privaten Aufwand des Wettenden als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit belasten. Beide Steuern sind daher in Steuergegenstand, Steuermaßstab, der Art der Erhebungstechnik und den wirtschaftlichen Auswirkungen gleichartig, belasten denselben Aufwand einer Person als Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit. Sie unterscheiden sich zwar in den Steuerpflichtigen im Rahmen der indirekten Erhebung. Auch belastet die Wettbürosteuer nicht alle Sportwetten. Das Bundesverfassungsgericht betont aber ausdrücklich, dass eine Variation im Kreis der Steuerpflichtigen – mit Blick auf die Sportwetten auch im Vertriebsweg⁷⁵ – die Gleichartigkeit nicht verhindert.⁷⁶ Beide Steuern belasten in den Wettenden die gleichen Steuerträger und im Aufwand für Sportwetten den gleichen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit. Die von den Steuern maßgeblich grundrechtlich Betroffenen sind identisch.

Ein weiterer Unterschied zwischen beiden Steuern wird darin gesehen, dass die Sportwettensteuer aufgrund einer bloßen Steuervoranmeldung erhoben wird, Wettbürosteuern aber oft vom Steuerpflichtigen zu erklären sind.⁷⁷ Doch greifen nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auch diese Unterschiede in der Erhebung nicht durch.⁷⁸ Die Gleichartigkeit von Steuern schützt die grundrechtlich Betroffenen. Der Gesetzgeber kann durch die Regelung einer bloßen Steuererhebungstechnik nicht die Verschiedenartigkeit von Steuern begründen, wenn sich die grundrechtliche Belastungswirkung nicht ändert. Die Sportwettensteuer und die Wettbürosteuer laufen in den maßgeblichen steuerbestimmenden Merkmalen parallel, sind nach der notwendigen Gesamtbetrachtung gleichartig.

⁷⁵ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 67 ff.

⁷⁶ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); siehe unter 3. m.w.N.

⁷⁷ Siehe hierzu BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer.

⁷⁸ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); siehe unter 3. m.w.N.

Das Bundesverwaltungsgericht hat für die nach der Fläche bemessene Wettbürosteuer, die Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens war, die fehlende Gleichartigkeit auch in Unterschieden im Steuermaß und der Erhebungstechnik begründet. „Während die Sportwettensteuer den Einsatz der Wettenden besteuert und aufgrund einer bloßen Steuervoranmeldung erhoben wird [...], bemisst sich die Wettbürosteuer nach der Veranstaltungsfläche der genutzten Räume und wird durch einen Steuerbescheid festgesetzt.“⁷⁹ Die Unterschiede in der Bemessungsgrundlage bestehen nicht mehr. Die Verschiedenheiten in der Erhebungstechnik sind – wie gesehen – nicht rechtserheblich. Sodann stellt das Bundesverwaltungsgericht auf die Gesetzgebungskompetenz, die verschiedenen „Zielsetzungen“ der Gesetze und die unterschiedlichen „Kreise der Steuerschuldner“ ab.⁸⁰ Unterschiedliche Zielsetzungen und Gesetzgebungskompetenzen können eine Gleichartigkeit von Steuern nicht verhindern. Die Gesetzgebungszuständigkeiten führen erst zu dem Problem, dass verschiedene öffentliche Hände – die Gemeinden und der Bund – gleichartige Steuern erlassen. Maßgeblich ist, ob die Steuern in ihren Typusmerkmalen parallel laufen. Steuern folgen dem Ziel, Einnahmen für die öffentliche Hand zu erzielen (§ 3 Abs. 1 AO). Weitere Gründe treten insbesondere bei Lenkungssteuern hinzu. Doch aus welchen Motiven die Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit mehrmals abgeschöpft wird, ist für die Gleichartigkeitsprüfung nicht maßgeblich. Zwar können sich Lenkungssteuern rechtserheblich von anderen steuerlichen Abgaben unterscheiden. Das Lenkungsmotiv allein bewirkt aber keine maßgeblichen Differenzen.

Das Bundesverwaltungsgericht lehnt im Ergebnis die Gleichartigkeit aufgrund der unterschiedlichen Belastungskreise der Steuern ab. Die Wettbürosteuer erfasst „nur einen begrenzten Teil“ der von der Sportwettensteuer Belasteten und unterscheidet sich auch in der Höhe von der Sportwettensteuer. „Von einem unzulässigen Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes kann“ – dies ist der die Prüfung abschließende Befund – „angesichts“ dieser unterschiedlichen „Größenverhältnisse nicht die Rede

⁷⁹ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer.

⁸⁰ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer.

sein.“⁸¹ Auch andere Gerichte⁸² und weitere Stimmen⁸³ haben die Gleichartigkeit in dem Hinweis verneint, die Wettbürosteuer erfasse nur einen Teil der Steuergegenstände der Sportwettensteuer. „Dies genügt“ – so das VG Gelsenkirchen –, „um die Gleichartigkeit der Steuer auszuschließen. Es schadet nicht, wenn die gemeindliche Aufwandsteuer einen Teilbereich einer Bundessteuer erneut besteuert.“⁸⁴ Demgegenüber hebt das Bundesverfassungsgericht jedoch – wie gesehen – ausdrücklich hervor, dass Unterschiede im Kreis der Betroffenen die Gleichartigkeit nicht verhindern können. In der notwendigen räumlichen Radizierung wird eine örtliche Aufwandsteuer in aller Regel einen engeren Kreis belasten als eine Bundessteuer. Die Gleichartigkeitsprüfung fragt dann, ob sich dieser kleinere Raum mit dem regelmäßig größeren Belastungsbereich der Bundessteuer überschneidet. Erhebt eine Gemeinde unter einem anderen Namen eine weitere Umsatzsteuer auf die wenigen vor Ort hergestellten Produkte, ist diese Steuer mit der Umsatzsteuer gleichartig, auch wenn sie im Vergleich zur Umsatzsteuer nur einen verschwindenden Anteil an Leistungen belastet, deutlich weniger Einnahmen bewirkt. Die notwendigen räumlichen Unterschiede zwischen einer kommunalen Abgabe und einer Bundessteuer stellen die Rechtsfrage der Gleichartigkeit, beantworten diese aber nicht. Sonst wäre eine örtlich radizierte Steuer mit einer Bundessteuer nie gleichartig. Das ausdrückliche Verbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG, nach dem eine mit einer Bundessteuer gleichartige örtliche Abgabe nicht erhoben werden darf, und die weiteren grundgesetzlichen Absagen gegen gleichartige Steuern würden leerlaufen, hätte keinen Anwendungsbereich. Eine grundgesetzwidrige Doppelbelastung ist nicht erlaubt, nur weil sie wenige betrifft. Das Bundesverwaltungsgericht hat gleichwohl zu Recht die Gleichartigkeit der damaligen Wettbürosteuer mit der Sportwettensteuer verneint. Die Wettbürosteuer wurde nach der Fläche bemessen, unterschied sich daher in der maßgeblichen

⁸¹ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer.

⁸² OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 67 ff.; VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 32.

⁸³ B. M. Risch, Die Besteuerung von Sportwetten durch eine Wettaufwandsteuer, KommJur 2018, 361 (363 f.).

⁸⁴ VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 32.

Bemessungsgrundlage von der Sportwettensteuer.⁸⁵ Den Flächenmaßstab hat das Gericht verworfen, weil er den Aufwand der Wettenden nicht gleichheitsgerecht erfasste. Auf vereinzelte, jeweils knappe, allgemeine und nicht weiter ausgeführte Hinweise des Gerichts⁸⁶ haben Kommunen sodann die Wettbürosteuer am Brutto-Wetteinsatz bemessen. So aber wählten die Wettbürosteuer und die Sportwettensteuer dieselbe Bemessungsgrundlage, wurden gleichartig und das Grundgesetz wurde verletzt. Das Bundesverwaltungsgericht hätte die im Begriff „Wetteinsatz“ erwogene Bemessungsgrundlage weiter verfassungsrechtlich prüfen oder den Hinweis unterlassen sollen. Die geltenden Wettbürosteuern sind, soweit sie die Bemessungsgrundlage des Brutto-Wetteinsatzes belasten, gleichartig mit der Sportwettensteuer und damit verfassungswidrig.

5. Verfassungskonforme Bemessung in Pauschalen

Damit stellt sich die Frage, wie Wettbürosteuern – sollen sie nicht wie in Bayern aufgehoben werden⁸⁷ – verfassungskonform bemessen werden können. Jede Wettbürosteuer muss sich im Steuergegenstand, Steuermaßstab, den wirtschaftlichen Auswirkungen und insgesamt der beanspruchten Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit von anderen Steuern wie der Sportwettensteuer unterscheiden.⁸⁸ Der Brutto-Wetteinsatz scheidet daher als Bemessungsgrundlage aus.⁸⁹

Bei der Wahl einer verfassungskonformen Bemessungsgrundlage können andere örtliche Aufwandsteuern Orientierung spenden. Der tatsächlich geleistete Aufwand darf – so das Bundesverfassungsgericht – typisierend erfasst werden. Auch kann der Gesetzgeber einen „Ersatz- oder Wahrscheinlichkeitsmaßstab wählen“, wenn sich

⁸⁵ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (468 ff.) – Wettbürosteuer.

⁸⁶ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (468 ff.) – Wettbürosteuer.

⁸⁷ Art. 3 Abs. 3 S. 1 KAG Bay; siehe bereits unter III. 1.

⁸⁸ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer; siehe unter 3. m.w.N.

⁸⁹ Siehe unter 4.

dieser von den tatsächlich getätigten Ausgaben nicht zu weit entfernt, diese gleichheitsgerecht fasst. Eine pauschale Spielgerätesteuern nach der Anzahl der Geräte darf – so fährt das Gericht fort – nicht erhoben werden, weil die Gerätezahl den von den Spielern geleisteten Aufwand nicht sachgerecht spiegelt.⁹⁰ Die Existenz eines Gerätes fasst den Spielaufwand nicht in hinreichender Genauigkeit, wenn manche Geräte kaum, andere hingegen durchgängig genutzt werden. Auch die vom Gericht erwähnte Bemessung nach den Erstanschaffungskosten für die Geräte oder nach deren gemeinen Wert führt daher nicht zu einer gleichheitsgerechten Besteuerung des Aufwands der Spieler. Das Bundesverfassungsgericht zeichnet demgegenüber die Möglichkeit, die Spielgerätesteuern nach dem Spieleinsatz – den Geldeinwurf in die Geräte ohne Rücksicht auf den späteren Spielverlauf – oder den Einspielergebnissen – den Spieleinsatz abzüglich der ausgeschütteten Gewinne – zu bemessen.⁹¹ Vielleicht hat sich das Bundesverwaltungsgericht an diesen Ausführungen orientiert; jedenfalls hat es den Belastungsgrund der Wettbürosteuer nicht hinreichend berücksichtigt.

Die Bremer Wettbürosteuer beträgt gegenwärtig monatlich 60 Euro je Bildschirm, auf den Wettereignisse verfolgt werden können.⁹² Doch auch ein Bildschirm spiegelt – wie ein Spielgerät – nicht gleichheitsgerecht den Aufwand, den die Wettenden tätigen. Die Wettbürosteuer darf daher als örtliche Aufwandsteuer⁹³ nicht nach den Bildschirmen bemessen werden. Das Bremer Vergnügungssteuergesetz verletzt den Allgemeinen Gleichheitssatz.⁹⁴

Außerhalb des Bereichs der Vergnügungssteuern werden örtliche Aufwandsteuern oft in Pauschalen erhoben. Die Hundesteuer belastet das Halten von Hunden im

⁹⁰ BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (20 ff. m.w.N.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 12.2.2014 – 1 BvL 11, 14/10, BVerfGE 135, 238 (244 f.) – Spielgerätesteuern Bremen und Saarland.

⁹¹ BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (25 f. m.w.N.) – Spielgerätesteuern Hamburg. Siehe für eine Bemessung nach dem Prozentsatz der Einspielergebnisse § 5 Vergnügungssteuergesetz Berlin; § 3 Satzung der Besteuerung des Spielvergnügens an Geldspielgeräten im Gebiet der Stadt Köln.

⁹² § 11 Vergnügungssteuergesetz Bremen.

⁹³ Siehe hierzu unter 4., II. und unter III. 4.

⁹⁴ FG Bremen, 2.5.2018 – 2 V 76/18 (1), Rz. 81 ff.

Gemeindegebiet.⁹⁵ Sie bemisst sich nicht nach den Ausgaben beim Kauf des Hundes, des Futters oder einem anderen tatsächlich erbrachten Aufwand für das Tier, sondern nach einer Pauschalen pro Hund, in der die örtlichen Kosten des Hundehaltens typisiert werden. Diese Pauschale ist zulässig, weil sie einen existenten Aufwand pro Hund – wenngleich auch grob – typisiert. Die Erhebung wird so vereinfacht. Die Hundesteuer wird zu Recht nicht nach dem tatsächlich erbrachten Aufwand bemessen. Ohnehin können die Ausgaben je Tier stark variieren. Die Hundesteuer will nicht den geringer belasten, der weniger Geld für ein Tier ausgibt. Anders als bei einem Spielgerät, an dem Spielende keinen oder kaum einen Aufwand tätigen, wenn es nicht oder nur wenig genutzt wird, bewirkt jeder Hund Kosten, die für die Besteuerung typisiert werden. Hundebesitzer müssen in Köln 156 Euro je Tier,⁹⁶ in Berlin 120 Euro für den ersten und 180 Euro für jeden weiteren Hund entrichten.⁹⁷ Die Stadt München erhebt für Kampfhunde 800 Euro, für alle anderen Hunde 100 Euro Hundesteuer pro Tier.⁹⁸ Auch die Pferdesteuer, die manche Kommunen erheben aber zuweilen auch wieder abgeschafft werden soll, wird pro Pferd bemessen. Die Beträge liegen zwischen 90 und 200 Euro.⁹⁹

Die Zweitwohnungssteuer typisiert den Aufwand für die Zweitwohnung im Gemeindegebiet.¹⁰⁰ Sie bemisst sich nicht an dem Preis für die Immobilie oder für Einrichtungsgegenstände. Bemessungsgrundlage ist typischerweise die Nettokaltmiete.¹⁰¹

Auch spezielle Verbrauchsteuern werden nicht nach dem tatsächlich entrichteten Aufwand, sondern pauschaliert erhoben. Die Kaffeesteuer bemisst sich nach dem

⁹⁵ Siehe § 1 Abs. 2 Hundesteuergesetz Berlin; § 2 Abs. 1 Hundesteuersatzung Köln; § 1 Abs. 1 Hundesteuersatzung München.

