

Aufsätze

Univ.-Prof. Dr. iur. Christian Koenig LL.M. (LSE), Bonn*

Besteuerung der Spieleinsätze bei Online-Casinoangeboten im Vergleich zu einer auf den Bruttospielertrag bezogenen Besteuerung terrestrischer Glücksspiele – EU-beihilferechtliche Fallstricke

Am 1.7.2021 soll das Gesetz zur Änderung des Rennwett- und Lotteriegengesetzes („RennwLottÄG“) in Kraft treten. Danach soll bei Online-Casino- und Pokerngeboten eine Besteuerung nach Maßgabe der Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes erfolgen. Demgegenüber unterliegen terrestrische Spielbanken und Betreiber von stationären gewerblichen Geldspielautomaten in Spielhallen und Gaststätten einer auf den Bruttospielertrag bezogenen Besteuerung. Gegen diese privilegierte Bruttospielertrags-Besteuerung terrestrischer Anbieter im Vergleich zu einer Besteuerung der Spieleinsätze bei entsprechenden Online-Angeboten sind bereits Beschwerden bei der Europäischen Kommission wegen des damit einhergehenden Verstoßes gegen das beihilferechtliche Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV) eingereicht worden.

I. Ausgangslage

Nach § 36 RennwLottÄG sollen im Geltungsbereich dieses Gesetzes veranstaltete oder angebotene Online-Nachbildungen terrestrischer Automatenspiele (virtuelles Automatenpiel) einer Virtuellen Automatensteuer unterliegen. Als Bemessungsgrundlage für die Virtuelle Automatensteuer knüpft § 37 Satz 1 RennwLottÄG an den „geleisteten Spieleinsatz abzüglich der Virtuellen Automatensteuer“ an.

In der Begründung zu § 37 RennwLottÄG heißt es, dass die Steuer auf Überwälzung auf die Spieler angelegt sei und damit auf die im Spielverhalten zum Ausdruck kommende besondere finanzielle Leistungsfähigkeit des Spielers zugreife.

§ 38 RennwLottÄG legt einen Virtuellen Automatensteuersatz von 5,3 % der Spieleinsatz-Bemessungsgrundlage nach § 37 RennwLottÄG fest.

Nach der Begründung zu § 38 RennwLottÄG soll dieser Steuersatz die mit dem Glücksspielstaatsvertrag verfolgten Lenkungszwecke flankieren. Weiter wird in der Begründung ausgeführt, dass es angebracht sei, für virtuelles Automatenpiel, als eines der Spiele mit dem angeblich höchsten Suchtpotential, einen eigenständigen Steuersatz einzuführen, der höher anzusetzen sei als bei Sportwetten.

Auch beim Online-Poker knüpft § 47 Abs. 1 RennwLottÄG als Bemessungsgrundlage an den „Spieleinsatz abzüglich der Online-Pokersteuer“ an. Nach § 48 RennwLottÄG beträgt der Online-Pokersteuersatz ebenfalls „5,3 Prozent der Bemessungsgrundlage nach § 47“ RennwLottÄG.

In dem im Dezember 2020 vorgelegten (im Internet abrufbaren) wirtschaftswissenschaftlichen Gutachten „Zukünftige

Glücksspielbesteuerung im Rahmen des Glücksspielneuregulierungsstaatsvertrags“ kommen die Autoren Prof. Dr. Justus Haucap, Daniel Fritz und Dr. Susanne Thorwarth¹ zu dem Ergebnis, dass eine Besteuerung des Spieleinsatzes in Höhe von 5,3 % für virtuelles Automatenpiel und Online-Poker zu einem – gemessen an dem übergeordneten Regulierungsziel der Kanalisierung – zu hohen, den Lenkungszweck konterkarierenden effektiven Steuersatz im Vergleich zu einer auf den Bruttospielertrag bezogenen Besteuerung terrestrischer Glücksspiele führe. Damit gehe eine deutliche Verschlechterung für all diejenigen Spieler einher, welche ihre Spielaktivitäten im regulierten Markt tätigen. Da viele Spieler dann in den Schwarzmarkt abwandern würden, würde das übergeordnete Ziel der Kanalisierung somit verfehlt. Aufgrund internationaler Erfahrungen sei davon auszugehen, dass die Kanalisierungsquote bei einer solchen Spieleinsatzbesteuerung deutlich unter 50 % fallen, mithin der GlüStV 2021 gänzlich scheitern würde.

Rechnerisch bewirkt eine Besteuerung des Spieleinsatzes in Höhe von 5,3 %, dass die neue Steuer für virtuelle Automaten- und Online-Pokerspiele etwa fünf Mal höher ist (ca. 125 % auf den Bruttospielertrag) als die stationäre Spielbankabgabe.

Haucap/Fritz/Thorwarth folgern daraus, dass kein Online-Casino bzw. kein Online-Poker unter einer derart hohen Steuerlast wettbewerbsfähig anbieten könne und somit mittel- oder langfristig aus dem Markt ausscheiden würde. Die Online-Anbieter wären nämlich betriebswirtschaftlich gezwungen, die Auszahlungsquoten anzupassen. So müsste das Online-Casino ausgehend von einer wettbewerblichen Auszahlungsquote von derzeit durchschnittlich 96 % diese auf etwa 91 % reduzieren. Wettbewerblich ließe sich eine solche Absenkung der Auszahlungsquote von 96 % auf 91 % aber gar nicht umsetzen, denn die Spieler könnten auf dem Schwarzmarkt mit demselben Startbudget effektiv etwa dreimal so viel einsetzen wie auf dem regulierten Markt.

