



Städte- und Gemeindebund
Nordrhein-Westfalen

■ Städte- und Gemeindebund NRW • Postfach 10 39 52 • 40030 Düsseldorf

Postfach 10 39 52 • 40030 Düsseldorf
Kaiserswerther Straße 199-201
40474 Düsseldorf
Telefon 0211 • 4587-1
Telefax 0211 • 4587-211
E-Mail: info@kommunen.nrw
pers. E-Mail: CarlGeorg.Mueller@kommunen.nrw
Internet: www.kommunen.nrw
Aktenzeichen: 41.6.4.8-001/001

Schnellbrief 153/2019

An die
Mitgliedsstädte und -gemeinden

Ansprechpartner: Beigeordneter Hamacher,
Referent Müller
Durchwahl 0211 • 4587-220/-255

5. Juni 2019

Rechtsgutachten und aktuelle Rechtsprechung zur Wettbürosteuer

Sehr geehrte Damen und Herren Bürgermeisterinnen und Bürgermeister,

die Geschäftsstelle ist bereits verschiedentlich auf aktuelle Entscheidungen nordrhein-westfälischer Verwaltungsgerichte (VG) angesprochen worden, die sich mit der kommunalen Wettbüro- bzw. Wettaufwandsteuer beschäftigen:

- Urteil des [VG Gelsenkirchen vom 17. Dezember 2018 \(Az. 2 K 2423/18\)](#)
- Urteil des [VG Minden vom 19. März 2019 \(Az. 5 K 3314/18\)](#)
- Urteil des [VG Düsseldorf vom 12. April 2019 \(Az. 25 K 6279/18\)](#).

Außerdem wurde die Geschäftsstelle auf ein

- Rechtsgutachten von Prof. Dr. Gregor Kirchhof

im Auftrag des Deutschen Sportwettenverbandes e. V. (DSWV) hingewiesen, das der DSWV auf seiner [Homepage](#) zur Verfügung stellt (erreichbar über den Link am Ende der Seite).

Aktuelle Rechtsprechung

Zur Einordnung der verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen möchten wir Ihnen folgende Hinweise geben:

Die Urteile der VG Gelsenkirchen und Düsseldorf bestätigen die jeweiligen Erhebungen einer Wettaufwandsteuer und weisen die hiergegen gerichteten Klagen ab. Sie stellen in Leitsätzen und Entscheidungsgründen insbesondere noch einmal fest, dass

- eine Wettbürosteuer eine örtliche Aufwandsteuer ist, die der Sportwettensteuer nach dem Rennwett- und Lotteriewettgesetz nicht gleichartig ist
- die Wettbürosteuer nicht gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verstößt, insbesondere eine Wettbürosteuer mit dem Ziel der Eindämmung der Wettlokale nicht im Widerspruch zu den mit der Sportwettensteuer verfolgten Zielen steht

Diesen Schnellbrief und weitere tagesaktuelle Informationen, Gesetzesvorlagen und -texte, Mustersatzungen und -dienstweisungen etc. aus dem kommunalen Bereich finden Sie im kostenlosen Intranet des StGB NRW. Die Zugangsdaten hierfür erhalten Sie im Hauptamt Ihrer Kommune.

- die Besteuerung in den betrachteten Fällen keinen unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG darstellt, d. h. nicht erdrosselnd wirkt (wobei ausdrücklich betont wird, dass der Betrachtung nicht der einzelne, sondern ein durchschnittlicher Betreiber im Gemeindegebiet zugrunde zu legen ist)
- die Wettbürosteuer auf den Steuerträger, den Wettkunden, abwälzbar ist, wobei die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung genügt
- die Erhebung einer Wettbürosteuer auf den Brutto-Wetteinsatz nicht zu beanstanden ist
- kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG dadurch vorliegt, dass die Satzung der Beklagten nur das Wetten in Wettbüros besteuert, nicht aber in Wettannahmestellen, in denen keine Möglichkeit der Mitverfolgung der Sportereignisse an Monitoren besteht
- die Heranziehung zu einer Wettbürosteuer nicht die Dienstleistungsfreiheit des Wettvermittlers oder Wettanbieters aus Art. 56 AEUV verletzt.

Dabei wird verschiedentlich auf die grundlegende [Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts \(BVerwG\) vom 29. Juni 2017 \(Az. 9 C 7/16\)](#) als Referenz verwiesen.

