

Zukünftige Glücksspielbesteuerung im Rahmen des Glücksspielneuregulierungsstaatsvertrags („GlüStV 2021“)

Ein Gutachten im Auftrag des Deutschen Sportwettenverbands
(DSWV) und des Deutschen Online Casinoverbands (DOCV)

Dezember 2020

Autoren

Prof. Dr. Justus Haucap
Daniel Fritz
Dr. Susanne Thorwarth

Rechtlicher Hinweis

Diese Studie wurde von der DICE Consult GmbH („DICE Consult“) im Auftrag des DSWV und DOCV erstellt. Die abgeleiteten Schlussfolgerungen und Empfehlungen erfolgten nach bestem Wissen von DICE Consult und nach den anerkannten Regeln der wissenschaftlichen Praxis. Diese Studie dient ausschließlich dem Auftraggeber, sie hat keine Schutzwirkung gegenüber Dritten und begründet daher keinerlei Haftung von DICE Consult für Ansprüche oder Schäden Dritter gleich aus welchem Rechtsgrund, die aus der Kenntnis oder Nutzung dieser Studie oder daraus resultierenden Handlungen entstehen können.

Kontaktperson

Dr. Susanne Thorwarth

Tel: +49 211 130 666 31 | E-Mail: thorwarth@dice-consult.de

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	3
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	4
Executive Summary	5
1. Einleitung	6
2. Das übergeordnete Ziel der Kanalisierung	7
3. Glücksspielvarianten und die Auswirkungen unterschiedlicher Besteuerungsformen	9
3.1 Virtuelle Automatenspiele	9
3.2 Online-Poker	10
3.3 Online-Casino	11
4. Geeignete Bemessungsgrundlage und adäquate Höhe des Steuersatzes	13
4.1 Bruttospielertrag als Bemessungsgrundlage in Ländern der Europäischen Union	13
4.2 Auswirkungen einer Spieleinsatz- vs. einer Bruttospielertragsbesteuerung	14
4.3 Höhe des Steuersatzes	19
5. Abgrenzung von Lotterien und Sportwetten	24
6. Fazit	26
Literaturverzeichnis	27

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildung 1: Gegenüberstellung durchschnittlicher Auszahlungen im regulierten und nicht regulierten Markt	17
Abbildung 2: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer Auszahlungsquote von 96 Prozent	18
Abbildung 3: Auswirkungen der Steuerrate auf die Kanalisierungsquote und das Steueraufkommen	20
Abbildung 4: Zusammenhang von Kanalisierungsquote und Steuerrate	23
Tabelle 1: Besteuerung von Online-Glücksspielen in der Europäischen Union	13
Tabelle 2: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer Auszahlungsquote von 96 Prozent	15
Tabelle 3: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer reduzierten Auszahlungsquote	16
Tabelle 4: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer auf unterschiedliche Spielvarianten bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer reduzierten Auszahlungsquote	25

Executive Summary

Die Bundesländer haben sich auf den Entwurf des Glücksspielneuregulierungsstaatsvertrags („GlüStV 2021“) geeinigt, der am 1. Juli 2021 in Kraft treten soll. Der Entwurf des GlüStV 2021 baut auf dem bisherigen Glücksspielstaatsvertrag auf und lockert die bisherige strikte Verbotspolitik im Glücksspielwesen, die sich vor allem im Zuge der Digitalisierung als nicht mehr zeitgemäß erwiesen hat. Unter anderem sollen bestimmte Online-Glücksspiele unter strengen Regulierungsaufgaben ermöglicht werden, wobei unterschieden werden soll zwischen (i) virtuellen Automatenspielen, (ii) Online-Poker und (iii) Online-Casinospielen (Roulette, Black Jack etc.). Neben dem GlüStV 2021 ist die Ausgestaltung der Besteuerung dieser Online-Glücksspiele ein zentraler Punkt der Neuregulierung. Die Besteuerung hat einen entscheidenden Einfluss darauf, ob die Ziele des GlüStV 2021 erreicht werden können. Das vorliegende Gutachten untersucht, wie die Besteuerung des Online-Glücksspiels ausgestaltet werden muss, damit die Ziele des GlüStV 2021 erreicht und unterstützt werden können.

Eine effektive Kanalisierung hin zu legalen Online-Glücksspielen muss durch eine funktionierende Besteuerung flankiert werden, welche Unterschiede der einzelnen Spielformen berücksichtigt und welche das legale Glücksspiel für Spieler nicht so unattraktiv macht, dass diese doch im nicht-legalen Markt spielen. Genau dies wäre bei einer Besteuerung des Spieleinsatzes in Höhe von acht Prozent jedoch zu erwarten: Eine solche Spieleinsatzsteuer gefährdet das Ziel der Kanalisierung des Glücksspiels in massiver Weise, weil eine Spieleinsatzsteuer von acht Prozent die möglichen Ausschüttungsquoten und somit die Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit des legalen Spiels so eklatant verschlechtert, dass viele Spieler lieber im nicht-legalen Markt spielen werden.

Da eine achtprozentige Spieleinsatzsteuer mit einer deutlichen Verschlechterung für all diejenigen Spieler einhergeht, welche ihre Spielaktivitäten im regulierten Markt tätigen, werden sehr viele dieser Spieler in den nicht-regulierten bzw. den Schwarzmarkt abwandern bzw. dort verbleiben. Das übergeordnete Ziel der Kanalisierung wird somit gänzlich verfehlt, sodass (a) auch die anderen Ziele des GlüStV 2021, wie der Jugend- und Spielerschutz, verfehlt werden, da sich diese nicht im nicht-regulierten Markt verfolgen lassen, und (b) auch das besteuerebare Gesamtspielvolumen drastisch sinkt und somit das erwartete Steueraufkommen nicht erreicht wird. Somit wirkt eine Spieleinsatzsteuer nicht nur dem Kanalisierungsziel, sondern auch den anderen Zielen des GlüStV sowie den fiskalischen Interessen gänzlich entgegen. Der GlüStV 2021 wird somit unter einer Besteuerung des Spieleinsatzes gänzlich scheitern.

Beispiele aus anderen Ländern zeigen, dass die Besteuerung des Online-Glücksspiels effektiv nur über eine Bruttospielertragssteuer funktionieren kann. Diese sollte im Optimalfall zwischen 15 und 20 Prozent liegen. Nur so lässt sich eine hohe Kanalisierungsquote bei gleichzeitig hohem Steueraufkommen erreichen.

Da Lotterien und Sportwetten sich maßgeblich in Funktionsweise, Ausschüttungsquoten und Wettbewerbsintensität von virtuellen Automatenspielen, Online-Poker und Online-Casino unterscheiden, sollten wenigstens diese drei Spielvarianten nicht einer Spieleinsatzsteuer unterliegen, sondern einer Bruttospielertragssteuer. Nur so lassen sich alle im GlüStV 2021 formulierten Ziele erreichen. Erwägenswert wäre darüber hinaus, auch bei Lotterien und Sportwetten die Besteuerung auf eine Bruttospielertragssteuer umzustellen.

1. Einleitung

Die Bundesländer haben sich auf den Entwurf des Glücksspielneuregulierungsstaatsvertrags („GlüStV 2021“) geeinigt, welcher am 1. Juli 2021 in Kraft treten soll. Der Entwurf des GlüStV 2021 baut auf dem bisherigen Glücksspielstaatsvertrag auf und lockert die bisherige strikte Verbotspolitik im Glücksspielwesen, die sich vor allem im Zuge der Digitalisierung als nicht mehr zeitgemäß erwiesen hat. Unter anderem sollen bestimmte Online-Glücksspiele unter strengen Regulierungsaufgaben ermöglicht werden, wobei zwischen folgenden Produkten unterschieden werden soll:

- Virtuelle Automatenspiele,
- Online-Poker sowie
- Online-Casinospiele im Sinne des § 22c GlüStV 2021 (Roulette, Black Jack etc.).

Neben dem GlüStV 2021 stellt die Ausgestaltung der Besteuerung dieser Online-Glücksspiele einen zentralen Punkt der Neuregulierung dar. Die Besteuerung hat einen entscheidenden Einfluss darauf, ob die Ziele des GlüStV 2021 erreicht werden können.

Das vorliegende Gutachten untersucht, wie die Besteuerung des Online-Glücksspiels ausgestaltet werden muss, damit die Ziele des GlüStV 2021 erreicht und unterstützt werden können. Zu diesem Zweck wird zunächst die essenzielle Rolle der Kanalisierung herausgestellt. Daraufhin werden die verschiedenen Spielvarianten und die Auswirkungen unterschiedlicher Besteuerungsformen dargestellt. Daran anschließend wird gezeigt, dass die Ziele des GlüStV 2021 unter einer Spieleinsatzsteuer nicht zu erreichen sind und dies nur über eine Besteuerung des Bruttospielertrags möglich ist. Um die angemessene Höhe der Bruttospielertragssteuer zu identifizieren, werden mehrere internationale Studien verglichen und diskutiert. Abschließend werden die Unterschiede zu den Glücksspielvarianten der Sportwetten und Lotterien aufgezeigt, um darzustellen, warum wenigstens die neu zu regulierenden Spielvarianten nicht einer Spieleinsatzsteuer unterliegen sollten, sondern einer Bruttospielertragssteuer. Erwägenswert wäre darüber hinaus, auch bei Sportwetten und Lotterien die Besteuerung auf eine Bruttospielertragssteuer umzustellen.

2. Das übergeordnete Ziel der Kanalisierung

Gemäß § 1 Satz 1 Nr. 2 GlüStV 2021 soll „durch ein begrenztes, eine geeignete Alternative zum nicht erlaubten Glücksspiel darstellendes Glücksspielangebot [der] natürliche[n] Spieltrieb der Bevölkerung in geordnete und überwachte Bahnen [gelenkt] sowie der Entwicklung und Ausbreitung von unerlaubten Glücksspielen in Schwarzmärkten entgegen [gewirkt werden]“. Illegales Glücksspiel soll demnach also bekämpft und die vorhandene Spielnachfrage hin zu legalen Glückspieltätigkeiten kanalisiert werden. Damit wird die Kanalisierung als eines der (nominell gleichrangigen) Ziele des GlüStV beibehalten und bestätigt. Die Lenkung des natürlichen Spieltriebs in geordnete und überwachte Bahnen mag zwar formell als gleichrangiges Ziel zu den anderen in §1 GlüStV genannten Zielen (Suchtbekämpfung, Jugend- und Spielerschutz, Vermeidung von Spielmanipulation und Betrug, Sicherung der Integrität des sportlichen Wettbewerbs) gelten. Jedoch ist die Kanalisierung des Spiels in legale Bahnen eine Grundvoraussetzung für die Erfüllung aller weiteren Ziele des Glücksspielstaatsvertrages. Denn ohne Kanalisierung in die geordneten Bahnen des Glücksspielstaatsvertrages können dessen Maßnahmen zur Suchtprävention, zum Jugend- und Spielerschutz, zur Bekämpfung von Kriminalität sowie zur Vorbeugung von Gefahren für die Integrität sportlicher Wettbewerbe auch nichts bewirken.

