

Geschäftsverzeichnismrn. 6564, 6567, 6576, 6577, 6579 und 6584
Entscheid Nr. 34/2018 vom 22. März 2018

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 (Aufhebung der Mehrwertsteuerbefreiung für Online-Glücks- und Geldspiele, die keine Lotterien sind), erhoben von der « Casinos Austria International Belgium » AG und anderen, von der Wallonischen Regierung, von der Gesellschaft maltesischen Rechts « Reel Europe Limited » und der « Pac-Man » AG, von der « Sagevas » AG, von der « Star Matic » PGmbH und der Gesellschaft maltesischen Rechts « Unibet (Belgium) Limited » und von der « Rocoluc » AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût und T. Giet, und dem emeritierten Präsidenten E. De Groot gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des emeritierten Präsidenten E. De Groot,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klagen und Verfahren*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 22. Dezember 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 23. Dezember 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 (Aufhebung der Mehrwertsteuerbefreiung für Online-Glücks- und Geldspiele, die keine Lotterien sind), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 4. Juli 2016, zweite Ausgabe: die «Casinos Austria International Belgium» AG, die «Blancas» AG, die «Middelkerke Casino Kursaal» AG, die «Casino Kursaal Oostende» AG und die «Grand Casino de Dinant» AG, unterstützt und vertreten durch RA M. Maus, in Gent zugelassen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 23. Dezember 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 26. Dezember 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Wallonische Regierung, unterstützt und vertreten durch RA J. Bourtembourg, RA C. Molitor und RÄin N. Fortemps, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung derselben Artikel.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. Dezember 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Januar 2017 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung derselben Artikel: die Gesellschaft maltesischen Rechts «Reel Europe Limited» und die «Pac-Man» AG, unterstützt und vertreten durch RA J.-L. Wuidard, in Lüttich zugelassen, und RA M. Nihoul, in Wallonisch-Brabant zugelassen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Dezember 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Januar 2017 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die «Sagevas» AG, unterstützt und vertreten durch RA F. Judo und RA E. Traversa, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung derselben Artikel.

e. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 3. Januar 2017 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 4. Januar 2017 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung derselben Artikel: die «Star Matic» PGmbH und die Gesellschaft maltesischen Rechts «Unibet (Belgium) Limited», unterstützt und vertreten durch RÄin A. Visschers und RA F. Smet, in Brüssel zugelassen.

f. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 4. Januar 2017 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 5. Januar 2017 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die «Rocoluc» AG, unterstützt und vertreten durch RA F. Tulkens und RA M. Vanderstraeten, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung derselben Artikel.

Diese unter den Nummern 6564, 6567, 6576, 6577, 6579 und 6584 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Schriftsätze und Gegenerwiderungsschriftsätze wurden eingereicht von

- der VoG «Prodipresse» und der «Atoutcomptoir.com» PGmbH, unterstützt und vertreten durch RA O. Bertin und RÄin Y. Spiegl, in Brüssel zugelassen,

- der « Nationalloterie » AG, unterstützt und vertreten durch RA P. Vlaemminck, RA R. Verbeke, RÄin J. Auwerx und RÄin J. Van den Bon, in Brüssel zugelassen,
- Pascal Woltèche, unterstützt und vertreten durch RA P. Joassart, in Brüssel zugelassen,
- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RÄin J. Lejeune, in Brüssel zugelassen.

Die klagenden Parteien haben Erwidierungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 14. November 2017 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snappe beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 13. Dezember 2017 geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Infolge des Antrags der klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6579 auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 13. Dezember 2017 den Sitzungstermin auf den 17. Januar 2018 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 17. Januar 2018