Insbesondere kommt es zu einer Ungleichbehandlung der Online-Casinoanbieter gegenüber den steuerlich weit weniger belasteten und damit wettbewerblich begünstigten ter-

* Der Autor ist Direktor am Zentrum für Europäische Integrationsforschung (ZEI) der Universität Bonn. Auf Seite VII erfahren Sie mehr über den Autor. Der Beitrag beruht auf einem Rechtsgutachten.

¹ Abrufbar unter: <https://dice-consult.de/content/5-publikationen/3-studie-zukuenftige-gluecksspielbesteuerung-im-rahmen-des-gluecksspielneuregulierungsstaatsvertrags/gutachten-haucap-besteuerung-online-gluecksspiele-final.pdf>.

restrischen Spielbanken und Betreibern von stationären gewerblichen Geldspielautomaten.

Im Gegensatz zu der nach § 37 RennwLottÄG geplanten Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes für die Virtuelle Automatensteuer soll für die Besteuerung der terrestrischen Spielbanken weiterhin die Bemessungsgrundlage des Bruttospielertrages gelten und zwar nach Maßgabe der je nach Bundesland unterschiedlich hohen Spielbankabgabensätze (z. B. in Bayern bei einem jährlichen Bruttospielertrag bis 25 Mio. EUR fünfundzwanzig v. H. sowie bei einem jährlichen Bruttospielertrag über 25 Mio. EUR dreißig v. H. des Bruttospielertrages der jeweiligen Spielbank nach Art. 5 BaySpielbG).

Auch liegt eine Ungleichbehandlung der Online-Casinoanbieter gegenüber den Betreibern von stationären gewerblichen Geldspielautomaten vor. Letztere unterliegen der Umsatzbesteuerung sowie – je nach Landesrecht – der kommunalen Vergnügungssteuer. Insgesamt ist die Vergnügungssteuerlast in Deutschland damit je nach Standort sehr unterschiedlich verteilt. Gleichwohl bleibt selbst bei der kumulierten Besteuerung der Betreiber von stationären Geldspielautomaten deren Gesamtsteuerlast erheblich geringer im Vergleich zu den mit der hier untersuchten Spieleinsatzsteuer weit höher belasteten Online-Casinoanbietern. Dies gilt vor allem im größten Bundesland, dem Freistaat Bayern, der vollständig auf die Erhebung von Vergnügungssteuern verzichtet.

II. EU-beihilferechtliche Beurteilung

1. Beihilfetatbestandliche Begünstigung der terrestrischen Spielbanken und der Betreiber von stationären Geldspielautomaten i. S. v. Art. 107 Abs. 1 AEUV?

Wenn im Gegensatz zu der Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes für die Virtuelle Automatensteuer die terrestrischen Spielbanken weiterhin aufgrund der erheblich weniger belastenden Bemessungsgrundlage des Bruttospielertrages besteuert werden und zudem die je nach Bundesland variierenden Spielbankabgabensätze insgesamt verhältnismäßig niedrig angesetzt bleiben (wie in Bayern mit 25 % bzw. 30 % auf die Bruttospielerträge nach Art. 5 BaySpielbG), so könnte hierin eine selektive und damit eine nach Art. 107 Abs. 1 AEUV beihilfetatbestandliche Abgabenverschöpfung zugunsten der terrestrischen Spielbanken zu sehen sein. Entsprechendes gilt in Bezug auf die geringer belastende Besteuerung der Betreiber von stationären Geldspielautomaten im Vergleich zu den mit einer Spieleinsatzsteuer weit höher belasteten Online-Casinoanbietern.

a) Die Beihilfetatbestandsmerkmale

Die Tatbestandsvoraussetzungen einer staatlichen Beihilfe werden im Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV aufgeführt:

aa) Staatliche Mittel

Werden terrestrische Spielbanken und Betreiber von stationären Geldspielautomaten geringer besteuert als Online-Glücksspielanbieter, so verzichtet der Staat auf Steuereinnahmen. Eine Abgabenverschöpfung wird stets aus staatlichen Mitteln gewährt.

bb) Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige

Der Begünstigungsbegriff umfasst nicht nur positive Leistungen, sondern auch staatliche Maßnahmen, die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise aus seinen Mitteln zu tragen hat. Eine geringere Steuerbelastung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten stellt eine Begünstigung einer bestimmten (abgrenzbaren) Gruppe von Unternehmen, zumindest aber eine Begünstigung bestimmter Produktionszweige i. S. v. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.