Eine Arbeitsgruppe einiger Landesfinanzministerien scheint bei der Schätzung des zukünftigen Steueraufkommens davon auszugehen, dass das Volumen des bisher illegalen Glücksspiels sich nicht verändert bzw. nicht weiter erhöht. Zugleich wird angenommen, dass eine Spieleinsatzsteuer von acht Prozent geeignet ist, den Anreiz zur legalen Betätigung virtueller Automaten Spiele zu erhöhen und eine „Austrocknung“ des illegalen Spielbetriebs zu erreichen.

Diese Annahmen sind aufgrund von Daten und Erfahrungen aus dem Ausland unrealistisch und dürften sich keinesfalls als zutreffend erweisen. Das Angebot an Online-Glücksspielen ist riesig und die Branche sehr wettbewerbsintensiv. So existieren allein für Spieler aus Deutschland knapp 1.500 Online-Casinos, ein großer Teil davon agiert hierbei im nicht-regulierten Bereich, vor allem aus dem asiatischen und karibischen Raum. Auch wird deutlich, dass auf einschlägigen Portalen mehr als der Hälfte dieser Anbieter eine mindestens gute Reputation bescheinigt wird, was Spielern ein Gefühl von Sicherheit und Zuverlässigkeit vermittelt.¹ Diese Portale sind auch für deutsche Spieler leicht zu erreichen, sie bieten ähnlichen Content an, der auch in deutscher Sprache verfügbar ist, und locken Spieler mit attraktiven Boni. Zudem existieren explizite Vergleichsportale, auf denen Spieler die Konditionen (insb. die Auszahlungsquoten) und Entgelte verschiedener Anbieter sehr leicht vergleichen können.² Die in Europa lizenzierten Casinoseiten sind daher einem hohen Maß an Wettbewerb durch Casinoseiten aus dem nicht regulierten Bereich ausgesetzt. Auch betrachten Verbraucher lizenzierte und nicht lizenzierte Casinoseiten als austauschbar in Bezug auf Vertrauenswürdigkeit und allgemeine Produkteigenschaften (vgl. auch Copenhagen Economics, 2020). Die geplante Spieleinsatzsteuer von acht Prozent würde die Attraktivität der lizenzierten Casinoseiten erheblich reduzieren. Wissenschaftliche Studien und der europäische Vergleich zeigen, dass eine Spieleinsatzsteuer erhebliche negative Auswirkungen auf die Kanalisierungsquote hat. Von einer Austrocknung des illegalen Spielbetriebs kann somit keinesfalls

¹ Vgl. bspw. <https://de.casino.guru>, abgerufen am 10. Dezember 2020.

² Vgl. etwa <https://www.gambling.com/de/online-casinos/strategie/die-6-online-casinos-mit-der-besten-auszahlung-97000>, <https://www.casino.org/de/auszahlungsquote/> oder <https://www.casinoonline.de/beste-auszahlungsquoten.php>, abgerufen am 24. Dezember 2020.

ausgegangen werden. Im Gegenteil: die geplante Steuer würde die legale Betätigung virtueller Automaten Spiele senken und damit das Volumen des illegalen Glücksspiels erhöhen (vgl. Abschnitt 4.2). Das Kanalisierungsziel kann nicht erreicht werden.

Wird aber das Kanalisierungsziel nicht erreicht, weil das Spielen im nicht-regulierten Bereich im Ausland trotz fehlender Lizenzierung weiter sehr attraktiv bleibt, so wird sich auch die Schätzung des zukünftigen Steueraufkommens nicht als zutreffend erweisen. Auch für die Erzielung der geschätzten Steuereinnahmen ist eine erfolgreiche Kanalisierung des Glücksspiels hin zu regulierten Angeboten essentiell.

Des Weiteren scheint die erwähnte Länderarbeitsgruppe davon auszugehen, dass die Spieleinsatzsteuer ein geeignetes Mittel zur Bekämpfung der Spielsucht sei. Der GlüStV 2021 enthält diesbezüglich allerdings schon zahlreiche Maßnahmen. Dazu gehören unter anderem:

- ein monatliches Einzahlungslimit in Höhe von 1.000 Euro und eine staatliche Limit Datei (§ 6c),
- der Ausschluss Minderjähriger und gesperrter Spieler (§ 6e Abs. 1),
- eine Verhinderung parallelen Spiels sowie eine staatliche Aktivitätsdatei (§ 6h),
- Spielsuchtfrüherkennungssysteme (§ 6i Abs. 1) oder auch
- eine Spieleinsatzbegrenzung von einem Euro je Spiel sowie eine Mindestdauer von fünf Sekunden pro Spiel.

Die Besteuerung bzw. eine Spieleinsatzsteuer ist dagegen keine geeignete Maßnahme für eine zusätzliche Lenkung. Sie ist aufgrund der beschriebenen dezidierten Maßnahmen zum Verbraucher- und Spielerschutz und zur Suchtprävention auch nicht erforderlich. Im Gegenteil: Eine schlecht gewählte Besteuerung führt zu wenig attraktiven Spielbedingungen (insbes. Auszahlungsquoten), verleitet damit zum Spiel im unregulierten Bereich und konterkariert damit sogar das Lenkungs- bzw. Kanalisierungsziel des Glücksspielstaatsvertrages.

Prinzipiell besteht durchaus die Möglichkeit, dass Steuern eine Lenkungsfunktion innehaben. So soll beispielsweise die Tabaksteuer durch höhere Preise die Menschen auch vom Rauchen abhalten. Dies ist möglich, da zwar ein Schwarzmarkt für Tabakwaren existiert, der Zigaretten-Schmuggel und der Vertrieb unsteuerter Tabakwaren jedoch relativ aufwendig ist. Dies ist im Falle des Online-Glücksspiels völlig anders. Beim Online-Glücksspiel handelt es sich nicht um eine physische Ware wie bei Zigaretten, Zigarren etc. Ein Schwarzmarkt, auf dem Online-Glücksspiel unsteuert und somit zu attraktiveren Bedingungen veranstaltet wird, ist daher im Fall von Online-Glücksspiel viel einfacher, schneller und unkomplizierter zu erreichen. Eine Spieleinsatzsteuer von acht Prozent wird dazu führen, dass viele Kunden in den Schwarzmarkt abwandern werden. Die intendierte Lenkungswirkung und fiskalische Ziele werden somit verfehlt. Bei Abwanderung der Kunden in den nicht-regulierten Markt lassen sich neben dem Kanalisierungsziel auch die weiteren Zielsetzungen des GlüStV 2021, wie die Bekämpfung der Spielsucht, kaum erreichen, denn typischerweise entzieht sich der nicht-regulierte Markt jeder weitergehenden und zielführenden staatlichen Kontrolle. Daher ist gerade die Kanalisierung bzw. die Lenkung des Spieltriebs in geordnete und überwachte Bahnen von zentraler Bedeutung für die weiteren Ziele der Glücksspielregulierung. Eine Spieleinsatzsteuer führt demnach nicht zu einer Bekämpfung der Spielsucht, sondern konterkariert dieses Ziel. Zudem vermindert sie auch ganz erheblich die Steuerbasis und damit das Steueraufkommen.

3. Glücksspielvarianten und die Auswirkungen unterschiedlicher Besteuerungsformen

Die deutsche Glücksspielbesteuerung kennt zwei verschiedene Modelle: die Besteuerung der Spieleinsätze und die Besteuerung des Bruttospielertrags. Bei der Besteuerung der Spieleinsätze wird der eingesetzte Betrag pro Spiel versteuert. Bei der Besteuerung des Bruttospielertrags wird hingegen nicht der Spieleinsatz besteuert, sondern der sog. Bruttospielertrag, der sich als Differenz aus sämtlichen Spieleinsätzen (inklusive etwaiger Teilnahmeentgelte) und der Auszahlungen an die Spieler ergibt. Diese Differenz wird dann bei der Besteuerung des Bruttospielertrags mit einem bestimmten Steuersatz belegt.

Im Folgenden werden unterschiedliche Glücksspielvarianten vorgestellt und aufgezeigt, wie sich unterschiedliche Besteuerungsformen und Steuersätze auf deren Funktionsweisen auswirken.

3.1 Virtuelle Automaten Spiele

Bei virtuellen Automaten Spielen handelt es sich um eine Form des Glücksspiels, bei dem Spielautomaten online simuliert werden. Die Gewinnwahrscheinlichkeit wird dabei über die Auszahlungsquote an den Spieler, den sogenannten „RTP-Wert“³, definiert. Im Durchschnitt liegt die Auszahlungsquote bei den virtuellen Automaten Spielen bei etwa 96 Prozent.⁴ Dies bedeutet, dass der Spieler im Durchschnitt 96 Prozent seines Spieleinsatzes wieder zurückgewinnt. Vier Prozent des Einsatzes erhält das Casino. Auch die erwähnte Länderarbeitsgruppe geht in ihrem Bericht von diesen Prozentsätzen aus.

Anders als etwa bei Sportwetten können bei virtuellen Automaten Spielen nicht jeweils einzelne Runden als ein Spiel angesehen werden, sondern vielmehr über eine gewisse Dauer getätigte Spielsessions. Während solch einer Spielsession kommt es zu einer großen Anzahl an einzelnen gespielten Runden, auf die sich der Spieleinsatz entsprechend verteilt und in denen kleinere oder auch größere Gewinne anfallen können.

