

Schleswig-Holsteinischer Landtag
Umdruck 17/3244

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN • Düsternbrooker Weg 70 • 24105 Kiel

An den Vorsitzenden des
Finanzausschusses des
Schleswig-Holsteinischen
Landtages
Herrn Peter Sönnichsen
im Hause

**Fraktion
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN
Landtag Schleswig-Holstein**

Monika Heinold
Parlamentarische Geschäftsführerin

Düsternbrooker Weg 70
24105 Kiel
Zentrale: 0431/988-1500
Durchwahl: 0431/988-1517
Telefax: 0431/988-1501
Monika.Heinold@gruene.ltsh.de

Kiel, 05.12.2011

Tagesordnungspunkt für die Sitzung des Finanzausschusses am 08.12.2011

Sehr geehrter Herr Sönnichsen,

ich bitte Sie hiermit, folgenden Tagesordnungspunkt für die nächste Sitzung des Finanzausschusses aufzunehmen:

„Stellungnahme der Landesregierung zur Rechtmäßigkeit der Glücksspielabgabe“.

Ich möchte darum bitten, dass das Finanzministerium zu der Einschätzung des Wissenschaftlichen Dienstes Stellung nimmt. Nach dem beigefügten Gutachten handelt es sich bei der Glücksspielabgabe um eine Steuer. Bitte leiten Sie das Gutachten des Wissenschaftlichen Dienstes an die Mitglieder des Finanzausschusses und der Landesregierung weiter.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

Monika Heinold

**Der Präsident des
Schleswig-Holsteinischen Landtages**

Wissenschaftlicher Dienst

Schleswig-Holsteinischer Landtag ▪ Postfach 7121 ▪ 24171 Kiel

An die
Parlamentarische Geschäftsführerin
der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN
Frau Monika Heinold, MdL

- im Hause -

**Ihr Zeichen:
Ihre Nachricht vom: 20.09.2011**

**Mein Zeichen: L 202 – 142/17
Meine Nachricht vom:**

**Bearbeiter/in:
Dr. Sonja Riedinger**

**Telefon (0431) 988-1104
Telefax (0431) 988-1250
sonja.riedinger@landtag.ltsh.de**

01.12.2011

Glücksspielabgabe

Sehr geehrte Frau Heinold,

mit Schreiben vom 20.09.2011 und telefonisch am 14.11.2011 haben Sie um Beantwortung von Fragen zur Glücksspielabgabe nach §§ 35 ff. Glücksspielgesetz¹ gebeten.

Dem kommen wir gerne nach und nehmen wie folgt Stellung:

1. Ist die in § 35 des Gesetzes zur Neuordnung des Glücksspiels (Glücksspielgesetz) verankerte Abgabe in ihrer Form und in Verbindung mit ihrer Zweckbestimmung nach § 41 Glücksspielgesetz vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung rechtmäßig?

Die Glücksspielabgabe wird in der Begründung des zugrundeliegenden Gesetzentwurfs als „nichtsteuerliche, lenkende Sonderabgabe“ bezeichnet (Drs. 17/1100, S. 52; ebenso: Begründung des Änderungsantrags der Fraktionen von CDU und FDP, Umdruck 17/2689, S. 26).

¹ Gesetz zur Neuordnung des Glücksspiels vom 20.10.2011, GVOBl. S. 280.

1.1 Eingrenzung von Sonderabgaben

Zwecks einer rechtlichen Einordnung der Glücksspielabgabe wird zunächst die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Abgrenzung und Eingrenzung von Steuern und Sonderabgaben dargestellt.

1.1.1 Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion

Die deutsche Rechtsordnung kennt als ‚klassische‘ Abgabenarten nur Steuern, Gebühren und Beiträge. Daneben hat das Bundesverfassungsgericht unter bestimmten Voraussetzungen auch parafiskalische Sonderabgaben für mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt. Die Finanzverfassung gehe allerdings grundsätzlich davon aus, dass Gemeinlasten aus Steuern finanziert werden. Parafiskalische Sonderabgaben würden zwangsläufig in Konkurrenz zur Steuer treten, weil sie einerseits wie diese ‚voraussetzungslos‘ seien, also ohne Rücksicht auf eine korrespondierende Gegenleistung der öffentlichen Hand auferlegt würden, andererseits aber Angehörige einer bestimmten Gruppe – in Abkehr vom Grundsatz der Steuergleichheit – besonders belasteten (*BVerfGE* 92, 91, 113).

Das Bundesverfassungsgericht weist in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass der Gesetzgeber von drei grundlegenden Prinzipien der Finanzverfassung abweicht, wenn er als Finanzierungsmittel für eine öffentliche Aufgabe die Sonderabgabe wählt. Er beanspruche zur Auferlegung von Abgaben eine Gesetzgebungskompetenz außerhalb der Finanzverfassung und stelle damit einen der tragenden Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes in Frage (vgl. *BVerfGE* 55, 274, 300 f.). Er gefährde durch den haushaltsflüchtigen Ertrag der Sonderabgabe das Budgetrecht des Parlaments und berühre damit auch die an den Staatshaushalt anknüpfenden Regelungen für den Finanzausgleich, die Stabilitätspolitik, die Verschuldensgrenze, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung. Schließlich verschiebe er die Belastung der Abgabepflichtigen von der Gemeinlast zu einer die Belastungsgleichheit der Bürger in Frage stellenden besonderen Finanzierungsverantwortlichkeit für eine Sachaufgabe. Zwar führe die Abweichung von den genannten Prinzipien nicht ausnahmslos zur Verfassungswidrigkeit einer Abgabe. Doch müsse, um die bundesstaatliche Finanzverfassung wie auch die Budgethoheit des Parlaments vor Störungen zu schützen und den Erfordernissen des Individualschutzes der Steuerpflichtigen im Blick auf die Belastungsgleichheit Rechnung zu tragen, die Sonderabgabe engen Grenzen unterliegen; sie müsse deshalb eine seltene Ausnahme bleiben (zum Ganzen *BVerf-*

GE 91, 186, 202 f.; st. Rspr., vgl. auch 55, 274, 308; 108, 186, 217 m. w. N.; 113, 128, 149 f.; 122, 316, 333 f.).

Der Gesetzgeber nimmt also bei der Erhebung von Sonderabgaben Kompetenzen außerhalb der Finanzverfassung in Anspruch², obwohl weder ein Gegenleistungsverhältnis noch ähnlich unterscheidungskräftige besondere Belastungsgründe eine Konkurrenz der Abgabe zur Steuer ausschließen (*BVerfGE* 122, 316, 334). Da sie dadurch in Konkurrenz zu den Steuern stehen, sind Sonderabgaben daher in besonderer Weise rechtfertigungsbedürftig (vgl. *Pieroth*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, 10. Aufl., 2009, Art. 105 RN 9). Sie müssen sich zudem ihrer Art nach von der Steuer, die voraussetzungslos auferlegt und geschuldet wird, deutlich unterscheiden (*BVerfGE* 108, 186, 216; vgl. auch *BVerwGE* 122, 1, 6).

Das Bundesverfassungsgericht sieht im Hinblick auf die Rechtsnatur einer Abgabe weder die formale Klassifizierung oder Benennung noch die konkrete haushaltsmäßige Behandlung durch den Gesetzgeber als entscheidend an; maßgeblich sei vielmehr allein ihr materieller Gehalt (vgl. *BVerfGE* 92, 91, 114 unter Verweis auf 55, 274, 305; 67, 256, 276).

Nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung, die diese Sonderfinanzierungsform im Grundsatz verfassungsrechtlich anerkennt (u. a. *BVerfGE* 55, 274, 303 f.; 90, 60, 105; 108, 186, 217; 122, 316, 333 f.)³, müssen für die Erhebung von Sonderabgaben folgende fünf Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. *BVerfGE* 55, 274, 304 ff.; 67, 256, 276 f.; 82, 159, 179 ff.; 108, 186, 217 ff.):

- Der Gesetzgeber darf sich der Sonderabgabe nur zur Verfolgung eines Sachzwecks bedienen, der über die bloße Mittelbeschaffung hinausgeht.
- Es darf nur eine abgrenzbare gesellschaftliche Gruppe und nicht die Allgemeinheit mit einer Sonderabgabe in Anspruch genommen werden („homogene Gruppe“).
- Es muss eine spezifische Beziehung zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem mit der Abgabenerhebung verfolgten Zweck gegeben sein. Aus der Sachnähe muss eine besondere Gruppenverantwortung für die Erfüllung der mit der außersteuerlichen Abgabe zu finanzierenden Aufgabe entspringen.

