

*Bochumer Gespräch zu
Glücksspiel und
Gesellschaft |*

Steuern | Taxes

Dr. Lennart Brüggemann
Professor Dr. Rainer Wernsmann

#BochumerGespräch | #BochumConference

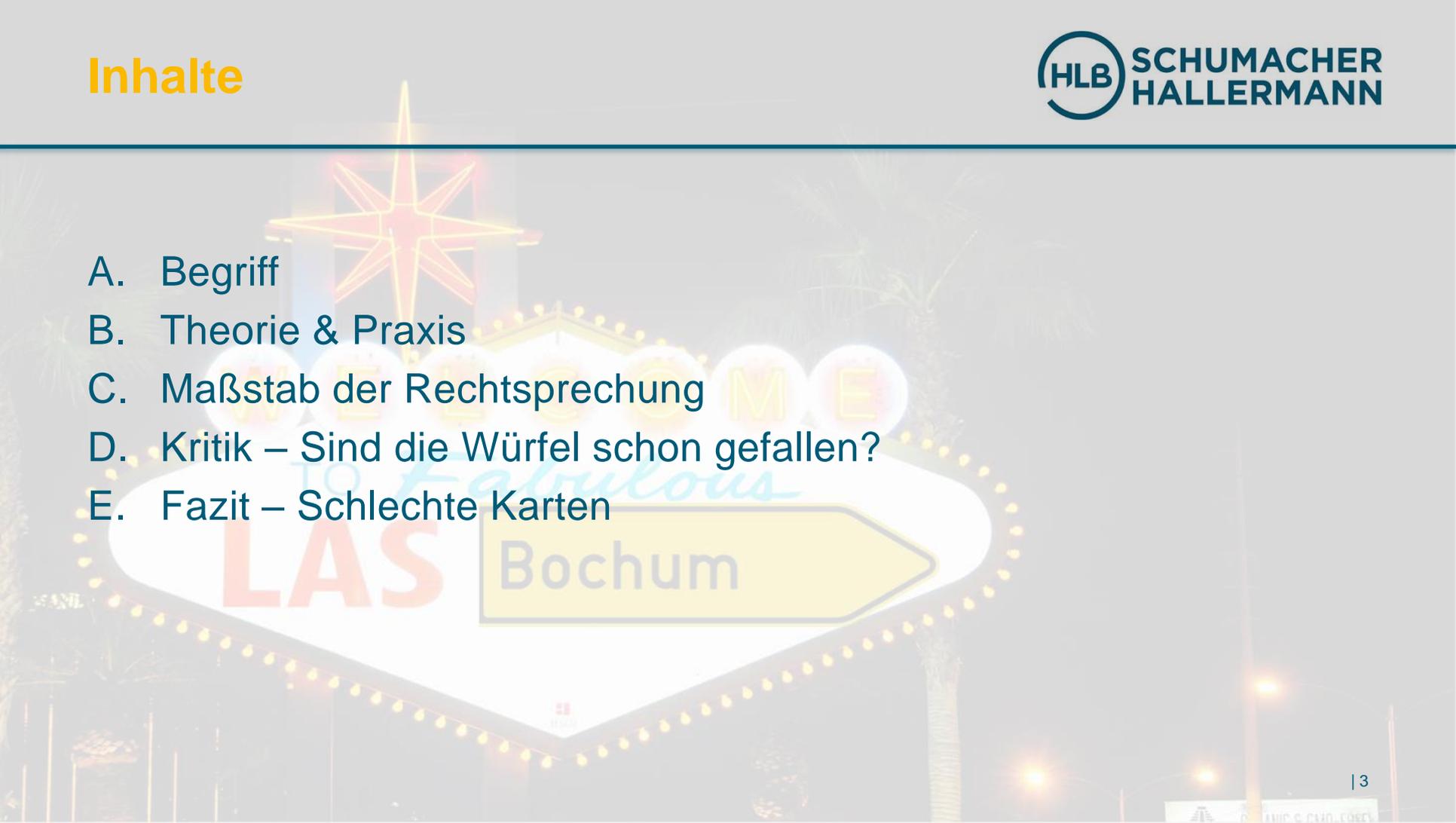
GLÜG

11:45 – 13:15

Die erdrosselnde Steuer

Bochum, 20.09.2023
Glücksspiel und Gesellschaft

RA Dr. Lennart Brüggemann
HLB Schumacher Hallermann

- 
- A. Begriff
 - B. Theorie & Praxis
 - C. Maßstab der Rechtsprechung
 - D. Kritik – Sind die Würfel schon gefallen?
 - E. Fazit – Schlechte Karten

