

STEUNMAATREGELEN VAN DE STATEN — DUITSLAND**Steunmaatregelen SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) en SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) — Fiscale behandeling van exploitanten van overheidscasino's in Duitsland en vermeende garantie voor exploitanten van overheidscasino's in Duitsland****Uitnodiging om, overeenkomstig artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, opmerkingen te maken****(Voor de EER relevante tekst)**

(2020/C 187/03)

De Commissie heeft Duitsland bij brief van 9 december 2019, die na deze samenvatting in de authentieke taal is weergegeven, in kennis gesteld van haar besluit tot inleiding van de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ten aanzien van de bovengenoemde steunmaatregelen.

Belanghebbenden kunnen hun opmerkingen over de betrokken steunmaatregelen ten aanzien waarvan de Commissie de procedure inleidt, maken door deze binnen één maand vanaf de datum van deze bekendmaking te zenden aan:

Europese Commissie
Directoraat-generaal Concurrentie
Griffie Staatssteun
1049 Brussel
BELGIË
Fax + 32 22961242
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Deze opmerkingen zullen ter kennis van Duitsland worden gebracht. Een belanghebbende die opmerkingen maakt, kan, met opgave van redenen, schriftelijk verzoeken om vertrouwelijke behandeling van zijn identiteit.

In Duitsland zijn exploitanten van overheidscasino's voor hun inkomsten uit kansspelen onderworpen aan een specifieke belastingregeling op grond van de door de deelstaten vastgestelde wetten betreffende overheidscasino's en andere bepalingen van nationaal recht. Dit specifieke belastingstelsel (dat wil zeggen de casinobelasting en andere specifieke belastingen op de bruto-inkomsten uit kansspelen en/of de winst) vervangt de meeste van de algemeen toepasselijke belastingen waarvan de exploitanten van overheidscasino's zijn vrijgesteld (bijvoorbeeld de inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting, de bedrijfsbelasting en, indien van toepassing, de amusementsbelasting).

Sinds 2006 zijn de exploitanten van overheidscasino's btw-plichtig. De deelstaten hebben "btw-compensatiemechanismen" ingevoerd waardoor de verschuldigde btw op de casinobelasting in mindering wordt gebracht. Voorts worden de casinobelasting en andere specifieke belastingen in bepaalde deelstaten automatisch bij wet verminderd. Daarnaast hebben de overheidsinstanties de fiscale last van bepaalde exploitanten in de voorbije tien jaar bij ad-hocbesluiten verminderd.

Volgens de klagers, die op de markt van kansspeldiensten actief zijn, vormen deze maatregelen en, meer in het algemeen, de bijzondere fiscale behandeling van exploitanten van overheidscasino's in Duitsland onverenigbare staatssteun. Zij stellen ook dat exploitanten van overheidscasino's van de overheidsinstanties de garantie zouden krijgen dat zij door een vermindering van hun belastingen voldoende winst behouden. Daarenboven voeren zij aan dat een aftrek die wordt verricht op de belastinggrondslag van bepaalde belastingen die normaal gesproken van toepassing zijn en door de exploitanten van overheidscasino's in Noordrijn-Westfalen op hun andere inkomsten dan die uit kansspelen moeten worden betaald, staatssteun zou vormen.

Na een voorlopig onderzoek is de Commissie van oordeel dat er met de aftrek die wordt verricht op de belastinggrondslag van bepaalde belastingen die normaal gesproken van toepassing zijn en door de exploitanten van overheidscasino's in Noordrijn-Westfalen moeten worden betaald, geen steun gemoeid is. De Commissie is ook van oordeel dat er geen sprake is van een algemene rentabiliteitsgarantie voor de exploitanten van overheidscasino's.

De Commissie is echter van oordeel dat zij in dit stadium niet kan uitsluiten dat de bijzondere fiscale regels die op exploitanten van overheidscasino's van toepassing zijn (met inbegrip van de bij wet vastgestelde automatische verminderingen van de casinobelasting), staatssteun aan de exploitanten van overheidscasino's kunnen verlenen. Het zou gaan om "nieuwe steun" in de mate waarin de op overheidscasino's toepasselijke belastingregeling wezenlijk gewijzigd is na de inwerkingtreding van het Verdrag en deze mogelijke steun werd toegekend binnen de verjaringstermijn voor de terugvordering van steun van tien jaar. Ook is de Commissie voorlopig van oordeel dat de ad-hocbesluiten van de overheidsinstanties waarbij de door deze exploitanten betaalde bijzondere belastingen worden verminderd voor bepaalde exploitanten en voor bepaalde belastingjaren, ook "nieuwe" staatssteun kunnen inhouden.

In dit stadium betwijfelt de Commissie ook of dergelijke steun (als daar sprake van is) verenigbaar met de interne markt kan worden verklaard.

Daarom heeft de Commissie besloten de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU in te leiden ten aanzien van deze maatregelen. Overeenkomstig artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad ⁽¹⁾ kan alle onrechtmatige steun van de begunstigde worden teruggevorderd.

⁽¹⁾ Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 9).

TEKST VAN DE BRIEF

1. VERFAHREN

- (1) Am 22. März 2016 sind bei der Kommission drei Beschwerden (im Folgenden die „ursprünglichen Beschwerden“) eingegangen, die vom Fachverband Spielhallen e.V. (einem Wirtschaftsverband, dem 88 Spielhallenbetreiber angehören) und einem Spielhallenbetreiber eingereicht wurden (im Folgenden die „Beschwerdeführer“). Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die Betreiber der Spielbanken⁽¹⁾ (im Folgenden „Spielbankunternehmer“ oder „Spielbankunternehmen“) in Deutschland, die auch Spielautomaten betreiben, im Rahmen der drei folgenden Maßnahmen staatliche Beihilfen erhalten würden, die den Markt für Glücksspiele verzerren:
- Mechanismus zur Verrechnung der von den Spielbanken zu entrichtenden Umsatzsteuer gegen die von ihnen entrichtete Spielbankabgabe. Die Beschwerdeführer legten eine Aufstellung der 16 von den Bundesländern diesbezüglich erlassenen Gesetze vor („erste Beschwerde“).
 - Rechtsvorschriften, durch die die Spielbankabgabe für neu eröffnete Spielbanken unmittelbar gesenkt wird (oder auf deren Grundlage sie von den Landesbehörden gesenkt werden kann), wie z. B. in Nordrhein-Westfalen (im Folgenden „NRW“) („zweite Beschwerde“)
 - rechtswidrige Minderung der Bemessungsgrundlage für die von dem Spielbankunternehmer in NRW gezahlte Gewerbe- und Einkommens- bzw. Körperschaftsteuer durch Abzug des Betrags der sogenannten „Gewinnabschöpfung“ („dritte Beschwerde“)
- (2) In den drei Beschwerden wurde auf eine Anlage mit einer detaillierten Beschwerdebegründung verwiesen. Hauptsächlich die erste Beschwerde (Mechanismus zur Verrechnung der Umsatzsteuer) wurde darin genauer erläutert. Ferner wurde die Kommission darin aufgefordert, die Abschaffung der beschwerdegegenständlichen Maßnahmen zu erwirken. In der umsatzsteuerbezogenen Beschwerde (erste Beschwerde) machten die Beschwerdeführer zudem geltend, dass die durch die Umsatzsteuerverrechnung bewirkte ungleiche Belastung durch einen Vergleich der besonderen Steuerregelung für Spielbankunternehmer mit dem Bezugsrahmen der Normalsteuersituation belegt werde (Anlage 9 zu den Beschwerden, die einen abstrakten Vergleich der steuerlichen Gesamtbelastung der beiden Betreiberarten — also der Belastung von Spielbankunternehmern nach der für sie geltenden besonderen Steuerregelung und der Belastung von Spielhallenbetreibern nach der normalen Regelung — in den 16 Bundesländern enthält).
- (3) Am 12. Oktober 2016 übermittelten die Beschwerdeführer weitere Informationen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Spielbankunternehmern.
- (4) Am 20. Dezember 2016 übermittelten die Dienststellen der Kommission den Beschwerdeführern ein Verwaltungsschreiben, in dem sie darauf hinwiesen, dass die Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung die Spielbankunternehmer in den 16 Bundesländern an sich nicht von der Umsatzsteuer befreien und ihnen daher (an sich) keinen Vorteil verschafften. Zu den zwei anderen Beschwerden merkten die Kommissionsdienststellen an, dass sich die Beschwerdeführer ausschließlich auf die Situation in NRW bezögen und sich auf der Grundlage der verfügbaren Informationen aus den in Rede stehenden Maßnahmen an sich auch keine Vorteile zu ergeben schienen. Allgemeiner vertraten die Kommissionsdienststellen die Auffassung, dass nur durch einen Vergleich der zwei verschiedenen Steuersysteme insgesamt festgestellt werden könne, ob ein Vorteil vorliege. Sie merkten an, dass die Spielbankunternehmer auf der Grundlage der von den Beschwerdeführern übermittelten Informationen eher im Nachteil zu sein schienen. Ferner wiesen sie auf Anhaltspunkte dafür hin, dass es sich bei den beschwerdegegenständlichen Maßnahmen, wenn Beihilfen, dann um bestehende Beihilfen handeln könnte.
- (5) Mit Schreiben vom 9. Februar 2017 legten die Beschwerdeführer weitere Informationen vor und bestritten die Richtigkeit der von den Dienststellen der Kommission in ihrem Schreiben vom 20. Dezember 2016 vorgenommenen vorläufigen Beurteilung. Sie erläuterten, dass sich die zweite und dritte Beschwerde (zeitweise Senkung der Spielbankabgabe bei Neugründungen und Ermäßigung der Steuern auf das Einkommen) auf die in NRW geltenden Rechtsvorschriften stützten. Ferner brachten sie vor, dass die Anwendung der für den Spielbankunternehmer in NRW geltenden besonderen Steuerregelung auf einige Spielhallenbetreiber in NRW zu einer geringeren Steuerbelastung der Spielhallenbetreiber führen würde als die Normalbesteuerung. Sie forderten die Kommission auf, das förmliche Prüfverfahren einzuleiten.
- (6) Am 8. März 2017 übermittelten die Kommissionsdienststellen Fragen an Deutschland, die am 21. April 2017 beantwortet wurden. Deutschland brachte vor, die in Rede stehenden Maßnahmen bewirkten keinen Vorteil und seien nicht selektiv.