Weder für terrestrische Spielbanken noch für gewerbliche Geldspielautomaten ist eine Steuererhebung vorgesehen, die mit der neu erhobenen Online-Spieleinsatzsteuer nach dem RennwLottÄG vergleichbar und damit gegenrechnungsfähig wäre. Eine Einbeziehung der Spielbankabgabe bzw. der Umsatzsteuer sowie der (in Bayern gar nicht erhobenen) Automaten(vergnügungs)steuer – soweit letztere in den anderen Ländern bzw. den dortigen Kommunen überhaupt erhoben wird – in den Vergleich und damit eine Bejahung der Gegenrechnungsfähigkeit würde die maßgeblichen steuerlogischen Leitprinzipien des RennwLottÄG verkennen. Würde eine steuerliche Gegenrechnung auf den nur vordergründigen Vergleichbarkeitsaspekt der Besteuerung des Spielkonsums abstellen, so übersieht dieser Ansatz die sich von der Spielbankabgabe bzw. der Umsatzsteuer sowie der Vergnügungssteuer als Aliud unterscheidenden Lenkungsziele der Spieleinsatzsteuer nach dem RennwLottÄG. Ausweislich der amtlichen Begründung zu § 37 (Bemessungsgrundlage) und § 38 (Steuersatz) RennwLottÄG betont der Gesetzgeber selbst die „mit dem Glücksspielstaatsvertrag verfolgten Lenkungsziele“ als Leitprinzipien, um insbesondere das Nutzerverhalten in Bezug auf Spiele mit dem höchsten Suchtpotential zu kanalisieren. Aufgrund der Spieleinsatzsteuer sollen suchtgefährlichere Spiele höher besteuert werden als weniger suchtgefährliche Spiele und die besondere Leistungsfähigkeit der Spielteilnehmer an suchtgefährlicheren Spielen soll mit abgeschöpft werden. Das dem RennwLottÄG laut seiner Begründung zugrundeliegende Lenkungsprinzip, nämlich die Steuer durch eine Orientierung am Spieleinsatz auf die Spieler zu überwälzen und damit das Glücksspiel von mehr süchtig machenden hin zu weniger süchtig machenden Spielen zu lenken, ist ein gänzlich anderes als bei der Spielbankabgabe sowie der Umsatzsteuer, die beide hinsichtlich der Konsumrisiken neutral ausgestaltet sind. Auch die Vergnügungssteuer hat einen neutralen Charakter. Als logische Folge ihrer fehlenden Lenkungs- oder Kanalisierungszwecke dürfen weder die Spielbankabgabe sowie die Mehrwertsteuer noch die Vergnügungssteuer beim Vergleich mit der Steuer auf die Spieleinsätze abgezogen werden. Daher richtet sich die Höhe der gewährten Begünstigung nach den Beträgen, welche die terrestrischen Spielbanken und die Aufsteller gewerblicher Geldspielautomaten bei einer Besteuerung von 5,3 % auf die jeweiligen Einsätze entrichten müssten.

Sollte die Europäische Kommission in den laufenden Beschwerdeverfahren die von den terrestrischen Anbietern tatsächlich entrichteten Spielbankabgaben bzw. die Umsatzsteuer und die Automaten(vergnügungs)steuer – soweit letztere in den Ländern bzw. den dortigen Kommunen überhaupt erhoben wird – im Verhältnis zur Spieleinsatzsteuer, von der sie befreit sind, entgegen der unvergleich-

baren Besteuerungslogik in Abzug bringen, so wäre das Beihilfeäquivalent wie folgt zu berechnen: geschätzter Steuerbetrag, der von den terrestrischen Spielbanken und stationären Geldspielautomatenbetreibern bei einer Besteuerung von 5,3% auf die jeweiligen Spieleinsätze zu entrichten wäre, abzüglich der auf die Bruttospielerträge entrichteten Spielbankabgaben bzw. der Umsatzsteuer und der Automaten(vergnügungs)steuer. Im Gegensatz zu einer Besteuerung der gesamten Spieleinsätze ist die günstigere Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe, die Umsatzsteuer und regelmäßig auch die Automaten(vergnügungs)steuer nur der Bruttospielertrag (d.h. der Einsatz abzüglich der ausbezahlten Gewinne).

Die vorliegende neue steuerrechtliche Beihilferegelung sieht zusätzlich zu den bereits im anhängigen förmlichen Verfahren in den Beihilfesachen SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) und SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) nach dem Eröffnungsbeschluss C(2019) 8819 der Kommission vom 9.12.2019 (u. a. staatliche Garantien für Betreiber öffentlicher Spielbanken in Deutschland) untersuchten bestehenden Beihilfemaßnahmen eine erhebliche Addition neuer staatlicher Beihilfen vor. Daher sind auch diese kumulativen Begünstigungseffekte zu berücksichtigen, die zusätzlich durch die bereits von der Kommission untersuchten staatlichen Garantien für Casinobetreiber, Steuerbefreiungen und Ausgleichsmechanismen verursacht werden.

cc) Wettbewerbsverfälschung und Auswirkungen auf den innergemeinschaftlichen Handel

Spielbanken und Betreiber von stationären Geldspielautomaten erhalten einen Wettbewerbsvorteil gegenüber Online-Glücksspielanbietern mit Sitz im EU-Ausland, da ihre steuerliche Belastung effektiv geringer ausfällt. Viele Kunden könnten entweder in den (im Internet immer nur einen „Mausklick“ entfernten) Schwarzmarkt oder zu den terrestrischen Angeboten, also zu den Beihilfeempfängern, abwandern. Letztere können nämlich aufgrund der geringeren Besteuerung attraktivere Gewinnauszahlungsquoten anbieten. Dies zeitigt erhebliche Auswirkungen auf den innergemeinschaftlichen Dienstleistungshandelsverkehr.

dd) Selektivität

Vorliegend ist allein das in der Rechtsprechung der Unionsgerichte zu Art. 107 Abs. 1 AEUV entwickelte Selektivitätsmerkmal im Hinblick auf die Verwirklichung des Beihilfetatbestandes zugunsten terrestrischer Spielbanken und Betreibern von stationären gewerblichen Geldspielautomaten problematisch.

