Urteil vom 17. Mai 2021, IX R 20/18

Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Sportwetten

ECLI:DE:BFH:2021:U.170521.IXR20.18.0

BFH IX. Senat

RennwLottG § 17 Abs 2, RennwLottG § 19, GG Art 72 Abs 2, GG Art 105 Abs 2, GG Art 123, GG Art 125, GG Art 125a, EGRL 34/98 Art 8 Abs 1, EGRL 34/98 Art 9, EGRL 34/98 Art 1 Nr 3, EGRL 34/98 Art 1 Nr 4, EGRL 34/98 Art 1 Nr 5, EGRL 34/98 Art 1 Nr 11, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 401, RennwLottGABest § 31a, RennwLottGABest § 34, RennwLottGABest § 47, RennwLottG § 20 Abs 1, RennwLottG § 20 Abs 2 Nr 1, RennwLottG § 20 Abs 2 Nr 5, RennwLottG § 20 Abs 2 Nr 6, RennwLottG § 20 Abs 2 Nr 7, RennwLottG § 27, AEUV Art 267 Abs 3, AEUV Art 56, GG Art 100 Abs 1, EGRL 48/98 , GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 17. April 2018, Az: 5 K 1108/15

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 1108/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Vereinbarkeit der Regelungen zur Sportwettenbesteuerung im Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottG) mit Verfassungs- und Europarecht.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft [ausländischen] Rechts mit Sitz in A (Mitgliedstaat der Europäischen Union -EU-). Sie veranstaltete im Streitzeitraum Juli 2012 Sportwetten u.a. in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Die Klägerin war im Besitz einer Lizenz im EU-Mitgliedstaat A zur Durchführung von Wettgeschäften.

3 Die Klägerin reichte am 17.08.2012 eine Anmeldung der Sportwettensteuer für den Monat Juli 2012 beim damals zuständigen Finanzamt ... ein. Sie wies die Bemessungsgrundlage mit ... € und die Steuer mit ... € aus. Für den Monat Juli 2012 zahlte die Klägerin zudem ... € ... Abgaben an die ... Lotterie- und Glücksspielbehörde des betreffenden EU-Mitgliedstaats A.

4 Gegen die Anmeldung der Sportwettensteuer für Juli 2012 legte die Klägerin Einspruch ein. Dieser wurde mit Einspruchsentscheidung vom 29.05.2015 durch den nunmehr zuständigen Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt ... --FA--) als unbegründet zurückgewiesen.

5 Auch die nachfolgend beim Finanzgericht (FG) erhobene Klage hatte mit Urteil vom 18.04.2018 - 5 K 1108/15 (Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht --ZfWG-- 2018, 480) keinen Erfolg.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht. Es fehle die Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes. Das Erfordernis für eine bundesgesetzliche Regelung liege nicht vor. "Wahrung der Rechtseinheit" bedeute

nicht, dass eine bundesgesetzliche Regelung stets erforderlich sei. Eine Rechtszersplitterung von einigem Gewicht und mit problematischen Folgen drohe nicht. Das FG habe nicht ausgeführt, dass eine Länderregelung zu Schwierigkeiten führe und nicht hinnehmbar sei; auch die problematischen Folgen einer vorgeblichen Rechtszersplitterung seien nicht geprüft worden. Es verkenne, dass das Grundgesetz (GG) eine Rechtsvielfalt und damit unterschiedliche Regelungen in den Ländern grundsätzlich zulasse. Dies sei bei der Grundsteuer, den Landesbauordnungen und bezogen auf den Steuersatz bei der Grunderwerbsteuer der Fall. Unterschiedliche Rechtslagen mit unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen und verschiedenen Steuersätzen seien in der föderalen Ordnung des GG hinzunehmen. Die Besteuerung der Sportwetten könne nach der landesrechtlichen Regelung erfolgen, in deren Geltungsbereich der Anbieter seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung habe. Jedes Bundesland könne für seinen Hoheitsbereich ein zuständiges Finanzamt bestimmen. Für ausländische Anbieter sei ohnehin bestimmt, dass das FA zuständig sei. Auch bei verschiedenen Länderregelungen könne in diesem Fall eine Zerlegung erfolgen. Das Ziel, ausländische Anbieter in Deutschland mittels eines Konzessionsverfahrens zuzulassen, sei gescheitert. Das RennwLottG führe nicht dazu, ins Ausland abgewanderte Anbieter von Sportwetten wieder ins Inland zurückzuholen. Der Zweck, Einnahmen zu erzielen, könne durch landes– oder bundesrechtliche Regelungen gleichermaßen erreicht werden. Im Übrigen müssten die landesrechtlichen Regelungen nicht die gleichen Ziele verfolgen wie der Bundesgesetzgeber. Auch das Verhältnis zwischen RennwLottG und Umsatzsteuer rechtfertige keine bundeseinheitliche Regelung; aus der Nichtannahmeentscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 08.06.2004 - 2 BvR 2212/00 (Kammerentscheidungen des BVerfG 3, 241) ergebe sich nichts anderes.

