

## Exkurs:

### Fall 6: Kommunalsteuer

Der Stadt R ist die zunehmende Anzahl von Spielhallen im historischen Altstadtbereich ein Dorn im Auge. Um das Aufstellen von Spielautomaten weniger attraktiv zu machen und die Spielsucht einzudämmen, beschließt sie in einem ordnungsgemäßen Verfahren die Einführung einer Vergnügungssteuer, der auch das Aufstellen von Spielautomaten in der Öffentlichkeit zugänglichen Räumen unterliegt. Für jeden Spielautomaten ist dabei eine Steuer von 250,00 €/Monat vorgesehen. S betreibt in der Stadt R eine Spielhalle und fürchtet um die Rentabilität seines Unternehmens. Er bittet daher um Prüfung, ob die Einführung der Vergnügungssteuer für Spielautomaten rechtmäßig ist.

#### Übersicht

##### I. Ermächtigungsgrundlage für Steuersatzung

##### II. Wirksamkeit der Ermächtigungsgrundlage

1. formelle Rechtmäßigkeit
2. materielle Rechtmäßigkeit
  - a) Verfassungsrechtliche Rechtmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage
  - b) Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage

##### III. Übereinstimmung der Satzung mit der Ermächtigungsgrundlage

1. formelle Rechtmäßigkeit
2. materielle Rechtmäßigkeit
  - a) Einhaltung des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung
  - b) Verbot der Gleichartigkeit mit bundesgesetzlichen Steuern
  - c) Einhaltung des steuerlichen Rahmens

##### IV. Verfassungsgemäßheit der Steuersatzung

1. Vereinbarkeit mit Art. 12 GG
2. Grundsatz des Vertrauensschutzes

## I. Ermächtigungsgrundlage

Ermächtigungsgrundlage für die Einführung kommunaler Steuern ist **§ 3 I 1 KAG**. Danach sind die Gemeinden berechtigt, Steuern zu erheben. Ihnen kommt ein sog. **Steuererfindungsrecht** zu, d.h. die Gemeinden können **neue Steuertatbestände** schaffen. Die Einführung erfolgt nach § 2 I KAG durch Satzung. Hierbei ist zu beachten, dass nach § 3 II 1 KAG Steuern grundsätzlich nur dann erhoben werden sollen, wenn eine Deckung der Ausgaben durch Gebühren und Beträge nicht möglich ist. Dies gilt allerdings nicht für die hier erhobene Vergnügungssteuer, wie sich aus § 3 II 2 KAG ausdrücklich ergibt.

## II. Wirksamkeit der Ermächtigungsgrundlage

### 1. formelle Rechtmäßigkeit

Das KAG ist formell ordnungsgemäß zustande gekommen, insbesondere besteht für die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandssteuern eine ausschließliche Landeszuständigkeit nach Art. 105 IIa GG (vgl. BVerfGE 40, 56 [60 f.]).

### 2. materielle Rechtmäßigkeit

#### a) Verfassungsrechtliche Rechtmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage

Auch der örtliche Verbrauch und Aufwand kann Anknüpfungspunkt für eine Steuerbelastung sein. Das Grundgesetz nimmt die **örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern** bei der Regelung der Gesetzgebungshoheit (Art. 105 Abs. 2a GG) und der Ertragshoheit (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG) in ihrer **historisch gewachsenen Bedeutung** auf und anerkennt sie als zulässige Form des Steuerzugriffs (vgl. BVerfGE 65, 325 (343); 93, 121 [134 f.]). Die Erhebung derartiger Steuern ist im Grundgesetz vorgesehen und deshalb **verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden**.

Die **Länder** haben von ihrer ausschließlichen Landeszuständigkeit für die in Art. 105 Abs. 2a GG bezeichneten Steuern dadurch Gebrauch gemacht, dass sie durch ihre Kommunalabgabengesetze die **Gemeinden** zur satzungsmäßigen Regelung dieser Steuer **ermächtigt** haben.

#### b) Bestimmtheit der Ermächtigungsgrundlage

Fraglich ist, ob die Ermächtigungsgrundlage selbst hinreichend bestimmt ist.

*Art. 80 I 2 GG jedenfalls findet hier keine Anwendung, da dieser nur auf Rechtsverordnungen anwendbar ist und keinen Bezug zu der den Gemeinden eingeräumten Satzungsautonomie hat.*

Allerdings ist auch allgemein eine Ermächtigungsgrundlage nur dann ihrerseits rechtmäßig, wenn sie hinreichend bestimmt ist.

