

RA Dr. Lennart Brüggemann, Münster*

Die Besteuerung des Online-Glücksspiels – Defizite und Reformbemühungen

Auf Benjamin Franklin geht das Zitat zurück „Nur zwei Dinge auf Erden sind uns ganz sicher: der Tod und die Steuer.“ Gilt dies auch für das Online-Glücksspiel? Ist auch die Besteuerung von Online-Glücksspielen in Deutschland sicher? Zweifel daran entstehen, wenn man den Jahresbericht 2019 des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen zugrunde legt. Hier heißt es in einer Zusammenfassung (LRH NRW, Jahresbericht 2019, S. 263):

„Aufgrund unzureichender gesetzlicher Regelungen sieht der Landesrechnungshof ein strukturelles Defizit bei der Besteuerung des Online-Glücksspiels in Deutschland. Nach seinen Feststellungen könnten bei Schaffung entsprechender gesetzlicher Grundlagen jährlich mehr als 100 Millionen € für den Landeshaushalt vereinnahmt werden“.

Gehen dem Fiskus aufgrund von Versäumnissen des Gesetzgebers mithin erhebliche Steuereinnahmen verloren? Werden manche Anbieter von Online-Glücksspielen steuerlich verschont und damit im Wettbewerb im Glücksspielmarkt bevorteilt? Der Bericht des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen bietet Anlass, sich der Besteuerung von Online-Glücksspielen in Deutschland zu widmen und den aufkommenden Fragen nachzugehen.

Status quo

Ein Glücksspielsteuergesetz, das die Besteuerung sämtlicher Glücksspiele umfasst, existiert derzeit nicht. Auf Bundesebene herrscht vielmehr ein Zweiklang zwischen dem Rennwett- und Lotteriegesetz und dem Umsatzsteuergesetz. Das Rennwett- und Lotteriegesetz, datiert auf den 08.04.1922, ist eines der ältesten Gesetze mit verkehrssteuerrechtlichen Regelungen. Die auf seiner Grundlage vereinnahmten Steuern fließen vollständig den Ländern zu. In ihm regelt der Bundesgesetzgeber die Besteuerung bestimmter Glücksspielformen. Aus dem breiten Angebotsspektrum von Glücksspielen hat er sich einzelne Erscheinungsformen ausgewählt, für die er eigene Steuerregelungen vorsieht. Dazu gehören Rennwetten (Pferdewetten) und Sportwetten, bei dem der Wettabschluss jeweils mit 5 % des Wetteinsatzes besteuert wird (§§ 10, 11, 17 Abs. 2 RennwLottG). Umfasst sind ferner im Inland veranstaltete Lotterien und Ausspielungen, die der Lotteriesteuer in Höhe von 20 % des planmäßigen Preises sämtlicher Lose unterliegen (§ 17 Abs. 1 RennwLottG). Gesondert besteuert werden ferner ausländische

* Der Beitrag geht auf den gleichnamigen Vortrag zurück, den der Verfasser am 16.03.2021 beim 18. Symposium Glücksspiel der Forschungsstelle Glücksspiel der Universität Hohenheim gehalten hat. Die Vortragsform wurde beibehalten. Vereinzelt Ergänzungen und Nachweise wurden aufgenommen.

Lose oder Ausweise über Spieleinlagen mit 0,25 Euro für je einen Euro vom planmäßigen Preis (§ 21 Abs. 1 RennwLottG). Diese Glücksspiele werden zugleich von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 9 Buchst. b UStG), soweit der Steuerzugriff erfolgt. Auf alle übrigen Glücksspielformen, die nicht vom Rennwett- und Lotteriegesezt erfasst sind, kann der Fiskus durch die Umsatzsteuer zugreifen, aber nur wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen vorliegen. Die Umsatzsteuer dient insofern als Auffangsteuer für sämtliche Sachverhalte, die dem Rennwett- und Lotteriegesezt nicht unterfallen. Sie besteuert die Umsätze mit 19 v. H. des Entgelts. Ihre Einnahmen fließen Bund und Ländern anteilig zu.

