

Februar 2022

17. Jahrg.

71732

Seite 1-112

ZfWVG

Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht
European Journal of Gambling Law

1

- Prof. Dr. Julian Krüper*
1 **Glücksspielregulierung zwischen Prävention und Repression**
Prof. Dr. Florian Becker, LL.M.
- 2 **Neue Probleme für Altlasten verbundener Konzernunternehmen?**
Prof. Dr. Markus Ruttig
- 7 **Werbung für unerlaubte Glücksspiele**
Prof. Dr. Jens M. Schmittmann
- 11 **Kommunale Besteuerung des Glücksspiels zwischen Lenkung und Erdrosselung**
Dr. Lennart Brüggemann
- 17 **Das neue Rennwett- und Lotteriegesezt in der Praxis**
Karsten Königstein
- 26 **Die Reichweite des Bestandsschutzes für Alt-Spielhallen in Baden-Württemberg gegenüber Einrichtungen zum Aufenthalt von Kindern und Jugendlichen**
- 31 **Unionsrechtliche Prüfung von Sanktionsnormen für Verstöße gegen ein Glücksspielmonopol**
EuGH, Ur. v. 14.10.2021 – C-231/20
- 37 **Besteuerung von Sportwetten nach dem RennLottG ist verfassungs- und unionsrechtskonform**
BFH, Ur. v. 17.5.2021 – IX R 20/18
- 42 *Anmerkung von Prof. Dr. Jens M. Schmittmann*
- 44 **Glücksspielabgabe nach dem GlSpielG SH ist verfassungs- und unionsrechtskonform**
BFH, Ur. v. 17.5.2021 – IX R 32/18
- 50 *Anmerkung von Prof. Dr. Florian Becker, LL.M.*
- 52 **Sportwettensteuer nach dem RennLottG ist verfassungs- und unionsrechtskonform**
BFH, Ur. v. 7.9.2021 – IX R 5/19
- 61 **Bemessungsgrundlage für die Sportwettensteuer nach dem RennLottG**
BFH, Ur. v. 7.9.2021 – IX R 30/18
- 64 **Erteilung glücksspielrechtlicher Spielhallenerlaubnisse unterliegt nicht dem Vergaberecht**
VGH Bayern, Beschl. v. 5.10.2021 – 23 ZB 21.2038
- 72 **Keine Gleichartigkeit kommunaler Wettbürosteuer mit Sportwettensteuer nach dem RennLottG**
OVG Rheinland-Pfalz, Ur. v. 2.11.2021 – 6 A 10341/21
- 85 **Personengesellschaft kann mangels Gewerbefähigkeit nicht Inhaberin einer Spielhallenerlaubnis sein**
VGH Baden-Württemberg, Beschl. v. 25.11.2021 – 6 S 2239/21
- 91 **Spieler kann Anspruch auf Rückzahlung getätigter Spieleinsätze gegen Anbieter von Online-Glücksspielen haben**
OLG Hamm, Beschl. v. 12.11.2021 – 12 W 13/21
- 104 **Spieler hat keinen Anspruch auf Rückzahlung getätigter Spieleinsätze gegen Anbieter von Online-Glücksspielen**
LG Bonn, Ur. v. 30.11.2021 – 5 S 70/21
- 108 *Anmerkung von Prof. Dr. Marc Liesching*

Herausgeber

Prof. Dr. Johannes Dietlein

Prof. Dr. Jörg Ennuschat

Prof. Dr. Ulrich Haltern, LL.M.

Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M.

RA Prof. Dr. Markus Ruttig

Schriftleiter

RiVG Dr. Felix B. Hüsken

Summary

The containment of gambling addiction as well as the harmonious design of the cityscape are important governmental tasks, to the fulfillment of which the municipalities can make an important contribution. If they – regardless of the goal of generating income – make use of the betting office and / or gaming machine tax to fulfill these tasks, this is harmless provided that a relevant taxable event is observed. Only when the tax is designed so that it does not arise at all, e.g. if the tax is so exorbitantly high that no one fulfills the taxable event, it can be assumed to be unlawful.

According to all decisions so far known – apart from the Higher Administrative Court Saxony – no court accepts the „strangling effect“ of the gaming machine and / or betting office tax. This is quite moderate and uniform for the amusement tax with regularly 3 %, while the gaming machine tax is very different and diverges regionally. But here too – since the burden of fighting dogs has apparently not yet occurred in the case law of the Federal Administrative Court – no constitutional violation can be inferred. As long as the municipalities take into account the standards developed by case law when taxing gambling, successful judicial proceedings against the tax assessments are ruled out.

RA Dr. Lennart Brüggemann, Münster*

Das neue Rennwett- und Lotteriegesetz in der Praxis

Steuerrechtliche Aspekte

Das neue Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottG) hat nicht nur neue Steuern, sondern auch Änderungen für die bisherigen Steuervorschriften hervorgebracht. Der Beitrag untersucht ausgewählte Rechtsfragen zur Gesetzesanwendung, die die Besteuerung gemeinhin (II.) oder einzelne Steuern (III. – VII.) betreffen.

I. Einleitung

Am 1.7.2021 trat das Gesetz zur Änderung des Rennwett- und Lotteriegesetzes und der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz in Kraft und brachte weitgehende Änderungen im Bereich der Besteuerung.¹ Es ersetzt die noch aus dem Deutschen Reich stammende Fassung des RennwLottG, die über die zurückliegenden Jahrzehnte verschiedentlich geändert wurde.² Ebenso gegenstandslos wurde mit Ablauf des 30.6.2021 die Rennwett- und Lotteriegesetz-Zuständigkeitsverordnung³, während die Ausführungsbestimmungen⁴ durch das Änderungsgesetz novelliert und in Verordnung zur Durchführung des Rennwett- und Lotteriegesetzes (RennwLottDV) umbenannt wurden. Das RennwLottG teilt sich fortan in drei Abschnitte auf: Einen ordnungsrechtlichen Abschnitt für Rennwetten, einen Abschnitt für die Besteuerung sowie einen Abschnitt mit gemeinsamen Vorschriften. Den Schwerpunkt bildet der steuerrechtliche Abschnitt in den §§ 8 bis 60 RennwLottG. In diesem regelt der Bundesgesetzgeber die Besteuerung ausgewählter Glücksspielformen: Die Besteuerung von Rennwetten (§§ 8 bis 15 RennwLottG), Sportwetten (§§ 16 bis 25 RennwLottG), öffentlichen Lotterien und Ausspielungen (§§ 26 bis 35 RennwLottG), virtuellem Automatenpiel (§§ 36 bis 45 RennwLottG) und Online-Poker (§§ 46 bis 55 RennwLottG). Steuervorschriften für Rennwetten, Sportwetten sowie Lotterien und Ausspielungen fanden sich bereits bislang im RennwLottG. Neu hinzugekommen sind Vorschriften zur Besteuerung von virtuellem Automatenpiel und Online-Poker. Die Unterabschnitte zu den jeweiligen Glücksspielformen sind systematisch einheitlich aufgebaut. Zunächst finden sich Regelungen zum

Steuergegenstand (Was unterliegt der Besteuerung?), zur Steuerbemessung (Auf welcher Grundlage wird die Steuer bemessen? Wie hoch ist der Steuersatz?), zu möglichen Steuerbefreiungen und zum Steuerschuldner (Wer muss die Steuer originär entrichten?). Hieran schließen sich Vorschriften zur Steuerschuld, zum Steuerverfahren, zur Zerlegung des Steueraufkommens und zur behördlichen Zuständigkeit an. Begleitet werden die gesetzlichen Regelungen durch die Bestimmungen in der Durchführungsverordnung, bei der es sich ihrer Rechtsnatur nach um eine Rechtsverordnung handelt.⁵ Einen Überblick über die Neuregelungen hat bereits Schmittmann (ZfWG 2021, S. 334 ff.) gegeben. Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, einzelnen Rechtsfragen nachzugehen, die sich im Zuge der Anwendung der neuen Besteuerungsvorschriften ergeben.

II. Allgemeines

1. Besteuerung von erlaubten und unerlaubten Glücksspielen

Ob eine Renn- oder Sportwette, eine öffentliche Lotterie oder Ausspielung, ein virtuelles Automatenpiel oder Online-Pokerspiel erlaubt oder unerlaubt veranstaltet wird, ist für die Besteuerung nach dem RennwLottG unerheblich. Die vom Gesetzgeber allgemein formulierten Steuergegen-

* Auf Seite III erfahren Sie mehr über den Autor.

1 Gesetz v. 25.6.2021, BGBl. I 2065.

2 Gesetz v. 8.4.1922, RGBl. I 335, 393, vor dem Außerkrafttreten zuletzt geändert durch Art. 8 d. Gesetzes v. 30.11.2020, BGBl. I 2600. Zur historischen Entwicklung des RennwLottG siehe Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesetz, 2015, 63 ff.

3 Verordnung v. 11.12.2012, BGBl. I 2637, vor dem Außerkrafttreten zuletzt geändert durch Art. 1 d. Verordnung v. 24.9.2013, BGBl. I 3709.