Das Selektivitätsmerkmal stellt nicht auf die Formulierung einer Maßnahme, vielmehr auf ihre tatsächlichen Begünstigungswirkungen zugunsten bestimmter Unternehmen oder einer bestimmten (abgrenzbaren) Gruppe von Unternehmen oder Produktionszweigen ab, denen ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird, den andere Unternehmen oder Produktionszweige in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation nicht erhalten.²

Eine steuergesetzliche Maßnahme ist dann als selektiv zu betrachten, wenn sie Unternehmen teilweise von finanziellen Lasten verschont, die sich aus der normalen (systemlogischen) Anwendung des allgemeinen Steuersystems ergeben, also wenn sie eine Abweichung von dem allgemeinen steuerlichen Rahmensystem darstellt.

Im Folgenden wird anhand der Rechtsprechung sowie der Kommissionspraxis beurteilt, ob eine selektive Begünstigung der terrestrischen Spielbanken und der Betreiber von stationären Geldspielautomaten vorliegt, die sich im Hinblick auf das mit der maßgeblichen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation wie Online-Glücksspielanbieter (mit Sitz im EU-Ausland) befinden.

b) Die Rechtsprechung zu beihilfetatbestandlichen Abgabenverschonungen

Die Rechtsprechung der Unionsgerichte³ unterscheidet im Zusammenhang mit Besteuerungsregelungen zwischen beihilferelevanten und nicht beihilferelevanten steuerlichen Differenzierungen.⁴ Beihilferechtlich nicht relevant sind solche differenzierenden Belastungsverteilungen, die sich aus dem steuerlichen System und dessen innerer Logik ergeben, auch wenn diese Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen können.⁵ In der Praxis erfolgt zur Abgrenzung eine differenzierte, mehrstufige Systemimmanenzprüfung.⁶ Eine steuerliche Differenzierung ist demnach aus beihilferechtlicher Perspektive nicht relevant,⁷ wenn sich diese unmittelbar aus den Grund- und Leitprinzipien des Steuersystems oder systemimmanenten Mechanismen ergibt.⁸ Im Laufe der Zeit hat sich sowohl die Kommissionspraxis als auch die Rechtsprechung des EuGH sowie des EuG weiterentwickelt und ausdifferenziert.⁹ Die Prüfung der Systemimmanenz einer steuerrechtlichen Vorschrift kann demnach in folgende Schritte eingeteilt werden:¹⁰

1. In einem *ersten* Schritt müssen die normativen Maßstäbe des materiellen Bezugssystems, z. B. des Mehrwertsteuersystems, (gegebenenfalls vorgelagert eines territorialen Bezugssystems),¹¹ bestimmt und anhand dessen die allgemeinen Regeln bzw. die steuerlogischen Prinzipien des Bezugssystems ermittelt werden. Elemente eines steuerlichen Bezugssystems stellen vor allem die Steuerbemessungsgrundlage, die Steuerpflichtigkeit, der Steuerertragsbestand und die Steuersätze dar.
2. Sodann muss in einem *zweiten* Schritt geprüft werden, ob die zu untersuchende steuerrechtliche Regelung von dem Bezugssystem insofern abweicht, als dass zwischen Unternehmen differenziert wird, die sich nach den ermittelten Prinzipien in einer vergleichbaren Sach- und

2 EuGH, 4.6.2015 – C-5/14, Rn. 74 – Kernkraftwerke Lippe-Ems; EuGH, 10.12.1969 – verb. Rs. 6/69 und 11/69, Slg. 1969, 523, Rn. 21, 23.

3 Die folgenden Ausführungen beruhen auf der vom Autor verfassten Rechtsprechungszusammenfassung in: *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 12. Auflage 2020, Rn. 1299.

4 *Jaeger*, in: *MüKoBeihilfenR*, 2. Aufl. 2018, Teil 7, Steuerliche Maßnahmen, Rn. 4 f.

5 *Jaeger*, *EuZW* 2012, S. 92.

6 Kritisch zur derzeitigen Praxis *Jaeger*, *EuZW* 2012, S. 92, 96 ff.

7 Zur Klarstellung: Die Systemimmanenzprüfung erfolgt nicht auf Rechtfertigungsebene, sondern auf Tatbestandsebene.

8 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe v. 19.7.2016, ABl.EU 2016 Nr. C 262, S. 1, Rn. 138.

9 EuGH, 8.9.2011 – verb. Rs. C-8/08 bis C-80/08, Rn. 49 – Paint Graphos; EuGH, 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P u. C-21/15 P, Rn. 57 – Kommission/World Duty Free Group; siehe zum Überblick *Giraud/Petit*, *ESTAL* 2017, S. 311 f., sowie die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe v. 19.7.2016, ABl.EU 2016 Nr. C 262, S. 1, Rn. 128 ff.

10 Eingehende Durchführung des „Dreistufentests“ in EuG, 13.12.2017 – T314/15, Rn. 52 ff. – Griechenland/Kommission.

11 Dieser Prüfungspunkt spielt gerade bei Regionalbeihilfen eine wichtige Rolle; siehe EuGH, 6.9.2006 – C-88/03, Rn. 56 ff. – Portugal/Kommission (Azoren).

Rechtslage befinden.¹² Sollte dies der Fall sein, so ist die Maßnahme *prima facie* selektiv.

3. In einem *dritten* Schritt wird mithilfe der zuvor ermittelten steuerlogischen Prinzipien überprüft, ob diese Abweichung aufgrund der immanenten, steuerlogischen Prinzipien des Bezugssystems oder aufgrund dessen Natur oder inneren Aufbaus gerechtfertigt ist, etwa aufgrund des Grundsatzes der Steuerneutralität, der Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug und Steuerhinterziehung oder der Notwendigkeit zur Beachtung von Rechnungslegungsvorschriften.

