

# Urteil vom 17. May 2021, IX R 21/18

**Teilweise inhaltsgleich mit Urteil vom 17.05.2021 - IX R 20/18 - Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Sportwetten**

[ECLI:DE:BFH:2021:U.170521.IXR21.18.0](#)

BFH IX. Senat

RennwLottG § 17 Abs 2, GG Art 72 Abs 2, GG Art 105, GG Art 123, GG Art 125, GG Art 125a, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 401, AEUV Art 56, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, EUGrdRCh Art 20

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 17. April 2018, Az: 5 K 2703/12

## Leitsätze

§ 17 Abs. 2 RennwLottG verstößt weder gegen Verfassungsrecht noch gegen Europarecht.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 18.04.2018 - 5 K 2703/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Vereinbarkeit von Regelungen zur Sportwettenbesteuerung im Rennwett- und Lotteriegesetz in der im Streitjahr 2012 geltenden Fassung (RennwLottG) mit Verfassungs- und Europarecht.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in A (Mitgliedstaat der Europäischen Union –EU-). Sie veranstaltete im Streitzeitraum Juli, August und Oktober 2012 über das Internet Sportwetten u.a. in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Die Klägerin war im Besitz einer im EU-Mitgliedstaat A erteilten Konzession zur Durchführung von Wettgeschäften.
- 3** Die Klägerin meldete am 06.09.2012 Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 RennwLottG für die Monate Juli und August 2012 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) an. Am 07.11.2012 meldete die Klägerin für den Monat Oktober 2012 die Sportwettensteuer an. Die Beträge in Höhe von ... € (Juli), ... € (August) und ... € (Oktober) wurden von der Klägerin entrichtet.
- 4** Gegen die Anmeldung der Sportwettensteuer für die Monate Juli, August und Oktober 2012 legte die Klägerin Einspruch ein. Dieser wurde mit Einspruchsentscheidung vom 06.12.2012 als unbegründet zurückgewiesen.
- 5** Die nachfolgend beim Finanzgericht (FG) erhobene Klage hatte mit Urteil vom 18.04.2018 - 5 K 2703/12 keinen Erfolg.
- 6** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht, insbesondere die Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Sportwettenbesteuerung nach § 17 Abs. 2 RennwLottG.
- 7** Das FG gehe unzutreffend davon aus, dass die Regelungen in § 17 Abs. 2, § 19 Abs. 2 RennwLottG innerhalb der Gesetzgebungskompetenz des Bundes zustande gekommen seien. Die angeblich verfolgten Lenkungsziele könnten nicht erreicht werden. Die Sportwettensteuer vermöge nicht, Anbieter in die Legalität zu überführen und den illegalen Markt auszutrocknen. Das FG verkenne, dass die Sportwettensteuer im Online-Bereich durchschnittlich

50 % bis 70 % des Bruttoertrags abschöpfe. Illegale Anbieter könnten bessere Quoten anbieten. Die Sportwettensteuer fördere illegale Anbieter und biete keinen Anreiz, in die Legalität zu wechseln. Sie sei nicht geeignet, das Ziel der Suchtvermeidung und -prävention zu erreichen. Sie locke Spieler wegen der besseren Quoten und der damit höheren Anziehungskraft in illegale Angebote, die behördlich nicht beaufsichtigt werden. Die Zersplitterung der Regulierung von Sportwetten führe zudem dazu, dass die Wettbetreiber ihren Sitz in ... und ... hätten, um von einer einheitlichen Rechtslage in Bezug auf die Regulierung zu profitieren.

- 8** Weiter verkenne das FG die Verletzung des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Es liege ein strukturelles Vollzugsdefizit vor. Mit der rechtlichen Gestaltung des Erhebungsverfahrens trage der Steuergesetzgeber den Gegebenheiten internetbasierter Dienstleistungen und den ihm zur Verfügung stehenden strukturellen Möglichkeiten eines gerechten Steuervollzugs keine Rechnung. Maßnahmen zur Durchsetzung des Steueranspruchs gegenüber in einem anderen Mitgliedstaat der EU und in Drittstaaten ansässigen Steuerpflichtigen fehlten. Die Vorschriften des RennwLottG, der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottGABest) und der grenzüberschreitenden Amtshilferegulungen seien nicht auf die Eigenarten und besonderen Verhältnisse der grenzüberschreitenden Erbringung von (Online-)Sportwetten ausgerichtet. Es sei nicht ein einziger steuerlicher Beauftragter für einen Onlineanbieter von Sportwetten bestellt. 40 % der Spieleinsätze würden bei Wettanbietern getätigt, die keine Sportwettensteuer entrichteten. Es seien auch andere als die bisherigen gesetzlichen Maßnahmen möglich. So könnten Banken, Kreditkartenunternehmen und Internet-Bezahldienste oder auch die Spieler selbst für die Steuer verantwortlich und haftbar gemacht werden. Die gestiegenen Steuereinnahmen seien nicht die Folge einer größeren Steuerehrlichkeit, sondern der größeren Zahl der Anbieter geschuldet. Je größer die Zahl der Anbieter insgesamt sei, umso größer sei auch der Teil, der steuerehrlich sei. Anders als bei der Kapitalertragsteuer oder der Umsatzsteuer in Gestalt des Reverse-Charge-Verfahrens sei der Gesetzgeber trotz der zahlreichen Online-Anbieter aus dem Ausland untätig geblieben, obwohl ihm die Unzulänglichkeiten bei der Steuererhebung bekannt seien. Die Belastung mit Sportwettensteuer beruhe mithin allein auf der Erklärungsbereitschaft. Das Fehlverhalten eines im Drittstaat ansässigen Steuerpflichtigen sei ohne Entdeckungs- und Verfolgungsrisiko. Es liege daher eine Ungleichbehandlung insbesondere gegenüber illegalen Anbietern aus dem Ausland vor. Sportwetten würden zudem anders und höher besteuert als andere im Internet angebotene Glücksspiele wie z.B. Online-Casinos oder Online-Poker, obwohl das Suchtpotential das Gleiche sei. So würden Online-Sportwetten mit einem Steuersatz von 5 % auf den Spieleinsatz belastet, Online-Casinos mit 19 % Umsatzsteuer auf den Bruttoertrag, d.h. den Unterschiedsbetrag zwischen Einsätzen und Gewinnen. Bei dem üblichen Bruttoertrag im Online-Sportwettengeschäft von 7 % bis 10 % betrage die Umsatzsteuer bei Sportwetten nur 1,33 % bis 1,9 %. Eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung bestehe nicht.
- 9** Die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) sei verletzt. Die Sportwettensteuer sei nicht erforderlich. Als milderer und gleich geeignetes Mittel komme die Wahl des Bruttoertrags als steuerliche Bemessungsgrundlage in Betracht. Die Belastung sei nahe an einer Erdrosselung und damit nicht angemessen.
- 10** Die Besteuerung der Sportwetten verstoße ferner gegen EU-Recht. Sie verletze die Dienstleistungsfreiheit. Sie diskriminiere ausländische Anbieter und beschränke den Dienstleistungsverkehr. So werde Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) wegen ungerechtfertigter Diskriminierungen und Beschränkungen verletzt. Diejenigen Anbieter, die im Ausland für den Abschluss von Sportwetten ebenfalls zu einer Steuer herangezogen werden, unterlägen einer höheren Belastung als inländische Anbieter. Denn sie könnten die in- und ausländische Sportwettensteuer nicht vollständig auf die Spieler abwälzen, da sie nur bei Auszahlung der Gewinne abgezogen werde. Eine Rechtfertigung nach Art. 62 i.V.m. Art. 52 AEUV, z.B. aus Gründen des Gesundheitsschutzes, komme nicht in Betracht. Zudem sei das RennwLottG für Zwecke des Verbraucherschutzes und der Betrugs- und Suchtprävention ungeeignet. Die Sportwettensteuer könne einen Betrug durch Anbieter nicht verhindern und damit auch nicht den Verbraucherschutz fördern. Sie führe nicht zu einer Reduzierung der Nachfrage, sondern zu einer Verlagerung hin zu illegalen Anbietern, die bessere Quoten ermöglichten. Bei diesen ermögliche ein gleichhoher Einsatz sogar ein längeres Spielvergnügen. Die Sportwettensteuer gehe weit über das Maß hinaus, das zur Zielerreichung notwendig sei. Eine Anknüpfung an den Bruttoertrag wäre in gleicher Weise geeignet und vorzugswürdig. Die Ungleichbehandlung von Sportwetten zu anderen Glücksspielarten wie Online-Casinos verletze den unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz nach Art. 135 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Die Umsätze von Online-Casinos unterfielen der Umsatzsteuer. Zwei gleichartige Dienstleistungen wie Sportwetten und Online-Casinos dürften nicht mit unterschiedlichen Steuersätzen belastet werden. Schließlich verletze die Besteuerung der Sportwetten auch die Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrRCh). Der Anwendungsbereich der EUGrRCh sei eröffnet, da Deutschland mit der Befreiung der Umsätze von der Umsatzsteuer Unionsrecht durchführe. Aufgrund der

