

Urteil vom 26. Mai 2020, IX R 6/19

Rechtmäßigkeit der Sportwettensteuer auf Pferderennwetten eines ausländischen Veranstalters

ECLI:DE:BFH:2020:U.260520.IXR6.19.0

BFH IX. Senat

RennwLottG § 17 Abs 1, RennwLottG § 17 Abs 2, RennwLottG § 11, RennwLottG § 2, RennwLottG § 12, RennwLottG § 16, RennwLottG § 10, RennwLottGABest § 6, AO § 52 Abs 2 S 1 Nr 21, GlüStVtr BE 2012 § 27, GG Art 100 Abs 1, GlüStVtr BE 2012 § 9a, GG Art 20 Abs 3, GlSpielG HE 2012 § 16 Abs 5, EGRL 112/2006 Art 401, GlüStVtr BE § 4

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 29. Januar 2019, Az: 5 K 1627/15

Leitsätze

1. Die Festsetzung von Sportwettensteuer auf Pferderennwetten eines ausländischen Veranstalters nach § 17 Abs. 2 RennwLottG ist weder verfassungs- noch europarechtswidrig.
2. Der ausländische Veranstalter von Sportwetten unterfällt nicht der Buchmachersteuer des § 11 RennwLottG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 30.01.2019 - 5 K 1627/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Verpflichtung zur Zahlung von Sportwettensteuer und die Vereinbarkeit der Besteuerung von Pferdewetten nach § 17 Abs. 2 des Rennwett- und Lotterieggesetzes (RennwLottG) mit Verfassungs- und Europarecht.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine ausländische Kapitalgesellschaft. Sie bot im Streitzeitraum Juli 2012 als Buchmacherin Pferde- und Hundewetten im Internet an. Die Klägerin nahm für Pferdewetten auch Kunden aus der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) an. Der Klägerin wurde am 22.06.2015 für Deutschland eine Buchmachererlaubnis und am 26.08.2015 eine Erlaubnis zum Veranstalten und Vermitteln von Pferdewetten im Internet erteilt.

Die Klägerin meldete unter dem 10.10.2012 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Sportwettensteuer für den Monat Juli 2012 mit einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ... € und einer Steuer in Höhe von ... € an.

Gegen diese Anmeldung legte die Klägerin Einspruch ein. Sie rügte die fehlende Bestimmtheit und Klarheit des Gesetzes und ordnete die Sportwettensteuer als verfassungsrechtlich unzulässig ein. Während des Einspruchsverfahrens reichte sie am 30.01.2013 eine korrigierte Anmeldung mit einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ... € und einer Steuer in Höhe von ... € ein. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 03.08.2015 als unbegründet zurückgewiesen.

Die von der Klägerin nachfolgend erhobene Klage wies das Hessische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 30.01.2019 - 5 K 1627/15 als unbegründet ab.

