



Rechtliche Stellungnahme

zur Vereinbarkeit der im Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung von Sportwetten vorgesehenen Steuer auf Basis der Spieleinsätze mit der Berufsfreiheit privater Veranstalter von Sportwetten

A. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE

1. Der Gesetzentwurf des Bundesrates zur Besteuerung von Sportwetten (*Gesetzentwurf*)¹ sieht eine Besteuerung der Veranstalter von Wetten aus Anlass von Sportereignissen auf der Grundlage des Spieleinsatzes vor.
2. Diese Bemessungsgrundlage widerspricht nach dem jetzigen Kenntnisstand über die Anreizwirkungen bei der Besteuerung von Sportwetten dem sachlichen Regelungsziel, das die (Landes-) Sachgesetzgebung mit dem „Ersten Staatsvertrag zur Änderung des Staatsvertrages über das Glücksspielwesen in Deutschland“ (*GlüÄndStV*) erreichen will. Sie ist daher nicht geeignet, den neuen ordnungsrechtlichen Rahmen auf Länderebene zu flankieren. Die gewählte Bemessungsgrundlage wird die gewünschte regulatorische Überwachung der (Online-) Sportwetten und die Kanalisierung der deutschen Wettkunden hin zu regulierten Angeboten vielmehr vereiteln.
3. Dieser Widerspruch zwischen der Steuer- und Sachgesetzgebung stellt einen verfassungswidrigen und rechtsstaatswidrigen Eingriff der (Bundes-) Steuergesetzgebung in den Kompetenzbereich der (Landes-) Sachgesetzgebung dar (vgl. Bundesverfassungsgericht - *BVerfG*, Urteil v. 7.5. 1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106). Die Steuer auf Sportwetten verstößt daher in der gewählten Ausgestaltung des Gesetzentwurfs gegen die Grundrechte der betroffenen Veranstalter von Sportwetten (Art. 12 Abs. 1 GG).

¹ BT-Drucksache 17/8494.



4. Ferner verstößt die im Gesetzentwurf enthaltene Steuer auf den Spieleinsatz wegen ihrer „erdrosselnden“ Wirkung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und ist auch aus diesem Grund verfassungsrechtlich angreifbar.
5. Eine verfassungskonforme Alternative zu einer Spieleinsatzsteuer unter Beibehaltung der bisherigen Steuersystematik besteht in der Normierung einer *Verkehrsteuer* für Sportwetten in der Ertragskompetenz der Länder auf Basis der Bruttospielerträge.² Bruttospielerträge werden definiert als Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den Gewinnausschüttungen (bei Geschäftsmodellen, bei denen der Anbieter ein Spielrisiko übernimmt) bzw. als die gesondert zu den Wetteinsätzen erhobenen Entgelte (bei Geschäftsmodellen, bei denen der Anbieter *kein* Spielrisiko trägt). Die Bemessungsgrundlage „Bruttospielerträge“ dient dabei der steuerlichen Erfassung des (wirtschaftlichen) Entgelts, das der Anbieter von den Wettkunden erhebt.
6. Die Bemessungsgrundlage der Bruttospielerträge wird in Deutschland bereits in den Spielbankengesetzen der Länder für die Spielbankabgabe und im Glücksspielgesetz Schleswig-Holsteins für die Glücksspielabgabe verwendet. Sie eignet sich für im Markt für Sportwetten existierende und etwaige zukünftige Geschäftsmodelle. Die differenzierende Bemessungsgrundlage „Bruttospielerträge“ wäre somit auch zukunftsfähig und würde zu einer „Vereinheitlichung“ in Europa beitragen, da sie der derzeit im europäischen Ausland vorherrschenden Rechtspraxis hinsichtlich der steuerlichen Erfassung von (Internet-) Sportwetten entspricht (vgl. etwa Großbritannien, Dänemark, Spanien).

² Der Begriff der „Bruttospielerträge“ wird hier synonym verwendet für „Bruttoerträge“ oder „Roherträge“. Gemeint sind die Netto-Umsätze, also der Betrag, um den die Spieleinsätze die an die Spieler ausbezahlten Gewinne übersteigen (bei den Geschäftsmodellen, bei denen der Wettanbieter ein Spielrisiko übernimmt – wie etwa im Geschäftsmodell eines klassischen Sportwettbuchmachers). Bei Geschäftsmodellen, in denen der Anbieter *kein* Spielrisiko übernimmt, ist auf die Entgelte abzustellen, die der Anbieter von den Wettkunden erhebt (etwa auf eine gezahlte Provision, wie beispielsweise im Geschäftsmodell einer Wettbörse).



B. SACHVERHALT

Der Bundesrat hat den Gesetzentwurf am 25.1.2012 beim Bundestag eingebracht.³ Der Gesetzentwurf wurde im Bundestag am 9.2.2012 erstmals beraten und im vereinfachten Verfahren an die Ausschüsse⁴ überwiesen.

Die Besteuerung von Sportwetten ist derzeit im Rennwett- und Lotteriegesetz (**RennwLottG**) geregelt und Gegenstand der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG). Die Länder besitzen demgegenüber die Verwaltungs- und Ertragskompetenz (Art. 108 Abs. 2 GG und Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) sowie die Sachgesetzgebungskompetenz für die ordnungsrechtlichen Regelungen für Sportwetten (Art. 70 Abs. 1 GG).

Es ist u.a. das Ziel des Gesetzentwurfs, sämtliche Sportwettenformen im Geltungsbereich des Gesetzentwurfs einer Besteuerung zu unterwerfen,⁵ unabhängig davon, ob die Sportwette ortsgebunden oder durch ein anderes Medium, insbesondere über das Internet, erfolgt.⁶ Dazu sollen das RennwLottG, die Ausführungsbestimmungen zum RennwLottG und das Finanzausgleichsgesetz geändert werden.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll der Gesetzentwurf außerdem den GlüÄndStV, insbesondere die ordnungsrechtlichen Regelungen zur konzessionierten Öffnung des Sportwettenangebots für in- und ausländische Anbieter flankieren.⁷ Mit dem geplanten Inkrafttreten des GlüÄndStV wird das staatliche Sportwettenmonopol durch ein Konzessionssystem im Rahmen einer Experimentierklausel ersetzt. Die Evaluierung des bisherigen Sportwettenregimes kommt zu dem Ergebnis, dass sich zu Lande wie im Internet in Deutschland ein

³ BT-Drucksache 17/8494.

⁴ Mit dem Entwurf sind nun der Finanzausschuss (federführend), der Ausschuss für Wirtschaft und Technologie, der Sportausschuss, der Rechtsausschuss und der Ausschuss für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz befasst. Mit Beschluss vom 1.3.2012 wurde der Gesetzentwurf zudem dem Ausschuss für Gesundheit zur Mitberatung überwiesen.

⁵ Bislang erfasst § 17 RennwLottG nur öffentliche Wetten zu festen Quoten (Odds), die *im Inland* veranstaltet werden. *Ausländische* Veranstalter von (Internet-) Sportwetten unterliegen derzeit nicht der Besteuerung nach dem RennwLottG.

⁶ Vgl. Begründung des Gesetzentwurfs, BT-Drucksache 17/8494, S. 8.

⁷ Mit Ausnahme Schleswig-Holsteins haben die Regierungschefinnen und Regierungschefs der Länder den GlüÄndStV am 15.12.2012 unterzeichnet. Das Ratifizierungsverfahren durch die jeweiligen Landesparlamente soll jedoch erst nach Eingang einer positiven Stellungnahme der EU-Kommission eingeleitet werden.