(¹) In Deutschland werden die Spielbanken zumeist von in öffentlichem Eigentum stehenden Einrichtungen betrieben (die Spielbankunternehmen stehen im Eigentum öffentlicher Einrichtungen). Einige dieser Unternehmen stehen (in manchen Bundesländern) in privatem Eigentum oder könnten in privatem Eigentum stehen, werden jedoch auf der Grundlage einer staatlichen Erlaubnis (im Folgenden „Erlaubnis“ oder „Konzession“) und unter strenger staatlicher Aufsicht und Kontrolle betrieben.

- (7) Am 30. März 2017 fand ein Treffen der Kommissionsdienststellen mit den Beschwerdeführern statt.
- (8) Am 20. Juni 2017 übermittelten die Beschwerdeführer weitere Angaben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Spielbankunternehmern. Ferner bestätigten sie, dass die Steuerbelastung der Spielhallen in NRW ihrer Auffassung nach bei Anwendung der für Spielbankunternehmer geltenden besonderen Regelung geringer wäre. Parallel dazu reichten die Beschwerdeführer zwei weitere Beschwerden über Einzelmaßnahmen ein, die sich nicht auf die Besteuerung beziehen und durch die der Spielbankunternehmer in NRW begünstigt werde. Diese zwei Beschwerden sind nicht Gegenstand des vorliegenden Beschlusses. Am 28. Juni 2017 fand ein Treffen mit den Beschwerdeführern statt.
- (9) Am 30. August 2017 übermittelten die Beschwerdeführer weitere Informationen. Sie machten geltend, der von ihnen vorgenommene Vergleich (Anwendung der besonderen Steuerregelung für Spielbankunternehmer auf einige Spielhallenbetreiber in NRW und Feststellung einer dann geringeren Steuerbelastung) sei hinreichend, um das Vorliegen eines Vorteils zugunsten der Spielbankunternehmer nachzuweisen. Ferner brachten sie vor, die Prüfung, ob die besondere Steuerregelung für Spielbankunternehmer staatliche Beihilfen umfasse und zu einer geringeren Steuerbelastung führe als die Normalbesteuerung, müsse nicht auf der Grundlage der tatsächlichen wirtschaftlichen/finanziellen Lage der Spielbankunternehmer beruhen. Ihrer Auffassung nach sollte sich die beihilferechtliche Prüfung auf die abstrakten Merkmale der Regelung konzentrieren.
- (10) Am 1. August 2017 übermittelten die Kommissionsdienststellen Deutschland weitere Fragen zu dem Antwortschreiben vom 8. März 2017. Die deutschen Behörden antworteten am 21. September 2017.
- (11) Am 3. Oktober 2017 stellten die Kommissionsdienststellen Deutschland weitere Fragen zum Spielbankunternehmer in NRW. Die deutschen Behörden antworteten am 24. Oktober 2017.
- (12) Am 12. Januar 2018 richteten die Kommissionsdienststellen ein Verwaltungsschreiben an die Beschwerdeführer. Die Dienststellen der Kommission blieben darin bei ihrer vorläufigen Auffassung, dass die in Rede stehenden Maßnahmen auf der Grundlage der verfügbaren Informationen den Spielbankunternehmern keinen Vorteil zu verschaffen schienen und dass diese vorläufige Feststellung durch die für den Spielbankunternehmer in NRW übermittelten Zahlen untermauert werde. Ferner verwiesen sie auf Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei den beanstandeten Maßnahmen, wenn Beihilfen, dann um bestehende Beihilfen handeln könnte.
- (13) Mit Schreiben vom 30. Januar 2018 ersuchten die Beschwerdeführer um Zugang zu den Schriftsätzen der deutschen Behörden in dieser Sache. Diese Informationen wurden den Beschwerdeführern am 5. Februar 2018 übermittelt, nachdem die deutschen Behörden der Offenlegung zugestimmt hatten.
- (14) Die Beschwerdeführer antworteten am 3. April 2018 auf das Schreiben der Kommissionsdienststellen vom 12. Januar 2018. Sie ersuchten die Kommission um Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens für die drei beschwerdegegenständlichen Maßnahmen. Sie beanstandeten außerdem eine weitere Maßnahme (die sog. „Wirtschaftlichkeitsgarantie“ für Spielbankunternehmer) und baten um Auskunft, ob die Einreichung einer förmlichen Beschwerde erforderlich sei, damit die Kommission diese Maßnahme prüfe.
- (15) Am 11. April 2018 schlugen die Dienststellen der Kommission den Beschwerdeführern vor, die bereits eingereichten und die Besteuerung betreffenden Beschwerden von der zuletzt beanstandeten Maßnahme (Wirtschaftlichkeitsgarantie) getrennt zu verfolgen, da diese nicht ausschließlich die steuerliche Behandlung von Spielbankunternehmern betreffe.
- (16) Am 26. April 2018 stellten die Kommissionsdienststellen Deutschland weitere Fragen zum Spielbankunternehmer in NRW. Die deutschen Behörden antworteten am 13. Juni 2018.
- (17) Am 7. Juni 2018 stellten die Kommissionsdienststellen Deutschland weitere Fragen zu den in Rede stehenden Maßnahmen und ihrer Entwicklung im Verlauf der Zeit. Die deutschen Behörden antworteten am 6. August 2018.
- (18) Infolge einer von den Beschwerdeführern am 18. Juni 2018 übermittelten E-Mail legten die Dienststellen der Kommission am 21. Juni 2018 ihre vorläufige Auffassung dar, dass unklar sei, ob eine Beihilfe vorliegen könne, da den verfügbaren Informationen zufolge zumindest in NRW als dem Bundesland, auf das sich die Beschwerde konzentriere, für die untersuchten Jahre kein Vorteil für die Spielbankunternehmer vorliege. Ferner sei unklar, ob die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens angebracht sei, da Anhaltspunkte dafür vorlägen, dass die Maßnahme, wenn überhaupt eine Beihilfe, dann eine bestehende Beihilfe darstelle.
- (19) Mit Schreiben vom 2. Juli, das bei den Dienststellen der Kommission am 13. Juli 2018 einging, erklärten die Beschwerdeführer, ihre Beschwerde bezüglich des Gesamtbelastungsvergleichs der Spielbankunternehmer nach den beiden Steuerregelungen beziehe sich auf ganz Deutschland (alle 16 Bundesländer). Des Weiteren erklärten sie, dass die „Gewinnabschöpfung“ nicht in den Gesamtvergleich einbezogen werden könne, da es sich nicht um eine Steuer nach der deutschen Steuergesetzgebung handele. Sie betonten ferner, dass die Gewinnabschöpfung außer in NRW nur in fünf weiteren Bundesländern existiere. Sie brachten vor, bei den beanstandeten Maßnahmen handele es sich nicht um bestehende Beihilfen.

