

Dezember 2019

14. Jahrg.

71732

Seite 417-544

ZfWVG

Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht
European Journal of Gambling Law

6

Herausgeber

Prof. Dr. Johannes Dietlein

Prof. Dr. Jörg Ennuschat

Prof. Dr. Ulrich Haltern, LL.M.

RA Dr. Manfred Hecker

Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M.

Schriftleiter

RiVG Dr. Felix B. Hüsken

- Prof. Dr. Christian Koenig*
417 „Ein Staat – zwei Systeme“ überfordert nicht den Föderalismus, sondern rechts- und ordnungspolitische Schablonen!
- Prof. Dr. Thomas Dünchheim*
418 Unions- und verfassungsrechtliche Vereinbarkeit eines Lotterieveranstaltungsmonopols im Gefüge einer kohärenten Glücksspielregulierung
- Prof. Dr. Jan-Philipp Rock*
427 Aktuelle Rechtsprechung zum Glücksspielrecht
- Dr. Jörg Bewersdorff*
442 Nochmals: Der durch Spielsucht generierte Umsatzanteil
- Dr. Lennart Brüggemann*
449 Gleichartigkeit zwischen Wettbürosteuer und Sportwettensteuer?
- Fred Steinmetz und Dr. Ingo Fiedler*
456 Konzept eines staatlichen Blockchain-basierten Systems zur transparenten Zahlungsabwicklung bei Onlineglücksspielen
- Dr. Wulf Hambach und Dr. Bernd Berberich*
463 Eckpfeiler für Neuordnung des Internet-Glücksspiels auf Basis der EU-Kommission
- Dr. Nik Sarafi*
469 Die Kriminalisierung des Glücksspiels durch die §§ 284 ff. StGB unter strafverfassungsrechtlichen Gesichtspunkten
- 474 Erfolgreiche Nichtzulassungsbeschwerde betreffend die Ersetzung des § 33 i GewO durch Landesrecht
BVerwG, Beschl. v. 20.6.2019 – 8 B 41.18
- 475 Rechtsnachfolge bei einer durch Bescheid konkretisierten Untersagung der Sportwettvermittlung
VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 4.7.2019 – 6 S 1269/18
- 479 Kriterien für die Untersagung der Sportwettvermittlung in Sachsen-Anhalt
OVG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 9.7.2019 – 3 L 79/16
- 492 Rechtmäßige Untersagung des Angebots von Online-Glücksspielen in Baden-Württemberg
VGH Baden-Württemberg, Beschl. v. 11.7.2019 – 6 S 2759/18
- 498 Rechtmäßige Untersagung bestimmter Formen von Sportwetten
OVG Sachsen, Beschl. v. 19.7.2019 – 6 B 172/18
- 501 Kein Fortbetrieb einer Wettvermittlungsstelle wegen Verstoßes gegen geltendes Mindestabstandsgebot zu weiterer Wettvermittlungsstelle
OVG Rheinland-Pfalz, Beschl. v. 6.8.2019 – 6 B 10860/19
- 503 Auswahlverfahren für Bestandsspielhallen in NRW genügt dem unionsrechtlichen Transparenzgebot
OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 16.8.2019 – 4 B 659/18
- Sonderbeilage 2/2019:
„LOTTO trifft Gemeinwohl“
- Sonderbeilage 3/2019:
Die aktuelle Entwicklung der Prävalenzen marktrelevanter Glücks- und Gewinnspielformen in Deutschland

ständen zu Kindergärten und Primarschulen deutlich wird.⁵⁴ Auch die Überwindung der Inkonsistenzen der Spielverordnung, die auf Meyer zurückgehen,⁵⁵ werden sich auf einer solchen Prioritätenliste zweifelsohne weit oben wiederfinden.

Erklärung:

Der Verfasser war über zwei Jahrzehnte Geschäftsführer von Tochterunternehmen der Gauselmann AG. Der Beitrag gibt seine eigene Meinung wieder, die nicht unbedingt die Position der Gauselmann AG widerspiegelt.

Summary

Since nearly ten years some gaming researchers explained repeatedly that 60 percent or more of the revenue which is generated by using electronic gaming machines (EGMs) would be caused by pathological gamblers. In the context of political discussions the statement is mostly reduced to

EGMs which are commercial operated in gambling arcades. A review of the last publications on this topic is given followed by a closer analysis of often suppressed requirements, statistical data and methods and overlooked facts. As conclusion there isn't any evidence for the repeatedly stated message.

⁵⁴ Vgl. auch VG Koblenz, Urt. v. 24.10.2018 – 2 K 49/18.KO, Rn 20.

⁵⁵ *Bewersdorff*, ZfWG 2015, 182, 182 u. 185–187. In Bezug auf die von Meyer initiierten Inkonsistenzen der heutigen SpielV lassen seine jüngsten Vorwürfe den Versuch einer Fortsetzung befürchten (*Meyer*, GewArch 5/2019, 184, 185, dort Fn. 16): „In der Technischen Richtlinie 5.0 (TR 5.0) der PTB wird in der Fn. 2 darauf verwiesen, dass die Kontrolleinrichtung gemäß § 13 Nr. 9 SpielV eine Komponente des Spielgerätes ist, die die automatische Überwachung der Anforderungen aus § 13 Nr. 2 bis 6, Satz 1, und Nr. 6a SpielV im laufenden Betrieb der Geräte durchführt. Dieser Hinweis widerspricht dem § 13 Nr. 9 SpielV, in dem steht: Die Kontrolleinrichtung gewährleistet die in den Nummern 1 bis 5 Satz 1 und Nr. 6a aufgeführten Begrenzungen.“ Der vermeintliche Widerspruch und die damit gegenüber der PTB verbundene Unterstellung löst sich sofort auf, wenn man die Umnummerierung berücksichtigt, die durch die auf Meyer zurückgehende Einfügung von § 13 Nr. 1 SpielV notwendig wurde.

RA Dr. Lennart Brüggemann, Münster*

Gleichartigkeit zwischen Wettbürosteuer und Sportwettensteuer?

Der folgende Beitrag befasst sich ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Verbot der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG mit der Frage, ob eine kommunale Wettbürosteuer, die nach dem Wetteinsatz bemessen wird, mit der im Rennwett- und Lotteriegesetz bundesgesetzlich geregelten Sportwettensteuer gleichartig in diesem Sinne ist. Dabei setzt er sich kritisch mit der Position des Bundesverwaltungsgerichts im Urteil zur Wettbürosteuer der Stadt Dortmund auseinander.

