

Urteil vom 04. November 2025, IX R 28/24

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 04.11.2025 IX R 27/24 - Keine Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit der Virtuellen Automatensteuer

ECLI:DE:BFH:2025:U.041125.IXR28.24.0

BFH IX. Senat

RennwLottG 2021 § 36, RennwLottG 2021 § 37, RennwLottG 2021 § 38, GG Art 12, GG Art 20 Abs 1, GG Art 72 Abs 2, GG Art 100 Abs 1, GG Art 105 Abs 2, AEUV Art 56, AEUV Art 267 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst i, EURL 2015/1535 Art 5 Abs 1 S 1, EURL 2015/1535 Art 1 Abs 1 Buchst c, EURL 2015/1535 Art 1 Abs 1 Buchst d, EURL 2015/1535 Art 1 Abs 1 Buchst e, EURL 2015/1535 Art 1 Abs 1 Buchst e DBuchst ii, EURL 2015/1535 Art 1 Abs 1 Buchst f
vorgehend Hessisches Finanzgericht, 31. Oktober 2024, Az: 5 K 1125/23

Leitsätze

Die Regelungen zur Virtuellen Automatensteuer im Rennwett- und Lotteriegesetz verstoßen weder gegen Verfassungsrecht noch gegen Unionsrecht.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 31.10.2024 - 5 K 1125/23 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 Virtuellen Automatensteuer im Rennwett- und Lotteriegesetz (RennwLottG) mit Verfassungs- und Unionsrecht.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft maltesischen Rechts mit Sitz in der Republik Malta. Sie veranstaltete im Streitzeitraum April 2023 virtuelle Automatenspiele unter anderem in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Die Klägerin war im Besitz einer maltesischen Lizenz und hatte eine inländische Erlaubnis nach dem Glücksspielstaatsvertrag 2021 vom 29.10.2021 (GlüStV 2021) zur Durchführung von virtuellen Automatenspielen beantragt.
- 3** Die Klägerin reichte am 11.05.2023 eine Anmeldung der Virtuellen Automatensteuer für den Monat April 2023 beim damals zuständigen Finanzamt ... ein. Sie wies die Bemessungsgrundlage mit ... € und die Steuer mit ... € aus.
- 4** Gegen die Anmeldung der Virtuellen Automatensteuer für April 2023 legte die Klägerin Einspruch ein. Dieser wurde mit Einspruchsentscheidung vom 27.09.2023 als unbegründet zurückgewiesen.
- 5** Auch die nachfolgend beim Finanzgericht (FG) erhobene Klage hatte mit Urteil vom 31.10.2024 - 5 K 1125/23 keinen Erfolg.
- 6** Während des Klageverfahrens erfolgte durch die Neunte Verordnung zur Änderung der Verordnung über die Zuständigkeiten der hessischen Finanzämter vom 22.02.2024 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Hessen 2024, Nr. 5) i.V.m. § 17 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 und § 17 Abs. 2 Satz 4 des Finanzverwaltungsgesetzes ein Zuständigkeitswechsel auf den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--).

- 7** In der mündlichen Verhandlung vor dem FG beantragte die Klägerin die Einholung eines Sachverständigengutachtens unter anderem zu den Unterschieden zwischen der örtlichen und zeitlichen Zugänglichkeit von virtuellem und terrestrischem Automatenspiel.
- 8** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Unions- und Verfassungsrecht. Die Regelungen zur Virtuellen Automatensteuer seien kompetenzwidrig zustande gekommen. Dem Bundesgesetzgeber habe die Gesetzgebungszuständigkeit gefehlt. Es bestehe keine Erforderlichkeit im Sinne von Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG). Vielmehr könnten die steuerlichen Regelungen den Bundesländern überlassen und im Glücksspielstaatsvertrag 2021 mitgeregelt werden. Eine bundeseinheitliche Regelung könne auch ohne Bundesgesetz über eine staatsvertragliche Verpflichtung erreicht werden. Es sei das auf Lenkungssteuern anwendbare Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung in Gestalt des Primates der Sachgesetzgebung verletzt, weil der Bundesgesetzgeber das differenziert und sorgsam austarierte verbindliche Präventions- und Kanalisierungskonzept des Glücksspielstaatsvertrags 2021 übergangen habe. Die gesetzlich geregelte Einsatzbesteuerung greife unverhältnismäßig in die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG ein. Das Ziel, die Spielsucht und die weiteren Begleiterscheinungen des Glücksspiels zu bekämpfen, werde nicht erreicht. Nur 20 % des Marktes seien reguliert. 80 % des Glücksspiels spielten sich im unregulierten und ungeschützten Schwarzmarkt ab. Das Aufkommen der Steuer, das von den legalen Anbietern abgeführt werde, sinke daher auch wieder. Die Regelungen zur Besteuerung des virtuellen Automatenspiels unterlägen der unionsrechtlichen Notifizierungspflicht aus der Richtlinie (EU) 2015/1535 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.09.2015 über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der technischen Vorschriften und der Vorschriften für die Dienste der Informationsgesellschaft (Amtsblatt der Europäischen Union 2015, Nr. L 241,1) --Richtlinie 2015/1535/EU--. Eine steuerliche Regelung, die so gestaltet sei, dass sie eine Dienstleistung nur "online" betreffe und bezwecke, dass dieses Online-Angebot aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) nur aufrechterhalten bleiben könne, wenn es technisch (Ausschüttungsquote des Zufallsgenerators) geändert oder nur noch gegen Gebühr zur Verfügung gestellt werde, müsse als "Vorschrift betreffend eines Dienstes" im Sinne der Richtlinie 2015/1535/EU angesehen werden. Die Notifizierungspflicht zu verneinen, ohne die Frage dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vorzulegen, sei ein Verstoß gegen die Vorlageverpflichtung. Durch die allein dem virtuellen Automatenspiel auferlegte glücksspielrechtliche Einsatzbesteuerung werde das unionsrechtliche Neutralitätsgebot nach Art. 135 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) verletzt. Das umsatzsteuerliche Kohärenzgebot werde nicht beachtet. Der mitgliedstaatliche Gestaltungsspielraum werde nicht kohärent ausgefüllt. Ebenso verletze die Einsatzbesteuerung die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Das FG habe zudem den Beweisantrag der Klägerin auf Einholung eines Sachverständigengutachtens übergangen.
- 9** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil vom 31.10.2024 - 5 K 1125/23 und die Anmeldung der Virtuellen Automatensteuer vom 11.05.2023 für den Monat April 2023 sowie die Einspruchsentscheidung vom 27.09.2023 aufzuheben.
- 10** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin angeregt, mehrere Auslegungsfragen zur Vereinbarkeit der Regelungen zur Virtuellen Automatensteuer mit Unionsrecht dem EuGH vorzulegen.

