

ZfWVG

Zeitschrift für Wett- und Glücksspielrecht
European Journal of Gambling Law

Aus dem Inhalt

Aufsätze:

Sechste Novelle der Spielverordnung: Eine kritische Analyse aus der Perspektive der Suchtprävention

Sixth Amendment of the Gaming Ordinance: A critical analysis from the perspective of addiction prevention

Von Prof. Dr. Gerhard Meyer, Bremen

> Seite 1

Anmerkungen:

Alte Antworten auf neue Fragen und ein vorläufiger Schlusspunkt –

Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 24.10.2013, Rs. C-440/12 – *Metropol*, ZfWVG 2014, 17 ff.

Old answers to new questions and a temporary conclusion

Von Dr. Florian Heinze, Hannover

> Seite 7

Umsatzsteuer, Spielbankabgabe und Vergnügungsteuer – Ein Lehrstück in sechs Akten –

Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 24.10.2013, Rs. C-440/12 – *Metropol*, ZfWVG 2014, 17 ff.

Annotations on ECJ, judgement of 24 October 2013, C-440/12, ZfWVG 2014, 17 ff.

Von Martin Reeckmann, Berlin

> Seite 13

Rechtsprechung:

Kumulative Erhebung von Mehrwertsteuer und Vergnügungssteuer beim Betrieb von Geldspielgeräten ist unionsrechtskonform

Europäischer Gerichtshof

Urteil vom 24.10.2013, Rs. C-440/12 – *Metropol*

> Seite 17

Die fünfjährige Übergangsfrist für bestehende Spielhallen gilt auch bei einem

Inhaberwechsel nach dem normierten Stichtag

Oberverwaltungsgericht Niedersachsen

Beschluss vom 08.11.2013 – 7 ME 82/13 –

> Seite 43

Glücksspielrechtliche Untersagung der Sportwettvermittlung bei nicht offensichtlicher

materieller Erlaubnisfähigkeit ist rechtmäßig

Oberverwaltungsgericht Sachsen-Anhalt

Beschluss vom 08.11.2013 – 3 M 244/13 –

> Seite 45

Sachlicher Anwendungsbereich des Trennungsgebotes in § 21 Abs. 2 GlüStV/

Anforderungen an glücksspielrechtliche Untersagungsverfügungen

Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen

Beschluss vom 20.12.2013 – 4 B 574/13 –

> Seite 62

Herausgeber

> Prof. Dr. Johannes Dietlein, Düsseldorf

> Prof. Dr. Jörg Ennuschat, Hagen

> Prof. Dr. Ulrich Haltern LL.M., Freiburg

> RA Dr. Manfred Hecker, Köln

> Prof. Dr. Christian Koenig LL.M., Bonn

Schriftleiter

> RiVG Dr. Felix B. Hüsken, Düsseldorf

Heft 01.14

Umsatzsteuer, Spielbankabgabe und Vergnügungsteuer – Ein Lehrstück in sechs Akten – Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 24.10.2013, Rs. C-440/12 – *Metropol*, ZfWG 2014, 17 ff.

Annotations on ECJ, judgement of 24 October 2013, C-440/12, ZfWG 2014, 17 ff.

Von Martin Reeckmann, Berlin*

Summary

On a number of occasions, the European Court of Justice has been dealing with the question how value added tax, casino tax and amusement tax relate to one another. The start was initiated in 1994 with the clarification of the question what must be regarded as assessment basis regarding the taxation of turnover of slot machines. Eleven years later (in 2005), the clarification followed whether the taxation of turnover in casinos and gambling halls can be treated differently. Finally in 2013, it was once again about the cash box content as a tax basis, but also about the admissibility of a cumulative taxation with the value added tax and amusement tax as well as about crediting the value added tax against the casino tax. These three decisions by the European Court of Justice mark a series of altogether six judgements of the ECJ – mostly initiated by arcade operators – by which the relevant questions can be regarded as clarified.

