

I. Einleitung

Die nunmehr weitgehend erfolgende Legalisierung von Online-Glücksspielen ab zum 1. Juli 2021 symbolisiert zuvorderst das Einknicken der Politik und der zuständigen Behörden vor dem nicht zu bändigenden Schwarzmarkt, der teilweise mit Lizenzen aus EU-Mitgliedstaaten und teilweise mit Lizenzen aus der Karibik auf dem deutschen Markt operiert. Daran hat man Verbraucher jahrelang ungehindert ohne jeglichen Schutz partizipieren lassen.

Online-Casinoangebote durften ohne Höchstesatzlimits, effektive Suchtprävention und ohne strafrechtliche Verfolgung wirklich zu fürchten, oftmals im Schatten des Sportwettenangebots vieler Veranstalter, offeriert werden. Zuletzt erfuhr dieses illegale Angebot durch den duldenden Umlaufbeschluss der Chefs der Staatskanzleien vom 8. September 2020 sogar Unterstützung von höchster Ebene.

Die künftige Legalisierung ist vor diesem Hintergrund mit zweifelhaftem Antrieb vorangetrieben worden. Bedenkt man nun jedoch den Verbraucherschutz, ist die Überleitung in eines reglementiertes Spielumfeld durchaus mit Vorteilen behaftet, da die angedachten Maßnahmen zur Eindämmung des Entstehens von pathologischem Spielverhalten in den §§ 6c–6i GlüStV 2021, sofern die Einhaltung dieser Normen effektiv kontrolliert wird, zu einer Verbesserung des Verbraucherschutzes führt. Ebenso sinnhaft ist diese Überleitung mit Blick auf die recht undurchsichtige Anspruchslage des Spielers im Gewinnfall. Schließlich konnte sich bislang kein Spieler sicher sein, ob er einen erspielten Gewinn von einem ausländischen Anbieter auch wirkliche ausgezahlt bekommt, weil man sich in der Illegalität bewegte.

Hinterfragt man die hinter der Neukodifizierung des GlüStV 2021 stehenden Antriebe einmal nicht und richtet den Blick auf die avisierten Änderungen des Rennwett- und Lotteriegengesetzes und damit einhergehend auf die angedachte Besteuerung von virtuellen Automaten Spielen und Online-Poker, so erstaunt, dass man die Legalisierung der Veranstaltung mit hohen Steuersätzen (§§ 38, 48 E-RennwLottG) von 5,3 % pro Einsatz kombinieren möchte.

Mit diesen Steuersätzen möchte der Gesetzgeber dazu beitragen, die Spielsucht und weitere negative Erscheinungen des Spielbetriebs zu bekämpfen.¹ Den Verfassern des Entwurfs ist es ersichtlich ein Anliegen gewesen, virtuelle Automaten Spiele und Online-Poker vom erlaubten terrestrischen Glücksspiel abzugrenzen, um eine unterschiedliche Besteuerung – mit Blick auf geltende Beihilferegulungen in der EU – zu begründen.²

Die Lektüre des Gesetzesentwurfs lässt einige zentrale Bedenken aufkommen:

- Eine Einsatzbesteuerung mit 5,3 % auf das legale Angebot von virtuellen Automaten Spielen und Online-Poker konterkariert möglicherweise das Lenkungsziel des GlüStV 2021, weil sie das legale Glücksspiel gegenüber dem verfügbaren Glücksspiel im weiterhin bestehenden Schwarzmarkt erheblich abwertet.
- Eine Ungleichbehandlung von virtuellem Automaten Glücksspiel und terrestrischem Automaten Spiel scheint trotz einiger Unterschiede mit Blick auf die Besteuerung nicht angezeigt und führt zu beihilferechtlichen Problemen.

¹ BT-Drucks. 19/28400, S. 65.

² BT-Drucks. 19/28400 S. 66 ff.

- Die Neuregulierung des Online-Glücksspielmarktes droht auf Kosten von Verbrauchern und zugunsten der Schwarzmarktanbieter durch die angedachte Besteuerung zu scheitern.
- Das geringere Gefährdungspotential von Soziallotterien wird nicht hinreichend bei der Besteuerung dieser Lotterieforn berücksichtigt.