A. Begriff

B. Theorie & Praxis

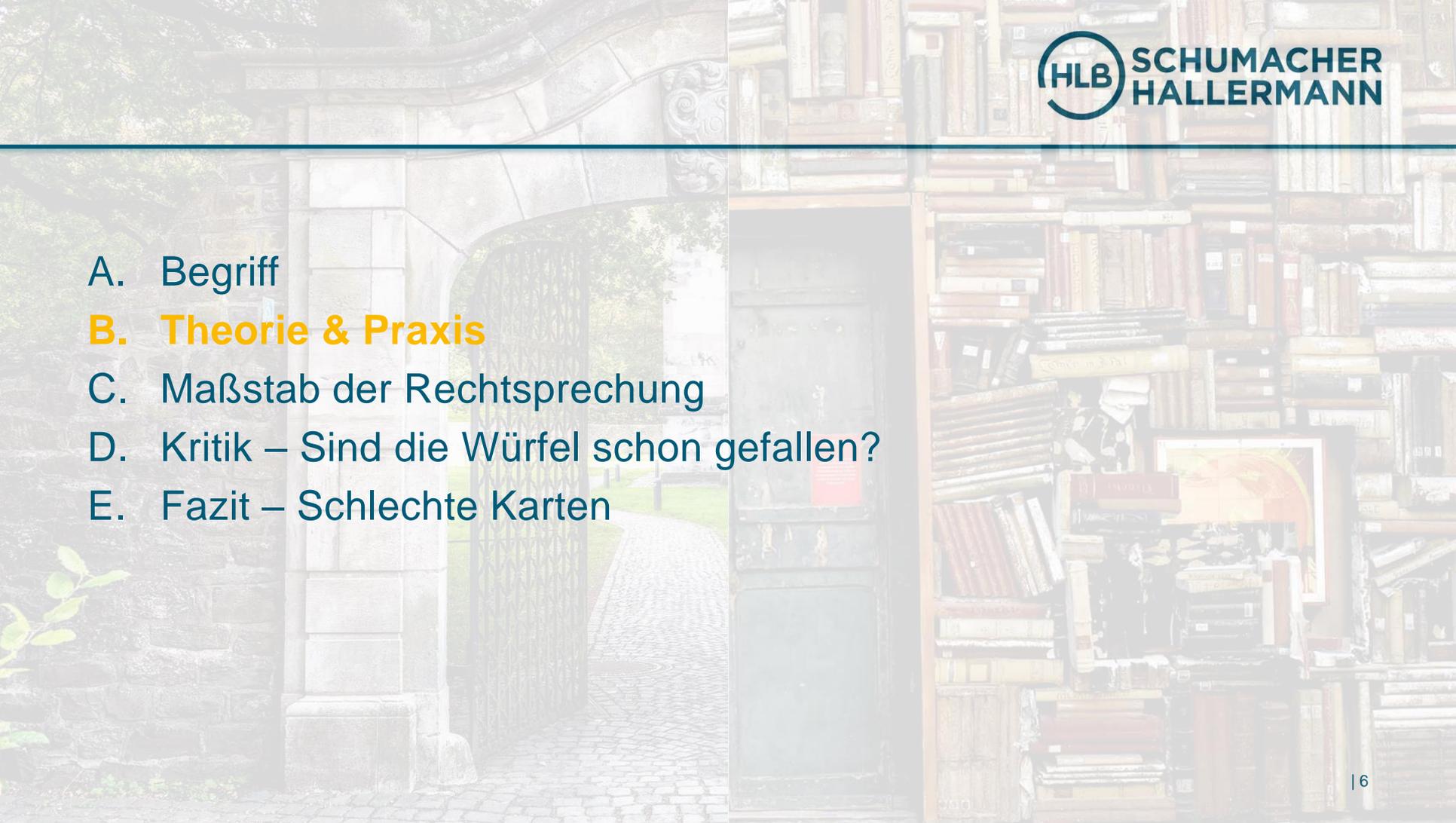
C. Maßstab der Rechtsprechung

D. Kritik – Sind die Würfel schon gefallen?

E. Fazit – Schlechte Karten



-  „*Erdrosselungsteuer*“ (Preuß.OVG, 30.5.1916 – II C 20.16, 116, PrVerwBl. Bd. 38, S. 116), „*Steuer mit erdrosselnder Wirkung*“ (VG Gelsenkirchen, 12.4.2013 – 5 K 3283/13, juris Rn. 53), „*Verbot der Erdrosselung*“ (FG Hamburg, 29.1.2013 – 4 K 270/11, BeckRS 2013, 95378), „*Erdrosselungsgrenze*“ (BVerwG, 15.10.2014 – 9 C 8/13, NVwZ 2015, 992, Rn. 23), „*Erdrosselungscharakter*“ (BVerwG, 30.6.2021 – 9 B 46/20, ZfWG 2021 Rn. 39)
-  = Die Finanzierungsfunktion der Steuer wird durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt, indem der steuerpflichtige Vorgang unmöglich gemacht wird (BVerwG, 15.10.2014 – 9 C 8/13, NVwZ 2015, 992, Rn. 23).
-  In-sich-Widerspruch des Begriffs „*Erdrosselungsteuer*“ (Preuß.OVG, 30.5.1916 – II C 20.16, 116, PrVerwBl. Bd. 38, S. 116; BVerwG, 7.3.1958 – VII C 84/57, NJW 1958, 960, 963)

- 