Schwarzmarkt herausgebildet hat, dessen Bekämpfung sich als schwierig erweist.⁸ Das Sportwettenmonopol existiert wirtschaftlich gesehen nur noch „auf dem Papier“, da in Wirklichkeit 95 % des Sportwettenmarktes in privater Hand liegt.⁹ Angesichts dieses umfangreichen Schwarzmarktes soll von dem bisherigen staatlichen Veranstaltungsmonopol für Sportwetten abgewichen werden. Stattdessen soll im Rahmen einer Experimentierklausel erprobt werden, den Schwarzmarkt durch ein kontrolliertes Angebot privater Konzessionäre, welche hohen Auflagen, staatlicher Kontrolle und einer Beschränkung ihres Produktportfolios unterliegen, zurückzuführen bzw. in ein legales Feld zu überführen (vgl. auch § 10a GlüÄndStV). Eine solche Kanalisation soll sowohl die vom Sportwettbetrug ausgehenden Gefahren für die Integrität sportlicher Wettbewerbe als auch die von der Spielteilnahme ausgehenden Risiken für den Verbraucher reduzieren und damit der Erreichung der sonstigen Regulierungsziele des GlüÄndStV dienen (vgl. auch § 1 GlüÄndStV).¹⁰

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Besteuerung von Sportwetten würde auch die mit dem Gesetz zur Neuordnung des Glücksspiels (Glücksspielgesetz – *GlüG SH*)¹¹ vollzogene kontrollierte Marktöffnung für Wetten in Schleswig-Holstein als Steuerregelung abdecken. Zwar sieht das GlüG SH die Erhebung einer Glücksspielabgabe in Höhe von 20 % der Bruttospielerträge bzw. der gesonderten Entgelte vor (§§ 35ff. GlüG SH),¹² jedoch wird die Glücksspielabgabe auf Wetten, die der Besteuerung nach dem RennwLottG unterliegen, nicht

⁸ Vgl. Erläuterungen zum GlüÄndStV, S. 3; 7f.; die Einschätzungen des Volumens des illegalen Marktes variieren. Insgesamt ergeben sich für die Sportwetten (Internet u. terrestrisch) Bruttospielerträge in der Größenordnung von 0,3 Mrd. EUR bis 1,0 Mrd. EUR, für Online-Sportwetten liegt die Schätzungsspanne zwischen rund 0,1 bis 0,3 Mrd. EUR.

⁹ Mit einer solchen Aussage wird etwa auch Dr. Heinz-Georg Sundermann, Geschäftsführer der Lotterietreuhandgesellschaft mbH Hessen zitiert, vgl. Frankfurter Neue Presse vom 28. Februar 2012, „Zehn neue Lottomillionäre“.

¹⁰ Vgl. Erläuterungen zum GlüÄndStV, S. 7f., S. 37.

¹¹ Das GlüG SH ist am 1.1.2012 in Kraft getreten, § 49 GlüG SH. Genehmigungen nach diesem Gesetz dürfen mit Wirkung ab dem 1.3.2012 erteilt werden, § 48 GlüG SH.

¹² Vgl. § 36 Abs. 1 und 2 GlüG SH: „(1) Der Abgabensatz beträgt 20 vom Hundert der Bemessungsgrundlage. (2) Bemessungsgrundlage ist der Rohertrag aus den angebotenen und durchgeführten Glücksspielen. Als Rohertrag gilt der Betrag, um den die Summe aller Spieleinsätze die Summe aller ausgezahlten Spielgewinne übersteigt. Abweichend hiervon gelten bei Glücksspielen, bei denen der Veranstalter kein Spielrisiko trägt (Spiele ohne Bankhalter), die Beträge als Bemessungsgrundlage, die dem Glücksspielanbieter aus dem Spiel zufließen.“



erhoben (§ 35 Abs. 3 Nr. 1 GlüG SH). Der kontrollierten Marktöffnung für Wetten im GlüG SH liegen dem GlüÄndStV entsprechende Motive und Zwecke zugrunde.¹³

Das bislang im Gesetzentwurf vorgesehene Mittel, mit dem der Bund für geeignete steuerliche Rahmenbedingungen zum Zwecke der „Austrocknung“ des illegalen Marktes flankierend zum GlüÄndStV sorgen will, besteht darin, den Steuersatz für Sportwetten von derzeit 20% des planmäßigen Preises (= 16 2/3 % des Bruttopreises)¹⁴ auf 5 % des planmäßigen Preises (Nennwertes) der Wettscheine bzw. des Spieleinsatzes zu senken (vgl. § 17 Abs. 2 S. 2 RennwLottG in der Fassung des Gesetzentwurfs - **RennwLottGE**).¹⁵ Steuerschuldner soll nach § 19 Abs. 2 RennwLottGE der Veranstalter sein, wobei allerdings ein ausländischer Veranstalter einen steuerlichen Beauftragten im Inland zu benennen hat.¹⁶ Entsprechend sieht

¹³ Vgl. § 1 GlüG SH und die Gesetzesbegründung (SH-LT-Drucksache 17/1100, S. 51f.: „Die Neuregelung der Wetten ist insbesondere durch die tatsächliche Entwicklung dieses Marktes erforderlich geworden. Im Bereich des Wettmarktes hat sich in den letzten Jahren ein erheblicher Schwarzmarkt gebildet. Beispielsweise existieren derzeit annähernd 3000 illegale Internetseiten, auf denen der Abschluss von Wetten angeboten wird. Diese Angebote werden seitens der Bürger in erheblichem Umfang genutzt. Der Marktanteil des einzigen legalen, staatlichen Anbieters Oddset ist hingegen stetig zurückgegangen und ist derzeit annähernd ohne Bedeutung. Das staatliche Monopol hat in diesem Bereich zu einer Verdrängung der Spieler in den illegalen Markt geführt, der derzeit einen Umsatz von ca. 7,8 Mrd. € p.a. generiert.“

¹⁴ Unter dem geltenden RennwLottG wäre wegen des Abstellens auf den planmäßigen Preis der Steuersatz von 20 % auf den Preis (des Wettscheins) anzuwenden, der die überwälzte Steuer bereits enthält, so dass eine Steuer von der Steuer zu entrichten wäre. Um dies zu verhindern, bestimmt § 37 Abs. 1 S. 3 der Ausführungsbestimmungen zum RennwLottG, dass bei der Berechnung der Steuer nur 5/6 des Gesamtpreises zugrunde zu legen sind. Der Steuersatz liegt also – im Gleichlauf zur Rennwettsteuer auf Pferdewetten – bei derzeit 16 2/3 % auf den Einsatz ohne Steuer. Nach dem Gesetzentwurf soll jedoch diese Umrechnung nach § 37 Abs. 1 S. 3 der Ausführungsbestimmungen zum RennwLottG nur noch für die Lotteriesteuer beibehalten werden, vgl. Art. 2 Nr. 11 des Gesetzentwurfs, BT-Drucksache 17/8494, S. 7.

¹⁵ § 17 Abs. 2 RennwLottGE lautet:

„(2) Wetten aus Anlass von Sportereignissen (Sportwetten), die nicht als Rennwetten nach Abschnitt I dieses Gesetzes besteuert werden, unterliegen einer Steuer, wenn

1. die Sportwette im Inland veranstaltet wird oder
2. der Spieler eine natürliche Person ist und bei Abschluss des Wettvertrages seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, oder, wenn er keine natürliche Person ist, bei Abschluss des Wettvertrages seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat. Dies gilt nicht, wenn der Spieler sich bei Abschluss des Wettvertrages außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes aufhält und die zur Entstehung des Wettvertrages erforderlichen Handlungen dort vorgenommen werden.

Die Steuer beträgt fünf vom Hundert des Nennwertes der Wettscheine bzw. des Spieleinsatzes.