² Sonderabgaben *mit* Finanzierungsfunktion – vom Bundesverfassungsgericht als „Sonderabgaben im engeren Sinn“ bezeichnet (vgl. *BVerfGE* 122, 316, 334) – werden vom Gesetzgeber in Wahrnehmung einer ihm zustehenden Sachkompetenz außerhalb der Finanzverfassung nach den allgemeinen Regeln der Art. 70 ff. GG erhoben (*BVerfGE* 122, 316, 333).

³ Im Schrifttum werden zum Teil Bedenken gegen die Zulässigkeit von Sonderabgaben erhoben, vgl. *Siekmann*, in: *Sachs*, GG, 5. Aufl., 2009, Vor Art. 104a RN 150 ff m. w. N.

- Das Abgabenaufkommen muss im Interesse der Gruppe der Abgabepflichtigen, also „gruppennützig“ verwendet werden.

- Sämtliche erhobenen Sonderabgaben sind in einer Anlage zum Haushaltsplan vollständig zu dokumentieren (haushaltsrechtliche Informationspflichten).

Zudem ist der Gesetzgeber verpflichtet, regelmäßig das weitere Vorliegen der Voraussetzungen zu überprüfen (vgl. *BVerfGE* 82, 159, 181; vgl. auch *Siekmann*, in: *Sachs*, GG, 5. Aufl., 2009, Vor Art. 104a RN 165 f.).

Diese verfassungsrechtlichen Anforderungen gelten auch für die Länder, da die Verteilung der Ertragshoheit und des Finanzaufkommens zwischen Bund, Ländern und Gemeinden einseitig zugunsten der Länder verändert werden könnte, wenn einzelne Länder unter Umgehung ihrer eingeschränkten Steuergesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 und 2a GG sich neue Abgabenquellen erschließen (*BVerfGE* 92, 91, 115).

Die angeführten Kriterien gelten nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁴ in vollem Umfang, wenn eine Sonderabgabe einen Finanzierungszweck – sei es als Haupt- oder als Nebenzweck – verfolgt. Hinzutretende Lenkungszwecke, seien sie dominant oder nur beiläufig, ändern hieran demnach nichts. Denn bei jeder Sonderabgabe *mit* Finanzierungszweck erlangten die Sicherung der bundesstaatlichen Finanzverfassung und die Abgrenzung gegenüber Gemeinlasten, die über das Aufkommen aus Steuern und nach Maßgabe der steuerlichen Ertragsverteilung zu finanzieren sind, entscheidende Bedeutung (*BVerfGE* 67, 256, 278; vgl. auch 82, 159, 181; 122, 316, 334; Hervorhebung durch Verf'in).

1.1.2 Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion

Andere Maßstäbe sind an Sonderabgaben *ohne* Finanzierungsfunktion zu legen. Entsprechende Abgaben sind zulässig, wenn sie aufgrund spezieller Sach- und Zweckzusammenhänge unterscheidungskräftige Merkmale aufweisen und sich deshalb mangels einer Konkurrenz zu Steuern als verfassungsrechtlich grundsätzlich bedenkenfrei erweisen (*BVerfGE* 108, 186, 217). In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts werden Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion nach ihrer Zweck-

⁴ Im grundlegenden Urteil des Ersten Senats zum Schwerbehindertengesetz vom 26.05.1981 heißt es insofern: „Bei Abgaben jedoch, bei denen nicht die Finanzierung einer besonderen Aufgabe Anlaß zu ihrer Einführung gab, können solche Maßstäbe nicht gelten.“ (*BVerfGE* 57, 139, 167). Der Zweite Senat formuliert in seinem zustimmenden Urteil insofern strenger, wenn er die Kriterien für Sonderabgaben im engeren Sinn zum Maßstab nimmt, sobald eine Sonderabgabe einen Finanzierungszweck „als Haupt- oder Nebenzweck“ verfolgt (*BVerfGE* 67, 256, 278).

setzung in Ausgleichs-, Abschöpfungs- und Lenkungsabgaben unterschieden (vgl. *BVerfGE* 67, 256, 277; 78, 249, 267; 57, 139, 167; ausführlich *Jachmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 RN 17).

Zum Finanzierungszweck einer Abgabe findet sich die Aussage, an diesem fehle es nur, wenn es der Zweck der Abgabenregelung ist, dass der Eintritt des Abgabentatbestands vermieden wird (*Schmidt*, in: NVwZ 1991, S. 36, 39). So wurde der Schwerbehindertenabgabe vom Bundesverfassungsgericht eine Antriebsfunktion in dem Sinne zugemessen, dass Arbeitgeber angehalten werden, Schwerbehinderte einzustellen (*BVerfGE* 57, 139, 167 f.); hier korrespondieren also Zweck der Abgabenregelung und Vermeidung des Abgabentatbestands miteinander. In einem solchen Fall hat das Bundesverfassungsgericht an der Tatsache, dass die Sonderabgabe aus verschiedenen Gründen gleichwohl zu einem erheblichen Finanzaufkommen führt, keinen Anstoß genommen (vgl. *BVerfGE* 57, 139, 169).

Diese Verbindung soll jedenfalls für lenkende Sonderabgaben gelten: Diese Abgabe erreiche ihr Ziel idealtypisch bei einem Nullaufkommen (*Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 119 RN 93); sie setze voraus, dass die Lenkungsfunktion dem Finanzierungseffekt der Abgabe funktional zuwiderlaufe (*Jachmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 RN 17); die Abgabe rücke in die unmittelbare Nachbarschaft eines Bußgeldes (*Schmidt*, in: NVwZ 1991, S. 36, 39). In diesen Fällen kann mit dem Zweckzusammenhang ein so unterscheidungskräftiges Merkmal vorliegen, dass sich die Sonderabgabe trotz der grundsätzlich bestehenden Konkurrenz zur Steuer als verfassungsrechtlich bedenkenfrei erweist.

Die für die Sonderabgaben *mit* Finanzierungsfunktion dargestellten Grundsätze gelten bei Sonderabgaben mit Lenkungsfunktion, die *keinen* Finanzierungszweck verfolgen,⁵ nicht uneingeschränkt. Das Bundesverfassungsgericht hat insofern die Erfordernisse der Gruppenverantwortung und der Gruppennützigkeit gelockert (*BVerfGE* 57, 139, 167; 67, 256, 277 ff.; vgl. hierzu auch *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 3 RN 29; *Heintzen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz-Kommentar, 5. Aufl.,

⁵ Das Bundesverfassungsgericht hat in Bezug auf die Frage, ob eine Abgabe einem Finanzierungszweck diene, auf die zugrunde liegende Gesetzesbegründung sowie auch Debattenbeiträge während der Gesetzesberatungen und Antworten auf kleine Anfragen im Landtag zurückgegriffen (vgl. *BVerfGE* 92, 91, 117 f. für die baden-württembergische Feuerwehrrabgabe, wo verschiedentlich im Rahmen der parlamentarischen Beratungen und von Seiten der Landesregierung betont worden war, dass diese Abgabe (zumindest auch) dazu diene, den Kommunen die erforderlichen Finanzmittel zur Erfüllung ihrer Feuerwehraufgaben bereitzustellen).

2003, Art. 105 RN 26). Welche Kriterien in diesen Fällen im Einzelnen gelten, kann vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts allerdings nicht als gesichert bezeichnet werden (ebenso *Siekmann*, in: Sachs, GG, 5. Aufl., 2009, Vor Art. 104a RN 169 ff.; *Jachmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 RN 20; vgl. auch *Hummel*, in: DVBl. 2009, S. 874, 875 f.).⁶

1.2 Einordnung der Glücksspielabgabe

Im Rahmen einer Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Glücksspielabgabe stellt sich daher die Frage, ob diese ihrem materiellen Gehalt nach als Sonderabgabe im engeren oder im weiteren Sinne oder als Steuer einzuordnen ist. Dabei ist insbesondere der Frage nachzugehen, ob es sich um eine Abgabe mit oder ohne Finanzierungsfunktion handelt.