- (20) Mit Schreiben vom 26. September 2018 ersuchten die Beschwerdeführer um Zugang zu den jüngsten Schriftsätzen der deutschen Behörden in dieser Sache. Diese Informationen wurden den Beschwerdeführern am 28. September 2018 übermittelt, nachdem die deutschen Behörden der Offenlegung zugestimmt hatten.
- (21) Am 1. und am 4. Oktober 2018 baten die Kommissionsdienststellen die deutschen Behörden um weitere Erläuterungen zur zweiten und dritten Beschwerde. Die deutschen Behörden antworteten am 26. Oktober 2018.
- (22) Am 23. Oktober 2018 forderten die Kommissionsdienststellen die Beschwerdeführer in einem Schreiben auf, den sachlichen und räumlichen Umfang ihrer Beschwerden genauer abzugrenzen. Die Dienststellen der Kommission erklärten, dass die erste Beschwerde räumlich alle 16 Bundesländer zu betreffen scheine (eine Aufstellung der 16 Landesgesetze, mit denen Verrechnungsmechanismen eingeführt wurden, wurde vorgelegt). Sachlich scheine es jedoch in erster Linie um die Ermäßigung der Spielbankabgabe um die von Spielbankunternehmern geschuldete Umsatzsteuer zu gehen (Umsatzsteuerverrechnung) und nicht (allgemeiner) um die unterschiedliche Gesamtsteuerbelastung von Spielbankunternehmern (laut den Beschwerdeführern⁽²⁾) lediglich ein Effekt des Verrechnungsmechanismus). In Bezug auf die beiden anderen Beschwerden baten die Kommissionsdienststellen um Bestätigung, dass sie auf der Grundlage der bisherigen Eingaben der Beschwerdeführer offenbar nur NRW betreffen. So hätten die Beschwerdeführer lediglich die in NRW geltenden Rechtsvorschriften beschrieben, die Spielbankunternehmer in NRW als Beihilfempfangen genannt und lediglich unbestimmt die Möglichkeit erwähnt, dass in anderen Bundesländern ähnliche Bestimmungen gelten könnten. Insbesondere zur dritten Beschwerde (Gewinnabschöpfung) baten die Kommissionsdienststellen um Mitteilung, ob die Beschwerdeführer sich auf eine Vorschrift des Landes NRW oder eine Vorschrift des Bundes bezögen, die die geltend gemachte Verringerung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage um den abgeschöpften Gewinn in NRW ausdrücklich erlauben würde.
- (23) Die Beschwerdeführer übermittelten die angeforderten Erläuterungen am 29. November 2018. Sie vertraten die Auffassung, dass die Frage der Gesamtsteuerbelastung (vor allem im Zusammenhang mit der ersten Beschwerde) bereits in ihren Antworten vom 9. Februar 2017 und 3. April 2018 behandelt worden sei. Sie erinnerten auch daran, dass sie die Wirtschaftlichkeitsgarantie am 3. April 2018 angesprochen hätten. Sie gaben an, die zweite Beschwerde erstrecke sich ebenfalls auf alle 16 Bundesländer. In Bezug auf die dritte Beschwerde (Gewinnabschöpfung in NRW) erklärten sie, dass die Beschwerde sich gegen § 14 des nordrhein-westfälischen Spielbankgesetzes richte (in dem die Gewinnabschöpfung geregelt sei), dass es in NRW keine besonderen Vorschriften für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuern vom Einkommen gebe und dass Steuern nicht von der Bemessungsgrundlage der Steuern vom Einkommen in Abzug gebracht werden könnten.
- (24) Am 18. Dezember 2018 richteten die Kommissionsdienststellen weitere Fragen zur Gesamtsteuerbelastung, die Spielbankunternehmer in allen 16 Bundesländern nach der Normalbesteuerung zu tragen hätten, an die deutschen Behörden. Sie erkundigten sich auch nach etwaigen sonstigen zeitweisen Senkungen der Spielbankabgabe (nicht nur für neu eröffnete Spielbanken) in allen 16 Bundesländern. Deutschland antwortete am 7. und am 15. März 2019.
- (25) Am 21. Dezember 2018 antworteten die Dienststellen der Kommission auf das Schreiben der Beschwerdeführer vom 29. November 2018. Sie stellten fest, dass die Beschwerdeführer mit ihrem Schreiben die ursprünglichen Beschwerden (insbesondere die erste Beschwerde) eindeutig auf die Frage ausgeweitet hätten, ob zwei unterschiedliche Steuersysteme vorliegen (Vergleich der Gesamtsteuerbelastung nach den beiden Systemen). In Bezug auf die zweite Beschwerde (zeitweise Senkung der Spielbankabgabe für neu eröffnete Spielbanken) nahmen die Kommissionsdienststellen den Wunsch der Beschwerdeführer zur Kenntnis, den räumlichen Umfang der ursprünglichen Beschwerde auszuweiten, und ersuchten die Beschwerdeführer um Informationen bezüglich der anderen 15 Bundesländer. In Bezug auf die dritte Beschwerde (Gewinnabschöpfung in NRW) ersuchten die Kommissionsdienststellen die Beschwerdeführer um Bestätigung, dass die Beschwerde die nordrhein-westfälische Bestimmung über die Gewinnabschöpfung betreffe, obwohl die Beschwerdeführer weiter geltend machten, dass es in NRW keine besondere Bestimmung zur Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer gebe. Die Kommissionsdienststellen betonten ferner, dass es sich bei der Wirtschaftlichkeitsgarantie — wie bereits am 11. April 2018 mitgeteilt — um eine getrennte Frage zu handeln scheine, sodass die Einreichung einer gesonderten Beschwerde (und das Ausfüllen des entsprechenden Beschwerdeformulars) erforderlich wäre, damit sich die Kommission ein besseres Bild von der Angelegenheit und insbesondere der Rechtsgrundlage und den tatsächlichen Folgen für die Spielbankunternehmer machen könne.
- (26) Die Beschwerdeführer antworteten mit Schreiben vom 9. Januar 2019, das Vorliegen zweier unterschiedlicher Steuersysteme an sich hätten sie bereits in ihrem Schreiben vom 30. August 2017 angesprochen.
- (27) Am 4. Februar 2019 reichten sie eine zusätzliche förmliche Beschwerde in Bezug auf die Wirtschaftlichkeitsgarantie ein („vierte Beschwerde“). Dieser Beschwerde zufolge garantiert Deutschland auf der Grundlage der Rechtsprechungsvorgaben des Bundesfinanzhofs den Spielbankunternehmern einen angemessenen unternehmerischen Gewinn. Zum Ausdruck komme dies durch etwaige Ermäßigungen des Spielbankabgabensatzes in bestimmten Bundesländern.

⁽²⁾ Schriftsatz vom 9. Februar 2017, S. 6-7.

- (28) Die Beschwerdeführer übermittelten am 4. Februar 2019 auch die von den Dienststellen der Kommission am 21. Dezember 2018 angeforderten Informationen zur zweiten Beschwerde (zeitweise Senkung der Spielbankabgabe für neu eröffnete Spielbanken). Sie erläuterten in ihrem Schreiben die in Baden-Württemberg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, dem Saarland und Sachsen geltenden rechtlichen Mechanismen, bestätigten jedoch, dass sich die dritte Beschwerde auf die Bestimmung im nordrhein-westfälischen Gesetz konzentriere.
- (29) Am 11. April 2019 übermittelte die Kommission den deutschen Behörden Folgefragen zu deren Schriftsätzen vom 7. und 15. März 2019 und zur Einstufung der in Rede stehenden Maßnahmen als bestehende Beihilfen (falls sie Beihilfe wären). Deutschland antwortete darauf am 13. September 2019 und am 14. Mai 2019. Am 21. Juni und 16. September 2019 übermittelten die Kommissionsdienststellen erneut Fragen zur Einstufung der in Rede stehenden Maßnahmen als bestehende Beihilfen (falls sie Beihilfe wären). Deutschland antwortete am 27. August und 22. Oktober.
- (30) Am 11. Juli und 8. Oktober 2019 richtete die Kommission ferner weitere Fragen zu individuellen Ermäßigungen der von Spielbankunternehmern gezahlten besonderen Steuer an die deutschen Behörden. Deutschland antwortete am 23. August und 23. Oktober.
- (31) Am 9. Oktober 2019 stellten die Beschwerdeführer einen förmlichen Antrag nach Artikel 265 AEUV auf Erlass eines Beschlusses der Kommission.

2. BESCHREIBUNG DER MASSNAHMEN UND DES HINTERGRUNDS

2.1. Organisation und Regulierung von Glücksspielen in Deutschland

- (32) Die deutsche Rechtsordnung unterscheidet zwischen zwei Arten von Glücksspielen.
- (33) Auf der einen Seite gibt es die Spielautomaten, die von spezialisierten Spielhallen oder Gaststätten frei betrieben werden können, sofern die Spielverordnung eingehalten wird. Nach den Spielhallengesetzen der Bundesländer und der deutschen Gewerbeordnung ist für den Betrieb gewerblicher Spielhallen eine Erlaubnis erforderlich.
- (34) Auf der anderen Seite gibt es die klassischen Glücks- oder Casinospiele (Black Jack, Roulette, Poker usw. — sog. „Großes Spiel“ oder „Tischspiel“) und andere Spielautomaten, die als zu riskant angesehen und daher im Prinzip nicht angeboten werden dürfen. Abweichend von diesem Verbot dürfen die Bundesländer bestimmten Einrichtungen (Spielbankunternehmern) unter den in den Landesspielbankgesetzen festgelegten Voraussetzungen die Erlaubnis erteilen, solche Spiele anzubieten (auf Länderebene gewährte Konzession).

2.2. Steuerliche Behandlung von Spielbankunternehmern

- (35) Spielbankunternehmer unterliegen in Bezug auf die nicht durch den Spielbetrieb erzielten Einkünfte (z. B. Gastronomie) dem normalen Steuersystem^(?). Die Besteuerung von nicht durch den Spielbetrieb erzielten Einkünften ist daher nicht Gegenstand des vorliegenden Beschlusses (bzw. nur in dem zur Würdigung der Maßnahme 3 erforderlichen Umfang, vgl. Abschnitt 3.1.4.6).
- (36) Spielbankunternehmer unterliegen in Bezug auf ihre Einkünfte aus dem Spielbetrieb (Casinospiele und Spielautomaten) und aus mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten (z. B. Eintrittsgelder, Trinkgelder, Verkauf von Spielmagazinen, Verleih von Krawatten und Jacketts) einer besonderen Steuerregelung (2.2.1) und sind von einer Reihe sonst anfallender Steuern befreit (2.2.2), wobei diese Befreiungen die Folge der besonderen Besteuerung sind (2.2.3).

2.2.1. Besondere Besteuerung der Spielbankunternehmer in Bezug auf ihre Einkünfte aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb

- (37) Spielbankunternehmer unterliegen in Bezug auf ihre Einkünfte aus dem Spielbetrieb (im weiteren Sinne, d. h. Einkünfte aus dem originären Spielbetrieb sowie Einkünfte aus Tätigkeiten, die mit dem Spielbetrieb zusammenhängen, wie Trinkgelder, Eintrittsgelder, Verkauf von Spielmagazinen, Verleih von Krawatten und Jacketts) einem besonderen Steuersystem, das jedes Bundesland in einem Spielbankgesetz geregelt hat. Während diese besonderen Steuersysteme der Länder anfänglich recht einheitlich waren (eine einzige Abgabe auf den Bruttospielertrag, bei einem hohen Abgabensatz von 80 %), entwickelte jedes Bundesland nach und nach ein eigenes System.