II. Zur Einsatzbesteuerung von virtuellem Automatenspiel

Legt man mit dem Jahresreport 2018 der obersten Glücksspielaufsichtsbehörde in Hessen zugrunde, dass bei virtuellem Automatenglücksspiel aktuell rund 96 % der durch die Spieler geleisteten Einsätze wieder ausgeschüttet werden,³ so bedeutet die gesetzgeberisch angedachte Einsatzbesteuerung in Höhe von 5,3 %, die auf diesen hohen Wert der erfolgenden Ausschüttung keine Rücksicht nimmt, zwangsläufig eine erhebliche Einbuße für die Gewinnchancen der teilnehmenden Spieler:

Lediglich 4 % der geleisteten Einsätze verbleiben aktuell tatsächlich beim Veranstalter. Eine Beibehaltung dieser hohen Auszahlungsquote, die gewiss verbraucherfreundlich ist, wäre bei der angedachten Einsatzbesteuerung von 5,3 % nicht mehr möglich, weil der beim Veranstalter verbleibende Spielertrag zu niedrig wäre, um ein tragfähiges Geschäftsmodell zu etablieren.

Auf den Bruttospielertrag gemünzt ergibt dies bei einer zugrunde gelegten Ausschüttungsquote von 96 % schließlich eine Steuerbelastung, die zu einem negativen Bruttospielertrag für den Veranstalter führen würde. Mithin müssten die Veranstalter ihre Ausschüttungsquoten erheblich verringern, um ein tragfähiges Geschäftsmodell bei Einhaltung der spieterschützenden Restriktionen des GlüStV anbieten zu können. Dieses Problem hat man gesehen, eine derart hohe Besteuerung jedoch auch mit Blick auf den gewünschten Kanalisierungseffekt hin zum legalen Angebot für tragbar und nicht zielgefährdend erachtet.⁴

Die geplante hohe Besteuerung konterkariert jedoch evident das Lenkungsziel des GlüStV 2021, weil mit der geplanten Besteuerung in Kombination mit den Restriktionen des GlüStV 2021 zu viele Anreize für das Veranstellen von Online-Glücksspielen außerhalb des rechtlichen Rahmens in Deutschland bestehen. Da Spielteilnehmer schon jetzt zum Teil auf Angebote zurückgreifen, die von der Karibik aus betrieben werden, deren Veranstalter de facto keine ordnungsrechtliche und strafrechtliche Verfolgung fürchten müssen, ist es unwahrscheinlich, dass Spieler bei deutlich verminderter Gewinnchance auf in Deutschland beaufsichtigte und lizenzierte Anbieter umsatteln. Es wäre daher wünschenswert, das legalisierte Angebot auch einer angemessenen Besteuerung zu unterwerfen, die – zumindest zu Beginn des Übergangs in den regulierten Markt – wettbewerbsfähige Auszahlungsquoten garantiert. Außerdem ist auch mit Blick auf den Verbraucherschutz zu fordern, dass Spieler am wirtschaftlichen Vorteil gesunkener Betriebskosten digitaler Angebote gegenüber dem terrestrischen Spielangebot partizipieren und dies nicht durch eine erhöhte Besteuerung marginalisiert wird.

Will man die Austrocknung des Schwarzmarktes durch eine angemessene Besteuerung flankieren, was aus hiesiger Sicht gerade für den Übergang zum Regime des GlüStV 2021 unbedingt notwendig ist, kann die angedachte Besteuerung erst recht nicht überzeugen. Denn der Spieler wird, infolge der Herabsetzung der Ausschüttungsquote, eine erheblich verminderte

³ Vgl. Jahresreport 2018 der obersten Glücksspielaufsichtsbehörde in Hessen, S. 20 abrufbar unter https://innen.hessen.de/sites/default/files/media/hmdis/hessenreport_2018_0.pdf.

⁴ BT-Drucks. 19/28400, S. 94.