Externe Gründe außerhalb des Bezugssystems können hingegen nur im Rahmen einer Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Maßgabe des Art. 107 Abs. 3 AEUV Berücksichtigung finden.¹³ Die Rechtsprechung ist insofern allerdings nicht immer eindeutig¹⁴ und auch in der Literatur wird für eine Möglichkeit der Rechtfertigung durch externe Gründe auf der Beihilfetatbestandsebene nach Art. 107 Abs. 1 AEUV plädiert¹⁵ mit der Folge, dass in diesen Fällen mangels Selektivität bereits tatbestandlich keine Beihilfe vorläge. Im Rahmen der Prüfung ist zu beachten, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV die praktische Wirkung einer Maßnahme berücksichtigt, nicht jedoch ihre Gründe oder Ziele. So kann sich bereits aus der Ausgestaltung des Bezugssystems wegen seiner praktischen Wirkung eine Selektivität ergeben und es muss geprüft werden, ob die Kriterien des Bezugssystems kohärent und willkürfrei ausgestaltet wurden.¹⁶

c) *Der Kommissionsbeschluss vom 20.9.2011 über die Online-Casino-Steuer in Dänemark*

In den Schlussfolgerungen ihres Beschlusses vom 20.9.2011¹⁷ hat die Kommission die deutlich geringere Besteuerung der Online-Casinos in Dänemark im Vergleich zu den terrestrischen Spielbanken (also in einer gegenüber der vorliegenden Untersuchung umgekehrten Fallkonstellation) als eine nach Art. 107 Abs. 1 AEUV tatbestandliche Beihilfe qualifiziert:

„Die Kommission stellt fest, dass das angemeldete Gesetz den Online-Glücksspielbetreibern Steuervorteile verschafft, die aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Die Maßnahme wird grundsätzlich als selektiv angesehen, da sie zwischen Online-Glücksspielanbietern und herkömmlichen Spielbanken unterscheidet, die sich angesichts des von der Maßnahme verfolgten Ziels rechtlich und tatsächlich in einer vergleichbaren Situation befinden. Die dänischen Behörden konnten nicht nachweisen, dass die grundsätzliche Selektivität des angemeldeten Gesetzes durch die Logik des Steuersystems gerechtfertigt ist. Das angemeldete Gesetz wird daher als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV angesehen.“

Allerdings hat die Kommission diese Beihilferegelung nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV als für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt:

„(142) Wie vorstehend dargelegt, hätte eine Besteuerung des Online-Glücksspiels in gleicher oder ähnlicher Höhe wie das herkömmliche Glücksspiel dazu geführt, dass der Wirtschaftszweig und die Spieler die Möglichkeit der legalen Bereitstellung von Online-Glücksspielen auf dem dänischen Markt nicht in Anspruch genommen hätten, womit die im Gesetz über

Glücksspiele verfolgten genannten Ziele von allgemeinem Interesse vereitelt worden wären.

(143) Aus diesen Gründen kommt die Kommission zu dem Schluss, dass diese Beihilferegelung im Sinne von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar anzusehen ist.“

Als normativen Maßstab des materiellen steuerlichen Bezugssystems hat die Kommission den Steuersatz von bis zu 75 % der Brutto-Glücksspieleinnahmen angesetzt, mit dem terrestrisch basierte Glücksspielanbieter besteuert wurden (Ziffer 141 des Beschlusses vom 20.9.2011). Obwohl dies nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte der Dreh- und Angelpunkt für die Unterscheidung zwischen beihilfe-relevanten und nicht beihilfe-relevanten steuerlichen Differenzierungen ist,¹⁸ hat die Kommission ohne größeren Begründungsaufwand den in Dänemark tradierten höheren Steuersatz auf die Bruttospieleinnahmen für terrestrische Glücksspiele als Maßstab des steuerlichen Bezugssystems angesetzt, an dem die privilegierte Besteuerung des Online-Glücksspiels zu messen war.

Im Folgenden soll angesichts der auf den angelegten Maßstab des materiellen steuerlichen Bezugssystems fokussierten Rechtsprechung der Unionsgerichte gerade dieser erste Prüfungsschritt im Rahmen der vorliegenden Untersuchung der Systemkohärenz der günstigeren Steuerbemessungsgrundlagen für terrestrische Spielbanken und Betreiber von stationären Geldspielautomaten im Vergleich zu den mit einer Spieleinsatzsteuer weit höher belasteten Online-Casinoanbietern einen Schwerpunkt bilden.

d) *Anwendung der EU-beihilferechtlichen Beurteilungsgrundsätze der Rechtsprechung und der Kommissionspraxis auf die Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten*

aa) *Anzulegender Maßstab des steuerlichen Bezugssystems: Spieleinsatz als Bemessungsgrundlage*

Bereits die Bestimmung des anzulegenden Maßstabs des steuerlichen Bezugssystems hat sich an dem mit der maßgeblichen Steuerregelung verfolgten Ziel auszurichten. Im

12 In dem Urteil *Kommission/World Duty Free Group* (EuGH, 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P u. C-21/15 P, Rn. 71) machte der EuGH erstmals deutlich, dass es dabei letztlich um die Prüfung einer Diskriminierung geht.

13 EuGH, 6.9.2006 – C-88/03, Rn. 81 – Portugal/Kommission (Azoren); EuGH, 22.12.2008 – C-487/06 P, Rn. 92 – British Aggregates/Kommission.