^(?) In manchen Bundesländern unterliegen die Spielbankunternehmer jedoch einer zusätzlichen besonderen Steuer auf solche nicht mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten (siehe z. B. § 14 des nordrhein-westfälischen Spielbankgesetzes).

- (38) Als Bemessungsgrundlage wird für diese besondere Steuerregelung heute in der Regel der Bruttospielertrag herangezogen (Einsätze der Spieler abzüglich der an die Spieler ausgezahlten Gewinne), der die Haupteinnahmequelle bildet ⁽⁴⁾.
- (39) Dieses besondere Steuersystem schließt stets eine sogenannte „Spielbankabgabe“ ein, die auf der Grundlage des Bruttospielertrags berechnet wird. In den meisten Bundesländern ist der Abgabensatz progressiv, d. h. er hängt von der Höhe des erzielten Bruttospielertrags ab.
- (40) Neben der Spielbankabgabe sehen mehrere Landesgesetze eine zusätzliche Abgabe auf den Bruttospielertrag vor, die verschiedene Bezeichnungen trägt (weitere Leistung(en), Zusatzabgabe, zusätzliche Leistungen).
- (41) In allen Bundesländern sieht das jeweilige Landesspielbankgesetz eine Ermäßigung der Spielbankabgabe um den von den Spielbankunternehmern entrichteten Umsatzsteuerbetrag vor (siehe unten Maßnahme 1).
- (42) Einige dieser Abgaben auf den Bruttospielertrag werden nach den Landesspielbankgesetzen im Fall der Neueröffnung einer Spielbank zuweilen auch automatisch ermäßigt (siehe unten Maßnahme 2.a).
- (43) In bestimmten Bundesländern sinken die zusätzlichen Abgaben auf den Bruttospielertrag gesetzlich auch unter anderen Umständen als der Neueröffnung einer Spielbank (siehe unten Maßnahme 4.b).
- (44) Diese Abgaben auf den Bruttospielertrag (bzw. einige von ihnen) können in bestimmten Bundesländern durch Einzelentscheidungen der Behörden für einen oder mehrere Spielbankunternehmer für vergangene oder zukünftige Zeiträume zeitweise gesenkt werden (siehe unten Maßnahmen 2.b und 4.c).
- (45) Über diese Abgaben auf den Bruttospielertrag hinaus ist in mehreren Landesgesetzen eine Abgabe auf die Trinkgelder (sog. Troncabgabe) vorgesehen.
- (46) Ferner ist nach mehreren Landesgesetzen ⁽⁵⁾ eine zusätzliche Abgabe auf das Jahresergebnis bzw. den Gewinn (Umsatz abzüglich Kosten) der Spielbankunternehmer zu erheben, die nach verschiedenen Methoden berechnet wird und unterschiedliche Bezeichnungen trägt (Gewinnabschöpfung, weitere Abgabe, Gewinnabgabe, Abführung des Überschusses).
- (47) Bei all diesen Steuern handelt es sich um obligatorische Zahlungen ohne Gegenleistung, die einseitig von den Ländern in Landesgesetzen niedergelegt wurden, und die eingezogenen Beträge fließen an die Länder (Behörden). Zuweilen ist in den Landesgesetzen vorgesehen, dass die eingenommenen Gelder von den Ländern zur Finanzierung bestimmter öffentlicher Ausgaben im allgemeinen Interesse verwendet werden müssen.

2.2.2. Normale Steuern, von denen die Spielbankunternehmer ausgenommen sind

- (48) In Deutschland unterliegen Unternehmen (einschließlich Spielhallen) normalerweise einer Reihe allgemeiner Steuern, hauptsächlich der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer und dem damit zusammenhängenden Solidaritätszuschlag, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer ⁽⁶⁾.
- (49) Die wichtigsten Merkmale (Bemessungsgrundlage und Steuersatz) der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer werden auf Bundesebene festgelegt. Die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer sind allgemeine Steuern auf den Gewinn, und die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Steuer auf den Umsatz. Die Gewerbesteuer ist eine weitere allgemeine Steuer auf den Gewinn: Der Messbetrag wird auf Bundesebene festgesetzt, zusammen mit einem Mindestsatz, doch können die Gemeinden den Hebesatz bestimmen.
- (50) Abgesehen von diesen allgemeinen Steuern unterliegen Unternehmen, die Glücksspielleistungen anbieten, in der Regel auch einer besonderen Gemeindesteuer, nämlich der Vergnügungssteuer (Ausnahme: Bayern). Die Länder ermächtigen die Gemeinden, die Vergnügungssteuer zu erheben. Die Merkmale dieser Steuer (insbesondere die Sätze) werden auf kommunaler Ebene innerhalb des auf Landesebene vorgegebenen Rahmens (Höchst- bzw. Mindestsatz, Bemessungsgrundlage) festgelegt. In der Regel wird die Steuer berechnet als Prozentsatz der von dem Besucher ausgegebenen Beträge (Einsätze, Eintrittsgeld) oder des Bruttospielertrags des Spielanbieters, oder sie entspricht einem Pauschalbetrag je Spielgerät (Automat) oder richtet sich nach der Spielfläche.

⁽⁴⁾ In bestimmten Bundesländern werden auch die Trinkgelder besteuert. Die anderen (eher ergänzenden) mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Einkünfte unterliegen jedoch keiner besonderen Besteuerung (sondern ausschließlich der Umsatzsteuer), und ihre Besteuerung gilt als durch die Spielbankabgabe abgedeckt.

⁽⁵⁾ In Baden-Württemberg (seit 2012), Berlin (seit 2010), Mecklenburg-Vorpommern (seit 2004), Niedersachsen (seit 2005), NRW (seit 2007), Rheinland-Pfalz (seit 2016), dem Saarland (seit 2013), Sachsen-Anhalt (seit 2009), Schleswig-Holstein (in den Jahren 2010 bis 2012) und Thüringen (seit 2011).

⁽⁶⁾ Die Gesellschaftsteuer (Steuer auf den Verkauf von Gesellschaftsanteilen) wurde 1992 abgeschafft, und die Vermögensteuer wird seit 1997 nicht mehr erhoben (bzw. wurde in den ostdeutschen Bundesländern nie erhoben).

- (51) Die normalen Steuervorschriften können für verschiedene Betreiber daher je nach Umständen variieren (so hängen der Gewerbesteuer- und der Vergnügungssteuersatz vom Standort des Betreibers ab, und es wird je nach der Rechtsform des Unternehmens Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer erhoben), und sie können sich im Laufe der Zeit ändern.
- (52) Spielbankunternehmer sind von einer Reihe andernfalls zu entrichtender Steuern befreit.
- (53) Nach § 6 Abs. 1 der weiterhin geltenden Spielbankverordnung von 1938⁽⁷⁾ sind Spielbankunternehmer „von den laufenden Steuern ..., die vom Einkommen, vom Vermögen und vom Umsatz erhoben werden, sowie von der Lotteriesteuer und von der Gesellschaftsteuer befreit“. Nach einem Verwaltungsabkommen von 1954 zur Auslegung dieser Bestimmung bedeutet § 6 Abs. 1 der Spielbankverordnung von 1938, dass Spielbankunternehmer von der Körperschaftsteuer (bzw. Einkommensteuer⁽⁸⁾) und damit zusammenhängenden Zuschlägen (wie dem 1991 eingeführten Solidaritätszuschlag) sowie der Umsatzsteuer befreit sind. Die (1968 durch eine andere Bestimmung ersetzte) Umsatzsteuerbefreiung wurde jedoch im April 2006 abgeschafft, sodass Spielbankunternehmer nun den normalen Umsatzsteuervorschriften unterliegen (weitere Einzelheiten hierzu enthält Abschnitt 3.1.4.3). § 6 Abs. 1 würde auch eine Grundlage für eine Befreiung von der Lotteriesteuer bilden, was insofern jedoch unerheblich ist, als Spielbankunternehmer keine Spiele veranstalten bzw. keine Veranstaltungen abhalten, die dieser Steuer unterliegen würden⁽⁹⁾. Die Gesellschaftsteuer und die Vermögensteuer, die in § 6 Abs. 1 ausdrücklich genannt sind, wurden 1992 bzw. 1997 abgeschafft⁽¹⁰⁾, sodass diese Befreiungen in der Praxis seitdem keine Auswirkungen mehr haben.
- (54) Im Übrigen wird nach § 6 Abs. 2 der Spielbankverordnung von 1938 von den zuständigen Ministern bestimmt, „inwieweit der Spielbankunternehmer für den Betrieb der Spielbank auch von Landes- und Gemeindesteuern zu befreien ist“. Auf der Grundlage dieser Bestimmung haben die deutschen Behörden (d. h. die Länder als für die Besteuerung von Spielbankunternehmen zuständige Behörden) weitere besondere Vorschriften zur Festlegung des Anwendungsbereichs der Befreiung von Landes- und Gemeindesteuern erlassen⁽¹¹⁾. Nach Auffassung der deutschen Behörden haben diese Bestimmungen⁽¹²⁾ zur Folge, dass Spielbankunternehmer von der Gewerbesteuer⁽¹³⁾ und, sofern vorhanden, der Vergnügungssteuer⁽¹⁴⁾ befreit sind. Die Gewerbesteuerbefreiung für Spielbankunternehmer ist seit 1995 speziell in § 3 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes geregelt⁽¹⁵⁾.