4 Verordnung v. 16.6.1922, ZBl. 1922, 351, zuletzt geändert durch Art. 1 d. Verordnung v. 10.11.2021, BGBl. I 4900.

5 BT-Drs. 19/28400, 65. Siehe auch Reimer, Stellungnahme zu der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 07. Juni 2021, 11 (abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/845772/5fc6f3f2fdac9e88519e89c3c68800a/07-Reimer-data.pdf>; letzter Zugriff am 14.1.2022).

stände knüpfen hinsichtlich ihrer tatbestandlichen Voraussetzungen nicht an das Vorliegen einer Erlaubnis für das angebotene Spiel an. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen vor, ist eine Besteuerung auch dann möglich, wenn der Veranstalter über keine glücksspielrechtliche Erlaubnis verfügt oder das einzelne Spiel nicht erlaubnisfähig ist. Dies betont auch die Gesetzesbegründung.⁶ Im Übrigen ist die Steuerbarkeit des Verkehrsvorgangs Ausfluss eines allgemeinen Grundsatzes, den schon der Reichsfinanzhof⁷ begründete und der seinen Niederschlag in § 40 AO gefunden hat. Für die Besteuerung ist es gemäß § 40 AO unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

2. Zuständiges Finanzamt für die Steuererhebung

Welches Finanzamt für die Steuererhebung örtlich zuständig ist, ergibt sich aus dem RennwLottG sowie der dazu ergangenen Durchführungsverordnung. Die Durchführungsverordnung konkretisiert und ergänzt dabei die gesetzlichen Regelungen. Aufgrund des Zusammenspiels der Regelwerke sowie der Formulierungen der Vorschriften bereitet die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit in der Praxis teilweise Schwierigkeiten. Dies gilt namentlich für die Sportwettensteuer, Virtuelle Automatensteuer und Online-Pokersteuer, bei denen eine Vielzahl von Konstellationen mit jeweils unterschiedlicher Regelung der Zuständigkeit möglich ist.

a) Rennwettsteuer

Handelt es sich beim Steuerschuldner (Betreiber des Totalisators oder Halter der Wette im Sinne des § 8 Abs. 2 RennwLottG) um eine juristische Person oder Personenvereinigung, ist für die Erhebung der Rennwettsteuer gemäß § 15 RennwLottG i. V. m. § 13 Abs. 2 S. 1 RennwLottDV das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerschuldner seine Geschäftsleitung (§ 10 AO) hat. Lässt sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen oder befindet sich dieser nicht im Geltungsbereich des RennwLottG (Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland), ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Veranstalter der Rennwette seinen Sitz (§ 11 AO) hat (§ 15 RennwLottG i. V. m. § 13 Abs. 2 S. 2 RennwLottDV). Ist der Veranstalter dagegen eine natürliche Person, ist gemäß § 15 RennwLottG i. V. m. § 13 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 RennwLottDV das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Veranstalter seinen Wohnsitz (§ 8 AO) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes gilt § 19 Abs. 1 S. 2 AO entsprechend. Insofern kommt es darauf an, an welchem Wohnsitz sich der Veranstalter vorwiegend aufhält. Hat er keinen Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes, begründet sich die örtliche Zuständigkeit gemäß § 15 RennwLottG i. V. m. § 13 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 RennwLottDV nach seinem gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO).

b) Lotteriesteuer

Für die Erhebung von Lotteriesteuer bei juristischen Personen und Personenvereinigungen, die öffentliche Lotterien und Ausspielungen veranstalten, ist gemäß § 35 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 28 Abs. 2 S. 1 RennwLottDV das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Veranstalters (§ 10 AO) befindet. Ist der

Ort der Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs des RennwLottG oder lässt sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen, ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich der Sitz (§ 11 AO) des Veranstalters befindet (§ 35 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 28 Abs. 2 S. 2 RennwLottDV). Handelt es sich beim Veranstalter der Lotterie oder Ausspielung um eine natürliche Person, ist gemäß § 35 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 28 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 RennwLottDV das Finanzamt im Bezirk des Wohnsitzes (§ 8 AO) örtlich zuständig. Bei mehrfachem Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes findet gemäß § 35 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 28 Abs. 1 S. 2 RennwLottDV die Regelung des § 19 Abs. 1 S. 2 AO Anwendung, sodass es auf denjenigen Wohnsitz ankommt, an dem sich der Veranstalter vorwiegend aufhält. Fehlt es an einem Wohnsitz im Inland, richtet sich die örtliche Zuständigkeit gemäß § 35 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 28 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 RennwLottDV nach dem Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes des Veranstalters (§ 9 AO). Hat der Veranstalter im Geltungsbereich des Gesetzes weder Geschäftsleitung noch Sitz bzw. keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, ist das Finanzamt Frankfurt am Main IV für die Erhebung der Lotteriesteuer zuständig (§ 35 S. 2 RennwLottG i. V. m. § 28 Abs. 3 RennwLottDV).

c) Sportwettensteuer, Virtuelle Automatensteuer und Online-Pokersteuer

Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts für die Erhebung von Sportwettensteuer, Virtueller Automatensteuer und Online-Pokersteuer ist zwar in verschiedenen Vorschriften geregelt, verläuft jedoch nach derselben Systematik. Ist der Veranstalter eine juristische Person oder Personenvereinigung, ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Veranstalter seine Geschäftsleitung (§ 10 AO) hat.⁸ Befindet sich die Geschäftsleitung nicht im Geltungsbereich des Gesetzes oder lässt sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen, ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Veranstalter seinen Sitz (§ 11 AO) hat.⁹ Handelt es sich bei dem Veranstalter um eine natürliche Person, ist das Finanzamt für die Steuererhebung zuständig, in dessen Bezirk der Veranstalter seinen Wohnsitz (§ 8 AO) hat.¹⁰ Bei mehrfachem Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes ist gemäß der entsprechenden Anwendung von § 19 Abs. 1 S. 2 AO der Wohnsitz des vorwiegenden Aufenthalts maßgebend.¹¹ Fehlt es an einem Wohnsitz im Geltungsbereich des Gesetzes, ist das Finanzamt im Bezirk des gewöhnlichen Aufenthaltes des Veranstalters (§ 9 AO)

⁶ BT-Drs. 19/28400, 43 aE.

⁷ RFH, 7.7.1920 – II A 74/20, RFHE 3, 173, 174 f., 177 zur Steuerbarkeit von Wettverträgen bei verbotenen Billardwettspielen.

⁸ Siehe § 25 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 19 Abs. 2 S. 1 RennwLottDV (Sportwettensteuer), § 45 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 34 Abs. 2 S. 1 RennwLottDV (Virtuelle Automatensteuer), § 55 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 40 Abs. 2 S. 1 RennwLottDV (Online-Pokersteuer).

⁹ Siehe § 25 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 19 Abs. 2 S. 2 RennwLottDV (Sportwettensteuer), § 45 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 34 Abs. 2 S. 2 RennwLottDV (Virtuelle Automatensteuer), § 55 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 40 Abs. 2 S. 2 RennwLottDV (Online-Pokersteuer).

¹⁰ Siehe § 25 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 19 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 RennwLottDV (Sportwettensteuer), § 45 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 34 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 RennwLottDV (Virtuelle Automatensteuer), § 55 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 40 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 RennwLottDV (Online-Pokersteuer).

¹¹ Siehe § 25 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 19 Abs. 1 S. 2 RennwLottDV (Sportwettensteuer), § 45 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 34 Abs. 1 S. 2 RennwLottDV (Virtuelle Automatensteuer), § 55 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 40 Abs. 1 S. 2 RennwLottDV (Online-Pokersteuer).

örtlich zuständig.¹² Hat der Veranstalter weder Geschäftsleitung noch Sitz bzw. weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes und hat er einen steuerlichen Beauftragten benannt, ist demjenigen Finanzamt die örtliche Zuständigkeit zugewiesen, in dessen Bezirk sich der Geschäftssitz des steuerlichen Beauftragten befindet.¹³ Ist ein steuerlicher Beauftragter nicht benannt, ist das Finanzamt Frankfurt am Main IV für die Steuererhebung örtlich zuständig.¹⁴ Die fehlende Benennung eines steuerlichen Beauftragten kann daraus resultieren, dass der Veranstalter seiner gesetzlichen Verpflichtung nicht nachgekommen ist oder eine solche Pflicht nicht besteht, weil der Veranstalter seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat (vgl. §§ 22 Abs. 1, 42 Abs. 1, 52 Abs. 1 RennwLottG).

3. Besonderheiten des Steueranmeldeverfahrens

Für sämtliche Steuern sieht das Gesetz ein Steueranmeldeverfahren vor (§§ 13 Abs. 1 u. 2, 21 Abs. 1, 32 Abs. 1, 41 Abs. 1, 51 Abs. 1 RennwLottG). Die Steueranmeldung ist eine besondere Form der Steuererklärung, bei der der Steuerpflichtige die Steuer aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift selbst berechnen muss.¹⁵ Dazu reicht er innerhalb des Anmeldezeitraums eine eigenhändig unterschriebene Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim zuständigen Finanzamt ein, in der er die Steuer selbst berechnet. Näheres zur Steueranmeldung regelt das RennwLottG im Abschnitt der jeweiligen Steuer in der Vorschrift zur „Steueranmeldung und -entrichtung“.¹⁶ Eine Festsetzung der Steuer durch gesonderten Bescheid des Finanzamtes ergeht nur, wenn das Finanzamt von der angemeldeten Steuer abweichen will oder die Pflicht zur Steueranmeldung verletzt wurde (§ 167 Abs. 1 AO). Ergeht – wie im Regelfall – kein gesonderter Steuerbescheid durch das Finanzamt, ist die Steuer mit der Steueranmeldung festgesetzt. Ein Einspruch muss sich gegen die Steueranmeldung richten. Der Einspruch ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung beim Finanzamt zulässig, in den Sonderkonstellationen des § 168 S. 2 AO innerhalb eines Monats nach Bekanntwerden der Zustimmung durch das Finanzamt (§ 355 Abs. 1 S. 2 AO). Gibt der Steuerpflichtige beim zuständigen Finanzamt eine nach den Vorgaben des RennwLottG (formell) wirksame Steueranmeldung ab, die das Finanzamt unverändert übernimmt und der Steuererhebung zugrunde legt, steht die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 S. 1 AO).¹⁷ Dies bedeutet, dass das Finanzamt die Steuerfestsetzung innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist aufheben oder ändern kann (§§ 164 Abs. 2 S. 1, Abs. 4 S. 1, 169 Abs. 1 u. 2 S. 1 Nr. 2 AO). Innerhalb der Festsetzungsfrist kann der Steuerpflichtige jederzeit die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung beantragen (§ 164 Abs. 2 S. 2 AO). Daneben besteht für ihn die Möglichkeit, innerhalb der einmonatigen Frist Einspruch einzulegen, sodass er die Änderung der Steuerfestsetzung auf verschiedenen Wegen erreichen kann. Allerdings ist eine Aussetzung der Vollziehung der festgesetzten Steuer nur im Einspruchsverfahren möglich (§ 361 AO).¹⁸