Im Rennwett- und Lotteriegesezt, mithin dem Gesezt, in dem der Geseztgeber ein eigenständiges Regelungswerk für die Besteuerung von Glücksspielen vorhält, offenbaren sich im Wesentlichen drei Defizite.

Erstens besteht eine bedenkliche Konnexität zwischen der Grundentscheidung, die der Geseztgeber für die Veranstaltung von Glücksspielen im Ordnungsrecht trifft, und der steuerrechtlichen Belastungsentscheidung des Glücksspiels. Betrachtet man die Historie des Rennwett- und Lotteriegeseztes, offenbart sich, dass sich der Steuergeseztgeber denjenigen Glücksspielformen zu Besteuerungszwecken gesondert annimmt, deren Veranstaltung er erlaubt. So führte die Zulassung von Buchmachern für den Abschluss von Rennwetten dazu, dass eigenständige Steuervorschriften mit in die Ursprungfassung des Rennwett- und Lotteriegeseztes implementiert wurden. Jüngstes Beispiel ist die Einführung der Sportwettensteuer im Jahr 2012, nachdem sich die Bundesländer zuvor entschieden hatten, Konzessionen zur Veranstaltung von Sportwetten zu vergeben. Der Geseztgeber erschließt mithin die zugelassenen Glücksspielformen. Um die weiterhin verbotenen Glücksspielformen kümmert er sich nicht. Dabei ist der Steuerzugriff nicht davon abhängig, ob das Glücksspiel erlaubt oder verboten ist. Schon der Reichsfinanzhof hat hervorgehoben, dass Rechtsvorgänge unbeschadet ihrer Sittenwidrigkeit besteuert werden können (RFH, Urt. v. 07.07.1920 – II A 74/20, RFHE 3, S. 173, 175). Eine entsprechende Regelung findet sich zudem in § 40 der Abgabenordnung. Entscheidend ist nur, dass der Geseztgeber die tatbestandlichen Voraussetzungen schafft. Insofern besteht kein Grund, erst die ordnungsrechtliche Zulassung der Glücksspielform zum Anlass zu nehmen, gesonderte Steuervorschriften zu schaffen. Durch seine Handlungsmaxime begibt sich der Geseztgeber vielmehr in Gefahr, dass ausgerechnet die verbotenen Glücksspielformen nicht besteuert werden können, wenn nämlich die Umsatzsteuer nicht greift. Selbst wenn die Umsatzsteuer aber greift, begünstigt der Geseztgeber die verbotenen Glücksspielformen, soweit sie einer

vergleichsweise geringeren Steuerbelastung auf Grundlage des Bruttospielertrags unterliegen.