- 3** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundes- und Europarecht: Die Erhebung der Sportwettensteuer verstoße gegen den verfassungsrechtlichen und den europarechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz. Die Abgrenzung zwischen den Steuertatbeständen des § 11 RennwLottG und des § 17 RennwLottG sei nicht klar geregelt. Es sei für den Leser des Gesetzes nicht erkennbar, dass Pferdewetten ab 01.07.2012 unter die Regelung des § 17 RennwLottG fielen. Die von ihr veranstalteten Pferdewetten fielen nicht unter § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG, sondern unter den Tatbestand der Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG. Ausländische Buchmacher seien in die Besteuerung nach § 11 RennwLottG einbezogen. Dies entspreche dem Wortlaut, dem historischen Verständnis und der jahrzehntelangen Auslegung des § 11 RennwLottG. Die Pferdewette sei einem Spiel in der Form einer Lotterie ähnlicher als einer Wette. Es gebe keinen Willen des Gesetzgebers, Pferdewetten ausländischer Veranstalter nach § 17 Abs. 2 RennwLottG zu erfassen. Dies zeige § 16 Abs. 2 RennwLottG, wonach die Buchmachersteuer auch Wetten aus Anlass von Pferderennen im Ausland erfasse. Eine Differenzierung, ob es sich um inländische oder ausländische Buchmacher handele, sei nicht vorgesehen. Die Einschätzung des FG, nur inländische Buchmacher fielen unter § 2 RennwLottG und damit unter § 11 RennwLottG, sei daher unzutreffend. Auch ausländische Buchmacher könnten eine Konzession für das Inland erhalten und damit nach § 11 RennwLottG besteuert werden. Dies sei ab 2012 in § 27 des Glückspielstaatsvertrags vom 15.12.2011 (GlüStV) geregelt worden und habe schon davor der Rechtslage entsprochen. Ein anderes Ergebnis verstoße wegen der unterschiedlichen Behandlung in- und ausländischer Buchmacher gegen Unionsrecht. Eine Konzession als Buchmacher habe sie schließlich am 06.06.2014 erhalten. Sie hätte diese Erlaubnis ab Inkrafttreten des GlüStV beantragen und bereits früher erhalten können. Es sei nicht erklärbar, warum die Buchmachersteuer nur inländische Buchmacher und die Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 RennwLottG nur ausländische Buchmacher erfassen solle. Zudem zeige die Vorschrift des § 12 RennwLottG, dass es für die Besteuerung nach § 11 RennwLottG unerheblich sei, ob eine Zulassung als Buchmacher bestehe oder nicht. So würden illegale Buchmacher ("Winkelbuchmacher") von § 11 RennwLottG erfasst. Für die Erteilung einer Buchmachererlaubnis sei nicht erforderlich, eine "Örtlichkeit" für die Entgegennahme von Wetten im Inland unterhalten zu müssen. Das Erfordernis, eine solche Annahmestelle zu unterhalten, sei europarechtswidrig. Vor diesem Hintergrund sei § 2 RennwLottG europarechtskonform auszulegen. Der Wortlaut des § 17 Abs. 2 RennwLottG betreffe daher allein ausländische Veranstalter von Sportwetten. Zu Veranstaltern von ausländischen Rennwetten werde nichts gesagt. Aus den Gesetzesmaterialien des RennwLottG ergebe sich nichts für die Auffassung des FG. Im Gesetz und in der Gesetzesbegründung werde lediglich gesagt, dass Rennwetten der Sportwettensteuer unterliegen, wenn sie nicht der Rennwettsteuer unterfallen. Wann und unter welchen Voraussetzungen Pferdewetten der Sportwettensteuer und nicht der Rennwett- oder Buchmachersteuer nach dem I. Abschnitt des Gesetzes unterfallen, werde nicht bestimmt. Der Gesetzgeber sei zudem davon ausgegangen, dass das Steueraufkommen aus inländischen Pferdewetten ausländischer Buchmacher in das System der Zuweisung nach § 16 RennwLottG eingehe. Denn nur die Buchmachersteuer, nicht aber die Sportwettensteuer, sei Teil der Zuweisung an die Rennvereine. Daher sei die von ihr abgegebene Anmeldung rechtswidrig oder ggf. sogar nichtig. Sie schulde mithin keine Sportwettensteuer nach § 17 Abs. 2 RennwLottG, sondern Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG. Es handele sich um verschiedene Steuerarten. Diese legten unterschiedliche Bemessungsgrundlagen zugrunde. Bemessungsgrundlage nach § 11 RennwLottG sei der "Wetteinsatz". Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 RennwLottG sei der "Nennwert der Wettscheine". Bei letzterem seien nach § 17 der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottGABest) Gebühren hinzuzurechnen. Der Gesetzgeber habe schließlich mit § 17 Abs. 2 RennwLottG i.V.m. § 4 Nr. 9 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) eine Regelung mit gemeinschaftsrechtlicher Wirkung getroffen. Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) verpflichte die Mitgliedstaaten, die in dem aufgeführten Katalog genannten Umsätze zu befreien. Dazu gehörten auch die "Wetten, Lotterien und sonstigen Glückspiele". Die Befreiung regele § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG. Die Regelungen des RennwLottG seien aufgrund des Verweises in § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG Teil der Befreiung und damit Teil der Umsetzung der Richtlinie.
- 4** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des Hessischen FG vom 30.01.2019 - 5 K 1627/15, die Einspruchsentscheidung vom 03.08.2015 und die Festsetzung der Sportwettensteuer für den Monat Juli 2012 in Höhe von ... € vom 30.01.2013 aufzuheben.
- 5** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6** Es liege kein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz vor. Der Gegenstand der Besteuerung von Rennwetten nach Abschnitt I des RennwLottG sei eindeutig. § 11 RennwLottG erfasse nur Buchmacher, die Örtlichkeiten im Inland unterhielten. Nur der Abschluss von Rennwetten im Inland löse die Steuer