2.2.3. Untrennbarkeit der besonderen Steuern von den Befreiungen von den normalen Steuern angesichts des Ziels der besonderen Steuerregelung

- (55) Die Spielbankabgabe und ganz allgemein alle besonderen Steuern, die von Spielbankunternehmern zu entrichten sind, gelten als Ersatz für die anderen Steuern, von denen die Spielbankunternehmer befreit sind (Abgeltungssteuer). Hinzu kommt, dass nach einem Gesetz von 1933⁽¹⁶⁾ (im Folgenden das „Gesetz von 1933“) der Gewinn von Spielbankunternehmern nicht dem Privatinteresse zugutekommen sollte, sondern für gemeinnützige Zwecke zu verwenden ist (Abschöpfung).
- (56) Mit der besonderen Steuerregelung (die die besondere Steuer und die Steuerbefreiungen umfasst) werden zwei Ziele verfolgt. Sie soll die Steuern ersetzen, von denen Spielbankunternehmer befreit sind (Abgeltung), was bedeutet, dass die normalen Steuern als in Form einer besonderen Steuer entrichtet gelten⁽¹⁷⁾. So gesehen sind Spielbankunternehmer nicht substantiell/wirklich von den normalen Steuern befreit: Die für diese Unternehmer geltenden Steuerbefreiungen bedeuten lediglich, dass die von ihnen zu entrichtenden besonderen Steuern als Ersatz für die

⁽⁷⁾ Reichsverordnung über öffentliche Spielbanken vom 27.7.1938, § 6: 1. „Der Spielbankunternehmer ist für den Betrieb der Spielbank von den laufenden Steuern des Reichs, die vom Einkommen, vom Vermögen und vom Umsatz erhoben werden, sowie von der Lotteriesteuer und von der Gesellschaftsteuer befreit. 2. Inwieweit der Spielbankunternehmer für den Betrieb der Spielbank auch von Landes- und Gemeindesteuern zu befreien ist, bestimmt der Reichsminister der Finanzen im Einvernehmen mit dem Reichsminister des Innern.“

⁽⁸⁾ Handelt es sich bei dem Unternehmer um eine Personengesellschaft (und nicht um eine Kapitalgesellschaft), die für die Zwecke der Einkommensteuer steuerlich transparent ist, so gilt die Einkommen-/Körperschaftsteuerbefreiung auf der Ebene der Gesellschafter.

⁽⁹⁾ Dies wurde in zwei Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 10.7.1968 klargestellt (II 94/63, II 95/63 BStBl. II S. 829, und II R 139/66).

⁽¹⁰⁾ Siehe Fußnote 6.

⁽¹¹⁾ Solche Steuerbefreiungen waren teilweise (anfangs) Gegenstand individueller Akte (Verträge, Beschluss zur Genehmigung des Betriebs einer Spielbank, Ministerialbeschlüsse), sind nunmehr jedoch in allen Bundesländern unmittelbar in den Landesspielbankgesetzen geregelt und gelten für alle Spielbankunternehmer (siehe Anhang 3 mit einem Verzeichnis der geltenden Landesgesetze).

⁽¹²⁾ Die Landesgesetze befreien Spielbankunternehmer allgemein von Steuern, die „der Gesetzgebung des Landes unterliegen“ und/oder „im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb der Spielbank“ stehen, sodass die Vergnügungssteuer abgedeckt ist.

⁽¹³⁾ Die Gewerbesteuer fällt laut den Bundesländern, den Bundesbehörden (siehe die Gesetzesbegründung zum JStErgG vom 18.12.1995) und dem Verwaltungsabkommen von 1954 unter § 6 Abs. 2 der Spielbankverordnung von 1938. In jüngeren Rechtssachen betrachtete der Bundesfinanzhof die Gewerbesteuer implizit als unter § 6 Abs. 1 fallend (siehe den Gerichtsbescheid vom 20.7.2016, IX R 39/16 und den Beschluss vom 30.10.2014, IV R 2/11), doch ging es in den betreffenden Rechtssachen nicht im Besonderen um die Unterscheidung von § 6 Abs. 1 und § 6 Abs. 2 der Spielbankverordnung von 1938.

⁽¹⁴⁾ Die Befreiung von der Vergnügungssteuer wird ferner zuweilen in den Vorschriften der verschiedenen Städte über die Vergnügungssteuer erwähnt.

⁽¹⁵⁾ Artikel 11 des Jahressteuergesetzes 1996 vom 18.12.1995 (BGBl. I 1995, S. 1959).

⁽¹⁶⁾ Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken vom 14. Juli 1933.

⁽¹⁷⁾ Sowohl die Beschwerdeführer als auch die deutschen Behörden betrachten die Spielbankabgabe als eine Abgeltungssteuer. Siehe auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21. Januar 1954 (BFH, V D 1/53 S): „Im Ergebnis läuft dies darauf hinaus, dass mit der Spielbankabgabe die genannten Steuern als abgegolten angesehen werden können oder dass deren Erhebung eine Art Doppelbesteuerung hervorrufen würde.“

normalen Steuern angesehen werden und die Befreiungen folglich einfach der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienen⁽¹⁸⁾. Da die Spielbankunternehmer andernfalls einen „sehr hohen Gewinn“ erzielen würden, sollen die besonderen Steuervorschriften ferner eine höhere Steuerbelastung bewirken als die normale Regelung (Abschöpfung): Wie von den deutschen Gerichten ausgeführt, sollen durch die Steuerregelung für Spielbankunternehmer ihre Gewinne „abgeschöpft werden“, da die Spielbankunternehmer (durch ihre Monopolstellung) als hochgradig profitable Unternehmen gelten (nach den normalen Steuervorschriften). Der Grundgedanke ist, die Gewinne, die einem vom Wettbewerb abgeschirmten Unternehmen aus einer sozial unerwünschten, aber unvermeidbaren Tätigkeit entstehen, so hoch wie möglich zu besteuern, was durch das normale Steuersystem nach Auffassung der deutschen Behörden zum damaligen Zeitpunkt nicht erreicht werden konnte⁽¹⁹⁾. Zu diesem zweiten Ziel gibt es allerdings eine Grenze. Der Gewinn der Spielbankunternehmer sollte möglichst weitgehend abgeschöpft werden, wobei den Unternehmern nach den besonderen Steuervorschriften jedoch ein „angemessener“ Gewinn verbleiben sollte (geringer als der „sehr hohe“ Gewinn, der ihnen nach den normalen Steuervorschriften zukäme). Der Nachteil sollte daher nicht unverhältnismäßig groß werden⁽²⁰⁾. Gleichzeitig bedeutet das mit der besonderen Steuerregelung verfolgte Ziel jedoch zwangsläufig — wie durch die Rechtsprechung bestätigt —, dass die besondere Steuerregelung nicht zu einem Vorteil führen darf⁽²¹⁾.

- (57) Aus diesem Grund und wie von den deutschen Behörden (unter Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁽²²⁾) und den Beschwerdeführern übereinstimmend erläutert, sind die beiden beschriebenen Regelungen (besondere Steuern und Befreiungen) untrennbar miteinander verbunden und nur zusammengenommen sinnvoll. Die besondere Steuer und die entsprechenden Steuerbefreiungen wurden als Bestandteile eines allgemeinen Konzepts in ein und derselben Verordnung (aus dem Jahr 1938) festgelegt. Die Steuerbefreiungen *allein* sind nicht durch einen „wirtschaftlichen oder sozialpolitischen Grund irgendwelcher Art“ gerechtfertigt, sondern lediglich „die notwendige Folge“ der besonderen Steuern für Spielbankunternehmer. Es gäbe keine Steuerbefreiung für die Spielbankunternehmer ohne die besondere Steuer. Spielbankunternehmer könnten daher nicht substantziell als von normalen Steuern befreit angesehen werden, da sie einer Steuerregelung unterliegen, die als Ersatz für die normalen Steuern gilt (und sogar zu einer höheren Steuerbelastung führt).

2.3. Umfang der Beschwerden

- (58) Der Umfang der Beschwerden konnte mit den Beschwerdeführern geklärt werden. Während die Beschwerden ursprünglich nur bestimmte Merkmale der Steuerregelung für Spielbankunternehmer insbesondere in einem Bundesland (NRW) zum Gegenstand hatten, erweiterten die Beschwerdeführer den Umfang dann schrittweise, sodass es nun letztlich um das Vorliegen einer besonderen Steuerregelung für Spielbankunternehmer an sich und die nach Auffassung der Beschwerdeführer günstige steuerliche Behandlung von Spielbankunternehmern in der gesamten Bundesrepublik geht.
- (59) Infolge der Klarstellungen durch die Beschwerdeführer betrachtet die Kommission folgende Maßnahmengruppen bezüglich der steuerlichen Behandlung der Einkünfte von Spielbankunternehmern aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb als beschwerdegegenständlich (eine Ausnahme bildet Maßnahme 3, die die nicht aus dem Spielbetrieb stammenden Einkünfte betrifft):

⁽¹⁸⁾ Siehe BFH 21.1.1954 — V D 1/53 S: „Die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 liegt auf einem anderen Gebiet, nämlich auf dem der Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung“.