1.2.1 Materieller Gehalt

Wie bereits ausgeführt wurde, kommt es nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei der Frage nach der Rechtsnatur einer Abgabe weder auf die formale Klassifizierung oder Benennung noch auf die konkrete haushaltmäßige Behandlung durch den Gesetzgeber entscheidend an; maßgeblich ist demnach vielmehr allein ihr materieller Gehalt (vgl. *BVerfGE* 92, 91, 114 unter Verweis auf 55, 274, 305; 67, 256, 276).

Es ist daher der Frage nachzugehen, ob die Glücksspielabgabe nach §§ 35 ff. GlücksspielG – wie in der Gesetzesbegründung angegeben – tatsächlich als „nicht-steuerliche, lenkende Sonderabgabe“ (vgl. Drs. 17/1100, S. 52 sowie Umdruck 17/2689, S. 26) eingeordnet werden kann.

1.2.1.1 Keine Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion

Vorab ist festzustellen, dass eine rechtmäßige Erhebung als Sonderabgabe im engeren Sinne, also *mit* Finanzierungszweck, ausscheidet.

Insofern ist an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu erinnern, wonach die Kriterien für Sonderabgaben mit Finanzierungszweck dann in vollem Umfang anzuwenden sind, wenn eine Sonderabgabe einen Finanzierungszweck – sei es als

⁶ Vgl. auch Ausführungen von *Prof. Dr. Joachim Englisch* sowie *Prof. Dr. Johannes Dietlein* im Rahmen der Anhörung des Innen- und Rechtsausschusses und des Finanzausschusses des Landtages am 04.05.2011 (Niederschrift der 57. bzw. 47. Sitzung, S. 45 und 50).

Haupt- oder als Nebenzweck – verfolgt. Hinzutretende Lenkungsziele, seien sie dominant oder nur beiläufig, ändern hieran demnach nichts (*BVerfGE* 67, 256, 278).

Vorliegend würde es zumindest an der gruppennützigen Verwendung des Aufkommens fehlen (zu den Anforderungen, die das Bundesverfassungsgericht an Sonderabgaben im engeren Sinn stellt, vgl. oben unter Punkt 1.1.1). Gemäß § 42 Abs. 1 GlücksspielG steht das Abgabenaufkommen dem Land zu. § 42 Abs. 2 GlücksspielG macht zwar Vorgaben für die Verwendung des Aufkommens; dies betrifft unabhängig von der Frage der jeweiligen Gruppennützigkeit der Aufkommensverwendung jedoch nicht das gesamte Abgabenaufkommen, sondern lediglich Teile desselben (vgl. insofern beispielsweise auch § 16 Satz 1 des Rennwett- und Lotterieggesetzes⁷, nach dem die Rennvereine, die einen Totalisator betreiben, bis zu 96% des Aufkommens der Totalisatorsteuer erhalten).

Insofern ist die Frage zu stellen, ob mit der Glücksspielabgabe ein Finanzierungszweck im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verbunden ist.

Der Gesetzentwurf der Fraktionen von CDU und FDP zur Neuordnung des Glücksspiels vom 03.12.2010 (Drs. 17/1100) sah in seinem § 1 als Gesetzesziel u. a. vor, „sicherzustellen, dass ein erheblicher Teil der Einnahmen öffentlicher Glücksspiele zur Förderung öffentlicher, gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke, insbesondere zur Förderung der nachhaltigen Finanzierung des Sports verwendet wird“ (Nr. 5). Hiergegen wurden im Rahmen der schriftlichen und mündlichen Anhörung von verschiedener Seite Bedenken im Hinblick auf den Finanzierungszweck der Abgabe vorgebracht.⁸ Die unmittelbare Verknüpfung der Erzielung und Verwendung des Abgabenaufkommens mit den Zielen des Gesetzes wurde daraufhin aufgrund eines Änderungsantrages der Fraktionen von CDU und FDP aus dem Gesetzentwurf gestrichen (vgl. Umdruck 17/2689, S. 3 sowie Bericht und Beschlussempfehlung des Innen- und Rechtsausschusses, Drs. 17/1785, S. 7).

Zu berücksichtigen ist ferner, dass im Rahmen der Gesetzesberatungen aus den den Gesetzentwurf tragenden Fraktionen Äußerungen getätigt worden sind, aus denen

⁷ RennwettG, i. d. im BGBl. III, Gliederungsnummer 611-14, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Art. 119 der Verordnung vom 31.10.2006 (BGBl. I S. 2407).

⁸ Vgl. nur Anhörung des Innen- und Rechtsausschusses und des Finanzausschusses des Landtages am 04.05.2011, Stn. Prof. Dr. Johannes Dietlein (Niederschrift der 57. bzw. 47. Sitzung, S. 39, 58), Stn. Prof. Dr. Joachim Englisch (Niederschrift, S. 44, 59); schr. Stn. Prof. Dr. Martin Nolte, Umdruck 17/2263, S. 5 f.; vgl. auch schr. Stn. Dr. Manfred Hecker, Umdruck 17/2198, S. 26.

sich auf eine Aufkommenserzielungsabsicht schließen lassen könnte.⁹ Ob diesen Äußerungen ein derartiges Gewicht zuzumessen ist, dass daraus trotz der dargestellten Umformulierung in § 1 Nr. 5 des Gesetzentwurfs darauf geschlossen werden kann, dass mit der Glücksspielabgabe ein Finanzierungszweck verfolgt wird, muss letztlich offen bleiben. Allerdings kommt diesen Äußerungen zumindest eine Indizwirkung dafür zu, dass die Prüfung der Frage, ob es sich um eine Abgabe mit Finanzierungscharakter handelt, nicht ganz fernliegend ist.

1.2.1.2 Unterschiede zur Steuer?

In jedem Fall müssen sich Sonderabgaben, auch wenn sie nicht zur Finanzierung einer bestimmten Aufgabe erhoben werden, ihrer Art nach von der Steuer, die ebenfalls voraussetzungslos auferlegt wird, deutlich unterscheiden (vgl. *BVerwGE* 122, 1, 6).

Der Begriff der Steuer wird im Grundgesetz nicht definiert, sondern vorausgesetzt. Daher hat das Bundesverfassungsgericht in der Vergangenheit hinsichtlich einer Definition auf den traditionellen und einfachgesetzlich in § 3 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) geregelten Steuerbegriff zurückgegriffen (vgl. nur *BVerfGE* 67, 256, 282).¹⁰ Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Die Glücksspielabgabe wird gem. § 35 Abs. 1 GlücksspielG von Personen erhoben, die im Geltungsbereich des Gesetzes Glücksspiele vertreiben. Der Abgabensatz beträgt 20% des Rohertrags aus den angebotenen und durchgeführten Glücksspielen bzw. bei Glücksspielen, bei denen der Veranstalter kein Spielrisiko trägt, 20% der Be-

⁹ Vgl. etwa *Abg. Kubicki* (FDP) im Rahmen der 1. Lesung des Gesetzentwurfs: „Wir generieren durch die Einführung einer Glücksspielabgabe künftig Einnahmen in Milliardenhöhe in Deutschland und in Schleswig-Holstein in dreistelliger Millionenhöhe. Durch legales, kontrolliertes Internetglücksspiel, die Lockerung der Werbe- und Angebotsrestriktionen für Lotto und die Zulassung von privaten Wettanbietern haben Bund, Länder und Kommunen endlich die Möglichkeit, Gelder einzunehmen, die sonst am deutschen Ordnungssystem und am Fiskus vorbei auf einem gigantischen Schwarzmarkt bewegt werden.“ (Niederschrift der 37. Stzg. der 17. WP am 17.12.2010, S. 3159); *Abg. Tobias Koch* (CDU) im Rahmen der 3. Lesung des Gesetzentwurfs: „Wenn wir auf die Glücksspielabgabe im Sportwettenbereich schauen, können wir uns trefflich darüber streiten, ob das 8 Millionen oder 12 Millionen € sind. Auf jeden Fall ist es mehr als bisher, denn bisher haben wir nichts, gar nichts. Das Spiel läuft im Ausland und damit an uns vorbei, ohne dass Steuern in Deutschland gezahlt werden – keine Steuern oder Abgaben!“ (Niederschrift der 56. Stzg. der 17. WP am 14.09.2011, S. 4821); vgl. ferner Pressemitteilung der Fraktionen von CDU und FDP vom 07.11.2011 unter dem Titel: „Hans-Jörn Arp und Wolfgang Kubicki: Es bleibt dabei Frau Hei- nold: die Glücksspielabgabe steigert Schleswig-Holsteins Einnahmen!“