nach § 11 RennwLottG aus. Nach den allgemein anerkannten Regelungen des Territorialprinzips sei eine Besteuerung ohne jede Inlandsanknüpfung völkerrechtlich unzulässig. Wortlaut, Gesetzssystematik, Gesetzesentwicklung und die Gesetzesbegründung bestätigen dieses Ergebnis. § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG habe in der seit 01.07.2012 geltenden Fassung gerade darauf abgezielt, ausländische Buchmacher ohne Sitz oder Geschäftsleitung oder sonstige feste Einrichtung im Inland mit über das Internet angebotenen Sportwetten zu besteuern. Auf die Frage, ob die Klägerin eine Genehmigung für ihre Buchmachertätigkeit habe, komme es nicht an. Es stehe nicht entgegen, dass der Gesetzgeber in § 25 Abs. 3 RennwLottG ermöglicht habe, die Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG auf internetbasierte Wettangebote ausländischer Wettveranstalter ohne feste Einrichtung im Inland auszudehnen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist nicht begründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 Die von der Klägerin angebotenen Rennwetten unterfallen als Sportwetten der Regelung des § 17 Abs. 2 RennwLottG (dazu unter 1.). Mangels sonstiger Einrichtung im Inland schuldet die Klägerin keine Buchmachersteuer i.S. des § 11 RennwLottG (dazu unter 2.). Die Regelungen des RennwLottG zur Besteuerung von Rennwetten bei ausländischen Anbietern sind hinreichend bestimmt und damit verfassungskonform (dazu unter 3.). Verstöße gegen Europarecht liegen nicht vor (dazu unter 4.).
- 9 1. Die von der Klägerin angebotenen Rennwetten unterfallen als Sportwetten der Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG.
- 10 a) Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG unterfallen Sportwetten, die nicht als Rennwetten nach Abschnitt I des RennwLottG besteuert werden, der Besteuerung. Voraussetzung ist nach § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 RennwLottG, dass der Spieler eine natürliche Person ist und bei Abschluss des Wettvertrags seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des RennwLottG hat. Dies gilt nach § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 RennwLottG nicht, wenn der Spieler sich bei Abschluss des Wettvertrags außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes aufhält und die zur Entstehung des Wettvertrags erforderlichen Handlungen dort vorgenommen werden.
- 11 Unter den Begriff der Sportwette fallen nach der im Gesetz enthaltenen Definition "Wetten aus Anlass von Sportereignissen". Insoweit handelt es sich um eine "eigenständige steuerrechtliche Begriffsbestimmung, die über den ordnungsrechtlichen Begriff der Sportwette hinausgeht" (so BTDrucks 17/8494, S. 8). Die Auslegung des Begriffs "Sportereignis" muss dabei im Lichte der Zielsetzung des RennwLottG erfolgen, die Aufwendungen für die Erlangung einer vom Spieler nicht entscheidend beeinflussbaren Gewinnchance steuerlich zu belasten und auf diese Weise die Spielleidenschaft einzudämmen. Der Begriff "Sportereignis" ist daher in einem weiten Sinn zu verstehen. Aufgrund der abweichenden Zielsetzung kommt es nicht darauf an, ob das Sportereignis zu einer nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 der Abgabenordnung (AO) als gemeinnützig anerkannten Sportart zählt (vgl. zum Begriff des Sports Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, Glücks- und Gewinnspielrecht in den Medien, Syst. Darst. Rz 67).
- 12 b) Danach fallen die von der Klägerin angebotenen Wetten unter den Begriff der Sportwette. Denn zu den Sportereignissen i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG zählen auch öffentliche Leistungsprüfungen für Pferde und damit Turniere des Pferdesports und zwar sowohl Pferderennen (Galopp-, Trab- oder Distanzrennen) als auch Reitturniere (Springreitturniere, Vielseitigkeitsturniere, Dressurreitturniere) oder sonstige Wettbewerbe des Pferdesports. Pferderennen und Reitturniere zählen zum Reitsport und stellen daher ein "Sportereignis" dar (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.04.2009 - I R 15/07, BFHE 224, 405, BStBl II 2011, 475, Rz 13 f.; Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen, Verfügung vom 08.12.2014, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 2015, 78; Brüggemann, Die Besteuerung von Sportwetten im Rennwett- und Lotteriegesetz, S. 156; Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a.a.O., Syst. Darst. Rz 68; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Auflage 2018, Rz 3.135).
- 13 Zudem zeigt der vom Gesetzgeber gewählte Wortlaut eindeutig, dass Rennwetten einen Unterfall der Sportwette darstellen. Das Gesetz spricht ausdrücklich von "Sportwetten, die nicht als Rennwetten" der Besteuerung unterfallen. Es hätte der in § 17 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG festgelegten Einschränkung des Anwendungsbereichs nicht bedurft, wenn die Rennwetten nicht als Sportwetten von der Sportwettenbesteuerung erfasst würden (so i.E.