Spieldauer für den gleichen Einsatz in Kauf nehmen müssen, den er zuvor im illegalen Bereich für die gleiche Spieldauer eingesetzt hat. Hinzukommt ein durchschnittlich geringerer Gewinn. Ob diese Erfahrungen den Spieler dann aber wiederum dem Ziel der Prävention pathologischen Spielverhaltens entsprechend von der Teilnahme an Glücksspielen dem Grunde nach abhalten werden, darf zumindest bezweifelt werden. Denn dieses aus Präventionssicht erstrebenswerte Ziel kann nur erreicht werden, indem der Beginn der regulierten Marktöffnung durch ein striktes aufsichtsbehördliches Einschreiten gegen die weiterhin – insbesondere von der Karibik aus – illegal agierenden Anbieter begleitet wird. Ob eine derart effektive Inanspruchnahme überhaupt möglich ist und letztlich auch in der Praxis erfolgt, muss mit Blick auf die jüngere Vergangenheit zunächst einmal bezweifelt werden. Der Gesetzgeber täte daher gut daran, die erfolgende Legalisierung nicht so unattraktiv zu gestalten, dass eine Abwanderung der Spieler in den Schwarzmarkt geradezu provoziert wird.

Dies berücksichtigt kann man daher auch aus Verbraucherschützender Sicht nur für eine Besteuerung votieren, die dem legalen Glücksspielangebot im Wettbewerb mit sehr wahrscheinlich weiterhin parallel anzutreffenden Schwarzmarktanbietern einen Anreiz belässt, damit die intendierte Kanalisierung erreicht werden kann. Schließlich unterliegt das legale Spiel schon den zusätzlichen Restriktionen aus §§ 6c–6i GlüStV 2021 und verliert dadurch schon an Attraktivität gegenüber dem illegalen Angebot. Die deutsche Glücksspiellizenz eines Veranstalters wird diese Nachteile aus Spielersicht sehr wahrscheinlich nicht aufwiegen können.

Nach dem vorstehend Gesagten wird deutlich, dass der Erfolg der nun anstehenden Legalisierung unter anderem maßgeblich davon abhängen wird, wie effektiv aufsichtsrechtlich gegen illegale Angebot vorgegangen wird. Denn nur unter dieser Voraussetzung kann auch die angedachte – nach hiesiger Ansicht zu hohe – Besteuerung bei gleichzeitiger Begrenzung der Suchtanreize mittels spielerischer Vorschriften dem Gesamtziel der Überleitung in einen überwachten und legalisierten Markt von Erfolg gekrönt sein.

Als Alternative zur im Entwurf des Gesetzes angedachten Einsatzbesteuerung ist bereits von *Haucap* eine am Bruttospielertrag ausgerichtete Besteuerung von 15-20% vorgeschlagen worden,⁵ die auch aus Sicht des Verbraucherschutzes zu begrüßen wäre, weil der Gesetzgeber von der Umwälzung der Steuer auf den Spieler ausgeht.⁶ Schließlich würde eine angemessene Besteuerung, die kein weiteres Abdriften in den Schwarzmarkt befeuert, auch dazu führen, dass das Gesamtsteueraufkommen nicht durch Abwanderung der Spieler zu Anbietern in Steueroasen geschmälert würde. Im unregulierten Schwarzmarkt ist fortwährend ungewiss, was mit dem Geld passiert, welche Personen hinter den betreibenden Offshore-Gesellschaften stehen und ob durch den Anbieter Geldwäsche betrieben wird.

Im europäischen Vergleich würde sich Deutschland mit einer Einsatzbesteuerung von 5,3 % erheblich nach oben hin absetzen⁷ und dem hinsichtlich der Kanalisierung gescheiterten französischen Beispiel nacheifern.⁸

⁵ Vgl. *Haucap*, Wie die Glücksspielbesteuerung den Glücksspielneuregulierungsstaatsvertrag („GlüStV 2021“) zum Scheitern bringen kann abrufbar unter: <https://glueg.org/blog/415-besteuerungvononlinegluecksspiel>.

⁶ BT-Drucks. 19/28400, S. 92.

⁷ *Haucap/Fritz/Thorwarth*, Zukünftige Glücksspielbesteuerung im Rahmen des Glücksspielregulierungsstaatsvertrags, S. 13 f.

