

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PAOLO MENGOZZI

vom 16. Juli 2009<sup>1</sup>

**I — Einleitung**

1. Mit ihrer am 15. April 2008 eingereichten Klage beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften die Feststellung, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere aus Art. 49 EG und Art. 36 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum (im Folgenden: EWR-Abkommen)<sup>2</sup> verstoßen hat, dass es eine steuerliche Regelung beibehalten hat, wonach Gewinne aus allen außerhalb des Königreichs Spanien veranstalteten Lotterien, Glücksspielen und Wetten besteuert werden, während Gewinne aus bestimmten im Königreich Spanien veranstalteten Lotterien, Glücksspielen und Wetten von der Einkommensteuer befreit sind.

<sup>1</sup> — Originalsprache: Französisch.

<sup>2</sup> — ABl. 1994, L 1, S. 3.

**II — Rechtlicher Rahmen**

*A — Gemeinschaftsrecht*

2. Art. 49 Abs. 1 EG lautet:

„Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.“

3. Art. 36 Abs. 1 des EWR-Abkommens bestimmt:

„Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der freie Dienstleistungsverkehr im Gebiet der Vertragsparteien für Angehörige der EG-

Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten, die in einem anderen EG-Mitgliedstaat beziehungsweise einem anderen EFTA-Staat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, keinen Beschränkungen.“

ñ) Gewinne aus Lotterien und Wetten, die von dem öffentlichen Unternehmen Loterías y Apuestas del Estado [staatliche nationale Einrichtung für Lotterien und Wetten, im Folgenden: LAE] und von Organen oder Einrichtungen der autonomen Gemeinschaften veranstaltet werden, sowie aus vom spanischen Roten Kreuz veranstalteten Tombolas oder aus den Arten von Gewinnspielen, die der Organización Nacional de Ciegos Españoles [nationale Organisation der spanischen Blinden, im Folgenden: ONCE] erlaubt sind.

## B — *Nationales Recht*

4. In Art. 7 des Gesetzes Nr. 35/2006 vom 28. November 2006 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen und zur teilweisen Änderung der Gesetze über die Besteuerung der Gesellschaften, der Einkünfte der Gebietsfremden und des Vermögens<sup>3</sup> (im Folgenden: Einkommensteuergesetz) ist bestimmt:

...“

„Artikel 7. Steuerfreie Einkünfte.

Folgende Einkünfte sind steuerfrei:

...

5. Hingegen sind Gewinne aus Lotterien, Glücksspielen und Wetten, die von anderen inländischen oder ausländischen Einrichtungen, einschließlich solcher, die in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind, veranstaltet werden, steuerpflichtig und unterliegen progressiven Steuersätzen

3 — *Boletín Oficial del Estado* vom 29. November 2006.

(Art. 33.1, Art. 45 und Art. 63 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes, geändert durch Art. 67 des Gesetzes Nr. 51/2007 vom 26. Dezember 2007 über den allgemeinen Haushalt für das Jahr 2008<sup>4</sup>).

Art von Tätigkeiten und dem weiten Wertungsspielraum, der den Mitgliedstaaten bei der Regelung dieser Art von Spielen zukomme.

### III — Vorverfahren

6. Mit einem Mahnschreiben vom 4. April 2006 teilte die Kommission der spanischen Regierung mit, dass die steuerliche Behandlung der Gewinne aus außerhalb Spaniens veranstalteten Lotterien, Glücksspielen und Wetten, wie sie durch die spanische Regelung erfolge, soweit diese Gewinne stärker besteuert seien als diejenigen aus bestimmten spanischen Lotterien und Glücksspielen, ihrer Ansicht nach nicht mit Art. 49 EG und Art. 36 des EWR-Abkommens zu vereinbaren sei, und bat die spanische Regierung, dazu Stellung zu nehmen.

7. In ihrer Antwort vom 13. Juni 2006 machte die spanische Regierung geltend, dass die fragliche Steuerbefreiung nur für ganz bestimmte Fälle gelte und auf der Eigenart bestimmter Veranstalter beruhe. Es liege keinerlei Diskriminierung vor, da sich die in Spanien ansässigen Veranstalter von Lotterien grundsätzlich in derselben Situation befänden wie die nicht in Spanien ansässigen. Die spanische Regierung rechtfertigte die fragliche Steuerbefreiung mit dem Kampf gegen die schädlichen Auswirkungen dieser

8. Am 15. Dezember 2006 gab die Kommission eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, mit der sie das Königreich Spanien aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten ab deren Zustellung nachzukommen.

9. Mit Schreiben vom 22. Februar 2007 teilte die spanische Regierung der Kommission mit, dass sie an ihrer Auffassung festhalte. Die fragliche spanische Regelung enthalte keinerlei Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit, des Wohnsitzes oder des Niederlassungsorts der Veranstalter von Lotterien oder Glücksspielen und sei aus Gründen des Schutzes der Verbraucher und der Sozialordnung gerechtfertigt.

10. Nach der Feststellung, dass das Königreich Spanien seine ursprünglichen Argumente wiederholt und die Maßnahmen zur Befolgung der mit Gründen versehenen Stellungnahme in der gesetzten Frist nicht ergriffen hatte, beschloss die Kommission, die vorliegende Klage zu erheben.

4 — *Boletín Oficial del Estado* vom 27. Dezember 2007, S. 53323.

## IV — Anträge der Parteien

11. Die Kommission beantragt,

- festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere aus Art. 49 EG und Art. 36 des EWG-Abkommens verstoßen hat, dass es eine steuerliche Regelung beibehalten hat, wonach Gewinne aus allen außerhalb des Königreichs Spanien veranstalteten Lotterien, Glücksspielen und Wetten besteuert werden, während Gewinne aus bestimmten Lotterien, Glücksspielen und Wetten, die im Königreich Spanien veranstaltet werden, von der Einkommensteuer befreit sind<sup>5</sup>,

- dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen.

5 — Es ist zu beachten, dass in der französischen Fassung des Klageantrags im Zusammenhang mit der Frage der Diskriminierung auf Gewinne aus *bestimmten Arten* von in Spanien veranstalteten und von der Einkommensteuer befreiten Lotterien, Glücksspielen und Wetten Bezug genommen wird. In der spanischen Fassung der Klageschrift und der mit Gründen versehenen Stellungnahme wird der Ausdruck „bestimmte Arten“ nicht gebraucht. Vielmehr ist dort nur von „bestimmten im Königreich Spanien veranstalteten Lotterien, Glücksspielen und Wetten“ die Rede. Also ist klarzustellen, dass die Kommission dem Königreich Spanien nicht eine auf bestimmte Arten von Glücksspielen beschränkte Diskriminierung vorwirft. Es geht nach Auffassung der Kommission im vorliegenden Fall nicht um eine Diskriminierung, die auf der Art der betreffenden Glücksspiele beruht, sondern um eine Beschränkung, die für sämtliche Lotterien, Glücksspiele und Wetten gilt, gleich welcher Art.

12. Das Königreich Spanien beantragt,

- die Klage abzuweisen,

- der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

## V — Zur Vertragsverletzung

## A — Zusammenfassung der Argumente der Parteien

13. Die Kommission macht geltend, die fragliche spanische Regelung verstoße nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zum freien Dienstleistungsverkehr, insbesondere nach dem Urteil Lindman<sup>6</sup>, dadurch gegen Art. 49 EG, dass sie eine ungerechtfertigte Diskriminierung ausländischer Lotterieveranstalter begründe, da deren Produkte, wenn sie spanischen Gebietsansässigen verkauft würden, anders als die entsprechenden Produkte der in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführten spanischen Veranstalter zu einer Steuerbelastung führten.

6 — Urteil vom 13. November 2003, Lindman (C-42/02, Slg. 2003, I-13519).

14. Die fragliche Steuerbefreiung gelte zwar nicht für alle in Spanien ansässigen Veranstalter von Lotterien und Glücksspielen und beschränke sich auf einige, genau bestimmte Einrichtungen; die Steuerbefreiung stelle aber, soweit sie nur spanischen Einrichtungen zugutekäme, eine Diskriminierung dar. Die spanische Regelung sei nicht allgemein formuliert, was jeder Einrichtung, die bestimmte sachliche Voraussetzungen erfülle, die Steuerbefreiung zugutekommen lassen könnte. Vielmehr trete die Diskriminierung, da die spanische Regelung ausdrücklich auf bestimmte nationale Einrichtungen bezogen sei, offen zutage. So komme dem spanischen Roten Kreuz die Steuerbefreiung zugute, nicht aber dem französischen Roten Kreuz. Es könne also — anders als die spanische Regierung meine — keineswegs davon die Rede sein, dass die Steuerbefreiung eingeführt worden sei „zugunsten der Gewinne aus einigen, genau bestimmten Einrichtungen, ungeachtet der Staatsangehörigkeit oder des Niederlassungsorts“.

15. Der Wertungsspielraum, den die Mitgliedstaaten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>7</sup> bei der Regelung derartiger Tätigkeiten hätten, könne die fragliche Regelung nicht rechtfertigen. Anstatt die Steuerbegünstigung von bestimmten Voraussetzungen abhängig zu machen, beschränke die Regelung die Steuerbefreiung nämlich auf bestimmte, genau bezeichnete Einrichtungen, obwohl sie gleichartige Dienstleistungen anderer Einrichtungen, denen diese Steuerbegünstigung nicht zugutekäme — wie in anderen Mitgliedstaaten ansässige Einrichtungen derselben Art oder Einrichtungen, die dieselben Ziele verfolgten wie die in der Regelung aufgeführten spanischen Einrichtungen —, durchaus zulasse. Die Kommission

bestreitet im Übrigen, dass sich die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen öffentlichen Einrichtungen und sozial tätigen gemeinnützigen Einrichtungen nicht in derselben Situation befänden wie diejenigen, denen die Steuerbefreiung zugutekomme. Ferner seien die Gründe, die das Königreich Spanien dazu bewegen hätten, diese Steuerbefreiung vorzusehen, geeignet, die Auffassung der Kommission zu stützen; wenn diese Gründe nämlich auf dem sozialen Charakter der Einrichtungen und dem Fehlen von Gewinnstreben beruhten, bestehe kein vernünftiger Grund, die fragliche Steuerbefreiung nicht auf die Einrichtungen zu erstrecken, die dieselben Merkmale aufwiesen, aber in den anderen Mitgliedstaaten ansässig seien.