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 Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung, dass die Regelungen der §§ 36 ff. RennwLottG, die im Streitfall einschlägig sind (dazu unter 1.), wegen Verstoßes gegen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes formell verfassungswidrig sind (dazu unter 2.). Es liegen auch keine Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) in Gestalt einer Verletzung der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung vor (dazu unter 3.). Der Senat ist ebenfalls nicht davon überzeugt, dass die gesetzlichen Regelungen zur Virtuellen Automatensteuer Art. 12 Abs. 1 GG

verletzen (dazu unter 4.). Die von der Klägerin gerügten Verstöße gegen Unionsrecht liegen nicht vor. Es liegt weder ein Verstoß gegen die Notifizierungspflicht nach der Richtlinie 2015/1535/EU vor (dazu unter 5.) noch steht Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL der Besteuerung entgegen (dazu unter 6.). Das unionsrechtliche Kohärenzgebot wird nicht verletzt (dazu unter 7.). Schließlich liegt keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV) vor (dazu unter 8.). Der gerügte Verfahrensfehler greift nicht durch (dazu unter 9.). Eine Vorlage an den EuGH scheidet aus (dazu unter 10.).

- 14** 1. Die Klägerin schuldet als Veranstalterin von virtuellem Automatenspiel nach § 39 i.V.m. § 36 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 RennwLottG die im Anmeldezeitraum April 2023 entstandene Virtuelle Automatensteuer. Diese Steuer beträgt nach § 38 RennwLottG 5,3 % der aus dem geleisteten Spieleinsatz (= ... €) abzüglich der Virtuellen Automatensteuer (= ... €) bestehenden Bemessungsgrundlage (§ 37 Satz 1 RennwLottG). Hiergegen hat die Klägerin weder im vorinstanzlichen noch im Revisionsverfahren Einwendungen vorgebracht, sodass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.
- 15** 2. Der Senat ist nicht zu der für eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG erforderlichen Überzeugung gelangt, dass die Regelungen der §§ 36 ff. RennwLottG wegen Verstoßes gegen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes formell verfassungswidrig sind.
- 16** a) Die Virtuelle Automatensteuer gehört zu den Verkehrsteuern im Sinne des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG (vgl. BTDrucks 17/8494, S. 8; Senatsurteil vom 17.05.2021 - IX R 20/18, BFHE 274, 246, Rz 18). Das Aufkommen steht den Ländern zu. Nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG hat der Bund somit die konkurrierende Gesetzgebung über die Virtuelle Automatensteuer als "übrige Steuer", wenn 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.
- 17** 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 können, 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, 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 Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 72 Rz 142; Seiler in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 105 Rz 167; 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. Burghart in Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 72 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 vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 110).
- 18** b) Eine solche Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen kann bei einer Vielzahl voneinander abweichender landesrechtlicher Glücksspielregelungen drohen (so auch Oeter/Krönke in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl., Art. 72 Rz 112). Denn eine im gesamten Bundesgebiet tätige Glücksspielanbieterin wie die Klägerin müsste sich mit ihrem Angebot sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich des Steuersatzes mit möglicherweise unterschiedlichen steuerlichen Regelungen auseinandersetzen. Anmeldungen zur Virtuellen Automatensteuer müssten gegebenenfalls in allen 16 Bundesländern abgegeben werden. Zudem müssten in den landesrechtlichen Normen gegebenenfalls komplexe und aufeinander abgestimmte Regelungen für den Fall getroffen werden, dass Glücksspielanbieter und Spieler in unterschiedlichen Bundesländern ansässig sind.
- 19** Die Erlaubnis für virtuelles Automatenspiel wird den Veranstaltern von der zentralen Glücksspielaufsichtsbehörde für das gesamte Bundesgebiet erteilt und unterliegt den einheitlichen ordnungsrechtlichen Vorgaben des Glücksspielstaatsvertrags 2021. Dementsprechend ist es folgerichtig, mit dem Ziel der Flankierung des ordnungsrechtlichen Rechtsrahmens für die Besteuerung dieser Glücksspielform auch ein einheitlich geltendes Steuerrecht vorzusehen (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 44).
- 20** Weiter kann das vom Rennwett- und Lotteriegesetz verfolgte Ziel, bislang illegale Anbieter in die Legalität und damit unter die ordnungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Glücksspielstaatsvertrags 2021 zu überführen (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42 und 75), mit einer bundesweit einheitlichen Regelung besser erreicht werden. Ausländische Anbieter lassen sich eher für den inländischen Glücksspielmarkt registrieren, wenn sie nur ein

Steuerregime zu beachten haben und nicht eine Vielzahl unterschiedlicher Länderregelungen. Ob sich inländische Kunden in der Folge der Glücksspielbesteuerung wieder in größerem Umfang als im streitigen Anmeldezeitraum nicht registrierten Anbietern zuwenden, mag eine Folge der Höhe des Steuersatzes oder der Wirksamkeit von Regulierungsmaßnahmen der Gemeinsamen Glücksspielbehörde der Länder (GGL) nach dem Glücksspielstaatsvertrag 2021 sein. Dies ändert aber --anders als die Klägerin meint-- nichts an der Geeignetheit der streitigen Regelungen, (rechtstreue) Anbieter zu einer ordnungsrechtlichen Erfassung ihres Angebots zu verleiten und damit die verfolgten Lenkungsziele zu erreichen.