Zweitens sind die Steuervorschriften des Rennwett- und Lotteriegesetzes veraltet. Im Wesentlichen sind sie noch auf dem Stand der Ursprungsfassung aus dem Jahr 1922. Dies ist für die Besteuerung solange unerheblich, als der Steuertatbestand offen gestaltet ist und einen Steuerzugriff erlaubt, selbst wenn etwa die Spielteilnahme über das Internet stattfindet oder die Veranstaltung des Glücksspiels im Ausland erfolgt. Eine solche Offenheit besitzen die Steuertatbestände – mit Ausnahme der Sportwettensteuer – aber nicht. So unterliegt nur das terrestrische Angebot von Rennwetten der Rennwettbesteuerung nach den §§ 10 Abs. 1, 11 Abs. 1 RennwLottG (zur Buchmachersteuer BFH, Urt. v. 26.5.2020 – IX R 6/19). Für den Steuerzugriff ist das Defizit allein aufgrund der subsidiären Anwendung der Sportwettensteuer (§ 17 Abs. 2 S. 1 RennwLottG) unschädlich. Anders ist dies bei der Lotteriesteuer. Der Hauptsteuertatbestand in § 17 Abs. 1 RennwLottG zielt ausschließlich auf im Inland veranstaltete Lotterien und Ausspielungen ab. Im Fall einer Veranstaltung im Ausland enthält § 21 Abs. 1 u. 3 RennwLottG einen Nebensteuertatbestand, der ausländische Lose oder Ausweise über Spieleinlagen mit 0,25 Euro je angefangenen Euro besteuert. Unverändert seit der Ursprungsfassung zielt der Tatbestand auf den physischen Transport von Losen ab. In ihm schwelt die Vorstellung gewissermaßen weiter, dass Lose mit der Postkutsche ins Inland eingebracht werden. Ausländische Lotterien oder Ausspielungen, die über das Internet eine Teilnahme ermöglichen und Lose nicht in Papierform, sondern digital ausgeben, sind dem Besteuerungsregime insofern fremd. Die Antiquiertheit der Steuervorschriften kommt schließlich auch in § 22 RennwLottG zum Vorschein, worin bis heute der Reichsminister der Finanzen ermächtigt wird, zu bestimmen, wie die Steuer zu entrichten ist, insbesondere ob und in welcher Weise Stempelzeichen zu verwenden sind.

Drittens fehlt es der Sportwettensteuer hinsichtlich ihres Steuergegenstandes an Klarheit, was die Rechtsanwendung unnötig erschwert. Der Sportwettensteuer unterliegen gemäß § 17 Abs. 2 S. 1 RennwLottG Wetten aus Anlass von Sportereignissen. Der Gesetzgeber bleibt jedoch eine Definition, zumindest aber eine Erläuterung des Begriffs des Sportereignisses schuldig. Der Begriff ist unbestimmt. Von Relevanz ist dies insbesondere bei Wetten auf eSport, deren Markt zunehmend wächst. So verbleibt hier wie auch in anderen Normgefügen die mühselige Beantwortung der Frage, ob eSport Sport im Sinne des Gesetzes ist. Dabei kann gerade im Steuerrecht als staatlichem Eingriffsrecht erwartet werden, dass die Belastungsentscheidung eines Sachverhalts für den Betroffenen vorhersehbar geregelt wird.

Die vorgezeichneten Defizite in der gesetzgeberischen Konzeption führen letztlich dazu, dass eine Vielzahl von Glücksspielformen gar nicht (Bsp.: virtuelles Automatenpiel, Online-Poker, Online-Casinospiele, Zweitlotterien, Wetten auf sonstige Ereignisse) oder nur unzulänglich (Bsp. Lotterien und Ausspielungen in Auslandsfällen) vom Rennwett- und Lotteriegesezt erfasst sind. Zugleich bestehen, was die Reichweite der Sportwettensteuer betrifft, Unsicherheiten in der Rechtsanwendung.

