



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

UHH · IIFS · Sedanstraße 19 · 20146 Hamburg

An den Vorsitzenden
des Finanzausschusses
des Schleswig-Holsteinischen Landtages
Herrn Stefan Weber
– per E-Mail –

Schleswig-Holsteinischer Landtag
Umdruck 19/6820

30.11.2021
LH

**INTERDISZIPLINÄRES
ZENTRUM
FÜR INTERNATIONALES
FINANZ- UND STEUERWESEN**

Prof. Dr. Lars Hummel, LL.M.

Interdisziplinäres Zentrum für
Internationales Finanz- und
Steuerwesen (IIFS)
– International Tax Institute –
Sedanstraße 19
D-20146 Hamburg

Tel. +49 (0)40 - 42838 - 6250
Fax +49 (0)40 - 42838 - 3393
lars.hummel@iifs.uni-hamburg.de
www.iifs.de
www.jura.uni-hamburg.de

**Ihre Bitte um Stellungnahme vom 12. November 2021
zu dem Entwurf eines Gesetzes des Landes Schleswig-Holstein zur Besteuerung von Online-
Casinospielen – Gesetzentwurf der Landesregierung, Drucksache 19/3324**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

zu dem oben genannten Gesetzentwurf der Landesregierung darf ich wie folgt Stellung nehmen:

I.

Nach Maßgabe des Rennwett- und Lotteriewettgesetzes unterliegen Rennwetten, Sportwetten, öffentliche Lotterien und Ausspielungen, virtuelles Automatenspiel sowie Online-Poker der Besteuerung. Zugleich sind Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriewettgesetz fallen, gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit, soweit es sich nicht um solche Umsätze handelt, die von der (nota bene: im Rennwett- und Lotteriewettgesetz gar nicht *als solche* geregelte) Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird. Aus der Perspektive der Umsatzsteuer betrachtet, beruht nämliche Befreiung auf dem Gedanken, die aus der Konkurrenz zwischen Umsatzsteuer und besonderen (Verkehr-)Steuern resultierende Mehrfachbelastung zugunsten der besonderen (Verkehr-)Steuern aufzulösen.

Von dem Rennwett- und Lotteriewettgesetz nicht erfasst sind die im Gesetzentwurf der Landesregierung in den Blick genommenen Online-Casinospiele. Für sie greift denn auch nicht die in § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG ausgesprochene Befreiung von der Umsatzsteuer, so dass entsprechende Umsätze zumindest Letzterer unterfallen. Die in § 4 des Gesetzentwurfs der Landesregierung vorgesehene Anrechnung „nachweislich entrichtete[r] Umsatzsteuer auf Umsätze, die durch die Veranstaltung des von diesem Gesetz erfassten Online-Casinospiels bedingt sind“, entfaltet alsdann eine vergleichbare Wirkung, wie § 4 Nr. 9 UStG sie erstrebt, weil

dadurch eine Mehrfachbelastung entsprechender Umsätze durch beide Steuern vermieden wird.

Steuersystematisch betrachtet, ist eine Belastung von Online-Casinospielen zumindest durch die Umsatzsteuer geboten. Da in dem Spieleinsatz für Glücksspiele grundsätzlich eine besondere finanzielle Leistungsfähigkeit der spielenden Person zum Ausdruck gelangt, ist aber auch eine gesonderte steuerliche Erfassung dieses Aufwandes – sei es anstelle oder neben der Umsatzsteuer – gerechtfertigt.

II.

Nähere Aufmerksamkeit verdient die Gesetzgebungskompetenz des Landes Schleswig-Holstein. Weil das Grundgesetz ausdrücklich zwischen der Sachgesetzgebungskompetenz und der Steuergesetzgebungskompetenz, der es mit Art. 105 eine eigene Vorschrift widmet, unterscheidet und weil nach Maßgabe des tatbestandlich bestimmten materiellen Gehalts der ins Auge gefassten Abgabe eine Steuer im Begriffssinne in Rede steht, muss sich das Land Schleswig-Holstein für sein geplantes Gesetz zur Besteuerung von Online-Casinospielen auf eine Steuergesetzgebungskompetenz stützen können.

1.