- The background of the slide is a composite image. On the left, there is a stone archway leading to a cobblestone path. On the right, there is a large, well-stocked wooden bookshelf filled with books of various sizes and colors.
- A. Begriff
 - B. Theorie & Praxis**
 - C. Maßstab der Rechtsprechung
 - D. Kritik – Sind die Würfel schon gefallen?
 - E. Fazit – Schlechte Karten

-  Anwendungsbereich vor allem im Bereich der Besteuerung von **Glücksspielen** und **Kampfhunden**
-  Erdrosselungsteuer bleibt im Regelfall **Theorie**.
-  Feststellung der Erdrosselungsteuer durch die Rspr. als **Ausnahme**:
 - Örtliche Kampfhundesteuer mit 26-fachen Steuersatz im Verhältnis zum Hundesteuersatz auf Nichtkampfhund (BVerwG, 15.10.2014 – 9 C 8/13, NVwZ 2015, 992)
 - Örtliche Vergnügungsteuer auf Geldspielgeräte mit Gewinnmöglichkeit in Gaststätten i.H.v. 250 DM je Gerät (NdsOVG, 30.4.2003 – 13 LB 1450/01, KStZ 2003, 215)
 - Örtliche Vergnügungsteuer der Stadt Leipzig auf Geldspielgeräte
 - Vergnügungsteuer iHv **7,5 %** des Spieleinsatzes (OVG Sachsen, 24.2.2016 – 5 A 251/10, ZfWG 2016, 284)
 - Vergnügungsteuer iHv **5 %** des Spieleinsatzes (VG Leipzig, 18.12.2018 – 6 K 202/07, BeckRS 2020, 18400)