Dies muss nicht zwangsläufig dazu führen, dass dem Fiskus ein Steuerzugriff verwehrt ist, möglich ist es aber. Entscheidend ist, ob die Umsatzsteuer die im Rennwett- und Lotteriegesezt bestehenden Besteuerungslücken schließt und die aufgewendeten Glücksspielumsätze erfasst. Sie erweist sich jedoch mehr als „Notbehelf“, denn als ideale Auffangsteuer. So betont auch der Europäische Gerichtshof, dass sich Glücksspielumsätze schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen (etwa EuGH, Urt. v. 10.06.2010 – C-58/09, Rn. 24 – *Leo Libera GmbH*). Für den Steuerzugriff durch die Umsatzsteuer kommt es darauf an, ob die Umsätze aus den Online-Glücksspielen einer steuerbaren sonstigen Leistung nach § 1 Abs. 1 S. 1 UStG zugerechnet werden können. Dabei muss der Leistungsort im Inland belegen sein, was bei ausländischen Anbietern, die ihr Angebot über das Internet an Kunden in Deutschland ausrichten, einer näheren Prüfung bedarf. Der Schlüssel zur Besteuerung liegt in § 3a Abs. 5 S. 1 u. 2 Nr. 3 UStG. Hiernach ist – kurz gefasst – der Sitz des Leistungsempfängers maßgeblich, wenn die sonstige Leistung auf elektronischem Weg erbracht wird. Davon geht die Rechtsprechung aber nur aus, wenn die Leistungserbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre (BFH, Urt. v. 01.06.2016 – XI R 29/14). Im Regelfall werden diese Voraussetzungen vorliegen und einen Steuerzugriff ermöglichen, wie etwa beim Angebot virtueller Automatenpiele oder Online-Casinospielen. Gleichwohl gibt es keine Gewähr dafür, dass bei sämtlichen Online-Glücksspielen das Vorliegen der Voraussetzungen bejaht werden können. Aufgrund der Eigenarten bestimmter Glücksspielformen können insbesondere Gestaltungsmöglichkeiten verbleiben. So hat jüngst das Niedersächsische Finanzgericht im Fall einer Zweitlotterie die Auffassung vertreten, dass die Leistungserbringung nicht nur mit minimaler menschlicher Betätigung erfolgt, wenn Mitarbeiter des Anbieters die Gewinnzahlen händisch feststellen und eingeben sowie den Gewinner händisch bei mittleren und großen Gewinnen benachrichtigen (NdsFG, Urt. v. 19.11.2019 – 5 K 134/17). Ob die Auffassung zutrifft, wird der Bundesfinanzhof im Revisionsverfahren klären (Az. XI R 36/19). Solange schwebt über dem Steuerzugriff auf Zweitlotterien das Damoklesschwert der Steuerfreiheit. Mit Ausnahme der Besteuerung von terrestrischen Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit ist auch noch nicht höchstrichterlich

geklärt, ob Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bei Online-Glücksspielen der Spieleinsatz oder der Bruttospielertrag ist. Die Finanzverwaltung tendiert – soweit ersichtlich – jedenfalls bei Online-Glücksspielen, bei denen der Anbieter ein wirtschaftliches Spielrisiko trägt, zum Bruttospielertrag. In dem Fall dürfte die Steuerbelastung für Glücksspiele, die der Umsatzsteuer unterliegen, günstiger ausfallen, als bei den vom Rennwett- und Lotteriegesezt erfassten Glücksspielen.

Reformbemühungen

Inzwischen bahnen sich grundlegende Änderungen bei der Besteuerung von Online-Glücksspielen in Deutschland an. Ihre Einigung auf den Staatsvertrag zur Neuregelung des Glücksspielwesens in Deutschland (Glücksspielstaatsvertrag 2021) haben die Bundesländer zum Anlass genommen, eine Reform des Rennwett- und Lotteriegesezt zu initiieren (vgl. BR-Drs. 209/21 (B)). Der Gesetzesentwurf sieht die Einführung eigenständiger Steuern auf virtuelle Automaten Spiele und Online-Poker vor. Rennwetten, Sportwetten, virtuelle Automaten Spiele und Online-Poker sollen einheitlich in Höhe von 5,3 % des Wett- bzw. Spieleinsatzes steuerlich belastet werden. Abweichend hiervon sollen Lotterien und Ausspielungen weiterhin einer Steuerbelastung in Höhe von 20 % des Teilnehmerentgelts unterliegen. Bei dem geleisteten Wetteinsatz, Teilnahmeentgelt und Spieleinsatz handelt es sich jeweils um Bruttowerte, aus dem die jeweils geschuldete Steuer herauszurechnen ist. Die tatsächliche steuerliche Belastung liegt bei 5 % des Wett- bzw. Spieleinsatzes sowie 16 2/3 % des Teilnehmerentgelts. Wie schon beim Gesetz zur Besteuerung von Sportwetten im Jahr 2012 (vgl. BT-Drs. 17/8494, S. 9) wird zur vergleichsweise höheren Steuerbelastung von Lotterien und Ausspielungen mitunter darauf verwiesen, dass es sich um einen „staatlich regulierten Teilbereich“ handele (vgl. BR-Drs. 209/21 (B), S. 92). Übersehen wird, dass die Veranstaltung von Lotterien nicht ausnahmslos dem Staat vorbehalten ist. Vielmehr ist es privaten Anbietern erlaubt, Lotterien mit geringem Gefährdungspotenzial zu veranstalten. Unter Außerachtlassung des insoweit bestehenden Wettbewerbs wird ausgerechnet die Glücksspielform mit dem geringsten Gefährdungspotenzial am höchsten besteuert. Dies ist bedenklich.