⁹⁶ § 3 Hundesteuersatzung Köln.

⁹⁷ § 4 Hundesteuergesetz Berlin.

⁹⁸ § 4 Hundesteuersatzung München.

⁹⁹ Siehe zur Pferdesteuer *M. Thormann*, Die Renaissance der örtlichen Aufwandsteuern: Übernachtungsteuer, Pferdesteuer, Prostitutionsteuer und Wettbürosteuer – Geht da noch mehr?, DVBl. 2018, 840 (842 f. m.w.N.).

¹⁰⁰ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (349 f.) – Zweitwohnungssteuer (Überlingen).

¹⁰¹ Siehe exemplarisch § 5 Abs. 1 Zweitwohnungssteuergesetz Berlin; § 5 Zweitwohnungssteuersatzung Köln; § 4 Abs. 1 Zweitwohnungssteuersatzung München.

Gewicht,¹⁰² die Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuer nach der Menge,¹⁰³ die Tabaksteuer je Stück und nach einem Prozentsatz des Verkaufspreises.¹⁰⁴ Auch „Bettensteuern“ knüpfen jedenfalls in Teilen nicht an die tatsächlichen Leistungen an, sondern besteuern pauschal Übernachtungen.¹⁰⁵

Bewusst richtet sich die Höhe der örtlichen Aufwandsteuern und der genannten Verbrauchsteuern oft nicht nach einem tatsächlich entrichteten Entgelt. In der pauschalen Bemessung unterscheiden sich die Aufwand- und Verbrauchsteuern – *erstens* – rechtserheblich von anderen indirekten Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer¹⁰⁶ oder der hier maßgeblichen Sportwettensteuer.¹⁰⁷ Der erbrachte Aufwand wird nicht als Ausgangspunkt der Besteuerung gewählt, um in Steuergegenstand, Steuermaßstab, den wirtschaftlichen Auswirkungen und der beanspruchten Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit eine eigene Steuer zu erheben. *Zweitens* wird so der örtliche Aufwand oder ein besonderer Verbrauch typisierend besteuert, der sich in aller Regel von den tatsächlichen Kosten – der Anschaffung eines Spielgerätes, des Hundes, einer Zweitwohnung oder eines Getränkes – unterscheidet. In der pauschalen Bemessung überschreitet die Steuer den durch den Aufwand oder den spezifischen Verbrauch gesteckten örtlichen Rahmen nicht.

Die Wettbürosteuerlast muss – in den Worten des OVG Nordrhein-Westfalen –, den „Konsummehraufwand für das Wetten in einem Wettbüro“ tatbestandlich fassen.¹⁰⁸ In Abgrenzung zu den nicht steuerpflichtigen Wettannahmestellen wird nicht jede Wettannahme besteuert, sondern der Wettaufwand in einem Wettbüro beim Mitverfolgen der bewetteten Sportereignisse (Live-Wetten). Die Wettbürosteuer ist keine Sportwettensteuer, belastet daher nicht alle im Wettbüro angenommenen

¹⁰² § 2 KaffeeStG.

¹⁰³ § 2 SchaumwZwStG.

¹⁰⁴ § 2 TabakStG.

¹⁰⁵ Für die Bettensteuer BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1410) – Bettensteuer Trier; siehe aber für zuweilen gestaffelte Pauschalen und für Bettensteuern in Höhe von fünf Prozent des Übernachtungspreises *M. Thormann*, Die Renaissance der örtlichen Aufwandsteuern: Übernachtungssteuer, Pferdesteuer, Prostitutionsteuer und Wettbürosteuer – Geht da noch mehr?, DVBl. 2018, 840 (842 m.w.N.).

¹⁰⁶ Für die Bettensteuer BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1410) – Bettensteuer Trier.

¹⁰⁷ Siehe unter 4.

¹⁰⁸ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 70; VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 30.

Wetten. Besteuert werden keine Wetten, die vor Beginn des Sportereignisses abgeschlossen wurden (sog. Pre-Match-Wetten) – hier agiert das Wettbüro wie eine Wettannahmestelle. Steuergegenstand ist der im Wettbüro getätigte Aufwand für Live-Wetten.

Diese steuerliche Bemessung steht – dies betont der VGH Baden-Württemberg – vor dem Problem, dass der Wettende für das Mitverfolgen der Wettereignisse kein Entgelt entrichtet.¹⁰⁹ Dies bedeutet aber nicht, dass die geforderte Typisierung unmöglich ist. Der Gesetzgeber könnte seinen weiten Gestaltungsraum nutzen und – wie bei örtlichen Aufwandsteuern und bei Verbrauchsteuern gängig – eine Pauschale für jede im Wettbüro getätigte Live-Wette erheben. Eine Pauschalierung nach der Größe der Wettbüros,¹¹⁰ der Fläche der sichtbaren bewegten Bilder oder der Anzahl der Monitore¹¹¹ wäre gleichheitswidrig. Die Größe des Wettbüros oder der Leinwände sowie die Anzahl der Monitore spiegeln den Aufwand der Spieler nicht sachgerecht, wenn große Wettbüros oder beträchtliche Monitore kaum genutzt werden. Jedoch könnten die im Wettbüro und damit im Gemeindegebiet örtlich radizierten Ausgaben der Wettenden pauschal je mitverfolgter Wette für die Besteuerung tatbestandlich gefasst werden.

¹⁰⁹ VGH BW, 11.2.2016 – 2 S 1025/14, Rz. 24 ff.; VG Karlsruhe, 24.4.2015 – 6 K 1514/13, ZfWG 2015, 271.

¹¹⁰ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469 ff.) – Wettbürosteuer.

¹¹¹ Vgl. BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 ff.) – Spielgerätesteuer Hamburg.

V. Keine Besteuerung nach dem Belastungsgrund

1. Gestaltungsraum des Gesetzgebers in den grundgesetzlichen Grenzen

Das Bundesverfassungsgericht betont in ständiger Rechtsprechung, dass dem Gesetzgeber ein weiter Entscheidungsraum offensteht, wie er eine steuerliche Gesetzgebungskompetenz nutzt. Im gleichen Atemzug weist es aber auf die gefestigten verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerung hin.

Die Steuergesetze dürfen und sollen, um in der Belastung zahlreicher Steuerpflichtiger praktikabel zu sein, Typisierungen nutzen und Pauschalierungen wählen.¹¹² „Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind,“ können in den Grenzen der Verfassung generalisierend vernachlässigt werden.¹¹³ Gesetzliche Typisierungen müssen (1.) „von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber [2.] keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss [3.] realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen. Zudem dürfen die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die Typisierung den Normzweck nicht verfehlen.“¹¹⁴ Typisierungen müssen (4.) verhältnismäßig sein, auf tragfähigen Gründen beruhen und wesentlichen Unterschieden der Betroffenen Rechnung tragen. Dabei sind (5.) die weiteren grundgesetzlichen Maßstäbe zu beachten. Wird dieser Raum gesetzlicher Typisierung für klare, einfach anzuwendende Steuergesetze genutzt, bewirken diese eine gerade im Massenvollzug

¹¹² BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897.

¹¹³ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f. m.w.N.) – Verlustverrechnung.

¹¹⁴ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f. m.w.N.) – Verlustverrechnung.

förderliche Normklarheit, verhindern Gestaltungsmissbrauch, entlasten die Steuerbetroffenen und die Finanzverwaltung.¹¹⁵

Innerhalb des so gesteckten Gestaltungs- und Typisierungsraums hat der Gesetzgeber die anerkannten verfassungsrechtlichen Vorgaben zu wahren. Die steuerliche Belastung muss der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen entsprechen. Die Steuerbetroffenen sind bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch, bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich zu besteuern (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit).¹¹⁶ Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verlangt für das Steuerrecht eine Gleichheit im Belastungserfolg.¹¹⁷ Wesentlich Gleiches ist gleich und wesentlich Ungleiches seiner Eigenart entsprechend ungleich zu behandeln. Unterscheidungen bedürfen einer sachlichen Rechtfertigung. Der Steuergesetzgeber handelt innerhalb seines Gestaltungsraums nur gleichheitsgerecht, wenn er dem Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung folgt.¹¹⁸ Die Vorgaben der Bestimmtheit, Rechtsklarheit und Widerspruchsfreiheit der Steuerrechtsordnung sind zu wahren. Das freiheitliche Maß der Verhältnismäßigkeit darf auch in der Kumulation mit anderen Steuern nicht überschritten werden.¹¹⁹

2. Steuerbemessung nach dem erkennbaren Belastungsgrund (BVerfG)

Das Bundesverfassungsgericht hat diese anerkannten verfassungsrechtlichen Maßstäbe in jüngerer Zeit für die gesetzliche Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage betont. „Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre

¹¹⁵ *J. Isensee*, *StuW* 1994, 3 (9 f.); *H. G. Ruppe*, in: *DStJG* 21 (1998), 29 (37 f.); *G. Kirchhof*, in *BeckOK EStG*, 2018, § 2 Rn. 58 ff. m.w.N.

¹¹⁶ *BVerfG*, 12.10.2010 – 1 *BvL* 12/07, *BVerfGE* 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; *BVerfG*, 9.12.2008 – 2 *BvL* 1/07 u.a., *BVerfGE* 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; jeweils m.w.N.

¹¹⁷ Art. 3 Abs. 1 GG; *BVerfG*, 29.3.2017 – 2 *BvL* 6/11, *BVerfGE* 145, 106 (145 f. m.w.N.) – Verlustverrechnung.

¹¹⁸ *BVerfG*, 10.4.2018 – 1 *BvL* 11/14 u.a., *DStR* 2018, 791 (797 f. m.w.N.) – Grundsteuer.

¹¹⁹ *BVerfG*, 22.6.1995 – 2 *BvL* 37/91, *BVerfGE* 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; *Musil DStR* 2017, 1903 (1907); *G. Kirchhof* *StuW* 2011, 189 (200 f.).

Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation [...] realitätsgerecht abbildet.“ Das Gesetz muss „das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.“¹²⁰ Der Steuergesetzgeber, der eine neue Steuer regelt, hat eine Systementscheidung zu treffen, sich des Belastungsgrunds der Steuer erkennbar zu vergewissern, hieraus gleichheitsgerecht und folgerichtig die steuerliche Bemessung zu entwickeln.

3. Wettbürosteuern müssen einen örtlichen Aufwand belasten

Die Wettbürosteuergesetze regeln ihren Belastungsgrund. Die Abgabe besteuert den Aufwand, den ein Wettender in einem Wettbüro tätigt. Ausgaben eines Wettenden in reinen Wettannahmestellen werden ausdrücklich nicht belastet.¹²¹ In diesem Belastungsgrund ist die Steuer eine örtliche Abgabe i. S. d. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG, die – wie bei Vergnügungssteuern üblich – indirekt erhoben wird.¹²²

Der Wettaufwand wird im Tatbestand des Wettbüros auf das Mitverfolgen der Wettereignisse und damit auf das Gemeindegebiet örtlich radiziert.¹²³ So suchen die Steuergesetze der Vorgabe des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG zu folgen, eine örtliche Steuer zu erheben. Die verfassungsgeforderte Beschränkung der steuerlichen Wirkung auf das Gemeindegebiet ist mit anderen örtlichen Aufwandsteuern vergleichbar. Vergnügungssteuern bei Spiel-, Musik- und weitere Unterhaltungsautomaten belasten das Vergnügen an den Automaten vor Ort.¹²⁴ Die sog. Kartensteuer ist in dem Eintritt begründet, der für eine Veranstaltung auf dem

¹²⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791 (798 m.w.N.) – Grundsteuer; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (20) – Spielgerätesteuern Hamburg.

¹²¹ § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Essen; § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Krefeld; § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; vgl. § 2 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 2 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; siehe bereits unter II. m.w.N.

¹²² Siehe unter III. 4.

¹²³ Siehe unter III. 4.

¹²⁴ Siehe hierzu § 5 Vergnügungssteuergesetz Berlin; § 1 und § 3 Vergnügungssteuergesetz Bremen.