- A. Begriff
- B. Theorie & Praxis
- C. Maßstab der Rechtsprechung**
- D. Kritik - Sind die Würfel schon gefallen?
- E. Fazit – Schlechte Karten



-  **Steuergesetzgebungskompetenz**, Art. 105 Abs. 2a GG (BVerfG, 15.10.2014 – 9 C 8/13, NVwZ 2015, 992)
-  **Kalkulatorische Abwälzbarkeit** bei örtlichen Verbrauch- & Aufwandsteuern (BFH, 26.6.1996 – II R 47/95, BFH/NV 1996, 352)
-  **Berufsfreiheit**, Art. 12 Abs. 1 GG (BVerfG, 23.10.1958 – 1 BvR 458/58, BVerfGE 8, 222)
-  **Eigentumsfreiheit**, Art. 14 Abs. 1 GG (BVerfG, 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267)
-  **Gebot sozialer Steuerpolitik** aus Art. 20 Abs. 1 GG (VG Gelsenkirchen, 12.4.2013 – 5 K 3283/12, Rn. 53 juris)

-  „(...) Dies bedeutet, daß ein Steuergesetz keine ‚erdrosselnde Wirkung‘ haben darf: Das geschützte Freiheitsrecht darf nur so weit beschränkt werden, daß dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein **Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich** in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen verbleibt (BVerfG, 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, 169).
-  Einer kommunalen Steuer kommt eine erdrosselnde Wirkung zu, wenn mit der Ausübung des in Rede stehenden Berufs in der Gemeinde infolge dieser Steuer nach Abzug der notwendigen Aufwendungen **kein angemessener Reingewinn** erzielt werden kann (BVerwG, 30.6.2021 – 9 B 46/20, ZfWG 2021, 465 Rn. 19).
-  Der **Durchschnittsunternehmer** ist maßgeblich (BVerwG, 14.10.2015 – 9 C 22/14, ZfWG 2016, 133 Rn. 17).



Kein Bestandsschutz für die Fortsetzung einer **unwirtschaftlichen Betriebsführung** (BVerwG, 23.11.2017 – 9 BN 2.17, juris Rn. 7); Beurteilung der Wirtschaftlichkeit entzieht sich der rechtlichen Entscheidung und muss betriebswirtschaftlich beantwortet werden (BVerwG, 3.5.2017 – 9 B 38.16, juris Rn. 7).

Bsp.: Unrentabilität des Geschäftsmodells im Fall einer Wettbörse (BFH, 7.9.2021 – IX R 5/19, ZfWG 2022, 52 Rn. 52)

1. Auswertung betriebswirtschaftlicher / steuerlicher Daten

- ⊗ Ermittlung, ob der durchschnittlich zu erzielende **Bruttoumsatz** die durchschnittlichen Kosten unter Berücksichtigung aller anfallenden Steuern einschließlich eines **angemessenen Betrags für Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn** abdecken kann (BVerwG, 14.10.2015 – 9 C 22/14, NVwZ 2016, 529 Rn. 17).
- ⊗ Maßgebend ist eine **kostensparende marktgerechte Betriebsführung** (BVerwG, 10.12.2009 – 9 C 12.08, BVerwGE 135, 367 Rn.45).
- ⊗ Die Mitwirkung einer **größeren Anzahl** von Unternehmern ist erforderlich (BVerwG, 7.3.1958 – VII C 84.57, BVerwGE 6, 247, 270).
- ⊗ Scheitert die Sachaufklärung aufgrund fehlender **Mitwirkung einer ausreichenden Anzahl von Unternehmern**, geht dies zu Lasten des Rechtsmittelführers (BVerwG, 7.3.1958 – VII C 84.57, BVerwGE 6, 247, 270).