Ungleichbehandlung von Online-Sportwetten und Online-Casinos liege ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 20 EUGrdRCh vor.

- 11** Die Klägerin beantragt,  
unter Aufhebung des Urteils des Hessischen FG vom 18.04.2018 - 5 K 2703/12 die Anmeldungen für Sportwettensteuer für Juli und August 2012 vom 06.09.2012 in Höhe von ... € und ... € sowie für Oktober 2012 vom 07.11.2012 in Höhe von ... € und die Einspruchsentscheidung vom 06.12.2012 aufzuheben.
- 12** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Der Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung, dass das RennwLottG wegen Verstoßes gegen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes formell verfassungswidrig ist (dazu unter 1.). Es sind zudem weder Art. 3 Abs. 1 GG (dazu unter 2.) noch Art. 12 Abs. 1 GG (dazu unter 3.) verletzt. Die von der Klägerin gerügten Verstöße gegen EU-Recht liegen nicht vor (dazu unter 4.).
- 15** 1. Der erkennende Senat ist der Überzeugung, dass das RennwLottG in die Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG fällt.
- 16** a) Das RennwLottG stammt vom 08.04.1922 (RGBL I 1922, 335, 393 ff.). Es handelt sich mithin um vorkonstitutionelles Recht. Das (inzwischen mehrfach bundesgesetzlich novellierte) Reichsgesetz gilt gemäß Art. 123 Abs. 1 GG dem Grunde nach fort und ist wegen der konkurrierenden Bundeskompetenz nach Art. 125 Nr. 2 GG zu Bundesrecht geworden (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.06.1996 - II R 29/95, BFH/NV 1997, 68, unter II.1.a; BFH-Beschluss vom 22.03.2005 - II B 14/04, BFH/NV 2005, 1379, unter II.4.a).
- 17** Allerdings wurde die Besteuerung von Sportwetten erstmals am 29.06.2012 in § 17 Abs. 2 RennwLottG geregelt. Vorher unterlagen nur "Lotterien, Auspielen und Oddset-Wetten" der Besteuerung (vgl. das Gesetz zur Änderung des Rennwett- und Lotterieggesetzes vom 17.05.2000, BGBl I 2000, 715, und das Gesetz zur Besteuerung von Sportwetten vom 29.06.2012, BGBl I 2012, 1424). Die Vorschrift ist daher als Neuregelung zu betrachten, die nach Maßgabe der Kompetenzregeln des GG für sich zu beurteilen ist (vgl. Giegerich in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 125 Rz 11).
- 18** b) § 17 Abs. 2 RennwLottG ist mit Blick auf die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Gesetzgebungskompetenz durch den Bund in Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG n.F. formell verfassungsgemäß.
- 19** aa) Das RennwLottG gehört zu den Verkehrssteuern i.S. des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8; Welz, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 2016, 48, 50). Das Aufkommen steht den Ländern zu. Nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die "übrigen Steuern", wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Nach Art. 72 Abs. 2 GG hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Da die Regelung des § 17 Abs. 2 RennwLottG nach dem 15.11.1994 erlassen worden ist, kommt Art. 72 Abs. 2 GG in seiner aktuellen Fassung zur Anwendung (vgl. Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG).
- 20** Ein Steuergesetz des Bundes ist zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich, wenn ansonsten eine Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen, die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden kann, vorliegen würde (vgl. BVerfG-Urteile vom 24.10.2002 - 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, unter C.II.5.b aa; vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, unter B.II.1.a; BVerfG-Beschluss vom 27.01.2010 - 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, BVerfGE 125, 141, unter B.I.2.a; Uhle in Maunz/Dürig, a.a.O., Art. 72 Rz 142; Seiler in Maunz/Dürig, a.a.O., Art. 105 Rz 156; F. Wittreck in: H. Dreier, (Hrsg.) Grundgesetz-

Kommentar, Bd. II, 3. Aufl. 2015, Art. 72 Rz 23). Um dieser sich unmittelbar aus der Rechtslage ergebenden Bedrohung von Rechtssicherheit und Freizügigkeit im Bundesstaat entgegenzuwirken, kann der Bund eine bundesgesetzlich einheitliche Lösung wählen (vgl. Burghardt in: Leibholz/Rinck, Grundgesetz, 78. Lieferung, 05/2019, Art. 72 GG Rz 212). Die Regelung durch Bundesgesetz muss danach nicht unerlässlich für die Rechts- oder Wirtschaftseinheit in dem normierten Bereich sein. Es genügt vielmehr, dass der Bundesgesetzgeber andernfalls nicht unerheblich problematische Entwicklungen in Bezug auf die Rechts- und Wirtschaftseinheit erwarten darf (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, unter B.I.2.a, Rz 110).

