

# Die bundesgesetzliche Glücksspielbesteuerung: Ein unvollkommener Akt

## Zur Notwendigkeit einer Steuerreform

▸ von Dr. Lennart Brüggemann

Algegenwärtiges Thema im Glücksspielwesen ist die anstehende Reform des Glücksspielstaatsvertrages, auf den sich die Ministerpräsidenten der Bundesländer im März geeinigt haben. Besonders die beabsichtigte Zulassung von virtuellen Automaten und Online-Casinospielen sowie die weitgehende Öffnung des Sportwettenmarktes stehen im Fokus der Öffentlichkeit. Steuerrechtliche Aspekte fristen dagegen ein Schattendasein. Die Rufe nach einer Reform der Glücksspielbesteuerung werden jedoch lauter. So prangert der Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen in seinem Jahresbericht 2019 „ein strukturelles Defizit bei der Besteuerung des Online-Glücksspiels“ an (Landesrechnungshof NRW, Jahresbericht 2019, S. 263).

Einen speziellen Rechtsrahmen für die Besteuerung von Glücksspielen zu schaffen liegt in den Händen des Bundes. Zur Wahrung der Rechtseinheit im gesamtstaatlichen Interesse kann er sich auf die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 S. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 des Grundgesetzes berufen. Die ihm so eröffnete Möglichkeit zur Gesetzgebung muss er nur ergreifen.

Als Anknüpfungspunkt dient das Rennwett- und Lotteriegesezt (RennwLottG) vom 8. April 1922 – ein Relikt aus dem Deutschen Reich, das bis heute spezielle Vorschriften für die Glücksspielbesteuerung vorhält. Seit seinem Inkrafttreten regelt es die Besteuerung von Rennwetten (Wetten auf öffentliche Pferderennen oder andere öffentliche Leistungsprüfungen für Pferde), Lotterien und Ausspielungen. Hinzu kommt die Besteuerung von Sportwetten, die der Bundesgesetzgeber im Jahr 2012 in das Gesetz aufgenommen hat. Der Steuerzugriff des Rennwett- und Lotteriegeseztes erfolgt mithin selektiv. Er erfasst nicht alle in Deutschland angebotenen Glücksspiele, sondern nur einen Teil davon.

Was den milliardenschweren Wettmarkt angeht, existieren nur für Renn- und Sportwetten spezielle Wettsteuern. Wetten auf Ereignisse außerhalb des Sports – etwa Ereignisse in Politik und Gesellschaft – sind dem Zugriff durch das Rennwett- und Lotteriegesezt entzogen. Diese Selektierung bei der Ausgestaltung der Besteue-

rung mag damit zu erklären sein, dass die steuerlichen Vorschriften gemeinhin der Regulierung des Marktes nachfolgen. Der Gesetzgeber schafft spezielle Steuervorschriften für Wetten, deren Erlaubnisfähigkeit zuvor eigens geregelt wurde. Dies zeigt die Historie des Rennwett- und Lotteriegeseztes. Die Entstehung des Gesetzes beruht auf der Erkenntnis der Reichsregierung, dass der große Zuspruch der Bevölkerung an Wetten bei öffentlichen Pferderennen, insbesondere bei nicht zugelassen Buchmachern, nicht zu unterdrücken war. Um die offenbar gewordene Wettleidenschaft einzudämmen und in legale Bahnen zu lenken, reformierte das Reich das Wettwesen mit Hilfe des Rennwett- und Lotteriegeseztes, das Rennwetten sowohl bei Rennvereinen als Totalisatorunternehmen als auch bei Buchmachern zuließ. Anknüpfend an diese Regulierung wurden mit der Totalisator- und Buchmachersteuer spezielle Steuern auf Rennwetten konzipiert. In ähnlicher Weise verhält es sich bei der letzten großen Reform, die das Rennwett- und Lotteriegesezt im Jahr 2012 erfahren hat. Die Bundesländer stellten fest, dass es kaum gelungen war, die erhebliche Nachfrage der Bevölkerung an der Teilnahme von Sportwetten auf das Angebot der staatlichen Veranstalter zu kanalisieren. Infolge dessen einigten sie sich im Ersten Glücksspieländerungsstaatsvertrag darauf, im Rahmen einer Experimentierklausel den Zugang zum Sportwettenmarkt für eine begrenzte Anzahl privater Veranstalter zeitlich befristet zu öffnen. Diese Regulierung nahm sodann der Bundesgesetzgeber zum Anlass, im Rennwett- und Lotteriegesezt eine Sportwettensteuer einzuführen.