Sonderfall: Online-Wetten

Anders als die genannten Entscheidungen hat das **VG Minden** der gegen einen Wettbürosteuerbescheid gerichteten Klage wegen der in diesem Fall zu extensiven Besteuerung stattgegeben und den wegen der Nichtigkeit der zugrunde liegenden Satzung rechtsgrundlosen Steuerbescheid aufgehoben. Diesem Urteil lag jedoch eine besondere Fallkonstellation zugrunde. Die beklagte Kommune – es handelt sich dabei um die Stadt Bielefeld – bezog nämlich sowohl die Wetteinsätze vor Ort (am Schalter bzw. an den Terminals) als auch die mittels der Kundenkarte "Tipico card" **online getätigten Wetteinsätze** in ihre der Besteuerung zugrunde liegende Berechnung ein. Die entsprechenden Passus der Satzung lauteten wie folgt:

„§ 2 Steuergegenstand

Der Besteuerung unterliegen das Vermitteln oder Veranlassen von Pferde- oder Sportwetten in Einrichtungen, die neben der Annahme von Wettscheinen - auch an Terminals o.ä. - auch das Mitverfolgen von Wettereignissen ermöglichen (Wettbüros).

§ 4 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist der Wetteinsatz. Der Wetteinsatz ist die Summe aller Aufwendungen, die von Wettkunden aufgebracht werden müssen, um Wetteinsätze über ein Wettbüro im Sinne des § 2 abzugeben.“ (vgl. Rn. 4-7 des Urteils)

Das VG Minden stellt fest, dass § 2 zwar zunächst nur solche Wetten erfasst, „die gerade in Wettbüros abgegeben werden“. § 4 der Satzung gehe aber darüber hinaus und erweitere den Steuergegenstand. Danach seien Bemessungsgrundlage die Summe aller Aufwendungen, die von Wettkunden aufgebracht werden müssten, „um Wetteinsätze über ein Wettbüro im Sinne des § 2 abzugeben“. Damit würden nicht nur solche Wetteinsätze erfasst, die in dem Wettbüro vor Ort abgegeben werden (was dem in § 2 geregelten Steuergegenstand entspräche), sondern all diejenigen Wetteinsätze, die dem Wettbüro durch den Wettanbieter derart zugerechnet werden, dass das Wettbüro für den Wettvorgang eine Provision erhält – und damit auch „diejenigen, die unter Verwendung der durch das Wettbüro herausgegebenen Kundenkarte außerhalb des Wettbüros online platziert werden, so beispielsweise solche, die unter Verwendung eines PC, eines Tablets oder eines Smartphones zu Hause, unterwegs oder am Urlaubsort getätigt werden“. Um den beabsichtigten Lenkungszweck zu erreichen, halte es die

Beklagte ausdrücklich für notwendig, dass alle dem Wettbüro ertragsmäßig zuzurechnenden Wetten erfasst würden, insbesondere die von ihrem Volumen beträchtlichen Online-Wetten.

Das VG Minden resümiert deshalb: Da gerade die Ausklammerung der Online-Wetten mit ihrem beträchtlichen Marktanteil ein wesentlicher Gesichtspunkt für die Verneinung der Gleichartigkeit der örtlichen Wettbürosteuern durch das BVerwG gewesen sei, spreche einiges dafür, bei einer Einbeziehung auch dieser Wetten einen unzulässigen Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes anzunehmen. Letztlich lässt es diese Frage aber offen. Denn jedenfalls führe der Einbezug von Online-Wetten zu einer Unwirksamkeit von § 4 der streitgegenständlichen Satzung, weil es sich bei der von der Beklagten erhobenen Wettbürosteuer bezogen auf die außerhalb des Wettbüros getätigten Aufwendungen nicht um den Typus einer örtlichen Aufwandssteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG handele und dieser Mangel zur Gesamtnichtigkeit der Norm führe.

Nach Auskunft der Stadt Bielefeld ist ein Antrag auf Zulassung der Berufung gegen dieses Urteil beim OVG Münster anhängig.

Das im Nachgang der Entscheidung des VG Minden ergangene Urteil des **VG Düsseldorf** betont demgegenüber ausdrücklich die Unterschiede in den der jeweiligen Entscheidung zu Grunde liegenden Fallkonstellationen:

„Abweichend von der der Entscheidung des Verwaltungsgerichts Minden (vgl. Urteil vom 19. März 2019 - 5 K 3314/18 -, juris) zugrundeliegenden Fallkonstellation hat die Beklagte weder die Online-Wetten in die Berechnung des Wetteinsatzes einbezogen noch legt sie ihrer Satzung ein dementsprechendes Verständnis zugrunde. Dies wird auch durch den Satzungswortlaut nicht gefordert: Maßgeblich ist, dass § 1 Abs. 2 Wettbürosteuersatzung bestimmt, dass der Besteuerung das Vermitteln oder Veranstellen von Wetten "in Einrichtungen" unterliegt und damit den Steuergegenstand dergestalt normiert, dass Online-Umsätze von der örtlich erhobenen Steuer nicht erfasst werden. § 1 Wettbürosteuersatzung – Steuergegenstand – regelt den die Abgabe begründenden Tatbestand i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG, während § 3 Wettbürosteuersatzung – lediglich – den Maßstab der Abgabe bestimmt und sich zu dem Steuergegenstand nicht verhält.“ (Rn. 65)