III. Besteuerung von Rennwetten

1. Rennwettsteuer und ihre Erscheinungsformen

Anders als in der bisherigen Gesetzesfassung ist im RennwLottG nunmehr ausdrücklich von der „Rennwettsteuer“ die Rede (z. B. § 9 Abs. 1 S. 1 RennwLottG).¹⁹ Ihr unterliegen sämtliche Rennwetten. Von der Rennwettsteuer existieren zwei besondere Erhebungsformen: Die Totalisatorsteuer (§ 8 Abs. 1 S. 2 RennwLottG) und die Buchmachersteuer (§ 8 Abs. 2 S. 2 RennwLottG).²⁰ Die beiden Erhebungsformen unterscheiden sich in der Person des Vertragspartners, mit dem der Wettende den Wettvertrag über die Rennwette eingeht.²¹ Das Gesetz sieht für sie teils gesonderte Regelungen vor, etwa bei der Steueranmeldung (vgl. § 13 RennwLottG).

2. Begriff der Rennwette

Nach der Legaldefinition des § 11 RennwLottDV sind Rennwetten im Sinne der §§ 8 bis 15 RennwLottG „Wetten, die aus Anlass öffentlicher Pferderennen und anderer öffentlicher Leistungsprüfungen für Pferde von einem im Inland ansässigen Betreiber eines Totalisators oder von einer im Inland ansässigen Person, die nicht Totalisatorbetreiber ist, mit einem Wettenden abgeschlossen werden“. Die Definition fasst den in § 8 RennwLottG formulierten Steuergegenstand zusammen. Sie ist mit ihm deckungsgleich. Unter den Begriff des Pferderennens, einem Unterfall der Leistungsprüfung für Pferde, fallen etwa Galopp-, Trab- oder Distanzrennen. Andere Leistungsprüfungen für Pferde sind z. B. Springreit-, Vielseitigkeits- oder Dressurreitturniere. Keine Rennwetten sind Wetten, die sich auf Leistungsprüfungen für Pferde beziehen, die nicht öffentlich sind. Das Öffentlichkeitsmerkmal bezieht sich dabei auf die Veranstaltung der Leistungsprüfung, nicht auf die Veranstaltung der Wette. Wetten auf nicht-öffentliche Leistungsprüfungen für Pferde unterliegen der Sportwettensteuer, da der Steuergegenstand (§ 16 S. 1 RennwLottG) eine Eingrenzung auf öffentliche Sportereignisse nicht kennt.

Der Begriff der Rennwette umfasst ausschließlich den Wettabschluss mit einem Totalisatorbetreiber oder einer Person, die nicht Betreiber eines Totalisators ist. Sie zielt insofern

12 Siehe § 25 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 19 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 RennwLottDV (Sportwettensteuer), § 45 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 34 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 RennwLottDV (Virtuelle Automatensteuer), § 55 S. 1 RennwLottG i. V. m. § 40 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 RennwLottDV (Online-Pokersteuer).

13 Siehe § 25 S. 2 RennwLottG (Sportwettensteuer), § 45 S. 2 RennwLottG (Virtuelle Automatensteuer), § 55 S. 2 RennwLottG (Online-Pokersteuer).

14 Siehe § 25 S. 3 RennwLottG i. V. m. § 19 Abs. 3 RennwLottDV (Sportwettensteuer), § 45 S. 3 RennwLottG i. V. m. § 34 Abs. 3 RennwLottDV (Virtuelle Automatensteuer), § 55 S. 3 RennwLottG i. V. m. § 40 Abs. 3 RennwLottDV (Online-Pokersteuer).

15 Statt vieler *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, 18. Edition, Stand: 5.10.2021, § 150 Rn. 199.

16 Siehe § 13 Abs. 3 RennwLottG (Rennwettsteuer), § 21 Abs. 2 RennwLottG (Sportwettensteuer), § 32 Abs. 2 RennwLottG (Lotteriesteuer), § 41 Abs. 2 RennwLottG (Virtuelle Automatensteuer), § 51 Abs. 2 RennwLottG (Online-Pokersteuer).

17 Näher dazu *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner (Fn. 15), § 168 Rn. 42 ff. m. w. N.

18 *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner (Fn. 15), § 168 Rn. 133; *Heuermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung (Lfg. 239 August 2016), § 168 AO Rn. 20.

19 Zur alten Rechtslage *Brüggemann* (Fn. 2), 254 f.

20 Siehe auch BT-Drs. 19/28400, 52 (zu § 8 RennwLottG).

21 BT-Drs. 19/28400, 67 (zu § 11 RennwLottDV).

auf den Verkehrsvorgang zwischen dem Wettenden und dem Halter der Wette. Außer Betracht bleibt die bloße Wettvermittlung. Halter der Wette kann der Betreiber eines Totalisators oder jede andere Person sein, die nicht Totalisatorbetreiber ist. Anders als in der bisherigen Gesetzesfassung (vgl. § 11 Abs. 1 RennwLottG a. F.) verwendet der Gesetzgeber für die Rennwettbesteuerung in Form der Buchmachersteuer nicht den Begriff des Buchmachers. Das Verständnis ist weiter gefasst und löst sich vom ordnungsrechtlichen Teil. Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob der Wetthalter Buchmacher im Sinne des § 2 Abs. 1 RennwLottG ist oder über eine entsprechende Erlaubnis verfügt.²²

Eine Rennwette nach § 11 RennwLottDV liegt nur vor, wenn die Wette von einer Person (Totalisatorbetreiber oder andere Person) gehalten wird, die im Inland, d.h. im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland, ansässig ist. Maßgebend ist, ob der Vertragspartner des Wettenden, der die Wette hält, seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Inland hat (arg e contr. § 15 RennwLottG).²³ Ist dieser im Ausland ansässig, handelt es sich um keine Rennwette. Es kann aber eine steuerbare Sportwette nach § 16 S. 1 u. 2 Nr. 2 RennwLottG vorliegen.

Unerheblich ist, ob der Abschluss der Wette terrestrisch unter Anwesenden oder ortsungebunden, insbesondere über das Internet, erfolgt. Der Wortlaut in § 8 RennwLottG und § 11 RennwLottDV differenziert nicht danach, wie die Wette zustande kommt, sondern nur danach, ob der Halter der Wette im Inland ansässig ist. Nach § 8 RennwLottG unterliegt dabei „jede“ dieser Wetten der Rennwettsteuer. Ein einengendes Verständnis lässt sich nicht aus den ordnungsrechtlichen Vorschriften des RennwLottG herleiten. Die Besteuerung von Rennwetten verfolgt – insbesondere in der Erhebungsform der Buchmachersteuer – davon losgelöste weitergehende Ziele (umfassende Einnahmeerzielung²⁴, Eindämmung der Spielleidenschaft durch steuerliche Belastung²⁵). Im Übrigen ist der Abschluss von Rennwetten über das Internet dem ordnungsrechtlichen Teil nicht völlig fremd. Die Vorschrift des § 3 Abs. 2 S. 2 RennwLottG (elektronischer Wertschein) soll nach der gesetzgeberischen Vorstellung dem Umstand Rechnung tragen, dass Wetten auch im Internet mit entsprechender Erlaubnis verbindlich abgeschlossen werden können.²⁶

IV. Besteuerung von Sportwetten

1. Verhältnis zur Rennwettsteuer

Wie aus dem Klammerzusatz „(Sportwetten)“ in § 16 S. 1 RennwLottG deutlich wird, sind Sportwetten im Sinne des RennwLottG „Wetten aus Anlass von Sportereignissen, die nicht nach den §§ 8 bis 15 besteuert werden“. Hiernach ist eine Wette nur dann eine Sportwette, wenn sie sich auf ein Sportereignis bezieht und nicht bereits der Besteuerung durch die Rennwettsteuer unterliegt. Die Legaldefinition grenzt sich negativ von der Rennwette ab. Die Anwendungsbereiche der Rennwett- und Sportwettensteuer stehen damit nebeneinander, ohne sich zu überschneiden. Eine Wette ist entweder eine Rennwette im Sinne des § 11 RennwLottDV und unterliegt der Rennwettsteuer oder es handelt sich um eine Sportwette im Sinne des § 16 S. 1 RennwLottG, auf die die Sportwettensteuer Anwendung

findet. Sie kann aber nicht zugleich Renn- und Sportwette sein. In der alten Gesetzesfassung war dies noch anders. Wetten auf (öffentliche) Pferderennen oder andere Leistungsprüfungen für Pferde unterfielen auch dann der Definition der Sportwette, wenn es sich um eine steuerbare Rennwette handelte (Rennwette als Unterfall der Sportwette).²⁷ Allerdings waren die Steuervorschriften über Rennwetten *lex specialis*, hinter denen die Regelungen zur Sportwettensteuer zurücktraten.²⁸ Ein steuerlicher Zugriff durch die Sportwettensteuer war nur möglich, wenn die Wette nicht als Rennwette durch die Rennwettsteuer besteuert werden konnte. Die neue Gesetzesfassung hat den dogmatischen Ansatzpunkt geändert. In der Praxis bleibt es aber dabei, dass sämtliche Wetten, die nicht der Rennwettsteuer unterfallen, der Sportwettensteuer unterliegen können.