¹⁰ Zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff vgl. auch *BVerfGE* 84, 239, 269; *Siekmann*, in: *Sachs*, GG, 5. Aufl., 2009, Vor Art. 104a RN 75 ff.

träge, die dem Glücksspielanbieter aus dem Spiel zufließen (vgl. § 36 Abs. 1 und 2 Glücksspielgesetz). Die Glücksspielabgabe wird nicht erhoben, soweit die in Frage stehenden Glücksspiele bereits dem Rennwett- und Lotteriegesezt sowie dem Spielbankgesetz¹¹ unterliegen oder der Umsatzsteuer¹² unterfallen (vgl. § 35 Abs. 3 Glücksspielgesetz); eine ggf. erhobene Vergnügungssteuer wird zudem gem. § 36 Abs. 3 Glücksspielgesetz von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht. Abgabenschuldner ist der Glücksspielanbieter (§ 38 Glücksspielgesetz).

Zur Verwendung des Abgabeaufkommens bestimmt § 42 Abs. 2 GlücksspielG, dass sicherzustellen ist, dass ein erheblicher Teil des Aufkommens aus der Abgabe zur Finanzierung der Ziele nach § 1 sowie nach Maßgabe eines Landesgesetzes zur Förderung öffentlicher und steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verwendet wird. Das Abgabenaufkommen aus Sportwetten steht darüber hinaus zu einem Drittel dem Landessportverband Schleswig-Holstein zum Zwecke der Förderung der Integrität des gemeinnützigen Sports zu. Außerdem sind jeweils 5% des Aufkommens aus der Abgabe auf Glücksspiele, die als Online-Glücksspiele angeboten werden, zur Finanzierung der Suchtarbeit sowie zur Finanzierung der Schuldner- und Insolvenzberatung zu verwenden.

Damit ist die Konzeption der Glücksspielabgabe derjenigen der Spielbankabgabe gem. § 3 des Spielbankgesetzes vergleichbar. Die Spielbankabgabe ist von den Spielbankunternehmen zu entrichten (§ 3 Abs. 1 SpielbG). Die Höhe der Spielbankabgabe berechnet sich nach dem Bruttospielertrag (§ 4 Abs. 1 SpielbG); Bruttospielertrag sind für den Fall, dass die Spielbank das Spielrisiko trägt, die Beträge, um die die Spieleinsätze die Gewinne der Spielerinnen und Spieler übersteigen, die diesen nach den Spielregeln zustehen (Bruttogewinn, § 4 Abs. 3 Nr. 1 SpielbG), sowie für den Fall, dass die Spielbank kein Spielrisiko trägt, die Beträge, die der Spielbank aus dem Spiel zufließen (§ 4 Abs. 3 Nr. 2 SpielbG). Das Spielbankunternehmen ist für den Betrieb der Spielbank über die durch Bundesrecht geregelte Steuerbefreiung¹³ hinaus von der

¹¹ SpielbG vom 29.12.1995, GVOBl. 1996, S. 78, zuletzt geändert durch Gesetz vom 08.10.2010, GVOBl. S. 618.

¹² Abweichend von der allgemeinen Bestimmung des Leistungsortes bei sonstigen Leistungen gemäß § 3a Abs. 1 UStG (Sitz des leistenden Unternehmens) gilt für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen von im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmern der Wohnsitz oder Sitz des Leistungsempfängers als Ort der Leistung (§ 3a Abs. 5 UStG). Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass ab 01.01.2015 aufgrund Art. 5 Nr. 1 der Richtlinie 2008/8/EG vom 12.02.2008 (ABl. L 44, S. 11) einheitlich der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Leistungsempfängers als Ort der elektronisch erbrachten Dienstleistung gilt. Hinsichtlich einer möglichen Europarechtswidrigkeit der Glücksspielabgabe vgl. *Hecker*, Umdruck 17/2198.

¹³ Vgl. § 6 Abs. 1 der Verordnung über öffentliche Spielbanken vom 27.07.1938, die insoweit als Bundesrecht fortgilt (i. d. im BGBl. III, Gliederungsnummer 7136-3, veröffentlichten bereinigten Fassung). Spielbankunternehmen wurden hierdurch für den Betrieb der Spielbank von den laufenden Steuern des Bundes, die vom Einkommen, vom

Zahlung derjenigen Landes- und Gemeindesteuern befreit, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb der Spielbank stehen (§ 9 SpielbG). Gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1 SpielbG sind die Abgaben für gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung und für Hilfeeinrichtungen für Spielsüchtige sowie zur Förderung des Sports und der Jugendpflege zu verwenden.

Bei der Spielbankabgabe handelt es sich um eine Steuer i. S. d. § 3 der Abgabenordnung (*Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 15 RN 47; vgl. auch Art. 106 Abs. 2 Nr. 5 GG sowie die amtliche Begründung des Entwurfs der Landesregierung eines Spielbankgesetzes, Drs. 13/2906, S. 10 ff.; vgl. auch *BFH*, NVwZ-RR 1996, S. 167, 168).

Bei isolierter Betrachtung ohne Rücksicht auf ihren Regelungszweck ist daher festzustellen, dass die Glücksspielabgabe alle Merkmale einer Steuer erfüllt.

1.2.1.3 Bestehen unterscheidungskräftiger besonderer Belastungsgründe?

Auch das wesentliche Merkmal der Sonderabgabe ist es, dass sie eine Geldleistungspflicht begründet, der keine Gegenleistung der öffentlichen Hand entspricht. Aus diesem Grunde gerät jede Sonderabgabe „zwangsläufig in Konkurrenz zu dem verfassungsrechtlich umfassend geregelten Institut der Steuer, mit dem sie jedenfalls insoweit übereinstimmt, als sie den Betroffenen eine Geldleistungspflicht ‚voraussetzungslos‘ - d. h. ohne Rücksicht auf eine korrespondierende Gegenleistung der öffentlichen Hand – auferlegt“ (*BVerfGE* 81, 156, 186 f.).

Daher müssen Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion „aufgrund spezieller Sach- und Zweckzusammenhänge unterscheidungskräftige besondere Belastungsgründe aufweisen, die eine Konkurrenz der Abgabe zur Steuer verhindern“ (*Jachmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 RN 17; vgl. auch *BVerfGE* 108, 186, 217; *BVerwGE* 122, 1, 6). In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass Sonderabgaben ohne Finanzierungszweck nur dann als solche anerkannt werden, wenn sie einen Finanzierungszweck weder als Haupt- noch als Nebenzweck verfolgen. In Bezug auf Sonderabgaben mit Lenkungsfunktion bedeutet dies, dass „von einer Lenkungsabgabe in diesem Sinne allein dann gesprochen wer-

Vermögen und vom Umsatz erhoben werden, befreit (vgl. amtliche Begründung, Drs. 13/2906, S. 13 f.). Seit Mai 2006 unterliegen Umsätze der Spielbanken jedoch der Umsatzsteuer, vgl. insoweit auch § 4 Abs. 1 Satz 2 SpielbankG (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs der Landesregierung zur Änderung des Spielbankgesetzes Schleswig-Holstein, Drs. 16/1156).

den [kann], wenn die in Frage stehende Abgabe vollständig vom Lenkungszweck geprägt ist“ (*Jachmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 RN 17). Dies bedeutet, wie bereits unter Punkt 1.1.2 dargestellt wurde, dass Ziel einer Sonderabgabe mit Lenkungsfunktion letztlich ein Nullaufkommen sein muss. Ist dies nicht der Fall, liegt kein unterscheidungskräftiges Merkmal im Vergleich zur Steuer vor, zumal auch die Steuergesetzgebungskompetenz grundsätzlich ausgeübt werden darf, um Lenkungswirkungen zu erzielen.¹⁴ Die Tatsache, dass einer Abgabe (auch) eine Lenkungsfunktion zukommt, kann das Ausnahmeinstrument einer Sonderabgabe allein nicht rechtfertigen (*Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, 3. Aufl., 2007, § 119 RN 94; vgl. auch *Schmidt*, in: NVwZ 1991, S. 36, 39; *BVerwGE* 74, 308, 310 f.).