14 Vgl. EuGH, 8.11.2001 – C-143/99, Rn. 49–53 – *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*. Der Gerichtshof impliziert die Möglichkeit einer Rechtfertigung durch externe Gründe, indem er diese anprüft, zu dem Schluss kommend, dass das Unterscheidungskriterium „weder durch [das] Wesen noch durch [...] allgemeine Zwecke gerechtfertigt [ist]“. Implizit auch in EuGH, 17.6.1999 – C-75/97, Rn. 33–39 – *Belgien/Kommission*.

15 *Szudoczky*, EStAL 2016, S. 357, 373–374, 380.

16 In Bezug auf eine Steuerregelung in Gibraltar stellte der EuGH fest, dass ein selektiver Vorteil von Offshore-Unternehmen keine zufällige, immanente Folge des Bezugssystems war, sondern aus dem Umstand folgte, dass das Bezugssystem bewusst so ausgestaltet war, dass keine Bemessungsgrundlage für jene bestand; EuGH, 15.11.2011 – verb. Rs. C-106/09 u. C-107/09, Rn. 101–106.

17 Beschluss 2012/140/EU der Kommission vom 20.9.2011 über die von Dänemark geplante Maßnahme C 35/10 (ex N 302/10) in Form von Steuern auf Online-Glücksspiele nach dem dänischen Glücksspielsteuergesetz (bekanntgegeben unter Aktenzeichen C(2011) 6499); ABl. EU L 68/3 vom 7.3.2012.

18 *Jaeger*, in: *MüKoBeihilfenR*, 2. Aufl. 2018, Teil 7, Steuerliche Maßnahmen, Rn. 4 f.

Bereich der Glücksspielbesteuerung sind die allgemeinen Regeln und die steuerlogischen Prinzipien des Bezugssystems spezifisch anhand der vom Gesetzgeber hierfür genannten Leitprinzipien zu ermitteln.

Nach der Begründung zu § 37 (Bemessungsgrundlage) und § 38 (Steuersatz) RennwLottÄG werden als Leitprinzipien die „mit dem Glücksspielstaatsvertrag verfolgten Lenkungs- und Kanalisierungszwecke“ betont, um insbesondere das Nutzerverhalten in Bezug auf Spiele mit dem höchsten Suchtpotential zu kanalisieren.

Dabei handelt es sich nicht etwa um externe Gründe außerhalb des Bezugssystems, die nur im Rahmen einer Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Maßgabe des Art. 107 Abs. 3 AEUV zu berücksichtigen wären. Vielmehr müssen die vom Gesetzgeber für die Glücksspielbesteuerung herausgehobenen Lenkungs- und Kanalisierungszwecke selbst als interne, das Bezugssystem prägende steuerlogische Leitprinzipien auf der Beihilfetatbestandsebene nach Art. 107 Abs. 1 AEUV herangezogen werden.

Folgt man dem vom Gesetzgeber ausweislich der Begründung zu § 37 und § 38 RennwLottÄG zugrunde gelegten Lenkungs- und Kanalisierungszweck als glücksspielsteuerlogischem Leitprinzip, so müssen insbesondere die Steuerbemessungsgrundlagen und die Steuersätze für alle Glücksspiele mit erheblichem Suchtpotential der Verfolgung dieses Leitprinzips dienen und dementsprechend den maßgeblichen Bezugsrahmen zur Wahrung der steuerlichen Systemkohärenz bilden.

Entscheidet sich der Gesetzgeber in Bezug auf bestimmte Glücksspiele mit hohem Suchtpotential für die Bemessungsgrundlage einer Spieleinsatzsteuer statt für eine weniger belastende Besteuerungsbemessung nach dem Bruttospielertrag, so ist als normativer Bezugsmaßstab an alle Glücksspiele mit erheblichem Suchtpotential das Bezugssystem prägende steuerlogische Leitprinzip der Steuerüberwälzung auf die Spieler, mithin die Bemessungsgrundlage einer Spieleinsatzsteuer anzulegen.

Diese Lenkungs- und Kanalisierungslogik wird auch in der Begründung zu § 37 RennwLottÄG zum maßgeblichen Tertium für die Steuerbemessung für Glücksspiele mit erheblichem Suchtpotential erhoben:

„Die Steuer ist auf Überwälzung auf die Spieler angelegt. [...] Die Besteuerung greift damit auf die im Spielverhalten zum Ausdruck kommende besondere finanzielle Leistungsfähigkeit des Spielers zu.“

bb) Abweichung von dem anzulegenden Bezugsmaßstab der Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes bei der Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten

Die Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten auf der Grundlage weniger belastender Bemessungen (Bruttospielertrag) bzw. Steuerarten ist dann als selektiv zu qualifizieren, wenn sie die Betreiber dieser Spieleinrichtungen von Abgabenlasten freistellt, die sich aus der Anwendung der gesetzgeberischen Leitdektion für Glücksspiele mit hohem Suchtpotential, nämlich der Steuerüberwälzung auf die Spieler durch eine Spieleinsatzsteuer, ergeben.