- erschienen
- . RA P.-J. Smeyers, in Brüssel zugelassen, *loco* RA M. Maus, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6564,
- . RA C. Molitor, ebenfalls *loco* RA J. Bourtembourg und RÄin N. Fortemps, für die Wallonische Regierung (klagende Partei in der Rechtssache Nr. 6567),
- . RA J.-L. Wuidard und RÄin E. Rombaux, in Wallonisch-Brabant zugelassen, *loco* RA M. Nihoul, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6576,
- . RA F. Smet, ebenfalls *loco* RÄin A. Visschers, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6579,
- . RA O. Bertin und RÄin Y. Spiegl, für die VoG « Prodipresse » und die « Atoutcomptoir.com » PGmbH,
- . RA R. Verbeke und RÄin J. Auwerx, ebenfalls *loco* RA P. Vlaemminck und RÄin J. Van den Bon, für die « Nationalloterie » AG,
- . RA P. Joassart und RÄin M. Solbreux, in Brüssel zugelassen, für Pascal Woltèche,
- . RÄin J. Lejeune und RÄin V. De Brabanter, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snappe Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Die klagenden Parteien fordern die Nichtigkeitserklärung der Artikel 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016, die ab den 1. Juli 2016 die Mehrwertsteuerbefreiung für Glücksspiele mit Geldeinsatz eingeschränkt haben.

B.2.1. Artikel 29 hat Artikel 1 des Steuergesetzbuchs über den Mehrwert (Mehrwertsteuergesetzbuch) durch nachstehenden Absatz ergänzt:

« § 14. Für die Anwendung des vorliegenden Gesetzbuches gelten als:

1° ' Glücksspiele mit Geldeinsatz ':

*a)* Spiele unter gleich welcher Bezeichnung, die Gelegenheit bieten, Geld- oder Sachpreise beziehungsweise -prämien zu gewinnen, wobei die Spieler weder zu Beginn noch im Verlauf noch am Ende des Spiels eingreifen können und die Gewinner ausschließlich durch das Los oder sonst wie zufallsbedingt bestimmt werden;

*b)* Spiele unter gleich welcher Bezeichnung, die Teilnehmern an einem Wettbewerb gleich welcher Art Gelegenheit bieten, Geld- oder Sachpreise beziehungsweise -prämien zu gewinnen, es sei denn, der Wettbewerb führt zum Abschluss eines Vertrags zwischen den Gewinnern und dem Veranstalter dieses Wettbewerbs;

2° ' Lotterien ' : Gelegenheiten, infolge eines Kaufs von Lotterielosen Geld- oder Sachpreise beziehungsweise -prämien zu gewinnen, wobei die Gewinner durch das Los oder sonst wie zufallsbedingt bestimmt werden, ohne Einfluss darauf haben zu können ».

B.2.2. Artikel 30 hat in Artikel 18, § 1, zweiter Absatz desselben Gesetzbuchs, nur in der niederländischen Fassung in der Bestimmung unter Nr. 16, die Wörter « kans- of gokspelen » durch die Wörter « kans- en geldspelen » (« Glücksspiele mit Geldeinsatz ») ersetzt.

Kraft Absatz 1 des vorerwähnten Artikels 18 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuchs gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gutes im Sinne des vorliegenden Gesetzbuches ist, als Dienstleistung. Als Dienstleistung gilt unter anderem die Ausführung eines Vertrags mit folgendem Gegenstand:

« 16° auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen. Als solche werden Dienstleistungen angesehen, die auf elektronischem Wege erbracht werden und die Bereitstellung von Web-Sites, Web-Hosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen, Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung, Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken, Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen mit Geldeinsatz, sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung und Erbringung von Fernunterrichtsleistungen zum Gegenstand haben. Kommunizieren Dienstleistender und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allein noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung wäre ».

B.2.3. Mit Artikel 31 wurde in Artikel 44, § 3, des MwSt.-Gesetzbuchs, der mehrere Dienstleistungen von der Steuer freistellt, die Bestimmung unter Nr. 13 wie folgt ersetzt:

« 13° a) Lotterien;

b) sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz, ausgenommen Glücksspiele mit Geldeinsatz, die wie in Artikel 18 § 1 Absatz 2 Nr. 16 erwähnt auf elektronischem Wege bereitgestellt werden; ».

Vor der Inkraftsetzung von Artikel 31 bezog die Steuerbefreiung sich auf:

« 13° Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz, wobei die vom König festgelegten Bedingungen und Einschränkungen zu berücksichtigen sind ».