2. Sportbegriff

Die Definition der Sportwette in § 16 S. 1 RennwLottG bedingt, dass sich die Wette auf ein Ereignis bezieht, das dem Sport zugerechnet werden kann. „Sport im Sinne des Rennwett- und Lotteriegesezt ist die körperliche Betätigung eines Menschen oder eines Menschen zusammen mit einem trainierten oder abgerichteten Tier, die über das ansonsten übliche Maß hinausgeht und durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Bewegung gekennzeichnet ist“ (§ 15 Abs. 1 S. 1 RennwLottDV). Zu dieser Betätigung gehören gemäß § 15 Abs. 1 S. 2 RennwLottDV auch „sportliche Wettkämpfe zwischen Menschen mit Hilfe von technischen Geräten, wie beispielsweise Drohnen-Flugwettbewerb und Motorsport“. Wie schon aus dem Wortlaut hervorgeht („Sport im Sinne des Rennwett- und Lotteriegesezt“), handelt es sich um eine eigenständige Bestimmung des Sportbegriffs, die zum Zwecke der Besteuerung innerhalb des RennwLottG erfolgt.²⁹ Über den Geltungsbereich des RennwLottG hinaus findet sie keine Anwendung. Insbesondere ist für die Konturierung des „sportlichen Wettkampfs“ in § 3 Abs. 1 S. 5 GlüStV 2021 kein Rückgriff auf den Sportbegriff des RennwLottG möglich.³⁰ Umgekehrt ist es für die Anwendung des § 15 Abs. 1 RennwLottDV unerheblich, ob eine Betätigung in anderen Gesetzen als Sport anerkannt wird (z. B. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO).³¹

Der Sportbegriff setzt stets eine menschliche Betätigung voraus. Diese kann auch zusammen mit einem trainierten oder abgerichteten Tier erfolgen. Hierzu gehören etwa Pferderennen, Reiten oder Polo. Wettkämpfe, an denen kein

22 BT-Drs. 19/28400, 52 (zu § 8 RennwLottG).

23 Siehe auch BT-Drs. 19/28400, 52 (zu § 8 RennwLottG).

24 Zur Ursprungsfassung Verh. d. RT., Bd. 369, Nr. 2870, 9.

25 Zur alten Rechtslage BFH, 26.5.2020 – IX R 6/19, DStRE 2021, 114 Rn. 11. Siehe auch Brüggemann (Fn. 2), 256 ff.

26 BT-Drs. 19/28400, 51 (zu § 3 RennwLottG).

27 BFH, 26.5.2020 – IX R 6/19, DStRE 2021, 114 Rn. 13.

28 HessFG, 30.1.2019 – 5 K 1627/15, Rn. 36 juris. Aus der Literatur Brüggemann (Fn. 2), 170; Welz, UVR 2012, 274, 276.

29 BT-Drs. 19/28400, 68 (zu § 15 RennwLottDV). In der Einschätzung wie hier bereits Brüggemann/Nothelfer, SpoPrax 2021, 116, 117. Zur alten Rechtslage BFH, 26.5.2020 – IX R 6/19, DStRE 2021, 114 Rn. 11.

30 Brüggemann/Nothelfer, SpoPrax 2021, 116, 117.

31 Zur Eigenständigkeit des Begriffsverständnisses und der Abgrenzung zu § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO siehe auch Brüggemann/Nothelfer, SpoPrax 2021, 116, 117. Zur alten Rechtslage bereits BFH, 26.5.2020 – IX R 6/19, DStRE 2021, 114 Rn. 11, ferner Englisch, in: Streinz/Liesching/Hambach (Hrsg.), Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, 2014, Syst. Darst. Rn. 67.

Mensch als Teilnehmer beteiligt ist, unterfallen nicht dem Sportbegriff. Dies gilt namentlich für reine Tierwettkämpfe, wie zum Beispiel Hunderennen, Hahnenkämpfe, Brieftaubenwettkämpfe oder Kamelringen. Deren Ausschluss hebt auch § 15 Abs. 4 RennwLottDV hervor, dem insoweit ein deklaratorischer Regelungsgehalt zufällt. Mangels menschlicher Betätigung stellen ebenso computeranimierte Wettkämpfe, wie etwa Virtual Sports, keinen Sport im Sinne des RennwLottG dar (vgl. § 15 Abs. 4 RennwLottDV).

Nach der Begriffsbestimmung in § 15 Abs. 1 RennwLottDV muss es sich zudem um eine körperliche Betätigung handeln, die über das ansonsten übliche Maß hinausgeht und entweder durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Bewegung gekennzeichnet ist. Körperlich meint dabei nicht, dass die Betätigung ausschließlich mit Hilfe des eigenen Körpers erfolgt. Der Mensch kann sich auch technischer Geräte bedienen. Dies stellt § 15 Abs. 1 S. 2 RennwLottDV klar und entspricht im Übrigen auch dem Sportverständnis in anderen Gesetzen.³² Problematisch ist in der Praxis, wann die körperliche Betätigung „das ansonsten übliche Maß“ überschreitet. Orientierung für die Gesetzesanwendung bietet § 15 Abs. 2 S. 2 RennwLottDV, der selbst Drohnen-Flugwettbewerbe vom Sportverständnis des RennwLottG umfasst sieht. Zieht man diese als Vergleichsparameter heran, ist das übliche Maß der körperlichen Betätigung niedrigschwellig anzusetzen.³³ Eine Überschreitung des üblichen Maßes scheidet nicht deshalb aus, weil die Betätigung grobmotorische Fähigkeiten nicht oder nur geringfügig beansprucht. Es genügt beispielsweise, wenn die Bedienung eines technischen Gerätes – wie im Fall der Drohnen-Flugwettbewerbe – eine ausgeprägte Körperbeherrschung hinsichtlich Feinmotorik und Wahrnehmungsvermögen verlangt.

Keinen Sport stellen gemessen an der Legaldefinition des § 15 Abs. 1 S. 1 RennwLottDV Tätigkeiten dar, die in erster Linie geistige Fähigkeiten erfordern und damit nicht über das übliche Maß der körperlichen Betätigung hinausgehen. Dies unterstreicht zugleich § 15 Abs. 4 RennwLottDV. Hiernach sind Bridge und artverwandte Spiele sowie Denksportarten kein Sport im Sinne des § 15 Abs. 2 RennwLottDV. Auch Schach erfüllt nicht die Anforderungen des § 15 Abs. 2 RennwLottDV. Der Gesetzgeber hat sich aber dazu entschieden, Schach wie Sport zu behandeln und hierzu eine Fiktionsregelung in § 15 Abs. 3 Alt. 1 RennwLottDV aufgenommen. Fraglich ist, ob diese auch Anwendung findet, wenn Schach mittels Computern gespielt wird. Denn für Wettkämpfe zwischen Menschen mit Hilfe von Computerspielen existiert in § 15 Abs. 3 Alt. 2 RennwLottDV eine eigenständige Fiktionsregelung mit restriktiven Voraussetzungen. Sie könnte eine abschließende Wirkung für sämtliche Fälle besitzen, in denen der Wettkampf auf Computern ausgetragen wird, und damit einen Rückgriff auf die Fiktion des § 15 Abs. 3 Alt. 1 RennwLottDV ausschließen. Ein solches Verständnis überzeugt jedoch nicht. Der Wortlaut in § 15 Abs. 3 RennwLottDV differenziert nicht nach der Art und Weise, wie Schach gespielt wird. Auch die Gesetzesmaterialien geben keinen Anhalt für eine solche Differenzierung. Im Gegenteil führt die Gesetzesbegründung im Kontext des § 15 Abs. 4 RennwLottDV aus, dass der Ausschlussregelung Denksportarten auch dann unterfallen, wenn sie mittels Computern betrieben werden.³⁴ Es wäre folgewidrig, von

diesem Grundsatz bei einer Denksportart abzuweichen, die ausnahmsweise im Wege der Fiktion in den Steuergegenstand einbezogen wird. Für eine unterschiedslose Behandlung derselben Denksportart streitet zudem der Lenkungszweck der Sportwettensteuer, „Aufwendungen für die Erlangung einer vom Spieler nicht entscheidend beeinflussbaren Gewinnchance steuerlich zu belasten und auf diese Weise die Spieleidenschaft einzudämmen“.³⁵