⁸ *Haucap/Fritz/Thorwarth*, Zukünftige Glücksspielbesteuerung im Rahmen des Glücksspielregulierungsstaatsvertrags, S. 13; *Proll*, Bruchstelle Einsatzbesteuerung, *Behördenpiegel* 2021.

III. Zur Einsatzbesteuerung beim Online-Poker

Die vorstehenden Überlegungen gelten gleichermaßen für die angedachte Einsatzbesteuerung in Höhe von 5,3 % beim Online-Poker. Noch eher muss die Kritik hier aber an der Form der Einsatzbesteuerung ansetzen, weil der Glücksspielveranstalter hier nicht direkt als Bank gegen den Spieler agiert, sondern lediglich in Form einer prozentualen Abgabe (sog. Rake) an einem beim Poker gegen andere Teilnehmer ausgezahlten „Pot“ partizipiert. Bei der Besteuerung ist dies zu berücksichtigen.

Bleibe man beim angedachten Modell der Einsatzbesteuerung, so ist eine erhebliche Erhöhung des Rakes zulasten der Spieler, weil auch hier die Umwälzung der Steuer auf den Spieler intendiert ist,⁹ zu erwarten. Hierdurch würde, ebenso wie beim virtuellen Automatenspiel, ein Abwandern in den unregulierten Schwarzmarkt befeuert. Das Gesamtsteueraufkommen wäre vermindert und eine Überleitung des Spiels in den legalen Markt droht zu scheitern.

Da sich die Erträge der Veranstalter hier lediglich anhand der geleisteten Rakes bestimmen, sollte die Besteuerung hier ansetzen und in der gleichen Größenordnung wie obig für das virtuelle Automatenspiel gefordert, erfolgen. Für Online-Poker bestehen bereits Vergleichsportale, die die Rakehöhe der unterschiedlichen Anbieter vergleichen.¹⁰ Es ist also befürchten, dass Pokerspieler die Erhöhung nicht zum Anlass nehmen, um in den regulierten Markt zu wechseln, sondern aufgrund ihrer Preissensitivität im illegalen Angebot verweilen.

IV. Zur steuerrechtlichen Ungleichbehandlung von Internetglücksspiel und terrestrischem Glücksspiel

Würde die oben beschriebene und kritisierte Besteuerungsmethodik letztlich Gesetz, wäre zudem eine Ungleichbehandlung im Bereich der virtuellen Automatenspiele gegenüber dem stationären Angebot in Spielhallen manifestiert. Denn beim stationären Angebot wird aus der Kombination von Umsatzsteuer und Vergnügungssteuer auf das Einspielergebnis derzeit ein geringerer Steuersatz fällig. Die Vergnügungssteuer variiert lokal und beträgt derzeit im Maximum 20 %. Daraus ergibt sich eine maximale Besteuerung des Bruttospielertrags von 39 %. Die angedachte Einsatzbesteuerung beim virtuellen Automatenglücksspiel geht gegenüber dem terrestrischen Spiel bei Beibehaltung der aktuell durchschnittlichen Ausschüttungsquote von 96 % darüber hinaus.

Eine Beschwerde die die Ungleichbehandlung zum Gegenstand hat, soll bereits bei der EU-Kommission anhängig gemacht worden sein.¹¹

Unabhängig davon, ob die steuerrechtliche Ungleichbehandlung aus beihilferechtlichen Gründen scheitern könnte, was mit Blick auf das Beispiel Dänemarks in einem nahezu gleichgelagerten Fall wahrscheinlich ist,¹² muss es dem Gesetzgeber an dieser Stelle gelingen, ein wettbewerbsfähiges Online-Angebot zu ermöglichen, dessen regulatorischer Rahmen auch eine tatsächliche Chance zur Entfaltung bekommt. Insoweit sind die dem Glücksspielrecht im Allgemeinen seit Jahren zu entnehmenden Unterscheidungen immer wieder mit großem Konfliktpotential behaftet und haben in der Vergangenheit nicht nur zu erheblichen

⁹ BT-Drucks. 19/28400, S. 99.