16. Die Kommission meint weiter, der Verwendungszweck des von den durch die fragliche Steuerbefreiung begünstigten Einrichtungen eingenommenen Geldes könne dieser Steuerbefreiung nicht ihren diskriminierenden Charakter nehmen.

17. Zur wirtschaftlichen Bedeutung der fraglichen Steuerbefreiung bringt die Kommission zum einen vor, aus dem vom spanischen Innenministerium herausgegebenen „Jahresbericht über Glücksspiele in Spanien“ von 2006 gehe hervor, dass bei einem Gesamtbetrag der Einsätze im Jahr 2006 von 11,79 Milliarden Euro, wenn man den prozentualen Anteil je nach Art der Veranstalter betrachtet, 40,8 % (bezogen auf die Einsätze) der Glücksspiele von den LAE oder der ONCE (33,4 % bzw. 7,4 %) veranstaltet worden seien, deren Gewinnauszahlungen von der Steuer befreit seien.

<sup>7</sup> — Vgl. u. a. Urteil vom 21. Oktober 1999, Zenatti, (C-67/98, Slg. 1999, I-7289).

18. Zum anderen befreie die spanische Regelung Gewinne, die aus einem bestimmten Sektor von Dienstleistungen stammten, nämlich aus der Veranstaltung von Glücksspielen mit zeitversetztem Gewinn, bei denen der Spieler lediglich einen Teilnahme- oder Spielschein kaufe, nahezu allesamt von der Einkommensteuer, soweit diese Dienstleistungen von in Spanien ansässigen Veranstaltern erbracht würden, während Gewinne, die aus den gleichen, aber von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Veranstaltern erbrachten Dienstleistungen stammten, steuerpflichtig seien. Es seien aber gerade die Veranstalter derartiger Glücksspiele, die am ehesten versuchen könnten, ihre Dienstleistungen grenzüberschreitend zu erbringen, da eine solche Dienstleistung anders als bei Casinos oder Spielautomaten keine Infrastruktur in den anderen Ländern erfordere. Folglich könnten gerade diese Veranstalter am ehesten Opfer einer steuerlichen Diskriminierung sein.

19. Was die Rechtfertigungsgründe angeht, die von einem Mitgliedstaat geltend gemacht werden können, weist die Kommission zunächst darauf hin, dass diese nach einer ständigen Rechtsprechung<sup>8</sup> von einer Untersuchung der Zweckmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit der von diesem Staat erlassenen beschränkenden Maßnahme begleitet werden müssten, die spanische Regierung aber im vorliegenden Fall nichts vorgetragen habe, was diese rechtfertigen könnte.

20. Im Übrigen sei diese Maßnahme nach der einschlägigen Rechtsprechung nicht aus Gründen der sozialen Ordnung gerechtfertigt,

weil keinerlei Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass die Teilnahme an Lotterien, die von öffentlichen Einrichtungen der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder von Einrichtungen, die dem Roten Kreuz oder der ONCE entsprächen, veranstaltet würden, auf die spanischen Bürger einen schädlicheren Einfluss hätte als die Teilnahme an den Glücksspielen, deren Gewinnen die fragliche Steuervergünstigung zugutekäme. Außerdem schienen Lotterien in Spanien keinen großen Beschränkungen zu unterliegen, abgesehen von dem Erfordernis der behördlichen Erlaubnis. Im Übrigen würden in Spanien die meisten Lotterien und Glücksspiele von einer öffentlichen Einrichtung veranstaltet, und für diese werde in beachtlichem Umfang Werbung gemacht. Die Haltung der spanischen Regierung stehe somit zumindest im Widerspruch zu den angeblich verfolgten Zielen.

21. Zur Erreichung des von der spanischen Regierung angeblich verfolgten Ziels der Eindämmung des Glücksspiels sei eine Steuerbefreiung nicht das am besten geeignete Mittel; die Steuerbefreiung sei eher geeignet, die Bürger zur Teilnahme an diesen Spielen zu ermuntern.

22. Was die Ziele der Verhütung von Geldwäsche und der Bekämpfung der Steuerhinterziehung angehe, sei nicht nachvollziehbar, wie die fragliche Steuerbefreiung zu deren Verwirklichung solle beitragen können. Außerdem sei nicht ersichtlich, warum Steuerhinterziehungen und Geldwäsche zunehmen sollten, wenn die fragliche Steuerbefreiung auf Gewinne erstreckt würde, die aus Dienst-

<sup>8</sup> — Urteil Lindman (Randnr. 25).

leistungen stammten, die von Einrichtungen aus anderen Mitgliedstaaten erbracht würden, die ihrer Art nach denjenigen entsprechen, die von der Regelung über diese Steuerbefreiung erfasst sind.

23. Auch der Gesichtspunkt der mit der Steuerbefreiung einhergehenden Kontrollverfahren zur Verhütung von Geldwäsche könne diese Maßnahme nicht rechtfertigen, da die spanische Regelung Einrichtungen aus anderen Mitgliedstaaten, die den unter die Steuerbefreiung fallenden ihrer Art nach entsprechen, von vornherein völlig von dieser Steuerbegünstigung ausschliesse. Diesen Einrichtungen könne die Steuerbefreiung nicht zugutekommen, auch wenn sie bereit seien, die nach den Rechtsvorschriften über die Verhütung von Geldwäsche, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und den Schutz der Verbraucher vorgeschriebenen Bedingungen zu erfüllen.

24. Was die Notwendigkeit angehe, den Schutz der Verbraucher nach den spanischen Rechtsvorschriften zu gewährleisten, könne nicht ernsthaft angenommen werden, dass dieser Schutz dadurch gefährdet sei, dass die fraglichen Lotterien von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Einrichtungen veranstaltet würden. Auch das Argument, die Ausweitung der Steuerbefreiung würde Tätigkeiten begünstigen, bei denen der Schutz der Verbraucher nicht hinreichend gewährleistet sei, sei nicht haltbar. Abgesehen davon, dass die fraglichen Tätigkeiten bereits in jedem Mitgliedstaat gesetzlich geregelt seien, stünden nämlich mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbare Kontrollmöglichkeiten zur Verfügung, mit denen dieser Schutz gewährleistet werden könne.

25. Die spanische Regelung sei jedenfalls diskriminierend und könne deshalb nicht als mit dem EG-Vertrag und dem EWR-Abkommen vereinbar angesehen werden.

26. Das Königreich Spanien meint, es liege keine Vertragsverletzung vor, und begründet dies in erster Linie damit, dass die fragliche Steuerbefreiung keine diskriminierende Beschränkung darstelle. Diese Steuerbefreiung, deren Anwendungsbereich auf bestimmte öffentliche Einrichtungen des Staates oder der autonomen Gemeinschaften, das spanische Rote Kreuz und die ONCE beschränkt und somit persönlich bestimmt sei, begründe zwar eine Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Einrichtungen, für die sie nicht gelte. Allerdings sei diese Ungleichbehandlung weder diskriminierend, noch verstoße sie gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung, da sich die von der fraglichen Regelung nicht erfassten Einrichtungen nicht in derselben Situation befänden wie diejenigen, die in deren Anwendungsbereich fielen.

27. Nicht alle Gewinne aus Lotterien und Glücksspielen, die in Spanien oder von in Spanien ansässigen Einrichtungen veranstaltet würden, fielen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung. So unterlägen Gewinne, die im Rahmen von Glücksspielen ausgezahlt würden, die von gebietsansässigen Einrichtungen veranstaltet würden — abgesehen von der streitigen Regelung —, denselben Steuern wie Gewinne, die im Rahmen von Glücksspielen ausgezahlt würden, die von gebietsfremden Einrichtungen veranstaltet würden. Mithin könne nicht angenommen werden, dass die fragliche Regelung eine Diskriminierung der nicht in Spanien ansässigen Veranstalter von Lotterien begründe oder begründen könne.

28. Die spanische Regierung meint, von einer Diskriminierung der gebietsfremden Einrichtungen, die ähnliche Merkmale aufwiesen wie die in der fraglichen spanischen Regelung aufgeführten, könne keine Rede sein, da diese Regelung den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung nicht nach bestimmten einzelnen Merkmalen definiere und folglich in keiner Weise auf die Staatsangehörigkeit, den Wohnsitz oder den Niederlassungsort der Einrichtungen abstelle. Die spanische Regierung bestätigt aber mehrfach, dass es sich um Steuerbefreiungen handele, die unter Berücksichtigung bestimmter besonderer Merkmale der Veranstalter eingeführt worden seien, die sämtlich sozial oder karitativ gemeinnützig tätig seien. Demnach beruhe die Ungleichbehandlung im Verhältnis zu den anderen Veranstaltern von Lotterien, die vergleichbare Produkte anböten, darauf, dass diese, seien es spanische oder ausländische, nicht diese besonderen Merkmale aufwiesen. Was diese besonderen Merkmale angehe, hätten soziale Gründe den spanischen Gesetzgeber dazu bewogen, die Steuerbefreiung zu gewähren, und es handele sich um gemeinnützige Einrichtungen.