Inwieweit eSport dem Sportbegriff unterfällt, wird gemeinhin kontrovers diskutiert.³⁶ Dabei beginnt die Diskussion bereits bei der Definition von eSport selbst.³⁷ Nach dem vorzugswürdigen weiten Verständnis ist eSport ein Wettkampf zwischen Menschen unter Nutzung von Computerspielen.³⁸ Das Computerspiel kann mit Hilfe unterschiedlicher Hardwarekomponenten (insb. PC, Spielkonsole, Handheld Device) und Steuerungsgeräten (z. B. Computermaus und Tastatur, Joystick, Controller, VR-Brille) gespielt werden. Die Spielinhalte (Spiele-Titel) variieren und stellen unterschiedliche Anforderungen an die Fähigkeiten des Spielers. Legt man die Legaldefinition des § 15 Abs. 2 RennwLottDV zugrunde, gilt es zu differenzieren. Ein Großteil der Spiele-Titel erfordert eine körperliche Beherrschung zur Bewältigung der Spielvorgänge, die ein ausgeprägtes Maß an Feinmotorik, Reaktionsschnelligkeit und Wahrnehmungsvermögen voraussetzt.³⁹ Entsprechende Wettkämpfe sind mit Drohnen-Flugwettbewerben mindestens vergleichbar und erfüllen den Sportbegriff des RennwLottG.⁴⁰ Erst recht gilt dies für Wettkämpfe im eSport, die mit Hilfe von Virtual Reality und Augmented Reality Technologien ausgetragen werden. Sie verlangen von den Spielern eine ganzkörperliche Betätigung und stellen angesichts der Orientierung im virtuellen Raum zusätzliche Anforderungen an Motorik und Wahrnehmungsvermögen.⁴¹ Vereinzelt existieren allerdings Spiele-Titel, wie etwa Online-Sammelkartenspiele, die in erster Linie die kognitiven Fähigkeiten des Spielers beanspruchen. Sie sind mit „Denksportarten“ vergleichbar. Sie stellen keinen Sport im Sinne des § 15 Abs. 2 RennwLottDV dar, da sie keine über das

32 Vgl. etwa zu § 52 AO BFH, 29.10.1997 – IR 13/97, DStR 1998, 113, 114; Motorsport; HessFG, 23.6.2010 – 4 K 501/09, Rn. 27; Drehstenden-Tischfußball.

33 Brüggemann/Nothelfer, SpoPrax 2021, 116, 118.

34 BT-Drs. 19/28400, 68 (zu § 15 RennwLottDV).

35 Zur alten Rechtslage BFH, 26.5.2020 – IX R 6/19, DStRE 2021, 114 Rn. 11. Zuvor bereits Englisch, in: Streinz/Liesching/Hambach (Fn. 31), Syst. Darst. Rn. 67.

36 Allgemein Summerer, in: Fritzsche/Pfister/Summerer (Hrsg.), Praxishandbuch Sportrecht, 4. Aufl. 2020, 5. Kap. Rn. 291 ff. Aus Sicht der Sportwissenschaft Thiel/John, in: Hofmann (Hrsg.), E-Sport, 2020, S. 27 ff. Im Kontext des Gemeinnützigkeitsrechts Nothelfer/Schlottbauer, in: Breuer/Görlich (Hrsg.), eSport, 2020, 55 ff.; Pusck, nPoR 2019, 53, 55 ff. Zum Glücksspielrecht Maties/Nothelfer, ZfWG 2021, 128, 130 ff. Zum Strafrecht Poisel/Ruppert, K&R 2021, 54, 55 ff.

37 Siehe hierzu etwa Maties, in: Maties (Hrsg.), eSport-Recht – Politik, Praxis und Wissenschaft im Dialog, 2020, 30 ff.; Nothelfer, LR 2020, 276 ff.

38 Ebenso u. a. Maties/Nothelfer, ZfWG 2021, 128, 129; Poisel/Ruppert, K&R 2021, 54; Nothelfer, LR 2020, 276, 278; Holzhäuser/Bagger/Schenk, SpuRt 2016, 94. Enger ist das Verständnis vom eSport-Bund Deutschland e. V. (ESBD), nach dem eSport der unmittelbare Wettkampf zwischen menschlichen Spieler/innen unter Nutzung von geeigneten Video- und Computerspielen an verschiedenen Geräten und auf digitalen Plattformen unter festgelegten Regeln ist (abrufbar unter <https://esportbund.de/esport/was-ist-esport/>; letzter Zugriff am 14.1.2022). Kritisch zu diesem Verständnis Nothelfer, LR 2020, 276 ff.

39 Brüggemann/Nothelfer, SpoPrax 2021, 116, 119; Nothelfer/Schlottbauer, in: Breuer/Görlich (Fn. 36), 55.

40 Brüggemann/Nothelfer, SpoPrax 2021, 116, 119.

41 Brüggemann/Nothelfer, SpoPrax 2021, 116, 119.

übliche Maß hinausgehende körperliche Betätigung erfordern.⁴² Denkbar wäre, dass Wettkämpfe bei solchen Spielertiteln der Fiktion des § 15 Abs. 3 Alt. 2 RennwLottDV unterfallen. Nach dieser Vorschrift gelten „Wettkämpfe zwischen Menschen mit Hilfe von Computerspielen, wie beispielsweise der sogenannte E-Sport“ als Sport im Sinne des § 15 Abs. 2 RennwLottDV. Für eine Anwendung der Vorschrift streitet zunächst der weite Wortlaut. Dagegen sprechen jedoch die Gesetzesbegründung und der in ihr zum Ausdruck kommende gesetzgeberische Wille.⁴³ Die Vorschrift soll nur Wettkämpfe erfassen, „bei denen Menschen verschiedene besondere motorische und geistige Fähigkeiten vorhalten müssen“.⁴⁴ Diese (kumulativen) Anforderungen erfüllen diejenigen Spiele-Titel, die nicht bereits von § 15 Abs. 2 RennwLottDV umfasst sind, nicht. Damit hat die Fiktion des § 15 Abs. 3 Alt. 2 RennwLottDV keinen eigenständigen Anwendungsbereich.⁴⁵

3. Sportwetten an der Wettbörse

Typischerweise schließen Wettende ihre Sportwette bei einem Veranstalter im Sinne eines Buchmachers ab, der zuvor die Wettquoten festgelegt hat und die Wette selbst hält. Teilweise erfolgt der Wettabschluss aber auch an einer Wettbörse. Hierbei stellt der Betreiber der Wettbörse unter Festlegung der Nutzungsbedingungen eine Plattform zur Verfügung, auf der Wettende untereinander Sportwetten abschließen können. Für jede abgeschlossene Wette behält der Betreiber eine Provision ein. Die Wettquoten legen die Wettenden fest. Einer der Wettenden wettet dabei auf ein Ereignis (Back-Wette) und erhält bei positivem Ausgang vom anderen Wettenden seinen Gewinn, der sich aus dem geleisteten Einsatz und der vereinbarten Wettquote ergibt. Verliert er, behält der andere Wettende, der gegen das Ereignis gewettet hat (Lay-Wette) den geleisteten Einsatz. In der bisherigen Gesetzesfassung existierten für Sportwetten an der Wettbörse keine ausdrücklichen Bestimmungen. In der Folge war streitig, ob der Betreiber einer Wettbörse Veranstalter der auf der Plattform abgeschlossenen Sportwetten und damit Steuerschuldner der Sportwettensteuer nach § 19 Abs. 2 S. 1 RennwLottG a. F. ist.⁴⁶ Die neue Gesetzesfassung hat sich der Rechtsfrage angenommen. Nach § 17 RennwLottDV setzt die Veranstalterereignischaft nicht voraus, dass die Quoten eigenständig ermittelt werden (Satz 3), vielmehr können diese auch zugekauft werden oder auf andere Art zu Stande kommen (Satz 4). Ausweislich der Gesetzesbegründung soll hierdurch zum Ausdruck kommen, dass die Definition des Veranstalters (§ 19 RennwLottG i. V. m. § 17 S. 1 u. 2 RennwLottDV) auch den Betreiber einer Wettbörse erfasst.⁴⁷

Die zu entrichtende Sportwettensteuer bemisst sich bei an der Wettbörse abgeschlossenen Sportwetten gleichermaßen nach dem geleisteten Wetteinsatz (§ 17 Abs. 1 S. 1 RennwLottG).⁴⁸ Dem Gesetzgeber war, wie die Neureglung des § 17 S. 3 u. 4 RennwLottDV und die Gesetzesbegründung zeigen, die Problematik des Wettabschlusses an einer Wettbörse bekannt. Wohlwissend, dass der Betreiber einer Wettbörse lediglich eine anteilige Provision für den Abschluss einer Sportwette erhält, hat er für Sportwetten an der Wettbörse keine gesonderte Regelung für die Bemessung der Steuer geschaffen.