Im Hinblick auf die den Gemeinden eingeräumte **Satzungsautonomie** reicht es aber aus, wenn die Ermächtigung zweifelsfrei erkennen lässt, welchen **Gegenstand** die **ortsrechtliche Satzung** betrifft. Dabei wird die übertragene Befugnis

durch den Zweck der gemeindlichen Autonomie sowie die verfassungsrechtlichen Merkmale der Vergnügungssteuer nach Art. 105 Abs. 2a GG begrenzt.

Die "örtliche" Steuer ist im Steuertatbestand auf den **örtlich bedingten Wirkungskreis** beschränkt (vgl. BVerfGE 40, 56 (61)). Auch der Tatbestand der "Verbrauch- und Aufwandsteuern" hat in der Tradition des deutschen Verfassungsrechts einen festen Inhalt gewonnen:

**Aufwandsteuern** sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

Maßgebend für den Charakter einer Steuer als Aufwandsteuern ist es, dass die **in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** belastet werden soll (vgl. BVerfGE 65, 325 (346)).

Zu diesen Aufwandsteuern gehört traditionell die Spielautomatensteuer, die als Pauschsteuer auf Spiel-, Musik- und ähnliche Automaten wirtschaftlich den Aufwand des Spielers erfasst, der sich des Automaten zu seinem Vergnügen bedient. Dabei gehört es zum herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer als Aufwandssteuer, dass sie steuertechnisch vom Geräteaufsteller erhoben und sodann auf den Konsumenten als Steuerträger überwältzt wird (vgl. BVerfGE 14, 76 [91 ff.]; BVerfGE 31, 8 [19 f.]).

In dieser durch eine gefestigte Tradition bestimmten Tatbestandlichkeit ermächtigt § 3 KAG die Gemeinden, die nach Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG grundsätzlich alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft selbst regeln dürfen (vgl. BVerfGE 79, 127 [150 f.]). Die Rechtsetzung ergeht nach Art. 28 Abs. 2 GG in Form der Satzung. Die Zuweisung einer vom Grundgesetz den Ländern zugewiesenen Besteuerungsbefugnis in die kommunale hinreichend bestimmten Gesetzesgrundlage, die für Eingriffe in den Grundrechtsbereich vorausgesetzt werden.

Der parlamentarische Gesetzgeber muss die in seine Zuständigkeit gewiesenen steuerlichen Eingriffe jedenfalls inhaltlich maßgeblich vorformen, wenn er sie nicht selbst regelt, sondern der Regelung durch kommunale Satzung überlässt. Wenn § 3 KAG den Gemeinden die Befugnis zur Regelung der herkömmlichen Aufwandsteuern zuweist, so lässt sich hieraus der Maßstab für die **Auswahl von Steuergegenstand und Steuerpflichtigen**, die Gestaltung von Bemessungsgrundlage und Steuersätzen ableiten (vgl. BVerfGE 65, 325 [345 ff.]). Die Ermächtigung bleibt in der Tradition hergebrachter örtlicher Vergnügungssteuer, also der **Bagatellsteuern** mit örtlich begrenztem Wirkungskreis, gebunden. Damit ist zugleich **Art und Intensität des Grundrechtseingriffs** umgrenzt. Die Weitergabe der Besteuerungsgewalt durch § 3 KAG ist daher auch hinreichend bestimmt.

### III. Übereinstimmung der Satzung mit der Ermächtigungsgrundlage

#### 1. formelle Rechtmäßigkeit

Die Steuersatzung ist formell rechtmäßig zustande gekommen.

## 2. materielle Rechtmäßigkeit

### a) Einhaltung des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

Der Steuertatbestand ist in der Satzung dadurch hinreichend umschrieben, dass auf Spielautomaten Bezug genommen wird und die Steuer mit deren Aufstellung in öffentlich zugänglichen Räumen anfällt. Diese Tatbestandsvoraussetzungen sind hinreichend bestimmt.

### b) Verbot der Gleichartigkeit mit bundesgesetzlichen Steuern

Nach Art. 105 Abs. 2a GG dürfen örtliche Aufwandsteuern bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sein.

Dieses **Gleichartigkeitsverbot** des Art. 105 Abs. 2a GG erfasst jedoch nicht die herkömmlichen **örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern**, selbst wenn diese dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern. Andernfalls wären die Länder an der Regelung solcher Steuern schon im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung gehindert; Art. 105 Abs. 2 GG würde deshalb entgegen der erkennbaren Intention des Verfassungsgebers leer laufen. Die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern gelten demnach als nicht mit bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG (vgl. BVerfGE 40, 52 [55]; 56 [61 ff.]; 69, 174 [183]). Zu diesen herkömmlichen Kommunalsteuern gehört auch die Vergnügungssteuer (vgl. BVerfGE 40, 52 [55]; 56 [64]).