29. Zu den von der Kommission angeführten Beispielen, insbesondere zu dem Beispiel der Veranstaltung einer Lotterie durch das französische Rote Kreuz in Spanien, meint die spanische Regierung u. a., dass es sich dabei um eine völlig realitätsferne Annahme handele, da diese Einrichtung bislang noch nie einen entsprechenden Zulassungsantrag gestellt habe und in diesem Staat nicht über ein Netz von Verkaufsstellen verfüge, das dem entspreche, über das die von der Regelung über die fragliche Steuerbefreiung erfassten Einrichtungen verfügten. Folglich „liege es auf der Hand, dass sich das französische Rote

Kreuz und das spanische Rote Kreuz nicht in einer vergleichbaren Situation befinden“.

30. Die spanische Regierung prüft auch, ob sich die Gewinner in einer vergleichbaren Situation befinden. Sie meint aber, die Unterschiede zwischen einem spanischen Steuerpflichtigen, dem die Steuerbefreiung der Gewinne aus von den LAE, der ONCE oder dem Roten Kreuz veranstalteten Lotterien oder Glücksspielen zugutekomme, und einem Steuerpflichtigen eines anderen Mitgliedstaats, in dem diese Gewinne steuerpflichtig seien, beruhten nicht darauf, dass das spanische Recht zugunsten der fraglichen Einrichtungen eine persönliche Steuerbefreiung vorsehe, sondern darauf, dass das Steuerrecht dieses anderen Mitgliedstaats es für angebracht gehalten habe, diese Einkünfte der Einkommensteuer zu unterwerfen. Eine solche Ungleichbehandlung könne aber nicht als Diskriminierung im Sinne der Bestimmungen des EG-Vertrags und des EWG-Abkommens angesehen werden.

31. Das Urteil Lindman sei auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, da im Gegensatz zu der finnischen Regelung, die Gegenstand dieses Urteils gewesen sei, nach der spanischen Regelung Gewinne aus Glücksspielen grundsätzlich der Einkommensteuer unterworfen seien, unabhängig davon, wo diese Spiele veranstaltet würden und wo der Veranstalter ansässig sei. Die fragliche Steuerbefreiung erfasse nicht alle Gewinne aus Lotterien und Glücksspielen, die in Spanien veranstaltet würden oder dort erlaubt seien, sondern nur diejenigen, die von Einrichtungen ausgezahlt würden, die wegen besonderer Merkmale ausgewählt worden seien.

32. Zu der Unterscheidung zwischen den beiden Arten von Glücksspielen (Glücksspiele mit zeitversetztem Gewinn und Glücksspiele mit sofortigem Gewinn) und dem Vorbringen der Kommission, dass die spanische Regelung Gewinne, die aus einem bestimmten Dienstleistungssektor stammten, nämlich aus der Veranstaltung von Glücksspielen mit zeitversetztem Gewinn, nahezu sämtlich von der Einkommensteuer befreie, soweit diese Dienstleistungen von in Spanien ansässigen Veranstaltern erbracht würden, vertritt die spanische Regierung die Auffassung, dass diese Unterscheidung in steuerlicher Hinsicht ohne Belang sei. Die Steuerbefreiung sei personenbezogen und erfasse alle Gewinne aus Lotterien, Wetten und Tombolas, die von den befreiten Einrichtungen veranstaltet würden, unabhängig davon, ob der Gewinn sofort oder zeitversetzt erfolge. Zu den Arten von Glücksspielen, die von den Einrichtungen veranstaltet würden, deren Gewinnauszahlungen die Steuerbefreiung zugutekomme, gehöre nämlich auch die Sofortlotterie, was zeige, dass die Argumentation der Kommission in diesem Punkt nicht schlüssig sei.

33. Hilfsweise macht die spanische Regierung geltend, selbst wenn die fragliche Befreiung eine diskriminierende Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellen sollte, sei diese Beschränkung im Hinblick auf die Eigenart der fraglichen Tätigkeiten aus Gründen der Sozialordnung, der Verhütung von Geldwäsche und der Bekämpfung der Steuerhinterziehung sowie zum Schutz der Verbraucher gerechtfertigt.

34. Was erstens die Sozialordnung angeht, meint die spanische Regierung, soweit die fragliche Regelung mit denjenigen vergleichbar sei, über die der Gerichtshof in den

Rechtssachen Schindler, Läärä u. a.<sup>9</sup> und Zenatti zu befinden gehabt habe, seien die Feststellungen des Gerichtshofs in diesen Urteilen auf den vorliegenden Fall übertragbar. Der einzige Unterschied zwischen der Regelung, die Gegenstand der Rechtssache Schindler gewesen sei, und der spanischen Regelung bestehe darin, dass die britische Regelung die Veranstaltung von Lotterien mit einigen Ausnahmen verboten habe, während die spanische Regelung Gewinne aus Lotterien und Glücksspielen der Einkommensteuer der natürlichen Personen unterwerfe, und dieser Unterschied stütze die Argumentation des Königreichs Spanien. Wenn es aber nach dem Gemeinschaftsrecht zulässig sei, derartige Tätigkeiten mit einigen Ausnahmen zu verbieten, was eine wesentliche Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstelle, könne, da die Besteuerung gegenüber der Durchführung dieser Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung sei, nicht angenommen werden, dass ein Mitgliedstaat das Ergebnis derselben Tätigkeiten nicht besteuern dürfe — mit solchen Ausnahmen, wie sie in der spanischen Regelung vorgesehen seien —, zumal die fragliche spanische Regelung keine Diskriminierung aus Gründen der Staatsbürgerschaft, des Wohnsitzes oder des Niederlassungsorts begründe.

35. Die fragliche Steuerbefreiung sei gerade zum Schutz der Sozialordnung eingeführt worden, zum einen um das Glücksspiel allgemein einzudämmen, weshalb der Grundsatz der Besteuerung dieser Art von Einkünften eingeführt worden sei, zum anderen um Gewinnen aus von staatlichen Einrichtungen veranstalteten Lotterien und Glücksspielen wegen der Gemeinnützigkeit des Gewinns dieser Einrichtungen eine bevorzugte Be-

<sup>9</sup> — Vgl. Urteile vom 24. März 1994, Schindler (C-275/92, Slg. 1994, I-1039), und vom 21. September 1999, Läärä u. a. (C-124/97, Slg. 1999, I-6067).

handlung zuteilwerden zu lassen. So leisteten die Einnahmen der Einrichtungen, deren Glücksspiele in den Genuss der Befreiung kämen, einen Beitrag zur Finanzierung von Infrastrukturmaßnahmen und gemeinnützigen Vorhaben.

36. Mit der Besteuerung der Gewinne aus Glücksspielen solle allgemein das Glücksspiel eingedämmt werden, während mit der in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes vorgesehenen Steuerbefreiung die bestehende Nachfrage im Bereich der Glücksspiele auf bestimmte Arten von Glücksspielen gelenkt werden solle, die dadurch gekennzeichnet seien, dass sie geringe Einsätze erforderten und so nur schwer zu einer Abhängigkeit oder Spielsucht führen könnten, und die zahlreichen Kontrollen unterlägen.

37. Was zweitens die Verhütung von Geldwäsche und die Bekämpfung der Steuerhinterziehung angeht, meint die spanische Regierung, die Verwirklichung dieser Ziele wäre ernsthaft gefährdet, wenn die fragliche Steuerbefreiung auch auf Gewinne aus Glücksspielen Anwendung finden müsste, die von bestimmten öffentlichen oder karitativen Einrichtungen veranstaltet würden, die nicht den spanischen Rechtsvorschriften unterlägen, weil die spanische Verwaltung nicht in der Lage wäre, diese Einkünfte so zu kontrollieren, wie sie es derzeit tut. Das in Spanien eingerichtete System ermögliche es den zuständigen Stellen nämlich, über die Listen der Gewinner zu verfügen und zur Ermittlung verdächtiger Vorgänge Daten abzugleichen. Als Gegenleistung für die Steuerbefreiung der ausgezahlten Gewinne müssten die fraglichen Einrichtungen eine Reihe besonderer Pflichten der Zusammen-

arbeit zur Kontrolle dieser strafbaren und betrügerischen Handlungen erfüllen.

38. Nach Art. 69.4 der durch das königliche Dekret Nr. 439/2007 vom 30. März 2007 bestätigten spanischen Verordnung über die Einkommensteuer natürlicher Personen<sup>10</sup> legten diese Einrichtungen „innerhalb der ersten dreißig Kalendertage des Monats Januar des unmittelbar folgenden Jahres eine Erklärung über die von der Einkommensteuer natürlicher Personen befreiten Gewinne vor, die über die Identifikationsdaten hinaus gegebenenfalls die Bezeichnung der Begünstigten nach Vorname, Name und Steuernummer sowie Angaben zum Betrag oder zum Wert der von diesen erhaltenen, den vom Wirtschafts- und Finanzminister zu diesem Zweck festgesetzten Schwellenwert [3 000 Euro] übersteigenden Gewinne enthält“.