- 21** Das Vorbringen der Klägerin, die Bundesländer hätten sich im Rahmen der Neuregelung des ordnungsrechtlichen Rahmens für das Glücksspiel mit dem Glücksspielstaatsvertrag 2021 auf einheitliche Besteuerungsregelungen auf Länderebene einigen können, verfährt ebenfalls nicht. Zum einen ist eine solche Regelung im Glücksspielstaatsvertrag 2021 tatsächlich nicht getroffen worden. Zum anderen kann die Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG nicht ohne Weiteres unter Verweis auf die Möglichkeit einer staatsvertraglichen Koordination der Länder in Frage gestellt werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 27.02.2025 - 1 BvR 115/24, Rz 7).
- 22** 3. Es liegen keine Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) in Gestalt einer Verletzung der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung vor.
- 23** a) Das Rechtsstaatsprinzip erfordert die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Das Rechtsstaatsprinzip und auch die Kompetenzordnung im Bundesstaat verpflichten alle rechtsetzenden Organe, ihre Regelungen so aufeinander abzustimmen, dass den Normadressaten nicht gegenläufige Vorschriften erreichen. Die Rechtsordnung darf nicht durch unterschiedliche, sich widersprechende Anordnungen widersprüchlich werden (vgl. BVerfG-Urteil vom 23.10.1951 - 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14, unter E.7; BVerfG-Beschlüsse vom 12.02.1969 - 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, 216, unter B.I.2., und vom 01.04.2014 - 2 BvF 1/12, 2 BvF 3/12, BVerfGE 136, 69, Rz 110; BVerfG-Urteil vom 07.05.1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, unter C.III.2.; Jarass, Archiv des öffentlichen Rechts 126 (2001), 588 ff.; Robbers in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hg.), BK, Art. 20 Rz 2053 f.).
- 24** Wenn eine Kompetenz sowohl für ein Bundesgesetz als auch für ein Landesgesetz besteht, kann ein Widerspruch dann eintreten, wenn ein Abgabengesetz Lenkungswirkungen erzielen soll, die den Regelungen des zuständigen Sachgesetzgebers zuwiderlaufen. In einer solchen Konstellation trifft der Abgabengesetzgeber in den vom Sachgesetzgeber erlassenen Regelungen auf eine Grenze seiner Kompetenzausübung. Nach der Kompetenzordnung des Grundgesetzes und dem Rechtsstaatsprinzip darf der Abgabengesetzgeber aufgrund seiner Abgabenkompetenz nur insoweit lenkend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen widerspricht (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.2.b, und vom 07.05.1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, unter C.III.2.; Robbers in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hg.), BK, Art. 20 Rz 2055).
- 25** b) Die Regelungen zur Virtuellen Automatensteuer stehen nicht in Widerspruch zu den Regelungen und Zielen des Glücksspielstaatsvertrags 2021 und damit zum gesetzgeberischen Ziel der Eindämmung der Spielsucht. Die Regelungen der §§ 36 ff. RennwLottG orientieren sich an den Vorgaben des Glücksspielstaatsvertrags 2021. Die Einführung bezweckte, eine steuergesetzliche Regelung zu schaffen, die auch die im Inland verfügbaren, internetbasierten Angebote ausländischer Glücksspielveranstalter erfasst (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 58). Die Regelung hat zum Ziel, die Lenkungsziele des Glücksspielstaatsvertrags 2021 zu flankieren und bestmöglich zu fördern. Bisher illegale Spielangebote sollen in die Legalität überführt und die Spielsucht sowie weitere negative Erscheinungen des Spielbetriebs bekämpft werden (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42, 75). Damit werden die Gemeinwohlziele des Jugend- und Gesundheitsschutzes (vgl. § 1 Nr. 1 und Nr. 3 GlüStV 2021), des Spielerschutzes (vgl. § 1 Nr. 3 GlüStV 2021), der Bekämpfung der Begleitkriminalität (vgl. § 1 Nr. 4 GlüStV 2021) und der Bekämpfung der Spielsucht (vgl. § 1 Nr. 1 GlüStV 2021) verfolgt. Zugleich wird anerkannt, dass virtuelle Automaten Spiele als Ausdruck des natürlichen Spieltriebs der Bevölkerung nicht gänzlich verhindert werden können, diese aber gleichwohl dem Ziel der Begrenzung und Lenkung in künftig legale, zugelassene Angebote nähergebracht werden sollten (vgl. § 1 Nr. 2 GlüStV 2021, BTDrucks 19/28400, S. 42).
- 26** Dass aufgrund der gesetzlichen Regelungen ein Teil der illegalen Angebote nicht vom Markt verdrängt werden kann und Spieler aufgrund besserer Quoten gegebenenfalls vermehrt in illegale Angebote wechseln, führt nicht zu einem Verstoß gegen die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Illegale Anbieter aus dem Ausland werden von der GGL sowie den zuständigen Finanzbehörden nicht geduldet, sondern müssen im Fall der fehlenden Bereitschaft zur

Erlangung einer ordnungsrechtlichen Genehmigung und steuerlichen Erfassung des Spielbetriebs mit Untersagungen, Internetsperren und Zahlungssperren rechnen. Ob und in welchem Umfang dies im Wege des Verwaltungsvollzugs kurz- oder mittelfristig wirksam bereits gelungen ist oder gelingen wird --streitig ist hier der Anmeldezeitraum der Virtuellen Automatensteuer im April 2023--, ist kein Gesichtspunkt für die Frage der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Denn nach den Erfahrungen mit den im Jahr 2012 eingeführten vergleichbaren Regelungen zur Sportwettenbesteuerung konnte der Gesetzgeber von einer zumindest teilweisen Kanalisierungswirkung hin zu einem staatlich genehmigten Glücksspiel ausgehen. Dass es in den ersten Jahren nach Einführung einer neuen Steuer Vollzugsschwierigkeiten geben kann und deswegen die Vollzugsmethoden angepasst oder geändert werden müssen, führt ebenfalls zu keinem Verstoß gegen die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Der Steuerverwaltung ist auch nach Inkrafttreten einer neuen Steuer ein mehrere Jahre umfassender Zeitraum einzuräumen, in der sie die bislang vorgesehenen Erhebungsmaßnahmen gegebenenfalls verbessert und an geänderte Umstände anpasst. Dabei ist auch zu berücksichtigen, ob es um die Heranziehung allein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger oder auch um im EU-Gebiet oder in Drittländern ansässige Steuerpflichtige geht, sodass gegebenenfalls Regelungen des Amtshilferechts zu berücksichtigen sind.