1.2.1.4 Keine Sonderabgabe mit Lenkungsfunktion

Es erscheint fraglich, ob die Glücksspielabgabe gem. § 35 ff. GlücksspielG diese Anforderungen einer Sonderabgabe mit Lenkungsfunktion erfüllt.

§ 41 GlücksspielG beschreibt den Zweck der Glücksspielabgabe. Danach wird die Abgabe zur Erreichung der Ziele in § 1 GlücksspielG erhoben. Insbesondere soll sie im Zusammenspiel mit den Vorschriften über das Genehmigungsverfahren und über den Spielerschutz die Glücksspielnachfrage der Bevölkerung zu legalen und überwachten Spielangeboten lenken und dabei auch durch eine spürbare Verringerung des Gewinnanreizes des Anbieters einer übermäßigen Ausweitung des Glücksspielangebotes entgegenwirken.

§ 1 GlücksspielG, der die Ziele des Gesetzes beschreibt, lautet:

Ziel des Gesetzes ist es, einen dem jeweiligen Glücksspiel angemessenen Ordnungsrahmen für das Angebot (Veranstaltung, Vertrieb und Vermittlung) von öffentlichen Glücksspielen zu schaffen und hierbei insbesondere

1. sicherzustellen, dass Glücksspiele ordnungsgemäß, fair, verantwortlich und transparent durchgeführt, die Spieler vor betrügerischen Machenschaften geschützt werden und die mit Glücksspielen verbundene Folge- und Begleitkriminalität abgewehrt wird,
2. den natürlichen Spieltrieb der Bevölkerung in geordnete und überwachte Bahnen zu lenken, insbesondere den ungesetzlichen Glücksspielmarkt einzudämmen und den legalen entgeltlichen Spielkonsum nur in einem angemessenen Umfang zuzulassen,
3. einen wirksamen Jugend- und Spielerschutz zu gewährleisten,

¹⁴ Zur Zulässigkeit von Lenkungssteuern vgl. *BVerfGE* 98, 106, 117.

4. Suchtgefahren bei Glücksspielen vorzubeugen und die Voraussetzungen für eine wirksame Suchtbekämpfung sowie Vorkehrungen vor Ausbeutung durch Glücksspiel zu schaffen,
5. Gefahren für die Integrität des sportlichen Wettbewerbs bei der Veranstaltung und dem Vertrieb von Sportwetten vorzubeugen.

Im Rahmen der Anhörung zum Entwurf eines Glücksspielgesetzes ist für die Zulässigkeit der Glücksspielabgabe als Sonderabgabe mit Lenkungsfunktion vorgetragen worden, diese sei dadurch gerechtfertigt, dass ihre Erhebung Spielangebot und Spielnachfrage eindämmen und auf diese Weise auch das Spielbedürfnis eingedämmt werden solle. Es reiche aus, dass die Lenkungsabgabe ergänzend und flankierend zu einer ordnungsrechtlichen Regelung erhoben werde, um deren Zielsetzungen zu unterstützen und gegebenenfalls zu ergänzen. Dabei wurde auch auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1970 zum Konjunkturzuschlag¹⁵ verwiesen, bei dem es auch um die Drosselung eines bestimmten Konsumverhaltens gegangen sei (so *Prof. Dr. Joachim Englisch*, Niederschrift der 57. Stzg. des Innen- und Rechts- sowie der 47. Stzg. des Finanzausschusses vom 04.05.2011, S. 44 f.). Ferner wurde darauf hingewiesen, dass die Glücksspielabgabe nach ihrer Zweckbestimmung zwei gegensätzlichen Zielen gerecht werden muss; zum einen der Eindämmung des Schwarzmarktes und der Integration des vorhandenen Spielangebotes in den ordnungsrechtlich kontrollierten Markt und zum anderen die Eindämmung des legalen Spielangebots aus Gründen des Spielerschutzes (*aaO.*, S. 47; vgl. auch Ausführungen von *Dr. Manfred Hecker*, der von einem „Korridor zwischen Spürbarkeit und Marktgerechtigkeit“ spricht, *aaO.*, S. 49).

So wird auch in der Begründung des Änderungsantrages der Fraktionen von CDU und FDP zum Entwurf eines Glücksspielgesetzes formuliert: „Damit wird der Marktanzreiz anbieterseitig erheblich gedämpft.“ Weiter heißt es: „Zugleich ist die Höhe der Lenkungsabgabe so bemessen, dass sie das legale Angebot nicht in den Schwarzmarkt abdrängt.“ (Umdruck 17/2689, S. 27).

Der Regelungszweck der Glücksspielabgabe zielt also nicht auf ein Nullaufkommen ab. Denn nach ihrem Zweck soll sie dazu beitragen, die Glücksspielnachfrage der Bevölkerung zu legalen und überwachten Spielangeboten zu lenken. Dies ist Ziel des Glücksspielgesetzes insgesamt (vgl. § 1 Nr. 2 GlücksspielG). Das Glücksspielgesetz ist seiner gesamten Konzeption nach darauf ausgelegt, einen legalen Glücksspielmarkt zu schaffen und auch insofern zu fördern, als eine Verdrängung des Schwarz-

¹⁵ BVerfGE 29, 402.

marktangebots und eine effektive Kontrolle des legalen Marktes angestrebt werden. Das bedeutet, dass das Glücksspielgesetz insgesamt und in ihrem Wirkungsbereich auch die Glücksspielabgabe zur Ausweitung des legalen Spielmarktes und damit auch zur Steigerung ihres Aufkommens beitragen sollen.¹⁶

Dem steht auf der anderen Seite der Zweck der Glücksspielabgabe gegenüber, unter dem Gesichtspunkt des Spielerschutzes durch eine spürbare Verringerung des Gewinnanreizes des Anbieters einer übermäßigen Ausweitung des Glücksspielangebotes entgegenzuwirken (vgl. § 41 GlücksspielG). Die Glücksspielabgabe ist also zwar nicht darauf angelegt, bei Erfüllung der Ziele des Glücksspielgesetzes ein Nullaufkommen zu haben; sie soll jedoch ihrer Intention nach eindämmend und dämpfend wirken.

Entscheidend ist vorliegend daher, ob bei Sonderabgaben mit Lenkungszweck auf das Ziel eines Nullaufkommens verzichtet und das Ziel einer Eindämmung des Glücksspielmarktes als ausreichend angesehen werden kann. Fraglich ist also, ob es sich bei diesem Zweck um ein so „unterscheidungskräftiges Merkmal“ aufgrund „spezieller Sach- und Zweckzusammenhänge“ handelt, dass eine Konkurrenz zur Steuer ausscheidet (vgl. *BVerfGE* 108, 186, 217).

Dagegen spricht die Tatsache, dass nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Kriterien für Sonderabgaben, die seltene Ausnahmen bleiben sollen, strikt auszulegen und anzuwenden sind (vgl. *BVerfGE* 82, 159, 181).

Jedenfalls nicht vergleichbar ist die Glücksspielabgabe dem Konjunkturzuschlag, mit dem das Bundesverfassungsgericht sich 1970 auseinanderzusetzen hatte. Dort flossen die durch die Abgabe generierten Gelder „nicht in den Haushalt eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens“ (*BVerfGE* 29, 402, 409), so dass bereits aus diesem Grund ein unterscheidungskräftiges Merkmal zur Steuer vorlag und ein Finanzierungszweck offensichtlich nicht gegeben sein konnte. Diese Voraussetzungen erfüllt die Glücksspielabgabe nicht.