Eine Spieleinsatzsteuer würde jedoch jede einzelne Runde einer solchen Session besteuern. Bei einer Steuer von acht Prozent bedeutet dies, dass ein Spieler der einen Euro pro Runde einsetzt, acht Cent Steuern zahlt und lediglich 92 Cent Spieleinsatz tätigt. Die angesprochene Auszahlungsquote bezieht sich dabei auf den effektiven Spieleinsatz von 92 Cent. Ausgehend von einer Auszahlungsquote von 96 Prozent, liegt die durchschnittliche Auszahlung dieses Spielers bei etwa 88 Cent. Die für den Spieler spürbare Auszahlungsquote würde also um etwa die Höhe der Steuer von 96 Prozent auf etwa 88 Prozent sinken. Behält das Casino also 12 Cent ein und führt davon acht Cent als Spieleinsatzsteuer ab, entspricht dies umgerechnet einer Bruttospielertragssteuer von $8/12 = 66,67$ Prozent. Eine solche Spieleinsatzsteuer induziert sinkende Auszahlungsquoten für Spieler, was wiederum dazu führen wird, dass diese ihre Spielaktivitäten vom regulierten in den nicht-regulierten Markt verlagern, da hier die Gewinnchancen um den Faktor drei deutlich erhöht sind und die Spieler somit deutlich attraktivere Konditionen vorfinden.

³ RTP steht hierbei für „Return to Player“.

⁴ Jahresreport 2018 der obersten Glücksspielaufsichtsbehörden in Hessen, Tz. 3.2, <https://innen.hessen.de/buergerstaat/gluecksspielneu/gluecksspiel>, abgerufen am 10. Dezember 2020.

Sollte der Casinobetreiber sich entscheiden, die Steuer nicht auf den Spieler abzuwälzen, sondern die Steuerlast selbst zu tragen, hätte das im beschriebenen Beispiel die Konsequenz, dass das Casino nicht nur den Bruttospielertrag vollständig als Steuer wieder abtreten müsste, sondern darüber hinaus Verluste erleiden würde. Dies wird im folgenden Beispiel erläutert: Bei einer Auszahlungsquote von 96 Prozent behält das Casino im Durchschnitt vier Prozent pro Spielrunde ein. Bei einem Spieleinsatz von einem Euro wären dies vier Cent. Das Casino muss allerdings auf diesen einen Euro Spieleinsatz ebenfalls acht Prozent, also acht Cent, Steuern zahlen, wodurch beim Casino ein Verlust von mindestens vier Cent anfällt, ohne dass dies schon die Kosten des Spielbetriebs berücksichtigt. Eine Steuer von acht Cent auf einen Bruttospielertrag von vier Cent entspräche somit einer Bruttospielertragssteuer von 200 Prozent. Demensprechend ist eine Beibehaltung der Ausschüttungsquote bei Besteuerung des Spieleinsatzes für das Casino nicht umsetzbar.

Die Besteuerung des Bruttospielertrags dagegen hätte – basierend auf dem Status Quo (Umsatzsteuer von 19 Prozent) – keine direkten Auswirkungen für den Spieler bzw. die momentane Auszahlungsquote. Hierbei dient als Bemessungsgrundlage die Differenz aus den getätigten Einsätzen (zzgl. etwaiger Teilnahmeentgelte) und den Auszahlungen an die Spieler. Langfristig gesehen behält ein Casino bei einem RTP-Wert von 96 Prozent vier Prozent ein. Die Besteuerung des Bruttospielertrags würde somit auf den Bruttospielertrag von vier Prozent anfallen. Setzt ein Spieler also beispielsweise 100 Euro ein, so erhält das Casino, bei einem RTP-Wert von 96 Prozent, durchschnittlich vier Euro von diesen 100 Euro. Als Bemessungsgrundlage für die Bruttospielertragssteuer würden dann diese vier Euro dienen.

3.2 Online-Poker

Beim Online-Poker bietet der Betreiber den Spielern eine Plattform, auf der sie gegeneinander Poker spielen können. Spieler spielen somit nicht gegen ein Casino bzw. einen Anbieter, sondern gegen andere Personen. Die Betreiber dieser Plattform verlangen dafür ein Entgelt. Diese Entgelte werden als „Rake“ bezeichnet. Dabei behält der Plattformanbieter von jedem gespielten Pot⁵ einen gewissen Prozentsatz ein.

Ein Spieleinsatzsteuer würde deshalb beim Online-Poker an der falschen Stelle ansetzen. Schlussendlich bilden die Summe der Einsätze den Gesamtpot, von welchem der Anbieter ein Entgelt einbehält. Online-Poker Anbieter könnten somit über die Anpassung des „Rakes“ eine Spieleinsatzsteuer auf die Spieler abwälzen. Allerdings handelt es sich bei dem „Rake“ um keinen einheitlichen Wert. Dieser variiert in der Einsatzhöhe. Außerdem gibt es sogenannte „Rake Caps“, welche ebenfalls zwischen der Einsatzhöhe und der Anzahl, an am Pot beteiligten Spielern, variiert. Dies führt dazu, dass ab einer bestimmten Potgröße die Prozentregel außer Kraft gesetzt ist und nur ein festgelegter Maximalbetrag an das Casino fließt. Eine einheitliche Spieleinsatzsteuer würde dazu führen, dass die „Rakes“ erhöht werden müssten, eine Variation nicht mehr möglich ist und dass die Caps abgeschafft werden müssten, da sonst der Steuerbetrag, welcher sich an der Summe der Einsätze bemisst, die Höhe des Entgeltes überschreiten und der Anbieter somit Verluste machen würde. Dies alles würde dazu führen, dass das Online-Poker vollkommen unattraktiv für die Spieler wird. Online-Poker Spieler können als sehr preissensitiv angesehen werden. Es existieren zahlreiche Portale, die die „Rakes“ der verschiedenen Anbieter vergleichen.⁶ Spieler

⁵ Unter Pot versteht man die Summe aller getätigten Einsätze pro Runde.

⁶ Vgl. u.a. <https://de.yourpokerdream.com/der-grosse-rake-vergleich-beim-online-poker-2018/>, abgerufen am 18. Dezember 2020.

können daher sehr einfach und schnell die attraktivsten Online-Poker Anbieter identifizieren. Eine Reduzierung der Gewinnsumme als Folge einer Spieleinsatzsteuer hätte zur Folge, dass die Pokerspieler keinen Anreiz mehr hätten, den regulierten Markt zu nutzen, da die Gewinnsummen des nicht-regulierten Marktes höher sind. Die Spielaktivitäten würden sich daher in den nicht-regulierten Markt verlagern.

Im Gegensatz zu anderen Glücksspielformen ergibt sich beim Online-Poker der Bruttospielertrag für die Anbieter aus den Teilnahmeentgelten. Online-Poker Anbieter erzielen ihre Einnahmen aus den „Rakes“. Eine Besteuerung dieser „Rakes“ wäre nach dem Modell der Besteuerung der Bruttospielerträge einfach möglich. Die möglichen Gewinnsummen der Pokerspieler werden dadurch nicht direkt beeinflusst und es findet dementsprechend auch keine Verlagerung der Spielaktivitäten in den unregulierten Markt statt.

3.3 Online-Casino

Bei Online-Casino Spielen handelt es sich um die herkömmlichen Casino Tischspiele, wie beispielsweise Roulette oder Blackjack. Diese Spiele folgen festgelegten und international einheitlichen Regeln, welche auch die Gewinnwahrscheinlichkeiten definieren. Gemein haben alle diese Spiele, dass die Casinos über einen Hausvorteil verfügen. Dies bedeutet statistisch gesehen, dass das Casino langfristig einen Gewinn erwirtschaftet. Dies wird im Folgenden am Beispiel des Roulette Spiels erläutert.

Ein Roulette-Spiel besteht aus jeweils 18 roten und schwarzen Zahlenfeldern. Hinzukommt eine grüne Null, woraus resultiert, dass ein Roulette Spiel aus insgesamt 37 Zahlen besteht. Setzt ein Spieler einen Betrag von beispielweise einem Euro auf die Farbe Rot, so würde er im Gewinnfall seinen Einsatz verdoppeln. Die Gewinnwahrscheinlichkeit liegt bei $18/37$ (ca. 48,65 Prozent), die Verlustwahrscheinlichkeit dagegen bei $19/37$ (ca. 51,35 Prozent). Der Hausvorteil des Casinos liegt somit bei $1/37$ bzw. 2,7 Prozent. Dies bedeutet also, dass der Spieler im Durchschnitt pro gespielter Runde 2,7 Prozent seines Einsatzes an das Casino verliert.

Eine Spieleinsatzsteuer würde jede Runde auf den Einsatz des Spielers anfallen. Diese hätte die gleiche Auswirkung wie beim RTP-Wert der virtuellen Automaten Spiele. Im Durchschnitt erhält der Spieler bei der beschriebenen Spielvariante, bei der er immer zwischen rot und schwarz wählt, im Durchschnitt 97,3 Prozent seines Einsatzes zurück. Würde nun eine Spieleinsatzsteuer von fünf Prozent anfallen, so würde der Spieler bei einem Einsatz von einem Euro tatsächlich nur 95 Cent Spieleinsatz tätigen. Dadurch sinkt der für ihn spürbare Erwartungswert ungefähr um die Höhe der anfallenden Steuer auf $(95 - 95 \times 0,027)$ und somit 92,4 Prozent. In der Praxis blieben dem Casino zwei Möglichkeiten zur Implementierung: So könnte es entweder gleich zu Beginn den Einsatz des Spielers um die entsprechende Steuer senken, was für den Spieler per se vollkommen unattraktiv ist, oder aber das Casino senkt durch die Einführung weiterer neutraler Zahlen die erwartete Auszahlungsquote, sodass die Gewinnwahrscheinlichkeit für das Casino die anfallende Steuer ausgleicht. Eine Spieleinsatzsteuer hätte somit zur Folge, dass das Roulette-Spiel bzw. die international etablierten Regeln eines Roulette-Spiels geändert werden müssten. Die hohe Gewinnwahrscheinlichkeit macht den Reiz des Roulette-Spiels aus. Eine Reduzierung dieser Wahrscheinlichkeit, durch die Einführung weiterer neutraler Zahlen, würde das Spiel unattraktiver für den Spieler machen. Dies dürfte wiederum zur Folge haben, dass auch in diesem Fall der Spieler seine Aktivitäten zunehmend in den nicht-regulierten Markt verlagert.