- 27** 4. Soweit die Klägerin eine Verletzung von Art. 12 Abs. 1 GG aufgrund der finanziellen Belastung durch die Virtuelle Automatensteuer rügt, greift ihr Vorbringen nicht durch.
- 28** a) Die Klägerin kann eine Verletzung der Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG geltend machen. Denn 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 unionsrechtlichen Diskriminierungsverbots auch auf Gesellschaften, die --wie die Klägerin-- ihren Sitz in einem ausländischen EU-Mitgliedstaat haben (vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.07.2011 - 1 BvR 1916/09; BeckOK GG/Enders, 63. Ed. 15.09.2025, GG Art. 19 Rz 37).
- 29** Das Anbieten und Vermarkten von virtuellen Automatenspielen 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 vom 28.03.2006 - 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, unter C.I.1.a). Auch steuerrechtliche Vorschriften wie die §§ 36 ff. 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.).
- 30** b) Die Belastung mit Virtueller Automatensteuer gemäß § 36 Satz 1 RennwLottG stellt als Regelung der Berufsausübung einen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in die Berufsfreiheit der Klägerin dar. Die Belastung nach § 38 RennwLottG knüpft tatbestandlich unmittelbar an den Spieleinsatz nach § 37 RennwLottG und damit an Angebot und Tätigkeit eines Veranstalters von virtuellen Automatenspielen an.
- 31** 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-Urteil vom 30.07.2008 - 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317, unter B.I.1.b). Der Eingriff muss zur Erreichung eines legitimen Eingriffsziels geeignet sein und darf nicht weiter gehen, als es die Gemeinwohlbelange erfordern; ferner müssen Eingriffszweck und Eingriffsintensität in einem angemessenen Verhältnis stehen (vgl. auch 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, und vom 12.01.2016 - 1 BvR 3102/13, BVerfGE 141, 121, Rz 40).
- 32** d) Nach diesen Maßstäben ist der Eingriff in die Berufsfreiheit im Streitfall 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).
- 33** aa) Mit der Verpflichtung zur Anmeldung und Abführung der Virtuellen Automatensteuer verfolgt der Gesetzgeber ein wichtiges Gemeinwohlziel, das auf vernünftigen Erwägungen beruht und daher die Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit zu legitimieren vermag.

- 34** (a) 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 Grundgesetz 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).
- 35** (b) Es liegen hinreichende Gründe des Gemeinwohls vor, die die in den §§ 36 ff. RennwLottG geregelte Steuerbelastung tragen.
- 36** Soweit der Gesetzgeber mit der Virtuellen Automatensteuer neben der primären Absicht der Erzielung von Steuereinnahmen das Ziel verfolgt, die Spielsucht zu bekämpfen und der Entwicklung und Verbreitung von unerlaubtem Glücksspiel in Schwarzmärkten entgegenzuwirken (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42, 75), ist dies verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die Bekämpfung der Spielsucht und weiterer negativer Begleiterscheinungen des Glücksspiels stellt ein legitimes Ziel für die Berufsfreiheit einschränkende Regelungen dar (vgl. BVerfG-Urteil vom 28.03.2006 - 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, beginnend ab C.I.3.c; BVerfG-Beschluss 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 (2), Rz 122). Bei der Bekämpfung der Glücksspielsucht handelt es sich um ein besonders wichtiges Gemeinwohlziel (BVerfG-Beschluss 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 bb (2) a cc γ, Rz 158).
- 37** 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-Beschluss vom 07.03.2017 - 1 BvR 1314/12, 1 BvR 1630/12, 1 BvR 1694/13, 1 BvR 1874/13, BVerfGE 145, 20, Rz 122).
- 38** Diesen besonderen Anforderungen entspricht die Rechtslage für die Veranstalter von virtuellen Automatenspielen in Deutschland. Das Anbieten von Automatenspielen im Inland stellt eine genehmigungspflichtige Handlung nach Maßgabe des Glücksspielstaatsvertrags 2021 dar (§ 4 Abs. 1 GlüStV 2021). Dabei gelten für Anbieter virtueller Automatenspiele die Regelungen zum Ausschluss minderjähriger Spieler (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 GlüStV 2021) und die besonderen Anforderungen zum Spielerschutz nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 bis 5 GlüStV 2021 (Ausschluss schneller Wiederholungen, Entwicklung eines Sozialkonzepts, Verbot von Koppelung mit Lotterien und anderen Glücksspielen). Der Veranstalter muss Anforderungen an Zuverlässigkeit, Leistungsfähigkeit und Transparenz und Sicherheit des Glücksspiels erfüllen (§ 4a GlüStV 2021). Auch die Werbebeschränkungen gemäß § 5 GlüStV 2021, die Pflicht zur Entwicklung eines Sozialkonzepts gemäß § 6 GlüStV 2021, die Aufklärungspflichten des § 7 GlüStV 2021 sowie insbesondere das bundesweite Spielersperrsystem mit der Möglichkeit von Selbst- und Fremdsperren gemäß § 8 GlüStV 2021 finden Anwendung. Zudem gelten --aufgrund der Unterschiede zu anderen Glücksspielarten wie Sportwetten-- nach § 22a GlüStV 2021 spezielle Anforderungen, wie zum Beispiel die Vorgabe der Dauer (§ 22a Abs. 6 GlüStV 2021) oder des Höchsteinsatzes (§ 22a Abs. 7 GlüStV 2021) eines Spiels.
- 39** bb) Die Besteuerung der virtuellen Automatenspiele entspricht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.
- 40** (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 vom 23.01.1990 - 1 BvL 44/86, 1 BvL 48/87, BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c aa; vom 28.03.2006 - 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, unter C.I.3.d; vom 30.07.2008 - 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317, unter B.I.1.b cc (1); BVerfG-Beschluss vom 08.06.2010 - 1 BvR 2011/07, 1 BvR 2959/07, 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 Sachgesetzmäßigkeiten des betreffenden Sachgebiets zu entscheiden, welche Maßnahmen er im Interesse des Gemeinwohls ergreifen will (BVerfG-Urteil vom 28.03.2006 - 1 BvR 1054/01, 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 vom 23.01.1990 - 1 BvL 44/86, 1 BvL 48/87, BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c aa, m.w.N.).