39. Die Wirksamkeit dieses Kontrollsystems beruhe auf einem sehr hohen Grad der Zusammenarbeit und Einbeziehung der fraglichen Einrichtungen, auf deren begrenzter Zahl und ihrer Unterstellung unter die spanischen Rechtsvorschriften und Behörden. Diese Voraussetzungen wären aber nicht erfüllt, wenn die fraglichen Steuerbefreiungen, wie die Kommission es verlange, auf eine Vielzahl von Einrichtungen ausgedehnt würden, die der Geltung der spanischen Rechtsvorschriften und der direkten Kontrolle durch die spanischen Behörden entzogen wären. Bei der Ausdehnung dieses Kontrollsystems auf gebietsfremde Einrichtungen würde es sich nämlich um einen Fall der Anwendung des nationalen Gesetzes außerhalb des Staatsge-

<sup>10</sup> — *Boletín Oficial del Estado* vom 31. März 2007.

biets handeln, da die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern<sup>11</sup> in diesem Fall keinen Auskunftsaustausch vorsehe. So könnte von den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Einrichtungen schwerlich verlangt werden, die in diesem System vorgesehenen Informationen zu übermitteln und die in diesem System vorgesehenen Bedingungen einzuhalten, nur weil es sich bei einigen der Gewinner der Glücksspiele und Lotterien dieses anderen Mitgliedstaats möglicherweise um spanische Staatsbürger handeln könnte. Folglich sei der Vorschlag der Kommission, die spanischen Behörden könnten von ausländischen Begünstigten verlangen, sich dem fraglichen Kontrollsystem zu unterwerfen, völlig überzogen.

40. Was drittens den Schutz der Verbraucher angeht, macht die spanische Regierung geltend, dass die Tätigkeit der Veranstaltung von Lotterien und Glücksspielen in Spanien einer Regelung unterworfen sei, die die Rechte und Interessen der Spieler schützen solle, indem sie gewährleiste, dass die geltenden Rechtsvorschriften durchgängig Anwendung fänden. Die vorbeugende Tätigkeit sei eng mit der der Kontrolle der Beachtung der anwendbaren Rechtsvorschriften verbunden und solle mögliche Änderungen oder betrügerische Manipulationen der Bedingungen verhindern, unter denen die Veranstaltung der verschiedenen Glücksspiele durch private Einrichtungen erlaubt sei. Deshalb gebe es Rechtsvorschriften über das Erfordernis einer behördlichen Erlaubnis für die Ausübung der Tätigkeit, über die Festsetzung eines Mindestanteils der wieder als Gewinn ausgezahlten Einsätze, über die kontrollierte Werbung und über die behördliche Überwachung der ausgeübten Tätigkeit.

41. Die Erstreckung der Steuerbefreiung auf Einrichtungen, die den Rechtsvorschriften über die Veranstaltung dieser Glücksspiele nicht unterlägen, würde zu einer Senkung des Niveaus des Schutzes der Verbraucher führen. Mithin sei die Steuerbefreiung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, einen Schutz der Verbraucher zu gewährleisten, wie ihn die spanischen Behörden für angebracht hielten, wobei es sich um einen Rechtfertigungsgrund handle, den der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung eindeutig anerkannt habe.

## B — Würdigung

1. Zur Rechtsprechung im Bereich der Glücksspiele und zum Verhältnis der vorliegenden Rechtssache zum Urteil Lindman

42. Bevor ich mit der Prüfung der behaupteten Verletzung von Art. 49 EG und Art. 36 des EWG-Abkommens beginne, erscheint es mir angebracht, zunächst die Rechtsprechung im Bereich der Glücksspiele und zu den direkten Steuern zu rekapitulieren.

43. Was Letztere angeht, ist festzuhalten, dass die direkten Steuern nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>12</sup> zwar in die

11 — ABl. L 336, S. 15.

12 — Vgl. u. a. Urteile vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16), und vom 2. Oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Slg. 2008, I-733, Randnr. 17).

Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit unterlassen müssen.

44. Zum anderen sind die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Dienstleistungsverkehr, wie der Gerichtshof bereits speziell zu der Veranstaltung von Lotterien festgestellt hat, auf eine Tätigkeit, die in der entgeltlichen Teilnahme an einem Glücksspiel besteht, anwendbar, soweit zumindest einer der Dienstleistenden in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ansässig ist, in dem die Dienstleistung angeboten wird<sup>13</sup>.

45. Das Anbieten von Dienstleistungen, die im Rahmen von in einem anderen Mitgliedstaat veranstalteten Lotterien und Glücksspielen erbracht werden, an in Spanien wohnhafte Personen fällt folglich, soweit zumindest einer der Dienstleistenden in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Spanien ansässig ist, unzweifelhaft in den Anwendungsbereich von Art. 49 EG. Im vorliegenden Fall ist die fragliche spanische Regelung mithin unter dem Gesichtspunkt des freien Dienstleistungsverkehrs zu prüfen.

46. Der Gerichtshof hatte sich bereits in der Rechtssache Lindman mit der Vereinbarkeit einer Glücksspiele betreffenden steuerlichen Regelung mit den Grundfreiheiten und insbesondere dem freien Dienstleistungsverkehr zu

befassen. Ich halte es daher für nützlich, die Ähnlichkeiten und die Unterschiede zwischen dem vorliegenden und dem dem Urteil Lindman zugrunde liegenden Fall herauszuarbeiten, um zu erkennen, welche neuen Fragen die vorliegende Klage aufwirft.

47. Gegenstand der Rechtssache Lindman war eine finnische Regelung, nach der Gewinne aus in Finnland nicht erlaubten Glücksspielen steuerpflichtig waren, während Gewinne aus in diesem Mitgliedstaat veranstalteten Glücksspielen nicht steuerpflichtig waren. Da nach der fraglichen Regelung die Steuerbefreiung nur für die in Finnland veranstalteten Glücksspiele galt, hat der Gerichtshof festgestellt, dass die ausländischen Lotterien einer steuerlichen Behandlung unterzogen werden, die sich von der den finnischen Lotterien zugutekommenden Behandlung unterscheidet, und dass sie sich diesen gegenüber in einer nachteiligen Lage befinden, die gegen Art. 49 EG verstößt<sup>14</sup>.

48. Im vorliegenden Fall ist die Ungleichbehandlung der ausländischen Veranstalter nicht so eindeutig und offenkundig wie in der Rechtssache Lindman, da die fragliche Steuerbefreiung ausschließlich Gewinne aus Lotterien, Glücksspielen und Wetten betrifft, die von bestimmten spanischen öffentlichen Einrichtungen und von bestimmten spanischen gemeinnützigen Einrichtungen veranstaltet werden, und sich nicht auf alle in Spanien oder von in Spanien ansässigen Einrichtungen veranstalteten Preise, Lotterien und Glücksspiele erstreckt.

13 — Vgl. Urteil Schindler (Randnr. 19).

14 — Vgl. Urteil Lindman (Randnr. 21).

49. Darüber hinaus ist der Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung nicht unmittelbar anhand objektiver Kriterien bestimmt, im Gegensatz zur Rechtssache Lindman, in der die Anwendung der diskriminierenden Regelung, da alle ausländischen Lotterien steuerlich anders behandelt wurden als die in Finnland veranstalteten Glücksspiele, an eine einzige, objektive Voraussetzung geknüpft war: den Ursprung der Dienstleistung.

50. Es sind diese beiden Unterschiede, die die vorliegende Rechtssache kennzeichnen und die sie von der Rechtssache Lindman unterscheiden, nämlich eine nicht für alle spanischen Veranstalter von Glücksspielen geltende Steuerbefreiung und der Umstand, dass auf den ersten Blick ein objektives Kriterium für die Diskriminierung fehlt, die die spanische Regelung nach Ansicht der Kommission begründen soll.

51. In ihrer Klageschrift macht die Kommission geltend, dass die ihrer Meinung nach durch die spanische Regelung begründete Diskriminierung der ausländischen Veranstalter von Glücksspielen die durch Art. 49 EG und Art. 36 des EWR-Abkommens gewährleistete Dienstleistungsfreiheit verletze.

52. Folglich ist zu prüfen, ob die spanische Regelung eine Diskriminierung enthält oder diskriminierende Wirkung hat.

2. Zum Vorliegen einer Diskriminierung

53. Zunächst ist in Erinnerung zu rufen, dass nach Art. 49 EG Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, verboten sind.

54. Nach ständiger Rechtsprechung setzt der freie Dienstleistungsverkehr insbesondere die Beseitigung jeder Diskriminierung gegenüber dem Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit oder des Umstands voraus, dass er in einem anderen als dem Mitgliedstaat niedergelassen ist, in dem die Dienstleistung zu erbringen ist<sup>15</sup>.

55. Allgemein ist davon auszugehen, dass jede Steuerbefreiung eine Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen begründet, für die sie nicht gilt. Im Übrigen ist im vorliegenden Fall unstreitig, dass die fragliche spanische Regelung die Gewinne aus Glücksspielen, die von den in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführten Einrichtungen veranstaltet werden, einer steuerlichen Behandlung unterzieht, die günstiger ist als diejenige, die sie für Gewinne aus Glücksspielen vorsieht, die von anderen nationalen Einrichtungen und sämtlichen ausländischen Einrichtungen veranstaltet werden, unabhängig davon, welche Merkmale diese aufweisen.

15 — Vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 25. Juli 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (C-288/89, Slg. 1991, I-4007, Randnr. 10), vom 4. Mai 1993, *Distribuidores Cinematográficos* (C-17/92, Slg. 1993, I-2239, Randnr. 13), und vom 18. Juli 2007, *Kommission/Deutschland* (C-490/04, Slg. 2007, I-6095, Randnr. 83).

56. Nun ist zu prüfen, ob diese unstreitig durch die spanische Regelung vorgenommene Ungleichbehandlung eine Diskriminierung der im Ausland ansässigen Veranstalter von Glücksspielen darstellt.

57. Nach einer ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt der Gleichheitsgrundsatz, der im Diskriminierungsverbot nur eine besondere Ausprägung erfährt, eines der Grundprinzipien des Gemeinschaftsrechts dar. Nach diesem Grundsatz dürfen vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Unterscheidung objektiv gerechtfertigt ist<sup>16</sup>.