- 21** bb) Eine solche Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen kann bei einer Vielzahl landesrechtlicher Glücksspielregelungen drohen. Denn ein im gesamten Bundesgebiet tätiger Wettanbieter wie die Klägerin müsste sich nicht nur in sämtlichen Bundesländern steuerlich erfassen lassen. Ihr Wettangebot unterläge zudem sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich des Steuersatzes möglicherweise unterschiedlichen steuerlichen Regelungen. So hatten vor Inkrafttreten der Regelung des § 17 Abs. 2 RennwLottG einige Bundesländer unterschiedliche Regelungen zur Erfassung von Sportwetten getroffen, so z.B. § 35 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1, § 36 Abs. 1 und 2 des Glücksspielgesetzes Schleswig-Holstein (Gesetz zur Neuordnung des Glücksspiels --Glücksspielgesetz-- vom 20.10.2011, Gesetz- und Verordnungsblatt --GVBl-- Schleswig-Holstein 2011, 280) und § 13 Abs. 1 Satz 1 und 2 des Niedersächsischen Glücksspielgesetzes (Niedersächsisches Glücksspielgesetz vom 17.12.2007, GVBl Niedersachsen 2007, 756) als Sonderabgaben sowie § 9 Abs. 1 des Glücksspielgesetzes des Landes Sachsen-Anhalt als Konzessionsabgabe (Glücksspielgesetz vom 22.12.2004, GVBl Land Sachsen-Anhalt 2004, 846, geändert durch Gesetz zur Änderung glücksspielrechtlicher Vorschriften vom 18.12.2007, GVBl Land Sachsen-Anhalt 2007, 412; vgl. dazu auch Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesetz, S. 119). § 17 Abs. 2 RennwLottG beseitigt daher eine bereits teilweise eingetretene Rechtszersplitterung.
- 22** Zudem müssten in den landesrechtlichen Normen Regelungen für den Fall getroffen werden, dass (z.B. bei Online-Angeboten) Wettanbieter und Wettkunde in unterschiedlichen Bundesländern ansässig sind. Ggf. wären auch Umlage- und Ausgleichsregelungen wie bei der Umsatzsteuer und bei der Lohnsteuer vonnöten, um das Steueraufkommen aus dem RennwLottG unter Anwendung von Zerlegungsregelungen angemessen zu verteilen. Weiter kann das vom RennwLottG verfolgte Ziel, bislang illegale ausländische Anbieter in die Legalität und damit unter die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Glücksspielstaatsvertrags (GlüStV) vom 15.12.2011 zu überführen (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 9), mit einer bundesweit einheitlichen Regelung besser erreicht werden. Ausländische Anbieter lassen sich eher für den inländischen Sportwettenmarkt registrieren, wenn sie nur ein Steuerregime zu beachten haben und nicht eine Vielzahl unterschiedlicher Länderregelungen. Eine Tendenz, wonach inländische Wettkunden in der Folge der Sportwettenbesteuerung sich vermehrt ausländischen Anbietern zuwenden, die die Sportwettensteuer nicht abführen, lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen. Die Regelungen zur Besteuerung von Sportwetten im RennwLottG sind daher in der Lage, die verfolgten Lenkungsziele zu erreichen.
- 23** Die Regelung der Sportwettenbesteuerung steht auch nicht in Widerspruch zu den Regelungen und Zielen des GlüStV und damit zum gesetzgeberischen Ziel der Eindämmung der Spielsucht. Die Einführung des § 17 Abs. 2 RennwLottG bezweckte, im Zuge der Aufgabe des staatlichen Monopols zur Veranstaltung von Sportwetten sowohl den ordnungsrechtlichen Rechtsrahmen neu zu gestalten als auch eine steuergesetzliche Regelung zu treffen, die insbesondere die im Inland verfügbaren internetbasierten Angebote ausländischer Sportwettenveranstalter erfasst. Die Regelung hatte zum Ziel, die Lenkungsziele des GlüStV zu flankieren und bestmöglich zu fördern. Dabei wurden die Gemeinwohlziele des Jugend- und Gesundheitsschutzes, des Spielerschutzes, der Bekämpfung der Begleitkriminalität und der Bekämpfung der Spielsucht verfolgt. Zugleich wurde anerkannt, dass das Wetten auf Sportereignisse als Ausdruck des natürlichen Spieltriebs der Bevölkerung nicht gänzlich verhindert werden kann, es aber mit der Besteuerung gleichwohl dem Ziel der Begrenzung und Lenkung in künftig legale, zugelassene Angebote nähergebracht werden sollte (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8 f.).
- 24** Den Feststellungen des FG lassen sich keine Umstände entnehmen, wonach die Besteuerung dazu führt, dass Wettkunden wegen besserer Quoten in illegale Angebote gedrängt würden. Mit der Möglichkeit, die Sportwettensteuer ganz oder teilweise den Wettkunden weiter zu belasten sowie der (im Vergleich zu Lotterien oder Casinos) geringen Belastung wird der Anreiz, das Wettangebot legal zu betreiben, in angemessener Weise umgesetzt.
- 25** 2. Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht verletzt. Die Klägerin kann sich als ausländische juristische Person auf dieses Grundrecht berufen (dazu unter a). Es liegen aber weder ein strukturelles Vollzugsdefizit (dazu unter b) noch eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber Online-Casino-Spielen oder Online-Poker vor (dazu unter c).