- 41** Die Virtuelle Automatensteuer ist ein geeignetes Mittel zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten legitimen Gemeinwohlziele, da sie die Bekämpfung der Spielsucht jedenfalls fördert. Die Abgabe wirkt indirekt dämpfend auf die Höhe der möglichen Spielgewinne und führt damit auch zu einer Verringerung der Anreizwirkung und zu einer Reduzierung des Angebots. Bei ihrem Wegfall wäre es einem Anbieter möglich, höhere Gewinnquoten (bei fehlender Einbeziehung in die Gewinnquote) 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 virtueller Automatenspiele soll aber lediglich als Ventil des natürlichen Spieltriebs dienen und eine legale und seriöse Möglichkeit bieten, das Bedürfnis nach Glücksspiel zu befriedigen. Auch wenn ihre Lenkungswirkung nicht ausreicht, die Durchführung von Online-Automatenspielen vollständig in den legalen (konzessionierten) Bereich zu verlagern, rechtfertigt sich die Virtuelle Automatensteuer aus der Absicht, im Einklang mit dem Regulierungsrecht das Veranlassen von virtuellen Automatenspielen auf legale und staatlicherseits überwachte Weise im Internet zu ermöglichen 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. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.02.2018 - II R 21/15, BFHE 261, 62, Rz 29 f., sowie Senatsurteil vom 17.05.2021 - IX R 21/18, BFHE 274, 259, BStBl II 2022, 139, Rz 51, und Senatsbeschluss vom 14.02.2023 - IX B 42/22 (AdV), Rz 48).
- 42** Der Gesetzgeber konnte zudem --auch wenn sich Sportwetten und virtuelle Automatenspiele von der Art des Glücksspiels her unterscheiden-- an die Erfahrungen aus der 2012 eingeführten Besteuerung der Sportwetten anknüpfen. Auch wenn im Streitzeitraum weiterhin nur ein Teil der Anbieter auf legaler konzessionierter Grundlage tätig wurde, so ist das Bestreben des Gesetzgebers erkennbar, die Tätigkeit illegaler und aus dem Ausland heraus operierender Anbieter zugunsten von legalen Glücksspielunternehmen einzuschränken.
- 43** Dass nach dem Inkrafttreten der Regelungen zur Virtuellen Automatensteuer in Anmeldezeiträumen vor dem hier streitigen Monat April 2023 ein rückläufiges Aufkommen an Virtueller Automatensteuer zu verzeichnen war, vermag an der Geeignetheit der Steuer zur Erreichung der vom Gesetzgeber beabsichtigten Ziele nichts zu ändern. Zum Grund dieses Rückgangs hat das FG keine Feststellungen getroffen. Dieser kann daher vielfältige, gegebenenfalls sich auch überlagernde Ursachen haben. Dies kann zum Beispiel ein Rückgang der Online-Spieltätigkeit in der Folge des Wegfalls von Coronabeschränkungen, ein erhöhter Überwachungsdruck seitens der GGL, die im Laufe der Zeit mehr und mehr arbeitsfähig wurde und vermehrt Internet- und Zahlungssperren verhängte oder die sich verschlechternde wirtschaftliche Lage in der Folge von tiefgreifenden geopolitischen Verwerfungen mit den daraus resultierenden weltwirtschaftlichen Krisen sein, was die Kaufkraft breiter Bevölkerungskreise abgesenkt hat.
- 44** (b) Die Regelungen in den §§ 36 ff. RennwLottG sind zur Zweckerreichung 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 vom 23.01.1990 - 1 BvL 44/86, 1 BvL 48/87, 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 vom 23.01.1990 - 1 BvL 44/86, 1 BvL 48/87, BVerfGE 81, 156, unter C.II.1.c bb; vom 28.03.2006 - 1 BvR 1054/01, BVerfGE 115, 276, unter C.I.3.e aa; BVerfG-Beschlüsse vom 07.03.2017 - 1 BvR 1314/12, 1 BvR 1630/12, 1 BvR 1694/13, 1 BvR 1874/13, BVerfGE 145, 20, Rz 149; vom 08.06.2010 - 1 BvR 2011/07, 1 BvR 2959/07, BVerfGE 126, 112, unter B.II.4.b aa, und vom 19.07.2000 - 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197, unter C.II.1.c bb (2)).
- 45** Ein milderes, gleich effektives Mittel zur Erhebung der Virtuellen Automatensteuer ist nicht ersichtlich. Insbesondere erscheint ein Anknüpfen der Steuer an den Bruttospielertrag anstelle des geleisteten Spieleinsatzes (§ 37 RennwLottG) nicht als sinnvoll. In diesem Fall entfaltet die Virtuelle Automatensteuer weder einen Preis- noch einen Quoteneffekt (vgl. zur vergleichbar ausgestalteten Sportwettensteuer Senatsurteile vom 17.05.2021 - IX R 21/18, BFHE 274, 259, BStBl II 2022, 139, Rz 53, und vom 07.09.2021 - IX R 5/19, Rz 50). Damit werden gerade Glücksspielanbieter mit hohen Gewinnquoten und damit einem geringen Bruttospielertrag begünstigt. Dies würde dem Ziel der Virtuellen Automatensteuer, das Glücksspielangebot zu verteuern und damit den Anreiz zum Spielen zu verringern, entgegenlaufen. Zudem bestünde ein erheblicher Anreiz, den Bruttoertrag zu minimieren und die Erträge im Automatenspiel nicht im Rahmen des Spieleinsatzes, sondern zum Beispiel in Form von Anmeldegebühren für Homepages, Mitgliedschaften oder ähnlichen Lizenz- oder Gebühreneinnahmen zu erwirtschaften. Der Spieleinsatz hingegen ist eine objektiv, anhand der Aufzeichnungen des Anbieters leicht zu ermittelnde Bemessungsgrundlage.