58. Um beurteilen zu können, ob die spanische Regelung als diskriminierend angesehen werden kann, ist somit zu bestimmen, welche spanischen und ausländischen Einrichtungen sich im vorliegenden Fall in einer vergleichbaren Situation befinden.

59. Es ist festzustellen, dass die von der fraglichen Regelung erfassten Veranstalter von Glücksspielen nicht nur sämtlich in Spanien ansässig sind, sondern dass es sich bei allen auch um öffentliche Einrichtungen

oder sozial tätige gemeinnützige Einrichtungen handelt.

60. Was in dieser Hinsicht das Argument der spanischen Regierung angeht, die fragliche spanische Regelung lege den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung nicht nach bestimmten einzelnen Kriterien fest, so dass von einer Diskriminierung ausländischer Einrichtungen, die dieselben Merkmale aufwiesen wie die in der fraglichen Bestimmung aufgeführten, keine Rede sein könne, ist festzustellen, dass sich die spanische Regierung in ihrer Klagebeantwortung an mehreren Stellen in Widerspruch zu dieser These setzt. Sie bestätigt, dass „es ... sich um Befreiungen [handelt], die wegen der persönlichen Voraussetzungen der Veranstalter eingeführt worden sind“, „die sämtlich sozial oder karitativ gemeinnützig tätig sind“. Sie hebt gar hervor, dass „die Ungleichbehandlung gegenüber anderen Veranstaltern von Lotterien, die gleichartige Produkte anbieten ... einfach darauf [beruht], dass diese (unabhängig davon, ob es sich um spanische oder ausländische handelt) nicht diese besonderen Merkmale aufweisen“. Schließlich unterstreicht die spanische Regierung, dass „die Gründe, die den spanischen Gesetzgeber dazu bewogen haben, diese Befreiung zu gewähren, ... sozialer Art [sind], und dass es ... sich um gemeinnützige Einrichtungen [handelt]“.

61. Die spanische Regelung sieht zwar ausdrücklich kein objektives Kriterium zur Bestimmung der Einrichtungen vor, die Ge-

16 — Vgl. Urteile vom 8. Oktober 1980, Überschär (810/79, Slg. 1980, 2747, Randnr. 16), vom 28. Juni 1990, Hoche (C-174/89, Slg. 1990, I-2681, Randnr. 25), und vom 24. April 2008, Belgien/Kommission (C-418/06 P, Slg. 2008, I-3047, Randnr. 93).

winne auszahlen, denen die Steuerbefreiung zugutekommt; diese Einrichtungen hätten aber anhand solcher Kriterien, etwa ihrer Eigenschaft als öffentliche Einrichtung oder als sozial tätige gemeinnützige Einrichtung, definiert werden können.

62. Hierzu hat der Gerichtshof im Urteil Persche festgestellt, dass es zwar legitim ist, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung von Steuervergünstigungen Einrichtungen vorbehält, die bestimmte seiner Gemeinwohlziele verfolgen, doch dass er solche Vergünstigungen nicht Einrichtungen vorbehalten kann, die in seinem Hoheitsgebiet ansässig sind und deren Tätigkeiten ihn daher von bestimmten seiner Aufgaben entlasten können<sup>17</sup>.

63. Der Gerichtshof hat dazu weiter ausgeführt, dass sich eine in einem Mitgliedstaat ansässige Einrichtung, die die gleichen Gemeinwohlziele verfolgt und von einem anderen Mitgliedstaat als diese Ziele verfolgend anerkannt ist, wenn sie die von einem anderen Mitgliedstaat aufgestellten Voraussetzungen für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt, im Hinblick auf die Gewährung dieser Vergünstigungen durch diesen Mitgliedstaat in einer Situation befindet, die derjenigen von in diesem Mitgliedstaat ansässigen als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen vergleichbar ist<sup>18</sup>.

64. Zwar betrifft die Rechtssache Persche die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden

einer in einem Mitgliedstaat wohnhaften Person an eine in einem anderen Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannte Einrichtung und nicht die Befreiung der Gewinne aus Glücksspielen von der Einkommensteuer; der im Urteil Persche aufgestellte Grundsatz lässt sich aber gleichwohl im Wege der Analogie auf den vorliegenden Fall übertragen.

65. Die öffentlichen Einrichtungen und die sozial oder karitativ tätigen gemeinnützigen Einrichtungen, auf die sich die Klage der Kommission bezieht, verfolgen wie die als gemeinnützig anerkannte Einrichtung in der Rechtssache Persche Gemeinwohlziele, und ihre Tätigkeiten können den Mitgliedstaat ebenso von bestimmten seiner Aufgaben entlasten. Sowohl die Abzugsfähigkeit der Spenden, um die es in der Rechtssache Persche ging, als auch die Steuerbefreiung der Gewinne, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, stellen Maßnahmen dar, die im Bereich der Einkommensteuer zur Anwendung kommen und den von ihnen Begünstigten einen steuerlichen Vorteil verschaffen.

66. Folglich ist festzustellen, dass sich die LAE, die Organe oder Einrichtungen der autonomen Gemeinschaften, das spanische Rote Kreuz und die ONCE in einer Situation befinden, die mit derjenigen der öffentlichen Einrichtungen und sozial oder karitativ tätigen gemeinnützigen Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dieselben Ziele verfolgen, vergleichbar ist.

17 — Urteil vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 44).

18 — Ebd. (Randnr. 50).

67. Wie ich bereits in Nr. 55 dieser Schlussanträge dargelegt habe, unterwirft die fragliche spanische Regelung die Gewinne aus Glücksspielen, die von den in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführten Einrichtungen veranstaltet werden, einer steuerlichen Behandlung, die günstiger ist als diejenige, die sie für Gewinne aus Glücksspielen vorsieht, die von anderen nationalen Einrichtungen und sämtlichen ausländischen Einrichtungen veranstaltet werden. Also befinden sich die öffentlichen Einrichtungen und die gemeinnützigen Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dieselben Ziele verfolgen wie die von der Steuerbefreiung betroffenen spanischen Einrichtungen, diesen gegenüber in einer ungünstigeren Situation.

68. Da, wie ebenfalls unstreitig ist, die von der fraglichen Steuerbefreiung betroffenen Einrichtungen sämtlich in Spanien ansässig sind, stellt die fragliche steuerliche Regelung meines Erachtens eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit der öffentlichen Einrichtungen und der sozial oder karitativ tätigen gemeinnützigen Einrichtungen dar, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dieselben Ziele verfolgen wie die spanischen Einrichtungen, denen diese Maßnahme zugutekommt.

69. Allerdings ist zu beachten, dass diese Diskriminierung nicht alle in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Veranstalter von Glücksspielen betrifft. So unterliegen, wie die spanische Regierung unterstreicht, unter dem Vorbehalt von Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes die Gewinne aus jeder Art von Glücksspiel, das von gebietsansässigen Einrichtungen veranstaltet wird,

derselben Steuer wie diejenigen aus Glücksspielen, die von gebietsfremden Einrichtungen veranstaltet werden. Folglich unterliegen private ausländische Einrichtungen, die nach Gewinn streben oder zwar sozial tätig sind, aber andere Ziele verfolgen als die spanischen Einrichtungen, für die die Steuerbefreiung gilt, derselben steuerlichen Behandlung wie alle spanischen Einrichtungen, die nicht unter diese Vorschrift fallen.

70. Allerdings kann nicht darüber hinweggesehen werden, dass dem Königreich Spanien mit dem Klageantrag vorgeworfen wird, dass seine Regelung eine Ungleichbehandlung zwischen von der Einkommensteuer befreiten Gewinnen aus *in Spanien veranstalteten* Lotterien, Glücksspielen und Wetten und denjenigen aus *außerhalb Spaniens veranstalteten* Lotterien, Glücksspielen und Wetten begründe<sup>19</sup>. Mithin wirft die Kommission der spanischen Regierung vor, dass deren Regelung eine weiter reichende, alle außerhalb Spaniens ansässigen Veranstalter von Glücksspielen betreffende Diskriminierung begründe. Ich schlage deshalb vor, dass der Gerichtshof die Diskriminierung nur zu einem Teil feststellt, nämlich soweit diese erfolgt zwischen den in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführten Einrichtungen einerseits und den öffentlichen Einrichtungen und sozial oder karitativ tätigen gemeinnützigen Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dieselben Ziele verfolgen wie die fraglichen spanischen Einrichtungen, andererseits, und die Klage im Übrigen als unbegründet abweist.

19 — Hervorhebung nur hier.

71. Die diskriminierende Steuerbefreiung betrifft der Anzahl nach zwar nur einige spanische Einrichtungen; ihre wirtschaftlichen Auswirkungen sind aber beachtlich. Wie die Kommission darlegt, geht aus dem vom spanischen Innenministerium herausgegebenen „Jahresbericht über Glücksspiele in Spanien“ von 2006 hervor, dass, wenn man den prozentualen Anteil je nach Art der Veranstalter betrachtet, 40,8 % (bezogen auf die Einsätze) der Glücksspiele von den LAE oder der ONCE (33,4 % bzw. 7,4 %) veranstaltet worden sind, so dass für mehr als 40 % des spanischen Glücksspielmarkts die Steuerbefreiung gilt.