¹⁶ In diesem Sinne auch die Regelung des § 43 Abs. 1 Satz 2 GlücksspielG, nach dem die Abgabe auch schuldet, wer nicht genehmigte Glücksspiele anbietet.

Auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Wasserentnahmeentgelten¹⁷ ist für die Einordnung der Glücksspielabgabe nicht ergiebig. Denn deren Erhebung wurde deswegen als gegenüber dem Prinzip des Steuerstaates sachlich legitimiert angesehen, weil die sachliche Legitimation aus ihrem Charakter als Vorteilsabschöpfungsabgaben im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Nutzungsregelung folgte. Das hinreichend scharfe Unterscheidungsmerkmal der Wasserentnahmeentgelte zu den Steuern lag somit in ihrer Gegenleistungsabhängigkeit. Es konnte daher dahinstehen, ob die Rechtfertigung bereits aus ihrer Lenkungsfunction folgte (*BVerfGE* 93, 319, 345 f.). Ein entsprechendes Gegenleistungsverhältnis ist im Rahmen des Glücksspielgesetzes nicht zu erkennen.

Unter diesen Voraussetzungen erscheint aus Sicht des Wissenschaftlichen Dienstes äußerst zweifelhaft, ob davon gesprochen werden kann, dass die Abgabe keinen Finanzierungszweck hat. Denn sie ist in einen Regelungskontext eingebettet, der ein Abgabebefolgen geradezu herbeiführen soll. Der Finanzierungszweck der Glücksspielabgabe mag zwar nicht ihr Hauptzweck sein, stellt sich unter diesen Voraussetzungen jedoch zumindest als Nebenzweck dar. Dies ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ausreichend, um sie den strengen Kriterien von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck zu unterwerfen. Dabei spielt es keine Rolle, dass ihr als (dominanter) Nebeneffekt auch eine Lenkungsfunction zukommt. Wie bereits ausgeführt wurde, erfüllt die Glücksspielabgabe die strengen Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion nicht. Sie weist mangels eines sie vollständig prägenden Lenkungszwecks darüber hinaus keine Merkmale auf, die sie deutlich von einer Steuer unterscheiden würden.

Es erscheint daher äußerst zweifelhaft, ob die Einordnung der Glücksspielabgabe als „nichtsteuerliche, lenkende Sonderabgabe“ (Drs. 17/1100, S. 52; ebenso: Umdruck 17/2689, S. 26) im Rahmen einer gerichtlichen Prüfung Bestand haben würde. Vielmehr erfüllt die Glücksspielabgabe ihrem materiellen Gehalt nach alle Begriffsmerkmale einer Steuer.

1.2.1.5 Gesetzgebungskompetenz bei Einordnung als Steuer?

Um zu klären, ob die Glücksspielabgabe zulässigerweise vom Land als Steuer erhoben werden könnte, ist zunächst zu prüfen, um welche Art von Steuer es sich handelt,

¹⁷ Vgl. Bezugnahme von Prof. Dr. Joachim Englisch, Niederschrift der 57. Stzg. des Innen- und Rechts- sowie der 47. Stzg. des Finanzausschusses vom 04.05.2011, S. 45.

da sich hiernach maßgeblich die Gesetzgebungskompetenz gem. Art. 105 f. GG bestimmt.¹⁸

Die Länder haben gem. Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Eine Einordnung der Glücksspielabgabe als örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuer scheidet aber bereits am Merkmal der Örtlichkeit. Der Begriff der Örtlichkeit setzt eine „örtliche Radizierung“ voraus, die sich aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestandes ergeben muss. Örtlich sind danach nur solche Abgaben, „die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuereffekte führen können“ (*BVerfGE* 65, 325, 349).

Vorliegend wird die Glücksspielabgabe von Personen erhoben, die im Geltungsbereich des Glücksspielgesetzes Glücksspiele vertreiben (§ 35 Abs. 1 GlücksspielG). Dabei gelten Glücksspiele als im Geltungsbereich des Gesetzes vertrieben, sofern sie über diesen Geltungsbereich hinaus durch einen Genehmigungsinhaber nach diesem Gesetz Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland haben, bestimmungsgemäß zugänglich gemacht werden (§ 35 Abs. 2 Satz 1 GlücksspielG). Damit werden Vorgänge mit einer Abgabe belegt, die über den Geltungsbereich des Gesetzes hinausreichen. Von einer örtlichen Radizierung kann daher keine Rede sein. Eine Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers nach Art. 105 Abs. 2a GG scheidet daher aus.

Der Bund hat gem. Art. 105 Abs. 2 die konkurrierende Gesetzgebung über die Steuern¹⁹, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Daraus folgt, dass die Länder die Gesetzgebungskompetenz jedenfalls für Steuern besitzen, bei denen ihnen das Aufkommen ausschließlich zusteht und für die die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG nicht vorliegen bzw. für die die Freigabe durch Bundesgesetz gem. Art. 125a Abs. 2 GG erteilt worden ist.

¹⁸ Die mit der Erhebung der Glücksspielabgabe verbundenen europarechtlichen Implikationen (vgl. *Dr. Manfred Hecker*, gutachterliche Stellungnahme im Rahmen der Anhörung zum Gesetzentwurf, Umdruck 17/2198, S. 23 ff.) werden aufgrund der Fragestellung im Rahmen dieses Gutachtens nicht geprüft.

¹⁹ Für die Zölle und Finanzmonopole hat der Bund gem. Art. 105 Abs. 1 GG die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz.

Vorliegend könnte es sich bei der Glücksspielabgabe um eine Verbrauchsteuer i. S. v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG bzw. um eine Verkehrssteuer i. S. v. Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG handeln. Das Aufkommen der Verbrauchsteuer steht grundsätzlich dem Bund zu; das Aufkommen der Verkehrssteuern steht grundsätzlich den Ländern zu.

Eine Einordnung der Glücksspielabgabe als Verbrauchsteuer kommt vorliegend allenfalls in Form einer Aufwandsteuer²⁰ in Betracht. Aufwandsteuern stellen auf den Verbrauch von in der Regel nicht verbrauchsfähigen Gütern und Dienstleistungen ab²¹ und besteuern die durch den Gebrauch oder die Innehabung dieser Gegenstände zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (*BVerwG*, NVwZ 1995, S. 59, 61). Hierher gehört etwa die „Vergnügungssteuer für das Halten von Spiel- und Geschicklichkeitsspielen“ i. S. d. § 3 Abs. 2 Satz 1 des Kommunalabgabengesetzes (wenn auch in Form einer örtlichen Aufwandsteuer). Dabei gehört es zum herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer als Aufwandsteuer, dass sie steuertechnisch vom Geräteaufsteller erhoben und sodann auf den Konsumenten als Steuerträger überwälzt wird (*BVerfG*, NVwZ 1997, S. 573, 574).

Demgegenüber besteuern Verkehrssteuern Akte oder Vorgänge des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs. Da sie wirtschaftlich ebenfalls die Verwendung von Einkommen und Vermögen erfassen, haben sie eine ähnliche Wirkung wie Verbrauch- und Aufwandsteuern (*BVerwG*, NVwZ 1995, S. 59, 61). Vorliegend kommt das Vorliegen einer Rechtsverkehrssteuer in Betracht. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass sie an Vorgänge des Rechtsverkehrs sowie an vertragliche oder gesetzliche Beziehungen anknüpfen, aufgrund welcher Personen Lieferungen oder sonstige Leistungen oder Rechtsansprüche erhalten (*Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 RN 101). Typischerweise herrschen bei Verkehrssteuern wertbezogene Steuermaßstäbe vor (anders als bei den Verbrauchsteuern, die regelmäßig durch mengenbezogene Bemessungsmaßstäbe gekennzeichnet sind, *BVerwGE* 1995, S. 59, 61). Hierher gehört beispielsweise die Rennwett- und Lotteriesteuer (*BVerwG*, NVwZ 1995, S. 481; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 RN 101; *Schwarz*, in:

²⁰ Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts gehören die Aufwandsteuern zu den Verbrauchsteuern im weiteren Sinne (*BVerfGE* 16, 64, 74; 65, 325, 347; vgl. auch *BVerwGE* 96, 272, 281; zustimmend *Maunz*, in: *Dürig*, Grundgesetz, Art. 106 RN 24; *Pieroth*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, 11. Aufl., 2011, Art. 106 RN 4; a. A. *Jachmann*, in: v. Mangoldt/ Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 RN 61).