Diese Wechselwirkung zwischen der Regulierung bestimmter – besonders nachgefragter – Wetten und der nachfolgenden Konzeption spezieller Steuern nur für diese Wetten mag aus regulatorischer, nicht aber aus steuersystematischer und fiskalischer Sicht nachzuvollziehen sein. Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Sachverhalt gegen ein gesetzliches Verbot verstößt (vgl. § 40 der Abgabenordnung). Der Gesetzgeber ist also nicht gezwungen, nur solche Wetten zu besteuern, deren Veranstaltung er erlaubt hat. Er darf auch auf all diejenigen Wet-

ten steuerlich zugreifen, die mangels Zulassung verboten sind. Voraussetzung ist lediglich, dass der Gesetzgeber einen Steuertatbestand schafft, unter den der Abschluss der Wetten subsumiert werden kann. Die Zeiten, in denen moralische Bedenken erhoben wurden, Steuern aus Quellen zu erheben, die der Staat als verwerflich ansieht und daher verschlossen hält, sind vorbei. Fraglich ist vielmehr, ob der Gesetzgeber seiner Verantwortung gerecht wird, wenn er solche Quellen von seiner gesonderten Steuergesetzgebung ausnimmt und damit die Gefahr in Kauf nimmt, dass diese letztlich gar nicht erschlossen werden. In diesem Fall würde er zu Lasten der rechtstreuen jene Veranstalter steuerlich bevorteilen, die außerhalb des gesetzten Rechtsrahmens Wetten anbieten. Zugleich gingen dem Staat nicht unerhebliche Einnahmen verloren.

Selbst in den Teilen des Wettmarktes, bei denen sich der Gesetzgeber entschieden hat, mit Hilfe des Rennwett- und Lotteriegeseztes Steuerquellen zu schließen, existieren indes Unsicherheiten bei der Reichweite des steuerlichen Zugriffs. Vorrangig betrifft dies die Sportwettensteuer. In § 17 Abs. 2 S. 1 RennwLottG offenbart der Bundesgesetzgeber zwar, was er unter Sportwetten versteht, nämlich „Wetten aus Anlass von Sportereignissen“. Den Begriff des Sports, der für die Erfüllung des Steuertatbestandes wesentlich ist, definiert er jedoch nicht. Auch in den Gesetzgebungsmaterialien verhält er sich nicht dazu. So bleibt unklar, welches Verhalten er im Kontext des Steuergeseztes zum Sport zählt und welches nicht. Besonders problematisch wird dies bei Wetten auf eSport. Ob eSport als Sport eingeordnet werden kann, wird disziplinübergreifend kontrovers diskutiert, wobei entscheidend ist, von welchem Sportverständnis man ausgeht.

Als weitere Steuerquelle hat der Bundesgesetzgeber im Rennwett- und Lotteriegesezt Lotterien und Ausspielungen erschlossen – allerdings nur lückenhaft. Die Regelungen zur Lotteriesteuer sind seit der Ursprungfassung des Geseztes in ihrem Kern unverändert. Sie beruhen auf überholten gesetzgeberischen Vorstellungen. So blendet der Hauptsteuertatbestand der Lotteriesteuer in § 17 Abs. 1 S. 1 RennwLottG die