⁽¹⁹⁾ Siehe Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 19.7.2000 (BVerfG, Urteil vom 19. Juli 2000, 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197 ff): „Deshalb, aber auch weil Spielbankgewinne ... aus einer an sich unerwünschten, die Spielleidenschaft des Menschen ausnutzenden Tätigkeit stammen, sollen sie im Prinzip nicht den Spielbankunternehmern verbleiben, sondern abgeschöpft und ... zur Förderung sozialer, kultureller oder sonstiger gemeinnütziger Zwecke verwendet werden“. Siehe auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 8.3.1995 (BFH, Urteil vom 8. März 1995, II R 10/93, BStBl. II 1995, 432): „Mit der Konzession zum Betrieb einer Spielbank wird regelmäßig die Möglichkeit zur Erzielung sehr hoher Gewinne eröffnet. Diese Gewinne sollen zugunsten des Staatshaushalts möglichst weitgehend, d. h. bis zur Wirtschaftlichkeitsgrenze abgeschöpft werden. Dem Unternehmer soll lediglich ein angemessener Gewinn verbleiben. Dieses Ziel könnte mit der herkömmlichen Besteuerung nicht erreicht werden. Zur Verwirklichung dieses Ziels ist daher eine besondere Regelung erforderlich, die mit der Spielbankabgabe angestrebt wird. Die möglichst hohe Abschöpfung soll einerseits durch den — gemessen an den herkömmlichen Steuern — exorbitant hohen Steuersatz erreicht werden, andererseits dadurch, dass die Spielbankabgabe nicht nach dem Gewinn, sondern nach dem Bruttospielertrag bemessen wird, d. h. die Kosten des Spielbankunternehmers sich nicht abgabemindernd auswirken“.

⁽²⁰⁾ Die vollständige Abschöpfung des Gewinns der Spielbankunternehmer (eine Umsatzsteuer kann sogar zu Verlusten führen) würde zur Insolvenz der Spielbankunternehmer führen, was dem allgemeinen Ziel der Glücksspielgesetzgebung (nämlich der Lenkung von Glücksspielen in legale und von den Behörden kontrollierte Bahnen) zuwiderliefe.

⁽²¹⁾ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 8.3.1995 (II R 10/93, BStBl. II 1995, 432): „Diese Gewinne sollen zugunsten des Staatshaushalts möglichst weitgehend, d. h. bis zur Wirtschaftlichkeitsgrenze abgeschöpft werden. Dem Unternehmer soll lediglich ein angemessener Gewinn verbleiben. Dieses Ziel könnte mit der herkömmlichen Besteuerung nicht erreicht werden.“

⁽²²⁾ Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21. Januar 1954 (BFH, V D 1/53 S): „In engem Zusammenhang mit § 5 steht die Befreiungsbestimmung des § 6 der Spielbankverordnung. Die beiden Bestimmungen stehen zueinander in Wechselbeziehung insofern, als die Befreiung von den im § 6 Abs. 1 genannten Steuern die notwendige Folge der bis an die Grenze der Wirtschaftlichkeit vorgesehenen Abschöpfung der Spielerträge durch die Spielbankabgabe ist. Denn es wäre kein wirtschaftlicher oder sozialpolitischer Grund irgendwelcher Art einzusehen, Spielbankunternehmer von den im § 6 Abs. 1 aufgeführten Steuern freizustellen, wenn nicht bereits die die Spielerträge in weitestem Umfang erfassende Spielbankabgabe die Möglichkeit zur Erhebung anderer Steuern wegnimmt.“ Siehe auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 8.3.1995 (II R 10/93, BStBl. 1995 II S. 432): „Auf der anderen Seite wird diese Regelung der Spielbankabgabe nur dadurch praktikabel, dass ihr eine umfassende Befreiung von den übrigen Steuern gegenübersteht (vgl. § 6 der Spielbankverordnung 1938, § 5 NSpielbG 1973). Die Regelung über die Spielbankabgabe einerseits und die umfassende Steuerbefreiung andererseits stehen in untrennbarem Zusammenhang.“

- *Maßnahme 1*: Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung, die von allen 16 Bundesländern nach 2006 eingeführt wurden ⁽²³⁾
 - *Maßnahme 2*: Bestimmungen in sieben Landesspielbankgesetzen, nach denen der Satz für die Spielbankabgabe in den ersten Betriebsjahren einer Spielbank ermäßigt wird (*Maßnahme 2.a*) bzw. die Landesbehörden ermächtigt sind, diesen Satz zu ermäßigen ⁽²⁴⁾, sowie (gegebenenfalls) die tatsächliche Umsetzung dieser Möglichkeit in der Praxis (*Maßnahme 2.b*) ⁽²⁵⁾
 - *Maßnahme 3*: Abzug der im Rahmen der Gewinnabschöpfung gezahlten Beträge von der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer und die Körperschaftsteuer für Spielbankunternehmer in NRW (dies betrifft ihre Einkünfte aus nicht mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten, die den normalen Steuern unterliegen)
 - *Maßnahme 4* ⁽²⁶⁾: mutmaßliche Garantie für Spielbankunternehmer in allen 16 Bundesländern für die Erzielung eines angemessenen wirtschaftlichen Gewinns (*Maßnahme 4.a*) und ausdrückliche Bestimmungen in neun Landesspielbankgesetzen, nach denen der Satz für die Spielbankabgabe in besonderen Fällen ermäßigt wird (*Maßnahme 4.b*) bzw. die Landesbehörden ermächtigt sind, diesen Satz zu ermäßigen ⁽²⁷⁾, sowie (gegebenenfalls) die tatsächliche Umsetzung dieser Möglichkeit in der Praxis (*Maßnahme 4.c*) ⁽²⁸⁾
 - *Maßnahme 5*: Gesamtsteuersystem (System an sich), das generell für die Einkünfte von Spielbankunternehmern aus mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten gilt und den Beschwerdeführern zufolge zu einer geringeren Steuerbelastung führt als die Vorschriften für Spielhallenbetreiber.
- (60) Jede dieser Maßnahmen umfasst in Wirklichkeit mehrere Teilmaßnahmen, die jeweils eine Einzelbeihilfe und/oder eine Beihilferegelung darstellen können. Soweit die Analyse dieser Teilmaßnahmen ergibt, dass eine gemeinsame Würdigung angebracht ist, werden die Teilmaßnahmen im Rahmen der jeweiligen Maßnahmen 1 bis 5 gemeinsam geprüft. Eine gesonderte Bezugnahme auf die Teilmaßnahmen erfolgt, wenn besondere Merkmale eine gesonderte Würdigung erfordern.

3. BEIHILFERECHTLICHE WÜRDIGUNG

3.1. Vorliegen einer staatlichen Beihilfe

- (61) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.
- (62) Damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung gewertet werden kann, müssen die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: i) Die Maßnahme muss dem Staat zuzurechnen sein und aus staatlichen Mitteln finanziert werden, ii) sie muss einem Unternehmen einen Vorteil verschaffen, iii) dieser Vorteil muss selektiv sein und iv) die Maßnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

3.1.1. Staatliche Mittel und Zurechenbarkeit zum Staat

- (63) Um eine staatliche Beihilfe darzustellen, muss eine Maßnahme sowohl dem Staat zurechenbar sein als auch aus staatlichen Mitteln finanziert werden.
- (64) Es handelt sich bei allen von den Beschwerdeführern beanstandeten Maßnahmen, die Gegenstand dieses Beschlusses sind, um steuerliche Maßnahmen, die einer öffentlichen Behörde (Bund/Länder/Gemeinden) zuzurechnen sind und öffentliche Mittel betreffen, soweit sie den Spielbankunternehmern einen selektiven Vorteil verschaffen würden. Wenn das Ergebnis einer Maßnahme darin besteht, dass der Staat auf Einnahmen verzichtet, die er unter normalen Umständen von einem Unternehmen erzielen würde, ist die Voraussetzung von Auswirkungen auf die öffentlichen Einnahmen erfüllt ⁽²⁹⁾. Dies trifft zu auf:

⁽²³⁾ Siehe Anhang 3.

⁽²⁴⁾ Siehe Anhang 2 (A).

⁽²⁵⁾ Siehe Anhang 1.

⁽²⁶⁾ Im Rahmen der vierten Beschwerde (betreffend die Wirtschaftlichkeitsgarantie) weisen die Beschwerdeführer auch darauf hin, dass die Behörden in NRW bei verschiedenen Gelegenheiten andere nichtsteuerliche Maßnahmen zum Ausgleich der Verluste von Spielbanken (Verlustrückstellungen, Kapitalzuführung) ergriffen hätten. Dieser (nichtsteuerliche) Aspekt ihrer Beschwerde fällt nicht unter den vorliegenden Beschluss und wird gesondert geprüft (siehe Erwägungsgrund (8)).

⁽²⁷⁾ Siehe Anhang 2 (B).

⁽²⁸⁾ Siehe Anhang 1.

⁽²⁹⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 16. Mai 2000, Frankreich/Ladbrooke Racing Ltd und Kommission, C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248, Rn. 48-51. Ebenso kann eine Maßnahme, mit der bestimmten Unternehmen eine Steuersenkung oder ein Zahlungsaufschub für die sonst geschuldete Steuer gewährt wird, eine staatliche Beihilfe sein (siehe Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 46).