- 26** a) Nach Art. 19 Abs. 3 GG gelten die Grundrechte nicht nur für natürliche Personen, sondern auch für inländische juristische Personen, soweit die Grundrechte ihrem Wesen nach auf juristische Personen anwendbar sind. Der Schutz der Grundrechte erstreckt sich aufgrund des europarechtlichen Diskriminierungsverbots auch auf Gesellschaften mit Sitz in der EU. Die Klägerin kann sich als im EU-Ausland ansässige juristische Person daher auch auf diese Grundrechte und insbesondere auf Art. 3 Abs. 1 GG berufen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.07.2011 - 1 BvR 1916/09, Neue Juristische Wochenschrift 2011, 3428; Enders in BeckOK Grundgesetz, Epping/Hillgruber, 47. Edition, Stand: 15.05.2021, Art. 19 GG, Rz 37).
- 27** b) Soweit die Klägerin unter Berufung auf die Rechtsprechung des BVerfG (vgl. BVerfG-Urteil vom 09.03.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56) das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits behauptet, führt dies nicht zur Verfassungswidrigkeit der Steuerfestsetzung.
- 28** aa) Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (BVerfG-Entscheidungen in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.; in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, unter B.III.1.b, Rz 123, und vom 24.03.2015 - 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, Rz 40, jeweils m.w.N.). Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen. Zur Gleichheitswidrigkeit führt aber nicht ohne Weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, sondern nur das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.; vgl. auch BFH-Urteil vom 22.04.2008 - IX R 29/06, BFHE 221, 97, BStBl II 2009, 296, unter II.1.b bb (2)). Nicht jeder Vollzugsmangel genügt schon, um eine Abweichung von der erforderlichen Ausrichtung zu belegen. Nur wenn das Umsetzungsdefizit bereits in der Regelung angelegt ist oder wenn gehäufte oder gar systematische Verstöße nicht konsequent geahndet und unterbunden werden, prägt dies die tatsächliche Handhabung der Regelung und lässt auf Defizite der normativen Sicherung schließen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.).
- 29** bb) Den tatsächlichen Feststellungen des FG, die den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO binden, lassen sich keine Tatsachen entnehmen, die auf das Vorliegen eines normativ bedingten strukturellen Vollzugsdefizits schließen lassen. Aus dem FG-Urteil ergeben sich insbesondere keine Feststellungen dazu, dass die für die Sportwettenbesteuerung zuständigen Landesfinanzbehörden illegale Anbieter dulden oder nicht zur Besteuerung heranziehen. Ebenso lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen, dass (Online-)Veranstalter aus anderen EU-Mitgliedstaaten die Sportwettensteuer nicht termingerecht anmelden und abführen und es dadurch zu Steuerausfällen aufgrund eines defizitären Gesetzesvollzugs kommt.
- 30** In den Bestimmungen des RennwLottG sind auch keine Umgehungsmöglichkeiten angelegt, die auf ein normatives Regelungsdefizit schließen lassen. Der Gesetzgeber hat sowohl für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen als auch für die Durchsetzung des Steueranspruchs umfangreiche ineinandergreifende Maßnahmen vorgesehen. Schuldner der Sportwettensteuer ist der Veranstalter (§ 19 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG). Hierdurch wird sichergestellt, dass die Steuer an der Quelle, d.h. beim Wettabschluss und vom Wetteinsatz, der an den Veranstalter gezahlt wird, erhoben wird. Der Veranstalter hat als Steuerschuldner, soweit er seinen Wohnsitz oder seinen Sitz nicht in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum hat, einen steuerlichen Beauftragten im Inland zu benennen (§ 19 Abs. 3 Satz 1 RennwLottG). Der Veranstalter oder sein steuerlicher Beauftragter sind verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung umfassende Aufzeichnungen zu führen, z.B. Name und Anschrift des Spielers, die jeweilige Bemessungsgrundlage für die Steuer, den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Spieleinsatzes und der Gewinnauszahlung sowie die Höhe der Steuer (vgl. § 20 Abs. 2 Nr. 1, 5, 6 und 7 RennwLottG). Darüber hinaus haben der Veranstalter oder sein steuerlicher Beauftragter Anzeige- und Anmeldepflichten zu erfüllen (§ 31a RennwLottGABest), sie werden von der Genehmigungsbehörde auf ihre steuerlichen Pflichten besonders hingewiesen (§ 34 RennwLottGABest) und unterliegen der Steueraufsicht (§ 47 RennwLottGABest, vgl. dazu näher Brüggemann, a.a.O., S. 245 ff.). Die für die Glücksspielaufsicht zuständige Behörde ist nach § 27 RennwLottG verpflichtet, der Finanzbehörde diejenigen Erkenntnisse mitzuteilen, die der Durchführung eines Besteuerungsverfahrens dienen. Damit sind die Regelungen zur Sportwettensteuer in ein normatives Umfeld eingebettet, das die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet.
- 31** Dies gilt auch für ausländische Anbieter. Gegenüber Anbietern im EU-Ausland bestehen umfangreiche Möglichkeiten im Rahmen der EU-Amtshilfe (vgl. dazu näher Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, Syst. Darst. Rz 81). Diese trifft zudem die Pflicht, den Wettbetrieb anzuzeigen

(§ 31a Abs. 1 RennwLottGABest) und die Pflicht, Aufzeichnungen über die abgeschlossenen Sportwetten zu führen (§ 20 Abs. 1 RennwLottG). Für Wettanbieter aus Drittländern besteht --wie bereits dargelegt-- nach § 19 Abs. 3 RennwLottG die Pflicht zur Benennung eines steuerlichen Beauftragten im Inland. Diesem obliegt nicht nur die Erfüllung der steuerlichen Pflichten, insbesondere die in § 20 Abs. 1 RennwLottG geregelten Aufzeichnungspflichten. Vielmehr schuldet der steuerliche Beauftragte die Steuer auch neben dem Veranstalter (vgl. § 19 Abs. 3 Satz 5 RennwLottG). Zudem betrifft diese die in § 27 RennwLottG geregelte Mitteilungspflicht, wonach die Glücksspielaufsicht den Finanzbehörden alle Erkenntnisse mitzuteilen hat, die der Durchführung eines Steuerverfahrens dienen. Diese steuerlichen Regelungen sichern eine effektive Kontrolle auch der ausländischen Anbieter und stehen der Annahme einer normativen Schutzlücke im Hinblick auf die Vollziehung des RennwLottG entgegen (vgl. auch Brüggemann, a.a.O., S. 248 ff.).