auch Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a.a.O., Syst. Darst. Rz 64, 67 f.; Brüggemann, a.a.O., S. 170; Welz, UVR 2012, 120, 123 und UVR 2012, 274; Fuchs, Das neue Glücksspielrecht unter besonderer Berücksichtigung von Online-Glücksspielen, S. 91).

- 14** Dieses Ergebnis wird gestützt durch die Unterlagen im Gesetzgebungsverfahren. Pferdewetten, die nicht von einem Rennverein über einen Totalisator nach § 1, § 10 RennwLottG oder einen Buchmacher nach § 2, § 11 RennwLottG angeboten werden und damit nicht den §§ 1 bis 16 RennwLottG unterliegen, sollen unter den Besteuerungstatbestand der Sportwetten in § 17 Abs. 2 RennwLottG fallen (BTDrucks 17/8494, S. 9). Auch die Bundesregierung ging im Rahmen einer Kleinen Anfrage davon aus, dass Rennwetten einen Unterfall der Sportwetten darstellen (vgl. BTDrucks 17/9546, S. 6). In gleicher Weise ordnete der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags die Rennwetten als Unterfall den Sportwetten ein (vgl. BTDrucks 17/10168, S. 5).
- 15** 2. Die Klägerin veranstaltet keine "Rennwetten nach Abschnitt I" des RennwLottG, denn sie unterfällt mit ihrem Wettangebot mangels im Inland betriebener Buchmachertätigkeit nicht der Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG.
- 16** a) Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG unterfallen Sportwetten nicht der Besteuerung nach dieser Vorschrift, wenn es sich um "Rennwetten nach Abschnitt I" des RennwLottG handelt. Rennwetten nach Abschnitt I des RennwLottG sind zum einen am Totalisator eines Rennvereins abgeschlossene Wetten aus Anlass öffentlicher Pferderennen und anderer öffentlicher Leistungsprüfungen für Pferde (§ 1, § 10 RennwLottG). Darüber hinaus sind Rennwetten die von einem Buchmacher bei öffentlichen Leistungsprüfungen für Pferde gewerbsmäßig abgeschlossenen oder vermittelten Wetten (§ 2 Abs. 1, § 11 RennwLottG). Diese Arten von Sportwetten werden von Abschnitt I als "Rennwetten" bezeichnet und werden aufgrund der Ausnahmeregelung in § 17 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG nicht von dieser Regelung erfasst.
- 17** Als Buchmacher gilt nach § 2 Abs. 1 RennwLottG, wer gewerbsmäßig Wetten bei öffentlichen Leistungsprüfungen für Pferde abschließen oder vermitteln will. Die Tätigkeit als Buchmacher bedarf nach § 2 Abs. 2 Satz 1 und 2 RennwLottG der Erlaubnis der nach Landesrecht zuständigen Behörde. Dies deckt sich mit der Regelung in § 27 Abs. 1 Satz 1 und 2 GlüStV. Danach dürfen Pferdewetten nur mit einer Erlaubnis nach dem RennwLottG veranstaltet oder vermittelt werden. Für die Vermittlung von Pferdewetten darf eine Erlaubnis nur erteilt werden, wenn die zuständigen Behörden den Abschluss dieser Pferdewetten im Inland oder den Betrieb eines Totalisators für diese Pferdewetten im Inland erlaubt haben.