1. Auswertung betriebswirtschaftlicher / steuerlicher Daten

-  Die Merkmale „**Eigenkapitalverzinsung**“ und „**Unternehmerlohn**“ sind **Tatsachen**, für die das Gericht **keine Sachkunde** besitzt (BVerwG, 6.7.2021 – 9 B 51.20, juris Rn. 16).
-  Beurteilung der **Angemessenheit des Reingewinns** ist eine vom Gericht zu klärende **Wertungsfrage** (vgl. BVerwG, 30.6.2021 – 9 B 46/20, ZfWG 2021, 465 Rn. 13 f.).

2. Auswertung von Indizien

- ⊗ Beurteilung der erdrosselnden Wirkung muss **nicht ausschließlich** auf der Grundlage betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Daten von Unternehmen erfolgen (BVerwG, 23.11.2017 – 9 BN 2/17, juris Rn. 7).
- ⊗ Es ist keine weitere Sachaufklärung erforderlich, wenn **Indizien** einen **hinreichend sicheren Rückschluss** auf das Fehlen der erdrosselnden Wirkung belegen (BVerwG, 26.10.2011 – 9 B 16/11, NVwZ-RR 2012, 38, 38 f.).

a. Spielhallen

⊗ Bestandsentwicklung

- Entwicklung der Anzahl der Spielhallenbetreiber und Geldspielgeräte in Spielhallen im Gemeindegebiet (BVerwG, 26.10.2011 – 9 B 16/11, NVwZ-RR 2012, 38 Rn. 7)
- **(P)** Kann aus rückläufigen Bestandszahlen gleichwohl ein hinreichend sicherer Schluss auf das Fehlen der erdrosselnden Wirkung der Steuer gezogen werden?
 - OVG NRW (18.8.2020 – 14 A 3784/19, juris Rn. 63 ff.): **Nein**, selbst bei möglicher Ursache in gesetzlichen Regelungen.
 - VG Schleswig (30.9.2020 – 4 A 200/14, juris Rn. 78 nrk): **Ja**, bei moderatem Rückgang.

2. Auswertung von Indizien

a. Spielhallen

-  **Möglichkeit der Abwälzung der Steuerbelastung durch Preiserhöhung**
 - Rspr. folgert aus der Feststellung eines **Preiserhöhungsspielraums** beim Betreiber auf die Möglichkeit, einen angemessenen Gewinn zu erzielen (BVerwG, 6.7.2021 – 9 B 51/20, juris Rn. 16).
 - Ausschluss der erdrosselnden Wirkung einer Steuer, wenn es dem durchschnittlichen Betreiber möglich ist, die Steuererhöhung durch eine Preiserhöhung auf die Spieler abzuwälzen, indem er nach der SpielV zulässige **Spielgeräte mit einem höheren durchschnittlichen Kasseneinhalt** einsetzt (OVG NRW, 18.8.2020 – 14 A 3784/19, Rn. 66 juris).

-  **Entwicklung der Bruttokasse und Gewerbesteuer im Gemeindegebiet** (VG Schleswig, 30.9.2020 – 4 A 200/14, juris Rn. 81 f. nrk)

-  **Vollständige Zahlung der erhöhten Steuer ohne Einlegung eines Rechtsbehelfs und Stundungsanträge** (VGH BaWü, 21.12.2021 – 2 S 457/21, juris Rn. 140)

2. Auswertung von Indizien

b. Sportwetten

Bestandsentwicklung

- Entwicklung der Anzahl der die Steuer abführenden Veranstalter und des Steueraufkommens (FG Hessen, 23.3.2022 – 5 K 1920/17, BeckRS 2022, 20874 Rn. 58)
- Entwicklung der Anzahl der Wettbüros (BVerwG, 29.6.2017– 9 C 7/16, ZfWG 2017, 490 Rn. 42; OVG NRW, 27.8.2020 – 14 A 2275/19, ZfWG 2020, 462, 469)

Entwicklung der Wetteinsätze (VGH BaWü, 19.1.2021 – 2 S 1535/19, juris Rn. 137)