Internationalisierung des Glücksspielangebots aus. Ausschließlich greift er auf im Inland veranstaltete öffentliche Lotterien und Ausspielungen zu. Unberücksichtigt lässt er all jene Lotterien und Ausspielungen, die Anbieter im Ausland veranstalten. Hierfür hat der Gesetzgeber in § 21 RennwLottG zwar einen Nebentatbestand vorgesehen, der aber dem technischen Fortschritt nicht gewachsen ist. Überraschend ist dies nicht, da die Vorschrift ihren Ursprung im Gesetz betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben vom 1.7.1881 findet und bis heute vom Gesetzgeber nicht an die Gegenwart angepasst wurde. Die Zeit ist schlicht stehen geblieben. In der Tradition der als Urkundenstempel konzipierten Stempelabgabe für Lotterielose geht § 21 RennwLottG noch immer davon aus, dass Lose in Papierform oder anderer dinglicher Form ausgestellt und vom Ausland ins Inland verbracht werden. Die Teilnahme an einer ausländischen Lotterie über das Internet, bei der lediglich ein elektronischer Nachweis über die Spielteilnahme erfolgt, ist dem Tatbestand fremd. Befremdlich wirkt zudem der vom Gesetzgeber bestimmte Kreis der Steuerschuldner. Zur Entrichtung der Steuer ist nach § 21 Abs. 3 HS. 2 RennwLottG auch derjenige verpflichtet, der das Los als Erster im Inland empfängt – je nach Fallgestaltung mithin der Spieler selbst. Wie in diesem Fall ein gleichmäßiger Steuervollzug gewährleistet werden soll, bleibt fraglich. Unvereinbar mit heutigen Wertmaßstäben dürfte auch die ungleiche Steuerbemessung sein, die ausländische Lotterien und Ausspielungen steuerlich schlechter stellt. Während die Lotteriesteuer für im Inland veranstaltete Lotterien und Ausspielungen 20 v. H. vom planmäßigen Preis ausschließlich der Steuer beträgt, bemisst sich die Steuer auf ausländische Lose auf 0,25 Euro für je einen Euro vom planmäßigen Preis.

Die Bestandsaufnahme zeigt, dass der spezielle Besteuerungsrahmen des Rennwett- und Lotteriegesezes erhebliche Lücken und Unwägbarkeiten in der Besteuerung von Glücksspielen enthält. Besonders die in den letzten Jahren immer beliebter gewordenen Online-Casinos bleiben außer Betracht. Gleiches gilt für Online-Poker sowie Wetten, die keine Renn- oder Sportwetten sind. Ebenso sieht sich die Finanzverwaltung außer Stande, ausländische Zweitlotterien zur Lotteriesteuer heranzuziehen. Darüber hinaus nimmt der Bundesgesetzgeber durch die Eingrenzung auf die nur unzulänglich definierten Sportwetten in Kauf, dass die Sportwettensteuer auf Zweifelsfälle keine Anwendung findet.

Als „steuerliches Auffangnetz“ des Bundes für all diejenigen Glücksspiele, die infolge einer Be-

steuerungslücke dem Zugriff des Rennwett- und Lotteriegesezes entkommen sind, dient die Umsatzsteuer. Wesentliche Voraussetzung ist, dass der einzelne Unternehmer seine Leistung im Inland ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes – UStG). Der inländische Leistungsort ist aber zumeist problematisch, da in den weit überwiegenden Fällen die Glücksspielteilnahme von ausländischen Unternehmen über das Internet angeboten wird. Zwar ist der Inlandsbezug insbesondere gegeben, wenn der Unternehmer seine Leistung auf elektronischem Weg gegenüber dem Spieler erbringt (§ 3a Absatz 5 S. 1 u. 2 Nr. 3 UStG). Dies bedingt nach der Definition des Bundesfinanzhofs jedoch eine Leistungserbringung über das Internet, die aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Betätigung erfolgt sowie ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre (BFH, Urt. v. 01.06.2016, Az.: XI R 29/14). Damit kommt es für die Bejahung des inländischen Leistungsortes stets auf die konkrete Leistungsausführung des Unternehmers an. Ausweichtgestaltungen und Rechtsstreitigkeiten um die Auslegung der Norm sind nicht selten die Folge. Zudem besteht noch immer keine Klarheit über die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Glücksspielen, die teilweise im Spieleinsatz und teilweise im Bruttospielertrag gesehen wird. Letztlich bleibt die Erkenntnis, dass die Umsatzsteuer keine Gewähr dafür bietet, sämtliche Besteuerungslücken zu schließen.