Einleitung

Mit seinem Urteil vom 24.10.2013¹ dürfte der Europäische Gerichtshof (EuGH) einen vorläufigen Schlusspunkt hinter seine Rechtsprechung zum Verhältnis der Umsatzsteuer zu den Sondersteuern in Form der Vergnügungssteuer und der Spielbankabgabe gesetzt haben. Dieses Ergebnis liegt jedenfalls nahe, wenn die einschlägige Rechtsprechung zusammenschauend betrachtet wird – dann fügt sich die jüngste Entscheidung nahtlos an die Serie der vorhergehenden Entscheidungen des EuGH an und dürfte die wesentlichen Fragen, die vorwiegend von Automatenaufstellern in Spielhallen und Gaststätten aufgeworfen wurden,² aus unionsrechtlicher Sicht beantwortet haben. Gegenstand aller Entscheidungen ist die Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage beziehungsweise der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.³

Erster Akt: Bemessungsgrundlage Kasseninhalt

Am Anfang der einschlägigen Entscheidungen steht das Urteil des EuGH vom 5.5.1994 in der Rechtssache Glawe,⁴ mit dem die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der Geldspielgeräte⁵ in Gaststätten und Spielhallen⁶ geklärt wurde. Danach ist maßgebliche Besteuerungsgrundlage der Kasseninhalt der Geräte, nicht die Summe aller Spieleinsätze. Dies gilt aus Sicht des EuGH bei Geldspielautomaten, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass durchschnittlich mindestens 60 Prozent der Spieleinsätze als Gewinne an die Spieler ausgezahlt werden; hier besteht die vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze, über den er effektiv selbst verfügen kann.⁷ Dazu gehören nur die Geldstücke, die nach ihrem Einwurf in die Automaten unmittelbar in die Kasse gelangen, denn mit den Geldstücken, die in das damals eingebaute Münzstapelrohr gelangen, soll dessen Inhalt aufgefüllt werden, den ursprünglich der Betreiber für die Gewinnauszahlung bereitgestellt hatte, um die Inbetriebnahme der Automaten zu ermöglichen. Der EuGH hatte hier die Einsätze aufgegliedert in einen Teil, der zur Auffüllung des Inhalts des Münzstapelrohrs und somit zur Auszahlung der Gewinne bestimmt ist, und dem verbleibenden Teil, der in die Automatenkasse gelangt. Da der Anteil der Spieleinsätze, der als Gewinn wieder ausgeschüttet wird, von vornherein zwingend feststand, hat ihn der EuGH weder als Bestandteil der Gegenleistung für die Bereitstellung der Automaten für die Spieler noch als Entgelt für eine andere den Spielern erbrachte Leistung wie die Gewährung einer Gewinnmöglichkeit oder die Auszahlung der Gewinne selbst angesehen.⁸

Zweiter Akt: Gleichbehandlung erlaubter und unerlaubter Glücksspiele

Es folgte das Urteil des EuGH vom 11.6.1998 in der Rechtssache Fischer,⁹ das die Umsatzbesteuerung unerlaubter Glücksspiele betraf. Der Kläger des Ausgangsverfahrens hatte an mehreren Orten in Deutschland Glücksspiele veranstaltet, freilich ohne im Besitz der dafür erforderlichen Erlaubnis zu sein. Er hatte zwar die behördliche Genehmigung für das Betreiben eines Geschicklichkeitsspiels mit einer Spielvorrichtung namens Roulette Opta II. Von dieser Erlaubnis wich er jedoch derart ab, dass das Spielen dem Roulettespiel gleichkam, wie es in zugelassenen öffent-

* Der Autor ist selbständiger Rechtsanwalt und geschäftsführender Vorsitzender des Bundesverbandes privater Spielbanken in Deutschland (BupriS) in Berlin.

1 EuGH, Ur. v. 24.10.2013, C-440/12 (*Metropol*), ZfWG 2014, 17.

2 Mit Ausnahme der Entscheidung des EuGH vom 10.11.2011 in der verbundenen Rechtssache C-259/10 und C-260/10 (*The Rank Group*) sind alle hier behandelten Urteile des EuGH zu Vorlageverfahren aus Deutschland ergangen, die von Automatenaufstellern in Spielhallen und Gaststätten veranlasst wurden.

3 ABl. L 145 vom 13.6.1977 bzw. ABl. L 347 vom 11.12.2006. Zur inhaltlichen Übereinstimmung der beiden Richtlinien Moser, Steuerrechtliche Aspekte der Rechtsprechung des EuGH im Bereich des Glücksspielrechts, in: Gebhardt/Grüsser-Sinopoli (Hrsg.), Glücksspiel in Deutschland – Ökonomie, Recht, Sucht, 2008, § 13 Rn. 4 mit FN 8.