Sollte das Casino die Regeln des Spiels nicht abändern und damit die Steuer selbst tragen, so würde dieses bei einer Steuer von fünf Prozent langfristig sogar Verluste einfahren, da die Steuer für jede gespielte Runde den durchschnittlichen Hausvorteil des Casinos übersteigen würde. Demnach lässt sich konstatieren, dass in der Praxis eine Besteuerung des Spieleinsatzes für das Casino nicht praktikabel wäre.

Die Besteuerung des Bruttospielertrags hätte hingegen weder Auswirkungen auf den Einsatz des Spielers noch auf die Spielregeln des Roulette Spiels. Hierbei würden, wie bei den virtuellen Automaten Spielen, der Hausvorteil des Casinos, welcher bei der oben beschriebenen Spielweise im Durchschnitt bei 2,7 Prozent der Einsätze der Spieler liegt, als Bemessungsgrundlage dienen.

4. Geeignete Bemessungsgrundlage und adäquate Höhe des Steuersatzes

Eine Spieleinsatzsteuer und eine Bruttospielertragssteuer haben ganz unterschiedliche Auswirkungen auf die Attraktivität, und somit auch auf die Kanalisierungsquote, der verschiedenen Online-Glücksspielvarianten.

Im Folgenden wird dargestellt, dass eine erfolgreiche Kanalisierung des Online-Glücksspiels in den lizenzierten Markt nur über die Besteuerung des Bruttospielertrags erreicht werden kann. Des Weiteren wird beschrieben, wie hoch diese Steuer ausfallen muss, damit neben dem Erreichen des Kanalisierungsziels auch ein maximales Steueraufkommen generiert werden kann.

4.1 Bruttospielertrag als Bemessungsgrundlage in Ländern der Europäischen Union

Die zuvor beschriebenen Funktionsweisen der unterschiedlichen Online-Glücksspielvarianten verdeutlichen, dass eine Besteuerung des Spieleinsatzes den Spieler stets schlechter stellen würde und somit seine Abwanderung in den nicht-regulierten Markt begünstigt. Somit steht eine Besteuerung des Spieleinsatzes dem Kanalisierungsziel diametral entgegen.

Demzufolge verwundert es auch nicht, dass sämtliche Länder mit einer Online-Glücksspielregulierung in der Europäischen Union bzw. Europa sich für eine Besteuerung auf Grundlage des Bruttospielertrags entschieden haben (vgl. Tabelle 1). Frankreich ist – abgesehen von Sportwetten – das einzige europäische Land, das bei Online-Glücksspiel⁷ eine Besteuerung des Spieleinsatzes vornimmt. Dies betrifft in Frankreich zudem auch nur Online-Poker. Dort beträgt die Spieleinsatzsteuer zwei Prozent. Zudem hat sich Frankreich, aufgrund schlechter Kanalisierungsquoten, unlängst für den Wechsel zur Besteuerung des Bruttospielertrags entschieden.⁸

Tabelle 1: Besteuerung von Online-Glücksspielen in der Europäischen Union

Land	Bemessungsgrundlage	Steuersatz
	Bruttospielertrag	11 %
	Bruttospielertrag	20 %
	Bruttospielertrag	20 %
	Bruttospielertrag	5 %
	Bruttospielertrag	12 %

⁷ Dies betrifft maßgeblich die Spielformen: Online-Poker, virtuelle Automatenspiele und Online-Casinospiele.

⁸ Vgl. <https://igamingbusiness.com/french-senate-approves-shift-to-ggr-tax-for-gambling/>, abgerufen am 10. Dezember 2020.

	Spieleinsatz*	2 % Poker
	Bruttospielertrag	35 %
	Bruttospielertrag	25 % Poker 25 % Casinospiele
	Bruttospielertrag	15 % Casinospiele 25 % Turniere
	Bruttospielertrag	10 %
	Bruttospielertrag	13 %
	Bruttospielertrag	29,1 %
	Bruttospielertrag	20 % Casinospiele
	Bruttospielertrag	25 % Casinospiele, Bingo
	Bruttospielertrag	16 %
	Bruttospielertrag	18 %
	Bruttospielertrag	22 % Casinospiele, Poker
	Bruttospielertrag	18 % Casinospiele 5 % Glücksspiele
	Bruttospielertrag	20 %
	Bruttospielertrag	23 %
	Bruttospielertrag	30 % Casinospiele
	Bruttospielertrag	21 % Casinospiele
	Bruttospielertrag	10 % +3 % Verwaltungsgebühr
	Durchschnittlicher Bruttospielertrag	19 %

Quelle: DOCV. * Wechsel zur Bruttospielertragssteuer angekündigt.

4.2 Auswirkungen einer Spieleinsatz- vs. einer Bruttospielertragsbesteuerung

WIK Consult (2015) hat sich in einer Studie mit der Frage beschäftigt, ob der Spieleinsatz oder der Bruttospielertrag die geeignete Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von virtuellen Automaten-
spielen darstellt. Unter Annahme einer Ausschüttungsquote des virtuellen Automaten-
spiels von 97 Prozent und einer Spieleinsatzsteuer bzw. einer Bruttospielertragssteuer von 15 Prozent wird gezeigt, dass

die Steuerlast bspw. bei Online-Casinos um ein 33-faches höher ist, wenn Spieleinsätze und nicht Bruttospielerträge besteuert werden.

Würde das Online-Casino die Ausschüttungsquote konstant halten, die Spieleinsatzsteuer also nicht an die Spieler weitergegeben, so wirkt eine Spieleinsatzsteuer von 15 Prozent wie eine Bruttospielertragssteuer von 500 Prozent. Die Einnahmen des Online-Casinos liegen bei einer Ausschüttungsquote von 97 Prozent und einem Spieleinsatz von 100 Euro bei drei Euro. Die Steuerlast liegt bei einer Spieleinsatzsteuer von 15 Prozent hingegen bei 15 Euro. Das Online-Casino würde somit Verluste machen, da die Steuerlast die Einnahmen in diesem Fall um das Fünffache übersteigt.

Nun ist nicht davon auszugehen, dass die Besteuerung des Spieleinsatzes in gleicher Höhe erfolgt wie die Besteuerung des Bruttospielertrags. Die durchschnittliche Auszahlungsquote liegt auch nicht – wie in deren Studie – bei 97 Prozent, sondern bei 96 Prozent. Wird angenommen, dass die Besteuerung des Spieleinsatzes im vorliegenden Szenario bei acht Prozent liegen würde, wirkt dies aber immer noch wie eine Besteuerung des Bruttospielertrags von 200 Prozent. Die Steuerlast liegt bei acht Euro, die Einnahmen des Casinos bei vier Euro. Auch in diesem Fall macht das Online-Casino weiterhin Verluste, da die Steuerlast die Einnahmen um das Doppelte übersteigt. Legt man eine noch geringere Spieleinsatzsteuer von gerade einmal zwei Prozent fest, so würde diese, unter der Auszahlungsquote von 96 Prozent, immer noch wie eine Besteuerung des Bruttospielertrags von 50 Prozent wirken (vgl. Tabelle 2). Unter einer derart hohen Steuerlast kann kein Online-Casino wettbewerbsfähig agieren und würde somit mittel- oder langfristig aus dem Markt ausscheiden.

Tabelle 2: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer Auszahlungsquote von 96 Prozent

Spieleinsatzsteuer	Steuerlast	Bruttospielertrag	Einnahmen Casino	Wirkung als Bruttospielertragssteuer
15 %	15 EUR	4 EUR	-11 EUR	375 %
8 %	8 EUR	4 EUR	-4 EUR	200 %
5,3 %	5,30 EUR	4 EUR	-1,30 EUR	132,5 %
2 %	2 EUR	4 EUR	2 EUR	50 %

Quelle: DICE Consult.

Die Konsequenz wäre, dass die Online-Glücksspielanbieter die Auszahlungsquoten der Spiele anpassen müssten. Wie in Abschnitt 3.3 zuvor gezeigt, scheitert dies bei den Online-Casino Spielen schon allein an ihrer Funktionsweise. Es ist nicht umsetzbar, die Auszahlungsquote des Roulette Spiels zu verändern, ohne gleichzeitig eine grundlegende Veränderung des Spiels, in Form von beispielsweise zusätzlichen Zahlen auf dem Roulettekessel, vorzunehmen. Die Auszahlungen der virtuellen Automaten Spiele lassen sich über die Auszahlungsquote steuern. Diese könnte theoretisch reduziert werden, um der hohen Steuerlast einer Spieleinsatzsteuer entgegenzuwirken. Ausgehend von einer Auszahlungsquote, die derzeit durch-

schnittlich bei 96 Prozent liegt, müsste das Online-Casino diese um die Höhe der Steuer von acht Prozent auf 88 Prozent reduzieren. Setzt ein Spieler zum Beispiele 100 Euro ein, so fallen für das Online-Casino acht Euro an Steuern an. Die Reduzierung der Auszahlungsquote von 96 Prozent auf 88 Prozent generieren dem Casino im vorliegenden Beispiel durchschnittlich acht Euro mehr Einnahmen. Die Steuer kann somit komplett auf den Spieler überwältzt werden.

Die Wirkungsweise einer Spieleinsatzsteuer als Bruttospielertragssteuer würde dadurch sinken (vgl. Tabelle 3). Eine Spieleinsatzsteuer von bspw. acht Prozent würde, unter einer Reduzierung der Auszahlungsquote um die Höhe der Steuer auf letztendlich 88 Prozent, nur noch wie eine Bruttospielertragssteuer von 66,67 Prozent wirken. Die Steuerlast ist selbst bei einer Reduzierung der Auszahlungsquote aber immer noch immens. In Abschnitt 4.3 wird ausführlich dargestellt, dass unter solch einer Steuerhöhe Online-Casinos nicht wettbewerbsfähig auf dem Markt agieren können und das Ziel der Kanalisierung nicht erreichbar ist.