¹⁶ Auch die Rennwettsteuer (auf Pferde-Rennwetten) soll nach dem Gesetzentwurf 5 % der gewetteten Beträge bzw. des Wetteinsatzes betragen, §§ 10 Abs. 1, 11 Abs. 1 RennwLottGE. Demgegenüber bleibt die Lotteriesteuer für Lotterien und Ausspielungen unverändert bei 20 % des Nennwertes sämtlicher Lose ausschließlich der Steuer (d.h. 16 2/3 % einschließlich der Steuer, vgl. § 17 Abs. 1 S. 2 RennwLottGE i.V.m. § 37 Abs. 1 S. 3 Ausführungsbestimmungen zum RennwLottGE).



der GlüÄndStV die Erhebung einer Konzessionsabgabe in Höhe von 5 % der Spieleinsätze vor, auf die die Steuer nach dem RennwLottG angerechnet werden soll.¹⁷

Mit der novellierten Sportwettensteuer soll den Realitäten im internationalen (illegalen) (Online-) Sportwettenmarkt Rechnung getragen werden, wo Ausschüttungsquoten von über 90 % und dementsprechend (Bruttospielertrags-) Margen der Veranstalter (nur) im Volumen eines einstelligen Prozentsatzes der Spieleinsätze völlig üblich sind.¹⁸ Es ist jedoch fraglich, ob mit der vorgeschlagenen Besteuerung auf Basis der Spieleinsätze (anstelle der Bruttospielerträge bzw. der von einigen Anbietern erhobenen einsatzunabhängigen Entgelte) tatsächlich ein geeignetes Abgabenregime zur „Austrocknung“ des illegalen Marktes geschaffen werden kann und damit die Ziele des Gesetzentwurfs und des GlüÄndStV erreicht werden können. Insbesondere ist zweifelhaft, ob sich die privaten Veranstalter von Sportwetten, die sich dem legalen Sportwettregime in Deutschland unterstellen werden, bei der nach dem RennwLottGE vorgesehenen Steuer auf Spieleinsätze überhaupt noch gegenüber der Konkurrenz auf dem unregulierten internationalen Online-Sportwettenmarkt behaupten können werden. Zudem ist zweifelhaft, ob sich die steuerliche Belastung der Veranstalter von Sportwetten durch die Steuer auf Basis der Spieleinsätze mit deren Berufsfreiheit vereinbaren lässt. Diese tatsächlichen Zweifel an der Zielerreichung der geplanten Besteuerung von Sportwetten sind Gegenstand der folgenden rechtlichen Ausführungen.

¹⁷ Vgl. § 4d GlüÄndStV. Nach § 4d Abs. 7 GlüÄndStV sollen Steuern nach dem RennwLottG auf die Konzessionsabgabe angerechnet werden. Entsprechend sah der Entwurf des GlüÄndStV in der ursprünglichen Fassung vom 14.4.2011 (also bezogen auf das geltende RennwLottG, noch nicht bezogen auf den aktuellen Gesetzentwurf) noch eine Konzessionsabgabe in Höhe von 16 2/3 % der Spieleinsätze vor. Die Bundesregierung hat allerdings die Konzessionsabgabe in ihrer Stellungnahme als Steuer qualifiziert mit der Folge, dass diese mit der konkurrierenden Steuerregelung des RennwLottG kollidierte und sich nicht mit Art. 72 Abs. 1 GG vereinbaren ließe, vgl. BT-Drucksache 17/8494, S. 13.

¹⁸ Vgl. auch die Stellungnahme der Bundesregierung zum Gesetzentwurf: „Die Ausschüttungsquoten des illegalen Sportwettenmarktes orientieren sich an dem gegenüber dem bisherigen deutschen Satz deutlich niedrigeren internationalen Niveau der Glückspielbesteuerung. Im Ergebnis führen die gespreizten Steuersätze dazu, dass dort Ausschüttungsquoten von 90 vom Hundert [der Spieleinsätze] üblich sind. Der bisherige Steuersatz von 20 vom Hundert auf die Brutto- und damit 16 vom Hundert auf die Nettospieleinsätze wirkt sich dahingehend aus, dass auch bei einer Vollausschüttung der Nettospieleinsätze (das heißt ohne Berücksichtigung von Kosten und Gewinnmarge) lediglich eine Ausschüttungsquote von 83 1/3 vom Hundert möglich wäre“. Nach Aussage des Geschäftsführers von Lotto Hessen (vgl. Fn. 9) sei in Deutschland derzeit eine Ausschüttungsquote von nur 55 % möglich.



C. RECHTLICHE STELLUNGNAHME

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Steuer bewirkt einen Eingriff in die Berufsfreiheit der privaten (Online-) Sportwettanbieter, der wegen der Wahl des Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt ist (dazu I.). Eine verfassungskonforme Alternative zur bislang vorgeschlagenen Besteuerung der Spieleinsätze läge in der Normierung einer Verkehrsteuer auf Basis der Bruttospielerträge bzw. der Entgelte (dazu II.). Dies entspricht einem in Europa zu beobachtenden Trend, der hinsichtlich der Besteuerung von (Online-) Glücksspielen durch eine Abkehr von der Bemessungsgrundlage „Spieleinsatz“ gekennzeichnet ist.

I. Unvereinbarkeit einer Sportwettensteuer auf Basis der Spieleinsätze mit der Berufsfreiheit privater Veranstalter von (Online-) Sportwetten

Die geplante Änderung der Sportwettensteuer dürfte gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstoßen. Die Erhebung von Steuern und sonstigen Abgaben greift in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG ein, wenn sie in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes steht und – objektiv – eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lässt.¹⁹ Nach diesen Grundsätzen hat das BVerfG etwa eine kommunale Verpackungsteuer an Art. 12 Abs. 1 GG gemessen, da sie Einfluss auf die Art und Weise der Berufsausübung nahm.²⁰ Entsprechend hat der Bundesfinanzhof (*BFH*) die Lotteriesteuer für Oddset-Wetten zu Recht unter dem Gesichtspunkt des Art. 12 Abs. 1 GG geprüft, weil es sich um eine Sondersteuer für bestimmte Berufe – hier die gewerbliche Veranstaltung von Oddset-Wetten – handelte.²¹ Auch die geplante Sportwettensteuer stellt einen solchen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit dar. Der persönliche Schutzbereich der Berufsfreiheit umfasst alle Deutschen sowie alle inländischen juristischen Personen (Art. 12, 106, 19 Abs. 3 GG); werden juristische Personen aus dem EU-Ausland in Deutschland tätig, werden diese (über die unionsrechtlichen Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV) inländischen juristischen Personen

¹⁹ Siehe BVerfG, Beschluss v. 5.3.1974 – 1 BvL27/72, BVerfGE 37, 1.

²⁰ BVerfG, Urteil v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106.

²¹ BFH, Beschluss v. 22.3.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379.



gleichgestellt.²² Damit können sich Veranstalter von Sportwetten aus dem Inland und den Mitgliedstaaten der EU auf den Schutzbereich des Art. 12 GG berufen.

Die Berufsfreiheit kann durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes geregelt werden. Ein zulässiger Eingriff setzt eine Norm voraus, die den übrigen an sie zu stellenden verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt.²³

1. Kompetenzausübung der Steuergesetzgebung in Widerspruchsfreiheit zur Sachgesetzgebung?

Es stellt sich die Frage, ob mit dem vorliegenden Gesetzentwurf der Bund seine Gesetzgebungskompetenz in verfassungskonformer Weise ausübt. Die geplante Sportwettensteuer ist als Teil einer Gesamtregelung für Sportwetten in Deutschland zu sehen. Den Ländern steht diesbezüglich die Gesetzgebungskompetenz für das Ordnungsrecht nach Art. 70 Abs. 1 GG zu.²⁴ Hinsichtlich des Gefahrenabwehrrechts hat Schleswig-Holstein das GlüG SH erlassen; die Regierungschefinnen und -chefs der anderen Bundesländer haben am 15.12.2012 den GlüÄndStV unterschrieben, der vorbehaltlich einer positiven Stellungnahme durch die EU-Kommission zum 1.7.2012 von den Bundesländern in Landesrecht umgesetzt werden soll.²⁵ Bezüglich der Besteuerung des Glücksspiels findet die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ihre verfassungsrechtliche Grundlage in Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 GG.²⁶

a) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Widerspruchsfreiheit von lenkenden Steuerregelungen

Die Ausübung der Steuergesetzgebungskompetenz durch den Bund darf nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht den Zielen der Gesetze der Länder zuwiderlaufen. Zwar darf der

²² Der Anwendungsbereich des Grundrechtsschutzes wird somit auf juristische Personen aus dem EU-Ausland erweitert, vgl. dazu BVerfG, Beschluss v. 19.7.20011 – 1 BvR 1916/09 (Rn. 72ff.).

²³ BVerfG, Urteil v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106.

²⁴ Der Bund hat von seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 74. Abs. 1 Nr. 11 GG für den Bereich der Sportwetten bislang keinen Gebrauch gemacht, vgl. BVerfG, Urteil v. 28.3.2006 - 1 BvR 1054/01, Rn. 155.