- 46 (c) Die Steuerbelastung ist schließlich auch angemessen und mithin verhältnismäßig im engeren Sinn. Bei einer Gesamtabwägung zwischen der Höhe der Virtuellen Automatensteuer und dem Gewicht der sie rechtfertigenden Gründe wahren die gesetzlichen Regelungen insgesamt die Grenze der Zumutbarkeit und belasten den Anbieter von virtuellen Automatenspielen nicht übermäßig. Der Gesichtspunkt, dass Gewinne aus der Veranstaltung von virtuellen Automatenspielen weitestgehend risikolos erzielt werden können, rechtfertigt die teilweise Abschöpfung der Gewinne durch staatliche Abgaben. Zudem sind die hieraus erzielten Umsätze von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 9 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Auch steht die mit der Virtuellen Automatensteuer verbundene finanzielle Belastung in einem vernünftigen Verhältnis zu dem gegebenen Anlass und den von ihr verfolgten Zwecken.
- 47 (d) Das FG hat zudem ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Belastung mit Virtueller Automatensteuer auch nicht in die Nähe einer erdrosselnden Steuerbelastung kommt. Die Klägerin erzielte im streitigen Voranmeldungszeitraum hohe Spielumsätze. Dass in der Folge der Einführung der Virtuellen Automatensteuer ihre Umsätze und Gewinne in existenzgefährdender Weise einen Rückgang zu verzeichnen hatten und die Gewinne der Klägerin nahezu vollständig abgeschöpft wurden, mithin die Tätigkeit der Klägerin unwirtschaftlich wurde und keine angemessene Kapitalverzinsung abwarf, hat das FG nicht festgestellt.
- 48 5. Anlässlich des Gesetzgebungsverfahrens zur Besteuerung der virtuellen Automatenspiele wurde nicht gegen die unionsrechtliche Notifizierungspflicht aus der Richtlinie 2015/1535/EU verstoßen. Daher sind die Regelungen der §§ 36 ff. RennwLottG weiterhin uneingeschränkt anzuwenden.
- 49 a) Gemäß der Richtlinie 2015/1535/EU sind technische Vorschriften bei der Europäischen Kommission (EU-Kommission) zu notifizieren. Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2015/1535/EU übermitteln vorbehaltlich des Art. 7 der Richtlinie 2015/1535/EU die Mitgliedstaaten der EU-Kommission unverzüglich jeden Entwurf einer technischen Vorschrift, sofern es sich nicht um eine vollständige Übertragung einer internationalen oder europäischen Norm handelt. Rechtsakte unterfallen nur der Notifizierungspflicht, wenn der in Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2015/1535/EU definierte Regelungsbereich betroffen ist.
- 50 Der Begriff der "technischen Vorschrift" umfasst vier Kategorien von Maßnahmen: erstens "technische Spezifikationen" im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2015/1535/EU, zweitens "sonstige Vorschriften" gemäß der Definition in Art. 1 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2015/1535/EU, drittens "Vorschriften betreffend Dienste" gemäß Art. 1 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2015/1535/EU und viertens "Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, mit denen Herstellung, Einfuhr, Inverkehrbringen oder Verwendung eines Erzeugnisses oder Erbringung oder Nutzung eines Dienstes oder die Niederlassung als Erbringer von Diensten verboten werden" nach Art. 1 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2015/1535/EU.
- 51 Eine "technische Spezifikation" muss sich auf ein Erzeugnis oder seine Verpackung als solches beziehen (vgl. EuGH-Urteil Admiral Sportwetten u.a. vom 08.10.2020 - C-711/19, EU:C:2020:812, Rz 26). Eine "sonstige Vorschrift" ist eine Vorschrift für ein Erzeugnis, die keine technische Spezifikation ist und insbesondere zum Schutz der Verbraucher oder der Umwelt erlassen wird und den Lebenszyklus des Erzeugnisses nach dem Inverkehrbringen betrifft (vgl. EuGH-Urteil Admiral Sportwetten u.a. vom 08.10.2020 - C-711/19, EU:C:2020:812, Rz 30). Steuerliche Vorschriften fallen nicht unter diese beiden Kategorien in Art. 1 Abs. 1 Buchst. c und d der Richtlinie 2015/1535/EU.
- 52 Steuerliche Regelungen sind auch nicht "Vorschrift(en) betreffend Dienste" im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2015/1535/EU. Denn nach Art. 1 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. ii der Richtlinie 2015/1535/EU ist eine Vorschrift nicht als speziell auf die Dienste der Informationsgesellschaft abzielend zu betrachten, wenn sie sich lediglich indirekt oder im Rahmen eines Nebeneffekts auf diese Dienste auswirkt (vgl. EuGH-Urteil Unigames vom 13.03.2025 - C-120/24, EU:C:2025:174, Rz 42).
- 53 Steuerliche Regelungen fallen auch nicht unter den Begriff der "technischen Vorschrift" im Sinne des Art. 1 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2015/1535/EU (vgl. auch EuGH-Urteile Berlington Hungary u.a. vom 11.06.2015 - C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 95 ff., 100, und Admiral Sportwetten u.a. vom 08.10.2020 - C-711/19, EU:C:2020:812, Rz 41; vgl. auch Senatsurteil vom 17.05.2021 - IX R 20/18, BFHE 274, 246, Rz 47, für die Sportwettenbesteuerung, sowie Senatsbeschluss vom 14.02.2023 - IX B 42/22 (AdV), Rz 51 ff.). Denn unter einer "technischen Vorschrift" sind die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten zu verstehen, mit denen unter anderem Herstellung, Einfuhr, Inverkehrbringen oder Verwendung eines Erzeugnisses oder Erbringung oder Nutzung eines Dienstes "verboten" werden (so ausdrücklich der Wortlaut der Richtlinie 2015/1535/EU sowie EuGH-Urteil Admiral Sportwetten u.a. vom 08.10.2020 - C-711/19, EU:C:2020:812, Rz 36).