Was die Reforminhalte betrifft, zeigt sich, dass die Auswahl der Steuerggegenstände noch immer der Maxime folgt, für diejenigen Glücksspielformen gesonderte Steuervorschriften ins Rennwett- und Lotteriegesezt aufzunehmen, welche ordnungsrechtlich erlaubt werden. Dementsprechend sollen flankierend zum Glücksspielstaatsvertrag 2021 für virtuelle Automaten Spiele und Online-Poker eigene Steuertatbestände geschaffen werden. Bisher wurde wegen deren fehlender Erlaubnisfähigkeit ein Erfordernis adäquater Steuervorschriften

nicht gesehen (BR-Drs. 209/21 (B), S. 1). Einen Sonderfall bilden Online-Casinospiele, die der Gesetzesentwurf auslöst. Hintergrund ist, dass der Glücksspielstaatsvertrag 2021 zwar eine Erlaubnis für Online-Casinospiele anders als bisher in Aussicht stellt, die Entscheidung über die Ausgestaltung und Erteilung aber jedem einzelnen Bundesland vorbehalten bleibt. Da noch unklar ist, wie die Bundesländer agieren werden und inwieweit Risiken für die Besteuerung der konzessionierten Spielbanken bestehen, nimmt der Gesetzesentwurf vorerst von einer Aufnahme des Online-Casinospiels Abstand.

Bei der Rennwettsteuer bleibt es im Ergebnis dabei, dass sie lediglich Wetten bei inländischen Buchmachern und Totalisatorbetreibern erfasst (§ 8 RennwLottG-E). Für Auslandswetten greift subsidiär weiterhin die Sportwettensteuer (§ 16 Satz 1 RennwLottG-E). In Abkehr von der bisherigen Regelung in § 17 Abs. 1 RennwLottG soll die Lotteriesteuer zukünftig auch auf die Teilnahme an ausländischen Lotterien und Ausspielungen zugreifen (§ 26 Abs. 1 RennwLottG-E). Die antiquierte Vorschrift des § 21 RennwLottG entfällt. Zudem sollen im Wege einer Fiktion Zweitlotterien Lotterien und Ausspielungen gleichgestellt werden, sodass die Lotteriesteuer auch auf Zweitlotterien anwendbar sein wird (§ 26 Abs. 2 RennwLottG-E). Ferner soll der Gesetzesentwurf die unbestimmte Reichweite der Sportwettensteuer beseitigen. Hierzu sieht die an die Stelle der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriesteuergesetz tretende Durchführungsverordnung eine Definition des Sportbegriffs vor (§ 15 Abs. 2 RennwLottDV-E). Gleichzeitig wird klargestellt, dass Wetten auf eSport Sportwetten im Sinne des Gesetzes sind (§ 15 Abs. 3 RennwLottDV-E).