72. Dies wiegt umso schwerer, als die spanische Regierung nicht bestreitet, dass nach der spanischen Regelung, wie die Kommission vorbringt und im Übrigen durch den „Jahresbericht über Glücksspiele“ von 2006 bestätigt wird, die Gewinne, die aus einem bestimmten Sektor von Dienstleistungen stammen, nämlich aus der Veranstaltung von Glücksspielen mit zeitversetztem Gewinn, bei denen der Spieler lediglich einen Teilnahme- oder Spielschein kauft, soweit diese Dienstleistungen von in Spanien ansässigen Veranstaltern von Glücksspielen erbracht werden, nahezu sämtlich von der Einkommensteuer befreit sind. Die spanische Regierung macht lediglich geltend, dass von den Einrichtungen, die unter die Steuerbefreiung fallende Gewinne auszahlen, auch bestimmte Glücksspiele mit sofortigem Gewinn veranstaltet würden, was nichts daran ändert, dass die Mehrheit der Glücksspiele, bei denen der Gewinn zeitversetzt erfolgt, von den von der Steuerbefreiung betroffenen Einrichtungen veranstaltet wird. Im Übrigen ist zu bedenken, dass bei dieser Art von Glücksspiel Dienstleistungen am ehesten grenzüberschreitend erbracht werden können, da dies von jedem anderen Mitgliedstaat aus geschehen kann und somit keinerlei Infrastruktur in den anderen Ländern erforderlich ist.

73. Vor dem Hintergrund dieser wirtschaftlichen Auswirkungen der diskriminierenden Steuerbefreiung ist das Argument der spanischen Regierung, das spanische Rote Kreuz und das französische Rote Kreuz befänden sich nicht in einer vergleichbaren Situation, da das französische Rote Kreuz zum einen in Spanien nicht über ein entsprechendes Netz von Verkaufsstellen verfüge und zum anderen in Spanien bislang nicht beantragt habe, als Veranstalter von Glücksspielen zugelassen zu werden, zu verwerfen. Was das erste Argument angeht, ist abgesehen davon, dass die beiden Einrichtungen unzweifelhaft dieselben Ziele verfolgen und dieselben Merkmale aufweisen — weshalb ihre Situation nicht nur als vergleichbar, sondern als gleich anzusehen ist —, die in der vorstehenden Nummer hervorgehobene Tatsache in Erinnerung zu rufen, dass der Großteil der von der Steuerbefreiung betroffenen Glücksspiele auf keinerlei Vertriebssystem angewiesen ist.

74. Was das andere Argument angeht, setzt die Feststellung der fraglichen Diskriminierung meines Erachtens nicht voraus, dass eine gebietsfremde Einrichtung eine Erlaubnis beantragt. Folglich ist dieses Argument der spanischen Regierung meines Erachtens unbeachtlich.

75. Was schließlich das Argument der spanischen Regierung angeht, die Situation eines spanischen Steuerpflichtigen, der in den Genuss der Steuerbefreiung der Gewinne aus den von den betreffenden Einrichtungen veranstalteten Glücksspielen komme, sei nicht mit derjenigen eines Steuerpflichtigen eines anderen Mitgliedstaats vergleichbar, in dem diese Gewinne steuerpflichtig seien, ist festzustellen, dass das Einkommensteuergesetz nur spanische Steuerpflichtige betrifft und

dass nicht die Steuerpflichtigen der anderen Mitgliedstaaten diskriminiert werden, sondern die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Veranstalter von Glücksspielen, die ihre Tätigkeit auf das Hoheitsgebiet des spanischen Staats ausdehnen wollen. Folglich ist meines Erachtens auch dieses Argument der spanischen Regierung unbeachtlich.

76. Soweit die fragliche spanische Regelung als diskriminierend im Sinne von Art. 49 Abs. 1 EG und Art. 36 des EWR-Abkommens angesehen wird, stellt sie als solche eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne des Vertrags dar und verstößt somit grundsätzlich gegen das Gemeinschaftsrecht.

### 3. Zu den Rechtfertigungsgründen

77. Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs können allerdings aufgrund der in den Art. 45 EG und 46 EG ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmeregelungen zulässig oder nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein<sup>20</sup>.

20 — Urteile Läärä u. a. (Randnr. 30), Zenatti (Randnr. 28), und vom 6. November 2003, Gambelli u. a. (C-243/01, Slg. 2003, I-13031, Randnr. 60).

78. Was zum einen diskriminierende Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs angeht, hat der Gerichtshof immer wieder festgestellt, dass solche Maßnahmen nur aus den ausdrücklich in den Art. 45 EG und 46 EG vorgesehenen Gründen gerechtfertigt sein können, nämlich wegen dauernder oder zeitweiser Verbundenheit mit der Ausübung öffentlicher Gewalt oder aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit<sup>21</sup>.

79. Was zum anderen Beschränkungen angeht, die sich aus unterschiedslos anwendbaren nationalen Maßnahmen ergeben, hat der Gerichtshof festgestellt, dass diese, soweit sie auf gebietsansässige Wirtschaftsteilnehmer und in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos anwendbar sind, durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie den Schutz der Verbraucher oder der Sozialordnung gerechtfertigt sein können, wenn sie geeignet sind, die Erreichung des mit ihnen angestrebten Zieles zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hierfür Erforderliche hinausgehen<sup>22</sup>.

80. Im Bereich der Glücksspiele hat der Gerichtshof die in den beiden vorstehenden Nummern dargelegte Unterscheidung bislang

21 — Vgl. Urteile vom 26. April 1988, Bond van Adverteerders u. a. (352/85, Slg. 1988, 2085, Randnrn. 32 und 33), vom 25. Juli 1991, Kommission/Niederlande (C-353/89, Slg. 1991, I-4069, Randnr. 15), und vom 16. Januar 2003, Kommission/Italien (C-388/01, Slg. 2003, I-721, Randnr. 19).

22 — Vgl. Urteile Schindler (Randnr. 54), Läärä u. a. (Randnr. 31) und Zenatti (Randnr. 29).

noch nicht streng durchgeführt<sup>23</sup>. In den Rechtssachen Läärä u. a. und Zenatti ging es zwar um unterschiedslos anwendbare Regelungen, die durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses hätten gerechtfertigt sein können; der Gerichtshof hat dennoch auch auf Rechtfertigungsgründe nach Art. 46 EG abgestellt, ohne gesondert eine Prüfung auf der Grundlage dieser Bestimmung durchzuführen<sup>24</sup>. Im Urteil Gambelli u. a. hat der Gerichtshof festgestellt, dass die fraglichen Maßnahmen eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellen, es aber dem nationalen Gericht überlassen, zu ermitteln, ob es sich um eine diskriminierende Regelung handelte<sup>25</sup>. Im Urteil Lindman, in dem es um eine diskriminierende Regelung ging, hat sich der Gerichtshof nicht im Einzelnen mit den geltend gemachten Rechtfertigungsgründen befasst; er hat allein auf der Grundlage der Tatsache entschieden, dass der Mitgliedstaat keine Untersuchung der Zweckmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit der beschränkenden Maßnahme vorgelegt hatte<sup>26</sup>.

81. In der Tat ist es schwierig, klare Kriterien zur Unterscheidung zwischen den Rechtfertigungsgründen, die für diskriminierende Maßnahmen und für unterschiedslos anwendbare Maßnahmen angeführt werden können, in diesem Bereich festzulegen, in dem sittliche, religiöse oder kulturelle Besonderheiten und die sittlich finanziell schädlichen Folgen für den Einzelnen wie für die

23 — Bemerkenswerterweise hatte sich Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Danner, in der es um den freien Dienstleistungsverkehr ging, dafür ausgesprochen, diese Unterscheidung zwischen Rechtfertigungsgründen für diskriminierende und unterschiedslos anwendbare Maßnahmen aufzugeben; der Gerichtshof ist diesem Vorschlag aber nicht gefolgt. Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Danner (C-136/00, Urteil des Gerichtshofs vom 3. Oktober 2002, Slg. 2002, I-8147, Nr. 40).

24 — Vgl. Urteil Läärä u. a. (Randnr. 31) und Zenatti (Randnr. 29).

25 — Randnrn. 70 und 71.

26 — Randnr. 26.

Gesellschaft, die mit Glücksspielen und Werten verbunden sind, geeignet sind, ein so weitgehendes Ermessen der staatlichen Stellen zu rechtfertigen, dass diese Anforderungen festlegen können, mit denen die Anwendung der einzelnen Rechtfertigungsgründe überspielt werden kann<sup>27</sup>.

82. Im vorliegenden Fall spiegelt das Vorbringen der spanischen Regierung und das der Kommission die in der vorstehenden Nummer geschilderte Lage wider. Gegenüber der Behauptung der Kommission, es liege eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit vor, führt die spanische Regierung nämlich Rechtfertigungsgründe an, die grundsätzlich unterschiedslos anwendbare Maßnahmen rechtfertigen können, nicht aber diskriminierende. Sie beruft sich auf Gründe der Sozialordnung, der Verhütung von Geldwäsche und der Bekämpfung der Steuerhinterziehung sowie auf Ziele des Schutzes der Verbraucher.

83. Bei der Prüfung dieser Argumente auf ihre Stichhaltigkeit werde ich mithin unter Beachtung der Unterscheidung, die der Gerichtshof, wie oben in den Nrn. 78 und 79 dargelegt, im Allgemeinen zwischen Rechtfertigungsgründen für diskriminierende und solchen für unterschiedslos anwendbare Maßnahmen vorgenommen hat, diese drei Gruppen von Rechtfertigungsgründen — die die spanische Regierung aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls abgeleitet hat — untersuchen und dabei prüfen, ob die Tatsachen, auf die sie gestützt sind, im Rahmen der Rechtfertigungsgründe nach Art. 46 EG Berücksichtigung finden können.

27 — Vgl. Urteile Schindler (Randnrn. 60 und 61), Zenatti (Randnr. 15) und Gambelli u. a. (Randnr. 63).