²⁵ Vgl. http://www.schleswig-holstein.de/MPK/DE/Gluecksspiel/gluecksspiel_node.html (zuletzt aufgerufen am 1.3.2012) mit dem Text des GlüÄndStV, den Erläuterungen und der Protokollklärungen der Länder.

²⁶ Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes besteht sowohl für die steuerrechtlichen Vorschriften der §§ 10 ff., 17ff. RennwLottG als auch im Hinblick auf die ordnungsrechtlichen Bestimmungen für Pferdewetten, vgl. Stellungnahme der Bundesregierung zum Gesetzentwurf, BT-Drucksache 17/8494, S. 12. Die steuerrechtliche Gesetzgebungskompetenz folgt aus Art. 105 Abs. 2 GG, die Kompetenz für die ordnungsrechtlichen Regelung zu Totalisator- und Buchmacher(pferde)wetten aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG.



Steuergesetzgeber seine Steuergesetzgebungskompetenz grundsätzlich auch ausüben, um Lenkungswirkungen zu erreichen; das ist aber nur dann zulässig, wenn dadurch die Rechtsordnung nicht widersprüchlich wird.²⁷

Wörtlich führt das BVerfG aus: „Greift die steuerliche Lenkung auf eine Sachmaterie über [hier das Ordnungsrecht], darf der Steuergesetzgeber nicht Regelungen herbeiführen, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widersprechen. [...] Das Rechtsstaatsprinzip verpflichtet alle rechtsetzenden Organe des Bundes und der Länder, die Regelungen jeweils so aufeinander abzustimmen, dass den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen.“²⁸ Das BVerfG knüpft dabei an den verfassungsrechtlichen Grundsatz der wechselseitigen Rücksichtnahme (zwischen Sach- und Steuergesetzgebung) an, den es mit Hilfe des Rechtsstaatsprinzips verdeutlicht und erweitert.²⁹

b) Lenkungszweckwidriger Eingriff der Steuergesetzgebung durch „falsche“ Bemessungsgrundlage

Diese Grenzen werden mit der geplanten Bemessungsgrundlage laut Gesetzentwurf verletzt. Die Änderung der Sportwettenbesteuerung soll „eine im europäischen Vergleich adäquate Steuerbelastung [sichern] und eine Überführung des bisherigen illegalen Wettangebotes in die Legalität und damit unter die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Glücksspielstaatsvertrages fördern.“³⁰ Dieser Lenkungseffekt kann mit der gewählten Bemessungsgrundlage jedoch nicht erreicht werden. Das mit der Gesetzesänderung verfolgte Gemeinwohlziel, den derzeit vorhandenen illegalen Markt für Sportwetten im Zuge der Beseitigung des in diesem Bereich bestehenden staatlichen Monopols in die Legalität zu überführen, lässt sich nur erreichen, wenn die (in Deutschland regulierten) Anbieter in die Lage versetzt werden, ihren deutschen Kunden ein wettbewerbsfähiges Angebot zu eröffnen. Nach Auffassung von Bran-

²⁷ BVerfG, Urteil v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106; bestätigt etwa in BVerfG, Beschluss v. 3.5.2001 – 1 BvR 624/00.

²⁸ BVerfG, Urteil v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106; zustimmend *Sommermann*, in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 20 Abs. 3 Rn. 298 f.; *Rengeling*, in Handbuch des Staatsrechts, Band VI, 3. Aufl. 2008, § 135 Rn. 25; *Kirchhof*, StuW 2000, 316, 323; *Bothe*, NJW 1998, 2333; *Kluth*, DStR 1998, 892; *Jobs*, DÖV 1998, 1039, 1043.

²⁹ *Kluth*, DStR 1998, 892, 893.

³⁰ BT-Drucksache 17/8794, S. 9.



chen- und Steuerexperten³¹ und unter der Berücksichtigung der Erfahrungen, die derzeit mit der Spieleinsatzsteuer in Frankreich gemacht werden,³² ist jedoch eine Steuer auf Basis der Spieleinsätze kein geeignetes Instrument zur Förderung einer hohen Regulierungsquote. Die Einführung einer Spieleinsatzsteuer hat unmittelbar verzerrenden Einfluss auf die Wettpreise bzw. -quoten. Daraus resultiert sowohl für Wettkunden als auch für Wettanbieter gerade der Anreiz, einem auf diese Weise regulierten inländischen Markt fernzubleiben und auf (ausländische) Schwarzmarkt-Produkte zurückzugreifen. Die erhoffte kanalisierende Lenkungswirkung in den regulierten Markt hinein wird somit ausbleiben. Ein Großteil des Sportwettmarktes bleibt einer regulatorischen Aufsicht (über den GlüÄndStV und das GlüG) und einer steuerlichen Erfassung (über das RennwLottG) entzogen.³³

Richtet sich die Steuer wie im derzeitigen Gesetzentwurf vorgesehen nach dem Spiel- bzw. Wetteinsatz, fällt sie unabhängig davon an, ob der Anbieter mit der Sportwette einen betriebswirtschaftlichen Gewinn oder aber einen Verlust erzielt. Das damit einhergehende wirtschaftliche Risiko macht die Sportwettensteuer zu einem direkten Kostenfaktor. Eine Spieleinsatzsteuer fließt somit in die Preisfindung und damit auch in die Wettquotenfixierung ein, da die auf den Verlust entstehende Steuer durch die gewinnerzielenden Wetten erwirtschaftet werden müssen.³⁴ Eine Reduktion der eigenen Gewinnmargen ist dabei für die im internationalen Wettbewerb stehenden privaten Anbieter nicht möglich. Denn am internationalen (Online-) Markt sind Quoten von (über) 90 % üblich, was auch die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme zum Gesetzentwurf festgestellt hat.³⁵ Bei einer solchen Ausschüttungsquote würde eine Wetteinsatzsteuer in Höhe von 5 % der Einsätze dem Anbieter nur noch einen Rest von 5 % der Wetteinsätze belassen; aus diesem Einnahmerest wären dann noch

³¹ Vgl. etwa PwC, Internationale Vergleichsstudie zur Besteuerung von Online-Sportwetten – Szenarien für den deutschen Glücksspielmarkt, Oktober 2011, Zusammenfassung der Studie, S. 3; *Herzig/Stock*, ZfWG 2012, 12 ff.; *Maschke/Schmidt*, Das Wettmonopol in Deutschland: Status Quo und Reformansätze, Institut für Weltwirtschaft Kiel, Mai 2010, S. 10 ff.

³² Der Präsident der französischen Regulierungsbehörde ARJEL wird angesichts der ständig sinkenden Regulierungsquote unter der geltenden Steuer für Sportwetten von 7,5% der Spieleinsätze mit folgender Aussage zitiert: „Wir haben nunmehr erkannt, dass ein Besteuerungsmodell basierend auf einer Besteuerung der Spieleinsätze nicht funktioniert.“ (vgl. *GamblingCompliance*, 28. Juli 2012: „ARJEL Concedes Tax Failings in France“).

³³ Vgl. dazu bereits die Nachweise in Fn. 31 und 32.

³⁴ Dazu näher *Herzig/Stock*, ZfWG 2012, 12, 14.

³⁵ BT-Drucksache 17/8494, S. 14.



die operativen Kosten zu bestreiten. Diese Kosten schlagen jedoch in der Regel mit einem Umfang oberhalb von 5 % der Wetteinsätze zu Buche.