B.2.4. Mit Artikel 32 wurde in Artikel 51*bis* des Mehrwertsteuergesetzbuchs folgender Absatz eingefügt:

« § 1*bis*. Der Vertragspartner eines nicht in Belgien ansässigen Steuerschuldners haftet aufgrund von Artikel 51 § 1 Nr. 1 dem Staat gegenüber gesamtschuldnerisch mit dem Steuerschuldner für die Zahlung der Steuer in Bezug auf Glücksspiele mit Geldeinsatz, die wie in Artikel 18 § 1 Absatz 2 Nr. 16 erwähnt auf elektronischem Wege zugunsten des Vertragspartners bereitgestellt werden, wenn der Steuerschuldner weder in Belgien über eine Mehrwertsteueridentifikationsnummer verfügt, die gegebenenfalls in Anwendung einer der in den Artikeln 58*ter* und 58*quater* erwähnten Sonderregelungen zugewiesen wird, noch über eine Mehrwertsteueridentifikationsnummer verfügt, die von einem anderen Mitgliedstaat in

Anwendung einer der in den Artikeln 358a bis 369i der Richtlinie 2006/112/EG erwähnten Sonderregelungen zugewiesen wird ».

Kraft Artikel 51, § 1, 1° desselben Gesetzbuchs ist die Steuer vom Steuerpflichtigen zu zahlen, der in Belgien eine steuerpflichtige Lieferung von Gütern oder eine steuerpflichtige Dienstleistung bewirkt.

B.2.5. Artikel 33 hebt den Königlichen Erlass Nr. 45 vom 14. April 1993 über die Freistellung des auf den Mehrwert zu versteuernden Gutes in Bezug auf Glücksspiele mit Geldeinsatz auf. Dieser Königliche Erlass gab an was für die Anwendung von Artikel 44, § 3, Nr. 13 des Mehrwertsteuergesetzbuchs unter Glücksspiele mit Geldeinsatz zu verstehen war.

B.2.6. Artikel 34 legt fest, dass das die angefochtenen Bestimmungen enthaltende Kapitel am 1. Juli 2016 in Kraft trat.

B.3.1. Ab 1. Juli 2016 sind Glücksspiele mit Geldeinsatz demzufolge, die auf elektronischem Weg angeboten werden (*online* Glücksspiele mit Geldeinsatz) nicht mehr von der Mehrwertsteuer befreit. *Offline* Glücksspiele mit Geldeinsatz sowie Lotterien hingegen bleiben davon befreit.

B.3.2. Zu Anfang fielen Glücksspiele mit Geldeinsatz nicht in den Bereich des Mehrwertsteuer-Systems, das nur auf die erschöpfend aufgelisteten Dienstleistungen anwendbar war.

Ab 1. Januar 1993 sind alle Dienstleistungen im Prinzip mehrwertsteuerpflichtig, doch der Gesetzesgeber sah für Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz eine MwSt.-Befreiung vor. Diese Befreiung ging zurück auf einen praktischen Grund:

« Diese Aktivitäten eignen sich jedoch schlecht zur Erhebung der MwSt., sodass es effizienter ist Sondersteuern für sie vorzusehen » (*Parlamentsdokumente*, Kammer, 1992-1993, Nr. 684/1, S. 49).

B.3.3. Kraft Artikel 135, Absatz 1, Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 betreffend das Gemeinschaftliche System der Mehrwertsteuer (MwSt.-Richtlinie) befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer « Wetten,

Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden ».

Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union geht hervor, dass der Befreiung dieselben praktischen Gründe zugrunde liegen:

« Was insbesondere Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele betrifft, ist festzustellen, dass die Steuerbefreiung, die ihnen zugutekommt, durch praktische Erwägungen veranlasst ist, da sich Glücksspielumsätze schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen, und nicht, wie es bei bestimmten im sozialen Bereich erbrachten Dienstleistungen von allgemeinem Interesse der Fall ist, durch den Willen, diesen Tätigkeiten eine günstigere mehrwertsteuerliche Behandlung zu gewährleisten » (EuGH, 10. Juni 2010, C-58/09, *Leo-Libera GmbH*, Punkt 24).

B.3.4. Die « Sondersteuer », der Glücksspiele mit Geldeinsatz unterliegen, ist die Steuer auf Spiele und Wetten, die eingeführt worden ist mit dem Gesetz vom 28. August 1921 über die Einführung neuer Steuergelder. Diese Steuer ist später aufgenommen worden in dem Gesetzbuch der der Einkommenssteuer gleichgesetzten Steuern (Artikel 43 ff. des GEGS) und ist seit dem Inkrafttreten des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen zu einer regionalen Steuer geworden (Artikel 3, Absatz 1, Punkt 1, des Sonderfinanzierungsgesetzes).