### c) Einhaltung des steuerlichen Rahmens

Die Erhebung der Spielautomatensteuer durch die Stadt R bleibt auch im Rahmen der übertragenen Besteuerungsbefugnis. Die Begrenzung der kommunalen Besteuerungsgewalt auf die herkömmlichen kommunalen Steuern mit **örtlich begrenztem Wirkungskreis** und **begrenzter Belastungsintensität** schließt nicht aus, dass der kommunale Satzungsgeber innerhalb dieses Rahmens die Ausgestaltung der Spielautomatensteuer verändert und fortentwickelt.

Nach diesen Vorgaben darf der Satzungsgeber insbesondere den **Lenkungszweck** der Steuer deutlicher in den Vordergrund rücken und den Finanzierungszweck zurücktreten lassen.

Die Erhebung der Spielautomatensteuer dient (auch) der Einnahmeerzielung; die Auswahl der Steuerpflichtigen und die Gestaltung der Steuersätze knüpft objektiv an die in Verbrauch und Aufwand zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Betroffenen an (vgl. BVerfGE 49, 343 [354]). Bei der Auswahl des Besteuerungsgegenstandes darf der Steuergesetzgeber **auch weitere Ziele verfolgen** (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 AO). So spielen insbesondere **gesundheitpolitische Lenkungsziele** z.B. bei der Tabak- und Alkoholsteuer eine Rolle. Ebenso ist die Auswahl des Steuergegenstandes für die Spielautomatensteuer durch das Ziel gerechtfertigt, der Verbreitung der Spielsucht entgegenzuwirken. Das Lenkungsziel besteht dabei nicht im Schutz des Einzelnen vor sich selbst, sondern in dem Bemühen, ein Verhalten, das **Folgekosten für die Gemeinschaft** verursachen kann, unattraktiver zu machen (zum Gestaltungsspielraum gesetzlicher Regelungen zur Pflege und Förderung des sozialen Lebens vgl. auch BVerfGE 59, 275 [279]).

## 1. Vereinbarkeit mit Art. 12 GG

Die Erhebung von Steuern auf das Aufstellen von Spielautomaten hat eine **objektiv berufsregelnde Tendenz**. Fraglich ist jedoch, ob hierin ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl zu sehen ist. Das wäre nur dann der Fall, wenn die Besteuerung es unmöglich machen würde, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen (vgl. BVerfGE 31, 8 [29]; 38, 61 [85 f.]). Allerdings ist auch nach Abzug der monatlichen Vergnügungssteuer noch ein hinreichender Reingewinn möglich, so dass **keine erdrosselnde Wirkung** vorliegt und eine Eingriff in die Berufswahl nicht festgestellt werden kann.

Es liegt daher nur ein Eingriff auf der Ebene der Berufsausübung vor, der nach der **Dreistufentheorie** bereits durch **vernünftige Gründe des Allgemeinwohls** gerechtfertigt wird.

Es erscheint angemessen, wenn die Allgemeinheit durch eine (höhere) Steuer an dem Aufwand für das Vergnügen des Spielens beteiligt wird, auch wenn dadurch die Rentabilitätsgrenze der Gewinnapparate herabgesetzt, die Zahl der Apparate also vermindert worden sein sollte (vgl. BVerfGE 14, 76 [101]; 31, 8 [32]). Hiermit soll der **Spielsucht entgegengewirkt** und eine **Auszehrung der Innenstadtbereiche vermieden** werden.

Die erhobene Steuer ist daher vor dem Hintergrund eines Eingriffs in die Berufsausübungsfreiheit verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

## 2. Grundsatz des Vertrauensschutzes

Auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes stand der Einführung der Spielautomatensteuer nicht entgegen. Der Gesetzgeber hat einen weitgehenden Gestaltungsspielraum, bestehende **Gesetze zu ändern und neue Pflichten zu begründen** (vgl. BVerfGE 27, 375 [383]). Dementsprechend darf der Bürger nur bei besonderen Vertrauenstatbeständen erwarten, dass die Gesetzeslage unverändert bestehen bleibt. Dies gilt auch für die **Schaffung einer zusätzlichen Steuer** (vgl. BVerfGE 30, 250 [269]; 38, 61 [83]). Besondere Umstände, die im vorliegenden Fall zu einer anderen Beurteilung führen könnten, sind nicht ersichtlich.

**Ergebnis:** Die Steuersatzung ist nicht zu beanstanden.

### Zur Vertiefung:

- Das Steuererfindungsrecht der Gemeinden Winandas, JuS 86, 942