Gemeindegebiet entrichtet wird.¹²⁵ Die Hundesteuer belastet als örtliche Aufwandsteuer das persönlichen Zwecken dienende Halten von Hunden in der Kommune.¹²⁶ Die Zweitwohnungssteuer ist in der Belegenheit der Zweitwohnung im Gemeindegebiet ebenfalls in ihrer Wirkung örtlich beschränkt.¹²⁷ Die örtliche Radizierung wird bei der Abgabe von Speisen angenommen, wenn diese an Ort und Stelle verzehrt werden. Werden Waren hingegen zum Mitnehmen angeboten, ist dieser Aufwand nicht örtlich beschränkt und kann folglich nicht durch eine örtliche Aufwandsteuer belastet werden.¹²⁸

4. Örtlicher Aufwand – die Wettbürosteuer verletzt beide Grenzen

Die Wettbürosteuer belastet das Wetten und das Mitverfolgen der Wettereignisse in Einrichtungen im Gemeindegebiet.¹²⁹ Die Wettenden und Wettbüros dürfen im Tatbestand der örtlichen Aufwandsteuer nicht mit jeglicher indirekten Abgabe belastet werden, die an die unternehmerische Tätigkeit des Wettbüros anknüpft. Die Bemessungsgrundlage muss vielmehr den erkennbaren mit der Steuer verfolgten und auf das Gemeindegebiet beschränkten Belastungsgrund gleichheits- und realitätsgerecht abbilden.¹³⁰ Der Belastungsgrund der räumlich radizierten Ausgaben setzt der steuerlichen Bemessung zwei Grenzen. Der Gesetzgeber muss – *erstens* – einen individuellen „wirklichen“ Aufwand¹³¹ des Wettenden typisieren, den dieser – *zweitens* – in der Gemeinde tätigt.¹³²

¹²⁵ Siehe hierzu § 6 ff. Vergnügungssteuersatzung der Stadt Neuss; § 6 ff. Vergnügungssteuersatzung

¹²⁶ Siehe § 1 Abs. 2 Hundesteuergesetz Berlin; § 2 Abs. 1 Hundesteuersatzung Köln; § 1 Abs. 1 Hundesteuersatzung München.

¹²⁷ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (349 f.) – Zweitwohnungssteuer (Überlingen).

¹²⁸ Vgl. BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (258) – Weinabgabe; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; ausdrücklich: *H. Kube*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Stand: November 2018, Art. 105 Rn. 49.

¹²⁹ Siehe unter 3. und unter II. m.w.N.

¹³⁰ Für die Grundsteuer BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791 (797 f. m.w.N.) – Grundsteuer.

¹³¹ BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (20) – Spielgerätesteuern Hamburg.

¹³² BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (258) – Weinabgabe; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BVerfG, 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00, 2627/03, BVerfGE 114, 316 (334) – Zweitwohnungssteuer am Ort der Berufstätigkeit; BVerfG, 4.2.2009 – 1

Dieses zweifach beschränkte Steuermaß der räumlich radizierten Ausgaben müssen alle örtlichen Aufwandsteuern wahren. Die Besteuerung von Spiel-, Musik- oder Unterhaltungsautomaten dürfen den – zuweilen auch in weiten Typisierungen¹³³ – gefassten Aufwand besteuern, der an den Geräten in der Gemeinde aufgebracht wird. Ausgaben, die unabhängig von diesen Geräten und damit außerhalb der von den Geräten bewirkten räumlichen Begrenzung getätigt werden, werden durch die Automatensteuer nicht belastet. Die Besteuerung eines Aufwandes schließt aus, der steuerlichen Bemessung reine Geldströme zu Grunde zu legen, wenn etwa ein Betrag in einen Automaten eingeworfen wird, dieser aber eine Überzahlung aufgrund nicht passenden Kleingeldes wieder auswirft. Das Wechselgeld ist kein Aufwand des sich Vergnügenden, weil er die Mittel zurückerhält.

Die sog. Kartensteuer belastet die Ausgaben für eine bestimmte Veranstaltung in der Gemeinde. Leistungen, die etwa im Verkauf von Werbe- oder Fanartikeln außerhalb des räumlich radizierten Belastungsgrundes liegen, sind nicht Gegenstand dieser örtlichen Abgabe. Die Waren werden zum Mitnehmen gekauft, sind in ihrer Nutzung nicht auf den Ort beschränkt.¹³⁴

Die Hundesteuer rechtfertigt sich im Halten von Hunden im Gemeindegebiet,¹³⁵ nicht aber im Kaufpreis für den Hund, in möglichen Mehrkosten für die Unterkunft im Urlaub oder für eine Hundepension. Auch die Zweitwohnungssteuer ist am typisierten Aufwand für die Zweitwohnung im Gemeindegebiet zu bemessen,¹³⁶ nicht nach den Anschaffungskosten für die Wohnung oder für Einrichtungsgegenstände.¹³⁷

BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (15) – Spielgerätesteuern Hamburg; BFH, 25.4.2018 – II R 43/15, BStBl. II 2018, 681 – Berliner Vergnügungssteuersatz; BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1408) – Bettensteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469) – Wettbürosteuer; siehe unter 3. und III.

¹³³ Siehe der Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers unter 1. m.w.N.

¹³⁴ Vgl. BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (258) – Weinabgabe; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; ausdrücklich: *H. Kube*, in: Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Stand: November 2018, Art. 105 Rn. 49; siehe bereits unter 3.

¹³⁵ Siehe § 1 Abs. 2 Hundesteuergesetz Berlin; § 2 Abs. 1 Hundesteuersatzung Köln; § 1 Abs. 1 Hundesteuersatzung München.

¹³⁶ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (349 f.) – Zweitwohnungssteuer (Überlingen).

¹³⁷ Vgl. insgesamt bereits unter IV. 5.

Auch die Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer als einer örtlichen Aufwandsteuer muss – *erstens* – einen Aufwand des Wettenden im Wettbüro typisieren, den dieser – *zweitens* – in der Gemeinde und damit in einer örtlich radizierten Wirkung tätigt.¹³⁸ Ausgaben, die keinen Aufwand bewirken und nicht von dem örtlich beschränkten Belastungsgrund der Aufwandsteuer aufgerufen sind, sondern bei dessen Gelegenheit ohne örtliche Bindung anfallen, darf eine örtliche Aufwandsteuer nicht erfassen.

Die kommunale Wettbürosteuer belastet mit den Wettbüros Einrichtungen in der Gemeinde, in denen Wettereignisse mitverfolgt werden können. Im steuerlichen Ausschluss reiner Wettannahmestellen¹³⁹ wird die Wirkung der Steuer auf das Gemeindegebiet räumlich beschränkt. Die Abgabe wirkt örtlich radiziert, wenn die steuerliche Bemessungsgrundlage – auch typisierend – den Aufwand erfasst, den ein Wettender im Wettbüro tätigt, weil er ein Sportereignis vor Ort mitverfolgt und bewettet. Die Annahme einer Wette allein reicht nicht – auch wenn sie im Wettbüro erfolgt. Hier agiert das Wettbüro wie eine reine Wettannahmestelle.¹⁴⁰ Würden Wettannahmestellen besteuert, wäre die Wirkung der Steuer nicht auf das Gemeindegebiet reduziert. Vielmehr wäre der Besteuerungsgrund mit Waren vergleichbar, die in der Gemeinde erworben und sodann mitgenommen werden, folglich nicht durch eine örtliche Steuer belastet werden dürfen.¹⁴¹

Der Brutto-Wetteinsatz typisiert die Beschränkung auf das Gemeindegebiet daher nicht treffend. Diese Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer folgt nicht der verfassungsrechtlichen Vorgabe, die Abgabe nach der räumlich beschränkten Wirkung zu bemessen. Der Wetteinsatz erfasst die Ausgaben, die ein Wettender im hier maßgeblichen Bereich des Rechtsverkehrs im Rahmen von Sportwetten ausgibt – sei es in einer Wettannahmestelle oder in einem Wettbüro. Dementsprechend wird die Sportwettensteuer, die alle Sportwetten ohne räumliche Radizierung belastet, als

¹³⁸ Siehe unter 4. m.w.N.

¹³⁹ Siehe insgesamt unter II. m.w.N.

¹⁴⁰ Siehe bereits unter IV. 5.

¹⁴¹ Siehe unter 3. m.w.N.

Verkehrsteuer nach dem Spieleinsatz bemessen.¹⁴² Ein örtlicher Aufwand eines Wettenden in einem Wettbüro ist der Brutto-Wetteinsatz hingegen nicht. Das Mitverfolgen der Wetten und der Wetteinsatz stehen nicht in einem hinreichenden Zusammenhang. Ein höherer Wetteinsatz lässt den Rückschluss auf einen höheren Aufwand im Wettbüro beim Mitverfolgen der bewetteten Sportereignisse nicht mit hinreichender Genauigkeit zu.

Die verfassungsgeforderte Steuerbemessung aus dem erkennbaren Belastungsgrund¹⁴³ steht auch einer steuerlichen Anknüpfung an den jeweils ausgezahlten Wettgewinn entgegen. Zwar bewirkt der Wettgewinn eine besondere Leistungsfähigkeit. Diese liegt aber in einem Ertrag, nicht in einem Aufwand. Eine örtliche Aufwandsteuer aber darf einen Ertrag nicht besteuern. Der Wettgewinn fließt dem Wettenden zu, reduziert seine Ausgaben für die Wetten. Der Wettertrag sollte daher nicht Teil der Bemessungsgrundlage einer Steuer sein, die den tatsächlichen Aufwand belastet.

5. Reform der Steuerbemessung: Pauschale oder anteiliger Hold

Die Wettbürosteuer belastet Live-Wetten im Wettbüro. Die räumliche Radizierung liegt im Mitverfolgen von Sportereignissen, die währenddessen bewettet werden. Dieser Belastungsgrund der örtlichen Wettbürosteuer muss im Steuergesetz erkennbar sein. Er ist in der Steuerbemessung gleichheitsgerecht umzusetzen.¹⁴⁴ Allgemeine Ausgaben, die in diesem Zusammenhang im Rechtsverkehr getätigt werden, etwa für den Weg zum Wettbüro, für Nahrung und Getränke oder auch für die Wettscheine bilden keine sachgerechte Steuerbemessung. Die Wettbürosteuerlast muss den zusätzlichen Aufwand gleichheitsgerecht spiegeln, der durch das Wetten beim Mitverfolgen von Wettereignissen im Wettbüro und deshalb nicht bei

¹⁴² Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Sportwetten vom 25.1.2012, BT-Drs. 17/8494, S. 8, 12 f.; siehe unter IV. 4. m.w.N.

¹⁴³ Siehe unter 2. m.w.N.

¹⁴⁴ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 70; VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 30; siehe bereits unter IV. 5.

Wettannahmestellen entsteht – auch wenn Wettbüros hierfür kein Entgelt nehmen.¹⁴⁵ Der Gesetzgeber würde diesen steuerlichen Belastungsgrund innerhalb seines verfassungsrechtlichen Gestaltungsraums¹⁴⁶ und vergleichbar mit anderen örtlichen Aufwandsteuern¹⁴⁷ sachgerecht typisieren, wenn er eine Pauschale pro abgeschlossener Live-Wette erheben würde.¹⁴⁸

Auch könnte erwogen werden, den sog. Hold als Ausgangspunkt der Besteuerung zu wählen, der in den Einnahmen des Wettbüros aus den Wetten abzüglich der ausgezahlten Wittgewinne liegt.¹⁴⁹ Die Wettbürosteuer darf aber als Aufwandsteuer auch nicht in einer tatbestandlichen Vermutung den unternehmerischen Gewinn belasten, muss sich rechtserheblich von der Unternehmenssteuer unterscheiden.¹⁵⁰ Der Hold allein kann daher nicht Grundlage der steuerlichen Bemessung sein.

Wird der Wetteinsatz jedoch um den Gewinn des Wettenden bereinigt, wird insofern der für die Wetten getätigte tatsächliche Aufwand erfasst.¹⁵¹ Die steuerliche Bemessung setzt dann das typenbestimmende Merkmal der Wettbürosteuer als *Aufwandsteuer* um.¹⁵² Die Wettbürosteuergesetze belasten keine Wettannahmestellen, sondern das Wetten auf mitverfolgte Sportereignisse im Wettbüro.¹⁵³ Dieser *örtlich radizierte* Belastungsgrund würde gleichheitsgerecht typisiert, wenn sich die steuerliche Bemessung nach dem anteiligen Hold der Live-Wetten des Wettbüros richten würde. Demgegenüber würde der anteilige Hold je Wette der örtlichen Beschränkung und der ausdrücklichen Ausnahme, Wettannahmestellen nicht zu besteuern, nicht gerecht. Die steuerliche Bemessung

¹⁴⁵ VGH BW, 11.2.2016 – 2 S 1025/14, Rz. 24 ff.; VG Karlsruhe, 24.4.2015 – 6 K 1514/13, ZfWG 2015, 271; siehe bereits unter IV. 5.

¹⁴⁶ Siehe unter 1. m.w.N.

¹⁴⁷ Siehe unter IV. 5.

¹⁴⁸ Siehe insgesamt bereits unter IV. 5.

¹⁴⁹ Siehe hierzu DSWV, Positionspapier: Kommunale Wettbürosteuern – Notwendige Reform der Bemessungsgrundlage, 28. März 2018, S. 4.

¹⁵⁰ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407 (1408) – Bettensteuer; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469) – Wettbürosteuer; siehe bereits unter III. 4.

¹⁵¹ Siehe bereits unter 4. a.E.

¹⁵² Siehe bereits unter 4., III. 4. und IV. 3.

¹⁵³ Siehe unter II. und unter III. 4. und 5.

nach dem anteiligen Hold der Wetten auf mitverfolgte Sportereignisse entspräche – wie eine Pauschale je abgeschlossener Live-Wette – dem Charakter der Wettbürosteuer als örtliche Aufwandsteuer. Die Wettbürosteuer wäre nicht mit einer Unternehmenssteuer und auch nicht mit der Sportwettensteuer gleichartig, würde ihren spezifischen Belastungsgrund in der Steuerhöhe gleichheitsgerecht umsetzen.