Dem Bundesgesetzgeber ist zu empfehlen, den derzeitigen Weg in der Besteuerung von Glücksspielen zu verlassen. Es ist ein Irrweg, der in verschiedene Richtungen – mitunter ins steuerliche Niemandsland – verläuft. Notwendig ist ein einziger Besteuerungsrahmen für sämtliche Glücksspiele in Deutschland. Unterschiedlos sind die Glücksspiele steuerlich zu erfassen. Die bisherige Zersplitterung der Besteuerung, die das Risiko von Steuerausfällen birgt, ist kaum zu vermitteln, erst recht nicht, wenn sich der Bundesgesetzgeber der Besteuerung bestimmter Glücksspiele gesondert annimmt, ausgerechnet denjenigen jedoch nicht, die nicht erlaubnisfähig sind. Um das Steueraufkommen zu sichern und jeder Art von Glücksspiel gerecht zu werden – vor allem aus Gründen der Kanalisierung –, bedarf es spezieller Besteuerungsvorschriften. Eine allgemeine Steuer – wie etwa die Umsatzsteuer – kann dies nicht leisten. Ein solcher klarer Rechtsrahmen für sämtliche Glücksspiele ist zugleich im Interesse der Glücksspielanbieter. Der Planungssicherheit willen sind sie auf eindeutige Regelungen angewiesen. Sie müssen im Vorfeld erkennen

können, welche Steuerlast ihnen der Gesetzgeber aufbürdet, um ihr Angebot ausrichten zu können. Gleichsam benötigen sie faire Wettbewerbsbedingungen, die voraussetzen, dass ein Steuergesetz die Besteuerung von Glücksspielen ausnahmslos sicherstellt.

Die Regulierung des Glücksspielwesens bietet die passende Gelegenheit, den erforderlichen Besteuerungsrahmen für Glücksspiele durch eine Reform des Rennwett- und Lotteriegesezes zu setzen. Im Zuge dessen ist die bereits begonnene Wettbesteuerung auf sämtliche Wetten auszuweiten. Denkbar ist es, unter Aufgabe der bestehenden Differenzierung zwischen Renn- und Sportwetten einen allgemeinen Wettsteuertatbestand zu konzipieren. Alternativ kommt ein Aufgangtatbestand für Wetten, die keine Renn- und Sportwetten sind, in Betracht. In diesem Fall ist der Begriff des Sportereignisses jedoch eindeutig zu definieren, um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden. Darüber hinaus bedarf der Lotteriesteuertatbestand in § 17 Abs. 1 RennwLottG zur Besteuerung von Auslandssachverhalten einer Anpassung. Als Vorbild dient die Ausgestaltung der Sportwettensteuer in § 17 Abs. 2 RennwLottG. Im Gegenzug ist § 21 RennwLottG aufzuheben. Eigenständige Steuertatbestände sind für die Veranstaltung weiterer Glücksspiele, wie etwa „Zweitlotterien“, Online-Casinospielen, Online-Poker oder virtuellen Automaten spielen, vorzusehen. Erforderlich ist ferner eine den Eigenheiten des jeweiligen Glücksspiels angepasste Steuerbemessung. Für erlaubnisfähige Glücksspiele muss ein erträgliches Maß der Besteuerung gefunden werden, um eine Kanalisierung in den erlaubten Markt zu erreichen. Es obliegt nunmehr dem Bundesgesetzgeber, die Möglichkeit zu ergreifen, ein zeitgemäßes Steuergesetz für Glücksspiele zu realisieren.

## ► Der Autor



**Dr. Lennart Brüggemann** ist Rechtsanwalt bei HLB Schumacher Hallermann in Münster. Zu seinen Tätigkeitsschwerpunkten zählen Glücksspielrecht und eSport-Recht, in denen er sich insbesondere mit steuerrechtlichen Fragen befasst.

Foto: HLB Schumacher Hallermann, Studio Wiegell