Eine Sportwettensteuer nach dem bislang vorgesehenen Modell der Spieleinsatzsteuer hätte damit zur Folge, dass das Angebot der Anbieter, die diese Steuer zu entrichten haben, zwangsläufig unattraktiver würde. Die Veranstalter könnten ihre Produkte im Vergleich zu der Konkurrenz auf dem unregulierten Markt nur noch zu schlechteren Konditionen (d.h. vor allem zu schlechteren Quoten) anbieten. Die Steuer würde von den Anbietern letztlich (zu einem großen Teil) an den Kunden weitergegeben werden (müssen). Die Verbraucher können jedoch insbesondere im Internet problemlos jederzeit „in Echtzeit“ Angebote und Quoten vergleichen und sich für das jeweils günstigste Produkt entscheiden. Die unregulierte Konkurrenz ist im Internet „nur einen Klick“ entfernt. Die erforderliche hohe Regulierungsquote (d.h. die Umleitung/„Kanalisation“ der deutschen Wettkunden zu den regulierten Angeboten) lässt sich mit einer Besteuerung auf den Spieleinsatz nicht erreichen. Diesbezüglich sind auch die Erfahrungen, die gegenwärtig Frankreich mit der Spieleinsatzbesteuerung macht, von Bedeutung: Die jüngsten Zahlenerhebungen aus Frankreich³⁶ zeigen deutlich auf, dass seit der kontrollierten Marktöffnung mit einer Spieleinsatzbesteuerung vor eineinhalb Jahren die Wettkunden sich in immer größer werdender Zahl (immer noch oder) wieder den Angeboten im unregulierten Markt zuwenden.

Im Hinblick auf eine effektive und nachhaltige Regulierung von (Online-) Glücksspielen bei gleichzeitig hohem Abgabenaufkommen ist demgegenüber eine Besteuerung von Sportwetten auf Basis der sog. Bruttospielerträge (definiert als Betrag, um den die Spieleinsätze die Gewinnausschüttungen übersteigen) bzw. der Entgelte (bei Geschäftsmodellen, bei denen Einnahmen - mangels Übernahme eines Spielrisikos - nicht unmittelbar über die Spieleinsätze, sondern über gesonderte Entgelte generiert werden) wirkungsvoller und deshalb vorzugswürdig.³⁷ Eine Steuer auf Basis der Bruttospielerträge bzw. der Entgelte (vgl. dazu den Abgabentatbestand der Glücksspielabgabe Schleswig-Holstein, § 36 Abs. 2 GlüG SH) würde

³⁶ Vgl. dazu etwa GamblingCompliance, 9.2.2012: „ARJEL Warns Government Over ‘Concerning’ Sports Betting Decline“ unter Verweis auf den Bericht zur Regulierung von Sportwetten, Pferdewetten und Poker (Présentation du bilan 2011 du marché des paris sportifs, hippiques et de poker en ligne - 7 février 2012).

³⁷ Vgl. etwa PwC, Internationale Vergleichsstudie zur Besteuerung von Online-Sportwetten – Szenarien für den deutschen Glücksspielmarkt, Oktober 2011, Zusammenfassung der Studie, S. 3; Herzig/Stock, ZfWG 2012, 12 ff.; Maschke/Schmidt, Das Wettmonopol in Deutschland: Status Quo und Reformansätze, Institut für Weltwirtschaft Kiel, Mai 2010, S. 10 ff.



sich nicht in Widerspruch setzen zum ordnungspolitischen Ziel der Landesgesetzgebung, den vorhandenen unregulierten Markt für Sportwetten in Deutschland in kontrollierte Bahnen zu lenken. Es würde gerade kein Anreiz gesetzt, dem inländischen regulierten Markt fernzubleiben.³⁸ Eine Besteuerung auf Basis der Bruttospielerträge wirkt auf die Wettpreise und Wettquoten neutral; dies führt dazu, dass inländisch regulierte Wettprodukte gegenüber ausländischen Angeboten keinen Wettbewerbsnachteil erleiden. Gleichzeitig aber wird durch einen signifikant positiveren Effekt auf die Regulierungsquote das inländische Steuersubstrat auf Dauer breiter sein als auf Basis einer Spieleinsatzsteuer.³⁹ Zudem würde durch die Bemessungsgrundlage der Bruttospielerträge bzw. des Entgelts eine nachhaltige, auf alle Wettformen anwendbare Bemessungsgrundlage für die Besteuerung eingeführt.⁴⁰

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass das Ziel der ordnungsrechtlichen Glücksspielgesetze der Länder (aufbauend auf dem GlüÄndStV bzw. dem GlüG SH) durch die vorgesehene Sportwettenbesteuerung in Form der Spieleinsatzbesteuerung konterkariert werden würde. Das Ziel des Ordnungsrechts, eine möglichst hohe Regulierungsquote (d.h. die Umleitung/„Kanalisation“ der deutschen Wettkunden zu den regulierten Angeboten) zu erreichen, um den Gefahren des Glücksspiels wirksam zu begegnen, wird durch die Besteuerung auf den Spieleinsatz geradezu vereitelt. Es wird gerade kein Steuertatbestand geschaffen, der auch den aktuellen Gegebenheiten des Sportwettmarktes im Internet Rechnung trägt. Auf dem Markt für Online-Sportwetten bestehen für die Wettkunden stets eine hohe Preistransparenz (auch durch Quotenvergleichsportale) und technisch leichte Ausweichmöglichkeiten auf den Schwarzmarkt. Da die Länder nunmehr auch private Online-Anbieter zulassen wollen, um deren deutsche Wettkunden effektiv schützen zu können, darf der Bund keine Steuer einführen, deren Lenkungswirkung diesem Schutzanliegen nicht gerecht wird, denn andernfalls wäre die Rechtsordnung insoweit widersprüchlich, was dem Rechtsstaatsprinzip zuwiderliefe.

³⁸ Vgl. auch die Begründung zur Glücksspielabgabe im GlüG SH, SH-LT-Drucksache 17/1100, S. 53.

³⁹ Vgl. *Herzig/Stock*, ZfWG 2012, 12, 15 f. PwC, Internationale Vergleichsstudie zur Besteuerung von Online-Sportwetten – Szenarien für den deutschen Glücksspielmarkt, Oktober 2011, Zusammenfassung der Studie, S. 6.

⁴⁰ Unabhängig davon, ob die Landesgesetzgebung ordnungsrechtlich nur einen Teil der Sportwetten erfassen möchte (so § 3 Abs. 1 S. 3 GlüÄndStV) oder einen umfassenderen Ansatz wählt (so § 3 Abs. 4 GlüG SH).



2. Verhältnismäßigkeit

Darüber hinaus kann die im Gesetzentwurf enthaltene Steuerregelung verfassungsrechtlich nur durch hinreichende Gründe des Gemeinwohls unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gerechtfertigt werden. Die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Vereinbarkeit der Lotteriesteuer mit höherrangigem Recht (insbesondere mit Art. 12 GG)⁴¹ dürfte für die hier durchzuführende rechtliche Untersuchung nicht präjudiziell sein. Der BFH⁴² hat zwar die Vereinbarkeit der Lotteriesteuer für Sportwetten in der noch geltenden Fassung des § 17 RennWottG auf der Grundlage des ihm damals vorliegenden Tatsachenmaterials in einer summarischen Prüfung bejaht. Allerdings haben sich nunmehr die Grundlagen für eine verfassungsrechtliche Prüfung verändert. Statt eines staatlichen Monopols soll die Sportwettensteuer nunmehr ein Konzessionssystem für private Anbieter flankieren. Die neue Sportwettensteuer soll neben der Einnahmeerzielung insbesondere auch dem Zweck dienen, einen geeigneten Rahmen für die nach dem Konzessionssystem zugelassenen privaten Anbieter zu schaffen und diese in die Lage versetzen, deutsche Wettkunden aus dem illegalen Markt in kontrollierte Bahnen zu überführen. Die Steuer hat also - anders als die bisherige Lotteriesteuer - nicht (mehr nur) eine Verteuerung des Glücksspiels bzw. eine Abschöpfung der Glücksspielgewinne zum Ziel⁴³, sondern verfolgt darüber hinaus den beschriebenen Lenkungszweck. Nachdem sich das staatliche Monopol für Sportwetten als nicht tauglich zur Eindämmung des unregulierten Marktes erwiesen hat, wird dieses durch ein Konzessionssystem (GlüÄndStV) bzw. durch ein Genehmigungsmodell (GlüG SH) abgelöst, das auch eine Zulassung privater (Online-) Wettunternehmen ermöglicht. Zur Erreichung des nunmehr neu akzentuierten Regulierungsanliegens der Länder ist - wie aufgezeigt - eine Spieleinsatzsteuer jedoch ungeeignet, in jedem Fall jedoch nicht erforderlich und damit unverhältnismäßig.⁴⁴

⁴¹ BFH, Beschluss v. 22.3.2005 - II B 14/04 (= BFH/NV 2005, 1379ff.).