- 18** Bis zum 30.06.2012 gingen § 2 RennwLottG und § 4 des Glücksspielstaatsvertrags vom 30.01.2007 (GlüStV a.F.) davon aus, dass Pferdewetten nur mit einer Erlaubnis angeboten werden können. Die Erlaubnis wird für die Örtlichkeit erteilt, an der die Wetten entgegengenommen oder vermittelt werden und auch für die Personen, deren sich der Buchmacher zum Abschluss und zur Vermittlung von Wetten bedienen will (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 RennwLottG). Mit der Wahl des Worts "Örtlichkeit" weist § 2 Abs. 2 RennwLottG darauf hin, dass es bei der Tätigkeit als Buchmacher um den Wettabschluss unter Anwesenden geht. Die nach Landesrecht zuständige Behörde darf die Erlaubnis nur für die Örtlichkeiten ihres Landesgebiets erteilen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 RennwLottG). Der Buchmacher darf lediglich in den Räumen, die in der Erlaubnis benannt sind, Wetten abschließen oder vermitteln (vgl. Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 01.06.2011 - 8 C 5/10, BVerwGE 140, 1, Rz 38; Ennuschat in Dietlein/Hecker/Ruttig, Glücksspielrecht, § 2 RennwLottG Rz 11 f.). Aufgrund der systematischen Stellung von § 11 RennwLottG im I. Abschnitt des RennwLottG bezog sich die Vorschrift allein auf Buchmacher i.S. von § 2 RennwLottG. Das Anbieten von Pferdewetten im Internet oder durch ausländische Anbieter aus dem Ausland war daher nicht erlaubt (§ 4 Abs. 4 GlüStV a.F.) und auch nicht steuerbar. Folge dieser Rechtslage war, dass bis zum 30.06.2012 Anbieter von Pferdewetten im Internet nicht der Besteuerung unterfielen (so auch Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a.a.O., Syst. Darst. Rz 18).
- 19** Mit dem Inkrafttreten von § 17 RennwLottG i.d.F. des Gesetzes zur Besteuerung von Sportwetten vom 29.06.2012 (BGBl I 2012, 1424) sowie des GlüStV hat sich an dieser Rechtslage bezogen auf § 11 RennwLottG außer einer Herabsetzung des Steuersatzes auf 5 % nichts geändert (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8 f.; Brüggemann, a.a.O., S. 109). Zwar war das Anbieten von Glücksspielen im Internet weiterhin grundsätzlich verboten (§ 4 Abs. 4, § 27 Abs. 2 Satz 1 GlüStV). Allerdings konnte das Veranstalten und Vermitteln von Pferdewetten im Internet unter den in § 4 Abs. 5 GlüStV näher genannten Voraussetzungen für in- und ausländische Anbieter erlaubt werden (Verbot mit Erlaubnisvorbehalt, § 27 Abs. 2 Satz 2 GlüStV). Erforderlich ist das Bestehen einer Buchmachererlaubnis nach dem RennwLottG. Diese wird im sog. ländereinheitlichen Verfahren erteilt (§ 27 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 RennwLottG). Zuständig ist das Land Hessen (§ 9a Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GlüStV; § 16 Abs. 5 des Hessischen Glücksspielgesetzes

(HGlüG); vgl. Wernsmann/Loscher, Deutsches Verwaltungsblatt 2014, 211, 212; Ennuschat in Dietlein/Hecker/Ruttig, a.a.O., § 27 GlüStV Rz 20).