VI. Gleichheitswidrige Bemessungsgrundlage

1. Gleichheit vor dem Gesetz und im Belastungserfolg

Das kompetenz-, ertrags- und grundrechtliche Gleichartigkeitsverbot¹⁵⁴ sowie die verfassungsgebundene Steuerbemessung nach dem Belastungsgrund¹⁵⁵ bewahren den Steuerpflichtigen vor Doppelbelastungen und Steuereingriffen, die dem zu regelnden Steuertyp nicht entsprechen. Die Gleichheit der Besteuerung wird so geschützt. Art. 3 Abs. 1 GG tritt zu diesen verfassungsrechtlichen Gewährleistungen in seiner allgemeinen Schutzrichtung – der Gleichheit vor dem Gesetz. Der Allgemeine Gleichheitssatz gibt dem Unterscheidungsinstrument des Gesetzes und damit dem Gesetzgeber vor, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Unterschiede ungleich zu behandeln. Vergleichsgruppen sind nach dem gesetzgeberischen Ziel sachgerecht zu bilden und unterschiedliche Rechtsfolgen zu rechtfertigen. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen reichen die Bindungen – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – von einem bloßen Willkürverbot bis hin zu einer Bindung an strenge Verhältnismäßigkeitserfordernisse. Die Vorgabe der Gleichheit vor dem Gesetz ist bereichsspezifisch anzuwenden. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weiten Entscheidungsraum, wenn er einen Steuergegenstand und einen Steuersatz regelt. Bei der Ausgestaltung der steuerlichen Belastungsentscheidung muss er die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips und der folgerichtigen Gesetzgebung wahren. Steuerpflichtige sind bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich, bei unterschiedlicher

¹⁵⁴ Siehe unter IV. m.w.N.

¹⁵⁵ Siehe unter V. m.w.N.

Leistungsfähigkeit entsprechend unterschiedlich zu belasten (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit). Eine getroffene Belastungsentscheidung ist in der Gleichheit vor dem Gesetz folgerichtig umzusetzen. Gesetzliche Unterscheidungen bedürfen eines vernünftigen oder sonst wie einleuchtenden Grundes, müssen durch Sachgründe gerechtfertigt sein, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.¹⁵⁶ Art. 3 Abs. 1 GG fordert vom Gesetzgeber und der vollziehenden Gewalt eine Gleichheit im Belastungserfolg. Steuerpflichtige sind durch Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten.¹⁵⁷

2. Unterscheidung von Wettbüros und Wettannahmestellen

Die Wettbürosteuer belastet – entsprechend ihrem Namen – Wettende in Wettbüros. Reine Wettannahmestellen sind nicht steuerpflichtig.¹⁵⁸ Nicht alle Aufwendungen von Wettenden für Sportwetten werden daher – neben der Sportwettensteuer¹⁵⁹ – durch die Wettbürosteuer belastet, sondern nur Ausgaben für Live-Wetten im Wettbüro.¹⁶⁰ Die gesetzliche Unterscheidung zwischen steuerpflichtigen Wettbüros und nicht für die Besteuerung herangezogenen Wettannahmestellen ist von Verfassungs wegen durch vernünftige oder sonst wie einleuchtende Gründe zu

¹⁵⁶ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142 f.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnung Körperschaftsteuer; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; BVerfG, 27.9.2005 – 2 BvR 1387/02, BVerfGE 114, 258 (297 f.) – Private Altersvorsorge für Beamte; BVerfG, 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationssteuer; BVerfG, 9.4.2003 – 1 BvL 1/01 u.a., BVerfGE 108, 52 (67 f.) – Barunterhaltsanspruch.

¹⁵⁷ BVerfG, 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309 f.) – häusliches Arbeitszimmer; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; BVerfG, 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.) – Einkünfte aus Kapitalvermögen.

¹⁵⁸ § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen; siehe unter II. m.w.N.

¹⁵⁹ Siehe zur verfassungswidrigen Gleichartigkeit unter IV.

¹⁶⁰ Siehe unter IV. 4. und 5. und V. 4. und 5.

rechtfertigen, die angesichts des Differenzierungszieles und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sein müssen.¹⁶¹

3. Differenzierungsgrund: erhöhtes Suchtpotenzial in Wettbüros

Zuweilen wird in dieser Unterscheidung ein Gleichheitsverstoß erkannt, weil zwischen dem Aufwand für Sportwetten und den Ausgaben für Live-Wetten auf Sportereignisse in Wettbüros keine die Sonderbelastung durch die Wettbürosteuer rechtfertigenden Unterschiede bestünden.¹⁶² Das Bundesverwaltungsgericht und das OVG Nordrhein-Westfalen rechtfertigen die Wettbürosteuern hingegen durch ein besonderes Suchtpotenzial bei Sportwetten, die auf mitverfolgte Wettereignisse getätigt werden. Sportwetten wird insgesamt eine hohe Suchtgefahr attestiert, die bei Live-Wetten gesteigert sei.¹⁶³ Von dieser Annahme geht der Gesetzgeber namentlich in § 21 Abs. 4 GlüStV aus.

Die Wettbürosteuer belastet in dieser gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung das Wetten auf mitverfolgte Sportereignisse in Wettbüros aufgrund des gesteigerten Suchtpotenzials dieser Live-Wetten. Die Besteuerung solle zudem lenkend den in den Wettbüros bestehenden besonderen Suchteinfluss verteuern.¹⁶⁴ Auch bei der Änderung des Glücksspielstaatvertrages wurde vor dem „Suchtpotenzial“ bei „Live- oder Ereigniswetten“ gewarnt, „zumal die Spielteilnehmer – wie Untersuchungen zeigen – dazu neigen, den Einfluss ihrer Sachkenntnis auf den Spielerfolg zu überschätzen.“¹⁶⁵ Das Bundesverwaltungsgericht ergänzt, dass Wettbüros

¹⁶¹ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142 f.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; siehe unter 1. m.w.N.

¹⁶² D. Birk, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, ZfWG 2015, 2 (7).

¹⁶³ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (472) – Wettbürosteuer; OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 105 ff.; VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 77: „Für diese Ungleichbehandlung besteht ein sachlicher Grund, da vor allem Livewetten in Wettbüros ein deutlich höheres Suchtpotenzial aufweisen als andere Sportwetten.“ B. M. Risch, Die Besteuerung von Sportwetten durch eine Wettaufwandsteuer, KommJur 2018, 361 (362).

¹⁶⁴ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 105 ff.; VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 77.

¹⁶⁵ Erläuterungen zum Ersten Staatsvertrag zur Änderung des Staatvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland, Bayerischer Landtag, Drs. 16/11995, S. 18.

„typischerweise durch Tische, Stühle und Getränke- sowie Snackautomaten über eine gewisse Aufenthaltsqualität verfügen.“ Der Unterschied zu reinen Wettannahmestellen werde nicht dadurch verwischt, „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.“¹⁶⁶

„Der Differenzierungsgrund für die Steuerbarkeit von Wettbüros in Abgrenzung zu reinen Wettannahmestellen liegt“ – in den Worten des OVG Nordrhein-Westfalen – „darin, dass Wettbüros eine qualitativ gesteigerte Ausweitung des Wettens bezwecken. Während die reine Wettannahmestelle lediglich das Wettangebot des Wettanbieters lokal in die Gemeinden hinein verlagert, verlagert das Wettbüro durch die gebotene Möglichkeit der Mitverfolgung der Wettereignisse die Wettkampfatmosphäre in die Kommunen und nutzt diese zum Vermitteln bzw. Veranlassen von Wetten. In dem regelmäßig durch Mittel angenehmerer Aufenthaltsgestaltung (Tische, Stühle, Dekoration, Angebot von Getränken und Snacks) verstärkten kommunikativen Umfeld, befeuert durch den damit geförderten Gruppenaustausch über die Wettereignisse und die Wettchancen, sind sowohl der Anreiz, überhaupt Wetten abzuschließen, als auch der Anreiz, gerade dort Wetten abzuschließen, sowie der Anreiz, in der Erregung des sportlichen Wettkampfs vermehrt und höher zu wetten, qualitativ gegenüber einer reinen Wettannahmestelle gesteigert. Die gebotene Mitverfolgungsmöglichkeit beschränkt sich nicht darauf, unmittelbar die Wetttätigkeit anzuheizen. Sie dient darüber hinaus schon im Vorfeld des Wettens dem Zweck, einen Treffpunkt Gleichgesinnter zu schaffen. Auch dem, der im Moment gar nicht die Absicht hat zu wetten, soll ein Anreiz geboten werden, sich in das Wettbüro zu begeben, weil er dort die Möglichkeit hat, bewettbare sportliche Ereignisse zu verfolgen, und die Wahrscheinlichkeit besteht, dort gleichgesinnte, nämlich an Pferde- und Sportwetten interessierte Personen zu treffen, mit denen man die Zeit angenehm und nunmehr möglicherweise doch wettend verbringen kann. Mittelbar wird dadurch ebenfalls das Wettaufkommen gesteigert.

¹⁶⁶ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (472) – Wettbürosteuer.

Gleichzeitig schafft ein solcher Treffpunkt, wenn er sich bewährt, eine Kundenbindung im Wettbewerb zu anderen Wettanbietern. *Dieser und nur dieser durch das Wettbüro im Verhältnis zur reinen Wettannahmestelle gesteigert generierte Wettaufwand soll abgeschöpft werden, und nur die daran beteiligten Wettler sollen die Steuer tragen.* Die unterschiedlichen Steuergüter (Umsätze aus Wetten einerseits, Konsummehraufwand für das Wetten in einem Wettbüro andererseits) stehen daher nicht bloß in einem Verhältnis von einem Teil zum Ganzen, sondern die Wettbürosteuer unterscheidet sich wesensrelevant im spezifischen Vertriebsweg.¹⁶⁷

4. Brutto-Wetteinsatz: gleichheitswidrige Bemessungsgrundlage

Diese gleichheitsrechtliche Rechtfertigung aufgrund des höheren Suchtpotenzial von Wetten auf mitverfolgte Sportereignisse benennt den Belastungsgrund der Wettbürosteuer, der die Steuerbemessung prägt.¹⁶⁸ Die Wettbürosteuer darf den durch diese Rechtfertigung gesteckten gleichheitsrechtlichen Rahmen aber dann auch nicht verlassen, nicht durch die Bemessungsgrundlage eine allgemeine Sportwettensteuer einführen. „Bei der Wettbürosteuer geht es“ – in den Worten des OVG Nordrhein-Westfalen – „nicht um die Besteuerung von Wettumsätzen allgemein. Vielmehr ist Steuergegenstand nur die Vermittlungsleistung oder Wettveranstaltung des Wettbürobetreibers in einer spezifischen, eine Mitverfolgungsmöglichkeit bietenden Einrichtung. Nur der insoweit getätigte besondere Aufwand soll – im Gegensatz zum allgemeinen Wettaufwand etwa in reinen Wettannahmestellen – steuerlich belastet werden.“¹⁶⁹

¹⁶⁷ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 67 ff., 105 ff. (Hervorhebungen nur hier); VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 77.

¹⁶⁸ § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen; siehe 2. und unter II. m.w.N.

¹⁶⁹ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 66.

Der Gleichheitssatz fordert in der Rechtfertigung aufgrund des gesteigerten Suchtpotenzials bei Live-Wetten, den so benannten Steuergegenstand in der Bemessungsgrundlage und in der Steuerhöhe gesetzlich zu regeln.¹⁷⁰ Der Brutto-Wetteinsatz aber fasst als gängige Bemessungsgrundlage den für Sportwetten vom Wettenden erbrachten Gesamtaufwand und nicht nur die besonderen Ausgaben, die der Wettende im Wettbüro für Live-Wetten tätigt. Die Wettbürosteuer wird in dieser Bemessungsgrundlage zu einer allgemeinen Sportwettensteuer für Wettbüros.¹⁷¹ Als solche aber ist sie in der Entlastung reiner Wettannahmestellen und damit als Sonderlast für Wettbüros gleichheitsrechtlich nicht rechtfertigbar. Eine Steuer, der die Bemessungsgrundlage des Brutto-Wetteinsatzes zu Grunde liegt, ist eine Wetteinsatzsteuer. Von einer solchen Steuer verlangt der Gleichheitssatz, dass sie von allen Stellen, an denen Wetteinsätze entrichtet werden, erhoben oder gänzlich unterlassen wird. Die Wettbürosteuer verlässt in der Bemessungsgrundlage des Brutto-Wetteinsatzes die durch das gesteigerte Suchtpotenzial bei Live-Wetten begründete Belastung der Wettbüros und damit den Raum der gleichheitsrechtlichen Rechtfertigung. Die Bemessungsgrundlage des Brutto-Wetteinsatzes verletzt den Gleichheitssatz.

5. Keine folgerichtige Bemessung der Wettbürosteuer

Dieser Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG wird durch das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung bestätigt. Der Gleichheitssatz verlangt, eine einmal getroffene gesetzliche Grundentscheidung folgerichtig durchzuhalten.¹⁷² Das Bundesverfassungsgericht hat das Gebot der Folgerichtigkeit im Bereich des hier maßgeblichen Abgabenrechts hervorgehoben,¹⁷³ aber auch in einer langen

¹⁷⁰ Siehe bereits unter V. 2. m.w.N.

¹⁷¹ Siehe bereits unter IV. und V.

¹⁷² Siehe bereits unter 1.