V. Besteuerung von öffentlichen Lotterien und Ausspielungen

1. Begriff der Lotterie und Ausspielung

Die Begriffe der Lotterie und Ausspielung waren bislang nicht legal definiert. Ihre Auslegung wurde durch die Rechtsprechung geprägt. In der neuen Gesetzesfassung ist dies anders. Gemäß § 22 Abs. 1 RennwLottDV sind Lotterien und Ausspielungen ein öffentliches Glücksspiel, bei dem einer Mehrzahl von Personen die Möglichkeit eröffnet wird, nach einem bestimmten Plan gegen ein bestimmtes Entgelt die Chance auf einen Gewinn zu erlangen. Im Fall der Lotterie besteht der Gewinn in Geld (§ 22 Abs. 1 Nr. 1 RennwLottDV), bei der Ausspielung in einem Sachgewinn, einem geldwerten Vorteil oder einer Kombination aus beidem (§ 22 Abs. 1 Nr. 2 RennwLottDV). Ausdrücklich setzen die Definitionen voraus, dass es sich beim jeweiligen Spiel um ein Glücksspiel handelt. Innerhalb der von der Rechtsprechung geprägten Definitionen war dies bislang kein ausdrückliches Begriffsmerkmal.⁴⁹ Allerdings ging die Rechtsprechung stets davon aus, dass jede Lotterie oder Ausspielung Glücksspiel ist.⁵⁰ Angesichts der Anknüpfung der Begriffsbestimmung an die Glücksspieleigenschaft liegt eine Lotterie oder Ausspielung nur vor, wenn der Ausgang des Spiels überwiegend vom Zufall und nicht von der Geschicklichkeit des Spielers abhängt. Dies war auch bisher gefestigte Rechtsprechung⁵¹, infolge derer etwa die Einordnung von Preisskat als Lotterie verneint wurde⁵². Ob ein Spiel überwiegend vom Zufall oder von der Geschicklichkeit abhängt, ist eine Tatsachenfrage, die einheitlich auf Grundlage der Fähigkeiten und Möglichkeiten des Durchschnittsspielers zu beurteilen ist.⁵³

Fraglich ist, ob aus der Anknüpfung an den Glücksspielbegriff auch folgt, dass für die Annahme einer Lotterie oder Ausspielung im Sinne des § 22 Abs. 1 RennwLottDV weitere Anforderungen erfüllt sein müssen, die die Rechtsordnung bislang an den Glücksspielbegriff stellt.⁵⁴ Nach dem strafrechtlichen und ordnungsrechtlichen Verständnis ist ein Glücksspiel nämlich nur gegeben, wenn der Einzelne zur Spielteilnahme ein nicht nur unerhebliches Entgelt aufwendet⁵⁵ und zwischen Entgelt und Gewinnchance ein un-

42 Brüggemann/Nothelfer, *SpoPrax* 2021, 116, 119.

43 Brüggemann/Nothelfer, *SpoPrax* 2021, 116, 119.

44 BT-Drs. 19/28400, 68 (zu § 15 RennwLottDV).

45 Ausführlich dazu Brüggemann/Nothelfer, *SpoPrax* 2021, 116, 119 f.

46 Bejahend BFH, 7.9.2021 – IX R 5/19, HFR 2022, 68 Rn. 19 ff. Zuvor bereits Brüggemann (Fn. 2); *Englisch*, in: Streinz/Liesching/Hambach (Fn. 31), Syst. Darst. Rn. 66.

47 BT-Drs. 19/28400, 68 (zu § 17 RennwLottDV).

48 So auch für die alte Rechtslage BFH, 7.9.2021 – IX R 5/19, HFR 2022, 68 Rn. 29 f.

49 Zur Definition der Lotterie siehe etwa BFH, 2.4.2008 – IIR 4/06, DStRE 2008, 843, 844 f.

50 BFH, 19.6.1996 – II R 29/95, BFH/NV 1997, 68, 69.

51 BFH, 19.6.1996 – II R 29/95, BFH/NV 1997, 68, 69; 10.7.1968 – II 94/63, II 95/63, BFHE 93, 388, 389; 8.6.1961 – II 115/57 U, BFHE 73, 789, 793.

52 BFH, 4.5.1951 – II 2/51 U, BFHE 55, 335.

53 BFH, 8.6.1961 – II 115/57 U, BFHE 73, 789, 793.

54 Bejahend zur alten Rechtslage NdsFG, 17.5.2017 – 5 K 307/15, ZfWG 2018, 76, 77. Ebenso zum notwendigen Zusammenhang zwischen Entgelt und Gewinnchance Heeg, *ZfWG* 2016, 105, 106.

55 Zu § 284 StGB BGH, 8.8.2017 – 1 StR 519/16, NSTz 2018, 335, 336; zu § 3 Abs. 1 S. 1 GlüStV 2012/2020 Bolay/Pfütze, in: Streinz/Liesching/Hambach (Fn. 31), § 3 GlüStV Rn. 5 ff. m. w. N.; Gärtner, *Zweitlotterien*, 2021, 30 ff. (h. M.), a. A. etwa Dietlein/Hüsken, in: Dietlein/Hecker/Rüttig, *Glücksspielrecht*, 2. Aufl., 2013, § 3 GlüStV Rn. 6.

mittelbarer Zusammenhang besteht⁵⁶. Für eine Geltung dieser Anforderungen auch im Rahmen des RennwLottG spricht, dass der Gesetzgeber die Begriffsbestimmung der Lotterie und Ausspielung aus § 3 Abs. 3 GlüStV übernehmen wollte.⁵⁷ Die dortige Definition setzt ausweislich des Wortlauts das Vorliegen eines Glücksspiels nach § 3 Abs. 1 S. 1 GlüStV („Ein Glücksspiel im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, bei dem einer Mehrzahl von Personen [...], ist eine Lotterie“) und damit sämtliche Merkmale des Glücksspielbegriffs voraus. Dass der Gesetzgeber einerseits die ordnungsrechtliche Definition der Lotterie und Ausspielung implementieren, andererseits innerhalb des RennwLottG ein eigenständiges steuerrechtliches Verständnis des Glücksspielbegriffs etablieren wollte, ist nicht ersichtlich. Die Gesetzesbegründung gibt dazu keinen Anhalt. Eine Klarstellung wäre aber zu erwarten gewesen. Denn der Gesetzgeber strebte bei der Konzeption der Steuergegenstände einen grundsätzlichen Gleichklang der Rechtsordnung an und orientierte sich an den Bestimmungen des Glücksspielstaatsvertrages.⁵⁸ Eine Divergenz zwischen ordnungsrechtlichem und steuerrechtlichem Verständnis hob er – wie im Fall der Definition der Sportwette – ausdrücklich in der Gesetzesbegründung hervor.⁵⁹ Für Lotterien und Ausspielungen fehlt ein entsprechender Hinweis. Eine eigenständige steuerrechtliche Begriffsbestimmung folgt auch nicht aus dem Lenkungsziel der Lotteriesteuer. Es ist zwar generell denkbar, unter Berufung auf die Eindämmung der Spielleidenschaft ein weites Verständnis vom Glücksspielbegriff zu begründen, das jedwedes Entgelt und nicht nur solches in erheblicher Höhe erfasst. Dies ist vorliegend aber weder zwingend noch überzeugend.⁶⁰ Denn ein Spiel, bei dem zur Teilnahme bloß unerhebliche Vermögenswerte aufgewendet werden, dürfte die Spielleidenschaft kaum ansprechen.⁶¹ Insbesondere dürften von einem solchen Spiel keine Gefahren (Spielsucht, Vermögensverfall) ausgehen, deren Abwehr der Gesetzgeber mittels der steuerlichen Verteuerungswirkung bezweckt.⁶² Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber in § 28 Nr. 1 RennwLottG erlaubte Lotterien und Ausspielungen mit einem Gesamtbetrag der geleisteten Teilnahmeentgelte von bis 1.000 Euro von der Steuer freistellt. Im Bereich der Lotterien und Ausspielungen gibt er damit zu erkennen, dass für ihn kein zwingendes Bedürfnis an einer Besteuerung von Bagatellfällen besteht. Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass der Glücksspielbegriff in § 22 Abs. 1 RennwLottDV mit demjenigen im Ordnungsrecht identisch ist und daher neben der Zufallsabhängigkeit ein nicht nur unerhebliches Entgelt zur Spielteilnahme sowie ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem geleisteten Entgelt und der erlangten Gewinnchance vorauszusetzen ist.

2. Zweitlotterie

Sog. Zweitlotterien werden für steuerliche Zwecke in § 22 Abs. 3 RennwLottDV definiert. Es handelt sich um Veranstaltungen, bei denen der Veranstalter keine eigene Verlosung von Gewinnen vornimmt, sondern der Eintritt eines Gewinns oder Verlusts des Teilnehmers vom Ausgang einer anderen Lotterie (Erstlotterie) abhängt. Gemäß § 26 Abs. 2 RennwLottG gelten Zweitlotterien als Lotterie oder Ausspielung im Sinne des § 26 Abs. 1 RennwLottG. Die Fiktion ist erforderlich, da Zweitlotterien nicht unter den aus § 3 Abs. 3 GlüStV 2021 übernommenen Lotteriebegriff fallen.⁶³

Sie werden infolge der Fiktion mit Lotterien und Ausspielungen gleichgestellt und unterliegen der Lotteriesteuer.⁶⁴

3. „Dritte“ als Steuerschuldner

Steuerschuldner der Lotteriesteuer ist der Veranstalter der öffentlichen Lotterie oder Ausspielung (§ 30 Abs. 1 RennwLottG). Neu ist, dass in Fällen, in denen der Veranstalter über keine inländische ordnungsrechtliche Erlaubnis verfügt, ein Dritter die Lotteriesteuer gesamtschuldnerisch neben dem Veranstalter oder allein schuldet (§ 30 Abs. 2 u. 3 RennwLottG). Hiermit wird bezweckt, jeden steuerlich zu erfassen, der eine Spielteilnahme an unerlaubten Lotterien und Ausspielungen und damit verbotenen Glücksspiel ermöglicht.⁶⁵ Dies betrifft insbesondere Zweitlotterien, die nicht erlaubnisfähig sind.⁶⁶ Der Regelungsansatz ist ein anderer als bei der Figur des steuerlichen Beauftragten im Rahmen der Besteuerung von Sportwetten, virtuellem Automatenspiel und Online-Poker (vgl. §§ 22, 42, 52 RennwLottG). Auf den Ansässigkeitsort des Veranstalters kommt es nicht an. Dafür ist entscheidend, ob die öffentliche Lotterie oder Ausspielung, an der der Spieler teilgenommen hat, von einer Erlaubnis umfasst ist, die die zuständige deutsche Erlaubnisbehörde erteilt hat. Betroffen ist einerseits das Angebot eines im Inland ansässigen Veranstalters, für das der Veranstalter keine inländische Erlaubnis besitzt und an dem in- oder ausländische Spieler teilnehmen. Andererseits betrifft die Regelung das ohne die erforderliche Erlaubnis unterbreitete Angebot eines im Ausland ansässigen Veranstalters, an dem Spieler teilnehmen, die die zum Abschluss des Spielvertrages erforderlichen Handlungen im Inland vorgenommen haben.