7 Das FG habe weiter fehlerhaft ein strukturelles Vollzugsdefizit bei der Erhebung der Sportwettensteuer von ausländischen Veranstaltern verneint. Es habe sich nicht mit der Praxis des tatsächlichen Besteuerungsverfahrens befasst. Sie, die Klägerin, habe Ausführungen zum Vorliegen eines tatsächlichen Vollzugsdefizits gemacht. Diese habe das FG weder zur Kenntnis genommen noch sich mit ihnen auseinandergesetzt. Illegale Anbieter aus Drittländern, die mindestens ein Drittel des Marktes ausmachten, führten keine Steuer ab. Die Verpflichtung zur Bestellung eines steuerlichen Beauftragten sei nicht durchsetzbar. Auch Abkommen mit Drittstaaten seien nicht vorhanden. Ein Entdeckungsrisiko bestehe nicht. Ein Quellensteuerabzug --z.B. bei Zahlungsdienstleistern-- sei vom Gesetzgeber nicht vorgesehen. Anbieter aus Drittländern würden allenfalls freiwillig zahlen.

8 Schließlich liege auch eine europarechtswidrige Doppelsteuerung vor. Die Sportwettensteuer sei eine im Zusammenhang mit der Befreiung von Glücksspielumsätzen von der Umsatzsteuer eingeführte Steuer und müsse sich als harmonisierte Steuer an gemeinschaftsrechtlichen Regelungen messen lassen. Was für die Umsatzsteuer gelte, gelte daher auch für die Sportwettensteuer. Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) habe jeder Mitgliedstaat ein Wahlrecht, auf Glücksspiele Umsatzsteuer zu erheben oder Glücksspiele von der Umsatzsteuer zu befreien und dann eine Glücksspielsteuer in Form einer besonderen Verkehrssteuer vorzusehen. Dieses Wahlrecht habe indes nur *ein* Mitgliedstaat. Daher sei auch nur *ein* Staat berechtigt, Steuern auf die Sportwetten zu erheben. Im Streitfall stehe dieses Recht allein dem EU-Mitgliedstaat A zu. Hier liege der umsatzsteuerliche Leistungsort. Der EU-Mitgliedstaat A habe Sportwetten von der Umsatzsteuer befreit und erhebe eine Wettsteuer. Daran ändere auch Art. 401 MwStSystRL nichts. Nach dieser Vorschrift sei ein Mitgliedstaat nicht gehindert, Steuern auf Spiele und Wetten zu erheben, wenn diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern hätten und die Erhebung dieser Steuern im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden sei. Die Regelung erlaube nur die Erhebung einer innerstaatlichen Abgabe auf Glücksspiele. Der deutsche Staat dürfe eine Steuer auf Sportwetten zwischen ausländischen Veranstaltern und deutschen Wettern nicht erheben. Daher liege in der Belastung mit Abgaben des EU-Mitgliedstaats A und Sportwettensteuer in Deutschland eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--).