Conclusio

Der Gesetzesentwurf zur Änderung des Rennwett- und Lotteriesteuergesetzes stellt – im Gesamtzusammenhang betrachtet – einen Schritt zu mehr Ordnung im Glücksspielsteuerrecht dar. Diese Ordnung fußt auf der Prämisse, dass die Besteuerung von Glücksspielen nicht dem Dickicht des Steuerrechts überlassen werden darf, sondern einer Auseinandersetzung durch den Gesetzgeber bedarf, mit dem Ziel, spezielle Steuervorschriften zu schaffen, die den Eigenarten des Glücksspiels gerecht werden. Ob die Umsetzung im Gesetzesentwurf im Einzelnen gelungen ist, ist eine andere Frage. Die praktizierte „Einheit in der Vielfalt“ kann sich jedoch noch als Belastungsprobe erweisen. So verbleibt mit dem Gesetzentwurf die Erkenntnis, dass das Rennwett- und Lotteriesteuergesetz auch zukünftig nicht sämtliche Glücksspielformen erfassen wird. Insofern wird eine Vielfalt bei der Besteuerung fortbestehen. Anders verhält es sich im Rennwett- und Lotteriesteuergesetz selbst. Hier herrscht im Wesentlichen Einheit, insbesondere bei der steuerlichen Belastung der Glücksspielformen. Ob diese Einheit

jedoch die Eigenarten der jeweiligen Glücksspielform hinreichend berücksichtigt und die verfolgten Lenkungsziele erreicht werden, ist nicht frei von Zweifeln.

Die Besteuerung von Online-Glücksspielen ist nicht nur von einem lückenlosen, eigenständigen und klaren Regelungswerk abhängig, für das der Gesetzgeber verantwortlich ist. Entscheidend ist zugleich die Durchsetzung des Steueranspruchs. Legt man den Jahresbericht 2019 des Landesrechnungshofs Nordrhein-Westfalen zugrunde, nähren sich Zweifel, ob der Steuervollzug bislang stets sichergestellt ist. Hier heißt es (LRH NRW, Jahresbericht 2019, S. 271):

„Nach den Feststellungen des LRH war die Zusammenarbeit der in NRW zuständigen Finanzbehörden mit den o. g. Zentralfinanzämtern problematisch. So wurden z. B. Anfragen an diese Finanzämter unter pauschalem Hinweis auf das Steuergeheimnis nach § 30 AO nicht beantwortet und Angebote zur Übersendung von Informationen zu Kontrollzwecken nicht angenommen. Zudem wurde seitens eines Zentralfinanzamtes darauf hingewiesen, dass der Aufwand für die Bearbeitung der in NRW aufgedeckten Steuerfälle aufgrund der dortigen Personalausstattung nicht geleistet werden könne.

Weder im FM noch in der OFD NRW lagen Erkenntnisse darüber vor, ob die für die Festsetzung der Rennwett- und Lotteriesteuer oder der Umsatzsteuer zentral zuständigen Finanzämter die entsprechenden Steueransprüche des Fiskus in ausreichendem Maße realisieren“.

Es darf aber nicht sein, dass die Steuer nur bei einem Teil der Online-Glücksspiele vollzogen wird, während ein anderer Teil steuerlich verschont bleibt und der Veranstalter dadurch Wettbewerbsvorteile generiert, insbesondere dann wenn es sich um verbotene Glücksspiele handelt. Im Lichte dessen wird es zukünftig auch darauf ankommen, einen gleichmäßigen Steuervollzug sicherzustellen.



Dr. Lennart Brüggemann ist Rechtsanwalt bei HLB Schumacher Hallermann. Seine Promotion verfasste er zum Thema „Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesezt“. Er berät im Glücksspielrecht, Glücksspielsteuerrecht und eSport-Recht, und ist u.a. Autor in einem im C.H. Beck Verlag erschienen Kommentar zum Glücksspielrecht, in dem er sich den steuerrechtlichen Vorschriften widmet. Zudem ist er Assoziierter der Forschungsstelle für eSport-Recht an der Universität Augsburg.