- 32** Dem einschlägigen Schrifttum (vgl. Welz, UVR 2012, 274; ders., UVR 2013, 276, sowie UVR 2016, 48; Schmittmann, Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht --ZfWG-- 2019, 102, 106; Birk/Brüggemann in: Gebhardt/Korte, Glücksspiel, 2. Aufl. 2018, S. 662 ff.; Peren/Clement, ZfWG, Sonderbeilage 2/2016) sind ebenfalls keine Hinweise auf ein strukturelles Vollzugsdefizit zu entnehmen. Die Tatsache allein, dass die Steuerbehörden in einzelnen Fällen Schwierigkeiten mit der Steuerfestsetzung und/oder -erhebung haben, rechtfertigt noch nicht die Annahme eines Vollzugsdefizits.
- 33** Soweit die Klägerin anführt, eine gleichmäßige Erhebung der Sportwettensteuer ließe sich wegen des bestehenden strukturellen Vollzugsdefizits nur über eine Quellensteuer bei Zahlungsdienstleistern (z.B. Banken, Kreditkartenunternehmen) erreichen, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Ungeachtet der Ermittlungsmöglichkeiten beim inländischen steuerlichen Beauftragten können Erkenntnisse über Zahlungsflüsse an ausländische Anbieter mittlerweile seitens der Finanzverwaltung auch über Sammelauskunftsersuchen (§ 93 Abs. 1a der Abgabenordnung) gewonnen werden.
- 34** c) Auch eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber Online-Casino-Spielen nebst Online-Poker liegt nicht vor. Derartige Online-Angebote unterscheiden sich vom Spielangebot, den Gewinn- und Ausschüttungsquoten, dem Kundenkreis und der damit zusammenhängenden Suchtgefahr sowie der Manipulationsgefahr erheblich von Sportwetten (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42). Zudem waren das Betreiben von Online-Casinos und das Anbieten von Online-Poker im Streitzeitraum im Inland ausnahmslos verboten (vgl. § 4 Abs. 4 GlüStV), während bei Sportwetten ein präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt galt (vgl. § 4 Abs. 1 GlüStV). Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt mithin nicht vor.
- 35** Der Umstand, dass nach den Feststellungen des FG der Bruttoertrag im Offline-Geschäft höher liegt als im Online-Geschäft, führt zu keinem anderen Ergebnis. Dieser Unterschied hat seine Ursache darin, dass im Offline-Geschäft die Fixkosten durch Personal und Mieten deutlich höher ausfallen dürften als im Online-Geschäft und daher höhere Kosten aus dem Bruttoertrag zu begleichen sind. Durch die Ortsgebundenheit und Schließungszeiten wird ein anderer Kundenkreis angesprochen. Zudem sind im Offline-Geschäft die Ausschüttungsquoten weniger vergleichbar und der Wettbewerbsdruck damit geringer. Im klassischen Wettlokal werden dem Spieler zudem noch neben der reinen Wette weitere Leistungen (Aufenthaltsmöglichkeit, Möglichkeit des Getränkekonsums, Bildschirme, Geselligkeit) angeboten, die er mit dem Spieleinsatz ebenfalls bezahlt. Die Würdigung des FG, wonach im Bereich der Sportwetten Online- und Offline-Geschäft nicht vergleichbar sind, ist schlüssig und nachvollziehbar und daher rechtlich nicht zu beanstanden.
- 36** 3. Soweit die Klägerin eine Verletzung von Art. 12 Abs. 1 GG aufgrund der finanziellen Belastung durch die Sportwettenbesteuerung rügt, greift ihr Vorbringen nicht durch.
- 37** a) Art. 12 Abs. 1 GG schützt neben der freien Berufsausübung auch das Recht, einen Beruf frei zu wählen. Unter Beruf ist dabei jede auf Erwerb gerichtete Tätigkeit zu verstehen, die auf Dauer angelegt ist und der Schaffung und Aufrechterhaltung einer Lebensgrundlage dient (vgl. BVerfG-Beschluss vom 26.06.2002 - 1 BvR 558/91, 1 BvR 1428/91, BVerfGE 105, 252, unter C.I.1.; BVerfG-Urteil vom 28.03.2006 - 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, unter C.1.a; BVerfG-Beschlüsse vom 08.06.2010 - 1 BvR 2011/07, 1 BvR 2959/07, BVerfGE 126, 112, unter B.II.2., und vom 07.03.2017 - 1 BvR 1314/12, 1 BvR 1630/12, 1 BvR 1694/13, 1 BvR 1874/13, BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a aa, Rz 120). Das Anbieten und Vermarkten von Sportwetten als wirtschaftliche Tätigkeit erfüllt diese Merkmale und steht als berufliche Tätigkeit unter dem Schutz des Grundrechts der Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, unter C.1.a). Auch steuerliche Vorschriften wie § 17 Abs. 2 RennwLottG sind daher an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit

der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 30.10.1961 - 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, unter B.1.).