9 Zudem sei gegen die Notifizierungspflicht nach der Richtlinie 98/34 EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.06.1998 über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der Normen und technischen Vorschriften und der Vorschriften für die Dienste der Informationsgesellschaft (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- L 204 vom 21.07.1998, S. 37), geändert durch die Richtlinie 98/48 EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20.07.1998 (ABlEG L 217 vom 05.08.1998, S. 18) und die Richtlinie 2006/96/EG des Rates vom 20.11.2006 (Amtsblatt der Europäischen Union L 363 vom 20.12.2006, S. 81) --nachfolgend EGRL 98/34 -- verstoßen worden. Die Notifizierung sei nicht ordnungsgemäß gewesen, weil in dem Notifizierungsantrag nur § 10 Abs. 1 RennwLottG aufgeführt worden sei, nicht aber § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 RennwLottG. Als betroffene Produkte seien nur "Rennpferde als landwirtschaftliche Erzeugnisse" genannt worden, und nicht etwa "Sportwetten". Der Umstand, dass ausländische Sportwettenveranstalter besteuert würden, werde nicht erwähnt. Das Anbieten von Glücksspielen sei eine "Dienstleistung der Informationsgesellschaft" i.S. von Art. 1 Nr. 2 EGRL 98/34. Zudem stelle die Regelung des

§ 17 Abs. 2 Nr. 2 RennwLottG eine "Vorschrift betreffend Dienste" i.S. von Art. 1 Nr. 5 EGRL 98/34 dar. Denn im Fall der Klägerin würden die Sportwetten elektronisch im Wege des Fernabsatzes erbracht. Die Voraussetzungen von Art. 1 Nr. 2 EGRL 98/34 lägen daher vor. Bei § 17 Abs.2 Nr. 2 RennwLottG handele es sich um eine Regelung, die speziell auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abziele. Der Steuertatbestand wolle allein Online-Wetten und auf elektronischem Weg übermittelte Wetten erfassen. Steuerliche Regelungen seien nicht aus dem Anwendungsbereich der EGRL 98/34 ausgenommen. Die Voraussetzungen für eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) lägen deshalb vor.

10 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil des Hessischen FG vom 18.04.2018 - 5 K 1108/15 und die Anmeldung der Sportwettensteuer vom 17.08.2012 für den Monat Juli 2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.05.2015 aufzuheben, hilfsweise, den Rechtsstreit dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Der Senat kommt nicht zu der für eine Vorlage an das 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 liegen keine Anhaltspunkte für ein strukturelles Vollzugsdefizit vor, das der Erhebung der Steuer entgegenstünde (dazu unter 2.). Es liegen auch weder eine europarechtswidrige Doppelbesteuerung unter Verstoß gegen Art. 401 MwStSystRL (dazu unter 3.) noch eine europarechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV (dazu unter 4.) oder ein Verstoß gegen die Notifizierungspflicht nach der EGRL 98/34 (dazu unter 5.) vor. Daher erübrigt sich eine Vorlage an den EuGH oder das BVerfG (6.).

14 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.

15 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).

16 Allerdings wurde die Besteuerung von Sportwetten erstmals am 29.06.2012 in § 17 Abs. 2 RennwLottG geregelt. Vorher unterlagen nur "Lotterien, Ausspielen und Oddset-Wetten" der Besteuerung (vgl. das Gesetz zur Änderung des Rennwett- und Lotteriegesetzes 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 (Giegerich in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 125 Rz 11).

17 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.

18 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).

19 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, Rz 109; 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).

20 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 bundesweites Wettangebot unterläge zudem sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich des Steuersatzes möglicherweise unterschiedlichen 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.

21 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 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 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. Die Regelungen zur Besteuerung von Sportwetten im RennwLottG sind daher in der Lage, die verfolgten Lenkungszwecke zu erreichen.

22 2. 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) auf das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits hinweist, führt dies ebenfalls nicht zur Verfassungswidrigkeit der Steuerfestsetzung.

23 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 --als ausländische juristische Person-- kann sich mithin auch auf die 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).

24 b) 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.).

25 c) 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.

26 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 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 steuerlich 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 Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesetz --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.

27 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, S. 850). 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 nach § 19 Abs. 3 RennwLottG die Pflicht zur Benennung eines steuerlichen Beauftragten im Inland. Diesem obliegt nicht nur die Erfüllung der steuerlichen Pflichten, insbesondere der 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.).