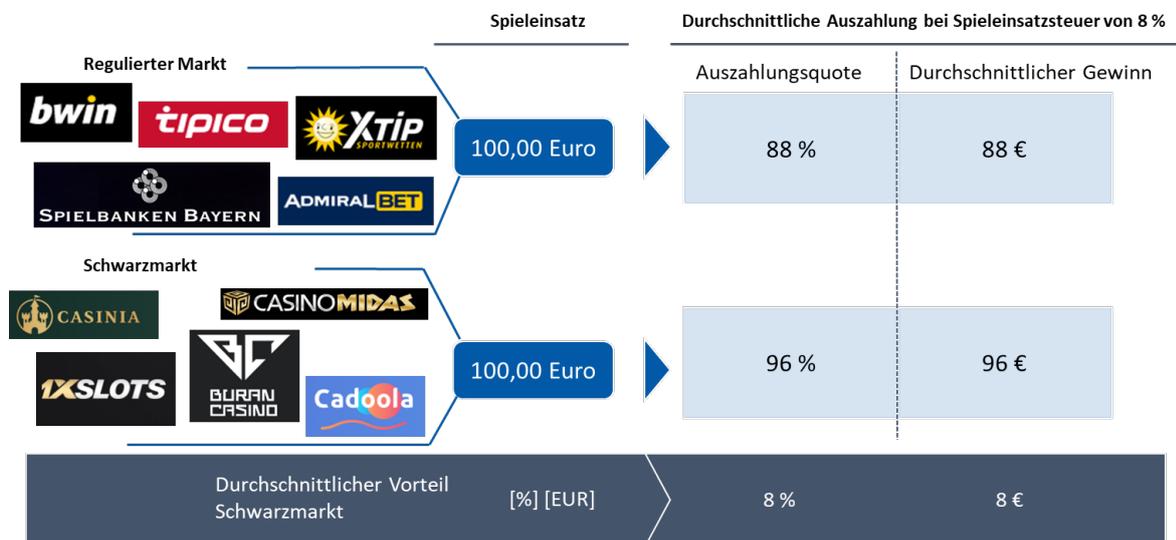
Tabelle 3: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer reduzierten Auszahlungsquote

Spieleinsatzsteuer	Steuerlast	Auszahlungsquote	Bruttospielertrag	Wirkung als Bruttospielertragssteuer
15 %	15 EUR	81 %	19 EUR	78,95 %
8 %	8 EUR	88 %	12 EUR	66,67 %
5,3 %	5,30 EUR	90,70 %	9,30 EUR	56,99 %
2 %	2 EUR	94 %	6 EUR	33,33 %

Quelle: DICE Consult.

Praktisch lässt sich eine Absenkung der Auszahlungsquote aber auch gar nicht umsetzen, da das Spiel dann deutlich unattraktiver für die Spieler wird. Bei einem Einsatz von 100 Euro erhält der Spieler durchschnittlich nicht mehr 96 Euro zurück, sondern nur noch 88 Euro (vgl. Abbildung 1). Er macht also per se von Vorneherein einen Verlust von acht Euro. Dies wiederum hat zur Folge, dass eine Abwanderung der Spieler vom regulierten in den Schwarzmarkt stattfindet, da hier die Auszahlungsquoten höher sind. Faktisch wirkt die Spieleinsatzsteuer der Kanalisierung damit strikt entgegen und zugleich auch den fiskalischen Interessen.

Abbildung 1: Gegenüberstellung durchschnittlicher Auszahlungen im regulierten und nicht regulierten Markt



Quelle: DICE Consult.

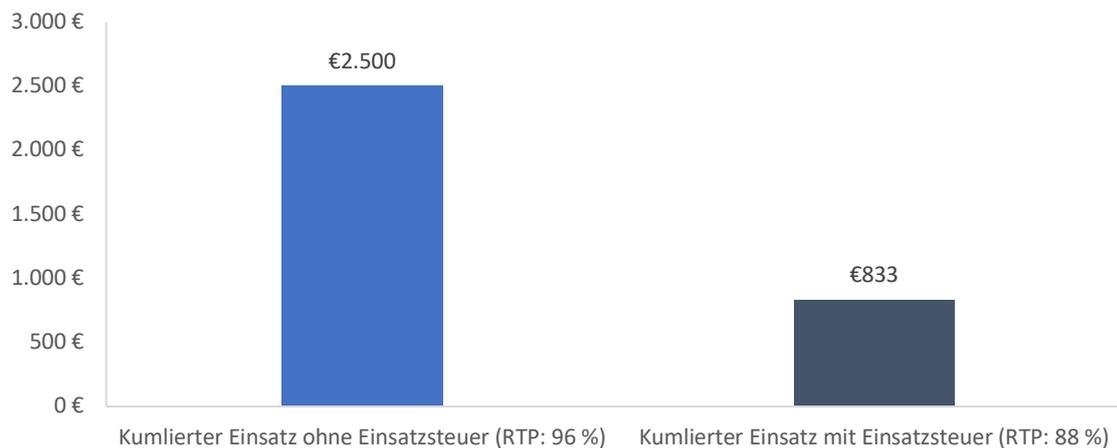
Ein Unterschied in der Auszahlungsquote bewirkt aber nicht nur, dass die Spieler durchschnittlich höhere Verluste haben werden, sondern beeinflusst direkt die Spielsession eines Spielers. Wie bereits in Abschnitt 3.1 dargestellt, handelt es sich bei virtuellen Automaten spielen nicht um ein einzelnes Spiel, sondern um eine Spielsession, die aus mehreren Runden besteht. In diesen Runden gewinnt der Spieler immer mal wieder kleinere Beträge, die er auch erneut einsetzen kann. Geht man davon aus, dass einem Spieler ein Budget von 100 Euro zur Verfügung steht und er so lange spielt, bis er kein Geld mehr zur Verfügung hat, ergibt sich daraus, dass bei einer Ausschüttungsquote von 96 Prozent effektiv 2.500 Euro eingesetzt werden.⁹ Bei einer Reduzierung der Ausschüttungsquote auf 88 Prozent können jedoch effektiv nur etwa 833 Euro eingesetzt werden (vgl. Abbildung 2).¹⁰ Der Spieler kann somit auf dem Schwarzmarkt mit dem gleichen Startbudget über dreimal so viel einsetzen wie auf dem regulierten Markt. Alternativ kann man auch wie folgt überlegen: Wenn ein Spieler mit 100 Euro startet, dauert es bei einer Auszahlungsquote von 96 Prozent im Durchschnitt 56 Runden, bis der Spieler nur noch zehn Euro hat. Bei einer Auszahlungsquote von 88 Prozent ist er hingegen (im Durchschnitt) schon nach 18 Runden bei zehn Euro, kann also mit dem gleichen Budget ganz wesentlich kürzer spielen. Somit ist eine Abwanderung der Spieler vom regulierten in den Schwarzmarkt praktisch vorprogrammiert. Hinzu kommt, dass die reduzierte Spieldauer das Ziel des GlüStV 2021 bezüglich des Spielerschutzes konterkariert. Neben dem

⁹ Basierend auf folgender Logik: In Spielrunde 1 setzt der Spieler 100 Euro ein und erhält – basierend auf der Auszahlungsquote von 96 Prozent – einen durchschnittlichen Gewinn von 96 Euro. Diesen wiederum setzt er dann in Spielrunde 2 ein, wobei er einen durchschnittlichen Gewinn von 92,16 Euro erhält. In Spielrunde 3 ergibt dies dann 88,47 Euro usw. Demnach spielt der Spieler so lange weiter, bis sein Budget aufgebraucht ist. Mathematisch lässt sich dies auch wie folgt berechnen: $100 \text{ EUR} / (1-0,96) = 2.500 \text{ EUR}$. Alternativ lässt sich dies auch wie folgt berechnen: Setzt der Spieler 25 mal 100 Euro ein, so erhält er im Durchschnitt 25 mal 96 Euro zurück und hat damit 25 Mal vier Euro, also 100 Euro, verspielt.

¹⁰ Der Betrag von 833 Euro ergibt sich analog zu der in Fußnote 9 dargestellten Berechnungsweise.

möglichen Gewinn ist für Spieler virtueller Automaten Spiele die Spieldauer ein wichtiger Aspekt. Eine reduzierte Spieldauer als Folge einer Spieleinsatzsteuer wirkt sich auch dahingehend aus, dass der Spieler zusätzliche Einzahlungen tätigt, um auf seine erwartete bzw. gewünschte Spieldauer zu kommen.

Abbildung 2: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer Auszahlungsquote von 96 Prozent



Quelle: DICE Consult.

Auch zeigt eine Studie von Copenhagen Economics (2020) zum schwedischen Online-Glücksspielmarkt, dass Spieler unlicenzierte Anbieter als enge Substitute zu lizenzierten Anbietern ansehen. Die Konkurrenz auf dem Schwarzmarkt ist sehr intensiv und das Angebot riesig. Diese Anbieter sind leicht zu erreichen, bieten ähnlichen Content an und können bessere Konditionen anbieten. Etliche dieser Anbieter genießen sehr gute Reputationsbewertungen unter Spielern in einschlägigen Portalen.¹¹ Sollte es also deutliche Unterschiede in den Auszahlungsquoten der lizenzierten und unlicenzierten Casinos geben, haben die Spieler nur geringe Anreize, den lizenzierten Markt zu nutzen. Die Auszahlungsquote der Online-Casinos liegt im Durchschnitt bei etwa 96 Prozent. Sollte dieser infolge einer Spieleinsatzsteuer von acht Prozent auf dem lizenzierten Markt auf 88 Prozent gesenkt werden, wären diese Casinos nicht mehr wettbewerbsfähig. Das Kanalisierungsziel droht dann völlig verfehlt zu werden.

Die erwähnte Länderarbeitsgruppe einiger Finanzministerien scheint die Besteuerung des Bruttospielertrags bisher abzulehnen, da Online-Casinos einen Anreiz hätten, ihren Bruttospielertrag durch hohe Ausschüttungsquoten zu minimieren und zum Ausgleich zusätzliche Einnahmen etwa durch Anmeldeentgelte zu erheben. Erstens ist ein solches Entgelt international bisher völlig unüblich, sodass deutsche Online-Casinos mit einer erheblichen Abwanderung von Spielern zu rechnen hätten. Zum anderen können Anmelde- und Teilnahmeentgelte – wie oben beschrieben – leicht als Teil des Bruttospielertrags

¹¹ Vgl. am Beispiel von Casino Midas (lizenziert von der Curaçao eGaming Licensing Authority) u. a. <https://de.casino.guru/Casino-Midas-Rezensionen>, <https://www.betrugstest.com/casino-midas/>, <http://de.casinomidnight.com/review/casino-midas/>, bzw. für die Casinos mit Lizenz aus Curaçao bspw. https://de.casino.guru/top-online-casinos#tab=ALL&sort_by=CASINO_RATING_DESC&cac_84=true&la_261=true, abgerufen am 9. Dezember 2020.

verstanden werden und der Bruttospielertrag so definiert werden, dass er Anmelde- und Teilnahmeentgelte beinhaltet. Somit wäre die befürchtete Manipulation des Bruttospielertrags gar nicht möglich.