Nach der Rechtsprechung ist zu beurteilen, ob die gesetzliche Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von stationären gewerblichen Geldspielautomaten deren Betreiber

gegenüber Online-Anbietern begünstigt, die sich im Hinblick auf den anzulegenden Bezugsmaßstab der Bemessungsgrundlage des Spieleinsatzes im Lichte der damit verfolgten glücksspielsteuerlogischen Lenkungs- und Kanalisierungszwecke in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

In dem oben erläuterten Beschluss betreffend die Online-Casino-Steuer in Dänemark hat die Kommission eine Abweichung von dem steuerlichen Bezugssystem festgestellt und entschieden, dass Online- und Offline-Glücksspiele rechtlich und tatsächlich vergleichbar sind. Dies begründete die Kommission damit, dass die von terrestrischen und Online-Anbietern angebotenen Glücksspiele insbesondere funktional aus der Nachfrageperspektive vergleichbar seien und dass das Online-Glücksspiel lediglich einen weiteren Vertriebskanal für die Glücksspielaktivitäten eröffne. Die Kommission führt aus, dass die von dänischer Seite vorgebrachten Unterschiede in den sozioökonomischen Profilen der Verbraucher, Suchtrisiken oder den Marktentwicklungen keinen hinreichenden Nachweis dafür böten, dass Online- und terrestrische Glücksspiele zwei verschiedene Arten von Aktivitäten darstellten, die rechtlich und tatsächlich nicht vergleichbar seien (Ziffern 87 ff. des Beschlusses vom 20.9.2011).

Die glücksspielsteuerlogische Vergleichbarkeit terrestrischer Spielbanken und von stationären gewerblichen Geldspielautomaten mit Online-Casinos und virtuellem Automatenspiel wird vorliegend besonders aufgrund der empirisch belegten Suchtgefährdungslagen in Bezug auf die Online- bzw. Offline-Vertriebskanäle bestärkt,¹⁹ denen die glücksspielsteuerlogischen Lenkungs- und Kanalisierungszwecke gerade begegnen sollen.

Die auf aktuellen Daten beruhende zusammenfassende Bewertung von Gerhard Meyer im Jahrbuch Sucht 2020 zeigt auf, dass gerade das terrestrische Automatenspiel besonders suchgefährlich ist und im Vergleich zu Online-Casinospielen eine viel größere Gefährdungsquelle darstellt:

„In den Beratungsstellen bilden Spieler/-innen an Geldspielautomaten nach wie vor mit Abstand die größte Gruppe. Das Spiel an den Geräten in Spielhallen und Gaststätten nannten 70,0 % bzw. 7,6 % als Hauptspielform, gefolgt von terrestrischen Sportwetten mit 4,7 % (Online-Sportwetten: 4,3 %; Online-Automatenspiele: 4,2 %; Online-Casinospiele, ohne Poker: 2,0 %; Online-Poker: 1,7 %).“²⁰

¹⁹ So werden im Endbericht des Landes Hessen zur Evaluierung des Glücksspielstaatsvertrages vom 10.4.2017 die tatsächlichen Suchtgefährdungslagen zwischen onlinebasierten und stationären Glücksspielen verglichen. In diesem Evaluierungsbericht sticht die auf Seite 38 aufgeführte, aufgrund wissenschaftlich-empirischer Erhebungen erstellte Vergleichstabelle 12 („ausgeübte Glücksspieler von Patienten/innen mit pathologischem Spielverhalten in stationärer Behandlung“) ins Auge, wonach sämtliche Online-Spielvarianten am unteren Ende der Tabelle stehen, während das stationäre Spiel offenbar deutlich gefährlicher ist. Der Evaluierungsbericht des Landes Hessen übertrifft damit die Schlussfolgerungen der Kommission, die bereits 2011 (basierend auf dem Ergebnis eines Forschungsprojekts von 200 führenden Suchtwissenschaftlern aus 25 Mitgliedsstaaten) feststellte, dass Glücksspiele im Internet im Vergleich zu ähnlichen stationären Glücksspielen zumindest keine erhöhte Gefährlichkeit aufweisen (European Commission, Workshop on Online Gambling: Detection and Prevention of Problem Gambling and Gambling Addiction, 2011).

²⁰ Gerhard Meyer, Glücksspiel – Zahlen und Fakten, in: Deutsche Hauptstelle für Suchtfragen (DHS) e.V. (Hrsg.), Jahrbuch Sucht 2020, S. 141 f.

Wenn sich der Offline-Modus im Vergleich zum Online-Vertriebskanal im Hinblick auf die empirisch belegten Suchtgefährdungslagen als deutlich gefährdungsintensiver – zumindest aber als nicht weniger gefährdend – erweist, so muss für terrestrische Spielbanken und Betreiber von stationären Geldspielautomaten *a fortiori* auch der Vergleichsmaßstab der Bezugsbemessungsgrundlage des Spieleinsatzes gelten. Die Abweichung von diesem Bezugsmaßstab bei der Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten ist mithin *prima facie* selektiv.

cc) *Keine systemimmanente und -kohärente Abweichung von dem Bemessungsmaßstab des Spieleinsatzes aufgrund der steuerlogischen Prinzipien des Bezugssystems oder aufgrund von dessen Natur oder innerem Aufbau*

In einem dritten Schritt der Selektivitätsprüfung auf der Beihilfetatbestandsebene nach Art. 107 Abs. 1 AEUV ist mithilfe der steuerlogischen Prinzipien zu untersuchen, ob die Abweichung aufgrund der immanenten, steuerlogischen Prinzipien des Bezugssystems oder aufgrund von dessen Natur oder inneren Aufbau gerechtfertigt ist, etwa wegen des Grundsatzes der Steuerneutralität oder der Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug und Steuerhinterziehung. Vorliegend sind keine solchen systemimmanenten und -kohärenten Gründe für eine Abweichung der Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten von dem Bemessungsmaßstab des Spieleinsatzes erkennbar.