4 EuGH, Ur. v. 5.5.1994, C-38/93 (*Glawe*), Slg 1994, I-1679.

5 Gemeint sind Geldspielgeräte im Sinne des § 1 SpielV.

6 Gemeint sind Spielhallen im Sinne des § 33i GewO.

7 EuGH, Ur. v. 5.5.1994, C-38/93, Rn. 9.

8 EuGH, Ur. v. 5.5.1994, C-38/93, Rn. 12.

9 EuGH, Ur. v. 11.6.1998, C-283/95 (*Fischer*), Slg. 1998 I-3369.

lichen Spielbanken betrieben wird. Die hierauf erfolgte Festsetzung von Umsatzsteuer entsprach jedoch nicht der Mehrwertsteuer-Richtlinie, da die betreffenden Umsätze einer zugelassenen Spielbank nach der damals geltenden Fassung des § 4 Nr. 9 Buchs. b UStG von der Umsatzsteuer befreit waren. Die im Hinblick auf das Neutralitätsgebot der Mehrwertbesteuerung relevante Frage, ob es für die Freistellung von der Umsatzbesteuerung nach § 4 Nr. 9 Buchs. b UStG a. F. auf das Vorliegen einer Erlaubnis für die betreffenden Kasinospiele ankommt, hat der EuGH verneint. Auch die Veranstaltung eines unerlaubten Roulettespiels fällt in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer-Richtlinie.¹⁰ Etwas anderes würde nur gelten bei nicht erlaubnisfähigen Tätigkeiten wie der Einfuhr von Betäubungsmitteln oder von Falschgeld,¹¹ bei denen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen Wirtschaftssektor und einem illegalen Sektor ausgeschlossen sei.¹² Glücksspiele könnten jedoch in mehreren Mitgliedstaaten rechtmäßig veranstaltet werden, weshalb der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine Ungleichbehandlung von erlaubten und unerlaubten Glücksspielen verbiete.

Dritter Akt: Gleichbehandlung von Spielhallen und Spielbanken

Sieben Jahre später folgte das Urteil des EuGH vom 17.2.2005 in den verbundenen Rechtssachen Linneweber und Akritidis,¹³ mit dem das Gericht auf Basis eines Erst-Recht-Schlusses eine umsatzsteuerliche Ungleichbehandlung von Spielhallen und Spielbanken konstatiert hat. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Auf solche Waren oder Dienstleistungen ist ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden.¹⁴ Dabei sind die Identität des Herstellers oder des Dienstleistungserbringers und die Rechtsform, in der diese ihre Tätigkeiten ausüben, für die Prüfung der Gleichartigkeit der Waren oder Dienstleistungen grundsätzlich nicht von Bedeutung.¹⁵ Wenn nämlich das Neutralitätsgebot schon im Verhältnis einer unerlaubten (aber grundsätzlich erlaubnisfähigen) Tätigkeit zu einer erlaubten Tätigkeit zur Geltung kommt, gelte dies erst Recht für zwei – wenn auch nach unterschiedlichen Regelungen – erlaubte Angebote, die als miteinander im Wettbewerb stehend anzusehen sind.¹⁶

Dieses Ergebnis war nach Ansicht des EuGH so eindeutig, dass die mit dem betreffenden Vorabentscheidungsersuchen gestellte weitere Frage nach der Vergleichbarkeit von Spielhallen und Spielbanken nicht zu prüfen war.¹⁷ Die zweite

Vorlagefrage lautete, ob bereits die bloße Steuerbefreiung für den Betrieb eines Geldspielautomaten durch eine zugelassene öffentliche Spielbank die Umsatzbesteuerung bei Geldspielgeräten verbiete oder ob zusätzlich feststehen müsse, dass die außerhalb der Spielbanken betriebenen Glücksspielautomaten in wesentlichen Punkten, wie beim Höchsteinsatz und beim Höchstgewinn, mit den Geldspielautomaten in den Spielbanken vergleichbar seien. Darauf kommt es nach Ansicht des EuGH indes nicht an.