¹⁷³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791 (797 f.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143 f.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 5.11.2014 – BvF 3/11, BVerfGE 137, 359 (366) – Luftverkehrsteuergesetz; BVerfG, 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179 (189 m.w.N.) – Grunderwerbsteuer, Lebenspartnerschaft; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE

Rechtsprechungstradition außerhalb dieses Rechtsbereichs angewandt. Ein Gesetz genügt dem Gleichheitssatz nur, wenn es „in sich folgerichtig“ ist, „nicht ohne einen sachlich vertretbaren Grund einen Teil der von ihr Betroffenen ungleich belastet.“¹⁷⁴ Bewegt sich der Gesetzgeber „innerhalb eines von ihm selbst gesetzten Systems konkretisierter Rechtspositionen, hat er bereits bestimmte Wertungen und Vernünftigkeitstraster normiert, innerhalb derer sich der Gleichheitsgrundsatz vor allem als Forderung nach Folgerichtigkeit der Regelungen, gemessen an den Angelpunkten der gesetzlichen Wertungen, zu Wort meldet.“¹⁷⁵

Die Wettbürosteuer belastet nach ihrem – zuweilen ausdrücklich betonten – Regelungskonzept nicht allein die Wettannahme, sondern das Wetten auf mitverfolgte Sportereignisse (Live-Wetten).¹⁷⁶ Diese Belastungsentscheidung ist in der steuerlichen Bemessung folgerichtig durchzuhalten. Die Wettbürosteuergesetze müssen den besonderen Aufwand des Wettenden im Wettbüro für Live-Wetten tatbestandlich fassen. Ihnen steht hierfür ein weiter Gestaltungsraum offen. Die verfassungsgeforderte Steuerbemessung könnte in einer Pauschalen oder in einem Anteil am Hold je Live-Wette gelingen.¹⁷⁷ Die geltende Bemessung nach dem Brutto-Wetteinsatz aber zeichnet den Belastungsgrund nicht folgerichtig nach, weil auch der Aufwand für Wetten, die nicht mitverfolgt werden, erfasst wird.¹⁷⁸ Art. 3 Abs. 1 GG wird auch in dem Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung verletzt.

127, 224 (245) – Hinzurechnung Körperschaftsteuer; BVerfG, 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (120 f.) – Jubiläumsrückstellungen; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; siehe bereits BVerfG, 14.2.1967 – 1 BvR 25/64, BVerfGE 21, 160 (171 f.) – Zweigstellensteuer.

¹⁷⁴ BVerfG, 4.2.1969 – 2 BvL 20/63, BVerfGE 25, 198 (206) – Weiterbeschäftigung von Beamten; BVerfG, 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, BVerfGE 17, 122 (132) – Wiedergutmachungsgesetz; BVerfG, 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 (256) – Bewertungsgesetz.

¹⁷⁵ BVerfG, 9.2.1982 – 2 BvL 6/78 u.a., BVerfGE 60, 16 (40) – Bundesversorgungsgesetz; BVerfG, 1.4.2014 – 2 BvL 2/09, BVerfGE 136, 127 (144) – Bundeszuschuss zur gesetzlichen Krankenversicherung; BVerfG, 9.11.2011 – 2 BvC 4, 6, 8/10, BVerfGE 129, 300 (317 ff.) – Fünf-Prozent Sperrklausel EuWG.

¹⁷⁶ § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 2 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen; siehe unter 2. bis 4., IV. 4. und 5., V. 4. und 5. sowie unter II.; jeweils m.w.N.

¹⁷⁷ Siehe unter IV. 5. und V. 5.

¹⁷⁸ Siehe bereits unter V.

VII. Verhältnismäßige Steuerlast, Vertrauensschutz, Abwälzbarkeit

1. Maß der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes

Jedes Steuergesetz darf in den geregelten Belastungsfolgen die Freiheitsrechte nicht verletzen. Nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung muss der Gesetzgeber bei Erlass einer neuen Steuer insbesondere berücksichtigen, dass der Abgabenschuldner regelmäßig weitere Steuern und nichtsteuerlichen Abgaben entrichtet, bereits zur Finanzierung des Gemeinwesens herangezogen wird.¹⁷⁹ Das Grundgesetz konzipiert auch im freiheitlichen Anliegen einer maßvollen Abgabenlast ein verfassungsrechtliches System der Steuerkonkurrenzen. Jede Steuer ist aus ihrem Belastungsgrund zu erheben.¹⁸⁰ Der Ausschluss gleichartiger Steuern verhindert eine doppelte Belastung einer steuerlichen Bemessungsgrundlage.¹⁸¹ Das finanzverfassungsrechtliche System zeichnet zwar keinen geschlossenen Kanon, wohl aber einen abschließenden Maßstab zur Rechtfertigung von Abgaben. Jede in diesem System zugelassene Steuer muss allein und im Zusammenwirken mit den anderen Abgaben das Maß der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes wahren.

¹⁷⁹ BVerfG, 18.07.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., NVwZ 2018, 1293 (1294 f.) – Rundfunkbeitrag; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 25.6.2014 – 1 BvR 668, 2104/10, BVerfGE 137, 1 (17 f., 20) – Straßenausbaubeiträge; BVerfG, 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (339, 349 ff.) – Rückmeldegebühr Berlin; BVerfG, 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (13 f., 16) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG, 10.3.1998 – 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332 (344 f.) – Kindergartengebühren; BVerwG, 25.8.1999 – 8 C 12/98, NVwZ 2000, 73 (75) – Verwaltungsgebühr Emissionserklärung; BVerwG, 3.3.1994 – 4 C 1/93, NVwZ 1994, 1102 (1105) – Luftsicherheitsgebühren I.

¹⁸⁰ Siehe unter V.

¹⁸¹ Siehe unter IV.

2. Erhöhte Steuerlast – freiheitswidrige Steuer

Jede Abgabenlast greift in Freiheitsrechte ein. Die freiheitlichen Grenzen der Eigentumsfreiheit, der Berufsfreiheit, jedenfalls der allgemeinen Handlungsfreiheit sind zu wahren. Jede Abgabe muss – dies betont das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich – verhältnismäßig sein.¹⁸² Gleichwohl prüfen das Bundesverwaltungsgericht und das OVG Nordrhein-Westfalen nicht, ob die Wettbürosteuer die Betroffenen unverhältnismäßig belastet.¹⁸³

Die Kommunen mussten nach der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts die Wettbürosteuergesetze neu regeln, weil der gewählte Flächenmaßstab ersichtlich gleichheitswidrig war.¹⁸⁴ Sie haben die Neuregelung genutzt, um die Steuerlast zu erhöhen. In einer Musterrechnung wird gegenwärtig dargestellt, dass sich der Steuereingriff bei einem Steuersatz von drei Prozent¹⁸⁵ in der Regel um 150 Prozent erhöht. Bei dem ebenfalls geltenden Steuersatz von fünf Prozent¹⁸⁶ intensiviert sich der Steuereingriff entsprechend.¹⁸⁷ Aufgrund dieser Erhöhung könnten – so die Folgerung – zahlreiche Wettbüros nicht mehr rentabel betrieben werden.¹⁸⁸ Es drohe eine erdrosselnde Wirkung der Steuer. Sollte sich diese Mahnung bestätigen, wäre die erhöhte Wettbürosteuerlast nicht am Maß der Verhältnismäßigkeit und des

¹⁸² BVerfG 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 ff., insbes. 113, 115) – Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer: „Die Zuordnung der angegriffenen Steuerlast zum Schutzbereich des Art.14 GG statt zu dem des subsidiär anwendbaren Art.2 Abs.1 GG wirkt sich im Ergebnis nicht entscheidungserheblich aus,“ weil beide Eingriffe das Maß der Verhältnismäßigkeit wahren müssen (113); *Birk* Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983; *St. Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018.

¹⁸³ OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 89 ff.; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (472) – Wettbürosteuer; siehe auch VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 57 ff.

¹⁸⁴ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (469 ff.) – Wettbürosteuer; siehe unter II. und IV. 5.

¹⁸⁵ § 4 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden; § 5 Wettaufwandsteuersatzung Darmstadt; § 5 Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; § 5 Mustersatzung zur Wettbürosteuer NRW; § 5 Mustersatzung zur Wettbürosteuer Hessen; siehe unter II. m.w.N.

Gem. § 6 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden entsteht der Steueranspruch „mit der Inbetriebnahme des Wettbüros und endet mit der Betriebseinstellung.“ Die „Steuerpflicht entsteht mit der Annahme der Wettbürosätze“ (§ 7 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden).

¹⁸⁶ § 5 Wettbürosteuersatzung Rendsburg; siehe bereits unter II. m.w.N.

¹⁸⁷ Siehe für die Empfehlung, die Reform „haushaltsneutral“ zu gestalten und deshalb einen Steuersatz von drei Prozent zu wählen: *N. Meier*, Unzulässigkeit der Wettbürosteuer – Konsequenzen aus den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 29.6.2017, ZKF 2017, 241 (243).

¹⁸⁸ Insgesamt DSWV, Positionspapier: Kommunale Wettbürosteuern – Notwendige Reform der Bemessungsgrundlage, 28. März 2018, S. 2 f., der von einem „erwarteten Kahlschlag“ spricht.

Vertrauensschutzes zu rechtfertigen. Aber ohnehin ist die Wettbürosteuer mit dem Anknüpfungspunkt des Brutto-Wetteinsatzes in ihrer Gleichartigkeit zur Sportwettensteuer, in der kumulativen Belastung beider Steuern und dem doppelten Zugriff auf die gleiche steuerliche Bemessungsgrundlage freiheitswidrig.

3. Abwälzbarkeit – das Leistungsfähigkeitsprinzip wird verletzt

Die Wettbürosteuer ist als indirekte Steuer konzipiert. Steuerpflichtig sind die Wettbüros. Die Büros können die Steuer auf den Wettenden abwälzen, damit dieser die Steuer trägt. Sein Aufwand für das Wetten und Mitverfolgen der Sportereignisse im Wettbüro wird belastet.¹⁸⁹ Das Bundesverfassungsgericht hat es für die steuerliche Typusprüfung ausreichen lassen, dass eine indirekte Steuer auf die Abwälzbarkeit angelegt ist, die Überwälzung im Regelfall gelingen kann, nicht aber in jedem Fall gelingen muss.¹⁹⁰

Die indirekte Erhebung der Steuer muss strukturell möglich sein. Gelingt sie in der Regel nicht, wechselt der Steuerträger und damit die grundrechtliche Betroffenheit. Die indirekte Steuer würde dann – entgegen ihrem Konzept – die Unternehmer und nicht die Aufwendenden finanziell belasten. Aus der Aufwandsteuer würde eine Abgabe für Unternehmer. Die Verfassung wäre verletzt.

„Die Überwälzung der Steuerlast muss rechtlich und tatsächlich möglich sein. Ausgeschlossen wäre eine solche Überwälzbarkeit im Fall der Spielgerätesteuer 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 Betriebssparten verwenden müssten (sogenannte schräge Überwälzung). Die Voraussetzung einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit ist“ – hier zitiert das Bundesverwaltungsgericht das Bundesverfassungsgericht – „zumindest so lange

¹⁸⁹ Siehe unter IV. 4. und 5., V. 4. und 5. sowie VI. 4. und 5.

¹⁹⁰ BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (16, 22 f.) – Spielgerätesteuer Hamburg; BFH, 25.4.2018 – II R 43/15, BStBl. II 2018, 681 – Berliner Vergnügungssteuersatz; siehe bereits unter IV. 3.

gegeben, wie der Umsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten deckt, sondern in der Regel sogar noch Gewinn abwirft.“¹⁹¹

Die Gemeinden mussten die verfassungswidrige Bemessung der Wettbürosteuer reformieren. Im Zuge der Novelle wurde die Wettbürosteuer erhöht.¹⁹² Führt nun diese Steuererhöhung dazu, dass die Wettbürosteuer aus wirtschaftlichen Gründen strukturell nicht mehr auf die Wettenden abgewälzt werden kann, weil die Wettenden in aller Regel nicht bereit sind, die Mehrkosten zu zahlen, belastet die Abgabe freiheitswidrig nicht die Wettenden, sondern die Unternehmer. Aus der örtlichen Aufwandsteuer würde eine Unternehmenssteuer.¹⁹³ Sollte die Abwälzbarkeit – anders als von verschiedenen Gerichten gezeichnet¹⁹⁴ – strukturell nicht möglich sein, wären die Grenzen des indirekten Besteuerungskonzeptes verlassen und das freiheitliche Maß der Besteuerung wäre verletzt.

Die Sportwettensteuer ist ebenfalls eine indirekte Steuer. Sie beträgt fünf Prozent des Spieleinsatzes oder des Nennwerts der Wettscheine.¹⁹⁵ Nach § 37 Abs. 1 der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz sind bei der Steuerberechnung „alle für den Erwerb eines Loses oder eines Wettscheines an den

¹⁹¹ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (472) – Wettbürosteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (216) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (16, 22 f.) – Spielgerätesteuer Hamburg; BFH, 25.4.2018 – II R 43/15, BStBl. II 2018, 681 – Berliner Vergnügungssteuersatz

¹⁹² Siehe unter 2. m.w.N.

¹⁹³ Vgl. *B. M. Risch*, Die Besteuerung von Sportwetten durch eine Wettaufwandsteuer, *KommJur* 2018, 361 (363).