28 Dem einschlägigen Schrifttum (vgl. Welz, UVR 2012, 274; ders., UVR 2013, 276, sowie UVR 2016, 48; Schmittmann, ZfWG 2019, 102, 106; Birk/Brüggemann in: Gebhardt/Korte, Glücksspiel, 2. Aufl. 2018, S. 662 ff.; Peren/Clement, ZfWG, Sonderbeilage 2/2016, S. 1) sind ebenfalls keine Hinweise auf ein strukturelles Vollzugsdefizit zu entnehmen.

29 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.

30 3. Es liegt auch keine europa- oder völkerrechtswidrige Doppelbesteuerung vor. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die im EU-Mitgliedstaat A geleisteten Abgaben (vgl. dazu unter a) als auch unter Berücksichtigung von Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL und von Art. 401 MwStSystRL (vgl. dazu unter b).

31 a) Nach den Feststellungen des FG entrichtet die Klägerin im EU-Mitgliedstaat A eine Abgabe an die dortigen Behörden. Ein Verbot der Doppelbesteuerung besteht aber nicht. Die Frage der Anwendung des RennwLottG findet in dem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem EU-Mitgliedstaat A keine Erwähnung. Ein generelles Verbot der Doppelbesteuerung existiert im deutschen Steuerrecht nicht. Auch das Gemeinschaftsrecht schreibt in Bezug auf die Sportwettenbesteuerung keine Harmonisierung oder Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU vor (vgl. zur Harmonisierung BFH-Urteil vom 19.06.2013 - II R 10/12, BFHE 241, 402, BStBl II 2013, 746, Rz 18 ff.; EuGH-Urteile Kerckhaert und Morres vom 14.11.2006 - C-513/04, EU:C:2006:713, Rz 22; Columbus Container Services vom 06.12.2007 - C-298/05, EU:C:2007:754, Rz 45; Margarete Block vom 12.02.2009 - C-67/08, EU:C:2009:92, Rz 30). Das Besteuerungsrecht Deutschlands als Quellenstaat ist daher nicht eingeschränkt (vgl. BTDrucks 17/9546, S. 8; so auch Englisch in Streinz/Liesching/Hambach, a.a.O., Syst. Darst. Rz 86 [S. 852]; Welz, UVR 2012, 274, 280).

32 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 vom 21.02.2018 - II R 21/15, BFHE 261, 62, Rz 64 ff.). So betont auch der EuGH, dass sich Glücksspielumsätze schlecht für die Anwendung der Umsatzsteuer eignen (vgl. EuGH Urteil Leo Libera GmbH vom 10.06.2010 - C-58/09, EU:C:2010:333, Rz 24).

33 4. Eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV) liegt ebenso wenig vor.

34 a) 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. EuGH-Urteile 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 des freien Dienstleistungsverkehrs liegt bereits dann vor, wenn die grenzüberschreitende Tätigkeit erschwert oder weniger attraktiv gemacht wird.

35 Beschränkungen der Glücksspieltätigkeit 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.).

36 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).

37 b) Das Anbieten von Sportwetten an Empfänger in anderen Mitgliedstaaten gehört zu den Dienstleistungen i.S. des Art. 56 AEUV (vgl. EuGH-Urteile Carmen Media 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.). Die Erhebung der Sportwettensteuer führt zu einer Verteuerung des Wettangebots für den Wettenden. 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.

38 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 überwachtes Angebot zur Verfügung zu stellen.

39 Ob eine Diskriminierung durch die im Ansässigkeitsstaat anfallenden Steuern und Gebühren eintritt, ist im Übrigen in diesem zu entscheiden und nicht Gegenstand dieses Verfahrens (vgl. auch Welz, UVR 2012, 274, 280).

40 5. Wie das FG ausgeführt hat, liegt auch kein Verstoß gegen die unionsrechtliche Notifizierungspflicht aus der EGRL 98/34 vor.