I. Einleitung

In den Zeiten knapper Haushalte und rückläufiger Steuereinnahmen bilden die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern für Kommunen eine nicht unerhebliche Möglichkeit, Einnahmen zur Finanzierung der eigenen Aufgaben zu generieren. Ihnen allein fließt der Ertrag der Steuern zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Die Befugnis der Steuererhebung obliegt zwar nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG den einzelnen Ländern. Zumeist haben die Bundesländer ihre Gesetzgebungskompetenz jedoch im Rahmen der Kommunalabgabengesetze auf die Kommunen übertragen.¹ Dieses Recht haben sich in den vergangenen Jahren zahlreiche Kommunen zu Eigen gemacht, um an der lukrativen Einnahmequelle der Sportwetten zu partizipieren. Mit der sog. Wettbürosteuer kreierten sie eine neue örtliche Aufwandsteuer, die den Aufwand für den Abschluss einer Pferde- oder Sportwette in einer Einrichtung, die neben der Annahme des Wertscheines auch das Mitverfolgen des Wettereignisses ermöglicht (Wettbüro), belasten sollte.

Gegen ihre Zulässigkeit wurden allerdings bereits kurz nach Inkrafttreten zahlreiche verfassungsrechtliche Bedenken erhoben,² die in einer Vielzahl von verwaltungsgerichtlichen Verfahren mündeten.³ Den vorläufigen Höhepunkt

der gerichtlichen Auseinandersetzung bildete die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts zur Wettbürosteuer der Stadt Dortmund.⁴ Hierbei erklärte das Bundesverwaltungsgericht die Steuerbemessung auf Grundlage des Flächenmaßstabes für unvereinbar mit dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) und hob hervor, dass der Wetteinsatz der sachgerechteste Steuermaßstab sei.⁵ In der Folge änderten die Kommunen ihre Satzungen und normierten statt des Flächenmaßstabes den Wetteinsatz als Bemessungsgrundlage. Darüber hinaus fühlten sich weitere Kommunen ermutigt, eine Wettbürosteuer in ihrem Satzungsgebiet einzuführen.

Vollständig beantwortet ist die Frage der Verfassungskonformität der Wettbürosteuer auch nach der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts nicht. Durch die Umstellung auf den Wetteinsatz hat sich die Wettbürosteuer an die bundesgesetzlich geregelte „Rennwett“- und Sportwettensteuer weiter angeglichen. Ob sie noch im Einklang mit dem in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG normierten Verbot der Gleichartigkeit steht, ist fraglich.

II. Das Verbot der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG

Der verfassungsrechtliche Ausgangspunkt für das Verbot der Gleichartigkeit ist Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG. Hiernach haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die

* Auf Seite III erfahren Sie mehr über den Autor.

1 So zum Beispiel das Bundesland Nordrhein-Westfalen in § 1 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 S. 1 KAG NRW.

2 Näher zu den Bedenken *Birk*, ZfWG 2015, 1, 2 ff.

3 Übersicht bei *Schmittmann*, ZfWG 2018, 89, 97 ff.; *ders.*, ZfWG 2019, 102, 109 f.

4 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490.

5 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 498 Rn. 53, 55.

örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Nur wenn es an der Gleichartigkeit fehlt, dürfen die Länder eine örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer erheben. Anderenfalls besitzen sie keine Gesetzgebungsbefugnis und können insoweit auch keine Kommune zur Steuererhebung ermächtigen.⁶

Für die Frage der Gleichartigkeit ist zwischen herkömmlichen und neuen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu unterscheiden. Unberührt vom Gleichartigkeitsverbot bleiben die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die bereits bei Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes am 1.1.1970 bestanden, durch das der Gleichartigkeitsbegriff unmittelbaren Eingang in Art. 105 GG gefunden hat.⁷ Nach der Vorstellung des Verfassungsgebers sind diese herkömmlichen Steuern nämlich mit bundesrechtlich geregelten Steuern nicht gleichartig.⁸ Dies gilt etwa für die Vergünstigungsteuer.⁹

Bei neuen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, wozu die kommunale Wettbürosteuer bzw. Wettaufwandsteuer gehört,¹⁰ kommt das Verbot der Gleichartigkeit aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG dagegen zum Tragen.¹¹ Wie das Verbot im Einzelnen auszulegen ist, ist bis heute nicht abschließend geklärt.¹² Mehrfach betonte das Bundesverfassungsgericht in der Vergangenheit, dass der Begriff der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG nicht mit dem Gleichartigkeitsbegriff übereinstimmt, der zur Abgrenzung von Bund und Ländern im Bereich der konkurrierenden Steuergesetzgebung verwendet wird (Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 72 Abs. 1 GG).¹³ Das Gleichartigkeitsverbot in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG habe gegenüber dem traditionellen steuerrechtlichen Begriff einen engeren Sinn.¹⁴ Seine Voraussetzungen seien nicht so streng auszulegen wie im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung.¹⁵ Welche Voraussetzungen zu erfüllen sind, ließ das Bundesverfassungsgericht in der Folge hingegen offen, da es die Gleichartigkeit neuer örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern zunächst am Maßstab des traditionellen Gleichartigkeitsbegriffs beurteilte und die streitigen Steuern bereits hiernach nicht gleichartig waren.¹⁶ Dabei verglich das Gericht die steuerbegründenden Tatbestände miteinander, wobei es auf den Steuergegenstand, den Steuermaßstab, die Art der Steuererhebung sowie auf die wirtschaftlichen Auswirkungen der Steuer abstellte.¹⁷ Besondere Beachtung fand zudem der Umstand, ob die Steuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen.¹⁸

Zuletzt hob das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil zur Verpackungsteuer der Stadt Kassel hervor, dass das Gleichartigkeitsverbot in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle verbiete.¹⁹ Es verlangte, dass der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund erfasse wie eine Bundessteuer, sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von der Bundessteuer unterscheidet.²⁰ Hieran anknüpfend prüfte das Gericht, ob verschiedene oder dieselben Quellen steuerlicher Belastbarkeit ausgeschöpft wurden.²¹ Inhaltlich dürfte sich dieser – in der Formulierung zum Teil veränderte – Maßstab von demjenigen des traditionellen Gleichartigkeitsbegriffs, den das Bundesverfassungsgericht für die Prüfung neuer Steuern zuvor behelfsmäßig verwendet hatte, nicht unterscheiden. Erneut stellt das Gericht auf den steuerbegründenden Tatbestand ab und

zieht die Kriterien heran, die bereits zuvor Eingang in die Rechtsprechung gefunden haben.

Mitunter aus den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts in seinem Urteil zur Verpackungsteuer der Stadt Kassel folgern zahlreiche Stimmen in der Literatur, dass der Gleichartigkeitsbegriff in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG zwar bei den herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern enger zu verstehen sei, im Fall neuer Verbrauch- und Aufwandsteuern jedoch mit dem traditionellen Gleichartigkeitsbegriff vollkommen²² bzw. im Kern übereinstimmt²³. Eine solche Interpretation lehnt das Bundesverwaltungsgericht demgegenüber ab und betont den eigenständigen Inhalt des Gleichartigkeitsbegriffs in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG mit einem engeren Begriffsverständnis.²⁴

III. Prüfung der Gleichartigkeit von Wettbürosteuer und Sportwettensteuer anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Geht es nach dem Hessischen Städtetag²⁵ sowie verschiedenen Literaturauffassungen²⁶ ist seit der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts zur Wettbürosteuer der Stadt Dortmund geklärt, dass zwischen der Wettbürosteuer auf Grundlage des Wetteinsatzes und der bundesgesetzlich geregelten Sportwettensteuer keine Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG besteht. Diese Schluss-

- 6 Gleichsinnig Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 28. Aufl., 2018, § 2 Rn. 54.
- 7 BVerfG, 4.6.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56, 64; 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 125.
- 8 BVerfG, 4.6.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56, 64; 4.6.1975 – 2 BvL 16/73, BVerfGE 40, 52, 55; 23.3.1976 – 2 BvL 11/75, BVerfGE 42, 38, 41; 26.2.1985 – 2 BvL 14/84, BVerfGE 69, 174, 183; 1.3.1997 – 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573, 575.
- 9 BVerfG, 4.6.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56, 64; 1.3.1997 – 2 BvR 1599/89, NVwZ 1997, 573, 575.
- 10 Aus der Rechtsprechung BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 Rn. 22. Aus der Literatur Birk, ZfWG 2015, 1, 4; G. Kirchhof, KStZ 2019, 81, 82.
- 11 BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 125.
- 12 Ausführlich Niesler, Die örtlichen Aufwandsteuern, in: Becker/Lange (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, Bd. 3, 2014, 491, 512 ff.
- 13 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 350. Sinngleich BVerfG, 4.6.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56, 64.
- 14 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 350.
- 15 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 350.
- 16 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.
- 17 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.
- 18 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.
- 19 BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 125.
- 20 BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 125 unter Berufung auf BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.
- 21 BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 125.
- 22 Henneke, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/ders., Kommentar zum Grundgesetz, 14. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 59; Jachmann/Vogel, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, Bd. 3, 7. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 66; Seiler, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Art. 105 Rn. 174 (Loseblatt, 87. Ergänzungslieferung März 2019).
- 23 R.P. Schenke, in: Sodan (Hrsg.), Grundgesetz, 4. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 19; Siekmann, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz, 8. Aufl. 2018, Art. 105 Rn. 44.
- 24 BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 141, 301, 308 ff. Rn. 24 f.
- 25 Begründung zur Mustersatzung des Hessischen Städtetages vom 7.11.2017 für eine Wettlaufwettsteuersatzung, S. 4.
- 26 Meier, ZfK 2017, 241, 242; Risch, KommJur 2018, 361, 363 sowie Hamacher, in: Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen, § 3 Rn. 191 c (Loseblatt, Juli 2018).

folgerung ist überstürzt. Bei der Prüfung des Verbots der Gleichartigkeit kommt das Bundesverwaltungsgericht lediglich zum Ergebnis, dass „die Wettbürosteuer – jedenfalls bei dem [...] konkret gewählten Flächenmaßstab von 250 € je angefangenen Kalendermonat für jede angefangenen 20 Quadratmeter Veranstaltungsfläche – nicht mit der Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 RennwLottG [Rennwett- und Lotteriegesetz] gleichartig“ ist.²⁷ Das Gericht hat gerade nicht entschieden, dass auch eine Wettbürosteuer, die als Bemessungsgrundlage den Wetteinsatz vorsieht, mit dem Verbot der Gleichartigkeit vereinbar ist. Die vermeintliche Klärung der Rechtsfrage wird offenbar aus der Feststellung des Gerichts, mit dem Wetteinsatz stehe ein praktikabler Wirklichkeitsmaßstab zur Verfügung, hergeleitet.²⁸ Diesen Rechtssatz hat das Bundesverwaltungsgericht jedoch nicht im Kontext der Prüfung des Gleichartigkeitsverbots, sondern im Hinblick auf die Vereinbarkeit des Flächenmaßstabs mit dem Gebot der steuerlichen Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) aufgestellt.²⁹ Zwingend ist die Herleitung insofern nicht, obschon es überraschen würde, wenn das Gericht einen bestimmten Maßstab als sachgerecht für die Besteuerung hervorhebt, ohne zuvor zu prüfen, ob dessen Wahl mit anderen Verfassungsgrundsätzen (hier: Verbot der Gleichartigkeit nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG) im Einklang steht. Auch dürfte die Herleitung darauf beruhen, dass das Bundesverwaltungsgericht unter Zugrundelegung seines Prüfungsmaßstabes die fehlende Gleichartigkeit maßgeblich auf Unterschiede stützt, die unabhängig von der gewählten Bemessungsgrundlage sind.³⁰ Dieser Umstand legt aber zugleich die Achillesverse der suggerierten Klärung der fehlenden Gleichartigkeit zwischen Wettbürosteuer und Sportwettensteuer offen. Denn die Auslegung des Gleichartigkeitsbegriffs in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG für neue Aufwandsteuern hat das Bundesverfassungsgericht als Letztinterpret der Verfassung bis heute nicht geklärt. Ob das Bundesverfassungsgericht dem Ansatz des Bundesverwaltungsgerichts folgt, ist ungewiss. Genauso ungewiss ist, ob das Bundesverfassungsgericht, selbst wenn es dem Ansatz folgte, im Rahmen der Subsumtion zum gleichen Ergebnis käme, da die Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts disputabel sind.³¹

Im Lichte dessen soll die Gleichartigkeit zwischen der Wettbürosteuer und der Sportwettensteuer anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG untersucht werden, das bei der Prüfung neuer Verbrauch- und Aufwandsteuern die Kriterien des traditionellen Gleichartigkeitsbegriffs herangezogen hat.³² Ausgangspunkt der Prüfung ist der Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände.³³ In die Betrachtung fließen damit der Steuergegenstand, der Steuermaßstab, die Art der Erhebungstechnik sowie die wirtschaftlichen Auswirkungen ein.³⁴ Besonderes Augenmerk ist darauf zu legen, ob die Steuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen.³⁵ Für den Vergleich der Regelungen zur Wettbürosteuer werden die vom Städte- und Gemeindebund Nordrhein-Westfalen herausgegebene Mustersatzung zur Wettbürosteuer vom 8.12.2017 (im Folgenden: Mustersatzung NRW) sowie die als Muster erarbeitete Wettlaufwettsteuerersatzung des Hessischen Städtetages vom 7.11.2017 (im Folgenden: Mustersatzung Hessen) herangezogen.

1. Steuergegenstand

Legt man die geläufige Formulierung der kommunalen Satzungen zugrunde, ist Gegenstand der *Wettbürosteuer* das Vermitteln oder das Veranlassen von Sportwetten in Wettbüros innerhalb des Satzungsgebietes. Exemplarisch heißt es in dem mit der amtlichen Überschrift „Steuergegenstand“ versehenen § 2 Mustersatzung NRW: „Der Besteuerung unterliegen im Gebiet der Stadt/Gemeinde ... das Veranlassen oder Vermitteln von Pferde- und Sportwetten in Einrichtungen (Wettbüros), die neben der Annahme von Wettscheinen (auch an Terminals o.ä.) auch das Mitverfolgen der Wettereignisse ermöglichen.“ Diese Formulierung ist irreführend. Sie verleitet zu der Auffassung, die Wettbürosteuer wolle den Unternehmer des Wettbüros belasten. Tatsächlich ist die Wettbürosteuer entsprechend ihres Typus als Aufwandsteuer darauf angelegt, den Aufwand des Wettkunden für das Wetten in einem Wettbüro zu besteuern.³⁶ Die Rechtsprechung überwindet die irreführende Formulierung des Steuergegenstandes, die die Konzeption einer nicht von der Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG gedeckten direkten Unternehmenssteuer nahe legt, durch eine Auslegung der Satzung.³⁷ Ob das Außerachtlassen des Wortlauts des Steuergegenstandes im Einklang mit der Formenstrenge der Finanzverfassung steht, insbesondere dem Satzungsgeber die Pflicht obliegt, den Steuergegenstand entsprechend des Steuertypus eindeutig zu formulieren, ist zumindest fraglich. Diesen Unwägbarkeiten geht der Hessische Städtetag aus dem Weg, indem er die Bezeichnung „Wettaufwandsteuer“ empfiehlt und in § 2 Mustersatzung Hessen folgenden Wortlaut für den Steuergegenstand vorschlägt: „Der Besteuerung unterliegen im Gebiet der Stadt [...] der Aufwand der Wettenden für das Wetten in einem Wettbüro, in dem Pferde- und Sportwetten vermittelt oder veranstaltet werden und neben der Annahme von Wettscheinen (auch an Terminals o.ä.) auch das Mitverfolgen der Wettereignisse möglich ist.“ Dem Zugriff der Wettbürosteuer entzogen sind danach insbesondere Wetten, die nicht unter den Begriff der Pferde- bzw. Sportwette fallen, sowie Pferde- und Sportwetten, die in einer bloßen Wettannahmestelle oder außerhalb eines Wettbüros online abgegeben werden.³⁸

Demgegenüber unterliegen der *Sportwettensteuer* gemäß § 17 Abs. 2 S. 1 RennwLottG sämtliche Wetten aus Anlass von Sportereignissen (Sportwetten), die nicht als Rennwetten nach §§ 10 Abs. 1, 11 Abs. 1 RennwLottG besteuert werden. Voraussetzung ist in territorialer Hinsicht, dass die Sportwette im Inland veranstaltet wird (§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 RennwLottG) oder der Spieler bei Abschluss des Wett-

27 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 Rn. 24.

28 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 498 Rn. 53.

29 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 498 Rn. 55.

30 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 f. Rn. 28.

31 Dazu siehe die Ausführungen unter IV. Seite 454.

32 Außer Betracht bleibt aus Darstellungsgründen eine Gegenüberstellung mit der Totalisator- und Buchmachersteuer auf Rennwetten (§§ 10, 11 RennwLottG). Ein Unterschied in der rechtlichen Bewertung dürfte sich im Ergebnis jedoch nicht ergeben.

33 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.

34 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.

35 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.

36 Gleichsam BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 491 Rn. 15.

37 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 491 Rn. 15.

38 Vgl. zur Erhebung der Wettbürosteuer auf Wetten, die außerhalb eines Wettbüros online abgegeben werden, VG Minden, 19.3.2019 – 5 K 3314/18, ZfWG 2019, 404 mit Anm. Brüggemann, ZfWG 2019, 407 ff.

vertrages seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und von dort (Inland) aus die zur Entstehung des Wettvertrages erforderlichen Handlungen vornimmt (§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 RennwLottG).

Die Gegenüberstellung zeigt, dass die Wettbürosteuer und Sportwettensteuer partiell übereinstimmen. Beide Steuern ermöglichen den steuerlichen Zugriff auf Sportwetten, die in einem Wettbüro platziert werden. Während die Wettbürosteuer hierauf beschränkt ist, ist der Kreis der von der Sportwettensteuer erfassten Vorgänge weiter, da sie auch Online-Sportwetten sowie solche Sportwetten erfasst, die in einer Wettannahmestelle abgegeben werden. Die Auffassung des VG Gelsenkirchen, die Wettbürosteuer sei weiter als die Sportwettensteuer, soweit sie neben der Veranstaltung auch das Vermitteln von Sportwetten besteuere, überzeugt zur Darlegung eines wesentlichen Unterschiedes zwischen beiden Steuern indes nicht.³⁹ Die geläufige Formulierung des Steuergegenstandes der Wettbürosteuer macht lediglich deutlich, dass der Aufwand *jeder* Sportwette, die in einem Wettbüro abgegeben wird, der Wettbürosteuer unterliegt. Tritt der Betreiber des Wettbüros im Satzungsgebiet – wie es der Regelfall ist – als bloßer Vermittler zwischen dem Wettkunden und dem Veranstalter auf, ist ein Zugriff durch die Sportwettensteuer weit überwiegend möglich. So ist die Sportwette gemäß § 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 RennwLottG steuerbar, wenn sie im Inland veranstaltet wird, mithin die Gestaltung des Wettgeschehens in Deutschland stattfindet.⁴⁰ Wird die Sportwette dagegen im Ausland veranstaltet, unterliegt der Abschluss der Sportwette im Wettbüro dann der Sportwettensteuer, wenn der Spieler seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat (§ 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 RennwLottG). Lediglich wenn der Spieler bei Abschluss des Wettvertrages keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und im Wettbüro eines Betreibers, der als Vermittler für einen ausländischen Veranstalter auftritt, einen Aufwand für eine Sportwette tätigt, unterliegt der Vorgang zwar der Wettbürosteuer, nicht aber der Sportwettensteuer. Nur in diesem eng begrenzten, praktisch wohl seltenen Fall ist die Wettbürosteuer tatsächlich weiter gefasst als die Sportwettensteuer.

2. Steuermaßstab

Steuermaßstab, mithin Bemessungsgrundlage der *Wettbürosteuer*, ist inzwischen der Wetteinsatz, dessen Auswahl auf dem Leitsatz des Bundesverwaltungsgerichts beruht, der Wetteinsatz bilde den sachgerechtesten Maßstab.⁴¹ Den Begriff des Wetteinsatzes hat das Bundesverwaltungsgericht nicht präzisiert. Der Städte- und Gemeindebund Nordrhein-Westfalen sowie der Hessische Städtetag empfehlen, für die Besteuerung an den *Brutto-Wetteinsatz* anzuknüpfen. In § 4 Mustersatzung NRW heißt es: „Grundlage für die Bemessung der Steuer ist der für eine Wette vom Wettkunden eingesetzte Gesamtbetrag. Dieser umfasst den Nominalbetrag gemäß Wetschein zuzüglich etwaigen weiteren für die Platzierung der Wette zu zahlenden Entgelten.“ Gemeint ist ausweislich der Erläuterungen zur Mustersatzung der Einsatz des Wettkunden ohne jeglichen Abzug (Brutto-Betrag).⁴² Diese Formulierung findet sich derweil ausdrücklich in § 4 Mustersatzung Hessen, wonach Bemessungsgrundlage der Wettaufwandsteuer der Brutto-Wetteinsatz der Wettenden ohne jegliche Abzüge ist.

Maßstab der *Sportwettensteuer* ist gemäß § 17 Abs. 2 S. 2 RennwLottG der Nennwert der Wetscheine bzw. der Spieleinsatz. Hierunter fallen sämtliche Leistungen, die der Spieler zur Teilnahme an der Sportwette erbringt.⁴³ Das Hessische Finanzgericht definiert den Begriff des Spieleinsatzes als „Gesamtaufwand des Spielers für den Abschluss der Wette“ und charakterisiert die Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer als „Brutto-Bemessungsgrundlage“.⁴⁴ Dementsprechend stimmen der Steuermaßstab der Wettbürosteuer und Sportwettensteuer überein.

3. Art der Erhebungstechnik

Im Wesentlichen kennt das Steuerrecht zwei Verfahrensweisen zur Steuererhebung. Im ersten Fall gibt der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ab, auf deren Grundlage die zuständige Behörde die zu entrichtende Steuer durch Steuerbescheid festsetzt. Im zweiten Fall reicht der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ein, in der er die Steuer selbst berechnet (Steueranmeldung). Ein Steuerbescheid ergeht nur, sofern die Behörde von der Steueranmeldung abweichen will. Im Übrigen wirkt die Steueranmeldung wie eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Bei der *Wettbürosteuer* sind beide Verfahrensweisen vorzufinden. So enthält die Mustersatzung des Hessischen Städtetages einen Formulierungsvorschlag sowohl für ein Steuerfestsetzungsverfahren als auch für ein Steueranmeldungsverfahren (§ 7 Abs. 2 u. 3 Mustersatzung Hessen). Ein reines Steuerfestsetzungsverfahren sieht § 7 Abs. 4 u. 6 Mustersatzung NRW vor.

Die *Sportwettensteuer* wird demgegenüber ausschließlich im Rahmen eines Steueranmeldungsverfahrens erhoben (§ 25 Abs. 1 RennwLottG i. V. m. § 31 a Abs. 3 der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz).

4. Wirtschaftliche Auswirkungen der Steuer

Steuerschuldner der *Wettbürosteuer* ist der Betreiber des Wettbüros (vgl. § 3 Abs. 1 Mustersatzungen NRW und Hessen). Er entrichtet die Steuer an die steuererhebende Kommune. Tatsächlich trägt allerdings der Wettkunde die Steuerlast. Denn entsprechend ihrer Ausgestaltung als örtliche Aufwandsteuer wird die Wettbürosteuer als indirekte Steuer erhoben und kalkulatorisch auf den Wettkunden abgewälzt.⁴⁵ Auf diese Weise verteuert sie die Leistung für den Wettkunden.⁴⁶

Bei der *Sportwettensteuer* schuldet der Veranstalter die Steuer (§ 19 Abs. 2 S. 1 RennwLottG).⁴⁷ Hat er seinen

39 VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rn. 30 juris; 19.7.2019 – 2 K 16/19, Rn. 35 juris.

40 *Englisch*, in: Streinz/Liesching/Hambach (Hrsg.), Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, 2014, Syst. Darst. Rn. 70; Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesetz, 2015, 172.

41 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490.

42 Mustersatzung zur Wettbürosteuer des Städte- und Gemeindebundes Nordrhein-Westfalen v. 8.12.2017, S. 6.

43 Brüggemann, ZfWG 2019, 111, 114.

44 FG Hessen, 18.4.2018 – 5 K 1108/15, ZfWG 2018, 480, 488 (Rev. IX R 20/18); 12.11.2018 – 5 K 1569/16, ZfWG 2019, 197, 198 (Rev. IX R 30/18).

45 Begründung zur Mustersatzung des Hessischen Städtetages v. 7.11.2017 für eine Wettaufwandsteuersatzung, S. 4. Aus der Literatur Meier, KStZ 2014, 141, 142.

46 So bereits BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 Rn. 26.

47 Ausführlich zum Begriff des Veranstalters Brüggemann (Fn. 40), 182 ff.

Wohnsitz oder Sitz nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, ist er zudem verpflichtet, einen steuerlichen Beauftragten zu benennen, der als Gesamtschuldner für die Steuerschuld haftet (§ 19 Abs. 3 S. 1 RennwLottG). Im Regelfall wälzt der Veranstalter indes die Steuerlast auf den Spieler ab.⁴⁸ Die Erhebung der Sportwettensteuer führt damit zu einer Verteuerung des Wettangebots für den Spieler.⁴⁹ Dies ist vom Gesetzgeber gewollt, da die Sportwettensteuer im Rahmen ihrer Lenkungswirkung auch das Ziel verfolgt, die Wettleidenschaft der Bevölkerung einzudämmen.⁵⁰ In ihren wirtschaftlichen Auswirkungen (Verteuerung des Wettabschlusses) gleichen sich damit die Wettbüro- und Sportwettensteuer.

5. Ausschöpfung derselben Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

Die *Wettbürosteuer* ist – wie die Kommunen in ihren Satzungen stetig hervorheben – als Aufwandsteuer konzipiert.⁵¹ Aufwandsteuern sind Steuern auf das Halten bzw. den Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen.⁵² Sie belasten die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.⁵³ Hieran gemessen zielt die Wettbürosteuer darauf ab, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Wettkunden, die in der Verwendung seines Einkommens für das Eingehen einer Sportwette in einem Wettbüro zum Ausdruck kommt, zu belasten.

Demgegenüber ist die *Sportwettensteuer* als Verkehrsteuer einzuordnen.⁵⁴ Unter einer Verkehrsteuer versteht man eine Steuer, die an einen Akt oder Vorgang des Rechtsverkehrs anknüpft.⁵⁵ Auch sie gehört zu den Steuern auf die Einkommensverwendung, hat insofern eine ähnliche Wirkung wie eine Verbrauch- und Aufwandsteuer.⁵⁶ Im Lichte dessen ist die Sportwettensteuer darauf angelegt, auf die in der Verwendung des Einkommens für den Abschluss einer Sportwette zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Spielers steuerlich zuzugreifen.⁵⁷ Beide Steuern schöpfen damit dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit aus.⁵⁸

6. Gesamtbetrachtung

Der Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände verdeutlicht, dass die Wettbüro- und Sportwettensteuer in ihren wirtschaftlichen Auswirkungen gleich sind. Beide Steuern verteuern das Wettangebot für den Spieler. Zudem schöpfen sie dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit aus, indem sie das Einkommen belasten, das der Einzelne für Sportwetten verwendet. Auf diese Gemeinsamkeiten hat auch schon das Bundesverwaltungsgericht in seiner Entscheidung zur Wettbürosteuer der Stadt Dortmund hingewiesen.⁵⁹ Nach der Umstellung der Bemessungsgrundlage der Wettbürosteuer kommt nunmehr hinzu, dass beide Steuern mit der Anknüpfung an den Brutto-Wetteinsatz den gleichen Steuermaßstab aufweisen.

Legt eine Kommune zur Vereinfachung ein Steueranmeldeverfahren in der Satzung fest, ist bei der Wettbüro- und Sportwettensteuer auch die Art der Erhebungstechnik identisch. Dieses Kriterium kann, unabhängig davon, ob die Steuern insofern gleich oder unterschiedlich ausgestaltet sind, für die Beurteilung der Gleichartigkeit dennoch

nicht entscheidungserheblich sein.⁶⁰ Es ist bereits äußerst zweifelhaft, inwieweit ein rein formeller Gesichtspunkt, wie es die Erhebungstechnik der Steuern darstellt, zur Beantwortung der im Kern materiellen Frage der Gleichartigkeit überhaupt geeignet ist. Jedenfalls spricht auch das Bundesverfassungsgericht dem Kriterium die Erheblichkeit ab, soweit es ausführt, dass der Gesetzgeber es nicht in der Hand habe, durch eine Schaffung geringfügiger Unterschiede bei den einzelnen Merkmalen einer Steuer, wie etwa der Erhebungstechnik, die Gleichartigkeit zu vermeiden.⁶¹

Gemein ist der Wettbüro- und Sportwettensteuer zudem, dass sie einen steuerlichen Zugriff auf Sportwetten ermöglichen, die in einem Wettbüro abgegeben werden. Die Gegenstände der beiden Steuern stimmen insofern überein. Sie unterscheiden sich jedoch in ihrer Reichweite. Der Sportwettensteuer unterliegen sämtliche Sportwetten, unabhängig davon, ob sie in einem Wettbüro, einer Wettannahmestelle oder online abgegeben werden. Der steuerliche Zugriff ist damit – abgesehen vom Sonderfall des Wettkunden, der im Inland weder einen Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat und die Wette in einem Wettbüro eines ausländischen Veranstalters abschließt – weiter als bei der Wettbürosteuer. Bereits diese unterschiedliche Reichweite des Steuergegenstandes lässt das Verwaltungsgericht Gelsenkirchen genügen, um eine Gleichartigkeit der Steuern auszuschließen.⁶² Dies überzeugt nicht. Bei Zugrundelegung dieser Auffassung liefe das Verbot der Gleichartigkeit faktisch ins Leere. Die Kommunen könnten stets an den vom Bundesgesetzgeber erschlossenen Steuerquellen partizipieren, indem sie den steuerlichen Zugriff lediglich auf einen Teil der steuerbaren Vorgänge beschränkten. Das Gleichartigkeitsverbot dient jedoch dazu, eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle zu verhindern.⁶³ Es soll den Einzelnen vor einem mehrfachen Zugriff auf denselben Steuergegenstand schützen.⁶⁴ Sind eine örtliche Aufwandsteuer und eine Bundessteuer so konzipiert, dass sie teilweise dieselben Sachverhalte steuerlich belasten, laufen sie dem Schutzzweck insoweit zuwider. Die Tatsache, dass die

48 Implizit *Englisch*, in: Streinz/Liesching/Hambach (Fn. 40), Rn. 11. Zu möglichen Fallgestaltungen und ihren Folgen für die Steuerbemessung siehe *Brüggemann*, ZfWG 2019, 111, 115 f.

49 So auch BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 Rn. 26; FG Hessen, 18.4.2018 – 5 K 1108/15, ZfWG 2018, 480, 483 (Rev. IX R 20/18).

50 Näher dazu *Brüggemann* (Fn. 40), 138 ff. Siehe auch FG Hessen, 18.4.2018 – 5 K 1108/15, ZfWG 2018, 480, 483, 485 f. (Rev. IX R 20/18).

51 Vgl. etwa § 1 Mustersatzung NRW: „Die Stadt/Gemeinde ... erhebt eine Wettbürosteuer als örtliche Aufwandsteuer nach den Vorschriften dieser Satzung.“

52 *Seer*, in: Tipke/Lang, (Fn. 6), § 2 Rn. 48.

53 BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, 15.

54 *Englisch* (Fn. 40), Rn. 8; *Brüggemann* (Fn. 40), 129.

55 BVerwG, 19.8.1994 – 8 N 1/93, BVerfGE 96, 272, 281.

56 BVerwG, 19.8.1994 – 8 N 1/93, BVerfGE 96, 272, 281.

57 Ähnlich *Birk*, ZfWG 2015, 2, 4 f. Zur Einordnung der Sportwettensteuer als Einkommensverwendungssteuer *Englisch*, in: Streinz/Liesching/Hambach (Fn. 40), Rn. 11; *ders.*, in: Tipke/Lang (Fn. 6), § 18 Rn. 80.

58 So auch *Birk*, ZfWG 2015, 2, 5.

59 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 Rn. 26.

60 Ähnlich *G. Kirchhof*, KStZ 2019, 81, 83.

61 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.

62 VG Gelsenkirchen, 7.12.2018 – 2 K 2423/18, Rn. 32 juris; 19.7.2019 – 2 K 61/19 Rn. 37 juris.

63 BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 125.

64 *Wernsmann*, NVwZ 2017, 1878, 1879.