¹⁹⁴ Siehe hierzu: BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (472); OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 111: „Wenn diese Finanzierungsform in Zukunft einmal nicht mehr wirtschaftlich tragfähig sein sollte – etwa in Folge drastischer Erhöhung der Wettbürosteuer –, steht [...] die Möglichkeit zur Verfügung, die Steuer durch Erhebung eines Eintrittsgeldes zu erwirtschaften. Im Übrigen ist der Senat davon überzeugt, dass – sollte mit Wettbüros wegen der Steuer kein angemessener Gewinn mehr erzielt werden können und ein Absterben der Branche drohen – die Wettveranstalter wegen ihres wirtschaftlichen Interesses am Vertriebsweg Wettbüro die Provisionen für Wettbüros so anheben werden, dass deren Überleben gesichert ist. Zurzeit besteht jedoch kein Anlass, diesen Möglichkeiten nachzugehen.“ VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 76: Der Wettbürobetreiber „kann seine Kosten senken, indem er die Ausstattung des Wettbüros (z.B. Größe und Qualität der Bildschirme, Gestaltung der Boden- und Wandbeläge, Dekoration) verändert. 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.“

¹⁹⁵ § 17 Abs. 2, § 19 Abs. 2, §§ 10 f. RennwLottG; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (470) – Wettbürosteuer; siehe bereits unter IV. 4.

Veranstalter oder dessen Beauftragten zu bewirkenden Leistungen dem Preise des Loses oder dem Wetteinsatz hinzuzurechnen. Hierher gehört auch der dem Spieler etwa besonders in Rechnung gestellte Betrag der Steuer. Da aber Lotteriesteuer von der Lotteriesteuer nicht erhoben wird, sind bei Berechnung der Lotteriesteuer nur 5/6 des Gesamtpreises zugrunde zu legen.“¹⁹⁶

Die Ausführungsbestimmung betont, dass eine Steuer nicht von einer Steuer erhoben werden darf. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erlaubt nur auf Mittel zuzugreifen, die dem Steuerpflichtigen auch zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen. Einen Betrag aber, der bereits besteuert wurde und deshalb der öffentlichen Hand zusteht, darf der Steuerstaat auch in Teilen nicht nochmals fordern. Wenn die Wettbüros die Wettbürosteuer auf den Steuerpflichtigen überwälzen und dann der vom Wettenden zu tragende Steuerbetrag die Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer erhöhen würde, wäre jedenfalls auf einem Teil der Wettbürosteuer die Sportwettensteuer zu zahlen. Umgekehrt darf auch der Steuerbetrag der Sportwettensteuer die Wettbürosteuer nicht erhöhen. Dann würde eine Steuer besteuert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wäre verletzt.

4. Flächenmaßstab – freiheitswidrig erhobene Wettbürosteuern

Verfassungsrechtlich stellt sich die Frage, wie die Kommunen mit den Einnahmen aus der verfassungswidrig nach dem Flächenmaßstab bemessenen Wettbürosteuer umgehen. Die Satzungen, die Grundlage der Besteuerung waren, verletzen das Grundgesetz. Den erlassenen Steuerbescheiden und den durchgeführten Steueranmeldungen fehlt die rechtlich notwendige Rechtsgrundlage.¹⁹⁷ Das

¹⁹⁶ § 37 Abs. 1 Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriesgesetz: „Bei der Berechnung der Lotteriesteuer für im Inland veranstaltete Lotterien und Ausspielungen und der Sportwettensteuer nach § 17 Absatz 2 des Rennwett- und Lotteriesgesetzes sind alle für den Erwerb eines Loses oder eines Wetscheines an den Veranstalter oder dessen Beauftragten zu bewirkenden Leistungen dem Preise des Loses oder dem Wetteinsatz hinzuzurechnen, insbesondere in Rechnung gestellte Schreib- und Kollektionsgebühren. Hierher gehört auch der dem Spieler etwa besonders in Rechnung gestellte Betrag der Steuer. Da aber Lotteriesteuer von der Lotteriesteuer nicht erhoben wird, sind bei Berechnung der Lotteriesteuer nur 5/6 des Gesamtpreises zugrunde zu legen.“

¹⁹⁷ So auch *N. Meier*, Unzulässigkeit der Wettbürosteuer – Konsequenzen aus den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 29.6.2017, ZKF 2017, 241 (242).

Bundesverwaltungsgericht benennt den Verfassungsverstoß, kann aber – anders als das Bundesverfassungsgericht in vergleichbaren Fällen – keine vorläufige Fortgeltung der Satzung anordnen. Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts haben – im Unterschied zu denen des Bundesverwaltungsgerichts – gem. § 31 Abs. 2 BVerfGG Gesetzeskraft. Nur das Bundesverfassungsgericht kann daher ein verfassungswidriges Steuergesetz nicht für nichtig, sondern für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklären und so dessen Fortgeltung bis zu einer Neuregelung anordnen.¹⁹⁸

In einer zurückliegenden Entscheidung zur Spielautomatensteuer hat das Bundesverwaltungsgericht erwogen, den Gleichheitsverstoß, den der Stückzahlmaßstab bewirkt hat, in einer verfassungskonformen Auslegung zu heilen. Im Ergebnis stand aber der Wortlaut dieser Interpretation entgegen. „Die bisher nach der Anzahl der Gewinnspielautomaten zu zahlenden Steuerbeträge“ könnten „für den Zeitraum der angeordneten Rückwirkung als Höchstbeträge einer im Übrigen nach einem wirklichkeitgerechten Maßstab erfolgenden Besteuerung festgesetzt“ werden. „Das rechtsstaatlich begründete Vertrauen des Steuerschuldners, nicht im Nachhinein mit einer höheren Steuer als ursprünglich festgesetzt belastet zu werden, würde die mit einer derartigen Höchstbetragsregelung verbundene – einer Besteuerung nach dem Stückzahlmaßstab vergleichbare – ungleiche Belastung des Vergnügungsaufwandes rechtfertigen.“ Im zu entscheidenden Fall ließ der eindeutige Wortlaut aber diese Auslegung nicht zu. „Schließlich kommt“ – so fährt das Gericht fort – „auch nicht in Betracht, entsprechend der auf § 31 Abs. 2 und § 79 Abs. 1 BVerfGG beruhenden Praxis des Bundesverfassungsgerichts bei der Behandlung verfassungswidriger Gesetze die Anwendbarkeit der Satzung“ rückwirkend „dadurch zu sichern, dass insoweit von der Unwirksamkeitserklärung abgesehen und stattdessen nur die Unvereinbarkeit der Pauschalbesteuerung [...]

¹⁹⁸ Deutlich zu diesem Unterschied: BVerwG v. 9.6.2010, 9 CN 1/09, NVwZ 2011, 310 (314) – Spielautomatensteuer; siehe auch BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (468 ff.) – Wettbürosteuer.

festgestellt wird. Die Verwaltungsgerichtsordnung enthält keine Vorschrift, auf die ein solcher Ausspruch im Normenkontrollverfahren gestützt werden könnte.“¹⁹⁹

Wettbürosteuern, die auf Grundlage von verfassungswidrigen Satzungen erhoben wurden, greifen ohne Rechtsgrundlage in Grundrechte ein, verletzen das Grundgesetz. Eine verfassungswidrig erhobene Steuer aber ist ohne einen den Eingriff zulassende Rechtsfolgenanordnung des Bundesverfassungsgerichts oder eine andere verfassungsrechtliche Heilung des Rechtsverstoßes zurückzuerstatten.

5. Keine rückwirkenden Steuererhöhungen – gleichheitsgerechte Steuern

In der parlamentarischen Demokratie sind in der Suche nach besserem Recht Gesetzesänderungen eine Selbstverständlichkeit. Die Freiheit des Einzelnen und das rechtsstaatliche Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der Rechtsordnung wären aber erschüttert, wenn der Gesetzgeber im Nachhinein an ein abgeschlossenes Verhalten oder an rechtlich bereits bewertete Umstände neue belastende Rechtsfolgen knüpfen, eine Steuerlast für die Vergangenheit steigern dürfte. Der grundrechtliche und rechtsstaatliche Vertrauensschutz setzen daher rückwirkenden belastenden Gesetzesänderungen Grenzen.

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet die echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) von der unechten Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung). In einer echten Rückwirkung greift ein Gesetz nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd ein. Mit dem Abschluss eines Sachverhalts ist dieser rechtlich abschließend zu beurteilen. Aufgrund des so begründeten besonderen Vertrauensschutzes ist die echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig. So darf im Bereich des Steuerrechts eine entstandene Steuerschuld in aller Regel nicht nachträglich erhöht werden. Das Vertrauen steht der echten Rückwirkung aber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht entgegen, wenn – so die nicht abschließende

¹⁹⁹ BVerwG, 9.6.2010 – 9 CN 1/09, NVwZ 2011, 310 (314) – Spielautomatensteuer.

Aufzählung – der Betroffene mit der Neuregelung rechnen musste, die Rechtslage so unklar und verworren war, sodass von einer Klärung auszugehen war, ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Rechts bestanden, das Recht umgangen wurde und daher nicht wirkte, der Vertrauensschutz durch überragende Belange des Gemeinwohls verdrängt wird, der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen durfte oder durch die sachlich begründete rückwirkende Gesetzesänderung kein oder nur ganz unerheblicher Schaden verursacht wird. Insbesondere „kann eine Heilung unwirksamer kommunaler Abgabesatzungen mit Wirkung für vergangene Zeiträume ohne Verletzung des rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutzes 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.“ Die Neuregelung muss aber „rechtlich nicht zu beanstanden“ sein.²⁰⁰

In einer unechten Rückwirkung wirken Regelungen auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft ein, entwerten dabei aber die betroffene Rechtsposition nachträglich. Das Gesetz wirkt zwar für die Zukunft, erfasst aber Sachverhalte, die sich sachlich noch entwickeln. Im Vergleich zur echten Rückwirkung hat sich das Vertrauen des Betroffenen noch nicht verfestigt. Die unechte Rückwirkung ist daher grundsätzlich zulässig. Der Vertrauensschutz und das Verhältnismäßigkeitsprinzip können sie aber untersagen oder einen schonenden Übergang fordern. Die klare Trennung zwischen echter und unechter Rückwirkung wird im Steuerrecht nicht immer starr durchgehalten. Die Rechtfertigungshürden steigen jedenfalls, wenn die Rückwirkung eine konkret verfestigte, auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nachträglich entwertet. Der Veranlagungszeitraum verliert so für den Vertrauensschutz an Bedeutung. Der

²⁰⁰ Vgl. BVerfG, 3. 9. 2009 – 1 BvR 2384/08, NVwZ 2010, 313 (314) – rückwirkende Spielgerätesteuer; insgesamt G. Kirchhof, in: ders./Ratschow/Kulosa, BeckOK EStG, § 2 Rz. 109 m.w.N

in die Vergangenheit greifende Entscheidungsraum des Steuergesetzgebers wird während des Veranlagungszeitraums eingeschränkt.²⁰¹

Dieses Maß des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes haben die Wettbürosteuersatzungen gewahrt, die für die Zukunft nach der neu gefassten Bemessungsgrundlage besteuern.²⁰² Teilweise wurde das neue Recht jedoch rückwirkend in Kraft gesetzt.²⁰³ Eine rückwirkende Erhöhung der Wettbürosteuer für abgeschlossene Veranlagungszeiträume ist als echte Rückwirkung verfassungswidrig. Sollte die Verwaltung anweisen, eine rückwirkende verfassungswidrige Steuererhöhung nicht zu vollziehen, wird der Verfassungsbruch jedenfalls nicht verwirklicht.

Gegenwärtig wird erwogen, in rückwirkenden Wettbürosteuersatzungen, die nun nach dem Brutto-Wetteinsatz besteuern, die Steuer als Höchstmaß der Belastung anzuordnen, die nach dem alten Flächenmaßstab berechnet würde. So soll kein Steuerpflichtiger durch die Rückwirkung schlechter gestellt werden.²⁰⁴ Die Rückwirkung kann aber nicht dadurch in das Maß der Verfassung geführt werden, dass die neue Satzung im steuerlichen Höchstmaß des alten Flächenmaßstabs angewandt wird. Eine solche Praxis würde dazu führen, dass manche Steuerpflichtigen die alte, gleichheitswidrig nach der Fläche bemessene Wettbürosteuer entrichten müssten, für andere Steuerpflichtige die Abgabe hingegen nach dem – ebenfalls verfassungswidrigen²⁰⁵ – Brutto-Umsatz ermittelt würde. „Der Gesetzgeber kann“ nur „unter Umständen eine nichtige Bestimmung rückwirkend“

²⁰¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, NJW 2018, 1379 (1384) – Veräußerung von Anteilen einer Mitunternehmerschaft; BVerfG, 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 (317 ff.) – gewerbesteuerliche Freistellung; BVerfG, 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 (20 ff.) – private Grundstücksveräußerungsgeschäfte; BVerfG, 7.7.2010 – 2 BvL 1/03 u.a., BVerfGE 127, 31 (48 ff.) – Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen; BVerfG 7.7.2010 – 2 BvR 748 u.a., BVerfGE 127, 61 (77 ff.) – privaten Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften; jeweils m.w.N. Siehe für die Diskussion *G. Kirchhof*, in: ders./Ratschow/Kulosa, BeckOK EStG, § 2 Rz. 108 ff. m.w.N.

²⁰² Gem. § 13 Wettbürosteuersatzung Baden-Baden, § 12 Wettbürosteuersatzung Darmstadt, § 10 Wettbürosteuersatzung Emsdetten und § 11 Wettbürosteuersatzung Rendsburg sind die Gesetze zum 1. Januar 2018 in Kraft getreten.

²⁰³ Zum 1. November 2014: Art. 8 zur Änderung Vergnügungssteuersatzung für Wettbüros der Stadt Dortmund; zum 1. Januar 2015: § 12 Wettbürosteuersatzung Duisburg; § 13 Wettbürosteuersatzung Essen.