- 20** Der Gesetzgeber ging dabei weiter davon aus, dass die Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG nur diejenigen Buchmacher erfasst, die über eine entsprechende inländische Örtlichkeit und eine dafür erteilte Erlaubnis verfügen. Denn § 2 RennwLottG sowie die dazugehörigen Regelungen in § 6 RennwLottGABest beziehen sich eindeutig auf die (in- oder ausländischen) Buchmacher, die ein stationäres Wettgeschäft im Inland betreiben. Nur diese schulden die Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG (vgl. Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a.a.O., Syst. Darst. Rz 18; Birk/Brüggemann in Dietlein/ Hecker/Ruttig, a.a.O., § 11 RennwLottG Rz 3; Strahl/Bauschatz, Internationales Steuerrecht, 2004, 367; Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen, Verfügung vom 08.12.2014, UVR 2015, 78; so auch schon Verhandlungen des Reichstags, Bd. 369, Nr. 2870, S. 10).
- 21** Nicht erfasst von § 11 RennwLottG sind daher Rennwetten, die mangels inländischer Örtlichkeit von nur im Ausland niedergelassenen Buchmachern angeboten und im Internet abgeschlossen werden (vgl. Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a.a.O., Syst. Darst. Rz 18). Pferdewetten, die nicht nach den §§ 1 bis 16 RennwLottG der Rennwettsteuer unterliegen, fallen demnach unter den ab 01.07.2012 geltenden (neuen) Besteuerungstatbestand des § 17 Abs. 2 RennwLottG. Damit soll sichergestellt werden, dass eine Besteuerung unabhängig von der Art des Wettangebots (stationär im Wettbüro oder per Internet) erfolgt, wenn die Anknüpfungspunkte im Inland gegeben sind (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8 f.).
- 22** Folgte man hingegen dem Revisionsbegehren der Klägerin und unterwürfe ihre Wetteinsätze antragsgemäß der Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG, liefe der Satz in der Gesetzesbegründung, wonach Pferdewetten, die nicht unter die §§ 1 bis 16 RennwLottG fallen, dem "Besteuerungstatbestand der Sportwetten in § 17 Abs. 2" RennwLottG unterfallen sollen, leer (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 9). Denn nach geltendem Recht gäbe es dann keine Pferdewetten, die nach § 17 Abs. 2 RennwLottG besteuert würden. Da die Buchmachersteuer nach § 11 i.V.m. § 12 RennwLottG ohne Rücksicht darauf entsteht, ob der Buchmacher über eine Erlaubnis verfügt oder nicht, wäre eine Besteuerung nach § 17 Abs. 2 RennwLottG wegen Vorgeiflichkeit des § 11 RennwLottG ausgeschlossen. Zudem stellt sich ein Abgrenzungsproblem. Es wäre zu prüfen, ob die Klägerin nur mit ihren inländischen Wetteinsätzen der Besteuerung unterliefe oder ob sie auf alle von ihr ggf. weltweit als Buchmacher für Pferderennen getätigten Wettumsätze Buchmachersteuer nach § 11 RennwLottG zahlen müsste. Denn § 11 RennwLottG enthält für die Abgrenzung von in- und ausländischen Wettumsätzen nach seinem Wortlaut keine Regelung. § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 RennwLottG regelt hingegen konkret einen territorialen Anknüpfungspunkt, wonach nur die im Inland veranstalteten Sportwetten (Nr. 1) oder die Sportwetten natürlicher Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (Nr. 2) der Besteuerung mit Sportwettensteuer unterfallen. Eine solche Abgrenzung nach inländischen und ausländischen Wettumsätzen regelt in Bezug auf die Buchmachersteuer nur § 16 RennwLottG, dort aber allein beschränkt auf die Frage der Zuweisung der Rückvergütung an Rennvereine.
- 23** Das Ergebnis, Wettumsätze ausländischer Buchmacher ohne Örtlichkeit im Inland von § 11 RennwLottStG nicht erfassen und damit unter die Regelung des § 17 Abs. 2 RennwLottG fallen zu lassen, wird zudem durch den Verweis in § 27 Abs. 2 Satz 2 GlüStV auf § 4 Abs. 5 GlüStV bestätigt. Denn Ziel dieser Verweisung ist es, aus dem Ausland angebotene Rennwetten den aus dem Ausland angebotenen Sportwetten gleichzustellen (Ennuschat in Dietlein/Hecker/Ruttig, a.a.O., § 27 GlüStV Rz 20).
- 24** Diesem Ergebnis entspricht weiter, dass der Gesetzgeber Buchmacher mit vorhandener inländischer Erlaubnis aus der Neuregelung der Sportwettenbesteuerung in § 17 Abs. 2 RennwLottG herausnehmen und insoweit die vor dem Inkrafttreten der Regelung am 01.07.2012 geltende Systematik der Erhebung von Totalisator- und Buchmachersteuer auf Rennwetten im Inland beibehalten wollte (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8 f.). Für Buchmacher, die über eine Erlaubnis der nach Landesrecht zuständigen Behörde verfügten und ein stationäres Inlandsgeschäft betrieben, sollte sich mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Besteuerung von Sportwetten nichts ändern. Damit sollte auch sichergestellt werden, dass aus dem inländischen Aufkommen der Buchmachersteuer bis zu 96 % den Rennvereinen zugewiesen werden können (§ 16 RennwLottG). Hingegen sollten Wetten von Anbietern aus dem Ausland mit inländischen Kunden, die mangels Örtlichkeiten im Inland bis Juni 2012 nicht besteuert wurden, erstmals nach § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG in die Besteuerung einbezogen werden.
- 25** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze schuldet die Klägerin keine Buchmachersteuer nach § 11 Abs. 1 RennwLottG. Die Klägerin hat ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU). Sie betrieb nach den Feststellungen des FG im Streitzeitraum Juli 2012 keine Örtlichkeiten im Inland, in der Wetten abgeschlossen oder vermittelt worden sind. Nach den Feststellungen des FG beschäftigte sie im Inland auch keine