Bundessteuer aufgrund ihrer tatbestandlichen Ausgestaltung noch weiter reicht, ändert nichts daran, dass beide Steuern partiell dieselbe Steuerquelle doppelt belasten. Zumindest im Umfang ihrer Übereinstimmung wären die Steuern, sofern auch die weiteren Kriterien keine erheblichen Unterschiede hervorbringen, als gleichartig anzusehen.⁶⁵ Auch das Bundesverfassungsgericht hebt in seiner Entscheidung zur Badischen Weinabgabe hervor, dass unterschiedliche Reichweiten der Steuern eine Gleichartigkeit für den „engeren Bereich“, in dem eine Übereinstimmung besteht, nicht ausschließen.⁶⁶

Die Gesamtbetrachtung zeigt, dass die Wettbürosteuer und die Sportwettensteuer in den wesentlichen Kriterien vollkommen (Steuermaßstab, wirtschaftliche Auswirkungen, Steuerquelle) oder partiell (Steuergegenstand) übereinstimmen. Die Erhebungstechnik ist je nach Ausgestaltung der Satzung zwar unterschiedlich, aber nicht entscheidungserheblich. Lässt man den vorgezeichneten Maßstab, der auf den traditionellen Gleichartigkeitsbegriff zurückgeht, im Fall neuer Verbrauch- und Aufwandsteuern für den Gleichartigkeitsbegriff aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG genügen, sind die Wettbürosteuer und Sportwettensteuer jedenfalls gleichartig, soweit sie darauf angelegt sind, Sportwetten zu besteuern, die in Wettbüros abgegeben werden. Die größere Reichweite der Sportwettensteuer kann nicht kaschieren, dass beide Steuern im steuerlichen Zugriff eine Schnittmenge aufweisen, die nicht nur die Besteuerung derselben erheblichen Sachverhalte (Sportwetten in Wettbüros) beinhaltet, sondern auch durch einen identischen Maßstab für die Steuerbemessung sowie identische vom Gesetz- bzw. Satzungsgeber gewollte Auswirkungen auf das Wettgeschäft geprägt ist. Zudem ist sie dadurch gekennzeichnet, dass die Steuern, was erschwerend hinzukommt, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Wettkunden in doppelter Weise belasten, mithin dieselbe Steuerquelle ausschöpfen. Allein diese bedeutsamen Gemeinsamkeiten in der Schnittmenge der Wettbürosteuer und Sportwettensteuer reichen nach einer wertenden Betrachtung für die Annahme einer (partiellen) Gleichartigkeit aus.

IV. Die Gleichartigkeitsformel des Bundesverwaltungsgerichts und ihre Anwendung auf die Wettbürosteuer

Anders als das Bundesverfassungsgericht hat sich das Bundesverwaltungsgericht bereits klar positioniert und hervorgehoben, dass der Gleichartigkeitsbegriff in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG einen eigenständigen Inhalt habe, der von demjenigen des traditionellen Gleichartigkeitsbegriffs abweicht.⁶⁷ Sein Inhalt sei mit Blick auf die besondere Funktion der Norm zu bestimmen, die einerseits den Gemeinden das Steuerfindungsrecht erhalten, andererseits eine Steuer, die auf örtlicher Ebene Bundessteuern gleichkommt, ausschließen soll. Zur Prüfung des Gleichartigkeitsbegriffs gibt das Bundesverwaltungsgericht vor, zunächst die Merkmale der jeweiligen Aufwandsteuer mit der in Betracht kommenden Bundessteuer zu vergleichen. Eine Gleichartigkeit sei auszuschließen, wenn bereits die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs (Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik, wirtschaftliche Auswirkungen) nicht erfüllt seien. Seien die Kriterien jedoch erfüllt, bedürfe es einer umfas-

senden Bewertung aller Merkmale der jeweiligen Steuer. Dabei sei das kommunale Steuerfindungsrecht in den Blick zu nehmen, das nicht derart beschnitten werden darf, dass Gemeinden neue Steuern nicht erheben könnten.⁶⁸

Die vorgezeichnete Formel des Bundesverwaltungsgerichts zur Bestimmung der Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG überzeugt nicht. Schon ihre Herleitung aus dem Steuerfindungsrecht der Gemeinden ist bedenklich. Aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG ist nicht die Funktion abzuleiten, den Gemeinden das Steuerfindungsrecht zu erhalten. Die Norm legitimiert nicht die Gemeinden, sondern die Länder zur Erhebung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern. Das Grundgesetz verleiht den Gemeinden zwar die Ertragskompetenz für bestimmte Steuern, nicht aber eine originäre Normsetzungskompetenz.⁶⁹ Das Recht, örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuern zu erheben, wird den Gemeinden lediglich kraft Landesrechts übertragen. Demgegenüber ist das Verbot der Gleichartigkeit aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG Bundesrecht mit Verfassungsrang. Es schützt nicht die kommunalen Finanzen, sondern den Bürger vor einer Doppelbelastung derselben Steuerquelle und löst den Kompetenzkonflikt zu Gunsten des Besteuerungsrechts des Bundes auf. Das Bundesverwaltungsgericht überspannt letztlich die Bedeutung des kommunalen Steuerfindungsrechts, in dessen Folge die vorzunehmende Gesamtbewertung aller Steuermerkmale einer Fehlgewichtung unterliegt.

Auf der Grundlage seiner Gleichartigkeitsformel hat das Bundesverwaltungsgericht im Fall der Wettbürosteuer der Stadt Dortmund den Steuermaßstab (Flächenmaßstab/Wetteinsatz) und die Erhebungstechnik (Steuerfestsetzung/Steueranmeldung) als Unterschiede der Wettbüro- und Sportwettensteuer benannt, diesen aber für die Frage der Gleichartigkeit keine entscheidende Bedeutung zugesprochen.⁷⁰ Maßgeblich hat das Gericht auf die Zielsetzungen der Steuern abgestellt, mit denen zugleich Unterschiede beim Steuergegenstand und beim Kreis der Steuerschuldner zusammenhängen.⁷¹ Das Gericht hebt hervor, dass die Wettbürosteuer nur einen eng begrenzten, spezifischen Ausschnitt des Wettgeschehens besteuere. Der Satzungsgeber qualifiziere nur Wetten in Wettbüros als steuerpflichtiges Vergnügen, wobei er die Steuer als örtliches Lenkungsmittel einsetze.⁷² Die Steuer bezwecke die Bekämpfung der von Wettbüros ausgehenden erhöhten Suchtgefahr. Ferner unterstreicht das Gericht, dass der Wettbürosteuer weder Online-Wetten noch Wetten in Wettannahmestellen unterliegen und in der Folge das Aufkommen der Wettbürosteuer „bei Weitem nicht“ an das Aufkommen der Sportwettensteuer heranreicht. Schließlich knüpft das Gericht an das Verhältnis der Steuerlast der Wettbürosteuer zur Sportwettensteuer sowie an den Anteil der Wettbürosteuer am Umsatz an und betont,

65 Ähnlich Birk, ZfWG 2015, 2, 5.

66 BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31/56, BVerfGE 7, 244, 260.

67 BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301, 309 Rn. 25; 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 492 Rn. 20.