- 38** b) Die steuerliche Belastung durch § 17 Abs. 2 RennwLottG stellt als Regelung der Berufsausübung einen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in die Berufsfreiheit der Klägerin dar. Öffentliche Abgaben greifen in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG ein, wenn sie in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen (vgl. BVerfG-Urteile vom 07.05.1998 - 2 BvR 1876/91, 2 BvR 1083/92, 2 BvR 2188/92, 2 BvR 2200/92, 2 BvR 2624/94, BVerfGE 98, 83, unter C.I.1.; vom 06.07.2005 - 2 BvR 2335/95, 2 BvR 2391/95, BVerfGE 113, 128, unter B.I.1.; BVerfG-Beschluss vom 12.05.2009 - 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132, unter B.I.1.). Die Belastung nach § 17 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG knüpft tatbestandlich unmittelbar an den Spieleinsatz und damit an Angebot und Tätigkeit eines Sportwettenveranstalters an. Die Regelungen greifen mithin in die Tätigkeit der Klägerin und damit ihre Berufsausübungsfreiheit ein.
- 39** c) In das durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte einheitliche Grundrecht der Berufsfreiheit darf nur auf gesetzlicher Grundlage und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingegriffen werden. Insbesondere muss die eingreifende Norm durch hinreichende, der Art der betroffenen Betätigung und der Intensität des jeweiligen Eingriffs Rechnung tragende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt sein und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.07.2000 - 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197, unter C.I.; BVerfG-Urteile in BVerfGE 113, 128, unter B.I.1., und vom 30.07.2008 - 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317, unter B.I.1.b; zur Stufentheorie des BVerfG vgl. auch Scholz in Maunz/Dürig, a.a.O., Art. 12 Rz 335).
- 40** d) Der Eingriff in die Berufsfreiheit ist jedoch gerechtfertigt. Die gemäß Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG erforderliche gesetzliche Grundlage lässt sich auf hinreichende, der Art der betroffenen Betätigung und der Intensität des Eingriffs Rechnung tragende Gründe des Gemeinwohls stützen (aa) und entspricht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im weiteren Sinn (bb).
- 41** aa) Mit der Festsetzung und Abführung der Sportwettensteuer verfolgt der Gesetzgeber ein wichtiges Gemeinwohlziel, das auf vernünftigen Erwägungen beruht und daher die Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit zu legitimieren vermag.
- 42** (1) Reine Berufsausübungsbeschränkungen wie steuerliche Belastungen können grundsätzlich durch jede vernünftige Erwägung des Gemeinwohls gerechtfertigt werden (vgl. BVerfG-Urteile vom 13.12.2000 - 1 BvR 335/97, BVerfGE 103, 1, unter B.I.; vom 10.06.2009 - 1 BvR 706/08, 1 BvR 814/08, 1 BvR 819/08, 1 BvR 832/08, 1 BvR 837/08, BVerfGE 123, 186, unter C.I.3.a bb). Das GG lässt dem Gesetzgeber im Zusammenhang mit Berufsausübungsregelungen ein erhebliches Maß an Freiheit und räumt ihm bei der Festlegung der zu verfolgenden Ziele eine weite Gestaltungsfreiheit ein (vgl. BVerfG-Urteil vom 23.01.1990 - 1 BvL 44/86, 1 BvL 48/87, BVerfGE 81, 156).
- 43** (2) Es liegen hinreichende Gründe des Gemeinwohls vor, die die in § 17 Abs. 2 Satz 1 und 2 RennwLottG geregelte Steuerbelastung tragen.
- 44** Soweit der Gesetzgeber mit der Sportwettensteuer das Ziel verfolgt, die Spielsucht zu bekämpfen und der Entwicklung und Verbreitung von unerlaubtem Glücksspiel in Schwarzmärkten entgegenzuwirken (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 9), ist dies verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die Bekämpfung der Spiel- und Wertsucht und weiterer negativer Begleiterscheinungen des Spiel- und Wettbetriebs stellt ein legitimes Ziel für die Berufsfreiheit einschränkende Regelungen dar (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, beginnend ab C.I.3.c; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a aa (2), Rz 122). Bei der Bekämpfung der Glücksspielsucht handelt es sich um ein besonders wichtiges Gemeinwohlziel (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a bb (2) a cc γ, Rz 158).
- 45** Wenn der Gesetzgeber jedoch (auch) eigene fiskalische Interessen verfolgt, kann die legitime Zielsetzung, die Glücksspielleidenschaft zu begrenzen und die Spielsucht zu bekämpfen, in ein Spannungsverhältnis zu den fiskalischen Interessen des Staates geraten. Die Erzielung staatlicher Einnahmen mindert den fiskalischen Anreiz nicht, sondern kann wegen der dadurch begründeten Abhängigkeit der geförderten gesellschaftlichen Aktivitäten von Einnahmen aus Glücksspielveranstaltungen dazu führen, dass die Finanzmittel als schwer verzichtbar erscheinen und deshalb ein Anlass besteht, das Angebot auszubauen, um höhere Einnahmen zu erzielen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, unter C.I.3.f bb (1); BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a aa (2), Rz 122).