Letztlich deuten die Urteile damit eine jeweils unterschiedliche Interpretation des (im Kern gleichen) Satzungswortlautes an. Die Fallkonstellationen entscheiden sich im Ergebnis nämlich nur dadurch, dass in dem vom VG Minden zu beurteilenden Fall eine Besteuerung von Online-Umsätzen tatsächlich stattgefunden hat. Die in Frage stehenden Passus der Satzung sind demgegenüber in beiden Sachverhalten sehr ähnlich: In beiden Fällen umfasst der Steuergegenstand (nur) die Besteuerung „in Einrichtungen“ und in beiden Fällen erfasst die Bemessungsgrundlage „die Summe aller Aufwendungen, die von Wettkunden aufgebracht werden müssen, um Wetteinsätze über ein Wettbüro im Sinne des § 2 abzugeben“.

Während das VG Düsseldorf jedoch feststellt, die Regelung der Bemessungsgrundlage bestimme lediglich den Maßstab der Abgabe und verhalte sich nicht zu dem Steuergegenstand, der nur die Besteuerung in Einrichtungen zulasse, moniert das VG Minden diese Regelungen und sieht in der Vorschrift zur Bemessungsgrundlage eine Erweiterung des Steuergegenstands.

Ob aus der unterschiedlichen Interpretation der Satzungsbestimmungen zwingend auch dann Konsequenzen (in Form einer Änderung der Satzung) zu ziehen sind, wenn eine Besteuerung von Online-Wetten tatsächlich gar nicht stattfindet, bleibt indes zweifelhaft. Der Geschäftsstelle erscheint es gut vertretbar, entsprechende Satzungsregeln unter Hinweis auf die Auslegung des VG Düsseldorf bestehen zu lassen. Dass ein Verwaltungsgericht eine entsprechende Satzung in Fällen, in denen tatsächlich nur vor Ort getätigte Wetten (und nicht Online-Wetten) besteuert wurden, allein unter Bestimmtheitsgesichtspunkten kassiert, erscheint fernliegend, zumal das VG Düsseldorf diese Gelegenheit in Kenntnis des Urteils des VG Minden bereits gehabt hätte. Gänzlich ausgeschlossen werden kann dies dennoch nicht. Es spricht si-

cherlich nichts dagegen, vorsorglich entsprechende Satzungsformulierungen anzupassen, um dem verbleibenden Prozessrisiko insoweit aus dem Wege zu gehen. Die Mustersatzung des Städte- und Gemeindebundes NRW enthält in ihrer Regelung zur Bemessungsgrundlage jedenfalls keine Formulierung, die eine Interpretation im Sinne einer Erweiterung des Steuergegenstands begünstigte. Zusätzlich sei darauf verwiesen, dass nach § 2 der Mustersatzung das Vermitteln oder Veranlassen von Pferde- und Sportwetten ausdrücklich nur in Einrichtungen (Wettbüros) „im Gebiet der Stadt“ bzw. „im Gebiet der Gemeinde“ der Besteuerung unterliegt. Auch durch diese Formulierung wird noch einmal klarer, dass die Satzung einen örtlichen Bezug verlangt.

Abschließend sei noch einmal betont, dass der Ausschluss von Online-Wetten aus der Besteuerung auch der Rechtsauffassung und Beratungspraxis der Geschäftsstelle entspricht. Nach der Mustersatzung wird der Aufwand des Wettenden für eine Wette in einem Wettbüro besteuert. Dies ist nicht erfüllt, wenn die Wette eigentlich über das Internet (vom eigenen Handy, PC etc.) abgewickelt wurde. In diesem Fall ist der Bezug zum konkreten Wettbüro zu schwach ausgeprägt, um die Erhebung einer örtlichen Aufwandsteuer zu rechtfertigen. Auch wenn durch diesen Ausschluss die Ertrags- und Lenkungswirkung der Besteuerung zweifellos geschwächt wird, muss die Besteuerung von Online-Wetten aus rechtlichen Gesichtspunkten daher unterbleiben.

Pre-Match-Wetten erfasst

Jenseits dieser nicht erfassten Online-Wetten sei noch hervorgehoben, dass nach der Rechtsprechung des VG Düsseldorf (vgl. i. E. Rn. 83 ff.; ähnlich auch VG Minden, a.a.O., Rn. 33) neben Live-Wetten ausdrücklich auch sog. **Pre-Match-Wetten** von der Besteuerung erfasst werden:

„Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) wird ferner nicht dadurch begründet, dass die Steuer, deren Bemessungsgrundlage der Wetteinsatz ist, jegliche Arten von Wetten in einem Wettbüro erfasst, obgleich es zwei grundlegend unterschiedliche Wettarten gibt, nämlich die Pre-Match-Wette und die Live-Wette. Der Besteuerung von Pre-Match-Wetten fehlt nicht deshalb der örtliche Bezug, weil die Mitverfolgung des Sportereignisses an einem völlig anderen Ort stattfinden kann, sondern der örtliche Bezug ist ebenfalls gegeben, weil die Wette in dem Wettbüro abgeschlossen wird.“

Die Argumentation des Gerichts – im Folgenden auch unter Bezugnahme auf die aktuelle Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts NRW und des BVerwG – erscheint nachvollziehbar und überzeugend. Dennoch bleibt zu erwarten, dass die Klägerseite auch die Einbeziehung von Pre-Match-Wetten in die Besteuerung bis zu einer ober- bzw. höchstrichterlichen Klärung weiterhin angreifen wird.