68 Zum Ganzen BVerwG, 11.7.2012 – 9 CN 1/11, BVerwGE 143, 301, 309 f. Rn. 25; BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 492 Rn. 21.

69 BayVerfGH, 15.12.1988 – Vf. 70-VI/86, NVwZ 1988, 551, 552.

70 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 f. Rn. 27 f.

71 Dazu und zum Folgenden BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 f. Rn. 28.

72 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 f. Rn. 28.

dass angesichts der Größenverhältnisse nicht von einem unzulässigen Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes die Rede sein könne.⁷³ Auf Basis dessen heißt es im zweiten amtlichen Leitsatz der Entscheidung: „Eine solche Wettbürosteuer ist nicht mit der Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 RennwLottG gleichartig im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG, wenn sie sich in erheblichen Steuermerkmalen von dieser unterscheidet und nach einer wertenden Gesamtbetrachtung ein Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes nicht gegeben ist.“⁷⁴

Diese Ausführungen überzeugen nicht. Das Bundesverwaltungsgericht wird seinem eigenen im Leitsatz aufgestellten Maßstab für die Prüfung der Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG nicht gerecht. Die geforderte wertende Gesamtbetrachtung nimmt es gar nicht vor. Eine wertende Gesamtbetrachtung erfordert eine Gegenüberstellung, in der die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Steuern benannt, bewertet und gegeneinander abgewogen werden, um letztlich eine erschöpfende Wertung über die Frage der Gleichartigkeit der Steuern zu treffen. Das Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich hingegen darauf, zunächst die Gemeinsamkeiten der Steuern zu benennen, um sodann einseitig deren Unterschiede aufzuzählen und zu bewerten, ohne diese ins Verhältnis mit den Gemeinsamkeiten der Steuern zu setzen. Mitunter stellt das Gericht maßgeblich auf die Zielsetzung der Wettbürosteuer, insbesondere ihren Lenkungszweck, der Bekämpfung der bei Wetten in Wettbüros erhöhten Spielsuchtgefahren, ab. Auf die Zielsetzungen der Sportwettensteuer geht es hingegen nicht ein. In der Folge übersieht es, dass die Sportwettensteuer gleichsam bezweckt, die Wettleidenschaft der Bevölkerung einzudämmen, mit anderen Worten die Spielsucht zu bekämpfen.⁷⁵ Darüber hinaus schenkt das Gericht dem Umstand, dass beide Steuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen, keine gesonderte Beachtung, obschon das Bundesverfassungsgericht gerade dieses Kriterium für die Frage der Gleichartigkeit hervorhebt.⁷⁶ Die fortwährende Betonung, dass die Wettbürosteuer nur einen Ausschnitt des von der Sportwettensteuer erfassten Steuergegenstandes besteuert und dieser Ausschnitt nur einen geringen Anteil am Gesamtsteueraufkommen ausmacht, ändert überdies nichts daran, dass die Steuern sich teilweise vollständig überschneiden und zu einer steuerlichen Doppelbelastung führen. Eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle soll das Verbot der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG aber verhindern. Dieser Problematik nimmt sich das Gericht nicht an und lässt insoweit das Gleichartigkeitsverbot ins Leere laufen.

V. Fazit

Entgegen anderslautender Bekundungen ist eine rechtssichere Erhebung einer Wettbürosteuer auch nach dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts zur Wettbürosteuer der Stadt Dortmund nicht möglich.⁷⁷ Der Konflikt mit dem Verbot der Gleichartigkeit nach Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG hat durch die Umstellung der Bemessungsgrundlage auf den Wetteinsatz an Schärfe gewonnen. Dessen Ausgang ist ungewiss, da das Bundesverfassungsgericht die Anforderungen an den Gleichartigkeitsbegriff in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG für neue Verbrauch- und Aufwandsteuern bis heute nicht abschließend geklärt hat.⁷⁸ Zudem kann

die vom Bundesverwaltungsgericht ausgearbeitete Gleichartigkeitsformel nicht überzeugen. Gleiches gilt für ihre Anwendung auf das Verhältnis von Wettbürosteuer und Sportwettensteuer. Zieht man die bisher verwendeten Kriterien des Bundesverfassungsgerichts zum traditionellen Gleichartigkeitsbegriff heran und nimmt eine wertende Gesamtbetrachtung vor, ist ein Verstoß gegen das Verbot der Gleichartigkeit aus Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG jedenfalls zu bejahen, soweit die Wettbürosteuer und Sportwettensteuer einen steuerlichen Zugriff auf Sportwetten ermöglichen, die in Wettbüros abgegeben werden.⁷⁹ Letztlich wird nur das Bundesverfassungsgericht Gewissheit geben können, wie das Verbot der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG im Einzelnen auszulegen ist und ob die Wettbürosteuer diesen Anforderungen im Hinblick auf die bundesgesetzlich geregelte Sportwettensteuer genügt. Bis dahin schwebt über der Wettbürosteuer das Damoklesschwert der Verfassungswidrigkeit. Ihre Erhebung stellt ein nicht zu unterschätzendes Risiko für die Kommunen dar.⁸⁰

Summary

Even after the decision of the Federal Administrative Court on the betting shop tax of the City of Dortmund, it is still unclear whether a municipal betting shop tax, which is calculated on the basis of the bet amount, is in accordance with the German Basic Law. In particular the betting shop tax comes into conflict with the prohibition of the homogeneity from Article 105 (2a) clause 1 of the German Basic Law. This prohibition is to prevent that a local tax burdens the same source of tax, which already exhausts a federally regulated tax. The individual requirements have not yet been conclusively clarified by the Federal Constitutional Court. If, however, the criteria of the concept of homogeneity from Article 105 (2) of the German Basic Law in conjunction with Article 72 (1) of the German Basic Law used by the Federal Constitutional Court to date are applied and an overall assessment is made, a homogeneity between the municipal betting shop tax and the sports betting tax regulated by federal law from Section 17 (2) of the Racing Bets and Lotteries Act must in any case be affirmed, insofar as the taxes allow access to sports bets placed in betting shops. Ultimately, only the Federal Constitutional Court will be able to give certainty as to whether the betting shop tax satisfies the prohibition of homogeneity in Article 105 (2a) clause 1 of the German Basic Law. Until then, the levying of the betting shop tax represents a legal risk for the municipalities.

73 Zum Ganzen BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490, 493 f. Rn. 28.

74 BVerwG, 29.6.2017 – 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490.

75 Ausführlich zum Lenkungszweck der Sportwettensteuer Brüggemann (Fn. 40), 138 ff.

76 BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 351.

77 Anders etwa Risch, KommJur 2018, 361.

78 Allgemein Niesler (Fn. 12), 491, 517 f.

79 Im Ergebnis auch G. Kirchhof, KStZ 2019, 81, 83.

80 Gleichsam Birk, ZfWG 2015, 2, 10.