¹⁰ Siehe bspw.: <https://www.hochgepokert.com/2020/05/20/der-grosse-rake-vergleich-der-online-poker-anbieter/>; <https://www.poker-anbieter.de/rake-vergleich-pokerstars-party poker/>.

¹¹ Siehe: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/casino-poker-steuer-1.5291820>.

¹² Vgl. Beschluss der Kommission, Az. C(2011) 6499 vom 20. September 2011, Amtsblatt der Europäischen Union L 86/3.

Rechtsstreitigkeiten, sondern auch zu einem de facto unreguliertem und damit unbeaufsichtigtem Umfeld für Verbraucher geführt. Dieses Anliegen berücksichtigt, stößt die intendierte Unterscheidung von terrestrischem Spiel auf tiefgreifende Bedenken. Diese Friktion hat das Potential, die Akzeptanz für den nun gewählten Weg der Legalisierung unter strengen Bedingungen zu zerstören.

Die Kommission hat bereits im Jahr 2011 festgestellt, dass für eine steuerliche Unterscheidung zwischen stationärem Glücksspiel und Online-Glücksspiel stichhaltige Anhaltspunkte durch den Gesetzgeber geliefert werden müssen, warum gerade eine steuerliche Ungleichbehandlung angezeigt sei.¹³ Der Versuch, Unterschiede zwischen stationärem virtuellen Automatenpiel hervorzuheben, wird zwar im Entwurf des neuen Gesetzes unternommen, er wird jedoch nicht hinreichend wissenschaftlich untermauert.

Es drohen also erneut erhebliche Rechtsstreitigkeiten, die durch eine angezeigte Gleichbehandlung unterbunden werden könnten, um die Akzeptanz des neuen Regulierungsmodells inklusive Besteuerung in der Branche zu erhöhen.

Die Ungleichbehandlung zugunsten der stationären Veranstalter stellt eine Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Abs. 1 AEUV dar, weil Sie nach hiesiger Auffassung einen Steuervorteil zugunsten stationärer Anbieter enthält und keine tiefgreifende Logik hinter der unterschiedlichen Besteuerung erblickt werden kann. Die Kommission führte dazu in einem umgekehrt gelagerten Fall (Steuervorteil für Online-Glücksspiel gegenüber stationärem Glücksspiel) gegen Dänemark an:

„Trotz einer Reihe von objektiven Unterschieden zwischen Online- und herkömmlichen Glücksspielanbietern (wie die physische Anwesenheit gegenüber der Online-Präsenz) ist die Kommission der Auffassung, dass die vorgenannten Unterschiede zwischen Online- und herkömmlichen Glücksspielkasinos nicht hinreichend sind, um eine wesentliche und ausschlaggebende rechtliche und tatsächliche Unterscheidung zwischen den beiden Arten von Unternehmen zu erkennen.

[...] Aus vorstehenden Erläuterungen kommt die Kommission zu dem Schluss, dass Online-Kasinos und herkömmliche Spielbanken als rechtlich und tatsächlich vergleichbar anzusehen sind. Da Online- und herkömmliches Glücksspiel dieselben Risiken beinhalten, betrifft die angemeldete Maßnahme sowohl Online- als auch herkömmliches Glücksspiel. Die fragliche Maßnahme sieht eine unterschiedliche steuerliche Behandlung vor, durch die Online-Glücksspielanbieter gegenüber herkömmlichen Spielbanken begünstigt werden. Daraus ergibt sich, dass die zu überprüfende Maßnahme a priori als selektiv im Sinne des Artikels 107 AEUV angesehen werden muss, da sie eine Abweichung vom allgemeinen Steuersystem darstellt.