²⁰⁴ *N. Meier*, Unzulässigkeit der Wettbürosteuer – Konsequenzen aus den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 29.6.2017, ZKF 2017, 241 (242 f.).

²⁰⁵ Siehe unter III. bis VI.

ersetzen, wenn er – so das Bundesverfassungsgericht – „eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm“ erlässt.²⁰⁶ Beide Maßstäbe verletzen aber das Grundgesetz.

Doch selbst wenn ein grundgesetzkonformes neues Wettbürosteuergesetz erlassen würde, ist der Vertrauensschutz in verfassungswidrig erhobene Steuereinnahmen in den Grenzen der Grundrechte zu entfalten. Die Bemessung der Wettbürosteuer nach der Fläche der Wettbüros war gleichheitswidrig. Ein Vertrauensschutz, der eine rückwirkende Besteuerung in diesem Maß erlauben würde, würde den Gleichheitsverstoß perpetuieren, keine gleichheitsgerechte Besteuerung bewirken. Im Rahmen der praktischen Konkordanz sind die verfassungsgeschützten Positionen in einen Ausgleich zu bringen. Die Rechtsfolge, dass eine gleichheitswidrige Steuer bestehen bleibt, als ob der Gleichheitssatz nicht verletzt worden wäre, setzt aber die Interessen der öffentlichen Hand auf den Fortbestand der Steuereinnahmen einseitig über den grundrechtlichen Schutz vor einer gleichheitswidrigen Besteuerung. Große Wettbüros müssten die Wettbürosteuer als örtliche Aufwandsteuer in einem Maß entrichten, das den belasteten Aufwand nicht sachgerecht spiegelt, durch diesen nicht gerechtfertigt ist. Wenn das Vertrauen der öffentlichen Hand in die Einnahmen einer im Grunde verfassungskonformen und gängigen Steuer geschützt wird, darf dieser Schutz nicht eine gleichheitswidrige Steuer in Stein meißeln. Die Steuereinnahmen sind rückwirkend in einem verfassungskonformen Maß zu berechnen.²⁰⁷ Dieses Maß ist sodann für alle Steuerpflichtige gleichheitsgerecht in einer Weise zu reduzieren, dass keiner rückwirkend eine höhere Steuer entrichten muss. Mögliche steuerliche Mindereinnahmen sind Folge der grundgesetzwidrigen Besteuerung. Der öffentlichen Hand sind aber ggf. längere Übergangszeiträume zuzubilligen, sollten Rückerstattungen notwendig sein.

Der Vertrauensschutz ist stets im Lichte der Gleichheits- und Freiheitsrechte zu entfalten. Die Steuerpflichtigen sind dabei in besonderer Weise gegenüber der Wettbürosteuerlast geschützt. Auf die Einnahmen aus der Kernbrennstoffsteuer

²⁰⁶ BVerfG, 3. 9. 2009 – 1 BvR 2384/08, NVwZ 2010, 313 (314) – rückwirkende Spielgerätsteuer. Das VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 86 ff., verkennt, dass die Neuregelung rechtlich zu beanstanden ist.

²⁰⁷ Siehe zu diesem unter IV. 5. und V. 5.

durfte die öffentliche Hand nicht vertrauen, weil die Steuer – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „von Anfang an mit erheblichen finanzverfassungsrechtlichen Unsicherheiten belastet“ war. Die Steuer war daher zurückzuerstatten.²⁰⁸ Das Bundesverfassungsgericht hat eine kommunale Verpackungssteuersatzung, die in ihrer Ausgestaltung als Lenkungssteuer den bundesrechtlichen Vorgaben des Abfallrechts zuwiderlief, für nichtig erklärt. „Eine bloße Unvereinbarkeitserklärung scheidet nach der Art der festgestellten Verfassungsverstöße aus.“²⁰⁹ Die Unvereinbarkeitserklärung hätte den Rechtswiderspruch perpetuiert und wurde daher unterlassen. Ganz vergleichbar darf aber auch – wie im Falle der Wettbürosteuer – ein Gleichheitsverstoß nicht verfestigt werden. Gegen die Wettbürosteuer wurden – wie bei der Kernbrennstoffsteuer – von vornherein erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel erhoben²¹⁰ und in Gerichtsprozessen geltend gemacht, die letztlich zu dem klaren Befund des Gleichheitsverstoßes durch das Bundesverwaltungsgericht geführt haben.²¹¹ Auch angesichts dieser Zweifel kann das Vertrauen der öffentlichen Hand in die Einnahmen der ersichtlich gleichheitswidrige Wettbürosteuer nicht umfassend und einseitig gegen die Interessen der Steuerbetroffenen geschützt sein.

²⁰⁸ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (229) – Kernbrennstoffsteuer.

²⁰⁹ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (133) – Kommunale Verpackungssteuer; siehe für eine Nichtigkeitserklärung auch BVerfG, 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, DStR 2014, 420 (426) – Konstanzer Zweitwohnungsteuer.

²¹⁰ Deutlich in der Literatur *D. Birk*, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, ZfWG 2015, 2 ff.

²¹¹ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (468 ff.) – Wettbürosteuer.

VIII. Widerspruchsfreiheit: moderat bemessene Wettbürosteuer

1. Widerspruchsfreiheit: steuerliche Lenkung und Sachgesetz (BVerfG)

Der Gleichheitssatz und das Rechtsstaatsprinzip verlangen vom Gesetzgeber eine folgerichtige Steuergesetzgebung. Eine gesetzliche Belastungsentscheidung ist konsequent für alle Steuerpflichtigen durchzuhalten. Ausnahmen bedürfen der besonderen Rechtfertigung.²¹² Diese verfassungsrechtlichen Vorgaben werden in dem Gebot konkretisiert, gesetzliche Regelungen zu koordinieren, Widersprüche in der Rechtsordnung auszuschließen. Das Bundesverfassungsgericht hat insbesondere für lenkende Steuern betont, dass die erhoffte Wirkung nicht mit den anderen Regelungen in diesem Sachbereich in Widerspruch treten darf. „Greift die steuerliche Lenkung auf eine Sachmaterie über, darf der Steuergesetzgeber nicht Regelungen herbeiführen, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widersprechen. Die Verpflichtung zur Beachtung der bundesstaatlichen Kompetenzgrenzen und zur Ausübung der Kompetenz in wechselseitiger bundesstaatlicher Rücksichtnahme wird durch das Rechtsstaatsprinzip in ihrem Inhalt verdeutlicht und in ihrem Anwendungsbereich erweitert. Das Rechtsstaatsprinzip verpflichtet alle rechtsetzenden Organe des Bundes und der Länder, die Regelungen jeweils so aufeinander abzustimmen, dass den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen. Welche der einen Widerspruch begründenden Regelungen zu weichen hat, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Rang, der Zeitenfolge und der

²¹² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791 (797 f.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143 f.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 5.11.2014 – BvF 3/11, BVerfGE 137, 359 (366) – Luftverkehrssteuergesetz; siehe bereits unter VI. 1. und 5.; jeweils m.w.N.

Spezialität der Regelungen.“²¹³ Das Gericht steigerte diese Vorgaben der Normklarheit sodann begrifflich zu einer „Normenwahrheit“, wonach „sich der Gesetzgeber an dem für den Normadressaten ersichtlichen Regelungsgehalt der Norm festhalten lassen muss.“²¹⁴

2. GlüStV: Kanalisierung des Glücksspiels, Spieler- und Jugendschutz

Die Bundesländer haben den Glücksspielstaatsvertrag geschlossen und novelliert, um das Glücksspiel bundeseinheitlich zu regeln. Der Vertrag wird von den Ländern vollzogen.²¹⁵ Seinem Anspruch nach soll er die Spielsucht bekämpfen, Spieler und die Jugend schützen, das Glücksspiel insgesamt in geordnete und überwachte Bahnen lenken²¹⁶ und ein ausreichendes Glücksspielangebot sicherstellen.²¹⁷ Glücksspiele werden von öffentlichen und privaten Händen angeboten. Mit der Novellierung des Vertrages wurde auch das Veranlassen und Vermitteln von Sportwetten in Teilen Privaten überlassen.²¹⁸ Für verschiedene Formen und Anbieter des Glücksspiels sieht der Vertrag unterschiedliche Regelungen vor, in dem Anliegen, so den jeweiligen „Sucht-, Betrugs-, Manipulations- und Kriminalitätsgefährdungspotenzialen Rechnung zu tragen.“²¹⁹

²¹³ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95 u.a., BVerfGE 98, 106 (118 f.) – Kommunale Verpackungssteuer; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1876/91 u.a., BVerfGE 98, 83 (98 f.) – Landesabfallabgabe; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (471) – Wettbürosteuer.

²¹⁴ BVerfG, 12.2.2003 – 2 BvL 3/00, BVerfGE 107, 218 (256) – Bundesbesoldungsgesetz; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (398) – Rückmeldegebühr Brandenburg.

²¹⁵ Art. 30 GG.

²¹⁶ Der Vertrag soll verhindern, dass Spielsucht und Wetsucht entstehen, die Voraussetzungen für eine wirksame Suchtbekämpfung in diesem Bereich schaffen, das Glücksspiel in geordnete und überwachte Bahnen lenken und der Ausbreitung von unerlaubten Glücksspielen entgegenwirken, Jugend- und Spielerschutz gewährleisten, sicherstellen, dass Glücksspiele ordnungsgemäß durchgeführt werden und der Integrität des sportlichen Wettbewerbs dienen (§ 1 GlüStV).

²¹⁷ § 10 Abs. 1 GlüStV.

²¹⁸ Erläuterungen zum Ersten Staatsvertrag zur Änderung des Staatvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland, Bayerischer Landtag, Drs. 16/11995, S. 18 ff.; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (471) – Wettbürosteuer; *D. Birk*, Wettbürosteuer. Eine riskante steuerliche Erfindung der Gemeinden, ZfWG 2015, 2 (8 f.).

²¹⁹ § 1 S. 2 GlüStV; siehe zu diesem Verständnis der unterschiedlichen Gefährdungspotenziale *Dietlein/Hüsken*, in: *Dietlein/Hecker/Ruttig*, Glücksspielrecht, 2. Auflage 2013, § 1 Rn. 5.

Auch die bislang getätigten Schritte zur Liberalisierung des Sportwettenmarktes sollen die erhebliche Nachfrage in legale Bahnen lenken. Die Kanalisierung der Sportwetten fordert ein ausreichendes Angebot an Wettvermittlungsstellen. Besondere Vorgaben für die Stellen sollen der Suchtprävention dienen, wenn gut zugängliche Informationen über die Risiken des Glücksspiels, über Beratungsstellen und Spielersperren bereitzustellen sind, ein Sichtschutz nach Außen unzulässig ist, Sperrzeiten eingehalten werden müssen und Geräte zur Bargeldabhebung nicht aufgestellt werden dürfen.²²⁰ Das so regulierte Angebot an Wettvermittlungsstellen darf aber auch nicht zu groß sein, um Interessierte nicht zum Wetten zu verleiten.²²¹

3. Die Wettbürosteuer ist mit dem Glücksspielstaatsvertrag abzustimmen

Die zentralen Ziele des Glücksspielstaatsvertrages stehen in einem strukturellen Widerspruch zu einer Besteuerung von Sportwetten und Wettbüros. Die Wettbürosteuer verteuert die Live-Wetten in den Büros und setzt so einen Anreiz, außerhalb der Büros in weniger regulierten legalen oder illegalen Bahnen zu wetten. Dieser Zielkonflikt wurde vom Gesetzgeber für die Sportwettensteuer ausdrücklich benannt. Das Gesetz reagierte mit einem ermäßigten Steuersatz.²²²

Das Bundesverwaltungsgericht und das OVG Nordrhein-Westfalen weisen den Wettbüros – anders als den reinen Wettannahmestellen – aufgrund einer besonderen Suchtgefahr bei Live-Wetten eine Sonderrolle im glücksspielrechtlichen

²²⁰ Siehe § 20 Abs. 3 bis Abs. 5 GlüSpVO NRW.

²²¹ So betont z.B. § 13 Abs. 3 AG GlüStV NRW, dass nicht mehr Wettvermittlungsstellen unterhalten werden dürfen, als zur besseren Erreichung der Ziele des Glücksspielstaatsvertrages erforderlich ist.