Die ausschließliche (Landes-)Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG scheidet als Grundlage allerdings aus. Hiernach haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die ins Auge gefasste Steuer lässt sich weder der Kategorie der Verbrauchsteuer zuordnen, weil es beim Online-Casinospiel nicht um den Verbrauch eines Wirtschaftsguts geht, das der Befriedigung eines ständigen privaten Bedarfs dient, noch der Kategorie der Aufwandsteuer, weil der bei der Veranstalterin bzw. dem Veranstalter erfasste Bruttospielertrag als Saldo aus Spieleinsatz und ausgezahltem Gewinn nicht den Aufwand der spielenden Person abbildet (der sich allein im Spieleinsatz widerspiegelt). Auch wird das Merkmal der Örtlichkeit verfehlt, das einen Bezug zum Gebiet einer Gemeinde (ggf. auch eines Gemeindeverbandes), nicht aber eines Landes herstellt, was sich systematisch daraus ergibt, dass Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern originär den Gemeinden (ggf. auch den Gemeindeverbänden) zuspricht. Örtlich sind solche Steuern, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde, anknüpfen und wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können (BVerfG, Beschluss vom 23. Juli 1963 – 2 BvL 11/61, BVerfGE 16, S. 306 [327]; Beschluss vom 6. Dezember 1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, S. 325 [349]). Eine derartige örtliche Radizierung ist im Hinblick auf Online-Casinospiele offensichtlich nicht angestrebt, zumal die Schließung der seitens der Landesregierung erkannten Regelungslücke für das Land Schleswig-Holstein *insgesamt* erreicht werden soll.

2.

a) Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG hingegen dürfte als Grundlage (noch) tragfähig sein. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs der Landesregierung „sollen Rechtsgeschäfte besteuert werden, die Gewinne aus dem Spieltrieb der Bevölkerung ziehen“ (S. 8). Der Gesetzentwurf selbst, insbesondere dessen §§ 1 und 2, lässt diesen

Zusammenhang zwar nicht ausdrücklich erkennen, steht einer solchen Lesart aber auch nicht entgegen, zumal sie die in § 4 des Gesetzentwurfs vorgesehene Anrechnung „nachweislich entrichtete[r] Umsatzsteuer auf Umsätze, die durch die Veranstaltung des von diesem Gesetz erfassten Online-Casinospiels bedingt sind“, zu erklären vermag. Denn die Umsatzsteuer knüpft ihrer formalen Konstruktion nach grundsätzlich an Akte des Rechtsverkehrs, nämlich entgeltliche Lieferungen und Leistungen eines Unternehmers und damit Leistungsaustauschverhältnisse, an (wenngleich sie der Sache nach auf die Belastung des privaten Endverbrauchs zielt). Die ins Auge gefasste Steuer kann vor diesem Hintergrund wohl als Verkehrsteuer begriffen werden – wie es eben auch auf die Umsatzsteuer zutrifft, wenn auf ihre formale Konstruktion abgehoben wird (während sie sich nach Maßgabe ihrer Belastungswirkung als Verbrauchsteuer darstellt). Ein Problem, welches die Einordnung der ins Auge gefassten Steuer als Verkehrsteuer zu stören vermag, haftet dem Gesetzentwurf allerdings an. Die Verkehrsteuer ist eine Einkommens*verwendung*steuer. Bildet nun aber der Bruttospielertrag als Saldo aus Spieleinsatz und ausgezahltem Gewinn die Bemessungsgrundlage (§ 2 des Gesetzentwurfs), wird die Einkommensverwendung bei der spielenden Person nur teilweise berücksichtigt und der Fokus zu sehr auf die den Spieleinsatz vereinnahmende Person gerichtet. Will man dennoch an der Einordnung als Verkehrsteuer festhalten, was in Anbetracht des Umstandes, dass mit ihr ein Typus bezeichnet ist, durchaus noch vertretbar erscheint, spricht Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG das Aufkommen der ins Auge gefassten Steuer auch dem Land Schleswig-Holstein zu.

b) Im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung haben die Länder nach Art. 72 Abs. 1 GG die Befugnis zur Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit nicht durch Gesetz Gebrauch gemacht hat. Inwieweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht hat, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung des betreffenden Normenkomplexes festzustellen (hierzu und zum Folgenden vgl. BVerfG, Urteil vom 27. Oktober 1998 – 1 BvR 2306, 2314/96, 1108, 1109, 1110/97, BVerfGE 98, S. 265 [300 f.]; Beschluss vom 14. Januar 2015 – 1 BvR 931/12, BVerfGE 138, S. 261 [280]). Dabei liegt ein Kompetenzgebrauch nicht nur dann vor, wenn der Bund – positiv – eine Regelung getroffen hat, sondern auch dann, wenn er – negativ – eine Regelung absichtsvoll unterlassen hat. In jedem Falle muss er hinreichend erkennbar sein. Soweit hiernach ein Kompetenzgebrauch durch den Bund festzustellen ist, wird für die Länder eine Sperrwirkung erzeugt. Nimmt der Bund vermittels eines Steuergesetzes einen Steuergegenstand in Anspruch, so ist dem regelmäßig die Bedeutung einer insoweit erschöpfenden Regelung beizumessen, mit der Folge, dass den Ländern der Zugriff auf diesen konkreten Steuergegenstand versperrt ist (hierzu und zum Folgenden vgl. BVerfG, Beschluss vom 12. Oktober 1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, S. 343 [355, 357 f.]). Im Übrigen beurteilt sich die bundesgesetzliche Sperrwirkung danach, ob die eine Steuer der anderen Steuer gleichartig ist. Auszugehen ist insoweit von einem Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände. In den Vergleich einzubeziehen sind der Steuergegenstand, der Steuermaßstab, die Art der Erhebung sowie die wirtschaftlichen Auswirkungen der einen und der anderen Steuer, insbesondere die Frage, ob die beiden Steuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen.