Infolge des Urteils des EuGH vom 17.2.2005 hat der deutsche Gesetzgeber das Umsatzsteuergesetz mit Wirkung zum 6.5.2006 geändert und die Freistellung der Spielbanken von der Umsatzsteuer aufgehoben.¹⁸ Seitdem unterliegen auch die Bruttospielerträge der öffentlichen Spielbanken der Umsatzsteuer, die mit der Spielbankabgabe bereits abgegolten sein sollte.¹⁹ Zur Vermeidung einer insoweit verfassungswidrigen Doppelbesteuerung der Spielbanken haben die Landesgesetzgeber der Länder eine betragsgenaue Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe eingeführt.²⁰

Vierter Akt: Freistellung darf Ausnahme bleiben

In der Rechtssache Leo Libera hat der EuGH mit Urteil vom 10.6.2010²¹ entschieden, dass die Mitgliedstaaten nicht alle Glücksspiele von der Mehrwertsteuer befreien müssen, sondern es ihnen im Rahmen eines weiten Wertungsspielraums gestattet ist, nur bestimmte Glücksspiele von der Umsatzsteuer zu befreien. Insbesondere hat der EuGH klargestellt, dass der Wortlaut der Mehrwertsteuer-Richtlinie keinen Anhaltspunkt dafür liefert, dass mindestens 50 Prozent der in einem Mitgliedstaat zugelassenen Spiele und/oder die Arten solcher Spiele, mit denen auf dem Markt für alle Glücksspiele mit Geldeinsatz mindestens 50 Prozent des Umsatzes erzielt werden, von der Mehrwertsteuer befreit werden müssten.²² Das Gericht stellt in diesem Zusammenhang fest, dass die Steuerbefreiung insbesondere bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen 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, diese Tätigkeiten durch eine günstigere mehrwertsteuerliche Behandlung zu gewährleisten.²³ Die Befugnis der Mitgliedstaaten

10 EuGH, Ur. v. 11.6.1998, C-283/95, Rn. 17.

11 EuGH, Ur. v. 11.6.1998, C-283/95, Rn. 19.

12 EuGH, Ur. v. 11.6.1998, C-283/95, Rn. 21.

13 EuGH, Ur. v. 17.2.2005, C-453/02 (Linneweber) sowie C-462/02 (Akritidis), DStR 2005, 371.

14 EuGH, Ur. v. 17.2.2005, C-453/02, Rn. 24.

15 EuGH, Ur. v. 17.2.2005, C-453/02, Rn. 25.

16 EuGH, Ur. v. 17.2.2005, C-453/02, Rn. 28.

17 EuGH, Ur. v. 17.2.2005, C-453/02, Rn. 31.

18 Art. 2 des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28.4.2006, BGBl. I S. 1095, wobei es sich bei der aufgehobenen Freistellung schon begrifflich nicht um eine missbräuchliche Steuergestaltung gehandelt haben kann.

19 *Dziadkowsky*, Zur Neuregelung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG, UR 2007, 793 (797); *Benert/Reeckmann*, Die Spielbankabgabe zwischen Abschöpfung und Erdrosselung, ZfWG 2012, 78 (89).

20 Vgl. etwa das Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank vom 30.11.2010, HmbGVBl. S. 631, sowie die korrespondierende Drucksache der Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drucks. 19/4951 vom 5.1.2010, aus der sich ergibt, dass die Doppelbesteuerung mit Spielbankabgabe und Umsatzsteuer zu einer Belastung der Bemessungsgrundlage mit 109 Prozent geführt hätte.

21 EuGH, Ur. v. 10.6.2010, C-58/09 (Leo Libera).

22 EuGH, Ur. v. 10.6.2010, C-58/09, Rn. 31.

23 EuGH, Ur. v. 10.6.2010, C-58/09, Rn. 24.

zur Steuerbefreiung knüpft also nicht an einen meritorischen Charakter an, sondern an die letztlich spieltechnische Besonderheit von Glücksspielen, die nicht dem Leitbild eines wechselseitigen Leistungsaustausches entsprechen, da zwischen Spieleinsatz und der schlussendlichen Leistung des Spielgewinns einerseits das Zufallsprinzip und andererseits der Pool des Spielkapitals geschaltet sind.²⁴