Die Befürchtung der Länderarbeitsgruppe ist somit gänzlich unbegründet. Wie in den vorherigen Abschnitten bereits beschrieben, ist eine hohe Ausschüttungsquote eine Voraussetzung dafür, dass der regulierte Online-Glücksspielmarkt hinreichend attraktiv ist. Niedrige Auszahlungsquoten als Folge einer Spieleinsatzsteuer senken hingegen die Attraktivität der lizenzierten Online-Casinos und lassen Spieler in den unlizenzierten Markt abwandern. Eine weitere Erhöhung der Auszahlungsquote über den heute üblichen Satz von 96 Prozent hinaus würde zwar für den Spieler die Attraktivität steigern, gleichzeitig aber die Einnahmen des Anbieters schmälern. Der derzeitige Wert von 96 Prozent stellt das Marktgleichgewicht dar.

Ein fixes Entgelt für die Anmeldung oder Teilnahme, die bisher international völlig unüblich ist, hätte einen ähnlichen, wenn nicht sogar einen größeren negativen Effekt auf die Kanalisierungsquote. Die Attraktivität der lizenzierten Online-Casinos würde im Vergleich zu unlizenzierten Casinos, die keine solchen Entgelte erheben, erheblich sinken. Spieler hätten nur geringe Anreize, den lizenzierten Markt zu nutzen. Der äußerst intensive Wettbewerb auf dem Markt des Online-Glücksspiels, auch unter Berücksichtigung unlizenzierter Anbieter, führt demnach auch dazu, dass sich kein Gestaltungspotenzial bezüglich der Bemessungsgrundlage ergibt. Die lizenzierten Anbieter müssen sich den auf dem gesamten Markt gängigen Auszahlungsquoten anpassen, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Dies ist nur unter einer Besteuerung des Bruttospielertrags und nicht unter einer Besteuerung des Spieleinsatzes möglich.

4.3 Höhe des Steuersatzes

Grundlage einer erfolgreichen Kanalisierung bzw. der Verlagerung der Glückspielaktivitäten vom nicht-regulierten in den regulierten Markt ist neben der richtigen Bemessungsgrundlage bei der Glücksspielbesteuerung auch die Höhe des angewendeten Steuersatzes. Dieser liegt im europäischen Durchschnitt bei etwa 19 Prozent (vgl. Tabelle 1). Mehrere wissenschaftliche Studien haben sich zudem mit der Thematik auseinandergesetzt, wie hoch eine solche Steuer ausfallen kann, ohne das übergeordnete Ziel der Kanalisierung zu tangieren.

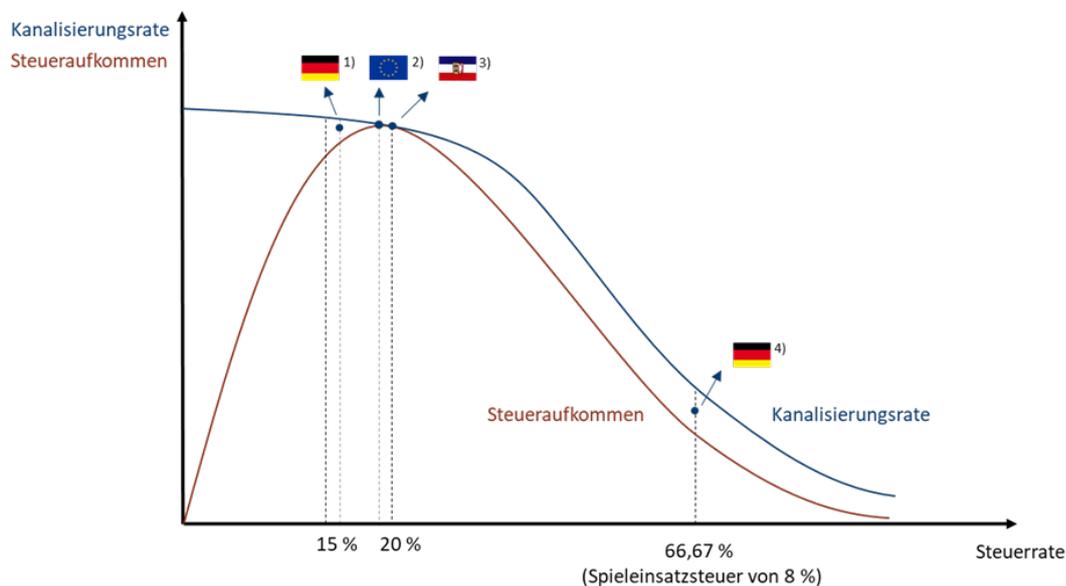
Um die höchstmögliche Kanalisierungsrate zu erreichen, liegt die Steuerhöhe theoretisch bei null Prozent. Dies generiert logischerweise keine Steuereinnahmen. Wird die Steuerrate allerdings zu hoch angesetzt, sinkt die Kanalisierungsrate, was bedeutet, dass dementsprechend auch die Steuerbasis erodiert und das Steueraufkommen abnehmen wird. Ein Steuersatz für Online-Glücksspiele muss daher diese beiden Aspekte ausbalancieren, um sowohl eine hohe Kanalisierungsrate als auch den fiskalischen Interessen gerecht zu werden.

Copenhagen Economics (2016) kommt zu dem Ergebnis, dass dieses Ziel bei einer Steuerrate von 15-20 Prozent des Bruttospielertrags erreicht wird. Die beste Kanalisierungsrate kann bei einem Steuersatz von 15 Prozent generiert werden. Eine Reduzierung des Steuersatzes würde die Kanalisierungsrate nur marginal erhöhen, das Steueraufkommen hingegen würde deutlich sinken. Dies zeigt sich konkret bei einem Blick auf den britischen Online-Glücksspielmarkt. Dort erreicht man mit einem Steuersatz von 15 Prozent des Bruttospielertrags eine Kanalisierungsquote von 95 Prozent (vgl. Copenhagen Economics,

2016, S. 4). Das Maximum des Steueraufkommens wird bei einer Steuerrate von 20 Prozent des Bruttospielertrags erreicht (vgl. Abbildung 3). Um dies zu verdeutlichen, wird kurz skizziert, wie sich das Steueraufkommen zusammensetzt bzw. von welchen Faktoren es beeinflusst wird.

Das Steueraufkommen stellt das Produkt aus der Steuerrate und dem Gesamtspielvolumen dar. Dabei hängt das Spielvolumen von der Kanalisierungsquote ab. Eine hohe Kanalisierungsquote, also ein hoher Anteil an Spielern, die ihr Online-Glücksspiel im lizenzierten Markt tätigen, führen zu einem hohen Gesamtspielvolumen. Wie bereits im vorherigen Abschnitt beschrieben, beeinflusst die Steuerrate die Kanalisierungsquote negativ. Ein Anstieg der Steuerrate senkt die Kanalisierungsquote und damit auch das Gesamtspielvolumen (vgl. Copenhagen Economics, 2016, S. 8).

Abbildung 3: Auswirkungen der Steuerrate auf die Kanalisierungsquote und das Steueraufkommen



1) Derzeitige Besteuerung: Umsatzsteuer auf Online-Glücksspiele i.H.v. 19 Prozent auf Bruttospielertrag ohne Umsatzsteuer = 15,97 Prozent auf Bruttospielertrag.

2) Durchschnittlicher Glücksspielsteuersatz auf Online-Casinos in der EU = 19 Prozent auf Bruttospielertrag.

3) Glücksspielsteuersatz auf Online-Casinos in Schleswig-Holstein = 20 Prozent auf Bruttospielertrag.

4) Vorschlag der Länderarbeitsgruppe: Glücksspielsteuer auf virtuelle Automaten Spiele in Deutschland = 66,67 Prozent auf Bruttospielertrag (nach unterstellter Reduzierung der Ausschüttungsquote um die geplante Einsatzsteuer).

Quelle: DICE Consult, in Anlehnung an Copenhagen Economics (2016, S. 4).

Abbildung 3 zeigt den im vorherigen Absatz beschriebenen Zusammenhang der Kanalisierungsrate und der Steuerrate. Man erkennt, dass die bisherige Besteuerung des Online-Glücksspiels mittels der Umsatzsteuer von ca. 16 Prozent¹² innerhalb des optimalen Besteuerungsintervalls von 15 bis 20 Prozent

¹² Die Besteuerung erfolgt derzeit auf Basis der Umsatzsteuer von 19 Prozent. Die Bemessungsgrundlage ist dabei allerdings der Umsatz abzüglich der Umsatzsteuer. Dies wird an folgendem Beispiel erläutert: Von insgesamt eingenommenen 100 Euro beträgt die Umsatzsteuer 15,67 Euro. Dies ergibt sich aus $100 - 100/1,19$. Die Bemessungsgrundlage zur Besteuerung des Online-Glücksspiels liegt damit bei $100 -$

liegt. Gleiches gilt für den europäischen Durchschnitt mit 19 Prozent. Eine Spieleinsatzsteuer hätte unter einer reduzierten Auszahlungsquote in Höhe der Spieleinsatzsteuer von acht Prozent (Reduzierung des RTP-Werts von 96 auf 88 Prozent) die Wirkung einer Bruttospielertragssteuer von 66,67 Prozent (vgl. Tabelle 3). Damit liegt sie deutlich über der optimalen Bruttospielertragssteuer von 15 bis 20 Prozent. Abbildung 3 verdeutlicht, dass bei einer Besteuerung des Spieleinsatzes mit acht Prozent das Kanalisierungsziel nicht erreicht werden kann. In Portugal lag die Kanalisierungsquote bei einer Bruttospielertragssteuer von 41 Prozent bei gerade einmal etwa 50 Prozent (vgl. Abbildung 4). Die Kanalisierungsquote dürfte demnach in Deutschland bei einer impliziten Bruttospielertragssteuer von 66,67 Prozent deutlich unter 50 Prozent fallen. Dies hat dann auch zur Folge, dass nicht das maximale Steueraufkommen erzielt wird.