Wenn wir davon ausgehen, dass es sich um Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit handelt, sind die von der spanischen Regierung geltend gemachten Rechtfertigungsgründe nämlich nur insoweit zu berücksichtigen, als sie ihrem konkreten Inhalt nach als Gründe angesehen werden können, die die Wesensmerkmale derjenigen Rechtfertigungsgründe aufweisen, die im Fall einer Diskriminierung Berücksichtigung finden können.

a) Zu den Argumenten, die dem Schutz der öffentlichen Gesundheit zugeordnet werden können

84. Zunächst ist festzuhalten, dass zumindest ein Teil der von der spanischen Regierung unter dem Gesichtspunkt der Sozialordnung vorgebrachten Argumente dem in Art. 46 EG vorgesehenen Grund des Schutzes der öffentlichen Gesundheit zugeordnet werden kann. Die spanische Regierung macht geltend, die fragliche Regelung solle, indem sie den Grundsatz der Besteuerung dieser Art von Einkünften einführe, das Glücksspiel allgemein eindämmen und mit der fraglichen Steuerbefreiung solle die bestehende Nachfrage im Bereich der Glücksspiele auf bestimmte Arten von Glücksspielen gelenkt werden, die dadurch gekennzeichnet seien, dass sie geringe Einsätze erforderten und so nur schwer zu einer Abhängigkeit oder Spielsucht führen könnten.

85. Zum Ziel der Eindämmung des Glücksspiels ist festzustellen, dass die Anziehungskraft eines Glücksspiels zum größten Teil unzweifelhaft auf dem Betrag des möglichen Gewinns beruht. Indem sie den Nettoge-

winnbetrag vermindert, kann die Besteuerung der Gewinne aus Glücksspielen deren Anziehungskraft mindern. Allerdings wendet sich die Kommission mit ihrer Klage nicht gegen die Besteuerung der Gewinne aus Glücksspielen als solche, sondern gegen den aus ihrer Sicht diskriminierenden Charakter der Befreiung der Gewinne aus Glücksspielen, die von den in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführten Einrichtungen veranstaltet werden. Diese Steuerbefreiung der Gewinne ist eher geeignet, die Verbraucher zu ermuntern, an diesen Lotterien, Glücksspielen und Wetten teilzunehmen, indem sie deren Anziehungskraft gegenüber den Glücksspielen erhöht, die von den Einrichtungen veranstaltet werden, deren Gewinne steuerpflichtig sind. Mithin ist die fragliche Steuerbefreiung nicht geeignet, die Verwirklichung des Ziels zu gewährleisten, das Glücksspiel einzudämmen.

86. Was das Ziel angeht, die Spiellust zur Vorbeugung gegen die Spielsucht auf bestimmte Arten von Glücksspielen zu lenken, ist festzustellen, dass die spanische Regierung, obwohl nach einer ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs Untersuchungen zur Zweckmäßigkeit und zur Verhältnismäßigkeit der beschränkenden Maßnahmen vorzulegen sind<sup>28</sup>, keine Beweismittel statistischer oder sonstiger Natur beigebracht hat, die den Schluss zuließen, dass nur die in den Genuss der Steuerbefreiung kommenden Einrichtungen Glücksspiele veranstalten, die dadurch gekennzeichnet sind, dass sie geringe Einsätze erfordern, und zum anderen, dass sie nur diese Art von Glücksspielen veranstalten. Im Übrigen ist unstrittig, dass die fragliche Regelung für die Steuerbefreiung nicht auf die Art der veranstalteten Gewinnspiele abstellt, sondern auf den Merkmalen und Zielen

28 — Urteil Lindman (Randnr. 25).

der Veranstalter der Glücksspiele beruht; demnach ist nicht nachvollziehbar, in welcher Weise diese Regelung geeignet sein soll, die Spiellust auf die Glücksspiele zu lenken, die geringe Einsätze erfordern. Die fragliche Steuerbefreiung ist meines Erachtens also nicht geeignet, die Verwirklichung eines solchen Ziels zu gewährleisten.

87. Was das Argument der spanischen Regierung angeht, die Einnahmen der Einrichtungen, deren Glücksspiele von der fraglichen Steuerbefreiung erfasst seien, trügen zur Finanzierung von Infrastrukturmaßnahmen und gemeinnützigen Vorhaben bei, ist festzustellen, dass wirtschaftliche Gründe weder zu den in Art. 46 EG genannten Gründen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gehören, aus denen die Beschränkung des durch den Vertrag gewährleisteten freien Dienstleistungsverkehrs gerechtfertigt sein könnte<sup>29</sup>.

88. Wie der Gerichtshof bereits in den Urteilen Zenatti und Gambelli u. a. festgestellt hat, ist es zwar nicht ohne Bedeutung, dass Lotterien und andere Glücksspiele in erheblichem Maß zur Finanzierung gemeinnütziger oder im Allgemeininteresse liegender Tätigkeiten beitragen können; dies allein kann aber nicht als objektive Rechtfertigung von Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs angesehen werden<sup>30</sup>. Folglich kann die fragliche spanische Regelung nicht wegen der Gewährleistung der Finanzierung bestimmter gemeinnütziger Zwecke gerechtfertigt sein.

29 — Vgl. u. a. Urteile des Gerichtshofs vom 14. November 1995, Svensson und Gustavsson (C-484/93, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 15), und Kommission/Italien (Randnrn. 19 und 22).

30 — Vgl. Urteile Zenatti (Randnr. 36) und Gambelli u. a. (Randnr. 62).

89. Schließlich ist noch zu zwei Argumenten Stellung zu nehmen, die die spanische Regierung im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes des Schutzes der Sozialordnung angeführt hat. Zum einen meint sie, dass die Ausführungen des Gerichtshofs zur Anwendung dieses Rechtfertigungsgrundes in den Urteilen Schindler, Läärä u. a. und Zenatti wegen der Ähnlichkeit der hier fraglichen Regelung mit denjenigen, über die der Gerichtshof in jenen Rechtssachen zu befinden gehabt habe, auf die Beurteilung der im vorliegenden Fall streitigen Beschränkungen übertragbar seien. Zum anderen macht die spanische Regierung geltend, dass die fragliche Besteuerung im Verhältnis zur Beschränkung der Glücksspieltätigkeiten, um die es in den drei angeführten Rechtssachen ging, eine nur mittelbare und weniger einschränkende Wirkung habe.

90. In den Urteilen Schindler und Zenatti hat der Gerichtshof festgestellt, dass die staatlichen Stellen über ein ausreichendes Ermessen verfügen, um festzulegen, welche Erfordernisse sich aus dem Schutz der Verbraucher und der Sozialordnung ergeben, und dass ihnen nicht nur die Beurteilung der Frage zukommt, ob eine Beschränkung der Tätigkeiten im Lotteriewesen erforderlich ist, sondern dass sie diese auch verbieten dürfen, sofern diese Beschränkungen nicht diskriminierend sind<sup>31</sup>.

91. Wie aus den Urteilen Zenatti, Gambelli u. a. und Placanica u. a. hervorgeht, müssen die Beschränkungen auf jeden Fall dem Anliegen gerecht werden, die Gelegenheiten zum

31 — Vgl. Urteile Schindler (Randnr. 61) und Zenatti (Randnr. 15).

Spiel wirklich zu vermindern<sup>32</sup>. Wie der Gerichtshof zudem speziell im Urteil Gambelli u. a. festgestellt hat, können sich die Behörden eines Mitgliedstaats, soweit sie die Verbraucher dazu anreizen und ermuntern, an Lotterien, Glücksspielen oder Wetten teilzunehmen, im Hinblick auf die Notwendigkeit, die Gelegenheiten zum Spiel zu vermindern, nicht auf die öffentliche Sozialordnung berufen, um beschränkende Maßnahmen zu rechtfertigen<sup>33</sup>.

92. Im vorliegenden Fall ist die Besteuerung der Gewinne aus Glücksspielen zwar eine weniger beschränkende Maßnahme als die Beschränkung der Zahl der Veranstalter von Glücksspielen oder die Beschränkung der Glücksspieltätigkeiten; die fragliche spanische Steuerbefreiung lässt sich aber nicht durch die Notwendigkeit des Schutzes der Sozialordnung rechtfertigen, da diese steuerliche Maßnahme, wie ich bereits in Nr. 68 dieser Schlussanträge dargelegt habe, eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstellt. Die fragliche Steuerbefreiung ist nämlich anders als die nationalen Regelungen, um die es in den Rechtsachen Schindler, Läärä u. a. und Zenatti ging, keine unterschiedslos anwendbare Maßnahme, die durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein könnte. Vielmehr handelt es sich um eine diskriminierende Maßnahme, die nur aus den in Art. 46 EG genannten Gründen gerechtfertigt sein kann. Folglich lassen sich die Ausführungen des Gerichtshofs in den Urteilen Schindler, Läärä u. a. und Zenatti nicht auf den Rechtfertigungsgrund des Schutzes der Sozialordnung übertragen.

32 — Urteile Zenatti (Randnr. 36), Gambelli u. a. (Randnr. 62) und vom 6. März 2007, Placanica u. a. (C-338/04, C-359/04 und C-360/04, Slg. 2007, I-1891, Randnr. 53).

33 — Urteil Gambelli u. a. (Randnr. 69).

93. Jedenfalls ist im Hinblick auf die in den Urteilen Zenatti, Gambelli u. a. und Placanica u. a. für den Rechtfertigungsgrund der Sozialordnung aufgestellten Kriterien festzustellen, dass die fragliche Steuerbefreiung nicht dem Anliegen gerecht wird, die Gelegenheiten zum Spiel wirklich zu vermindern, sondern vielmehr geeignet ist, zur Teilnahme an Glücksspielen zu ermuntern, deren Gewinne von der Einkommensteuer befreit sind.