²²² Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Sportwetten, 25. Januar 2012, BT-Drs. 17/8494, S. 9: „Für Sportwetten bestimmt das Gesetz einen ermäßigten Steuersatz. Dieser sichert eine im europäischen Vergleich adäquate Steuerbelastung und fördert eine Überführung des bisherigen illegalen Wettangebotes in die Legalität und damit unter die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Glücksspielstaatsvertrages. Der ermäßigte Steuersatz für Sportwetten ist die Folge der im Glücksspieländerungsstaatsvertrag vorgesehenen konzessionierten Öffnung des Glücksspielmarktes für Sportwetten. Der konzessionierten Öffnung des Sportwettenmarktes liegt die Erwägung zugrunde, dass es im Bereich der Sportwetten, insbesondere im Bereich der illegalen Wettangebote ausländischer Wettanbieter, nicht in dem avisierten Umfang erreicht worden ist, die natürliche Spielleidenschaft der Bürger unter staatliche Kontrolle zu nehmen. Das Konzessionsverfahren ermöglicht es, im Gegenzug zu den erteilten Konzessionen das Sportwettenangebot des Konzessionsnehmers und dessen Ausgestaltung zu reglementieren.“

Schutzkonzept zu. Ein möglicher Zielkonflikt der Wettbürosteuer mit dem Glücksspielstaatsvertrag greife daher nicht durch. Mit Blick auf die Sportwettensteuer betont das Bundesverwaltungsgericht aber in einer verallgemeinernden Perspektive, dass „eine moderat bemessene Vergnügungssteuer, die – gewissermaßen zur ‚örtlichen Feinsteuerung‘ – auf einen ausgewählten Teil der Sportwetten“ zugreift, der Kanalisierung des Glücksspiels, dem Jugendschutz und der Suchtprävention nicht entgegensteht.²²³

Die Vorgabe, die Steuer „moderat zu bemessen“, gilt auch für die Wettbürosteuer.²²⁴ Der Gesetzgeber hat bei der Änderung des Glücksspielstaatsvertrages ausdrücklich hervorgehoben, dass bei „Live- oder Ereigniswetten“ ein besonderes Suchtpotenzial besteht.²²⁵ Werden diese Wetten nicht im Internet, sondern in Wettbüros vorgenommen, bietet das Büro einen Hebel für den Jugendschutz, die Suchtprävention und den Kampf gegen Spielsucht. Durch Eingangskontrollen, durch Verbote, Geräte zum Abheben von Geld aufzustellen, durch Warnungen, Hinweise auf Beratungsstellen und Sperren, durch räumliche Gestaltungen wie etwa das Ausbleiben eines Sichtschutzes nach außen und weitere Maßnahmen soll die Jugend geschützt und der Kampf gegen Spielsucht gestärkt werden. Insbesondere ist das Personal zu verpflichten, Altersgrenzen durchzusetzen, die Wettenden im Blick zu haben und einzugreifen, sollte ein Wettender das Maß verlieren. Über Wettbüros kann der Jugendschutz und das besondere Suchtpotenzial von Live-Wetten insgesamt in einem Maß reguliert und eine Wettsucht bekämpft werden, die bei Internetangeboten und insbesondere im illegalen Sportwettenmarkt nicht möglich sind. Die Höhe der Wettbürosteuer ist auf diese Ziele des Glücksspielstaatsvertrages abzustimmen. Gerade angesichts des erhöhten Suchtpotenzials sind die Anliegen des Vertrages zu verwirklichen.

²²³ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (471) – Wettbürosteuer; OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 116.

²²⁴ So ausdrücklich VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 44 ff.

²²⁵ Erläuterungen zum Ersten Staatsvertrag zur Änderung des Staatvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland, Bayerischer Landtag, Drs. 16/11995, S. 18; vgl. BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (471) – Wettbürosteuer; OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 67 ff., 105 ff.; VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rz. 77; siehe bereits unter VI. 3.

Das Grundgesetz verbietet eine Besteuerung von Wettbüros, die den Zielen des Glücksspielstaatsvertrages entgegen läuft, untersagt insgesamt – auch im Bereich der Wettbüros – eine sich widersprechende Rechtsordnung.²²⁶

4. Höhe der Wettbürosteuer – vielschichtiger Interessenausgleich

Solange Wettbüros bestehen, greifen die grundlegenden Ziele des Glücksspielstaatsvertrages auch für diese Büros. Führt die Novelle der Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer zu einer so hohen Steuerlast, dass zahlreiche Wettbüros schließen müssen,²²⁷ oder verdrängt eine Kommune durch einen hohen Steuersatz bewusst zahlreiche Wettbüros aus ihrem Gebiet, kann ein verfassungswidriger Widerspruch zum Glücksspielstaatsvertrag auftreten. Der Zielkonflikt verwirklicht sich, wenn in der Folge von Steuererhöhungen Live-Wetten nicht mehr hinreichend kanalisiert werden, die durch die Wettbüros entfaltete Suchtprävention und der Jugendschutz daher Defizite aufweisen.

Demgegenüber steht das berechtigte Interesse der Städte und Gemeinden, dass nicht zu viele Wettbüros und Wettannahmestelle in ihrem Gebiet tätig sind. Die beschränkte Zahl soll den Anreiz für Interessierte verringern, Wetten abzuschließen, die Folgen von Spielsucht verringern, auch das Stadtbild verschönern. Die Bayerische Staatsregierung weist dabei darauf hin, dass Gemeinden auch die Ansiedlung von Wettbüros in der Hoffnung auf höhere Steuereinnahmen fördern könnten. „Eine gemeindliche Steuer für Wettbüros oder auf Spielgeräte ist bereits mehrfach als Instrument zur Bekämpfung der Glücksspielsucht diskutiert worden. Es hat sich dabei gezeigt, dass die Wirkungen einer solchen Steuer nicht unumstritten sind. Für eine spezielle Abgabe spricht, dass sie die wirtschaftliche Attraktivität des Betriebs von Spielhallen oder Wettbüros einschränken könnte. Zum Teil wird aber auch vorgebracht, dass Kommunen aus fiskalischem Interesse die Ansiedlung von

²²⁶ Zum Maßstab unter 1. m.w.N.

²²⁷ Siehe zu dieser Befürchtung DS WV, Positionspapier: Kommunale Wettbürosteuern – Notwendige Reform der Bemessungsgrundlage, 28. März 2018, S. 2; siehe bereits unter VII. 2.

Spielhallen oder Wettbüros befürworten könnten, wenn ihnen die Möglichkeit der Erhebung einer entsprechenden Steuer eröffnet wird.“²²⁸

Verringert eine hohe Wettbürosteuer lenkend das Angebot an Wettbüros, reduzieren sich die Steuereinnahmen. Dieser Konflikt des Lenkungsziels mit dem originären Auftrag jeder Steuer, Erträge zu erzielen, ist das Dilemma jeder lenkenden Steuer. Würde die Steuer so hoch bemessen, dass sie einen ersichtlichen lenkenden Effekt erzielt, würden im Falle der Wettbürosteuer vielleicht weniger Menschen Sportwetten abschließen und in Wettbüros mitverfolgen – das Glücksspiel wäre aber wahrscheinlich weniger kanalisiert, der Jugend- und Spielerschutz geschwächt. Die Ziele des Glücksspielstaatsvertrages und die Kämmerer drängen insoweit darauf, die Wettbürosteuer nicht zu hoch zu bemessen, die lenkende Wirkung einzudämmen.

5. Die Wettbürosteuer ist moderat zu bemessen

Die Bemessung der Wettbürosteuer muss insgesamt in einem besonderen Zielkonflikt gelingen. Die geforderte Balance weist – wie die Wettbürosteuer insgesamt²²⁹ – Parallelen zur Sportwettensteuer auf. Die Befunde des Gesetzgebers und des Bundesverwaltungsgerichts zur Sportwettensteuer, wie der Ausgleich gelingen kann, greift für alle Steuern auf Sportwetten. Die Wettbürosteuer ist wie die Sportwettensteuer „moderat“ zu bemessen.²³⁰ Die zentralen Anliegen, die Jugend zu schützen, das Glücksspiel zu kanalisieren und die Spielsucht zu bekämpfen sind – wie das Interesse der Gemeinden an einem attraktiven Stadtbild – nicht durch das Steuerrecht, sondern durch andere rechtliche Regeln umzusetzen.

²²⁸ „Auch unter Berücksichtigung des Ziels der Staatsregierung, zusätzliche Belastungen der Wirtschaft und der Bürger durch neue Abgaben zu vermeiden, wird die Einführung einer Vergnügungssteuer in Form einer Wettbüro- oder Spielgerätesteuern daher derzeit nicht weiterverfolgt“ (insgesamt: Bayerisches Staatsministerium des Innern, Antwort auf die Schriftliche Anfrage des Abgeordneten Th. Mütze vom 19.3.2018, 3.9.2018, Bayerischer Landtag, Drs. 17/21738, S. 2).

²²⁹ Siehe insbesondere unter IV. und V.

²³⁰ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 (471) – Wettbürosteuer; OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 116.

IX. Örtliche Wettbürosteuern – verfassungsgeforderte Reformen

Die Bemessung der Wettbürosteuer begegnet einem besonderen Zielkonflikt, der die Anliegen des Glücksspielstaatvertrags – die Kanalisierung des Glücksspiels und den Jugend- und Spielerschutz – mit den Interessen der Gemeinden, die sich um diese Anliegen, ihre Finanzen und das Stadtbild sorgen, und den Belangen der Wettbüros und Wettenden auszugleichen hat.

Der Freistaat Bayern hat einen eigenen Weg gewählt, die geforderte Balance zu erreichen. Im Zuge einer Vereinfachung des Abgabensystems zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen wurden die kommunalen Vergnügungssteuern abgeschafft. Seitdem dürfen die Kommunen eine Wettbürosteuer nicht erheben.²³¹ Die unterschiedlichen Vergnügungssteuergesetze wiesen – so die Gesetzesbegründung – „nicht selten [...] sachlich zweifelhafte Differenzierungen zwischen vergnügungssteuerpflichtigen, nicht vergnügungssteuerpflichtigen oder nur zur einem ermäßigten Steuersatz pflichtigen Veranstaltungen“ auf, die abgeschafft werden sollten.²³² Zudem wird das Verbot mit einem Missverhältnis „zwischen der Ertragslage und dem verursachten Verwaltungsaufwand“ begründet.²³³ Die Städte und Gemeinden haben einen entsprechenden finanziellen Ausgleich erhalten.²³⁴

²³¹ *J. Thimet*, in: dies., KommAbgabenRBay, Stand: August 2018, Art. 3 5. 2.

²³² Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung kommunaler Bagatellsteuern, 16. Oktober 1979, Bayerischer Landtag, Drs. 9/2617, S. 1, 4 (Zitat).

²³³ Bayerisches Staatsministerium des Innern, Antwort auf die Schriftliche Anfrage des Abgeordneten Th. Mütze vom 19.3.2018, 3.9.2018, Bayerischer Landtag, Drs. 17/21738, S. 2.

²³⁴ Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung kommunaler Bagatellsteuern, 16. Oktober 1979, Bayerischer Landtag, Drs. 9/2617, S. 1 et passim.

Diesem Beispiel folgend könnte erwogen werden, die Wettbürosteuer abzuschaffen und den Gemeinden eine andere Geldquelle zuzuweisen. Die öffentliche Hand und die Wettbüros würden den Vollzugs- und Prüfungsaufwand für die Wettbürosteuer sparen. Das Gleichartigkeitsverbot würde gewahrt, wenn neben der Sportwettensteuer keine weitere Steuer auf Sportwetten erhoben würde. Der Gleichheitssatz wäre von vornherein nicht verletzt, weil die verbliebene Sportwettensteuer alle Sportwetten belastet. Das freiheitliche Maß der Grundrechte wäre in einer angemessenen Höhe der Sportwettensteuer beachtet, auch weil eine freiheitswidrige Kumulation mit der Wettbürosteuer nicht mehr auftreten würde. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wäre durch eine Belastung mit einer Steuer nicht mehr verletzt. Das grundgesetzliche Problem der Rückwirkung würde nicht mehr und nicht erneut auftreten, weil die gegenwärtig verfassungswidrige Bemessung der Wettbürosteuer nicht zu korrigieren wäre, sondern auslaufen würde. Die zentralen Anliegen des Glücksspielstaatsvertrages würden durch das Ordnungsrecht umgesetzt und nicht durch eine Doppelbelastung von Wettbürosteuer und Sportwettensteuer in Frage gestellt – verfassungswidrige Widersprüche würden verhindert.

Schließlich würde die Wettbürosteuer der Gefahr begegnen, in einem möglichen Verbreitungserfolg das Grundgesetz zu verletzen. Die Wettbürosteuer wird gegenwärtig von zahlreichen Kommunen erhoben. Überschreitet die Zahl der Städte und Gemeinden, die sich für die Steuer entscheiden, ein bestimmtes Maß, verlässt die gemeinsame Besteuerung der Kommunen die Kompetenzgrundlage des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG, nur eine örtliche Steuer zu erheben. Das Bundesverfassungsgericht hat schon früh für die Weinabgabe festgestellt, dass sie den vom Grundgesetz gezeichneten örtlichen Wirkungskreis überschreitet, wenn sie in einem gesamten Bundesland erhoben wird. Die Weinabgabe war zudem auch deshalb nicht in dem geforderten Maß örtlich radiziert, weil sie bei der Veräußerung von Weinerzeugnissen außerhalb der Gemeinde und des Landes kalkulatorisch eingestellt wurde.²³⁵ Die Wettverträge zwischen Wettveranstalter und Wettkunde können außerhalb des Gemeindegebiets zustande kommen. Auch der Wetteinsatz kann in

²³⁵ BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (258) – Weinabgabe.

einem anderen Gebiet entgegengenommen werden. Dann aber sprengt die Wettbürosteuer – wie die Weinabgabe – in der Kalkulation die gemeindlichen Grenzen. Diese Wirkung allein würde nicht reichen, die notwendige örtliche Radizierung zu verlassen.²³⁶ Doch könnte die Wettbürosteuer seit der grundlegenden Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vor zwei Jahren²³⁷ einen Frühling erleben – mit der möglichen Folge, dass sie in einem gesamten Bundesland erhoben wird. Diese Verbreitung könnte in einer Weise zu der außergemeindlichen Kalkulation treten, dass die Steuer den Charakter der örtlichen Aufwandsteuer verliert und das Grundgesetz verletzt.

Augsburg, im März 2019



Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL. M

²³⁶ Siehe hierzu OVG NRW, 13.4.2016 – 14 A 1599/15, Rz. 50; VG Köln, 23.11.2016 – 24 K 3471/15, Rz. 92.

²³⁷ BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, GewArch 2017, 468 – Wettbürosteuer.