Bezogen auf das angesprochene Maximum des Steueraufkommens, also bei einer Steuerrate von 20 Prozent, zeigt zum einen der internationale Vergleich, dass bei einer Steuerrate von über 20 Prozent die Kanalisierungsquote auf unter 80 Prozent abfällt (Beispiel hierfür sind Spanien, Portugal oder Frankreich) (vgl. Copenhagen Economics, 2016, S.11, siehe auch Abbildung 4). Spieler wechseln von lizenzierten zu unlizenzierten Anbietern, welche als Substitute angesehen werden. Bisher ist es in keiner Jurisdiktion die Kanalisierung allein durch den Vollzug von Verboten und anderen Maßnahmen zu erreichen, wenn nicht im heimischen Markt ein attraktives, legales Angebot unterbreitet wird. Das Gesamtspielvolumen im legalen Markt sinkt somit bei unattraktiven Spielkonditionen, die das Ergebnis einer nicht wettbewerbsfähigen Besteuerung sind.

Zum anderen führen hohe Steuerraten dazu, dass eine Vielzahl von legalen Anbietern nicht die finanzielle Stärke besitzen, um weiter auf dem Markt für Online-Glücksspiel zu bestehen bzw. die Wettbewerbsfähigkeit der verbliebenen Anbieter wird in Bezug auf nichtlizenzierte Anbieter abnehmen. Eine Umfrage unter den Mitgliedern der schwedischen Vereinigung der Betreiber von Online-Glücksspielen (BOS)¹³ hat ergeben, dass sich Glücksspielanbieter bei Steuersätzen von über 20 Prozent zunehmend dafür entscheiden, keine Lizenz zu erwerben. Außerdem wird angegeben, dass solche Steuersätze die Margen und die Wettbewerbsfähigkeit senken werden (vgl. Copenhagen Economics, 2016, S. 5). Dies führt also ebenfalls dazu, dass das Gesamtspielvolumen im lizenzierten Markt sinken und das Kanalisierungsziel somit völlig verfehlt wird.

Zu ähnlichen Ergebnissen kommen auch weitere Studien, die sich mit den Auswirkungen der Besteuerung des Online-Glücksspiels auseinandersetzen. Haffner und de Jong (2016) werten unterschiedliche Studien, die größtenteils den niederländischen Glücksspielmarkt betreffen, aus, und kommen ebenfalls zu dem Ergebnis, dass die optimale Besteuerung des Online-Glücksspiels in den Niederlanden bei einer Steuer von 15-20 Prozent auf den Bruttospielertrag erreicht wird. Einer Steuerhöhe von über 20 Prozent hingegen wird dazu führen, dass die Kanalisierungsquote unter 80 Prozent fällt. Auch das maximale Steueraufkommen kann bei der Steuer von 15-20 Prozent des Bruttospielertrags erreicht werden.

Eine weitere Studie von Copenhagen Economics (2020) untersucht die Kanalisierungsquote im schwedischen Online-Glücksspielmarkt. Schweden führte Anfang 2019 eine Bruttospielertragssteuer von

15,67 = 84,03 Euro. Auf diesen Betrag werden die 19 Prozent angewendet. Bezüglich des Gesamtumsatzes von 100 Euro entspricht dies einem effektiven Steuersatz von ca. 16 Prozent.

¹³ Swedish Trade Association for Online Gambling bzw. BOS (Branschföreningen för Onlinespel), vgl. <https://www.bos.nu/en/about-bos/>, abgerufen am 11. Dezember 2020.

18 Prozent ein. Basierend auf durchgeführten Simulationsmodellen kommt die Studie zu dem Ergebnis, dass die Kanalisierung im Online-Casino-Markt bei 72-78 Prozent liegt.

Auch Menon Business Economic (2015) kommt für den norwegischen Online Glücksspielmarkt zu dem Ergebnis, dass das maximale Steueraufkommen bei einem Steuersatz von 20 Prozent auf den Bruttospielertrag erreicht werden kann. Allerdings geben sie zu bedenken, dass die Erfahrungen anderer Länder zeigen, dass diese Steuerhöhe das Risiko trägt, dass langfristig Unternehmen aus dem lizenzierten Markt austreten werden. Dadurch wird die staatliche Kontrolle über den Online-Glücksspielmarkt und das erzielte Steueraufkommen allmählich abnehmen. Deshalb kommen sie zu dem Schluss, dass eine Steuerhöhe von 15 Prozent auf den Bruttospielertrag insgesamt gesehen die optimale Steuerhöhe darstellt.

H2 (2020) untersucht für Dänemark, welche Auswirkungen eine etwaige Erhöhung der Bruttospielertragssteuer von derzeit 20 Prozent auf 28 Prozent haben wird. Dabei werden zum einen die Auswirkungen auf die Kanalisierungsquote und zum anderen auf das Steueraufkommen untersucht. Die Kanalisierungsquote liegt derzeit bei 88 Prozent. Eine Erhöhung der Bruttospielertragssteuer auf 28 Prozent wird dazu führen, dass die Kanalisierungsquote bis zum Jahr 2024 auf nur noch 76 Prozent fallen wird. Sie kommen allerdings auch zu dem Ergebnis, dass kleine Erhöhungen der Bruttospielertragssteuer keinen großen Effekt auf die Kanalisierungsquote haben. Dies führt dazu, dass die optimale Steuerhöhe bei 22 Prozent auf den Bruttospielertrag liegt. Bei dieser Steuerhöhe kann das maximale Steueraufkommen erzielt werden und gleichzeitig die Kanalisierungsquote weitestgehend konstant bleiben. Erst ab einer Erhöhung der Steuer auf 23 Prozent kommt es zu einem stärkeren Rückgang der Kanalisierungsquote, welcher auch das Steueraufkommen senken wird.

Die Untersuchung von A. F. J. P. O (2015) stellt dar, welche Mängel die aktuelle Regulierung des Online-Poker Marktes in Frankreich beinhaltet. Aktuell gilt hier noch eine Spieleinsatzsteuer auf Online-Poker von zwei Prozent. Laut A. F. J. P. O führt diese Steuer dazu, dass die Kanalisierungsquote nur bei 53 Prozent liegt. Frankreich hat hieraus auch unlängst Konsequenzen gezogen und beschlossen, dass zukünftig auf Online-Poker ebenfalls eine Bruttospielertragssteuer erhoben werden soll.¹⁴

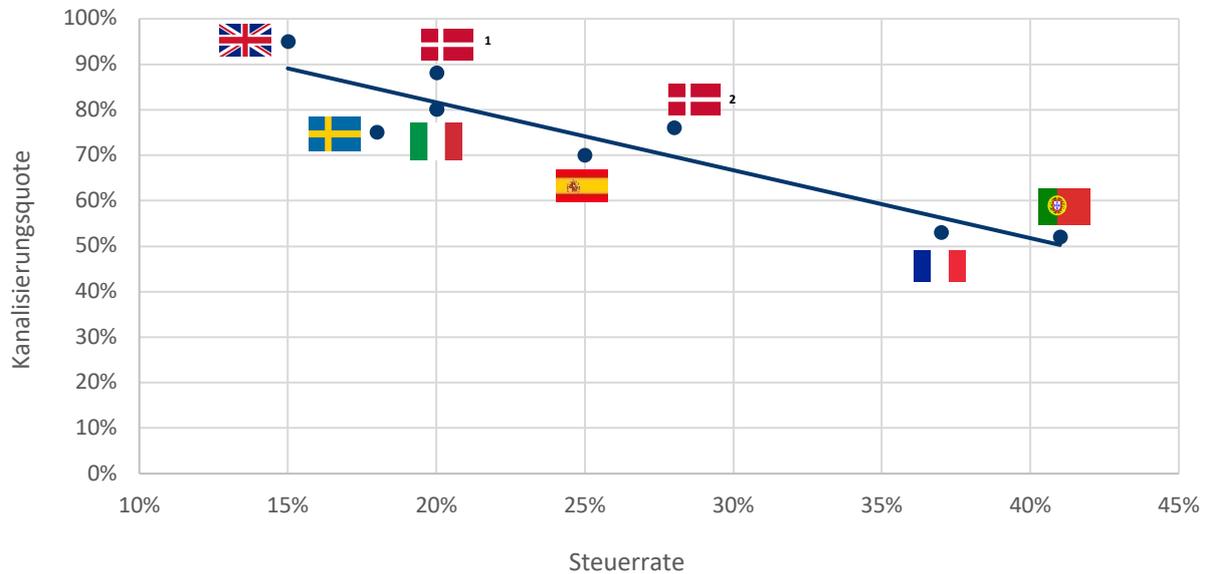
Die bisherige wissenschaftliche Literatur und der Vergleich mit anderen europäischen Ländern zeigen, dass für die Besteuerung der Online-Glücksspiels nur die Besteuerung des Bruttospielertrags in Frage kommt. Eine Besteuerung des Spieleinsatzes würde dazu führen, dass das Ziel der Kanalisierung nicht erreicht wird. Dies zeigt sich an den Negativbeispielen Frankreich¹⁵ und auch Portugal ganz deutlich: so weisen die beiden Länder mit den höchsten Steuerraten die geringste Kanalisierungsquote auf. Zudem wird deutlich, dass Länder mit einer Bruttospielertragssteuer von über 20 Prozent eine Kanalisierungsquote von unter 80 Prozent aufweisen (vgl. Abbildung 4). Hierbei gilt zu berücksichtigen, dass – bis auf Schweden und Großbritannien – die vorliegenden Werte aus Studien der Jahre 2015 und 2016 entnommen wurden. Bemerkenswert ist allerdings die Tatsache, dass seitdem sowohl Portugal als auch Spanien die Höhe der damals geltenden Bruttospielertragssteuer abgesenkt haben, um eine bessere

¹⁴ Vgl. <https://igamingbusiness.com/french-senate-approves-shift-to-ggr-tax-for-gambling/>, abgerufen am 10. Dezember 2020.

¹⁵ Hierbei gilt zu berücksichtigen, dass sich für die in Frankreich momentan geltende Spieleinsatzsteuer von zwei Prozent unter Berücksichtigung der geltenden Auszahlungsquote eine entsprechende Bruttospielertragssteuer von 37 Prozent ergibt (vgl. hierzu A. F. J. P. O., 2015, S. 14).