²¹ Im Gegensatz zu den Verbrauchsteuern, durch die der Verbrauch vertretbarer, in der Regel zur kurzfristigen Verwendung bestimmter Güter besteuert wird (*BVerwG*, NVwZ 1995, S. 59, 61); sowohl bei der Verbrauch- als auch bei der Aufwandsteuer handelt es sich um eine Einkommensverwendungssteuer (*BVerfGE* 65, 325, 347).

v. Mangoldt/ Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 106 RN 56); diese Steuer wird auf die am Totalisator gewetteten Beträge (§ 10 Abs. 1 des Rennwett- und Lotteriegengesetzes) sowie auf die beim Buchmacher abgeschlossenen Wetten (§ 11 Abs. 1 des Rennwett- und Lotteriegengesetzes) erhoben und bezieht sich auch auf Oddset-Wetten (§ 17 Satz 1 des Rennwett- und Lotteriegengesetzes). Zu den speziellen Verkehrssteuern gehört ferner auch die Spielbankabgabe (*Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 RN 101).

Die Glücksspielabgabe wird von Personen erhoben, die im Geltungsbereich des Gesetzes Glücksspiele vertreiben (§ 35 Abs. 1 GlücksspielG). Glücksspiele im Sinne des Gesetzes sind Spiele, Lotterien und Wetten, bei denen für den Erwerb einer Gewinnchance ein Entgelt verlangt wird und die Entscheidung über den Gewinn ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt (§ 3 Abs. 1 Satz 1 GlücksspielG). Die Abgabe entsteht mit dem Zustandekommen des Spielvertrages (§ 37 Abs. 1 Satz 1 GlücksspielG). Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe ist der Rohertrag aus den angebotenen und durchgeführten Glücksspielen (§ 36 Abs. 2 Satz 1 GlücksspielG). Nach der Begründung des Entwurfs eines Glücksspielgesetzes soll durch die Anknüpfung an den Rohertrag verhindert werden, dass der Anbieter die Beschränkung seines Gewinnanreizes ohne Weiteres auf den Verbraucher überwälzen kann (Drs. 17/1100, S. 53; Umdruck 17/2689, S. 27).

Für das Vorliegen einer Verkehrsabgabe spricht daher die Tatsache, dass es sich bei dem besteuerten Vertrieb von Glücksspielen um wirtschaftliche Betätigung handelt und die Glücksspielabgabe bereits mit Abschluss eines Spielvertrages entsteht. Damit wird an Vorgänge des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs angeknüpft, bei denen Gewinnchancen erworben werden. Es geht also zentral gerade nicht um den Gebrauch oder die Innehabung einer Dienstleistung durch den Kunden, sondern um den Abschluss eines Rechtsgeschäfts durch den Dienstleister. Dies spricht gegen die Annahme einer Aufwandsteuer.

Wie auch die Rennwett- und Lotteriesteuer und die Spielbankabgabe ist die Glücksspielabgabe vielmehr aus Sicht des Wissenschaftlichen Dienstes ihrer Ausgestaltung nach als spezielle Verkehrssteuer einzuordnen.

Da die Ertragskompetenz dieser Art von Verkehrssteuer gem. Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG dem Land zusteht, besteht daher grundsätzlich auch die Regelungskompetenz

des Landes. Voraussetzung hierfür ist jedoch ferner, dass der Bundesgesetzgeber nicht eine Steuer des gleichen Typus geregelt und damit von seiner Gesetzgebungskompetenz mit Ausschlusswirkung für die in Frage stehende Landessteuer Gebrauch gemacht hat; eine bundesgesetzlich geregelte Steuer schließt also gleichartige landesrechtliche Steuern aus (sog. Gleichartigkeitsverbot, *Jachmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 RN 48; *Siekmann*, in: Sachs, GG, 5. Aufl., 2009, Art. 105 RN 25).

Vorliegend könnte fraglich sein, ob die Glücksspielabgabe der Umsatzsteuer gleichartig ist, so dass eine Regelungskompetenz des Landes aus diesem Grunde entfallen würde (vgl. Stn. Prof. Dr. Johannes Dietlein, Umdruck 17/2219, S. 14).

Das Bundesverfassungsgericht ermittelt die Gleichartigkeit bei nicht herkömmlichen Steuern durch einen Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände. Abgestellt wird darauf, ob die eine Steuer dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die andere (*BVerfGE* 49, 343, 355; 65, 325, 351). Der steuerbegründende Tatbestand darf nicht denselben Belastungsgrund erfassen wie eine Bundessteuer, muss sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von der Bundessteuer unterscheiden (*BVerfGE* 98, 106, 125). Da es sich bei der Umsatzsteuer um eine harmonisierte Steuerart handelt, ist in diesem Zusammenhang auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs hinzuzuziehen. Danach sind die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer, dass sie ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte gilt, dass sie, unabhängig von der Anzahl der getätigten Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen ist, dass sie auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben wird und dass sie sich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, d. h., die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist (*EuGH*, Urteil vom 29.04.2004, Rs. C-308/01, RN 33). Insofern hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass eine „Steuer auf Dienstleistungen“ dann keine „umsatzbezogene Steuer“ ist, wenn sie nur für eine bestimmte Warengruppe gilt (*EuGH*, Urteil vom 10.03.2005, Rs. C-491/03, Slg. 2005, I-2025 RN 29 m. w. N.; vgl. auch Urteil vom 29.04.2004, Rs. C-308/01, Slg. 2004, I-4777 RN 35, unter Hinweis darauf, dass die in Frage stehende Steuer keine allgemeine Steuer sei, da sie nicht darauf abziele, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem betreffenden Mitgliedstaat zu erfassen).

Vorliegend ist eine Überschneidung von Umsatz- und Glücksspielsteuer dadurch ausgeschlossen, dass gem. § 35 Abs. 3 Nr. 1 - 4 GlücksspielG der Umsatzsteuer unterliegende Glücksspiele von der Abgabe ausgenommen sind. Im Unterschied zur Umsatzsteuer ist Bemessungsgrundlage zudem nicht das Entgelt für den Erwerb einer Gewinnchance, sondern der sog. Rohertrag gem. § 36 Abs. 2 GlücksspielG. Es handelt sich im Hinblick um die Erhebungstechnik auch nicht um eine „Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorwegsteuerabzug“ (vgl. *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 14 RN 3), sondern die Glücksspielabgabe wird nur von Personen, die Glücksspiele vertreiben, erhoben (§ 35 Abs. 1 GlücksspielG). Glücksspiele vertreibt gem. § 3 Abs. 9 GlücksspielG, wer verantwortlich die Gelegenheit zum Abschluss von Spielverträgen anbietet oder ermöglicht, insbesondere durch die Unterhaltung von Verkaufsstellen oder über den Fernvertrieb. Insofern findet die Steuererhebung nur auf einer Stufe statt. Nach alledem ist eine Gleichartigkeit der Glücksspielabgabe zur Umsatzsteuer nicht zu erkennen (vgl. auch *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 15 RN 47 für die Ausgestaltung der Rennwett- und Lotteriesteuer).

Ferner ist nichts dafür ersichtlich, dass dem Rennwett- und Lotteriegesezt eine Sperrwirkung insofern zukommen würde, dass andere als die dort erfassten Wetten und Lotterien ausdrücklich keiner Steuer unterliegen sollten.

Insofern ist der Landesgesetzgeber hinsichtlich der Einführung einer als spezieller Verkehrssteuer ausgestalteten Glücksspielabgabe regelungskompetent.

1.2.2 Ergebnis

Nach Auffassung des Wissenschaftlichen Dienstes bestehen Zweifel daran, dass es sich bei der Glücksspielabgabe um eine Sonderabgabe ohne Finanzierungszweck handelt. Vielmehr ist die Glücksspielabgabe ihrer Ausgestaltung nach als spezielle Verkehrssteuer einzuordnen. Hierfür ist das Land mangels Sperrwirkung eines Bundesgesetzes gem. Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG regelungskompetent.