Entwicklung des Steueraufkommens (FG Hessen, 23.3.2022 – 5 K 1920/17, BeckRS 2022, 20874 Rn. 58)

- A. Begriff
- B. Theorie & Praxis
- C. Maßstab der Rechtsprechung
- D. Kritik – Sind die Würfel schon gefallen?**
- E. Fazit – Schlechte Karten



Begründungsloser Rechtsprechungswandel zur Ermittlung der erdrosselnden Wirkung

- Früher: Umfangreiche Feststellungen über die Auswirkungen der Steuer erforderlich, insb. Nachprüfung der Einnahmen und Rentabilitätsrechnungen (BVerwG, 16.7.1963 – VII C 98/62, VerwRspr 1964/1965, S. 702, 703; 7.3.1958 – VII C 84.57, BVerwGE 6, 247, 270; vgl. auch BVerfG, 23.10.1958 – 1 BvR 458/58, BVerfGE 8, 222, 228)
- Heute: Beurteilung der erdrosselnden Wirkung muss nicht ausschließlich auf der Grundlage betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Daten von Unternehmen erfolgen (BVerwG, 23.11.2017 – 9 BN 2/17, Rn. 7 juris).

Umgedrehter Ermittlungsansatz: Heranziehung der Indizien als Mittel zur Feststellung des Fehlens einer erdrosselnden Wirkung (vgl. BVerwG, 23.11.2017 – 9 BN 2/17, juris Rn. 7)

Indizien geben **keine Antwort auf die Definition der Erdrosselungsteuer** (Möglichkeit der Erzielung eines angemessenen Reingewinns).

Fehlinterpretation der „Erdrosselungs-Formel“ (vgl. FG Hessen, 23.3.2022 – 5 K 1920/17, BeckRS 2022, 20874 Rn. 61: *erdrosselnde Wirkung nur, wenn Kostendeckung durch Bruttoerhertrag nicht möglich ist*; FG Hamburg, 13.10.2020 – 2 K 61/14, BeckRS 2020, 37472 Rn. 57: *keine erdrosselnde Wirkung, wenn Unternehmerlohn verbleibt*)

- A. Begriff
- B. Theorie & Praxis
- C. Maßstab der Rechtsprechung
- D. Kritik – Sind die Würfel schon gefallen?
- E. Fazit – Schlechte Karten**

-  „**Steuerschraube**“ wird im Bereich der Glücksspielbesteuerung, insbesondere durch Kommunen, **zunehmend angedreht**.
-  **Einwand der Erdrosselung** führt angesichts **hoher Nachweishürden** regelmäßig **nicht zum Erfolg** im Rechtsbehelfsverfahren.
-  Rspr. entfernt sich von der Definition der Erdrosselungsteuer und umgeht eine Beurteilung auf Grundlage betriebswirtschaftlicher Daten der betroffenen Steuerpflichtigen durch die Heranziehung von **fragwürdigen Indizien**.
-  **Ratsam** ist **eine präventive Intervention** im Entscheidungsprozess zur Ausgestaltung der Besteuerung.

HLB Schumacher Hallermann GmbH
Rechtsanwalts-gesellschaft
An der Apostelkirche 4
48143 Münster

RA Dr. Lennart Brüggemann
lennart.brueggemann@hbl-schumacher.de
www.hlb-schumacher-hallermann.de



©2023 HLB Schumacher Hallermann
HLB Schumacher Hallermann is an independent member of HLB, the global audit, tax and advisory network.

HLB refers to the HLB International network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. HLB International is a world- wide network of independent professional accounting firms and business advisers, each of which is a separate and independent legal entity and as such has no liability for the acts and omissions of any other member. HLB International Limited is an English company limited by guarantee which co-ordinates the international activities of the HLB International network but does not provide, supervise or manage professional services to clients. Accordingly, HLB International Limited has no liability for the acts and omissions of any member of the HLB International network, and vice versa.



GLOBAL AUDIT,
TAX AND ADVISORY