- 46** Diesen besonderen Anforderungen entspricht die Rechtslage für die Anbieter von Sportwetten in Deutschland. Das Anbieten von Sportwetten im Inland stellt eine genehmigungspflichtige Handlung nach Maßgabe des GlüStV (§ 4 Abs. 1 GlüStV) dar. So gelten für Sportwettenanbieter die Regelungen zum Ausschluss minderjähriger Spieler (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 GlüStV) und zur Begrenzung des Wetteinsatzes (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 GlüStV). Auch sind die besonderen Anforderungen zum Spielerschutz nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 bis 5 GlüStV einzuhalten (Ausschluss schneller Wiederholungen, Entwicklung eines Sozialkonzepts, Verbot von Koppelung mit Lotterien und anderen Glücksspielen). Zudem muss der Konzessionsnehmer Anforderungen an Zuverlässigkeit, Leistungsfähigkeit und Transparenz und Sicherheit des Glücksspiels erfüllen (§ 4a Abs. 4 GlüStV). Auch die Werbebeschränkungen gemäß § 5 GlüStV, die Pflicht zur Entwicklung eines Sozialkonzepts gemäß § 6 GlüStV, die Aufklärungspflichten des § 7 GlüStV sowie insbesondere das bundesweite Spielersperrsystem mit der Möglichkeit von Selbst- und Fremdsperren gemäß § 8 GlüStV finden Anwendung.
- 47** bb) Die Besteuerung der Sportwetten entspricht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.
- 48** (1) In das durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte einheitliche Grundrecht der Berufsfreiheit darf nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingegriffen werden (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BVerfG-Beschlüsse vom 15.12.1999 - 1 BvR 1904/95, 1 BvR 602/96, 1 BvR 1032/96, 1 BvR 1395/97, 1 BvR 2284/97, 1 BvR 1126/94, 1 BvR 1158/94, 1 BvR 1661/95, 1 BvR 2180/95, 1 BvR 283/97, 1 BvR 224/97, 1 BvR 35/98, BVerfGE 101, 331, unter B.II.1.c; vom 14.01.2014 - 1 BvR 2998/11, 1 BvR 236/12, BVerfGE 135, 90, unter B.II.2., Rz 63, und vom 12.01.2016 - 1 BvL 6/13, BVerfGE 141, 82, unter C.II.2., Rz 47). Der Eingriff muss zur Erreichung eines legitimen Eingriffsziels geeignet sein (a) und darf nicht weiter gehen, als es die Gemeinwohlbelange erfordern (b); ferner müssen Eingriffszweck und Eingriffsintensität in einem angemessenen Verhältnis stehen (c) --vgl. auch BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 101, 331, unter B.II.1.c, und vom 12.01.2016 - 1 BvR 3102/13 (BVerfGE 141, 121, Rz 53).
- 49** (2) Daran gemessen erweisen sich die in Rede stehenden Regelungen des RennwLottG auch als verhältnismäßig im weiteren Sinn.
- 50** (a) Für die Eignung reicht es aus, wenn durch die gesetzliche Regelung der gewünschte Erfolg gefördert werden kann. Es genügt bereits die Möglichkeit einer Zweckerreichung (vgl. BVerfG-Urteile in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c aa; in BVerfGE 115, 276, unter C.I.3.d; in BVerfGE 121, 317, unter B.I.1.b cc (1); BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 112, unter B.II.4.b aa, ständige Rechtsprechung). Dem Gesetzgeber kommt dabei ein Einschätzungs- und Prognosevorrang zu. Es ist vornehmlich seine Sache, unter Beachtung der Sachgesetzlichkeiten des betreffenden Sachgebiets zu entscheiden, welche Maßnahmen er im Interesse des Gemeinwohls ergreifen will (BVerfG-Urteil in BVerfGE 115, 276, unter C.I.3.d). Eine verfassungsrechtliche Beanstandung ist nur möglich, wenn das eingesetzte Mittel "objektiv ungeeignet" oder "schlechthin ungeeignet" ist (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c aa, m.w.N.).
- 51** Die Sportwettensteuer ist ein geeignetes Mittel zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten legitimen Gemeinwohlziele, da sie die Bekämpfung der Spielsucht jedenfalls fördert. Denn die Abgabe wirkt indirekt dämpfend auf die Höhe der möglichen Wettgewinne und führt damit auch zu einer Verringerung der Anreizwirkung und aufgrund einer geringeren Spanne zu einer Reduzierung des Angebots. Bei ihrem Wegfall wäre es einem Anbieter möglich, höhere Gewinnquoten (bei fehlender Einbeziehung in die Wettquote) oder niedrigere Preise (bei Unterlassen des Aufschlagens der Steuer in Gestalt eines Zuschlags) anzubieten und damit aus Gründen der Marktorientierung die Spielleidenschaft zu fördern. Das Anbieten konzessionierter Sportwetten soll aber lediglich als Ventil des natürlichen Spieltriebs dienen und eine legale und seriöse Möglichkeit bieten, das Bedürfnis nach Sportwetten zu befriedigen. Auch wenn ihre Lenkungswirkung nicht ausreicht, die Durchführung von Sportwetten vollständig zu unterbinden, rechtfertigt sich die Sportwettensteuer aus der Absicht, Sportwetten auf legale und staatlicherseits überwachte Weise zu betreiben und daraus Einkünfte zu erzielen. Denn der von einer Abgabe verfolgte Lenkungszweck muss nicht ihr Hauptzweck sein, der bei einer Steuer immer darin besteht, staatliche Einnahmen zu schaffen (vgl. BFH-Urteil vom 21.02.2018 - II R 21/15, BFHE 261, 62, Rz 29 f.).
- 52** (b) Die Regelungen in § 17 Abs. 2 RennwLottG sind auch erforderlich. Erforderlich ist eine gesetzliche Regelung, wenn der Gesetzgeber nicht ein anderes, gleich wirksames, aber das Grundrecht nicht oder weniger stark einschränkendes Mittel hätte wählen können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 20.06.1984 - 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157, unter C.II.2.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c bb, ständige Rechtsprechung). Bei der Einschätzung der Erforderlichkeit verfügt der Gesetzgeber über einen Beurteilungs- und Prognosespielraum (vgl. BVerfG-Urteile in BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c bb; in BVerfGE 115, 276, unter C.I.3.e aa; BVerfG-Beschlüsse in



BVerfGE 145, 20, unter C.II.1.a bb (2) a cc  $\alpha$ , Rz 149; in BVerfGE 126, 112, unter B.II.4.b aa, und in BVerfGE 102, 197, unter C.II.1.c bb (2)).

- 53** Ein milderes, gleich effektives Mittel zur Erhebung der Sportwettensteuer ist nicht ersichtlich. Insbesondere erscheint ein Anknüpfen der Sportwettensteuer an den Bruttoertrag nicht als sinnvoll. In diesem Fall entfaltet die Sportwettensteuer weder einen Preis- noch einen Quoteneffekt (vgl. Herzig/Stock, ZfWG 2012, 12, 15). Damit werden gerade Wettanbieter mit hohen Quoten und damit einem geringen Bruttoertrag begünstigt. Dies würde dem Ziel der Sportwettensteuer, das Wettangebot zu verteuern und damit den Anreiz zum Spielen zu verringern, entgegenlaufen (vgl. Brüggemann, ZfWG 2019, 111, 113). Zudem bestünde ein erheblicher Anreiz, den Bruttoertrag zu minimieren und die Erträge im Wettgeschäft nicht im Rahmen des Wetteinsatzes, sondern z.B. in Form von Anmeldegebühren für Homepages, Eintrittsgeldern in Wettbüros oder ähnlichen Lizenz- oder Gebühreneinnahmen zu erwirtschaften. Der Wetteinsatz hingegen ist eine objektiv, anhand der Aufzeichnungen des Anbieters leicht zu ermittelnde Bemessungsgrundlage, die nicht der Beeinflussung durch den Wettanbieter unterfällt.
- 54** (c) Die Steuerbelastung ist auch angemessen und mithin verhältnismäßig im engeren Sinn. Bei einer Gesamtabwägung zwischen der Höhe der Sportwettensteuer und dem Gewicht der sie rechtfertigenden Gründe wahren die gesetzlichen Regelungen insgesamt die Grenze der Zumutbarkeit und belasten den Anbieter von Sportwetten nicht übermäßig. Der Gesichtspunkt, dass Gewinne aus der Veranstaltung von Sportwetten angesichts des regulierten und auf wenige Anbieter beschränkten Marktes relativ risikolos erzielt werden können, rechtfertigt die teilweise Abschöpfung der Gewinne durch staatliche Abgaben, zumal Sportwetten von der Umsatzsteuer befreit sind (§ 4 Nr. 9 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes). Zudem steht die mit der Sportwettenbesteuerung verbundene finanzielle Belastung in einem vernünftigen Verhältnis zu dem gegebenen Anlass und den von ihr verfolgten Zwecken.
- 55** d) Das FG hat zudem ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Belastung mit Sportwettensteuer auch nicht in die Nähe einer erdrosselnden Steuerbelastung kommt. Die Klägerin erzielte in den streitigen Voranmeldungszeiträumen hohe Wettumsätze. Dass in der Folge der Einführung der Sportwettensteuer ihre Umsätze und Gewinne in existenzgefährdender Weise einen Rückgang zu verzeichnen haben und die Gewinne der Klägerin praktisch vollständig abgeschöpft werden, mithin die Tätigkeit der Klägerin unwirtschaftlich wird und keine angemessene Kapitalverzinsung abwirft, hat das FG nicht festgestellt. Vielmehr stiegen nach den Feststellungen des FG sowohl die Zahl der Veranstalter, die Sportwettensteuer anmelden, als auch das Aufkommen der Steuer und damit das legale Spielvolumen.
- 56** 4. Die von der Klägerin gerügten Verstöße gegen Europarecht sind nicht gegeben.
- 57** a) Eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV) liegt nicht vor.
- 58** aa) Nach Art. 56 AEUV müssen die Mitgliedstaaten Angehörigen aus anderen EU-Staaten ermöglichen, unter denselben Bedingungen tätig zu werden, wie sie für Inländer gelten. Es sind auch solche Beschränkungen zu unterlassen, die --obwohl sie unterschiedslos für Einheimische wie für Dienstleistende anderer Mitgliedstaaten gelten-- geeignet sind, die Tätigkeit eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden, der dort rechtmäßig gleichartige Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern (vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Arblade u.a. vom 23.11.1999 - C-369/96 und C-376/96, EU:C:1999:575, Rz 33; Mobistar und Belgacom Mobile vom 08.09.2005 - C-544/03 und C-545/03, EU:C:2005:518, Rz 30 f.; Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International vom 08.09.2009 - C-42/07, EU:C:2009:519, und Berlington Hungary u.a. vom 11.06.2015 - C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 35). Eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit liegt bereits dann vor, wenn die grenzüberschreitende Tätigkeit erschwert oder weniger attraktiv gemacht wird.
- 59** Beschränkungen der Glückspieltätigkeit können aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Dazu zählen der Verbraucherschutz, die Betrugsvermeidung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für Glücksspiele. In Ermangelung einer Harmonisierung des Glücksspielsektors durch die EU ist es Sache der einzelnen Mitgliedstaaten, im Einklang mit ihrer eigenen Wertordnung zu beurteilen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der betroffenen Interessen ergeben (vgl. EuGH-Urteile Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International, EU:C:2009:519, Rz 56, und Digibet und Albers vom 12.06.2014 - C-156/13, EU:C:2014:1756, Rz 23 f.).
- 60** Dagegen erfasst Art. 56 AEUV solche Maßnahmen nicht, deren einzige Wirkung es ist, zusätzliche Kosten für die betreffende Leistung zu verursachen, und die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten in