Personen, die Wetten zum Abschluss anboten oder vermittelten. Vielmehr bot die Klägerin ihr Wett- und Vermittlungsangebot allein onlinegestützt aus einem anderen EU-Mitgliedstaat gegenüber inländischen Kunden an. Die Klägerin verfügte im Streitzeitraum über keine Erlaubnis nach § 2 Abs. 1 RennwLottG. Die Klägerin unterfiel mangels inländischer Tätigkeit oder inländischer Örtlichkeiten damit nicht der Besteuerung nach § 11 RennwLottG.

- 26** An diesem Ergebnis vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Klägerin am 22.06.2015 eine Buchmachererlaubnis nach § 2 Abs. 1 RennwLottG erteilt worden ist. Diese Erlaubnis bezog sich nur auf das "Veranstalten und Vermitteln von Pferdewetten im Internet". Die Erlaubnis berechnigte "nicht zur Ausübung einer terrestrischen Buchmachertätigkeit" im Inland.
- 27** 3. Der erkennende Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) erforderlichen Überzeugung, dass die Besteuerung ausländischer Buchmacher nach § 17 Abs. 2 RennwLottG gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abzuleitende Gebot der Normenbestimmtheit und der Normenklarheit verstößt. Der Senat sieht daher von einer Vorlage an das BVerfG ab.
- 28** a) Das Gebot der Normenbestimmtheit und der Normenklarheit (vgl. u.a. BVerfG-Urteil vom 26.07.2005 - 1 BvR 782/94, 1 BvR 957/96, BVerfGE 114, 1, unter I.3.a, Rz 187, m.w.N.) soll die Betroffenen befähigen, die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung zu erkennen, damit sie ihr Verhalten danach ausrichten können. Die Bestimmtheitsanforderungen dienen auch dazu, die Verwaltung zu binden und ihr Verhalten nach Inhalt, Zweck und Ausmaß zu begrenzen. Zudem dienen die Normenbestimmtheit und die Normenklarheit dazu, die Gerichte in die Lage zu versetzen, getroffene Maßnahmen anhand rechtlicher Maßstäbe zu kontrollieren (vgl. u.a. BVerfG-Urteil in BVerfGE 114, 1, unter I.3.a, Rz 187, m.w.N.). Dies hat jedoch nicht zur Folge, dass eine Norm überhaupt keine Auslegungsprobleme aufwerfen darf. Dem Bestimmtheitserfordernis ist vielmehr dann genügt, wenn diese mit herkömmlichen juristischen Methoden bewältigt werden können (vgl. u.a. BVerfG-Beschluss vom 27.11.1990 - 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130, unter B.I.3.d, Rz 45; BFH-Urteil vom 22.09.2016 - IV R 2/13, BFHE 255, 225, BStBl II 2017, 165).
- 29** b) Nach diesen Grundsätzen wirft § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG insbesondere im Verhältnis zu § 11 RennwLottG zwar Auslegungsfragen hinsichtlich der Steuerbarkeit der Tätigkeit der Klägerin auf. Trotzdem gelangt der erkennende Senat im Hinblick auf den Wortlaut und die Gesetzeshistorie der Regelung nicht zu der für eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG hinreichenden Überzeugung von der fehlenden Bestimmtheit und Klarheit der Norm. Denn die Vorschrift lässt sich anhand des Gesetzeswortlauts, der Gesetzeshistorie und der Gesetzesbegründung so weit konkretisieren, dass sie dem Bestimmtheitsgebot genügt.