Nebenbei hat der EuGH in dieser Entscheidung die Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe als mit dem steuerlichen Neutralitätsgebot vereinbar angesehen, da das Neutralitätsgebot auf die Spielbankabgabe als nicht unionsrechtlich harmonisierte Steuer keine Anwendung findet.²⁵

Fünfter Akt: Vergleichbarkeit von Glücksspielen

Mit Urteil vom 10.11.2011 in der verbundenen Rechtssache *The Rank Group* hat der EuGH erneut entschieden,²⁶ dass es für die Feststellung einer Verletzung des steuerlichen Neutralitätsgebots genügt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Für die Annahme einer solchen Verletzung bedarf es also nicht noch zusätzlich der Feststellung, dass die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen oder dass der Wettbewerb wegen dieser Ungleichbehandlung verzerrt ist.²⁷ Zudem weist der EuGH erneut darauf hin, dass die Möglichkeit der Befreiung von der Umsatzsteuer durch praktische Erwägungen veranlasst ist und nicht durch den Willen, bestimmte Dienstleistungen im sozialen Bereich, die im allgemeinen Interessen liegen (meritorische Dienstleistungen), durch eine günstigere mehrwertsteuerliche Behandlung zu gewährleisten.²⁸

Bemerkenswert an dieser Entscheidung des EuGH sind seine Ausführungen zur Gleichartigkeit zweier Dienstleistungen aus der Sicht der Verbraucher, die breiten Raum einnehmen. Auf unbedeutenden Unterschieden beruhende künstliche Unterscheidungen müssen vermieden werden. Gleichartig sind zwei Dienstleistungen, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen.²⁹ Es sind diejenigen maßgeblichen oder wichtigen Umstände zu berücksichtigen, die die Entscheidung des Verbrauchers, das eine oder das andere Glücksspiel zu spielen, erheblich beeinflussen können.³⁰ Insoweit können Unterschiede bei den Mindest- und

Höchsteinsätzen und -gewinnen, den Gewinnchancen, den verfügbaren Formaten und der Möglichkeit von Interaktionen zwischen dem Spieler und dem Geldspielautomaten erheblichen Einfluss auf die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers haben³¹ – ein Gesichtspunkt, der freilich in der oben (Dritter Akt) behandelten Entscheidung des EuGH vom 17.2.2005 nicht näher untersucht worden ist.

Im übrigen kommt es für die Prüfung der Gleichartigkeit von Glücksspielen oder Glücksspielgeräten auf die Identität der Veranstalter bzw. Betreiber dieser Glücksspiele und Geräte sowie auf die Rechtsform, in der sie ihre Tätigkeiten ausüben, grundsätzlich nicht an. Unterschiede, die zwischen Gaststätten und Spielhallen einerseits und zugelassenen Spielbanken andererseits hinsichtlich des Rahmens bestehen, in dem dort jeweils Glücksspiele angeboten werden – etwa hinsichtlich der räumlichen und zeitlichen Zugangsmöglichkeit sowie des Ambiente –, sind für die Vergleichbarkeit dieser Spiele unerheblich.³² Insbesondere kann eine Ungleichbehandlung bei der Mehrwertbesteuerung nicht auf Detailunterschiede in der Struktur, den Modalitäten oder den Regeln der betreffenden Glücksspiele gestützt werden. In diesem Zusammenhang merkt der EuGH zu Recht an, dass Geldspielautomaten zu den Glücksspielen gehören.³³

Ferner kann aus einer unterschiedlichen Besteuerung mit nicht unionsrechtlich harmonisierten Abgaben eine Unvergleichbarkeit nicht hergeleitet werden.³⁴ Ebenso wenig begründen unterschiedliche Erlaubniskategorien und unterschiedliche Regelungen zur Aufsicht und Regulierung eine Unvergleichbarkeit.³⁵

Dennoch ist die Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht dahin auszulegen, dass Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz sämtlich als gleichartige Leistungen im Sinne des steuerlichen Neutralitätsgebots anzusehen wären, weshalb ein Mitgliedstaat die Umsatzsteuerbefreiung auf bestimmte Formen von Glücksspielen beschränken kann, wie dies Deutschland für Pferderennwetten, Wetten zu festen Quoten (Odds, daher Oddset-Wetten) sowie Lotterien und Ausspielungen getan hat.³⁶

Letzter Akt: Kumulative Steuern, Bemessungsgrundlage und Anrechnung der Umsatzsteuer

Schließlich hat der EuGH mit Urteil vom 24.10.2013 in der Rechtssache *Metropol*³⁷ entschieden, dass die Mehrwertsteuer und eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele (Vergnügungsteuer) kumulativ erhoben werden dürfen, sofern die Sonderabgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat.³⁸

24 Anschaulich hierzu Moser, Fn. 3, § 13 Rn. 38.

25 EuGH, Ur. v. 10.6.2010, C-58/09, Rn. 38.

26 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10 (*The Rank Group*).