gleicher Weise wie ihre Erbringung innerhalb eines einzelnen Mitgliedstaats berühren (vgl. EuGH-Urteile Mobistar und Belgacom Mobile, EU:C:2005:518, Rz 31, und Berlington Hungary u.a., EU:C:2015:386, Rz 36).

- 61** bb) Das Anbieten von Sportwetten an Empfänger in anderen Mitgliedstaaten gehört zu den Dienstleistungen i.S. des Art. 56 AEUV (vgl. EuGH-Urteile Carmen Media Group vom 08.09.2010 - C-46/08, EU:C:2010:505, Rz 41, und Winner Wetten vom 08.09.2010 - C-409/06, EU:C:2010:503, Rz 43 f.). Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, führt die Erhebung der Sportwettensteuer zu einer Verteuerung des Wettangebots für den Wettenden oder zu einer Herabsetzung der Gewinnchancen. Damit wird die Veranstaltung von Sportwetten weniger attraktiv. Diese Wirkung trifft aber inländische wie ausländische Anbieter in gleicher Weise und zu gleichen Bedingungen. Die Sportwettensteuer führt daher zu keiner unmittelbaren Diskriminierung ausländischer Anbieter.
- 62** Selbst wenn man eine mittelbare Diskriminierung annehmen würde, ist die darin liegende Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gerechtfertigt, weil sie der Verfolgung zwingender Gründe des Allgemeininteresses dient. Dazu zählen der Verbraucherschutz, die Betrugsvermeidung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen Ausgaben für Glücksspiele (vgl. EuGH-Urteile Stoß vom 08.09.2010 - C-316/07, EU:C:2010:504, Rz 74 f., und Berlington Hungary u.a., EU:C:2015:386, Rz 58). Zur Erreichung dieser Ziele ist die Sportwettensteuer geeignet, weil sie die Teilnahme verteuert. Aufgrund ihrer moderaten Höhe ist sie aber gleichzeitig geeignet, den Weg in die Glücksspielrechtliche Legalität nicht zu versperren und den Spielern ein legales und staatlich überwachtetes Angebot zur Verfügung zu stellen.
- 63** Die Frage, ob die Steuerbelastung von den betroffenen Unternehmen an die Spieler weiterbelastet wird, ist eine Frage der betriebswirtschaftlichen Kalkulation und damit eine unternehmerische Entscheidung der Klägerin. Die unterschiedlichen Bruttoerträge haben ihre Ursache nicht in der Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Anbietern. Vielmehr haben diese ihre Ursache in der Verschiedenheit der Marktauftritte (stationär/online), was zu unterschiedlichen Kostenstrukturen und anderen Gewinnmargen führt. Ob eine Diskriminierung durch die im Ansässigkeitsstaat anfallenden Steuern und Gebühren eintritt, ist in diesem zu entscheiden und nicht Gegenstand dieses Verfahrens (vgl. auch Welz, UVR 2012, 274, 280).
- 64** b) Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steht der Besteuerung nicht entgegen. Die Vorschrift regelt die Steuerbefreiung von Wetten von der Umsatzsteuer. Die Vorschrift betrifft nur die Umsatzsteuer und enthält keine Ausschlussregelung, wonach ein Wettumsatz nicht mit anderen Abgaben belegt werden kann. Dies folgt aus Art. 401 MwStSystRL. Nach dieser Vorschrift hindert die MwStSystRL unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist (vgl. EuGH-Urteil Metropol Spielstätten vom 24.10.2013 - C-440/12, EU:C:2013:687; BFH-Urteile vom 02.04.2008 - II R 4/06, BFHE 221, 256, BStBl II 2009, 735, unter II.2.a aa, und in BFHE 261, 62, Rz 64 ff.).
- 65** c) Da ein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung von Sportwetten und Online-Casinos vorliegt, fehlt es schließlich auch an dem gerügten Verstoß gegen Art. 20 EUGrdRCh.
- 66** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)