Durch die Annahme der Gesetzgebungsbefugnis werden keine Aussagen über die materielle Rechtmäßigkeit einer Steuerregelung getroffen. Die konkrete Ausgestaltung der Glücksspielabgabe hinsichtlich Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungs-

technik und wirtschaftlicher Auswirkung sowie damit verbundener europarechtlicher Implikationen war im Rahmen dieses Gutachtens nicht zu prüfen.

2. Wie verträgt sich die in der Öffentlichkeit verbreitete Erwartung von 60 Millionen Euro Mehreinnahmen pro Jahr mit der Begründung des Gesetzentwurfes, dass durch die Abgabe die Reduktion der Nachfrage und des Angebotes erreicht werden soll?

Es wird auf die Ausführungen zu Punkt 1.2.1.1 verwiesen.

3. Wie verträgt sich diese als Lenkungsabgabe konzipierte Glücksspielabgabe mit der Tatsache, dass keine Lenkungsfunktion im klassischen Sinn gegeben ist, da Glücksspielanbieter keine Möglichkeit haben, durch entsprechendes Verhalten die Abgabe zu vermeiden bzw. zu reduzieren?

Es wird auf die Ausführungen zu Punkt 1.2.1.3 und 1.2.1.4 verwiesen.

4. Legt das Gesetz in ausreichendem Maße die Grundlage dafür, dass der Abgabenzweck nach § 41 Glücksspielgesetz erreicht werden kann?

Mit den dem Wissenschaftlichen Dienst zur Verfügung stehenden Mitteln ist eine Prognose der zukünftigen rechtlichen und tatsächlichen Auswirkungen der Glücksspielabgabe und des Glücksspielgesetzes insgesamt nicht realisierbar. Daher ist uns eine Beantwortung der Frage, ob der Abgabenzweck tatsächlich erreicht werden kann, nicht möglich.

5. Auf welchem Wege kann die verfassungsgerichtliche Klärung der Rechtmäßigkeit der Glücksspielabgabe herbeigeführt werden?

5.1 Landesverfassungsgericht

Vor dem Landesverfassungsgericht könnte die Glücksspielabgabe im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle nach Art. 44 Abs. 2 Nr. 2 LV, § 39 ff. Landesverfassungsgerichtsgesetz angegriffen werden. Demnach entscheidet das Landesverfassungsgericht bei Meinungsverschiedenheiten oder Zweifeln über die förmliche oder sachliche Vereinbarkeit von Landesrecht mit der Landesverfassung auf Antrag der Landesregie-

rung oder eines Drittels der Mitglieder des Landtages, zweier Fraktionen oder einer Fraktion gemeinsam mit den Abgeordneten, denen die Rechte einer Fraktion zustehen. Der Antrag ist nicht fristgebunden.

Maßstab der abstrakten Normenkontrolle vor dem Landesverfassungsgericht ist allein die Landesverfassung. Etwaige Verstöße gegen das Grundgesetz bleiben also grundsätzlich außer Betracht, da die Verfassungsräume von Bund und Ländern selbständig nebeneinander stehen (vgl. *Bier*, in: Grimm/Caesar, Verfassung für Rheinland-Pfalz, 2001, Art. 130 RN 23).

So hat das Bundesverfassungsgericht in seiner (damaligen) Eigenschaft als Verfassungsgericht des Landes Schleswig-Holstein beispielsweise der landesverfassungsgerichtlichen Prüfung eines Landesgesetzes am Kompetenzmaßstab der Art. 70 ff. GG widersprochen und betont, dass der Kompetenzbereich des Landesverfassungsgerichts durch die Landesverfassung beschränkt sei (*BVerfGE* 103, 332, 350 ff.). Die Art. 30 und 70 ff. GG könnten „auch nicht in die Bezeichnung des Landes Schleswig-Holstein als Gliedstaat der Bundesrepublik Deutschland in Art. 1 LV ‚hineingelesen‘ oder über das landesverfassungsrechtliche Rechtsstaatsprinzip mittelbar als Prüfungsmaßstab herangezogen werden“ (*BVerfGE* 103, 332, 357 f.; ab S. 352 Darstellung der Rechtsprechung verschiedener Landesverfassungsgerichte, die – vor unterschiedlichen landesverfassungsrechtlichen Hintergründen – teilweise eine eigene Prüfungs- und Entscheidungszuständigkeit für die Frage der Gesetzgebungskompetenz des jeweiligen Landesgesetzgebers bejahen).

Wie das Schleswig-Holsteinische Landesverfassungsgericht selbst seinen Prüfungsmaßstab interpretieren würde, muss mangels zur Verfügung stehender Rechtsprechung gegenwärtig als offen bezeichnet werden.

5.2 Bundesverfassungsgericht

Auch vor dem Bundesverfassungsgericht kommt die Einleitung einer abstrakten Normenkontrolle in Frage. Dieses entscheidet gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG, § 13 Nr. 6 BVerfGG bei Meinungsverschiedenheiten oder Zweifeln über die förmliche oder sachliche Vereinbarkeit von Bundesrecht oder Landesrecht mit dem Grundgesetz oder die Vereinbarkeit von Landesrecht mit sonstigem Bundesrecht auf Antrag der Bundesregierung, einer Landesregierung oder eines Viertels der Mitglieder des Bundestages.

Prüfungsmaßstab wäre in diesem Rahmen in jedem Fall auch die grundgesetzliche Kompetenzverteilung. Der Antrag ist nicht fristgebunden.

Denkbar erscheint des Weiteren die Einleitung eines Bund-Länder-Streites gem. Art. 93 Abs. 1 Nr. 3 GG, § 13 Nr. 7 BVerfGG. Bei Meinungsverschiedenheiten über Rechte und Pflichten des Bundes und der Länder sind antragsbefugt für den Bund die Bundesregierung und für ein Land die Landesregierung (§ 68 BVerfGG). Der Antrag muss gem. § 69 i. V. m. § 64 Abs. 3 BVerfGG binnen sechs Monaten, nachdem die beanstandete Maßnahme oder Unterlassung dem Antragsteller bekannt geworden ist, gestellt werden. Da sich die Klage hier gegen ein Land richten würde, kommt als Antragsteller nur die Bundesregierung in Betracht.

Einen Zwischen-Länder-Streit ermöglicht Art. 93 Abs. 1 Nr. 4 GG, § 13 Nr. 8 BVerfGG. Danach entscheidet das Bundesverfassungsgericht in anderen öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten u. a. zwischen verschiedenen Ländern, soweit nicht ein anderer Rechtsweg gegeben ist. Auch hier gilt die Antragsfrist von sechs Monaten (§ 71 Abs. 2 i. V. m. § 64 Abs. 3 BVerfGG).

In Frage kommt ferner die Erhebung einer Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, § 13 Nr. 8a BVerfGG). Dies ist jedermann möglich, der behauptet, durch die öffentliche Gewalt in einem seiner Grundrechte oder grundrechtsgleichen Rechte verletzt zu sein (§ 90 Abs. 1 BVerfGG). Richtet sich die Verfassungsbeschwerde unmittelbar gegen ein Gesetz, so kann sie nur binnen eines Jahres seit dem Inkrafttreten des Gesetzes erhoben werden (§ 93 Abs. 3 BVerfGG). Es gelten besondere Anforderungen hinsichtlich der Betroffenheit, die selbst, gegenwärtig und unmittelbar gegeben sein muss (vgl. *Sturm*, in: in: Sachs, GG, 5. Aufl., 2009, Art. 93 RN 91 ff.).

Schließlich kann eine konkrete Normenkontrolle auf Antrag eines Gerichts gem. Art. 100 Abs. 1 GG, § 13 Nr. 11 BVerfGG herbeigeführt werden, wenn ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Das gilt auch für die Verletzung des Grundgesetzes durch Landesrecht. Insofern könnte eine verfassungsgerichtliche Klärung im Rahmen der gerichtlichen Anfechtung eines Abgabenbescheides durch Vorlage an das Bundesverfassungsgericht herbeigeführt werden.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Für den Wissenschaftlichen Dienst

gez. Dr. Sonja Riedinger