- die Landespielbankgesetze, die alle 16 Bundesländer erlassen haben, um die Spielbankabgabe um den von den Spielbankunternehmern geschuldeten Umsatzsteuerbetrag zu ermäßigen (Maßnahme 1),
- die Ermäßigung des Spielbankabgabensatzes in den ersten Betriebsjahren einer Spielbank, die in bestimmten Landesgesetzen vorgesehen ist (oder von den Behörden auf der Grundlage der Landesgesetze gewährt wird) (Maßnahmen 2.a und 2.b),
- die Ermäßigung der Gewerbesteuer und der Einkommensteuer infolge des Abzugs der im Rahmen der Gewinnabschöpfung gezahlten Beträge von der Bemessungsgrundlage für diese Steuern in NRW (Maßnahme 3),
- die mutmaßliche Garantie für die Senkung der Spielbankabgabe zur Gewährleistung der Wirtschaftlichkeit von Spielbankunternehmen (Maßnahme 4.a),
- die Ermäßigung der Spielbankabgabe oder anderer besonderer Steuern unter bestimmten Umständen, entweder automatisch durch bestimmte Landesgesetze (Maßnahme 4.b) oder durch Beschluss der Behörden zugunsten bestimmter Spielbankunternehmer (Maßnahme 4.c)
- und allgemeiner das Gesamtsteuersystem für Spielbankunternehmer, soweit es zu einer geringeren Steuerbelastung der Spielbankunternehmer führen würde als die normalen Steuervorschriften (Maßnahme 5).

3.1.2. Unternehmen

- (65) Die deutschen Spielbanken bieten gegen Entgelt (Eintrittsgebühren, Anteil an den Einsätzen, Preise) Dienstleistungen (insbesondere Glücksspielleistungen, aber auch Verpflegungsleistungen) auf einem Markt an (siehe Erwägungsgründe (68) und (69) zur Verfälschung des Wettbewerbs). Für beihilferechtliche Zwecke handelt es sich somit um Unternehmen, die wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben.

3.1.3. Wettbewerbsverfälschung und Auswirkungen auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten

- (66) Nach ständiger Rechtsprechung muss nicht nachgewiesen werden, dass sich eine Beihilfe tatsächlich auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten auswirkt, sondern nur, dass sie geeignet ist, diesen Handel zu beeinträchtigen⁽³⁰⁾. Der Gerichtshof hat diesbezüglich insbesondere festgestellt: „So muss, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen [= innerhalb der Union betriebenen] Handel verstärkt, dieser als von der Beihilfe beeinflusst erachtet werden“⁽³¹⁾.
- (67) Darüber hinaus kann staatliche Unterstützung auch dann Auswirkungen auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten haben, wenn der Empfänger nicht unmittelbar am grenzüberschreitenden Handel beteiligt ist; so kann eine Beihilfe dazu führen, dass es für Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten schwieriger wird, in den Markt einzutreten⁽³²⁾. Selbst eine Beihilfe für ein Unternehmen, das ausschließlich örtliche oder regionale Dienstleistungen erbringt, kann sich auf den Handel auswirken, wenn auch Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten solche Dienstleistungen erbringen könnten (unter Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit)⁽³³⁾.
- (68) Im vorliegenden Fall sind alle von den Beschwerdeführern beanstandeten und unter diesen Beschluss fallenden Maßnahmen, soweit sie den Spielbankunternehmern einen selektiven Vorteil verschaffen würden, grundsätzlich geeignet, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Solche Maßnahmen würden nämlich bestimmte Wirtschaftsteilnehmer gegenüber ihren Wettbewerbern auf einem Markt begünstigen, auf dem zumindest ein gewisser Wettbewerb besteht oder bestehen kann, wie die Beschwerdeführer belegen⁽³⁴⁾, auch wenn die von Spielbankunternehmern und die von Spielhallenbetreibern bereitgestellten Spielautomaten nicht genau dieselben sind⁽³⁵⁾.

⁽³⁰⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 2015, Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 65; Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2013, Libert u. a., verbundene Rechtssachen C-197/11 und C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, Rn. 76.

⁽³¹⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 2015, Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 66; Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2013, Libert u. a., C-197/11 und C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, Rn. 77; Urteil des Gerichts vom 4. April 2001, Friulia Venezia Giulia, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, Rn. 41.

⁽³²⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 2015, Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 67; Urteil des Gerichtshofs vom 8. Mai 2013, Libert u. a., C-197/11 und C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, Rn. 78; Urteil des Gerichtshofs vom 24. Juli 2003, Altmark Trans, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415, Rn. 78.

⁽³³⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 24. Juli 2003, Altmark Trans, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415, Rn. 77 und 78.

⁽³⁴⁾ Die Beschwerdeführer zitierten aus dem öffentlich zugänglichen Bericht „Jahresabschluss und Lagebericht“ der Spielbankunternehmer in NRW für 2015 (S. 21), demzufolge die „Konkurrenz durch das Gewerbliche Spiel und die illegalen Glücksspielangebote im Internet ... tiefe Spuren in den Gewinn- und Verlust-Rechnungen der Spielbank-Gesellschaften in Deutschland hinterlassen haben“.

⁽³⁵⁾ Glücksspielautomaten, die in Spielbanken zugelassen sind, haben offenbar ein stärkeres Suchtpotenzial als Spielautomaten, die in Spielhallen betrieben werden, sodass ein höherer Standard für den Spielerschutz erforderlich ist. Siehe Rechtssache C-453/02, Rn. 10 (in der die Stellungnahme des Finanzamts Gladbeck in einem deutschen Gerichtsverfahren dargelegt wird): „Seine zum Bundesfinanzhof eingelegte Revision stützt das Finanzamt Gladbeck darauf, dass bei den in den Spielbanken aufgestellten Geräten die Einsätze und Gewinnmöglichkeiten wesentlich höher seien als bei denen, die außerhalb dieser Einrichtungen betrieben würden.“

- (69) Der Umstand, dass die Spielbankunternehmer über ein gesetzliches Monopol für die von ihnen angebotenen Spiele verfügen, scheint diese Feststellung nicht zu entkräften. Die von ihnen angebotenen Spiele stehen zumindest bis zu einem gewissen Grad im Wettbewerb mit den Spielen, die von Online-Anbietern angeboten werden. Spielbankunternehmer stehen in gewissem Maße auf dem Markt für Spielautomaten auch im Wettbewerb mit Spielhallen und konkurrieren auf dem breiteren Unterhaltungsmarkt mit anderen Unternehmen.
- (70) Auch könnten die in Rede stehenden Maßnahmen Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, auf dem Markt Fuß zu fassen, oder es Spielbankunternehmern ermöglichen, insbesondere in Grenzregionen ausländische Kunden anzuziehen oder mittels ihrer gestärkten finanziellen Situation leichter ausländische Märkte zu erschließen oder ausländische Investitionen anzuziehen⁽³⁶⁾.
- (71) Daher ist die Kommission zum gegenwärtigen Zeitpunkt der Auffassung, dass die in Rede stehenden Maßnahmen insofern, als sie einen selektiven Vorteil darstellen würden, geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen bzw. sich auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten auszuwirken, oder drohen, den Wettbewerb zu verfälschen bzw. sich auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten auszuwirken.

3.1.4. *Selektiver Vorteil*

- (72) Um zu beurteilen, ob ein Vorteil gegeben ist, sollte grundsätzlich die finanzielle Lage des Unternehmens nach der Maßnahme mit der finanziellen Lage verglichen werden, in der es sich befände, wenn die Maßnahme nicht eingeführt worden wäre⁽³⁷⁾.
- (73) Um einen etwaigen Steuervorteil aufzuzeigen, ist insbesondere bei steuerlichen Maßnahmen zu prüfen, ob die einer Einrichtung gewährte steuerliche Behandlung ihr gegenüber den normalen Steuervorschriften einen Vorteil verschafft⁽³⁸⁾.
- (74) Um als staatliche Beihilfe eingestuft zu werden, muss eine Maßnahme selektiv sein, d. h., sie darf nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. Nach ständiger Rechtsprechung erfolgt die Beurteilung der materiellen Selektivität einer Maßnahme in drei Schritten: Erstens muss die im betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Regelung („Bezugssystem“) ermittelt und geprüft werden. Zweitens ist unter Bezugnahme auf diese allgemeine oder „normale“ Steuerregelung zu beurteilen und festzustellen, ob ein mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährter etwaiger Vorteil selektiv sein könnte. Dazu muss nachgewiesen werden, dass die Maßnahme von diesem normalen System abweicht, indem Unterschiede gemacht werden zwischen Wirtschaftsbeteiligten, die im Lichte des mit dieser Regelung verfolgten Ziels in einer vergleichbaren sachlichen und rechtlichen Lage sind. Wenn eine Abweichung vorhanden ist, muss drittens geprüft werden, ob sie sich aus der Natur oder dem allgemeinen Aufbau des Steuersystems ergibt, zu dem sie gehört, und daher durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt sein könnte. In diesem Zusammenhang muss der Mitgliedstaat nachweisen, dass sich die ungleiche steuerliche Behandlung unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien dieses Systems ergibt.
- (75) Die Beurteilung des Vorteils ist daher eng mit der Beurteilung der Selektivität verbunden (in deren Rahmen ebenfalls das Vorliegen einer abweichenden steuerlichen Behandlung gegenüber dem Bezugsrahmen, d. h. den normalen Steuervorschriften, bewertet wird). Wie auch der Gerichtshof⁽³⁹⁾ betont hat, kommt der Bestimmung des Bezugsrahmens im Fall von steuerlichen Maßnahmen eine besondere Bedeutung zu, da das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte „normale“ Besteuerung festgestellt werden kann. Die Kommission wird daher nachstehend (3.1.4.1) zunächst die normalen Steuervorschriften (Bezugsrahmen) erläutern, mit denen die in Rede stehenden Maßnahmen zur Beurteilung verglichen werden müssen.
- (76) Anschließend wird die Kommission die Maßnahme 5 prüfen, die die für Spielbankunternehmer in den 16 Bundesländern allgemein geltenden 16 besonderen Steuerregelungen umfasst (3.1.4.2). Wie im Folgenden erläutert, sind fester Bestandteil jeder dieser Regelungen die allgemein geltenden Ermäßigungen der besonderen Steuern für Spielbankunternehmer, die automatisch angewendet werden und in Landesgesetzen geregelt sind, nämlich die Ermäßigung der Spielbankabgabe zur Verrechnung mit der Umsatzsteuer (Maßnahme 1) sowie die Senkung der Spielbankabgabe bei der Neueröffnung einer Spielbank (Maßnahme 2.a) oder unter sonstigen Umständen (Maßnahme 4.b).