- 54** Schließlich hat der EuGH in Bezug auf "technische De-facto-Vorschriften" im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. f Ziff. iii der Richtlinie 2015/1535/EU bereits entschieden, dass steuerrechtliche Vorschriften, die von keiner technischen Spezifikation oder sonstigen Vorschrift begleitet werden, deren Einhaltung sie sicherstellen sollen, nicht als "technische De-facto-Vorschriften" im Sinne dieser Regelung eingestuft werden können (vgl. EuGH-Urteile *Berlington Hungary* u.a. vom 11.06.2015 - C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 97, und *Admiral Sportwetten* u.a. vom 08.10.2020 - C-711/19, EU:C:2020:812, Rz 38).
- 55** b) Aus diesem Grund unterfallen die §§ 36 ff. RennwLottG nicht der Notifizierungspflicht nach der Richtlinie 2015/1535/EU. Die Steuerpflicht knüpft an das Anbieten und Veranstellen von virtuellen Automatenspielen an. Regelungen, die als technische Spezifikationen den Aufbau, die Funktion, die grafische Darstellung oder die Interaktion mit dem Spieler betreffen, sind nicht vorgesehen. Auch eine Verpflichtung zur Verwendung bestimmter Software, Schnittstellen oder Sicherheitszertifikate besteht nicht. Die Besteuerung hat keinen Einfluss auf die Möglichkeit des Zugangs zu oder das Anbieten von virtuellen Automatenspielen. Die Erhebung einer Steuer hat allenfalls mittelbar Auswirkungen auf das Anbieten von virtuellen Automatenspielen. Die von der Klägerin angesprochene Umgestaltung des Angebots als Reaktion auf die Steuer ist lediglich ein Nebeneffekt. Denn die Virtuelle Automatensteuer wirkt sich entweder mittels eines Aufschlags auf das Entgelt verteuernd oder mittels einer Minderung der Ausschüttungs- und Gewinnquoten auf die Erbringung des Glücksspiels aus. Dass sich die Virtuelle Automatensteuer trotz der vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Überwälzung auf den Spieler (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 59) auf den Bruttoertrag der Klägerin auswirken kann, hat für die Frage der Notifizierungspflicht nach der Richtlinie 2015/1535/EU keine Bedeutung.
- 56** Soweit sich die Klägerin auf die Entscheidung des EuGH *Unigames* vom 13.03.2025 - C-120/24 (EU:C:2025:174) beruft, vermag diese ebenfalls keine Notifizierungspflicht der hier streitigen steuerlichen Regelungen zu begründen. In dem Fall ging es um die Frage, ob eine Werbeverbotsvorschrift unter den Begriff der technischen Vorschrift im Sinne des Art. 1 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2015/1535/EU fällt. Es ging mithin um die Frage des "Zugangs" im Sinne der Richtlinie 2015/1535/EU und nicht um die Einordnung einer steuerlichen Regelung.
- 57** 6. Die Klägerin kann sich im Hinblick auf die Virtuelle Automatensteuer nicht auf die für Umsätze aus Glücksspielen mit Geldeinsätzen in Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL normierte Steuerfreiheit berufen. Denn sie trifft aufgrund der für Umsätze aus virtuellem Automatenspiel geltenden Umsatzsteuerbefreiung gemäß nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG insoweit keine steuerliche Last (vgl. Senatsbeschluss vom 29.01.2025 - IX B 93/24 (AdV), Rz 31; BTDrucks 19/28400, S. 43).
- 58** 7. Ein Verstoß gegen das unionsrechtliche Kohärenzgebot ist ebenfalls nicht feststellbar.
- 59** a) Der EuGH hat die unionsrechtlichen Anforderungen aus dem Kohärenzgebot für den Bereich des Glücksspiels dahin konkretisiert, dass Regelungen im Monopolbereich zur Sicherung ihrer Binnenkohärenz an einer tatsächlichen Verfolgung unionsrechtlich legitimer Ziele ausgerichtet sein müssen. Über den Monopolsektor hinausgreifend fordert das Kohärenzgebot, dass Monopolregelungen nicht durch eine gegenläufige mitgliedstaatliche Politik in anderen Glücksspielbereichen mit gleich hohem oder höherem Suchtpotenzial in einer Weise konterkariert werden dürfen, die ihre Eignung zur Zielerreichung aufhebt (vgl. u.a. EuGH-Urteil *Gambelli* u.a. vom 06.11.2003 - C-243/01, EU:C:2003:597, Rz 67 ff.; Senatsurteil vom 16.07.2024 - IX R 6/22, Rz 36; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 16.12.2016 - 8 C 6.15, BVerwGE 157, 126, Rz 84, m.w.N.).
- 60** b) Daran gemessen sieht der Senat keinen Verstoß gegen das unionsrechtliche Kohärenzgebot. Mit der Legalisierung der virtuellen Automatenspiele wollte der Gesetzgeber diese regulatorisch und steuerlich anderen erlaubten Glücksspielarten wie Rennwetten und Lotterien annähern (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42, 59). Erklärtes gesetzgeberisches Ziel war es, ein legales und damit vertrauenswürdige Angebot an virtuellen Automatenspielen zu schaffen (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42, 59). Die für Anbieter von virtuellen Automatenspielen im Glücksspielstaatsvertrag 2021 vorgesehenen Beschränkungen zum Zwecke des Spielerschutzes (zum Beispiel Ausschluss minderjähriger Spieler, Begrenzung der Spieldauer und des Spieleinsatzes, Ausschluss schneller Wiederholungen) verdeutlichen die vom Gesetzgeber gewählte Vorgehensweise, stehen zum Besteuerungsziel nicht in Widerspruch und bewirken im Ergebnis trotz der Legalisierung eine Begrenzung des Glücksspielangebots. Der Gesetzgeber hat neben dem Ziel, Steuereinnahmen zu generieren, auch die Grundsätze des Spielerschutzes und der Betrugsbekämpfung in gleicher Weise verfolgt (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42). Die hier streitige Besteuerung der virtuellen Automatenspiele ist vor diesem Hintergrund kohärent und folgerichtig, da die Verfolgung der Ziele des Verbraucherschutzes, der Betrugsvermeidung sowie die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu übermäßigen

Ausgaben für Glücksspiele sich in einem legalen Rahmen besser kontrollieren und durchsetzen lassen als im illegalen Bereich (vgl. BTDrucks 19/28400, S. 42, sowie Senatsbeschluss vom 14.02.2023 - IX B 42/22 (Adv)).