Dritter im Sinne des § 30 Abs. 2 RennwLottG ist, wer die Teilnahme an der ohne inländische Erlaubnis veranstalteten öffentlichen Lotterie oder Ausspielung ermöglicht. Nach der gesetzgeberischen Vorstellung ermöglicht insbesondere derjenige die Spielteilnahme, der Lose oder vergleichbare Teilnahmeberechtigungen verkauft oder vermittelt (vgl. § 30 Abs. 2 RennwLottG). Wie die Verwendung des Adverbs „insbesondere“ zeigt, ist der Anwendungsbereich nicht auf diese Betätigungen beschränkt. Er ist – auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Zielsetzung – tendenziell weit gefasst.⁶⁷ Dritter ist nach hiesiger Auffassung jedoch nicht, wer für eine öffentliche Lotterie oder Ausspielung ohne inländische Erlaubnis ausschließlich wirbt. Wer-

56 Zu § 284 StGB BGH, 29.9.1986 – 4 StR 148/86, NJW 1987, 851, 852. Zu § 3 Abs. 1 S. 1 GlüStV 2012/2020 BVerwG, 16.10.2013 – 8 C 21/12, ZfWG 2014, 95, 97 f.: dort verneint bei bloßer Teilnahmegebühr.

57 BT-Drs. 19/28400, 55 (zu § 26 RennwLottG).

58 BT-Drs. 19/28400, 55 (zu § 26 RennwLottG).

59 BT-Drs. 19/28400, 68 (zu § 15 RennwLottDV).

60 Zu dem von der Lotteriesteuer verfolgten Lenkungsziel der Eindämmung der Spielleidenschaft siehe BFH, 22.3.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, 1382. Zuletzt im Kontext der Sportwettensteuer allgemein zur Zielsetzung des RennwLottG BFH, 26.5.2020 – IX R 6/19, DStRE 2021, 114 Rn. 11.

61 NdsFG, 17.5.2017 – 5 K 307/15, ZfWG 2018, 76, 77.

62 Zu diesem Zweck BFH, 22.3.2005 – II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, 1382.

63 Erläuterungen zum Glücksspielstaatsvertrag 2021, 19, abgedruckt in LT-Drs. Hessen 20/3989.

64 BT-Drs. 19/28400, 55 (zu § 26 RennwLottG).

65 BT-Drs. 19/28400, 57 (zu § 30 RennwLottG).

66 Erläuterungen zum Glücksspielstaatsvertrag 2021, 19, 36.

67 BT-Drs. 19/28400, 57 (zu § 30 RennwLottG): „Dadurch wird sichergestellt, dass grundsätzlich alle Beteiligten, die eine Spielteilnahme an einer Lotterie oder Ausspielung ohne inländische ordnungsrechtliche Erlaubnis ermöglichen, als Steuerschuldner erfasst werden.“

bung mag im Einzelfall die Aufmerksamkeit und das Interesse des Spielers auf die Spielform lenken, ohne die es nicht zum Abschluss des Spielvertrages gekommen wäre. Eine rein werbende Tätigkeit einzubeziehen, geht aber zu weit. Der Wortlaut verlangt, dass sich das Handeln des Dritten auf die Spielteilnahme an der unerlaubten Lotterie oder Ausspielung bezieht („[...] Teilnahme an dieser Lotterie oder Ausspielung ermöglicht [...]“). Der Dritte muss insofern die Voraussetzungen dafür geschaffen haben, dass der Spieler an der öffentlichen Lotterie oder Ausspielung teilnehmen konnte. Wie auch die vom Gesetzgeber gewählten Beispiele zeigen, geht es um Handlungen, die unmittelbar mit der Spielteilnahme zusammenhängen. Hieran fehlt es bei einer rein werbenden Tätigkeit. Sie erzeugt höchstens einen Anreiz zur Teilnahme, schafft aber keine Bedingungen für sie. Unterstützung erfährt die Auslegung in der Gesetzesbegründung. Nach ihr lehnt sich die Ausdehnung der Steuerschuld auf Dritte an § 21 Abs. 3 RennwLottG a. F. an.⁶⁸ Steuerschuldner war danach, wer Lose oder Ausweise in das Inland verbringt oder als erster im Inland empfängt. Auch hier ging es um Tätigkeiten, die einen direkten Bezug zur Berechtigung zum Spiel hatten.

Im Grundsatz schuldet der Dritte neben dem Veranstalter die Lotteriesteuer gesamtschuldnerisch (§ 30 Abs. 2 RennwLottG). Gemäß § 30 Abs. 3 S. 1 RennwLottG schuldet der Dritte die Steuer allerdings allein, wenn der Veranstalter nicht gewusst hat, dass der Dritte die Teilnahme des Spielers an der öffentlichen Lotterie oder Ausspielung, für die der Veranstalter keine inländische Erlaubnis besitzt, ermöglicht hat. Hat der Veranstalter positive Kenntnis, wobei es genügt, dass er die Ermöglichung der Teilnahme durch Dritte für möglich gehalten hat, schuldet der Dritte die Steuer allein, wenn der Veranstalter im Rahmen seiner Möglichkeiten (alles) versucht hat, die Teilnahme zu unterbinden (§ 30 Abs. 3 S. 2 RennwLottG).⁶⁹ Der Gesetzgeber hat hierbei vor allem an Veranstalter gedacht, die im Ausland öffentliche Lotterien und Ausspielungen auf Grundlage einer von der ausländischen Behörde erteilten Erlaubnis anbieten und ein Dritter ohne deren Wissen eine Teilnahme durch inländische Spieler ermöglicht, obschon sie für die Veranstaltung im Inland keine inländische Erlaubnis besitzen.⁷⁰

VI. Besteuerung von virtuellem Automatenspiel

1. Begriff des virtuellen Automatenspiels

Virtuelle Automatenspiele, die der neu eingeführten Virtuellen Automatensteuer unterliegen, sind nach der Legaldefinition des § 36 S. 1 RennwLottG im Internet angebotene Nachbildungen terrestrischer Automatenspiele. Der Gesetzgeber hat die Definition aus § 3 Abs. 1a S. 1 GlüStV 2021 übernommen.⁷¹ Für die Auslegung kann daher auf das ordnungsrechtliche Begriffsverständnis zurückgegriffen werden. Der Begriff der Nachbildung bezieht sich auf die Spielmechanik und Darstellung terrestrischer Automatenspiele und erfasst in erster Linie Walzenspielgeräte (Slot-Machines).⁷² Abzugrenzen ist das virtuelle Automatenspiel vom ortsgebundenen Spiel. § 36 S. 3 Alt. 1 RennwLottG hebt deklaratorisch hervor, dass das terrestrische Automatenspiel nicht der Virtuellen Automatensteuer unterliegt. Dazu gehört insbesondere das Spiel an Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit in Spielhallen und Spielbanken. Dessen Besteuerung folgt aus dem Umsatzsteuergesetz und Lan-

desrecht (z. B. kommunale Vergnügungssteuer, Spielbankabgabe). Ferner bestimmt § 36 S. 3 Alt. 2 RennwLottG, dass im Internet angebotene Nachbildungen des terrestrischen Automatenspiels nicht der Virtuellen Automatensteuer unterliegen, wenn sie nur an bestimmten, ortsgebundenen Eingabegeräten gespielt werden können.

2. Bemessungsgrundlage der Virtuellen Automatensteuer

Bemessungsgrundlage der Virtuellen Automatensteuer ist gemäß § 37 S. 1 RennwLottG der geleistete Spieleinsatz abzüglich der Steuer. Beim geleisteten Spieleinsatz handelt es sich um einen Bruttowert, aus dem die geschuldete Steuer herausgerechnet wird (§ 43 Abs. 1 RennwLottDV). Eine entsprechende Formel zur Berechnung des zu entrichtenden Steuerbetrags findet sich in § 43 Abs. 2 RennwLottDV. Der geleistete Spieleinsatz umfasst sämtliche Aufwendungen, die der Spieler für die Teilnahme am virtuellen Automatenpiel erbringt (§ 37 S. 2 RennwLottG). Alles, was der Spieler zur Erlangung der Gewinnchance leistet, soll nach dem Willen des Gesetzgebers in die Besteuerung einfließen.⁷³ Hierdurch wird deutlich, dass jeder einzelne Spielvorgang und nicht bloß eine Gesamtheit von Spielen steuerlich belastet werden soll. Denn eine Gewinnchance erhält der Spieler in jedem einzelnen Spiel. Für diese Sichtweise spricht auch, dass sich die Steuervorschriften, wie die Definition des virtuellen Automatenspiels in § 36 S. 1 RennwLottG, einschließlich der Gesetzesbegründung an die Regelungen des Glücksspielstaatsvertrages anlehnen⁷⁴ und dort das virtuelle Automatenspiel als Einzelspielvorgang verstanden wird (vgl. § 22 a Abs. 4, 6 GlüStV 2021)⁷⁵. In die Bemessungsgrundlage fließen aber nur solche Aufwendungen zur Spielteilnahme ein, die den Spieler wirtschaftlich belasten.⁷⁶ Hieran fehlt es bei Spielboni, die dem Spieler vom Veranstalter zur Verfügung gestellt und nur verspielt, aber nicht ausbezahlt werden können (§ 31 RennwLottDV). Entsprechende Spiele werden mit der Virtuellen Automatensteuer nicht belastet. Anders fällt die Beurteilung für Spielgewinne aus, die der Spieler bei der Teilnahme am virtuellen Automatenpiel erzielen und zur erneuten Spielteilnahme einsetzen statt sie sich auszahlen zu lassen. Hat der Spieler einen Gewinn erzielt und einen Anspruch auf dessen Auszahlung, ist der Gewinn seinem Vermögen zuzurechnen.⁷⁷ Der Spieler wird durch die Möglichkeit zur Auszahlung wirtschaftlich bereichert. Spiegelbildlich wird er wirtschaftlich belastet, wenn er diesen Gewinn für eine erneute Spielteilnahme einsetzt. Er verwendet sein Vermögen zur Erlangung einer neuen Gewinnchance und bringt damit seine besondere finanzielle Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, die nach der Grundvorstellung des Gesetzgebers der Besteuerung unterliegen soll.⁷⁸