⁴² BFH, Beschluss v. 22.3.2005 - II B 14/04, Rn. 39 (= BFH/NV 2005, 1379ff.).

⁴³ So noch der BFH im Beschluss v. 22.3.2005 - II B 14/04, Rn. 43, 45 (bei juris) zur Lotteriesteuer.

⁴⁴ In Bezug auf die im GlüÄndStV vorgesehene Konzessionsabgabe in Höhe von 5 % der Spieleinsätze (§ 4d GlüÄndStV) ist *Papier* der Ansicht, dass auch eine abgesenkte Abgabenlast von 5 % auf Basis der Spieleinsätze bei den im Online-Wettbereich üblichen Bruttospielerträgen keinen wirtschaftlich tragfähigen Betrieb bei gleichzeitig konkurrenzfähigem Wettangebot ermöglicht. Daher stuft er die Konzessionsabgabe als nicht geeignet und auch (mit Blick auf die mögliche Wahl einer alternativen Bemessungsgrundlage (vgl. § 36 GlüG SH) als nicht erforderlich zur Bekämpfung des Grau- und Schwarzmarktes im Sportwettbereich ein (vgl. *Papier*, Zusatzvermerk zu dem Rechtsgutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung eines Konzessionssystems für das Veranstellen von Sportwetten in Deutschland, 2011, S. 3). Der genannte Zu-



Denn wie sich aus der von PwC durchgeführten „Internationalen Vergleichsstudie zur Besteuerung von Online-Sportwetten“ aus Oktober 2011 ergibt, ist mit der geplanten Besteuerung allenfalls eine Marktregulierung für Online-Sportwetten von 50 % zu erreichen.⁴⁵ Hingegen wäre eine angenommene Besteuerung von 20 % auf den Bruttospielertrag weniger einschneidend für den Steuerschuldner und sogar effektiver. Die geringere Belastung für den Steuerschuldner ergibt sich daraus, dass eine Steuer nur dann anfällt, wenn dem Veranstalter der Wette ein positiver Saldo verbleibt, d.h. der Spieleinsatz die Gewinnausschüttung übersteigt. Im Verlustfall entsteht eine Steuer gerade nicht, wodurch insbesondere der oben beschriebene Effekt des unmittelbaren Kostenfaktors reduziert oder sogar ganz ausgeschlossen wird.⁴⁶ Dabei wäre eine Besteuerung nach Bruttospielertrag effektiver (und damit erst recht „gleich geeignet“ im Sinne der Erforderlichkeit) als die bislang vorgesehene Spieleinsatzsteuer. Denn mit einer Besteuerung nach dem Bruttospielertrag dürfte sogar eine Regulierungsquote von 80 % zu erreichen sein.⁴⁷ Dies resultiert aus dem entscheidenden Vorteil der Besteuerung nach dem Bruttospielertrag gegenüber der Spieleinsatzbesteuerung: Die Besteuerung nach dem Bruttospielertrag bietet Verbrauchern keine zusätzlichen Anreize, auf den Schattenmarkt auszuweichen, da die Preise und Quoten durch die Steuer unmittelbar unverzerrt bleiben.⁴⁸ Darüber hinaus würde auch der Fiskalzweck der Sportwetten erreicht, die Einnahmen wären bei einer Besteuerung nach dem Bruttospielertrag sogar höher als bei einer Spieleinsatzbesteuerung.⁴⁹

3. Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Sportwettensteuer nach dem Gesetzentwurf

Ferner dürfte die Sportwettensteuer nach dem Gesetzentwurf wegen ihrer sachwidrigen Bemessungsgrundlage gegen das im Steuerrecht zu beachtende Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen und auch insoweit wegen ihrer „erdrosselnden“ Wirkung mit Art. 12 Abs. 1 GG

satzvermerk ergänzt das Rechtsgutachten, das sich noch auf den ursprünglichen Entwurf des GlüÄndStV vom 14.4.2011 (mit einer Konzessionsabgabe in Höhe von 16 2/3 % der Spieleinsätze) bezog.

⁴⁵ Bei einer Besteuerung von 4 % des Spieleinsatzes.

⁴⁶ Dazu *Herzig/Stock*, ZfWG 2012, 12, 15f.

⁴⁷ PwC, Internationale Vergleichsstudie zur Besteuerung von Online-Sportwetten – Szenarien für den deutschen Glücksspielmarkt, Oktober 2011, Zusammenfassung der Studie, S. 5.

⁴⁸ *Herzig/Stock*, ZfWG 2012, 12, 16.

⁴⁹ PwC, Internationale Vergleichsstudie zur Besteuerung von Online-Sportwetten – Szenarien für den deutschen Glücksspielmarkt, Oktober 2011, Zusammenfassung der Studie, S. 6.



unvereinbar sein.⁵⁰ Für einen klassischen privaten Internet-Wettbuchmacher wirkt sich die im Gesetzentwurf vorgesehene Steuer von 5 % der Spieleinsätze wie folgt aus: Zur Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit müssen die Anbieter die im Internet üblichen Ausschüttungsquoten anbieten. Bei der bislang vorgeschlagenen Spieleinsatzsteuer würde die Marge durch die Steuer über die Leistungsfähigkeit hinaus reduziert werden. Beispiel: Bei einer Ausschüttungsquote von 92 %⁵¹ und damit einer Marge (vor Betriebsausgaben und Steuern) von 8 % der Spieleinsätze würde eine Spieleinsatzsteuer in Höhe von 5 % der Spieleinsätze dem Veranstalter nur noch eine Differenz von 3 % der Spieleinsätze belassen; aus diesem Differenzbetrag wären dann noch die laufenden Betriebsausgaben zu bestreiten. Die Höhe der Betriebsausgaben liegt jedoch in der Regel oberhalb von 3 % der Spieleinsätze, so dass kein (oder nur ein geringfügiger) Gewinn nach Betriebsausgaben und Wettsteuer mehr verbleiben würde. Noch deutlicher wird das Vorliegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Bereich der Online-Sportwettanbieter, wenn eine Spieleinsatzbesteuerung auf Veranstalter (z.B. Anbieter von Wettbörsen) angewandt wird, die kein Spielrisiko tragen und ihre Einnahmen in Form von gesonderten Entgelten (Provisionen) erzielen (d.h. gerade nicht durch Wetteinsätze abzüglich der zu leistenden Ausschüttungen). Das Volumen dieser Provisionen im Verhältnis zu den Wetteinsätzen liegt im Bereich von (nur) rund 1 % der Spieleinsätze. Es ist offenkundig, dass eine Spieleinsatzsteuer von 5 % hier gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen würde und völlig von der Gegenleistung des Spielers im Vertragsverhältnis zum Veranstalter abgekoppelt wäre.

⁵⁰ Der Rechtsprechung des BFH zufolge ist bei der Frage, ob eine Steuer mit erdrosselnder Wirkung vorliegt, ein Vergleich mit „durchschnittlichen Betreibern“ am Markt anzustrengen BFH, Beschluss v. 22.3.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379; vgl. auch BVerfG, Beschluss v. 8.6.2004 – 2 BvR 2212/00, NVwZ-RR 2004, 890. Bei der Prüfung der erdrosselnden Wirkung der Lotteriesteuer nach dem RennwettLottG hatte der BFH noch auf die Anbieter der staatlichen „Oddset-Wette“ - und nicht (auch) auf die privaten Konkurrenten im unregulierten Sportwettenmarkt - als „durchschnittliche Veranstalter“ abgestellt (BFH, a.a.O., Rn. 48ff, 54ff bei juris). Diese Prämisse ist nicht mehr aufrechtzuerhalten: Mit der kontrollierten Öffnung des Sportwettenmarktes durch das GlüG SH (und nicht erst mit der für den 1.7.2012 avisierten konzessionierten Öffnung des Online-Sportwettmarktes durch den GlüÄndStV) ist das staatliche Veranstaltungsmonopol zugunsten einer Zulassung privater - auch ausländischer Anbieter und der Öffnung des Internetmarktes aufgegeben worden.