- 61** 8. Schließlich ist ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV nicht ersichtlich. Art. 56 AEUV erfasst 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 vom 08.09.2005 - C-544/03 und C-545/03, EU:C:2005:518, Rz 31, und Berlington Hungary u.a. vom 11.06.2015 - C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 36). Die Virtuelle Automatensteuer trifft aber inländische wie ausländische Anbieter in gleicher Weise und zu gleichen Bedingungen und führt daher zu keiner Diskriminierung ausländischer Anbieter.
- 62** 9. Der von der Klägerin gerügte Sachaufklärungsmangel liegt nicht vor.
- 63** a) Das FG ist nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verpflichtet, von Amts wegen den Sachverhalt zu erforschen und ihn unter allen ernstlich in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen. Während das FG die von den Verfahrensbeteiligten angebotenen Beweise grundsätzlich erheben muss, steht die Zuziehung eines Sachverständigen im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts. Hat es die nötige Sachkunde selbst, braucht es einen Sachverständigen nicht hinzuziehen. Das dem Tatsachengericht bei der Bestimmung von Art und Zahl einzuholende Sachverständigengutachten nach § 82 FGO i.V.m. §§ 404, 412 der Zivilprozessordnung zustehende Ermessen wird nur dann verfahrensfehlerhaft ausgeübt, wenn das Gericht von der Einholung gutachterlicher Stellungnahmen absieht, obwohl sich ihm die Notwendigkeit dieser zusätzlichen Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen (vgl. Senatsbeschluss vom 05.10.2018 - IX B 48/18, Rz 4, m.w.N.).
- 64** b) Vor diesem Hintergrund beruht die Nichteinholung eines Sachverständigenbeweises im Streitfall nicht auf einem Ermessensfehler. Die von der Klägerin beantragte Beweiserhebung durch Sachverständigengutachten betraf mit der tatsächlichen Ausgestaltung von ortsgebundenem und virtuellem Automatenspiel und des damit verbundenen Spielerverhaltens allein die Würdigung feststehender und nicht streitiger Tatsachen. Da die FG-Entscheidung für das gefundene Ergebnis ausreichend mit Tatsachenfeststellungen unterlegt ist, findet die Vorgehensweise des FG vor dem Hintergrund des Amtsermittlungsgrundsatzes im geltenden Prozessrecht eine hinreichende Stütze und ist nicht als ermessenfehlerhaft einzuordnen.
- 65** Im Übrigen hatte die Klägerin im Ausgangsverfahren selbst umfangreich Tatsachen vorgebracht und auf Studien und Gutachten (unter anderem aus dem Gesetzgebungsverfahren) verwiesen. Anhaltspunkte, warum darüber hinaus zu den bereits angesprochenen Gesichtspunkten noch ein Sachverständigengutachten einzuholen ist, das auf der Grundlage der Ausführungen der Klägerin unstrittige Tatsachen betrifft, drängen sich auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht auf.
- 66** 10. Von einer Aussetzung des Revisionsverfahrens zum Zweck eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH konnte der Senat absehen.
- 67** a) Der Streitfall enthält zwar entscheidungserhebliche Streitfragen zur Auslegung des Unionsrechts. Dieser Umstand verpflichtet den Senat aber nicht, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Denn eine Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV besteht nicht, wenn zu der entscheidungserheblichen Frage nach der Auslegung oder Gültigkeit des Unionsrechts bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH existiert (*acte éclairé*) oder die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt, sogenannter *acte clair* (EuGH-Urteil Srl CILFIT und Lanificio di Gavardo SpA gegen Ministero della Sanità vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335, Rz 13 ff.; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Rz 55; Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 267 AEUV Rz 33; Schönfeld, Internationales Steuerrecht 2022, 617, 623).
- 68** b) Nach diesen Maßstäben bedarf es im Streitfall keines Vorabentscheidungsersuchens.
- 69** aa) Die Frage der Notifizierungspflicht der Regelungen zur Virtuellen Automatensteuer lässt sich eindeutig aus dem Wortlaut der Richtlinie 2015/1535/EU beantworten. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die von der Regelungsstruktur vergleichbaren Regelungen zur Besteuerung von Sportwetten (§§ 16 ff. RennwLottG) ebenfalls nicht notifiziert wurden und dies seitens der EU-Kommission trotz des bereits zum 01.07.2012 erfolgten Inkrafttretens nicht im Wege eines Vertragsverletzungsverfahrens beanstandet worden ist.
- 70** bb) Die Frage einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit lässt sich aufgrund der bisher ergangenen

Rechtsprechung des EuGH eindeutig verneinen (vgl. EuGH-Urteile Mobistar und Belgacom Mobile vom 08.09.2005 - C-544/03 und C-545/03, EU:C:2005:518, Rz 31; Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International vom 08.09.2009 - C-42/07, EU:C:2009:519; Stoß vom 08.09.2010 - C-316/07, EU:C:2010:504, Rz 74 f.; Digibet und Albers vom 12.06.2014 - C-156/13, EU:C:2014:1756, Rz 32; Berlington Hungary u.a. vom 11.06.2015 - C-98/14, EU:C:2015:386, Rz 36 und 58).

- 71** cc) Gleiches gilt für die von der Klägerin aufgeworfene Frage einer Verletzung des unionsrechtlichen Kohärenzgebots (vgl. u.a. EuGH-Urteil Gambelli u.a. vom 06.11.2003 - C-243/01, EU:C:2003:597, Rz 67 ff.).
- 72** dd) Die von der Klägerin gerügte Unvereinbarkeit der §§ 36 ff. RennwLottG mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL beziehungsweise mit dem mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgebot hat im Streitfall aus den unter II.6. dargelegten Erwägungen keine Relevanz.
- 73** 11. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de