27 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 36.

28 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 39.

29 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 43 f.

30 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 56.

31 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 57.

32 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 47.

33 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 55.

34 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 48.

35 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 51.

36 EuGH, Ur. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, Rn. 53 f.

37 EuGH, Ur. v. 24.10.2013, C-440/12 (*Metropol*), ZfWG 2014, 17.

38 EuGH, Ur. v. 24.10.2013, C-440/12, Rn. 32.

Ferner hat sich der Gerichtshof nochmals mit der Bemessungsgrundlage befasst, die er unverändert im Kasseninhalt sieht. Der Kasseninhalt bei Geldspielgeräten entspricht begrifflich dem Bruttospielertrag bei Spielbanken; hier wie dort handelt es sich um das Saldo aus Spieleinsätzen und Gewinnauszahlungen.³⁹ Der EuGH nimmt zunächst Bezug auf sein Urteil vom 5.5.1994 in der Rechtssache Glawe, wonach bei Geldspielautomaten, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass durchschnittlich mindestens 60 Prozent der Spieleinsätze als Gewinne an die Spieler ausgezahlt werden, die Gegenleistung, die der Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhält, nur in dem Teil der Einsätze besteht, über den er effektiv selbst verfügen kann. Der EuGH hält diesen Sachverhalt für vergleichbar mit der verfahrensgegenständlichen Fallgestaltung, da nämlich § 12 Abs. 2 SpielV im Wesentlichen vorsehe, dass bei Geldspielgeräten Gewinne in solcher Höhe ausgezahlt werden müssen, dass bei langfristiger Betrachtung kein höherer Betrag als 33 Euro je Stunde als Kasseninhalt verbleibt. Nach § 13 SpielV, der unter anderem Begrenzungen für die Einsätze, Gewinne und Verluste der Spieler vorsieht, müssen die Geräte so eingestellt sein, dass sie die Anforderungen der SpielV erfüllen, die zu einer Begrenzung der mit den Geräten erzielbaren Einnahmen führen.⁴⁰ Der EuGH setzt also die ehemalige Mindestausschüttungsquote mit der Deckelung von Spieleinsätzen, Spielgewinnen und Spielverlusten gleich – eine schwer nachvollziehbare Betrachtung.⁴¹ Der EuGH merkt ergänzend an, dass in den modernen Geldspielgeräten keine Münzstapelrohre mehr eingebaut sind, sondern sogenannte Hopper verwendet werden, die im Prinzip dieselbe Funktion erfüllen wie die früheren Münzstapelrohre.⁴² Diese Erwägungen des Gerichtshofs bestätigen, dass auch bei den in den Spielbanken betriebenen Glücksspielautomaten der Kasseninhalt, also der Bruttospielertrag, als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer heranzuziehen ist, denn in den Glücksspielautomaten finden ebenfalls Hopper Verwendung. Zugleich liegt die Gewinnausschüttungsquote bei den Glücksspielautomaten der Spielbanken mit deutlich über 90 Prozent noch über der Ausschüttungsquote der Geldspielgeräte, sodass in Spielbanken der dem Unternehmer verbleibende Betrag erst recht begrenzt ist.⁴³