94. Nach alledem ist festzustellen, dass die fragliche spanische Regelung nicht geeignet ist, die Verwirklichung des in Art. 46 EG genannten Ziels des Schutzes der öffentlichen Gesundheit zu gewährleisten.

b) Zu den Argumenten, die dem Schutz der öffentlichen Ordnung zugeordnet werden können

95. Was das Ziel der Verhütung von Geldwäsche und von Steuerhinterziehungen angeht, das sich dem in Art. 46 EG vorgesehenen Schutz der öffentlichen Ordnung zuordnen lässt, kann ich auf der Grundlage der Angaben der spanischen Regierung schwer erkennen, inwiefern die Steuerbefreiung der Gewinne aus Glücksspielen, die von den in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführten spanischen Einrichtungen veranstaltet werden, zur Verwirklichung dieser Ziele geeignet oder erforderlich sein soll. Es scheint mir nicht offenkundig zu sein, dass die

Steuerbefreiung solche Handlungen verhindern könnte, und meines Erachtens trägt die Maßnahme *als solche* in keiner Weise zur Verhütung von Geldwäsche oder von Steuerhinterziehungen bei.

96. Abgesehen davon könnte das Kontrollsystem der Prüfung der Gewinnerlisten grundsätzlich ebenso gut ohne die Steuerbefreiung dieser Gewinne funktionieren. Die spanischen Behörden sind nämlich durch nichts daran gehindert, die Veranstalter der durch die Steuerbefreiung begünstigten Glücksspiele weiter zu verpflichten, Angaben über die Identität der Gewinner und die Gewinnbeträge zu machen, ohne die fragliche Steuerbefreiung beizubehalten.

97. Was die Wirksamkeit dieses Kontrollsystems angeht, ist festzustellen, dass sich diese Kontrolle nur auf die spanischen Einrichtungen erstreckt, die in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführt sind; demnach werden kaum mehr als 40 % (bezogen auf die Einsätze) des spanischen Glücksspielmarkts von dieser Kontrolle erfasst. Außerdem gilt diese Erklärungspflicht nach Art. 69.4 der in Nr. 38 dieser Schlussanträge angeführten spanischen Verordnung über die Einkommensteuer der natürlichen Personen für die Gewinne aus Glücksspielen, die von Einrichtungen veranstaltet werden, die von der Steuerbefreiung begünstigt sind, nur für Gewinne über dem festgelegten Schwellenwert von 3 000 Euro.

98. Diese Kontrolle mag für die Verhütung von Geldwäsche und von Steuerhinterziehun-

gen nützlich sein, und ihre mögliche Ausweitung auf gebietsfremde Veranstalter mag mit Schwierigkeiten verbunden sein; es bestehen aber ernsthafte Zweifel an der Wirksamkeit dieser Kontrolle und ihrer Eignung, dieses Ziel zu erreichen, da über die Hälfte des spanischen Glücksspielmarkts nicht dieser Verpflichtung zur Angabe der Identität der Gewinner und der Gewinnbeträge unterliegt.

99. Andererseits ist zu beachten, dass die von der Befreiung von der Einkommensteuer betroffenen Gewinne — wegen dieser Befreiung und im Gegensatz zu den Gewinnen aus anderen Glücksspielen — bei der Einkommensteuererklärung, die grundsätzlich von allen spanischen Steuerpflichtigen abzugeben ist, nicht angegeben werden müssen. Die gegenüber den spanischen Finanzbehörden abgegebene Steuererklärung des einzelnen Bürgers, die jährlich, also in denselben Abständen wie die Übermittlung der Gewinnerlisten, erfolgt, ist meines Erachtens aber ebenso geeignet, genaue Angaben über die Identität der Gewinner und die Gewinnbeträge zu liefern, so dass Geldwäsche und Steuerhinterziehungen auch durch diese Verpflichtung wirksam verhütet werden können. Da sich diese Erklärungspflicht auf alle Gewinne erstreckt und unabhängig davon gilt, ob die Glücksspiele, aus denen die Gewinne stammen, von spanischen oder gebietsfremden Einrichtungen veranstaltet werden, bestehen in diesem Fall von vornherein weder Schwierigkeiten bei der Übermittlung von Angaben über die Identität der Gewinner und die Gewinnbeträge im Rahmen der durch die Richtlinie 77/799/EWG vorgesehenen gegenseitigen Amtshilfe der Steuerbehörden der Mitgliedstaaten, noch stellt sich das von der spanischen Regierung angesprochene Problem der Extraterritorialität.

100. Es gibt also andere Maßnahmen der steuerlichen Kontrolle als die in Nr. 96 dieser Schlussanträge angesprochene, die geeignet sind, die Verhütung von Geldwäsche und von Steuerhinterziehungen zu gewährleisten, auch was Gewinne aus von gebietsfremden Einrichtungen veranstalteten Glücksspielen angeht, ohne dass die mit der fraglichen spanischen Regelung eingeführte diskriminierende Steuerbefreiung zur Erreichung dieser Ziele erforderlich wäre.

101. Mithin steht die fragliche Steuerbefreiung nicht in einem angemessenen Verhältnis zu dem in Art. 46 EG vorgesehenen Ziel des Schutzes der öffentlichen Ordnung, so dass dieses Ziel die fragliche Beschränkung nicht rechtfertigen kann.

c) Zu der dritten Gruppe von Argumenten, die auf dem Gedanken des Schutzes der Verbraucher beruhen

102. Was die dritte Gruppe von Rechtfertigungsgründen angeht, ist festzustellen, dass die von der spanischen Regierung vorgebrachten Argumente die fragliche Steuerbefreiung nicht rechtfertigen können, und zwar aus zwei Gründen.

103. Zum einen können die unter dem Gesichtspunkt des Schutzes der Verbraucher zur Rechtfertigung geltend gemachten Argu-

mente meines Erachtens nicht den in Art. 46 EG vorgesehenen Gründen zugeordnet werden. Die spanische Regierung hat nicht dargelegt, inwieweit das Erfordernis einer behördlichen Erlaubnis zur Ausübung der Tätigkeit, die Festsetzung eines Mindestanteils der wieder als Gewinn ausgezahlten Einsätze, die kontrollierte Werbung und die behördliche Kontrolle der ausgeübten Tätigkeit — Maßnahmen, mit denen sicherlich die Interessen der Verbraucher geschützt werden können — die öffentliche Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit betreffen.

104. Zum anderen besteht meines Erachtens jedenfalls kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der fraglichen Steuerbefreiung und den von der spanischen Regierung angeführten Maßnahmen zum Schutz der Verbraucher. Das Erfordernis einer behördlichen Erlaubnis, die die Einsätze und die Ausschüttung der Gewinne betreffenden Beschränkungen, die Regeln über die Werbung und die behördliche Kontrolle der Tätigkeit sind von allgemeiner Bedeutung und betreffen folglich nicht nur die in Art. 7 Buchst. ñ des Einkommensteuergesetzes aufgeführten Einrichtungen, sondern alle spanischen und ausländischen Einrichtungen, die in Spanien in der Lotterie-, Glücksspiel- und Wettbranche tätig sind. Das Fehlen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der fraglichen Steuerbefreiung und den Verwaltungsmaßnahmen zum Schutz der Interessen der Verbraucher bedeutet, dass diese Steuerbefreiung nicht zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist.

105. Folglich sind die von der spanischen Regierung unter dem Gesichtspunkt des Schutzes der Verbraucher zur Rechtfertigung

vorgebrachten Argumente meines Erachtens zurückzuweisen.

eigenen Kosten trägt, wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt oder wenn ein außergewöhnlicher Grund gegeben ist.

106. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die fragliche spanische Regelung aus keinem der in Art. 46 EG genannten Gründe gerechtfertigt ist.

## **VI — Kosten**

107. Nach Art. 69 Abs. 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Nach Art. 69 Abs. 3 der Verfahrensordnung kann der Gerichtshof die Kosten teilen oder beschließen, dass jede Partei ihre

108. Wenn der Klage, wie ich vorschlage, nur teilweise stattgegeben wird, also insoweit, als sie die Diskriminierung der öffentlichen Einrichtungen und sozial oder karitativ tätigen gemeinnützigen Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dieselben Ziele verfolgen wie die von der Steuerbefreiung betroffenen spanischen Einrichtungen, aus Gründen der Staatsangehörigkeit betrifft, und nicht auch insoweit, als sie die behauptete Diskriminierung der anderen gebietsfremden Veranstalter von Glücksspielen betrifft, erscheint es mir angebracht, die Kosten zu teilen. Ich schlage daher vor, dem Königreich Spanien zwei Drittel der Kosten und der Kommission das verbleibende Drittel aufzuerlegen.

## **VII — Ergebnis**

109. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor,

1. der Klage teilweise stattzugeben und festzustellen, dass das Königreich Spanien seine Verpflichtungen aus Art. 49 EG und Art. 36 des Abkommens vom 2. Mai 1992 über den Europäischen Wirtschaftsraum dadurch verletzt hat, dass es eine

steuerliche Regelung beibehalten hat, die Gewinne aus Lotterien, Glücksspielen und Wetten, die von bestimmten spanischen öffentlichen Einrichtungen und sozial oder karitativ tätigen gemeinnützigen Einrichtungen veranstaltet werden, von der Steuer befreit, ohne eine solche Steuerbefreiung für Gewinne aus Lotterien, Glücksspielen und Wetten zu gewähren, die von öffentlichen Einrichtungen und sozial oder karitativ tätigen gemeinnützigen Einrichtungen veranstaltet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dieselben Ziele verfolgen wie die betreffenden spanischen Einrichtungen;

2. die Klage im Übrigen abzuweisen;
  
3. dem Königreich Spanien zwei Drittel der gesamten Kosten und der Kommission das verbleibende Drittel aufzuerlegen.