41 a) Nach Art. 8 Abs. 1 EGRL 98/34 müssen die Mitgliedstaaten der Kommission unverzüglich den Entwurf einer "technischen Vorschrift" übermitteln und die Kommission über die Gründe der Festlegung der technischen Vorschrift unterrichten. Der Entwurf darf nach Art. 9 Abs. 1 EGRL 98/34 nicht vor Ablauf von drei Monaten nach Eingang der Mitteilung bei der Kommission angenommen werden. Ein Verstoß gegen die Notifikationspflicht führt zur Unanwendbarkeit der jeweiligen technischen Vorschrift (vgl. zuletzt EuGH-Urteil Ince vom 04.02.2016 - C-336/14, EU:C:2016:72, Rz 67).

42 Unter den Begriff der "technischen Vorschrift" fallen gemäß Art. 1 Nr. 11 EGRL 98/34 vier Kategorien von Maßnahmen: erstens eine technische Spezifikation i.S. des Art. 1 Nr. 3 EGRL 98/34, zweitens eine sonstige Vorschrift i.S. von Art. 1 Nr. 4 EGRL 98/34, die in einem Mitgliedstaat oder in einem großen Teil dieses Staates verbindlich ist, drittens eine Vorschrift betreffend Dienste i.S. von Art. 1 Nr. 5 EGRL 98/34, deren Beachtung rechtlich oder de facto für das Inverkehrbringen, die Erbringung des Dienstes, die Niederlassung eines Erbringers von Diensten oder die Verwendung in einem Mitgliedstaat oder in einem großen Teil dieses Staates verbindlich ist. Zudem fallen viertens darunter die Rechts- und Verwaltungsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen die Herstellung, Einfuhr, das Inverkehrbringen oder die Verwendung eines Erzeugnisses oder Nutzung eines Dienstes oder die Niederlassung als Erbringer von Diensten verboten werden.

43 b) Die hier angegriffenen Vorschriften des RennwLottG unterlagen nicht der Informationspflicht aus Art. 8 Abs. 1 Satz 1 EGRL 98/34. Die Vorschriften des RennwLottG stellen keine "technischen Vorschriften" i.S. von Art. 8 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 1 EGRL 98/34 dar. Danach liegt ein Verstoß gegen die Notifizierungspflicht nicht vor.

44 aa) Es handelt sich nicht um eine technische Spezifikation i.S von Art. 1 Nr. 3 EGRL 98/34. Dieser Begriff stellt ausschließlich auf die nationalen Maßnahmen ab, die sich auf das Erzeugnis als solches beziehen und daher eines der für ein Erzeugnis vorgeschriebenen Merkmale wie Qualitätsstufen, Gebrauchstauglichkeit, Sicherheit oder Abmessungen festlegen (vgl. EuGH-Urteil VG Media vom 12.09.2019 - C-299/17, EU:C:2019:716, Rz 26).

45 bb) Aus demselben Grund handelt es sich bei § 17 Abs. 2 RennwLottG auch nicht um eine sonstige Vorschrift i.S. des Art. 1 Nr. 4 EGRL 98/34 (vgl. EuGH-Urteil Ince, EU:C:2016:72, Rz 71 ff.).

46 cc) Auch handelt es sich nicht um eine technische "Vorschrift betreffend Dienste" i.S. von Art. 1 Nr. 5 EGRL 98/34, weil das RennwLottG nicht den Zugang zu unter Art. 1 Nr. 2 EGRL 98/34 aufgezählten Aktivitäten betrifft, die eine "Dienstleistung der Informationsgesellschaft, d.h. jede in der Regel gegen Entgelt elektronisch im Fernabsatz und auf individuellen Abruf eines Empfängers erbrachte Dienstleistung" vorsehen. Denn die Besteuerung hat keinen Einfluss auf die Möglichkeit des Zugangs zu oder das Anbieten von Online-Wettleistungen.