Kanalisierung und damit höhere Steuereinnahmen zu erzielen. So wurde in Portugal die Steuerrate von 41 Prozent auf 25 Prozent und in Spanien von 25 Prozent auf 20 Prozent reduziert.

Abbildung 4: Zusammenhang von Kanalisierungsquote und Steuerrate



Quelle: DICE Consult basierend auf Copenhagen Economics (2016 und 2020), Menon Business Economic (2015), Haffner und de Jong (2016), A. F. J. P. O (2015), H2 (2020). Dänemark 1 stellt hierbei den Status Quo (Bruttospielertragssteuer von 20 Prozent) dar, wohingegen Dänemark 2 die von H2 (2020) durchgeführte Simulation bei der erwägten Erhöhung der Steuerrate auf 28 Prozent darstellt.

5. Abgrenzung von Lotterien und Sportwetten

Die erwähnte Länderarbeitsgruppe lehnt eine Besteuerung des Bruttospielertrags in Höhe der Umsatzsteuer bislang ab, da die bereits legal tätigen Veranstalter von Glücksspielen benachteiligen würden. Die bisherigen Anbieter würden dadurch fünf- bis siebzehnmals höher besteuert. Diese Werte zielen auf die bereits legalen Glücksspielvarianten der Sportwetten und der Lotterie ab. Sportwetten werden derzeit mit einer Spieleinsatzsteuer von fünf Prozent, Lotterien mit einer Spieleinsatzsteuer von 16,67 Prozent besteuert.

Lotterien und Sportwetten unterscheiden sich allerdings stark in Bezug auf die Funktionsweise und der Ausschüttungsquote von den Glücksspielvarianten der virtuellen Automaten Spiele, dem Online-Poker und dem Online-Casino.

Anders als bei den virtuellen Automaten Spielen besteht das Lotteriespiel nur aus einer einzigen Runde und nicht aus einer Spielsession, die über mehrere Runden erfolgt. Die Spieleinsatzsteuer kommt also nur einmal zur Anwendung. Bei den virtuellen Automaten Spielen würde diese Steuer jede einzelne Runde einer Spielsession besteuern. Dem Einsatz der Lotterie stehen außerdem eine vergleichsweise niedrige Ausschüttungsquote und ein extrem hoher möglicher Gewinn gegenüber. Die Attraktivität der Lotterie wird durch eine Spieleinsatzsteuer daher kaum beeinflusst.

Die Funktionsweise der Sportwetten ähnelt der von Lotterien. Das Spiel besteht aus einer einzigen Runde bzw. getätigten Wette. Dem Wetteinsatz steht auch wieder ein hoher möglicher Gewinn gegenüber, weshalb eine Spieleinsatzsteuer die Attraktivität der Sportwette für den Spieler nur in einem vergleichsweise geringen Maße senkt.

Hinzu kommt, dass sich Sportwetten und die Lotterie entscheidend in ihren Ausschüttungsquoten vom Online-Poker, den virtuellen Automaten Spielen und dem Online-Casino unterscheiden. Unter Berücksichtigung der Spieleinsatzsteuer von fünf Prozent liegt die Ausschüttungsquote der Sportwetten derzeit etwa bei durchschnittlich 80 Prozent und bei typischen Lotterien nur bei 50 Prozent. Die Ausschüttungsquoten der virtuellen Automaten Spiele, des Online-Casinos und des Online-Pokers liegen mit 96, 98 und 95 Prozent deutlich höher. Dieser Unterschied hat einen großen Einfluss auf die Wirkung einer Spieleinsatzsteuer und ist auch einer der ausschlaggebenden Faktoren, warum eine Spieleinsatzsteuer bei Sportwetten und Lotterien funktionieren kann, bei den übrigen genannten Glücksspielvarianten hingegen nicht.

Sportwettenanbieter können aufgrund der niedrigeren Auszahlungsquote höhere Einnahmen generieren als die Anbieter von virtuellen Automaten Spielen. Die Spieleinsatzsteuer von fünf Prozent wirkt deshalb bei den Sportwetten nur wie eine Bruttospielertragssteuer von 25 Prozent. Gleiches gilt für die Lotterien. Die Wirkung ist damit deutlich geringer als beispielsweise die Wirkung einer Spieleinsatzsteuer auf die virtuellen Automaten Spiele. Dort wirkt eine Spieleinsatzsteuer von acht Prozent wie eine Bruttospielertragssteuer von 66,67 Prozent (vgl. Tabelle 4).

Tabelle 4: Wirkung einer Spieleinsatzsteuer auf unterschiedliche Spielvarianten bei einem Spieleinsatz von 100 Euro und einer reduzierten Auszahlungsquote

Spielform	Spieleinsatzsteuer	Auszahlungsquote unter Berücksichtigung der Spieleinsatzsteuer	Wirkung als Bruttospielertragssteuer
Sportwetten	5 %	80 %	25 %
Virtuelle Automaten Spiele	8 %	88 %	66,67 %
Online-Poker	5,3 %	89,70 %	51 %
Online-Casinospiele	10 %	88 %	83 %
Lotto (6 aus 49)	16,67 %	50 %	33 %

Quelle: DICE Consult.

Die bisher legalen Glücksspielvarianten sind somit nicht vergleichbar mit den neu zu regulierenden Varianten, weshalb eine unterschiedliche Form der Besteuerung nicht nur legitim, sondern dringend notwendig ist. Eine Spieleinsatzsteuer kann aufgrund der beschriebenen Unterschiede bei den virtuellen Automaten Spielen, dem Online-Poker und den Online-Casinospielen nicht funktionieren. Eine Besteuerung des Bruttospielertrags hingegen würde ausnahmslos für alle Spielformen, einschließlich der Sportwetten und der Lotterie, funktionieren. Daher ist anzuregen, für alle im RWLG geregelten Spielformen die Bemessungsgrundlage zu ändern und auf eine international wettbewerbsfähige und damit auch zukunftssichere Besteuerung des Bruttospielertrags zu wechseln.

6. Fazit

Eine effektive Kanalisierung hin zu legalen Online-Glücksspielen muss durch eine funktionierende Besteuerung flankiert werden, welche die Unterschiede der einzelnen Spielformen berücksichtigt.

Die Besteuerung des Spieleinsatzes in Höhe von acht Prozent führt jedoch zu einem viel zu hohen effektiven Steuersatz bezogen auf den Bruttospielertrag und geht mit einer deutlichen Verschlechterung für all diejenigen Spieler einher, welche ihre Spielaktivitäten im regulierten Markt tätigen. Demzufolge werden viele Spieler in den nicht-regulierten bzw. den Schwarzmarkt abwandern. Das übergeordnete Ziel der Kanalisierung wird somit gänzlich verfehlt, was wiederum auch dazu führt, dass das steuerbare Gesamtspielvolumen drastisch sinkt. Somit wirkt eine Spieleinsatzsteuer nicht nur dem Kanalisierungsziel, sondern auch den fiskalischen Interessen gänzlich entgegen. Auch die weiteren Ziele des GlüStV 2021, wie der Jugend- und Spielerschutz, können ohne eine erfolgreiche Kanalisierung nicht erreicht werden. Aufgrund internationaler Erfahrungen ist davon auszugehen, dass die Kanalisierungsquote bei einer achtprozentigen Spieleinsatzsteuer deutlich unter 50 Prozent fallen würde. Der GlüStV 2021 würde somit unter einer achtprozentigen Besteuerung des Spieleinsatzes gänzlich scheitern.

Beispiele aus anderen Ländern zeigen, dass die Besteuerung des Online-Glücksspiels effektiv nur über eine Bruttospielertragssteuer funktionieren kann. Diese sollte im Optimalfall zwischen 15 und 20 Prozent liegen. Nur so lassen sich eine hohe Kanalisierungsquote und somit auch die anderen Ziele des GlüStV bei gleichzeitig hohem Steueraufkommen erreichen.

Lotterien und Sportwetten unterscheiden sich maßgeblich in Funktionsweise, Ausschüttungsquoten und Wettbewerbsintensität von virtuellen Automatenspielen, Online-Poker und Online-Casino. Daher sollten wenigstens diese drei Spielvarianten nicht einer Spieleinsatzsteuer unterliegen, sondern einer Bruttospielertragssteuer. Nur so lassen sich alle im GlüStV 2021 formulierten Ziele effektiv erreichen. Erwägenswert wäre darüber hinaus, auch bei Lotterien und Sportwetten die Besteuerung auf eine Bruttospielertragssteuer umzustellen.¹⁶

¹⁶ Eine Bruttospielertragssteuer würde auch bei Sportwetten den Kanalisierungserfolg weiter steigern, wie ein internationaler Vergleich zeigt (vgl. Haucap et al., 2017; Haucap, 2018).

Literaturverzeichnis

A. F. J. P. O (2015), Propositions de Réforme du Marché du Poker en Ligne.

Copenhagen Economics (2016), Licensing System for Online Gambling, Studie im Auftrag von: The Association of Online Gambling Operators (BOS).

Copenhagen Economics (2020), The Degree of Channelization on the Swedish Online Gambling Market, Studie im Auftrag von: The Association of Online Gambling Operators (BOS).

Haffner, R. und de Jong, H. (2016), Relationship between Gambling Taxation and Channelling Rate, Studie im Auftrag von: PokerStars.

Haucap, J., M. Nolte und H. Stöver (2017), Faktenbasierte Evaluierung des Glücksspielstaatsvertrags, Institut für Sportrecht: Köln.

Haucap, J. (2018), Reformbedarf bei der Glücksspielregulierung aus ordnungspolitischer Sicht, in: Beiträge zum Glücksspielwesen, Heft 2, S. 7-11.

H2 Gambling Capital (2020), Denmark Online Gambling Market- Impact Analysis, Studie im Auftrag von: The Danish Online Gambling Association (DOGA).

Menon Business Economic (2015), Cost-Benefit Analysis of a Licensing Scheme for Gaming in Norway, Studie im Auftrag von: Betsson, Cherry Group, ComeOn, Guts und Unibet.

WIK Consult (2015), Wirtschaftliche Bedeutung und Potenziale im Einklang mit Verbraucher-, Daten- und Jugendschutz, Studie im Auftrag von: Deutscher Verband für Telekommunikation und Medien (DVTM).