- 30** aa) Es war für den Gesetzesadressaten --hier den ausländischen Anbieter von Pferdewetten-- bereits anhand einer Analyse des Gesetzeswortlauts erkennbar, dass Rennwetten auch unter die Besteuerung nach § 17 Abs. 2 RennwLottG fallen und der Spieleinsatz als Bemessungsgrundlage zu erklären war. Für die Klägerin war ersichtlich, dass sie mangels inländischer Örtlichkeit, mangels im Inland tätiger Personen sowie mangels entsprechender Erlaubnis sowohl bis als auch nach dem 30.06.2012 nicht der Besteuerung nach § 11 RennwLottG unterfiel. Dies wird anhand der bis 30.06.2012 geltenden Besteuerungspraxis bestätigt, wonach die im Ausland ansässigen Anbieter von Rennwetten nicht zur Besteuerung nach § 11 RennwLottG herangezogen wurden (vgl. Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a.a.O., Syst. Darst. Rz 18). Unter Heranziehung des Wortlauts des § 17 Abs. 2 RennwLottG und ergänzend nach einem Blick in die Gesetzesbegründung konnte die Klägerin ab 01.07.2012 von einer Steuerbarkeit ausgehen, was sich auch anhand der von ihr abgegebenen Steueranmeldung für den Streitzeitraum zeigt.
- 31** bb) Es war für die Klägerin als Gesetzesadressat nicht überraschend, als ausländischer Anbieter von Sportwetten erstmals ab dem 01.07.2012 in die Besteuerung einbezogen zu werden. Dem Gesetzgeber war bekannt, dass ausländische Anbieter von Sportwetten und damit auch von Rennwetten nach der bis zum 30.06.2012 geltenden Rechtslage nicht besteuert wurden (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 1). Diesen Umstand wollte der Gesetzgeber mit der Neuregelung in § 17 RennwLottG beseitigen und hat dies u.a. in der Gesetzesbegründung hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8).
- 32** 4. Die von der Klägerin gerügten Verstöße gegen Europarecht liegen nicht vor.
- 33** a) Da die Regelungen zur Besteuerung hinreichend klar und eindeutig sind, liegt kein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Bestimmtheit von Rechtsvorschriften vor (vgl. Urteile des Europäischen

Gerichtshofs --EuGH-- Berlington Hungary u.a. vom 11.06.2015 - C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 77; Global Starnet vom 20.12.2017 - C-322/16, EU:C:2017:985, Rz 46).

- 34** b) Soweit die Klägerin sich auf die MwStSystRL beruft, ermöglicht diese ausdrücklich die Erhebung der Sportwettensteuer. 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, Rz 42, und vom 21.02.2018 - II R 21/15, BFHE 261, 62, BFH/NV 2018, 896, Rz 64 ff.).
- 35** c) Auch gegen die Dienstleistungsfreiheit (vgl. EuGH-Urteile Digibet und Albers vom 12.06.2014 - C-156/13, EU:C:2014:1756, und Berlington Hungary u.a., EU:C:2015:386) wird nicht verstoßen. Die ausländische Wettanbieter betreffende Besteuerung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG ist nicht nachteilig gegenüber einer Besteuerung nach § 11 RennwLottG. Die Steuersätze sind gleich (5 %) und bei § 17 Abs. 2 RennwLottG werden nur die im Inland erwirtschafteten Wettumsätze besteuert.
- 36** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de