47 Zwar stellen Glücksspieldienstleistungen "Dienstleistungen der Informationsgesellschaft" i.S. von Art. 1 Nr. 2 EGRL 98/34 dar, soweit sie u.a. auf elektronischem Weg (online) erbracht werden. Für eine Einstufung als "Vorschrift betreffend Dienste" muss eine Vorschrift jedoch gemäß der Definition in Art. 1 Nr. 5 EGRL 98/34 "speziell" auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abzielen (vgl. EuGH-Urteile Falbert u.a. vom 20.12.2017 - C-255/16, EU:C:2017:983, Rz 29 f., und VG Media, EU:C:2019:716, Rz 30). Die Frage, ob eine Vorschrift speziell auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abzielt, ist nach Art. 1 Nr. 5 erster Gedankenstrich EGRL 98/34 nach Begründung und Wortlaut der Vorschrift zu klären. Dabei wird nach Art. 1 Nr. 5 erster Gedankenstrich EGRL 98/34 nicht vorausgesetzt, dass die Vorschrift insgesamt ausdrücklich und gezielt auf die Regelung von Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abstellt, da es ausreicht, dass einzelne Bestimmungen dieser Vorschrift hierauf abstellen. Wenn sich aus dem Wortlaut einer nationalen Vorschrift nicht ergibt, dass sie zumindest teilweise speziell auf Dienstleistungen der Informationsgesellschaft abstellt --beispielsweise weil der Wortlaut der Regelung keine Unterscheidung zwischen offline erbrachten Dienstleistungen und online erbrachten Dienstleistungen trifft--, kann dieser Zweck folglich dennoch eindeutig aus der Begründung dieser Regelung, wie sie sich insoweit nach den einschlägigen nationalen Auslegungsgrundsätzen u.a. aus den Vorarbeiten zu dieser Regelung entnehmen lässt, hergeleitet werden (vgl. EuGH-Urteil Falbert u.a., EU:C:2017:983, Rz 32 f.). Demgegenüber ist nach Art. 1 Nr. 5 zweiter Gedankenstrich EGRL 98/34 eine Vorschrift nicht als speziell auf die Dienste der Informationsgesellschaft abzielend zu betrachten, wenn sie sich lediglich indirekt oder im Sinne eines Nebeneffekts auf diese Dienste auswirkt.

48 Im Streitfall folgt weder aus dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 Nr. 2 RennwLottG noch aus der Gesetzesbegründung, dass sich die Regelung ausdrücklich und gezielt auf online erbrachte Wettleistungen bezieht. Vielmehr dient die Regelung nach der Gesetzesbegründung dazu, dem Territorialitätsprinzip Rechnung zu tragen. Die Besteuerung sollte nicht nur im Inland veranstaltete Wetten erfassen, sondern unabhängig vom Veranstaltungsort greifen, wenn der Spieler eine natürliche Person ist und er bei Vornahme der für den Abschluss des Wettvertrags erforderlichen Handlungen seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des Gesetzes hat. Es soll keine Bedeutung haben, ob die Sportwette ortsgebunden oder über das Internet erfolgt (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8 f.).

49 dd) Schließlich handelt es sich bei § 17 Abs. 2 RennwLottG nicht um die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen die Herstellung, Einfuhr, das Inverkehrbringen oder die Verwendung eines Erzeugnisses oder Nutzung eines Dienstes oder die Niederlassung als Erbringer von Diensten verboten werden. Diese Auslegung der europarechtlichen Vorschriften entspricht der Rechtsprechung des II. Senats des BFH sowie des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) zur EGRL 98/34, der sich der erkennende Senat anschließt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 261, 62, Rz 87 f.; BVerwG-Urteil vom 16.12.2016 - 8 C 6/15, BVerwGE 157, 126, Rz 87; a.A. Englisch/Riege, Deutsche Steuer-Zeitung 2013, 267 ff.).

50 Der Vortrag der Klägerin, in der Notifizierung seien nur § 10 Abs. 1 RennwLottG als betroffene Vorschrift und "Rennpferde als landwirtschaftliche Erzeugnisse" als betroffene Produkte aufgeführt, geht daher ins Leere. Entsprechendes gilt für den Einwand, dass die erstmalige Besteuerung von Sportwetten nicht erwähnt werde.

51 6. Da sich weder europarechtliche Zweifel auftun noch der Senat von der Verfassungswidrigkeit der streitigen Regelungen des RennwLottG überzeugt ist, erübrigen sich sowohl eine Vorlage an den EuGH als auch an das BVerfG.

52 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de