c) Mit dem Rennwett- und Lotteriesgesetz existiert ein Gesetzgebungswerk des Bundes, das ihm (unter anderem) dazu dient, Rennwetten, Sportwetten, öffentliche Lotterien und Ausspielungen, virtuelles Automatenpiel sowie Online-Poker zu besteuern. Bei diesen Formen entgeltlichen Glücksspiels handelt es sich nur um einen – wenn auch bedeutsamen Teil – des Spektrums. Die insoweit gegebene objektive Lückenhaftigkeit des Rennwett- und Lotteriesgesetzes ist dem Bundesgesetzgeber nicht nur nicht entgangen; sie scheint vielmehr Teil eines Konzepts zu sein. Das zeigt sich regelungsextern daran, dass etwa die Spielautomatensteuer

(als Erscheinungsform der Vergnügungsteuer) zu den herkömmlichen örtlichen Aufwandsteuern gehört, für welche die Länder gemäß Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz besitzen. Regelungsintern fällt ins Auge, dass in der Überschrift vor den §§ 8 ff. RennwLottG von „Steuern“ (Plural!) die Rede ist, was die Annahme trägt, dass hier verschiedene Steuern im Rahmen eines Gesetzgebungswerks versammelt sind. Für die Frage einer etwaigen Sperrwirkung zulasten der Landesgesetzgebung ist daher nicht auf das Rennwett- und Lotteriegesetz als Ganzes, sondern auf die einzelnen in ihm versammelten Steuern abzuheben. Beschreitet man diesen Weg, fehlt es dort an einer Steuer auf Online-Casinospiele, so dass die Gesetzgebungskompetenz des Landes Schleswig-Holstein aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG nicht infolge des Rennwett- und Lotteriegesetzes gesperrt ist.

d) Zusätzlich muss das geplante Gesetz des Landes Schleswig-Holstein zur Besteuerung von Online-Casinospielen aber auch vor der Umsatzsteuer als potentiell gleichartiger bundesgesetzlich geregelter Steuer bestehen. Dass die Ausgangslage hier eine andere ist als beim Rennwett- und Lotteriegesetz, zeigt schon die in § 4 des Gesetzentwurfs der Landesregierung vorgesehene Anrechnung „nachweislich entrichtete[r] Umsatzsteuer auf Umsätze, die durch die Veranstaltung des von diesem Gesetz erfassten Online-Casinospiels bedingt sind“. Diese Anrechnung versieht das Konkurrenzverhältnis der ins Auge gefassten Steuer einerseits und der Umsatzsteuer andererseits in Bezug auf Online-Casinospiele gewissermaßen mit einem Testat. So sind denn auch in manchen Elementen der einen und der anderen Steuer Parallelen zu verzeichnen. Beispielsweise decken sich – trotz abweichender Begriffsbildungen (nämlich „Veranstalterin“ bzw. „Veranstalter“ auf der einen, „Unternehmer“ auf der anderen Seite) – die Person des Steuerpflichtigen (vgl. § 5 des Gesetzentwurfs und § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) und ist die Steuer jeweils anzumelden (vgl. § 7 des Gesetzentwurfs und § 18 Abs. 3 UStG). Ein wesentlicher Unterschied besteht allerdings darin, dass die den Steuergegenstand der Umsatzsteuer bildenden Umsätze nach dem Entgelt bemessen werden (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG), während Bemessungsgrundlage der ins Auge gefassten Steuer der Bruttospielertrag ist, welcher seinerseits definiert wird als der Betrag, um den der Spieleinsatz den ausgezahlten Gewinn übersteigt (§ 2 des Gesetzentwurfs). Beim Bruttospielertrag handelt es sich also um das wirtschaftliche Ergebnis für die Veranstalterin bzw. den Veranstalter (was freilich das sub II 2 a dargestellte Problem aufwirft). Nämlicher Unterschied dürfte so gewichtig sein, dass er es erlaubt, eine Gleichartigkeit der beiden Steuern zu verneinen. Zweifel daran, ob dies im Falle eines Rechtsstreits von gerichtlicher Seite ebenso beurteilt werden wird, bleiben aber durchaus bestehen.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Prof. Dr. Lars Hummel, LL.M.