Aussagen des Rechtsgutachtens für den DSWV

Das 76 Seiten starke Rechtsgutachten von Prof. Dr. Gregor Kirchhof trägt den Titel „Die verfassungsgeforderte Neubemessung der Wettbürosteuern“ und datiert aus März 2019. Auftraggeber ist der Deutsche Sportwettenverband e. V. Die Kernthesen des Gutachtens sind offenbar auch Gegenstand eines aktuellen Beitrags in der Kommunalen Steuer-Zeitschrift (vgl. Kirchhof, Die verfassungsrechtlich geforderte Neubemessung der Wettbürosteuern, Teil 1, KStZ 2019, S. 81 ff.; der Beitrag wird vss. in der Folgeausgabe fortgesetzt).

Das Gutachten besteht aus einer Zusammenfassung in 19 Thesen (S. 3-13, auf die in der weiteren Darstellung der Übersichtlichkeit halber Bezug genommen wird) und acht weiteren Teilen zu einzelnen rechtlichen Gesichtspunkten wie z. B. dem Gleichartigkeitsverbot, anhand derer die Verfassungsmäßigkeit der Wettbürosteuer untersucht wird.

In dem Gutachten wird die Auffassung vertreten, dass die aktuelle Wettaufwandsbesteuerung unter verschiedenen Gesichtspunkten als verfassungswidrig einzustufen sei.

Nach erster Prüfung des Gutachteninhalts ist die Geschäftsstelle allerdings der Auffassung, dass die bislang ergangene Rechtsprechung – insbesondere des BVerwG – auch weiterhin eine örtliche Besteuerung des Wettaufwands stützt.

Im Einzelnen:

Letztlich kommt der Gutachter bei seiner Auffassung, die derzeitige Besteuerungspraxis sei unter verschiedenen Gesichtspunkten verfassungswidrig, immer wieder auf die Bemessung der Steuer anhand des **(Brutto-)Wetteinsatzes** zurück:

- Die staatliche Sportwettensteuer belaste – wie die Wettbürosteuer – den Spieleinsatz des Wettenden als indirekte Abgabe. Die Unterschiede bzgl. der Steuerpflichtigen bzw. Steuerschuldner (die Sportwettensteuer wird – anders als die Wettbürosteuer – vom Veranstalter geschuldet und besteuert auch Sportwetten, die außerhalb eines Wettbüros vorgenommen werden) seien nach der vorzunehmenden Gesamtbewertung dabei nicht maßgeblich. Die Sportwettensteuer knüpfe als Verkehrsteuer wie die Wettbürosteuer als örtliche Aufwandsteuer an die private Vermögensverwendung im konkret geleisteten Wettaufwand für Sportwetten an. Beide Steuern seien in der Bemessungsgrundlage, im Belastungsgrund, in der Erhebungstechnik und der grundrechtlichen Zahlungsbetroffenheit gleichartig, weshalb die Wettbürosteuer in der gegenwärtigen Bemessung nach dem Brutto-Wetteinsatz das **Gleichartigkeitsverbot** und damit das Grundgesetz verletze. (vgl. These 7)

Die Gleichartigkeit im Ergebnis aufgrund des engeren Belastungskreises der Wettbürosteuer abzulehnen (insoweit wird auf die Rechtsprechung des BVerwG, OVG NRW und VG Gelsenkirchen verwiesen), komme nicht in Betracht. Das Bundesverfassungsgericht habe hervorgehoben, dass Unterschiede im Kreis der Zahlungsbetroffenen die Gleichartigkeit nicht verhindern könnten. Sonst wäre eine örtlich radizierte kommunale Steuer mit einer Bundessteuer nie gleichartig. Eine grundgesetzwidrige Doppelbelastung sei nicht nur deshalb zulässig, weil sie wenige betreffe. (These 8)