Ferner hat der EuGH anknüpfend an seine Rechtsprechung in der Rechtssache Leo Libera bestätigt, dass das Unionsrecht einer innerstaatlichen Regelung, wonach die geschuldete Mehrwertsteuer betragsgenau auf eine nicht harmonisierte Abgabe (Spielbankabgabe) angerechnet wird, nicht entgegensteht.⁴⁴ Er weist in diesem Zusammenhang mangels substantiierten Vortrags der Klägerseite Bedenken zu-

rück, dass sich aus möglichen Problemen praktischer Art – wie einem fehlenden Anreiz des Leistungsempfängers, dafür zu sorgen, dass er von seinem Vertragspartner eine ordnungsgemäße Rechnung erhält – Auswirkungen auf das ordnungsgemäße Funktionieren des harmonisierten Mehrwertsteuersystems ergeben könnten.⁴⁵ Der fragliche „Anreiz“ könnte ohnehin nur in einer umsatzsteuerlichen Relevanz von Spieleinsätzen bestehen, was im Hinblick auf den Kasseninhalt beziehungsweise Bruttospielertrag als Bemessungsgrundlage nicht der Fall ist. So ist etwa die Frage, ob ein Spieler beim Erwerb von Jetons in einer Spielbank einen Anspruch auf Erteilung einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG hat, von deutschen Gerichten verneint worden.⁴⁶

Auf die Erforderlichkeit der betragsgenauen Anrechnung zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung der Spielbanken ist oben (Dritter Akt) bereits hingewiesen worden.

Fazit:

Mehrfach war der EuGH mit der Frage befasst, wie sich Umsatzsteuer, Spielbankabgabe und Vergnügungsteuer zueinander verhalten. Den Auftakt machte 1994 die Identifizierung des Kasseninhalts als Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung von Geldspielgeräten. Es folgte 1998 hinsichtlich der Freistellung von der Umsatzsteuer die Gleichbehandlung von unerlaubten (aber grundsätzlich erlaubnisfähigen) Glücksspielen mit behördlich erlaubten Glücksspielen. Im Jahr 2005 hat der EuGH geklärt, dass Spielhallen und Spielbanken umsatzsteuerlich gleich behandelt werden müssen. Fünf Jahre später (2010) wurde geklärt, dass die Mitgliedstaaten die Freistellung von der Umsatzsteuer ungeachtet etwaiger Quoten – wie etwa Umsatzanteile am Glücksspielmarkt – auf bestimmte Glücksspiele beschränken können. Im Folgejahr 2011 erging das einzige Urteil des EuGH in dieser Reihe von Entscheidungen, dessen Ausgangsverfahren nicht in Deutschland angesiedelt war. In dieser Rechtssache wurden die Maßstäbe der Vergleichbarkeit von Glücksspielen im Hinblick auf das steuerrechtliche Neutralitätsgebot präzisiert. Im Jahr 2013 schließlich hat der EuGH noch einmal den Kasseninhalt als Besteuerungsgrundlage bestätigt, ebenso die Zulässigkeit einer kumulativen Besteuerung mit Umsatzsteuer und Vergnügungsteuer sowie die Anrechnung der Umsatzsteuer auf die Spielbankabgabe.

Mit dieser Serie von Entscheidungen des EuGH, deren deutsche Ausgangsverfahren überwiegend von Spielhallenbetreibern veranlasst wurden, liegt eine umfassende Klärung der relevanten Rechtsfragen zur Auslegung der Mehrwertsteuer-Richtlinie vor, die mit der jüngsten Entscheidung als abgeschlossen angesehen werden kann.

39 Vgl. Gebhardt, Das bundesrechtliche Regelkonvolut zum Glücks- und Gewinnspielrecht, in: Gebhardt/Grüsser-Sinopoli (Hg.), Glücksspiel in Deutschland – Ökonomie, Recht, Sucht, Berlin 2008, § 19 Rn. 7.

40 EuGH, Urt. v. 24.10.2013, C-440/12, Rn. 41.

41 Siehe auch Kahle, Die steuerliche Behandlung von Glücksspielen, ZfWG 2006, 45 (50); vgl. ferner Moser, Fn. 3, § 13 Rn. 36, S. 248.

42 EuGH, Urt. v. 24.10.2013, C-440/12, Rn. 43.

43 Ähnlich Moser, Fn. 3, § 13 Rn. 41, S. 250.

44 EuGH, Urt. v. 24.10.2013, C-440/12, Rn. 58.

45 EuGH, Urt. v. 24.10.2013, C-440/12, Rn. 59.

46 AG Hannover, Urt. v. 2.10.2012, 448 C 1528/12 (unveröffentlicht); LG Bielefeld, Beschl. v. 8.1.2013, 21 S 194/12, ZfWG 2013, 225.