#### *In Bezug auf die Zulässigkeit*

B.4.1. Der Ministerrat stellt die Zulässigkeit des Berufungsantrags der Rechtssache Nr. 6576 in Abrede, insofern die klagenden Parteien in der Klageschrift keine Kopie der Entscheide der Gesellschaften beigelegt haben, um in Übereinstimmung mit ihren Satzungen in die Rechte eingesetzt zu werden.

Artikel 7, Absatz 3, des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof legt fest, dass der Nachweis des Beschlusses des zuständigen Organs der juristischen Person, um in die Rechte eingesetzt zu werden, « auf erstes Verlangen » vorgelegt werden muss. Diese Formulierung bietet dem Gerichtshof die Möglichkeit, laut seinem Urteil Nr. 120/2014 vom 17. September 2014, von einem solchen Antrag abzusehen,

nämlich wenn die juristische Person, wie hier der Fall, von einem Rechtsanwalt vertreten wird.

Diese Auslegung stellt jedoch kein Hemmnis dar, wenn eine Partei berechtigt ist zur Sprache zu bringen, dass der Beschluss, - um in die Rechte eingesetzt zu werden - nicht von den zuständigen Organen der juristischen Person getroffen worden ist. Sie muss ihre Äußerung annehmbar machen, was sie mit allen Rechtsmitteln erwirken kann. Dies ist hier nicht der Fall.

B.4.2. Der Ministerrat stellt ebenfalls das Interesse der ersten klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 6564 und der ersten klagenden Partei in der Rechtssache Nr. 6576 in Abrede.

Jetzt, wo die übrigen klagenden Parteien bei den angegebenen Sachen das erforderliche Interesse an der Nichtigkeitserklärung der angefochtenen Bestimmungen bekunden, muss der Gerichtshof die Ausnahme nicht prüfen.

B.4.3. Wie der Ministerrat zur Sprache bringt, sind die angeführten Mittel in Wirklichkeit gegen die Artikel 31 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 gerichtet. Sie enthalten keine Beschwerden in Bezug auf die Artikel 29 und 30 desselben Programmgesetzes, die lediglich die im MwSt.-Gesetzbuch verwendeten Begriffe beschreiben oder ändern. Letztgenannte Bestimmungen sind mit den tatsächlich angefochtenen Artikeln ebenso untrennbar verbunden.

B.4.4. Aus diesem Grund sind die Berufungen unzulässig.

B.5. Die intervenierenden Parteien ersuchen den Gerichtshof die Berufungen zwecks Nichtigkeitserklärung abzulehnen. Sie bekunden das erforderliche Interesse, insofern eine Nichtigkeitserklärung der angefochtenen Bestimmungen den Gesetzgeber dazu veranlassen könnte alle Glücksspiele mit Geldeinsatz und Lotterien der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

*In Bezug auf die Zuständigkeitsverteilungsvorschriften*

B.6. Die meisten Klagegründe gehen zurück auf eine Verletzung der Zuständigkeitsverteilungsvorschriften.

B.7.1. Artikel 177 des Grundgesetzes legt fest:

« Ein Gesetz, das mit der in Artikel 4 letzter Absatz bestimmten Mehrheit angenommen wird, legt das Finanzierungssystem für die Regionen fest.

Die Regionalparlamente bestimmen, jedes für seinen Bereich, den Verwendungszweck ihrer Einnahmen durch die in Artikel 134 erwähnten Regeln ».

B.7.2. Artikel 3, Absatz 1, Punkt 1 des Sonderfinanzierungsgesetzes, das ersetzt worden ist durch das Sondergesetz vom 13. Juli 2001, legt fest:

« Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

1° Die Steuer auf Spiele und Wetten; ».

B.7.3. Artikel 4, § 1 des Sonderfinanzierungsgesetzes, das ersetzt worden ist durch das Sondergesetz vom 13. Juli 2001, legt fest:

« Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von der in Artikel 3 Absatz 1, Nr. 1 bis 4 und Nr. 6 bis 9 erwähnten Steuern zu ändern ».