- Außerdem sei eine steuerliche Bemessung (auch der Wettbürosteuer als örtlicher Aufwandsteuer) nach allgemeinen Grundsätzen aus dem erkennbaren Belastungsgrund einer Steuer gleichheitsgerecht und folgerichtig zu entwickeln. Der Satzungsgeber müsse daher – erstens – einen „wirklichen“ Aufwand des Wettenden typisieren, den dieser – zweitens – in der Gemeinde und damit in einer örtlich radizierten Wirkung tätige (weshalb die Wettbürosteuer beispielsweise reine Wettannahmestellen nicht belasten dürfe). Der Brutto-Wetteinsatz erfasse aber grundsätzlich die Ausgaben, die ein Wettender für Sportwetten tätige – sei es in einer Wettannahmestelle oder in einem Wettbüro. Den örtlich radizierten Aufwand eines Wettenden in einem Wettbüro typisiere der Brutto-Wetteinsatz damit nicht gleichheitsgerecht. Das Mitverfolgen der Sportereignisse im Wettbüro und der Wetteinsatz stünden nicht in einem hinreichenden Zusammenhang und die Wettbürosteuerlast ergebe sich in dieser **Bemessung nicht folgerichtig** aus ihrem Belastungsgrund. Dadurch werde die Verfassung verletzt. (These 9)

Die (implizite) Unterscheidung der Wettbürosteuersatzungen zwischen steuerpflichtigen Wettbüros und nicht steuerpflichtigen Wettannahmestellen sei durch angemessene Gründe zu rechtfertigen (Art. 3 Abs. 1 GG). Die Rechtsprechung rechtfertige die Ungleichbehandlung durch das erhöhte Suchtpotenzial von Live-Wetten. Diese Rechtfertigung setze der Steuerbemessung aber Grenzen. Nur der „durch das Wettbüro im Verhältnis zur reinen Wettannahmestelle gesteigerte“ Wettaufwand dürfe dann aufgrund des erhöhten Suchtpotenzials besteuert werden, „nur die daran beteiligten Wette“ dürfen die Steuer tragen (unter Verweis auf das OVG NRW). Die Bemessungsgrundlage des

Brutto-Wetteinsatzes verletze diese Grenzen, weil sie der Besteuerung den Gesamtaufwand für Sportwetten in Wettbüros zu Grunde lege und nicht nur die Ausgaben für Live-Wetten. Die Wettbürosteuer werde so zu einer allgemeinen Sportwettensteuer für Wettbüros. Von einer solchen Steuer verlange der Gleichheitssatz aber, dass sie von allen Stellen, an denen Wetteinsätze entrichtet werden, erhoben oder gänzlich unterlassen werde. Die Bemessungsgrundlage des Brutto-Wetteinsatzes verstoße damit zugleich gegen das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung, weil sie den Belastungsgrund der Wettbürosteuer – den Aufwand für Live-Wetten im Wettbüro – nicht sachgerecht erfasse. (These 10)

- Der Gutachter schlägt demgegenüber eine Besteuerung – wie im Rahmen anderer örtlicher Aufwandsteuern auch – anhand von Pauschalen vor. Bei einer pauschalen Bemessung überschreite die Steuer den notwendig örtlich radizierten Wirkungskreis nicht (These 11). Dabei müsse die Besteuerung den „Konsummehraufwand für das Wetten in einem Wettbüro“ tatbestandlich fassen (unter Verweis auf das OVG NRW). Der Gesetzgeber habe hier einen hinreichend weiten Gestaltungsraum, in dem er Typisierungen nutzen und Pauschalierungen wählen könne. Mangels zu entrichtender Eintrittsgelder könne die Wettbürosteuer etwa mittels einer Pauschale für jede im Wettbüro getätigte Live-Wette erhoben werden oder der anteilige Hold pro Live-Wette der Besteuerung zu Grunde gelegt werden (im Hold würde der Gewinn des Wettenden berücksichtigt, der dessen Aufwand mindere). Beide Varianten hält der Gutachter für verfassungsrechtlich unbedenklich. (These 12)
- Die Grenze des Erdrosselungsverbots behandelt das Gutachten nur deskriptiv (These 13). Letztlich muss der Gutachter dies offenlassen.
- Angedeutet wird schließlich das Problem einer Doppelbesteuerung: Der Steuerstaat greife nur auf Mittel zu, über die der Steuerpflichtige für die Besteuerung verfügen könne (**Leistungsfähigkeitsprinzip**). Eine Steuer werde daher nicht auf eine Steuer erhoben, weil diese der öffentlichen Hand zustehe. Werde die Wettbürosteuer aber auf den Steuerpflichtigen überwältigt und erhöhe in der Folge der vom Wettenden zu tragende Steuerbetrag die Bemessungsgrundlage der Sportwettensteuer (unter Hinweis auf § 37 Abs. 1 der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz – RennwLottGABest), wäre jedenfalls auf einen Teil der Wettbürosteuer die Sportwettensteuer zu entrichten. Umgekehrt dürfe auch der Steuerbetrag der Sportwettensteuer die Wettbürosteuer nicht erhöhen. In beiden Fällen würde eine Steuer besteuert und das Leistungsfähigkeitsprinzip wäre verletzt. (These 15)