68 BT-Drs. 19/28400, 57 (zu § 30 RennwLottG).

69 Siehe auch BT-Drs. 19/28400, 57 (zu § 30 RennwLottG).

70 BT-Drs. 19/28400, 57 (zu § 30 RennwLottG).

71 BT-Drs. 19/28400, 58 (zu § 36 RennwLottG).

72 Erläuterungen zum Glücksspielstaatsvertrag 2021, 33.

73 BT-Drs. 19/28400, 59 (zu § 37 RennwLottG).

74 BT-Drs. 19/28400, 58 (zu § 36 RennwLottG), 60 (zu § 40 RennwLottG).

75 Vgl. auch Erläuterungen zum Glücksspielstaatsvertrag 2021, 104.

76 BT-Drs. 19/28400, 72 (zu § 31 RennwLottDV).

77 So auch im Kontext der Hamburger Spielvergnügungssteuer BFH, 7.12.2011 – II R 51/10, BFH/NV 2012, 790 Rn. 28; 19.2.2010 – II B 122/09, BFH/NV 2010, 1144 Rn. 16; 27.11.2009 – II B 75/09, BFH/NV 2010, 692 Rn. 21.

78 BT-Drs. 19/28400, 59 (zu § 37 RennwLottG), 72 (zu § 31 RennwLottDV)

Diese Auslegung entspricht zugleich der steuerrechtlichen Zielsetzung des RennwLottG, „die Aufwendungen für die Erlangung einer vom Spieler nicht entscheidend beeinflussbaren Gewinnchance steuerlich zu belasten und auf diese Weise die Spielleidenschaft einzudämmen“^{79, 80}.

VII. Besteuerung von Online-Poker

1. Begriff des Online-Pokers

Unter den Begriff des Online-Pokers, das der neu eingeführten Online-Pokersteuer unterliegt, fallen nach der Legaldefinition des § 46 S. 1 RennwLottG Varianten des Pokerspiels ohne Bankhalter, bei denen an einem virtuellen Tisch gespielt wird. Die Definition ist nicht wortlautidentisch mit derjenigen in § 3 Abs. 1a S. 3 GlüStV 2021. Gleichwohl kann auf die dortige Begriffsbestimmung zurückgegriffen werden. Der Gesetzgeber wollte die ordnungsrechtliche Definition übernehmen und verfolgt – wie die Gesetzesbegründung zeigt – dasselbe Verständnis.⁸¹ Umfasst sind nur Varianten des Pokerspiels, die zwischen natürlichen Personen gespielt werden.⁸² Online-Poker im Sinne des RennwLottG liegt daher nicht vor, wenn am Spiel computergesteuerte Akteure (Bots) teilnehmen. Ausweislich der Legaldefinition umfasst die Steuer ausschließlich Pokerspiele ohne Bankhalter. Pokervarianten mit Bankhalter unterliegen ihr nicht, wie § 46 S. 3 RennwLottG zusätzlich hervorhebt. Bankhalter ist der Spielleiter, der die Bank (Kasse der Einsätze) hält und allein gegen einen oder mehrere Spieler spielt, während er ein zufallsabhängiges wirtschaftliches Risiko trägt.⁸³ Voraussetzung ist ferner, dass die Pokervarianten an einem virtuellen Tisch gespielt werden, woraus sich der Begriff des „Online-Pokers“ erklärt. Nicht umfasst ist damit insbesondere Pokerspiel, das Spieler ortsgebunden in einer Spielbank oder einer anderen Örtlichkeit austragen (terrestrisches Pokerspiel, vgl. § 46 S. 3 RennwLottG). Gleiches gilt für Pokerspiele, bei denen ein real existierender Tisch abgefilmt wird.⁸⁴ Mangels eines Spiels am virtuellen Tisch liegt kein Online-Poker im Sinne des § 46 S. 1 RennwLottG vor.

2. Territorialer Anknüpfungspunkt der Besteuerung – Einzelbetrachtung bei im Ausland ansässigen Veranstaltern

Online-Poker unterliegt nur dann der Online-Pokersteuer, wenn es im Geltungsbereich des RennwLottG, mithin im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland veranstaltet wird (§ 46 S. 1 RennwLottG). Dadurch wird eine territoriale Anknüpfung hergestellt, die den deutschen Fiskus zur Steuererhebung legitimiert. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Veranstalter des Online-Pokerspiels bei Abschluss des Spielvertrages seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (§ 46 S. 2 Nr. 1 RennwLottG). Wo der Spieler die zur Entstehung des Spielvertrages erforderlichen Handlungen vornimmt, ist dabei unerheblich (§ 39 Abs. 1 RennwLottDV). Das Pokerspiel sämtlicher Spieler ist Steuergegenstand.

Zumeist ist der Veranstalter allerdings im Ausland ansässig, sodass sich ein territorialer Anknüpfungspunkt für die Besteuerung nicht aus dessen „Sitz“ und dem damit einhergehenden Veranstaltungsort ergibt. Gemäß § 46 S. 2 Nr. 2 RennwLottG wird das Pokerspiel jedoch auch dann

im Geltungsbereich des Gesetzes veranstaltet, wenn der Spieler die zur Entstehung des Spielvertrages erforderlichen Handlungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes vornimmt. Wichtig ist, dass hierbei eine Beurteilung jedes einzelnen am Pokerspiel teilnehmenden Spielers zu erfolgen hat. Nur das Pokerspiel desjenigen Spielers, der die Voraussetzungen des § 46 S. 2 Nr. 2 RennwLottG erfüllt, unterliegt der Besteuerung.⁸⁵ Es kann also vorkommen, dass der Steuerzugriff nicht hinsichtlich aller am virtuellen Tisch spielenden Teilnehmer erfolgen kann. Maßgebend für die Ortsbestimmung ist grundsätzlich der Ort der physischen Anwesenheit des Spielers zum Zeitpunkt der Vornahme der zur Entstehung des Spielvertrages erforderlichen Handlungen (§ 39 Abs. 2 S. 1 RennwLottDV). Erforderliche Handlungen zur Entstehung des Spielvertrages sind die Handlungen, die zur Abgabe der Willenserklärung zum Abschluss des Spielvertrages in jedweder Form vorgenommen werden (§ 39 Abs. 3 RennwLottDV). Hat der Spieler diese Handlungen im Inland bewirkt, unterliegt sein Pokerspiel der Besteuerung. Die Feststellung des Ortes der physischen Anwesenheit des Spielers obliegt nach der Vorstellung des Gesetzgebers dem Veranstalter (arg. e contr. § 39 Abs. 3 S. 3 RennwLottDV). Kann er diesen nicht feststellen, gilt gemäß § 39 Abs. 3 S. 3 RennwLottDV der Wohnsitz des Spielers als Veranstaltungsort.

Summary

A new version of the Racing and Lotteries Act entered into force on 1 July 2021. The federal legislator has modernised tax regulations and made numerous changes. Only selected games of chance will be taxed under the amended law. As before, these include horse betting, sports betting and lotteries. With regards to taxing sports betting, the law now defines the term sports in a new regulation accompanying and implementing the Racing and Lotteries Act. Betting on eSports can also constitute sports betting. However, a differentiated approach is necessary considering each individual game title. In addition, the legislator has clarified that a person who operates a betting exchange for sports betting is also an organiser of sports betting within the meaning of the law. The operator of the betting exchange thus owes the sports betting tax for taxable sports bets placed there. Secondary lotteries are now considered lotteries and can therefore be subject to lottery tax. Under the new regulation third parties who enable participation in a lottery or draw for which the organiser does not have a domestic permit are now liable for lottery tax either alone or in addition to the organiser. Furthermore, the legislator has introduced taxes on virtual slot machines and online poker. The definition of the corresponding tax objects is based on the definitions included in the State Treaty on Gaming 2021.

79 Zu § 17 Abs. 2 RennwLottG a.F. BFH, 26.5.2020 – IX R 6/19, DStRE 2021, 114 Rn. 11.

80 Vgl. BT-Drs. 19/28400, 42 (Bekämpfung der Spielsucht und weiterer negativer Erscheinungen des Spieltriebs).

81 BT-Drs. 19/28400, 61 (zu § 46 RennwLottG).

82 BT-Drs. 19/28400, 61 (zu § 46 RennwLottG).

83 BT-Drs. 19/28400, 61 (zu § 46 RennwLottG).

84 Erläuterungen zum Glücksspielstaatsvertrag 2021, 34.

85 BT-Drs. 19/28400, 61 (zu § 46 RennwLottG).