Im Gegenteil liegt das in der Begründung zu § 37 und § 38 RennwLottAG ausgewiesene Ziel, die Teilnahme an Online-Glücksspielen wegen der Gefährlichkeit dieser Angebote aufgrund der höheren Besteuerung der Online-Anbieter bzw. der Steuerüberwälzung auf die Spieler durch eine Spieleinsatzsteuer unattraktiver zu machen und damit einen Lenkungseffekt zu erreichen, angesichts der zuvor erläuterten und empirisch belegten Suchtgefährdungslagen in Bezug auf die Online- bzw. Offline-Vertriebskanäle außerhalb der objektivierte Logik des Glücksspiel-Steuersystems. Die bisher aufgrund der geltenden Regulierung bewirkte Kanalisierung zu stationären Spielangeboten erfolgt nach allen belastbaren Studien und Evaluierungsberichten in die vollkommen falsche Richtung. Gerade terrestrische Spielhallen, Gaststätten und Spielbanken werden exponiert von Spielsüchtigen aufgesucht. Damit werden bisher nicht suchtkranke Spielinteressierte regulatorisch veranlasst, Orte aufzusuchen, an denen sie unmittelbar mit Spielsüchtigen sowie deren Spielverhalten in Kontakt geraten. Diese gesetzgeberisch fehlleitende Kanalisierungsrichtung begründet die Gefahr, dass durch den Kontakt mit Spielsüchtigen in Spielhallen und Gaststätten deren problematisches Spielverhalten adaptiert wird. Zudem zeigen die Zahlen auf, dass die Annahme, bei terrestrischem Glücksspiel finde eine „soziale Kontrolle“ statt, welche der Glücksspielsucht entgegenwirke, als empirisch widerlegt zu betrachten ist.

Die im Vergleich zur Besteuerung des Online-Glücksspiels niedrigere gesetzliche Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten erfüllt als selektive Beihilferegelung den Beihilfetatbestand nach Art. 107 Abs. 1 AEUV.

2. **Keine Vereinbarkeit der privilegierten Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV**

Nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV könnte eine Einzelbeihilfe und theoretisch auch wie vorliegend die gesetzlich privilegierte Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten als Beihilferegelung von der Kommission in dem Verfahren gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV durch Beschluss – wie mit dem vom 20.9.2011 über die Online-Casino-Steuer in Dänemark – für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden. Hierzu müsste die Beihilfe(regelung) in geeigneter, erforderlicher und kohärenter Weise ein Ziel von allgemeinem Interesse verfolgen. In dem Verfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV wägt die Kommission den positiven Beitrag zur Verwirklichung eines Ziels von allgemeinem Interesse mit den möglichen negativen Folgen in Form einer Verfälschung des Wettbewerbs und der Auswirkungen auf den innergemeinschaftlichen Handel ab.

Angesichts der empirisch belegten Suchtgefährdungslagen in Bezug auf die Online- bzw. Offline-Vertriebskanäle liegt die gesetzlich privilegierte Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten außerhalb jeder objektivierbaren Logik des Glücksspiel-Steuersystems, da die dadurch bewirkte Kanalisierung zu stationären Spielangeboten nach allen belastbaren Studien und Evaluierungsberichten in die vollkommen falsche Richtung erfolgt. Denn gerade terrestrische Spielhallen und Spielbanken werden exponiert von Spielsüchtigen aufgesucht.

Wenn zudem die bezweckte Steuerüberwälzung auf Online-Spieler aufgrund der Bemessungsgrundlage einer Spieleinsatzsteuer nach § 37 RennwLottAG dazu dienen soll, die Online-Anbieter zu einer Reduzierung der Ausschüttungsquote zu bewegen, um die steuerliche Belastung auf diesem Weg zu kompensieren, so würde dies das Online-Spielangebot für die Verbraucher wesentlich unattraktiver machen und die Nachfrage verstärkt in Richtung des stationären Angebots lenken. Zugleich werden sich die Spieler vermehrt nicht-regulierten Online-Anbietern im Schwarzmarkt zuwenden, die sich ihren steuerlichen Pflichten in Deutschland entziehen und damit bessere Ausschüttungsquoten anbieten als die regulierte Konkurrenz. Dies führt ebenfalls zu höheren Gefahren für die Verbraucher.

Diese fehlleitende Kanalisierungsrichtung schließt eine geeignete, erforderliche und kohärente Verfolgung eines Ziels im allgemeinen Interesse nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV aus. Den negativen Auswirkungen auf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten durch die drohende Verdrängung von Online-Anbietern mit Sitz im EU-Ausland stünden keinerlei positive Folgen für die Verbraucher gegenüber.

3. **Fazit**

Die Beihilferegelung der gesetzlich privilegierten Besteuerung terrestrischer Spielbanken und von Betreibern stationärer gewerblicher Geldspielautomaten in Spielhallen und Gaststätten kann von der Kommission in dem Verfahren gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 1 und 2 AEUV nicht für mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV verein-

bar erklärt werden. Sie unterliegt dem unmittelbar anwendbaren unionsrechtlichen Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV).

Summary

The German legislator submits online-casino operators to a tax base related to the stakes, i.e. betting amounts invested by the gambler. Whereas offline-gambling in gaming houses

and arcades continues to be taxed according to the gross income (minus the return to player) realized by the operator. Apparently, this differentiation in the tax base and burden favors offline-operators and, therefore, raises serious questions with regard to the prohibition of State aid under Art. 107 para. 1 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), unless the selective favoring of offline-operators would be justified by reasons of general interest according to Art. 107 para. 3 lit. c TFEU.