Erste Bewertung der Geschäftsstelle

All diesen Aspekten ist gemein, dass sie in der Rechtsprechung – insbesondere in dem grundlegenden Urteil des BVerwG vom 29. Juni 2017 (Az. 9 C 7/16) – bereits behandelt wurden:

- Vonseiten des BVerwG wird für die seinerzeit streitgegenständliche Satzung der Stadt Dortmund ein möglicher Verstoß gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG – also gegen das Verbot einer Doppelbelastung derselben Steuerquelle – ausdrücklich verneint (BVerwG, a.a.O., Rn. 19 ff.). Konkret festgestellt wird dies „jedenfalls bei dem hier konkret gewählten Flächenmaßstab“ (Rn. 24), der indes – wie das Gutachten auch moniert – mittlerweile dem Wetteinsatz als Maßstab gewichen ist, auf den parallel auch die staatliche Sportwettensteuer zugreift. Trotzdem bleibt das Urteil ergiebig und enthält weitere Hinweise zur Auslegung der Gleichartigkeit:

„Dennoch bestehen 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:

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 wird [...], bemisst sich die Wettbürosteuer nach der Veranstaltungsfläche der genutzten Räume und wird durch einen Steuerbescheid festgesetzt [...; **Anm.: Dieser Unterschied beim Steuermaßstab ist mittlerweile entfallen**].

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 [...] gestützt wird [...] und sich als die an die besondere Umsatzart angepasste 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[...]. Nur diese Form des Wettens qualifiziert die Beklagte als steuerpflichtiges Vergnügen, das sie besteuern will. Dabei verfolgt sie ausweislich der Ratsvorlage mit der Besteuerung ausdrücklich nicht nur Einnahme-, sondern auch örtliche Lenkungsziele. Sie geht offensichtlich davon aus, dass gerade in Wettbüros aufgrund deren typischer Ausstattung mit Sitzgelegenheiten und Monitoren eine erhöhte Suchtgefahr besteht, die sie bekämpfen will. [...] ausgenommen sind von der Wettbürosteuer jedenfalls Onlinewetten, die [...] nach wie vor den größten Marktanteil aller Sportwetten darstellen, sowie Wetten in Wettannahmestellen [...]. Dies belegt, dass die Wettbürosteuer der Beklagten nur einen begrenzten Teil des von der Sportwettensteuer erfassten Steuergegenstandes betrifft und an deren Aufkommen bei Weitem nicht heran reicht. Dabei berücksichtigt der Senat auch die in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll genommenen Erklärungen verschiedener Wettbürobetreiber zum Umfang der steuerlichen Belastung. [...] Von einem unzulässigen Eingriff in die Steuerkompetenz des Bundes kann angesichts der zuvor beschriebenen Größenverhältnisse nicht die Rede sein.“ (Rn. 26-28)

An dieser Stelle wird deutlich, dass das Gutachten offenbar einer anderen Auslegung des Gleichartigkeitsverbots folgt als das BVerwG und die genannten erstinstanzlichen Entscheidungen, die einen Verstoß gegen das Gleichartigkeitsverbot auch mit Blick auf den neuen Steuermaßstab „Brutto-Wetteinsatz“ bereits ausdrücklich verneint haben.

Zwar weist das Gutachten scheinbar eingängig darauf hin, dass eine Verneinung der Gleichartigkeit aufgrund des engeren Belastungskreises der Wettbürosteuer deshalb nicht in Betracht komme, weil eine örtlich radizierte kommunale Steuer mit einer Bundessteuer sonst nie gleichartig sei und eine grundgesetzwidrige Doppelbelastung nicht deshalb zulässig sei, weil sie wenige betreffe. Dieses Arguments bedient sich spiegelbildlich aber auch das BVerwG, wenn es in Rn. 21 ausführt:

„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. [...] 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“.

Im Übrigen erinnert das BVerwG auch daran, dass das Bundesverfassungsgericht, auf das sich das Gutachten hier explizit beruft, die Frage, wie die Gleichartigkeit im Hinblick auf neue Steuern zu definieren ist, bisher offen gelassen hat. Stattdessen verweist es

auf die in seiner eigenen Rechtsprechung entwickelten Maßstäbe für diesen Fall, die es in der Folge im Einzelnen durchprüft und die insofern auch geeignet sind, die Befürchtung des Gutachters zu entkräften, eine örtlich radizierte kommunale Steuer könne außerhalb seiner Auffassung mit einer Bundessteuer nie mehr gleichartig sein.