B.8.1. Die Feststellung, dass die vorgenannte MwSt.-Richtlinie die teilweise Aufhebung der MwSt.-Befreiung für Glücksspiele mit Geldeinsatz erlauben (Artikel 135, Absatz 1) und nicht verhindern soll, dass diese Glücksspiele mit Geldeinsatz einer weiteren Steuer unterliegen, insofern es sich nicht um eine Umsatzsteuer (Artikel 401) handelt, bedeutet nicht, dass der Gesetzgeber, der die Bestimmungen der Richtlinie umsetzt, die Zuständigkeitsverteilungsvorschriften nicht einhalten muss.

B.8.2. Die Artikel 3, 4 und 5 des Sonderfinanzierungsgesetzes gewähren den Regionen allgemeine Zuständigkeit in Zusammenhang mit den in diesen Artikeln angeführten Steuern. Insofern sie nichts Anderes dazu verfügt haben, ist davon auszugehen, dass der

Grundgesetzgeber und der Sondergesetzgeber den Regionen die vollständige Zuständigkeit gewähren bis zum Erlassen der Regeln in Zusammenhang mit dem Steuersatz, der Bemessungsgrundlage und den Steuerbefreiungen von den in Artikel 3, Absatz 1, Nr. 1 bis 4, und 6 bis 9 angeführten Steuern, darunter die Steuer auf Spiele und Wetten.

B.8.3. Die parlamentarische Vorbereitung dazu bringt hervor, dass das Sonderfinanzierungsgesetz bezweckt, « den Regionen ausschließlich für mehrere Steuern, die ursprünglich nationale Steuern sind, zu garantieren, dass die nationale Behörde in Zukunft nicht mehr für die Bereiche auftreten wird, für die die Regionen auf der Grundlage dieses Entwurfs die Zuständigkeit erhalten. Ohne eine derartig ausdrückliche Bestimmung steht es der nationalen Behörde jedoch frei auf der Grundlage von Artikel 110 [nunmehr Artikel 170], § 2, Absatz 2 des Grundgesetzes per einfachem Gesetz ‘ Ausnahmen festzulegen, die notwendig sind ’ » (*Parlamentsdokumente*, Kammer, 1988-1989, Nr. 635/1, S. 7-8).

B.8.4. Die Regionen sind nicht dazu befugt, die beststeuerbare Materie der Steuer auf Spiele und Wetten zu ändern. Es obliegt dem föderalen Gesetzgeber die beststeuerbare Materie durch ein mit besonderer Mehrheit angenommenes Gesetz festzulegen.

Der besondere Gesetzgeber hat die beststeuerbare Materie von den in Artikel 3 des Sonderfinanzierungsgesetzes angeführten Steuern und Abgaben, sowohl in Bezug auf den mit einfacher Mehrheit beschließenden föderalen Gesetzgeber, als auch in Bezug auf den Gesetzgeber der Regionen (siehe Abteilung Gesetzgebung des Staatsrats in ihrer Empfehlung vom 16. September 1992 über einen Vorschlag zu einem Sondergesetz zur Änderung des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 (*Parlamentsdokumente*, Kammer, Sondersitzung 1991-1992, Nr. 604/2, S. 11-12)).

B.9. Die beststeuerbare Materie ist das Element, das die Steuer, die Situation oder die Tatsache veranlasst, die zum Schulden der Steuer führt. Die beststeuerbare Materie ist von der Besteuerungsgrundlage (« die Steuerbemessungsgrundlage ») zu unterscheiden, die die Grundlage dessen ist, worauf die Steuer berechnet wird.

B.10. Die beststeuerbare Materie der Steuer auf Spiele und Wetten, so geht aus der parlamentarischen Vorbereitung des Sondergesetzes vom 13. Juli 2001 hervor, ist « die Organisation in einem öffentlichen oder privaten Kreis von Spielen und Wetten ». Die

Steuerbemessungsgrundlage ist « der Bruttobetrag der bei Spielen und Wetten eingesetzten Beträge » (*Parlamentsdokumente*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, S. 157) oder die sogenannte « tatsächliche Bruttomarge », d. h. der Betrag der Einsätze der Spieler, abzüglich des Betrags der Gewinne, die den Spielern tatsächlich ausgezahlt werden (siehe Artikel 43*bis*, Gesetzbuch der der Einkommenssteuer gleichgesetzten Steuern (GEGS)).

B.11. Kraft Artikel 26, Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuchs wird die MwSt. von all dem berechnet, was der Dienstleistende als Gegenleistung erhält oder erhalten soll von demjenigen zu dessen Gunsten die Dienstleistung bewirkt wird.