[...] Unter Berücksichtigung vorstehender Erwägungen vertritt die Kommission die Auffassung, dass die Voraussetzungen des Artikels 107 Absatz 1 AEUV erfüllt sind und dass die Maßnahme, die einen niedrigeren Steuersatz für Online-Glücksspiele vorsieht,

¹³ Beschluss der Kommission, Az. C(2011) 6499 vom 20. September 2011 Tz. 100, Amtsblatt der Europäischen Union L 86/3.

eine staatliche Beihilfe für die Anbieter von Online-Glücksspielen mit Sitz in Dänemark darstellt.“¹⁴

Ein solche Beihilfe ist mit dem Binnenmarkt der EU vereinbar, wenn eine Ausnahme aus Artikel 107 Absatz 3 AEUV greift. Im soeben angeführten Fall hat die Kommission das Vorliegen des Ausnahmetatbestands in Artikel 107 Absatz 3 AEUV bejaht. Danach ist eine Beihilfe zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete zulässig, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. Ob der Ausnahmetatbestand auch im hiesigen Fall greifen kann, hängt maßgeblich davon ab, ob damit in erforderlicher und angemessener Weise ein Ziel von gemeinsam Interesse verfolgt wird. Hierbei muss unter anderem die Frage beantwortet werden, ob die Verhaltensänderung die durch die Beihilfe intendiert wird – hier die Kanalisierung vom illegalen auf den legalen Glücksspielmarkt und die Prävention vor pathologischem Spielverhalten – auch mit weniger Beihilfen erreicht werden kann.

Das ist nach hiesiger Auffassung zu bejahen, weil die restriktiven spieterschützenden Vorkehrungen des GlüStV 2021 hierfür ausreichen und eine darüber hinausgehende Benachteiligung gegenüber dem terrestrischen Spiel auf steuerlicher Ebene, jedenfalls nach der vom Gesetzgeber bisher gelieferten Begründungsdichte, nicht überzeugend dargelegt worden ist. Damit läge durch die Ungleichbehandlung keine zulässige Beihilfe mehr vor.

V. Zur Besteuerung von Soziallotterien

Gemäß § 29 E-RennwLottG sollen sämtliche Lotterien, und damit auch Soziallotterien, die nicht unter einen der Ausnahmetatbestände aus § 28 E-RennwLottG fallen, nunmehr 20% Steuern auf den geleisteten Einsatz abzüglich Lotteriesteuer zahlen. Insbesondere bei Soziallotterien, deren Reinertrag nur für soziale Zwecke gespendet wird, ist diese Besteuerung sehr hoch gegriffen, weil Soziallotterien ein im Gegensatz zu anderen Glücksspielarten deutlich vermindertes Gefährdungspotential im Hinblick auf pathologisches Spielverhalten zu attestieren ist.

Für diese Fälle erscheint es angemessen, einen Ausnahmetatbestand zu implementieren, der sich an den Befreiungsvoraussetzungen aus § 28 Ziff. 2 E-RennwLottG für Soziallotterien orientiert, deren Gesamtbetrag geleisteter Teilnahmeentgelte höchstens 40.000 Euro beträgt. Für denselben Typus der Lotterie, bei der der Gesamtbetrag der geleisteten Teilnahmeentgelte diese Grenze überschreitet, sollte ein verminderter Steuersatz in § 29 E-RennwLottG vorgesehen werden. Bei der Kodifizierung einer Ausnahme müsste mit Blick auf den verminderten Steuersatz das geringere Gefährdungspotential und der karitative Zweck dieser Lotterieangebote hinreichend zum Tragen kommen.

VI. Ausblick für die Schwarzmarkt- und Geldwäschebekämpfung

Mit Blick auf die effektive Bekämpfung des Schwarzmarkts im Online-Glücksspielsektor enttäuscht die im Entwurf enthaltene steuerrechtliche Flankierung der Legalisierung einiger Spielformen.

¹⁴ Beschluss der Kommission, Az. C(2011) 6499 vom 20. September 2011, Amtsblatt der Europäischen Union L 86/3.

Hiermit setzt der Gesetzgeber nachhaltig den Erfolg der Überführung in einen regulierten Online-Glücksspielmarkt aufs Spiel und erzeugt sehr wahrscheinlich eine Abwanderung bzw. das Verbleiben der Verbraucher im nicht regulierten Markt ohne effektiven Spielerschutz, mit Strafbarkeitsrisiken und unsicherer Anspruchslage hinsichtlich eines möglicherweise erzielten Gewinns.

Die Bekämpfung krimineller Strukturen, die über frequentierte Schwarzmarktangebote Geldwäsche betreiben, droht im gleichen Sinne an der überbordenden steuerlichen Belastung zu scheitern.