Zuzugeben ist dem Gutachten allenfalls, dass das BVerwG in seiner Prüfung noch eine andere – nämlich die auf den Flächenmaßstab abstellende – Wettaufwandsbesteuerung vor Augen hatte. Jedoch sprechen

- die zitierten Ausführungen des BVerwG zur Gleichartigkeit im Übrigen („*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.*“)
- die klare Empfehlung des Wetteinsatzes als Bemessungsgrundlage ohne entsprechende Einschränkungen (Leitsatz 4: „*Für eine Vergnügungssteuer in Gestalt einer Wettbürosteuer bildet der Wetteinsatz den sachgerechtesten Maßstab*“)
- sowie die vorliegenden erstinstanzlichen Prüfungen in den genannten VG-Urteilen

eindeutig dafür, dass momentan nicht von einer Gleichartigkeit mit der staatlichen Sportwettensteuer auszugehen ist.

- Bereits im 4. Leitsatz stellt das BVerwG auch klar, dass der Wetteinsatz für eine Vergnügungssteuer in Gestalt einer Wettbürosteuer den sachgerechtesten Maßstab bildet. Einschränkungen, wie sie das Gutachten vorsieht, erwähnt das Gericht dabei ausdrücklich nicht. Angesichts der streitgegenständlichen Satzung hatte es allerdings auch keine Veranlassung, zu der – damals noch nicht praktizierten – Bemessung am Wetteinsatz ausführlicher Stellung zu nehmen und damit auch die Fragen eingehender zu diskutieren, die das Gutachten insoweit aufwirft.
- Laut BVerwG (Rn. 49 ff.) liegt grundsätzlich auch kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG dadurch vor, dass eine Satzung nur das Wetten in Wettbüros besteuert, nicht aber in Wettannahmestellen, in denen keine Möglichkeit der Mitverfolgung der Sportereignisse an Monitoren besteht. Das Bestehen sachlicher Gründe für eine Differenzierung ist damit grundsätzlich geklärt und wird in einem qualitativen Unterschied zwischen Wettbüros einerseits und Wettannahmestellen andererseits gesehen (vgl. dazu auch [OVG NRW, Urteil vom 13. April 2016, Az. 14 A 1599/15](#), Rn. 107 ff.).

Auf die etwas feinsinnigere Unterscheidung des Gutachters, der meint, nur der „durch das Wettbüro im Verhältnis zur reinen Wettannahmestelle gesteigerte“ Wettaufwand dürfe aufgrund des erhöhten Suchtpotenzials besteuert werden, konnte das Gericht seinerzeit mangels Streitgegenständlichkeit wiederum nicht ausführlicher eingehen. In Rn. 56 findet sich indes ein Hinweis in Reaktion auf die vorinstanzliche Begründung des OVG NRW, die in eine ähnliche Richtung wie das Gutachten wies:

„Das Oberverwaltungsgericht stützt sich für seine gegenteilige Auffassung auf zwei Argumente: Es gehe um den "gesteigerten Wettaufwand" in einem Wettbüro, der sich nur schätzen, nicht aber an Hand der Wetteinsätze beziffern lasse. [...]

Die erste Erwägung trägt schon deshalb nicht, weil sie von einem unzutreffenden Ansatz ausgeht. Besteuert wird der Aufwand für die in einem Wettbüro abgegebene Wette, nicht aber ein fiktiv angenommener "gesteigerter Aufwand", der kalkulatorisch geschätzt werden darf“. (Rn. 55 f.)

Dies deutet zumindest an, dass aus Sicht des BVerwG sehr wohl eine Bemessung anhand des (ungekürzten) Brutto-Wetteinsatzes in Frage kommt. Bestätigt wird diese Interpretation des Urteils durch die genannten erstinstanzlichen Entscheidungen, die im Ergebnis ebenfalls keinen entsprechenden Abzug bei der Bemessungsgrundlage gefordert haben.

Hinweise darauf, dass es derartiger Differenzierungen im Detail im Rahmen der örtlichen Aufwandsbesteuerung nicht bedarf, liefert im Übrigen auch das Urteil des BVerwG selbst in Rn. 16:

„Der Wortlaut des § 2 VS gibt für eine Aufteilung in zwei Einzelleistungen - den Wettabschluss und die Mitverfolgungsmöglichkeit der Wettereignisse - nichts her. Vielmehr soll das Wetten in einem Wettbüro, das sich durch die Ausstattung mit Monitoren von anderen Wettorten unterscheidet, als eine Art Gesamtvergnügungsveranstaltung besteuert werden. Dass das Betreten von Wettbüros kostenlos ist, gehört als Werbemaßnahme zum Geschäftskonzept; dies ändert aber nichts daran, dass bei dem im Wettbüro vermittelten Wettvorgang finanzielle Mittel eingesetzt werden und dies gerade der Grund für die Besteuerung ist [...].“

Dies belegt, dass ein Aufspalten des Wettaufwands des Wettenden in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Teil nicht geboten ist. Ähnliches ließe sich im Übrigen auch aus der Rechtsprechung herleiten, die den Einwurf bzw. den Spieleinsatz des Glücksspielers im Rahmen der Besteuerung von Geldspielautomaten als taugliche Grundlage der Besteuerung anerkannt hat.