Wenn der Organisator von Glücksspielen mit Geldeinsatz eine rechtliche Verpflichtung gleich welcher Art hat, um einen Teil der Einsätze der Spieler als Gewinn auszuzahlen, wird die Besteuerungsgrundlage anhand von der tatsächlichen Bruttomarge berechnet, bei der es sich um einen Betrag einschließlich MwSt. handelt (Rundschreiben AAFisc Nr. 32/2016 vom 30. November 2016, Nr. 27).

Es handelt sich dabei, mit andern Worten, um den Bruttobetrag der eingesetzten Geldbeträge oder Einlagen, abzüglich der Gewinne, die tatsächlich ausgezahlt werden (*Parlamentsdokumente*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1875/001, S. 20).

Die Mehrwertsteuer selber gehört nicht zur Besteuerungsgrundlage (Artikel 28, Punkt 6 des Mehrwertsteuergesetzbuchs). Da die MwSt. in der tatsächlichen Bruttomarge einbegriffen ist, muss sie zur Festlegung der Besteuerungsgrundlage von dieser Marge abgezogen werden (vorgenanntes Rundschreiben, Nr. 28).

Bei der Berechnung der geschuldeten MwSt. wird auch die Regionalsteuer auf Spiele und Wetten außer Acht gelassen (vorgenanntes Rundschreiben, Nr. 47).

B.12. Die angefochtenen Bestimmungen bewirken, dass die tatsächliche Bruttomarge der Organisation von *online* Glücksspielen mit Geldeinsatz sowohl der MwSt. (21 Prozent), als auch der Regionalsteuer auf Spiele und Wetten (Basistarif von 11 oder 15 Prozent, je nach Region) unterworfen wird.

B.13. Der föderale Gesetzgeber hat zwar, indem *online* Glücksspiele mit Geldeinsatz der MwSt. unterworfen werden, die besteuerbare Materie der Regionalsteuer auf Spiele und Wetten formell nicht geändert, hat aber in Wirklichkeit eine Maßnahme getroffen, die die besteuerbare Materie senkt, indem die betroffenen Spiele und Wetten teurer und dadurch weniger attraktiv gestaltet werden. Darüber zu urteilen, ob diese Folge wünschenswert ist, fällt in erster Linie dem regionalen Gesetzgeber zu, der kraft Artikel 3, Absatz 1, Nr. 1 des Sonderfinanzierungsgesetzes dazu befugt ist, den Steuersatz und die Befreiungen der Steuer auf Spiele und Wetten festzulegen.

Eine solche Änderung der besteuerbaren Materie, die für die Regionen die Möglichkeit bestimmt, ihre Befugnisse auszuüben, kann der föderale Gesetzgeber nur durchführen dank Artikel 4, letzter Absatz, der per Grundgesetz festgelegten besonderen Mehrheit. Die Bedingung der besonderen Mehrheit ist notwendigerweise Teil des Systems zur Festlegung der Befugnisse. Auf der Grundlage von Artikel 1, Nr. 1, des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 ist es dem Gerichtshof möglich eine Verletzung der Bedingungen zur besonderen Mehrheit, die im Grundgesetz verankert sind, zur Kenntnis zu nehmen.

B.14. Die Klagegründe sind begründet, insofern sie auf eine Verletzung von Artikel 177 des Grundgesetzes zurückgehen, der zu verstehen ist in Zusammenhang mit Artikel 3, Absatz 1, Nr. 1 des Sonderfinanzierungsgesetzes.

B.15. Die Artikel 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 müssen demzufolge für nichtig erklärt werden.

Es besteht kein Anlass dazu, die übrigen Klagegründe zu prüfen, da sie nicht zu einer umfassenderen Nichtigkeitserklärung führen können.

B.16. Die für nichtig erklärten Artikel waren anwendbar auf die Einkünfte, die ab den 1. Juli 2016 eingenommen worden sind.

Um den budgetären und administrativen Möglichkeiten Rechnung zu tragen, die die Rückzahlung der bereits gezahlten Steuern verursachen würden, müssen die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen definitiv gewahrt werden, wobei Artikel 8 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof anzuwenden ist.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt die Artikel 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 für nichtig;
- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen aufrecht.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 22. März 2018.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot