



Sachstand

Verfassungsrechtliche Aspekte einer kommunalen Wettbürosteuer

Verfassungsrechtliche Aspekte einer kommunalen Wettbürosteuer

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 – 023/22
Abschluss der Arbeit: 16.03.2022
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Verfassungsrechtliche Anforderungen an eine kommunale Wettbürosteuer	4
2.1.	Doppelbesteuerung durch Wettbürosteuern und Rennwett- und Lotteriegesezt?	4
2.2.	Örtliche Radizierung der Bemessungsgrundlage	7
2.3.	Rechtmäßige Besteuerungsgrundlage für kommunale Wettbürosteuern	8
3.	Zusammenfassung	9

1. Fragestellung

Der Auftraggeber erkundigt sich nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine kommunale Wettbürosteuer. Insbesondere interessiert ihn, welche verfassungsrechtlichen Vorgaben bei Einführung einer kommunalen Wettbürosteuer zu beachten sind.

2. Verfassungsrechtliche Anforderungen an eine kommunale Wettbürosteuer

Kommunale Wettbürosteuern und die Besteuerung nach dem (bundesgesetzlich geregelten) Rennwett- und Lotteriegesezt könnten in einem finanzverfassungsrechtlichen Spannungsverhältnis zueinander stehen. So wird in der Literatur seit längerer Zeit der Vorwurf der unzulässigen Doppelbesteuerung gegen kommunale Wettbürosteuern erhoben (2.1.). Zudem wird die Auffassung vertreten, dass die bestehenden Wettbürosteuern nicht örtlich radiziert seien, das heißt ihre steuerliche Bemessungsgrundlage nicht auf die jeweilige Kommune ausgerichtet sei (2.2.). Abschließend sollen die Anforderungen der Rechtsprechung an die Besteuerungsgrundlage für eine Wettbürosteuer beschrieben werden (2.3.).

2.1. Doppelbesteuerung durch Wettbürosteuern und Rennwett- und Lotteriegesezt?

„Wird ein Steuersubjekt im gleichen Zeitraum mit demselben Steuerobjekt mehrfach zu einer Steuer herangezogen, so liegt eine Doppelbesteuerung (Mehrfachbesteuerung) vor. Die Doppelbesteuerung ist mit der strafrechtlichen Idealkonkurrenz vergleichbar. Dementsprechend ist Doppelbesteuerung die mehrfache Erfassung ein und desselben Steuergutes durch die Steuerobjekte verschiedener Steuergesetze oder durch das Steuerobjekt eines Gesetzes.“¹

In § 17 Abs. 2 Rennwett- und Lotteriegesezt wird der Wettumsatz als Besteuerungsgrundlage festgelegt. Bei den kommunalen Wettbürosteuern wurden bislang zwei unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen gewählt: die Fläche der Wettbüros² und der Wetteinsatz in den Wettbüros³.

Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG räumt den Ländern die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ein, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Bei der Auslegung des Kriteriums der gleichartigen Steuer in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG kommen Literatur und Rechtsprechung in Bezug auf die Wettbürosteuer und die Besteuerung nach dem Rennwett- und Lotteriegesezt zu unterschiedlichen Ergebnissen.

So betont Kirchhof⁴ in seinem Gutachten für den Deutschen Sportwettenverband (DSWV), dass das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG in Rücksicht auf die hergebrachten Verbrauch- und Aufwandsteuern angewandt werde. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG wolle das Vertrauen

1 Tipke/Lang: Steuerrecht, Abschnitt E, Rn. 6.54 (juris).

2 So bspw. die Satzung der Stadt Hagen

3 Wettbürosteuer der Stadt Koblenz

4 Kirchhof, Gregor: „Die verfassungsgeforderte Neubemessung der Wettbürosteuern“ Gutachten im Auftrag des Deutschen Sportstättenverbandes e.V.

der Gemeinden in ihre herkömmlichen Einnahmequellen schützen, den angestammten steuerlichen Kompetenzbereich der Kommunen nicht antasten. Die nach dem Jahre 1970 eingeführten Wettbürosteuern gehörten nicht zu diesen hergebrachten Abgaben der Gemeinden. Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG greife uneingeschränkt gegenüber den Wettbürosteuern. Die Prüfung, ob zwei Steuern gleichartig und deshalb verfassungswidrig seien, müsse nach den typusbestimmenden Merkmalen für den Regelfall in einer Gesamtwertung vorgenommen werden. Maßgeblich sei der Steuergegenstand, der Steuermaßstab, die wirtschaftlichen Auswirkungen, letztlich die steuerlich beanspruchte „Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.“ Der Gesetzgeber könne die Gleichartigkeit nicht durch unterschiedliche Formulierungen der Steuerartbestände, geringfügige Differenzierungen in den Steuermerkmalen, durch eine Variation der Erhebungstechnik, des Steuermaßstabs oder im Kreis der Steuerpflichtigen vermeiden.⁵

Kirchhof konstatiert: „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 Verkehrssteuer 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.“⁶

Dagegen betont das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG)⁷, dass Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG mit dem Finanzreformgesetz vom 12. Mai 1969 mit Wirkung zum 1. Januar 1970 in den finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzkatalog des Art. 105 GG eingefügt wurde. „Die Befugnis der Länder zur Regelung der herkömmlich, d.h. am 1. Januar 1970 bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sollte nicht angetastet werden. Für die herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ist das Bundesverfassungsgericht deshalb davon ausgegangen, dass sie ohne weitere Prüfung als nicht gleichartig anzusehen sind. Damit die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder (auch) für nach dem 1. Januar 1970 geschaffene neue Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht leerläuft, muss davon ausgegangen werden, dass der Verfassungsgeber dem Begriff der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a GG einen eigenständigen Inhalt gegeben hat, der von dem Inhalt des Begriffs abweicht, den das Bundesverfassungsgericht zur Abgrenzung der Zuständigkeiten im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung verwendet.“⁸

5 Kirchhof: aaO., S. 5 Pkt. 5 und 6

6 Kirchhof: aaO., Pkt. 7

7 BVerwG, Urteil vom 29.06.2017, Az: 9 C 8.16

8 BVerwG, Urteil vom 29.06.2017, Az: 9 C 8.16

Zum Kriterium der Gleichartigkeit führt das BVerwG sodann aus: „Das Bundesverfassungsgericht hat die Frage, wie die Gleichartigkeit im Hinblick auf neue Steuern zu definieren ist, bisher offen gelassen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist der eigenständige Inhalt des Gleichartigkeitsbegriffs nach Art. 105 Abs. 2a GG mit Blick auf die besondere Funktion der Norm zu bestimmen, die den Gemeinden das Steuerfindungsrecht erhalten sollte, aber gleichzeitig eine Steuer, die auf örtlicher Ebene Bundessteuern gleichkommt, ausschließt. Insbesondere soll nicht eine Gemeindeumsatzsteuer oder Ähnliches geschaffen werden dürfen⁹. Das bedeutet, dass die Merkmale der jeweiligen Aufwandsteuer mit der in Betracht kommenden Bundessteuer nach Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und den wirtschaftlichen Auswirkungen zu vergleichen sind. Erfüllt sie die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs, bedarf es einer umfassenden Bewertung aller Merkmale der jeweiligen Steuer. Dabei ist das kommunale Steuerfindungsrecht in den Blick zu nehmen, das nicht derart beschnitten werden darf, dass Gemeinden neue Steuern nicht erheben könnten. Denn ohne eine solche konkrete auf die jeweilige Steuer bezogene Bewertung würde die Umsatzsteuer als eine bundesrechtlich geregelte große Verbrauchsteuer jegliche auch noch so unbedeutende Besteuerung von Gütern und Dienstleistungen in Gemeinden von vornherein ausschließen.“¹⁰

Das Bundesverwaltungsgericht legte in seiner Entscheidung dar, das sowohl die Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 RennwLottG als auch die Wettbürosteuer auf die Leistungsfähigkeit des Wettenden zugreifen, denn beide würden als indirekte Steuern erhoben und sollten die Wettenden als Steuerträger belasten. Auch wirkten sich beide Steuern, wenngleich sie von unterschiedlichen Steuerschuldern erhoben werden, nämlich von den Wettveranstaltern bei der Sportwette und den Wettvermittlern bei der Wettbürosteuer, wirtschaftlich in vergleichbarer Weise aus, da sie jeweils auf Abwälzbarkeit angelegt seien und deshalb im Regelfall zu einer Verteuerung der Leistung für den Wettenden führten. Dennoch bestünden erhebliche Unterschiede, die - gemessen an dem gegenüber Art. 72 Abs. 1 GG weniger strengen Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG - die Annahme einer finanzverfassungswidrigen Doppelbelastung ausschließen würden.

„Beide Steuern unterscheiden sich zunächst im Steuermaßstab sowie in der Erhebungstechnik. Während die Sportwettensteuer den Einsatz der Wettenden besteuert und aufgrund einer bloßen Steuervoranmeldung erhoben wird¹¹, bemisst sich die Wettbürosteuer nach der Veranstaltungsfläche der genutzten Räume und wird durch einen Steuerbescheid festgesetzt. Entscheidender als diese eher rechtstechnischen Unterschiede kommt es jedoch auf die unterschiedliche Zielsetzung der Steuern und den hiermit zusammenhängenden Unterschied des Steuergegenstandes und des Kreises der Steuerschuldner an. Während die Erhebung der Sportwettensteuer als Verkehrsteuer auf die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 72 GG gestützt wird¹² und sich als die an die besondere Umsatzart angepasste

9 BVerwG, Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1.11 - BVerwGE 143, 301 Rn. 25 m.w.N.

10 BVerwG, Urteil vom 29.06.2017, Az: 9 C 8.16

11 vgl. § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG sowie § 31a der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes vom 29. Juni 2012, BGBl. I S. 1424 - RennwLottGABest

12 BT-Drs. 17/8494 S. 8

Ausprägung der allgemeinen Umsatzsteuer auf der Endverbraucherstufe darstellt, soll mit der Wettbürosteuer als kommunaler Vergnügungssteuer nur ein eng begrenzter, spezifischer Ausschnitt des Wettgeschehens besteuert werden. Von ihr werden nur solche Wetten erfasst, die gerade in Wettbüros abgegeben werden, also in solchen Einrichtungen, bei denen die Sportereignisse auf Monitoren mitverfolgt werden können.“¹³

Das Bundesverwaltungsgericht kommt daher zu einer Verneinung der Gleichartigkeit der Besteuerung nach dem Rennwettgesetz und kommunaler Wettbürosteuern.

Auch das Oberverwaltungsgericht NRW (OVG) prüfte das Kriterium der Gleichartigkeit der beiden Steuern kritisch. Im Ergebnis verneinte das OVG die Gleichartigkeit u.a. mit Verweis auf die unterschiedlichen Steuerschuldner: „Dieser Identität der steuerlegitimierenden Leistungsfähigkeit desselben Steuerträgers, den vergleichbaren wirtschaftlichen Auswirkungen, der im Allgemeinen gleichen Erhebungstechnik und der gleichen Bemessungsgrundlage steht zum einen die unterschiedliche Regelung der Steuerschuldner entgegen. Steuerschuldner nach dem Rennwett- und Lotteriegesez ist der Wettgegner (bei Rennwetten der Unternehmer des Totalisators oder der selbst wettende Buchmacher - §§ 10 Abs. 1, 11 Abs. 1 RennwLottG -, bei Sportwetten der Veranstalter - § 19 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG -). Bei der Wettbürosteuer ist der Betreiber des Wettbüros Steuerschuldner (§ 3 Abs. 1 Wettbürosteuersatzung). Das ist regelmäßig nicht der Wettveranstalter, sondern ein selbständiger Unternehmer, häufig auf Franchise-Basis, der dem Wettveranstalter die Wetten vermittelt. Nur wenn ausnahmsweise Wettbürobetreiber und Wettveranstalter identisch sind, sind auch die Steuerschuldner beider Steuerarten identisch. Im Regelfall sind somit die von den beiden Steuerarten erfassten Steuerschuldner nicht identisch.“¹⁴

2.2. Örtliche Radizierung der Bemessungsgrundlage

Ein weiterer Kritikpunkt an kommunalen Wettbürosteuern ist das Kriterium einer **örtlichen** Steuer.

„Örtliche Steuern sind nur solche Abgaben, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können. Die örtliche Radizierung muss sich dabei gerade aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestandes ergeben; sie kann nicht aus der natürlichen Beschaffenheit des Gegenstandes abgeleitet werden, dessen Gebrauch der Steuer unterworfen wird.“¹⁵

Kirchhof kommt in seinem Gutachten zu dem Ergebnis, dass „der Brutto-Wetteinsatz – die gegenwärtig gängige Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuern – [...] die Ausgaben [erfasst], die ein Wettender für Sportwetten tätigt – sei es in einer Wettannahmestelle oder in einem Wettbüro.

13 BVerwG, Urteil vom 29.06.2017, Az: 9 C 8.16.

14 OVG NRW, Urteil vom 27. August 2020, Az: 14 A 2275/19, Rn. 61 (juris).

15 zum Ganzen BVerfG, Beschluss vom 23. Juli 1963 – 2 BvL 11/61 –, BVerfGE 16, 306 (327); Beschluss vom 6. Dezember 1983 – 2 BvR 1275/79 –, BVerfGE 65, 325 (349).

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.¹⁶

Die Rechtsprechung hat dagegen die örtliche Radizierung von Wettbürosteuern bejaht. So hat das Verwaltungsgericht (VG) Koblenz¹⁷ für die Wettbürosteuersatzung der Stadt Koblenz ausgeführt, dass sie an die Belegenheit des Wettbüros im Gemeindegebiet anknüpfe, die hierin ausgeübte Vermittlungs- oder Veranstaltungstätigkeit und die dort vorhandene Möglichkeit, die Wettereignisse mit zu verfolgen.¹⁸ „Dass der Wetteinsatz dabei für einen außerhalb des Gemeindegebiets ansässigen Wettveranstalter entgegengenommen wird und der Wettvertrag zwischen Wettveranstalter und Wettkunde nach zivilrechtlichen Maßstäben möglicherweise außerhalb des Gemeindegebiets zustande kommt, ist für den örtlichen Bezug der Wettbürosteuer ohne Relevanz.“¹⁹

Das VG Koblenz geht von einer einheitlichen Leistung des Wettbüros aus, die nicht in den Wettabschluss einerseits und die Mitverfolgungsmöglichkeit der Wettereignisse andererseits aufgespalten werden könne.²⁰ Die erstinstanzliche Entscheidung wurde vom OVG Rheinland-Pfalz bestätigt.²¹

2.3. Rechtmäßige Besteuerungsgrundlage für kommunale Wettbürosteuern

Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage einer kommunalen Wettbürosteuer wurden von der Rechtsprechung flächenorientierte Modelle als nicht verfassungskonform verworfen.²² Steuersatzungen, die den tatsächlichen Wetteinsatz zur Besteuerungsgrundlage erheben, begegnen bislang dagegen keinen durchgreifenden Bedenken.

Das BVerwG führte in seiner Entscheidung zu Wettbürosteuern aus, dass „eine Aufwandsteuer [...] eine Bemessungsgrundlage wählen [muss], in der der Aufwand sachgerecht erfasst wird. Für eine Vergnügungssteuer ist der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste

16 Kirchhof: siehe Fn. 3, S. 7.

17 VG Koblenz, Urteil vom 26.01.2021, Az: 5 K 374/20.KO.

18 VG Koblenz: aaO., Tz. I. 1. b) bb).

19 BVerwG, Urteil vom 29. Juni 2017 – 9 C 7.16 –, BVerwGE 159, 216 (221 Rn. 18).

20 VG Koblenz, ebenda.

21 OVG RLP, Urteil vom 02.11.2021, Az: 6 A 10341/21.

22 So für die Wettbürosteuersatzung der Stadt Hagen: BVerwG Urteil v. 29.06.2017, Az: 9 C 8.16.

Maßstab. Lässt sich dieser nicht oder kaum zuverlässig erfassen, kommen Ersatzmaßstäbe in Betracht, wobei diese allerdings einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich machen müssen, indem sie einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand aufweisen. Dem entsprechend verstößt etwa die Verwendung des Stückzahlmaßstabs für die Besteuerung von Gewinnspielautomaten unter den heutigen technischen Gegebenheiten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG; als wirklichkeitsnähere Maßstäbe sind stattdessen der Spieleinsatz oder das Einspielergebnis anerkannt²³.²⁴

„Besteuert wird der Aufwand für die in einem Wettbüro abgegebene Wette, nicht aber ein fiktiv angenommener "gesteigerter Aufwand", der kalkulatorisch geschätzt werden darf (...). Die dem Flächenansatz zugrunde liegende Annahme "mehr Fläche, mehr Kunden, also mehr Aufwand" wird im Übrigen auch bei einem am Wetteinsatz orientierten Maßstab berücksichtigt, allerdings deutlich wirklichkeitsnäher.“²⁵

3. Zusammenfassung

Kommunale Wettbürosteuern sind als kommunale Verbrauchsteuer von der Rechtsprechung bislang gebilligt worden, wenn die Steuerbemessung nach dem Wettumsatz erfolgte und der Steuerschuldner der Wettvermittler als Betreiber eines Wettbüros in einer Gemeinde ist, der live verfolgbare Wetten anbietet. Eine derartig ausgestaltete kommunale Wettbürosteuer begegnet seitens der Verwaltungsgerichtsbarkeit bislang keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken und verstößt auch nicht gegen das Verbot der Gleichartigkeit der Steuern des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Die notwendige örtliche Radizierung der Wettbürosteuer ergibt sich für die Rechtsprechung aus der ausschließlichen Besteuerung von im Gemeindegebiet ansässigen Wettbüros.

Ein Flächenmaßstab als Grundlage des Steuertarifs wurde bislang von der Rechtsprechung als rechtswidrig verworfen, während umsatzorientierte Bemessungsgrundlagen der rechtlichen Überprüfung standhielten. Exemplarisch für ein von den Gerichten gebilligtes Steuermodell steht die Satzung der Stadt Koblenz²⁶.

* * *

23 BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1 (26); BVerwG, Urteil vom 9. Juni 2010 - 9 CN 1.09 - BVerwGE 137, 123 Rn. 15.

24 BVerwG, Urteil v. 29.06.2017, Az: 9 C 8.16, Rz. 12 Pkt. 7.

25 BVerwG: ebenda.

26 Satzung der Stadt Koblenz über die Erhebung einer Wettbürosteuer - Wettbürosteuersatzung (WbStS) - vom 29.03.2019; <https://www.koblenz.de/downloads/aemter-und-eigenbetriebe/buero-ob/ortsrecht/05-steuervorschriften/05-07-wettbueroosteuersatzung.pdf?cid=t52> [zuletzt abgerufen am 15.03.2022].