⁵¹ Dass am internationalen Markt – der im Internet bei Sportwetten „nur einen Klick entfernt ist“, s.o. – Quoten von 90 % üblich sind, hat auch bereits die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme zum Gesetzentwurf festgestellt, vgl. BT-Drucks. 17/8494, S. 14. Durch entsprechende Quotenaufzeichnungen und -vergleiche zeigt sich, dass tatsächlich Gewinnausschüttungsquoten von über 90 % im Online-Wettmarkt durchaus üblich sind.



4. Zwischenergebnis

Damit zeigt sich, dass der mit der im Gesetzentwurf vorgesehenen Steuer bewirkte Eingriff in die Berufsfreiheit der privaten (Online-) Sportwettanbieter wegen der Wahl des Spieleinsatzes als Bemessungsgrundlage verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt ist. Dies folgt daraus, dass eine Besteuerung auf Basis des Spieleinsatzes den Regulierungszielen der ordnungsrechtlichen Bestimmungen für Sportwetten auf Länderebene zuwiderläuft. Für die gewünschte Eindämmung des Schwarzmarktes (auch im Internet) ist die im Gesetzentwurf vorgesehene Besteuerung damit weder geeignet noch erforderlich und folglich unverhältnismäßig. Die vorgesehene Sportwettensteuer würde zudem die steuerliche Leistungsfähigkeit der privaten Anbieter von Online-Sportwetten unberücksichtigt lassen.

II. Verfassungskonforme Alternative zur Besteuerung von (Online-) Sportwetten

Als verfassungskonforme Alternative bietet es sich an, die Sportwettensteuer auf Basis der Bruttospielerträge bzw. der gesondert zum Wetteinsatz berechneten Entgelte zu erheben.⁵² Der gegenwärtige Gesetzentwurf⁵³ könnte hinsichtlich der differenzierenden Bestimmung der Bemessungsgrundlage an die Abgabengesetze anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Uni-

⁵² Der Gesetzentwurf (Artikel 1 Nr. 6 (BT-Drs. 17/8494, S. 5) könnte dazu wie folgt geändert werden:
„§ 17 wird wie folgt gefasst:

(1) [wie im Gesetzentwurf]

(2) *Wetten aus Anlass von Sportereignissen (Sportwetten), die nicht als Rennwetten nach Abschnitt I dieses Gesetzes besteuert werden, unterliegen einer Steuer, wenn*

1. die Sportwette im Inland veranstaltet wird oder

2. der Spieler eine natürliche Person ist und bei Abschluss des Wettvertrages seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, oder, wenn er keine natürliche Person ist, bei Abschluss des Wettvertrages seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat. Dies gilt nicht, wenn der Spieler sich bei Abschluss des Wettvertrages außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes aufhält und die zur Entstehung des Wettvertrages erforderlichen Handlungen dort vorgenommen werden.

Die Steuer beträgt fünf ~~vom Hundert des Nennwertes der Wertscheine bzw. des Spieleinsatzes~~ [XX] vom Hundert der Bemessungsgrundlage nach Absatz 3.

(3) Bemessungsgrundlage für die Steuer nach Absatz 2 ist der Betrag, um den die Summe aller Spieleinsätze die Summe aller ausgezahlten Spielgewinne in einem Anmeldezeitraum übersteigt. Bei Sportwetten, bei denen der Veranstalter kein Spielrisiko trägt, ist abweichend von Satz 1 Bemessungsgrundlage für die Steuer nach Absatz 2 die Summe der Entgelte in einem Anmeldezeitraum; Entgelt ist alles, was dem Veranstalter als Gegenleistung für seine Leistung zufließt.“

Anmerkung: Unterstrichene Passagen kennzeichnen Einfügungen, durchgestrichene Passagen sind Streichungen. Der Abgabensatz [XX] könnte beispielsweise 20 % betragen.

⁵³ Artikel 1 Nr. 6, BT-Drucksache 17/8494, S. 5.



on⁵⁴ und an das GlüG SH⁵⁵ angelehnt und entsprechend formuliert werden. Die Verwendung der Bruttospielerträge als Bemessungsgrundlage für Online-Glücksspiele ist in Europa üblich und erfolgt in Deutschland bereits in den Spielbankgesetzen der Länder für die Spielbankabgabe.⁵⁶ Eine Differenzierung bei der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage ist deshalb erforderlich, da Sportwettveranstalter, die nach ihrem Geschäftsmodell kein Spielrisiko übernehmen (etwa eine Wettbörse) im Gegensatz zu klassischen Buchmachern (die ein Spielrisiko übernehmen) ihre Einnahmen nicht über die Wetteinsätze abzüglich der Gewinnausschüttungen generieren, sondern über ein gesondertes Entgelt, das sie als Gegenleistung für ihre Dienstleistungen von den Spielern erheben. Die hier für den Bereich der Wetten vorgeschlagene differenzierende Bestimmung der Bemessungsgrundlage entspricht bei der Besteuerung der Kasinospiele unter der Regelungshoheit der Länder bereits der gängigen Praxis (vgl. dazu die diversen Abgabentatbestände der Spielbankengesetze der Bundesländer). Das gesetzgeberische Ziel, sämtliche Sportwetten in- und ausländischer Wettanbieter einer Besteuerung zu unterwerfen, wird in unserem Vorschlag (vgl. Fn. 52) dadurch sichergestellt, dass in der Regelung zur Bemessungsgrundlage keine abschließende Aufzählung der Geschäftsmodelle für Sportwetten enthalten ist. Damit können auch zukünftige Geschäftsmodelle im sich ständig fortentwickelnden Markt für Sportwetten vollständig erfasst und einer adäquaten Besteuerung zugeführt werden.

1. Einordnung als spezielle Verkehrsteuer

Die bisherige Steuersystematik der Steuer nach § 17 RennwLottG würde der hier vorgeschlagenen Besteuerung von Sportwetten auf der Grundlage der Bruttospielerträge bzw. der gesondert vom Wetteinsatz erhobenen Entgelte nicht entgegenstehen. Insbesondere würde es

⁵⁴ Vgl. für Großbritannien: Betting and Gaming Duties Act 1981 Chapter 63, Sections 1, 3, 5, 5AB; vgl. für Dänemark: Lov 203: Lov om afgifter af spil, Kapitel 2, § 6 Abs. 1 und 2, vgl. für Spanien: Ley 13/2011 de regulación del juego, Título VII, Artículo 48 Abs. 6 a) und b).

⁵⁵ Vgl. § 36 Abs. 2 GlüG SH: „(2) *Bemessungsgrundlage ist der Rohertrag aus den angebotenen und durchgeführten Glücksspielen. Als Rohertrag gilt der Betrag, um den die Summe aller Spieleinsätze die Summe aller ausgezahlten Spielgewinne übersteigt. Abweichend hiervon gelten bei Glücksspielen, bei denen der Veranstalter kein Spielrisiko trägt (Spiele ohne Bankhalter), die Beträge als Bemessungsgrundlage, die dem Glücksspielanbieter aus dem Spiel zufließen.*“

⁵⁶ Allerdings muss hier betont werden, dass gegen die Ausgestaltung der Spielbankabgabe zwar nicht wegen der gewählten Bemessungsgrundlage, jedoch wegen des gewählten Abgabensatzes und wegen der ihr beimessenen Funktion als Steuer *anstelle* der Steuern vom Einkommen und Vermögen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen, vgl. dazu Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 8 Rn. 105.



sich weiterhin um eine spezielle Verkehrsteuer handeln mit der Folge, dass der Bund die Gesetzgebungskompetenz (Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG) und die Länder die Verwaltungs- und Ertragskompetenz (Art. 108 Abs. 2 GG, Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) innehaben.

a) Steuercharakter einer Verkehrsteuer

Die Sportwettensteuer ist auch in der hier vorgeschlagenen Form als (spezielle) Verkehrsteuer anzusehen. Es existiert keine Legaldefinition des Begriffs der Verkehrsteuer. Nach dem BVerfG gehört zum Wesen der Verkehrsteuer, dass sie an „Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder einen wirtschaftlichen Vorgang oder einen Verkehrsvorgang anknüpft.“⁵⁷ Verkehrsteuern wollen (im Gegensatz zu Verbrauchsteuern) den finanziellen Aufwand treffen, der bei Abschluss des Rechtsgeschäfts entsteht und eine hierin zum Ausdruck kommende finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen indiziert.⁵⁸ Die Lotteriesteuer nach dem RennwLottG erfüllt in der derzeitigen Fassung nach allgemeiner Ansicht diese Voraussetzungen.⁵⁹ Der Steuertatbestand der geltenden Lotteriesteuer knüpft an den Abschluss von Wetten bzw. an eine Lotterie und Ausspielung an⁶⁰ und damit an einen Akt im Rechtsverkehr.⁶¹

Ein Wechsel der Bemessungsgrundlage vom Wetteinsatz hin zum Bruttospielertrag bzw. zum gesonderten Entgelt würde das Wesen der Steuer auf Sportwetten als spezielle Verkehrsteuer nicht ändern. Steuerauslösender Anknüpfungspunkt bleibt der Abschluss einer Wette (vgl.

⁵⁷ BVerfG, Urteil v. 7.5.1963 – 2 BvL 8/61 u.a., BVerfGE 16, 64; s.a. BFH, Urteil v. 27.6.1973 – II R 179/71, BStBl. II 1973, 807. Zum Begriff der Verkehrsteuer auch *Eilers/Hey*, DStR 2011, 97, 99.

⁵⁸ Vgl. *Hidien*, in: Bonner Kommentar Grundgesetz, Stand: 103.Lfg. Dezember 2002, Art. 106 Rn. 1442.

⁵⁹ Siehe nur BFH, Beschluss v. 22.3.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379; *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 8 Rn. 101; *Birk*, in *Dietlein/Hecker/Ruttig*, Glücksspielrecht, SteuerR Syst A Rn. 5.

⁶⁰ *Bruschke*, Grunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern, 6. Aufl. 2011, S. 399.

⁶¹ Die Spielbankabgabe, die auf den Bruttospielerträgen basiert, wird auch als Verkehrsteuer eingestuft, vgl. etwa *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 8 Rn. 101; vgl. Bundesministerium der Finanzen, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_53848/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/B/009_Besitz-_und_Verkehrsteuern.html?_nnn=true?_nnn=true (aufgerufen am 15. März 2012). Hinsichtlich der Glücksspielabgabe nach den §§ 35ff. des GlüG SH auf Basis der Bruttospielerträge weist der wissenschaftliche Dienst des Schleswig-Holsteinischen Landtages in einem von der Parlamentarische Geschäftsführerin der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Frau Monika Heinold, MdL, in Auftrag gegebenen Gutachten vom 1.12.2012 darauf hin, dass es sich dabei um eine spezielle (Landes-) Verkehrsteuer handeln könne (vgl. Gutachten, S. 16ff.).



auch § 19 Abs. 2 S. 2 RennwLottG) und damit weiterhin der auch schon unter dem geltenden RennwLottG maßgebliche Akt im Rechtsverkehr.

b) Sportwettensteuer auf der Basis der Bruttospielerträge/Entgelte ist keine Ertragsteuer

Die Sportwettensteuer auf der Grundlage der Bruttospielerträge bzw. der gesondert zum Wetteinsatz erhobenen Entgelte ist – obwohl die Bezeichnung der Bemessungsgrundlage dies nahelegen könnte - *nicht* als Ertragsteuer zu qualifizieren. Die Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer) sind nach ihrem gewachsenen historischen Verständnis (das für die Qualifizierung im Sinne der Finanzverfassung maßgebend ist) Personensteuern, die an der finanziellen Leistungsfähigkeit von Personen ausgerichtet sind, d.h. das Einkommen der jeweils steuerpflichtigen Person (natürliche Person bzw. Körperschaft) besteuern. Die Sportwettensteuer ist gerade *keine* Personensteuer in diesem Sinne und soll auch nicht anstelle von Ertragsteuern erhoben werden. Steuertatbestand ist vielmehr der Abschluss einer Wette (s.o. II.1.a)). Dass das Gesetz eine Person als Steuerschuldner bestimmt (nach § 19 Abs. 2 S. 1 RennwLottGE ist dies der Veranstalter), macht die Sportwettensteuer nicht zur Personensteuer. Die Bestimmung eines Steuerschuldners findet sich – als unerlässliche Voraussetzung u.a. für das Entstehen eines Steuerschuldverhältnisses und einen ordnungsgemäßen Vollzug – auch in jedem anderen (Verkehr-) Steuergesetz. Beispielhaft erwähnt sei hier § 13 GrEStG, wobei die GrESt unzweifelhaft als Verkehrsteuer angesehen wird.

Eine Qualifizierung als Ertragsteuer lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass sich die Bemessungsgrundlage nach dem sog. Bruttospielertrag richtet. Denn maßgebend ist insoweit allein, dass Steuertatbestand nicht das Einkommen einer Person ist, sondern der Abschluss einer Wette. Besteuert werden bei der hier vorgeschlagenen Bemessungsgrundlage - wirtschaftlich betrachtet - die Entgelte für die Veranstaltung von Sportwetten. Der Bruttospielertrag als Bemessungsgrundlage dient lediglich der rechnerischen Bestimmung dieser Entgelte, sofern sie nicht ohnehin (wie bei Geschäftsmodellen üblich, in denen der Anbieter kein Spielrisiko trägt) in Form gesonderter Entgelte erhoben werden. Im Vergleich zur Besteuerung des Spieleinsatzes bedarf es lediglich einer weiteren Rechenoperation, nämlich des Abzugs der Gewinnausschüttungen von den Spieleinsätzen. Wirtschaftlich gesehen wird – vergleichbar der Umsatzsteuer - die Leistung des Wettanbieters auf der Grundlage des vom Wettkunden geleisteten Entgelts besteuert. Auch im Grunderwerbsteuergesetz ist eine rech-



nerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer durch Berücksichtigung mehrerer Gegenleistungskomponenten (z.B. sonstige Leistungen, Belastungen) nicht unüblich (vgl. § 9 GrEStG). Das Erfordernis der rechnerischen Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Sportwettensteuer bei Zugrundelegung des Bruttospielertrags spricht damit nicht gegen eine Verkehrsteuerqualifikation bzw. für eine Ertragsteuerqualifikation. Der Ertrag des Wettanbieters unter Berücksichtigung sämtlicher operativer Kosten wird durch die Sportwettensteuer gerade nicht besteuert.

2. Vereinbarkeit einer Sportwettensteuer auf Basis der Bruttospielerträge / Entgelte mit der Berufsfreiheit privater Veranstalter von (Online-) Sportwetten

Im Gegensatz zu der im Gesetzentwurf vorgesehen Sportwettensteuer auf der Grundlage der Spieleinsätze (§ 17 Abs. 2 RennwLottG) dürfte eine Besteuerung auf der Grundlage der Bruttospielerträge bzw. der gesondert von den Wetteinsätzen vom Wettunternehmer als Gegenleistung erhobenen Entgelte auch mit der Berufsfreiheit der privaten Anbieter von Sportwetten vereinbar sein. Die Gründe hierfür ergeben sich spiegelbildlich aus den bereits gemachten Ausführungen (oben unter I.): Die Besteuerung auf Basis der Bruttospielerträge / Entgelte ist zur Kanalisierung der Wettkunden in den regulierten Markt (also zur Erreichung des ordnungspolitischen Ziels) geeignet und wahrt so den Gleichlauf zwischen Sachgesetzgebung und Steuergesetzgebung nach dem Wechsel von einem staatlichen Monopol hin zu einer (begrenzten) kontrollierten/konzessionierten Marktöffnung für Private auf Ebene der Landesgesetzgebung. Gleichzeitig wird eine nachhaltige Besteuerung aller Sportwetten, insbesondere auch von Online-Sportwetten sichergestellt. An der Verhältnismäßigkeit einer derartigen Steuer bestehen bei Wahl eines moderaten Abgabensatzes (etwa in Höhe von 20 %), auch im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit der Steuerschuldner keine Bedenken.

Köln, 16. März 2012

Prof. Dr. Stephan Eilers