- Schließlich bestehen auch hinsichtlich des im Gutachten monierten Problems der Leistungsfähigkeit (Steuererhebung von einer Steuer/Doppelbesteuerung) keine durchgreifenden Bedenken. Zwar könnte man folgende Passage im BVerwG-Urteil

„Schwierige Rechenoperationen ergeben sich nicht, denn die im Wettbüro ausgestellten Belege weisen schon jetzt regelmäßig den Wetteinsatz sowie die darauf entfallende "Gebühr" in Höhe von 5 % Sportwettensteuer aus. Hiervon ausgehend lässt sich ohne Weiteres eine weitere Steuer auf den Wetteinsatz berechnen.“ (Rn. 57)

auch so auslegen, dass das BVerwG damit einen Abzug des Anteils der Sportwettensteuer am Wetteinsatz insinuieren wollte. Die bisherige verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung zur Besteuerung von Glücksspielgeräten weist in ähnlichen Konstellation allerdings in eine völlig andere Richtung:

„Die Bruttokasse erfasst den Vergnügungsaufwand der Spieler auch ebenso gleichheitsgerecht wie die Nettokasse (vgl. VGH BW, Urteil vom 12.10.2017 – 2 S 1359/17 – a. a. O., Rn. 98; OVG NRW, Beschluss vom 7.3.2016 – 14 B 160/16 – juris Rn. 4; SächsOVG, Urteil vom 6.5.2015 – 5 A 439/12 – juris Rn. 60; FG Bremen, Urteil vom 20.2.2014 – 2 K 84/13 (1) – EFG 2014, 964 = juris Rn. 94 ff.; OVG LSA, Urteil vom 23.8.2011 – 4 L 34/10 – juris Rn. 48; HessVGH, Beschluss vom 23.3.2007 – 5 TG 332/07 – KStZ 2007, 133 = juris Rn. 3). Denn die Umsatzsteuer, die im Bruttoeinspielergebnis enthalten ist, wird von allen Spielern nach dem gleichen Umsatzsteuersatz entrichtet. Außerdem lässt sich die im Bruttoeinspielergebnis enthaltene, von den Spielern entrichtete Umsatzsteuer zu dem für die Erlangung ihres Vergnügens getätigten Aufwand rechnen. Will der Normgeber eine bestimmte steuerliche Belastung des Einspielergebnisses erreichen, ist es zudem lediglich eine Frage der Gesetzgebungstechnik, ob die Steuer nach der Bruttokasse oder nach der um die Umsatzsteuer verminderten Kasse mit einem entsprechend höheren Spielgerätesteuersatz bemessen wird (siehe auch BFH, Beschlüsse vom 19.2.2010 – II B 122/09 – juris Rn. 29 f.; vom 27.11.2009 – II B 102/09 – juris Rn. 37 f., jeweils zur Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes ohne Verminderung um die Umsatzsteuer). [...]

Die Spielgerätesteuern sind beim Steuermaßstab der Bruttokasse keine „Steuer auf eine Steuer“, da die Bruttokasse lediglich Anknüpfungspunkt für den zu erfassenden Aufwand der Spieler ist (vgl. auch OVG NRW, Beschluss vom 7.3.2016, a. a. O., Rn. 8; OVG LSA, Urteil vom 23.8.2011 – 4 L 323/09 – KStZ 2012, 31 = juris Rn. 48; OVG SH, Urteil vom 18.10.2006 – 2 LB 11/04 – juris Rn. 58).“ (OVG Lüneburg, Urteil vom 5. Dezember 2017, Az. 9 KN 68/17, Rn. 143 ff.)

Außerdem haben auch die genannten erstinstanzlichen Entscheidungen einen Abzug des Anteils der Sportwettensteuer im Rahmen der Bemessung nicht gefordert, obwohl die entsprechende Gelegenheit bestanden hätte und im Falle des VG Düsseldorf eine entsprechende Einlassung der Klägerseite sogar vorlag (Rn. 35). Im Übrigen ist auch an dieser Stelle auf die o.g. Rechtsprechung zur Vergnügungsbesteuerung hinzuweisen, die zugunsten des Einschätzungsspielraums der Städte und Gemeinden eine Aufspaltung der Bemessungsgrundlage abgelehnt hat.

Insgesamt sieht die Geschäftsstelle vor diesem Hintergrund momentan keine Veranlassung dazu, Änderungen an der Mustersatzung vorzunehmen oder den Städten und Gemeinden zu empfehlen, ihre örtlichen Satzungen im Sinne des Gutachtens zu verändern. Wie die ober- bzw. höchstrichterliche Rechtsprechung die Einlassungen des Gutachtens künftig beurteilen wird, bleibt indes abzuwarten.

Mit freundlichen Grüßen
In Vertretung:

gez. Claus Hamacher