⁽³⁶⁾ So ist beispielsweise ein österreichisches Unternehmen Hauptanteilseigner des Betreibers der Spielbanken in Berlin.

⁽³⁷⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, Rn. 17.

⁽³⁸⁾ Siehe z. B. Urteil des Gerichtshofs vom 15. Dezember 2005, Unicredito Italiano Spa/Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, Rn. 50-52; Urteil des Gerichtshofs vom 8. Dezember 2011, France Télécom SA/Kommission, C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, Rn. 24.

⁽³⁹⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 56.

- (77) In einem dritten Schritt wird die Kommission die anderen von den Beschwerdeführern angesprochenen Maßnahmen beurteilen, so den Mechanismus zur Umsatzsteuerberechnung (Maßnahme 1 — Abschnitt 3.1.4.2), die Ermäßigungen der besonderen Steuern für bestimmte Spielbankunternehmer (Maßnahmen 2.a, 2.b, 4.b und 4.c — Abschnitt 3.1.4.4), die mutmaßliche Garantie für einen angemessenen Gewinn (Maßnahme 4.a — Abschnitt 3.1.4.5) und die Verringerung der Bemessungsgrundlage für die von Spielbankunternehmern in Bezug auf ihre Einkünfte aus nicht mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten zu entrichtende Körperschaft- bzw. Einkommensteuer und Gewerbesteuer (Maßnahme 3 — Abschnitt 3.1.4.6).

3.1.4.1. Die normalen Steuervorschriften

- (78) Wie in Abschnitt 2.2.2 ausführlicher dargelegt, handelt es sich bei den einschlägigen Steuern, die allgemein auf die Einkünfte aller Unternehmen erhoben werden, um die Körperschaftsteuer/Einkommensteuer — einschließlich des Solidaritätszuschlags — und die Gewerbesteuer⁽⁴⁰⁾. Diesen Steuern unterliegen Spielbankunternehmer, wenn sie Tätigkeiten ausüben, die nicht mit dem Spielbetrieb zusammenhängen. Als Bemessungsgrundlage für diese Steuern wird der (Netto-)Gewinn herangezogen: Nach den allgemeinen Einkommensteuervorschriften sind „durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen“ von der Bemessungsgrundlage abziehbar⁽⁴¹⁾. Während die Steuersätze für die Körperschaftsteuer/Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag auf Bundesebene einheitlich festgelegt werden, können die Gemeinden den Gewerbesteuersatz (innerhalb bestimmter Grenzen) selbst festsetzen. Daher können die normalen Steuervorschriften variieren je nach Standort des Unternehmers (Gewerbesteuer und Vergnügungssteuer hängen vom Standort des Unternehmers ab) und je nach Rechtsform (entweder wird Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer erhoben).
- (79) Darüber hinaus unterliegen Unternehmen, die Glücksspielleistungen (Unterhaltungsleistungen) anbieten, — außer in Bayern — allgemein einer Vergnügungssteuer. Die Merkmale dieser Steuer (und insbesondere die Sätze) werden auf kommunaler Ebene innerhalb des auf Landesebene vorgegebenen Rahmens (Höchst- bzw. Mindestsatz, Bemessungsgrundlage) festgelegt.
- (80) Wie in Abschnitt 2.2.3 näher erläutert, gelten die normalen Steuern als von den Spielbankunternehmern durch die von ihnen erhobenen besonderen Steuern abgegolten. Zudem sind diese besonderen Steuern darauf ausgerichtet, die Steuerbelastung dieser Unternehmer im Vergleich zur Belastung nach den normalen Steuervorschriften zu erhöhen. Die besonderen Steuern für Spielbankunternehmer haben daher eine doppelte Funktion, indem sie erstens Steuern ersetzen und zweitens — soweit sie zu einer höheren Steuerbelastung führen — einen spezifischen Aufschlag (zusätzliche Steuer) bewirken.

3.1.4.2. Die auf Spielbankunternehmer in Bezug auf ihre Einkünfte aus mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten allgemein anwendbaren besonderen Steuervorschriften (Maßnahme 5)

3.1.4.2.1. Vorteil

- (81) Nach der Rechtsprechung sind mehrere aufeinanderfolgende Maßnahmen des Staates besonders dann als „eine einzige Maßnahme“ zu betrachten, wenn sie „in Anbetracht ihrer zeitlichen Abfolge, ihres Zwecks und der Lage des Unternehmens zum Zeitpunkt dieser Maßnahmen derart eng miteinander verknüpft sind, dass sie sich unmöglich voneinander trennen lassen“⁽⁴²⁾. Die Kommission ist verpflichtet, komplexe Maßnahmen in ihrer Gesamtheit zu betrachten, um zu bestimmen, ob das begünstigte Unternehmen dadurch einen wirtschaftlichen Vorteil erhält, den es unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte⁽⁴³⁾. Wenn eine staatliche Maßnahme unterschiedliche (positive und negative) Folgen für ein Unternehmen hat, muss die Kommission bei der Beurteilung des Vorliegens eines Vorteils die kumulative Wirkung dieser Folgen berücksichtigen⁽⁴⁴⁾.
- (82) Wie in Abschnitt 2.2.3 dargelegt, handelt es sich bei den Steuerbefreiungen und den für Spielbankunternehmer geltenden besonderen Vorschriften um die beiden untrennbaren Bestandteile einer einzigen komplexen Maßnahme. Daher werden diese entsprechend der im vorstehenden Erwägungsgrund genannten Rechtsprechung zusammen beurteilt. Die für Spielbankunternehmer geltenden besonderen Vorschriften wurden von jedem Bundesland selbst festgelegt und umfassen insbesondere die von den Beschwerdeführern im Rahmen der Maßnahmen 2.a und 4.b genannten Maßnahmen, d. h. die Ermäßigungen der Spielbankabgabe und anderer besonderer Steuern, die nach den

⁽⁴⁰⁾ Auch die Umsatzsteuer gehört zu den allgemein anwendbaren Steuern, doch unterliegen Spielbankunternehmer auch für ihre Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb den normalen Umsatzsteuervorschriften (siehe unten 3.1.4.3). Es erscheint daher nicht notwendig, auf diese Steuer (oder andere allgemeine Steuern, die nicht durch die besonderen Steuern abgegolten werden, d. h., von denen Spielbankunternehmer nicht befreit sind), im Rahmen der beihilferechtlichen Würdigung einzugehen.

⁽⁴¹⁾ Siehe § 4 Abs. 1, 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes. Siehe § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, in dem auf das Einkommensteuergesetz verwiesen wird. Siehe § 7 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes, in dem auf das Körperschaftsteuergesetz und das Einkommensteuergesetz verwiesen wird.

⁽⁴²⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 19. März 2013, Bouygues SA, verbundene Rechtssachen C-399/10 und C-401/10 P, ECLI:EU:C:2013:175, Rn. 103 und 104.

⁽⁴³⁾ Rechtssachen T-427/04 und T-17/05, Frankreich und France Télécom/Kommission, Rn. 199; Rechtssache C-39/94, SFEI u. a., Rn. 60; Rechtssache T-11/95, BP Chemicals/Kommission, Rn. 169 und 170.

⁽⁴⁴⁾ Urteil des Gerichts vom 13. September 2013, Poste Italiane, T-525/08, ECLI:EU:T:2013:481, Rn. 61.

Landesgesetzen unter bestimmten Voraussetzungen automatisch und allgemein für alle Spielbankunternehmer gelten. Dazu gehört auch die (automatische) Ermäßigung der Spielbankabgabe zur Berücksichtigung der Tatsache, dass Spielbanken seit 2006 der Umsatzsteuer unterliegen (sogenannte „Verrechnungsmechanismen“, siehe Maßnahme 1).

- (83) Um beurteilen zu können, ob diese besonderen Steuervorschriften einen Vorteil bewirken, müssen diese auf Spielbanken in den 16 Bundesländern allgemein anwendbaren besonderen Steuervorschriften (bzw. die sich daraus ergebende Steuerbelastung) verglichen werden mit den normalen Steuervorschriften (bzw. der sich aus den normalen Steuervorschriften ergebenden Belastung).

3.1.4.2.1.1. *Die steuerliche Belastung von Spielbankunternehmern nach den auf sie allgemein anwendbaren (automatischen) besonderen Steuervorschriften im Vergleich zu ihrer steuerlichen Belastung nach den normalen Vorschriften*

- (84) Wie die Beschwerdeführer vorbringen, wird beim Vergleich zweier Steuersysteme in der Regel auf die abstrakten/rechtlichen Merkmale der Systeme (so u. a. die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz) abgestellt, um erkennen zu können, ob das besondere System gegenüber dem normalen System einen Vorteil bewirkt. Da sich ein solcher Vergleich auf die rechtlichen Merkmale der betreffenden Steuerregelungen konzentrieren muss, können *optionale* Ermäßigungen der Spielbankabgabe nicht berücksichtigt werden, denn diese sind definitionsgemäß nicht vorab für alle Unternehmer allgemein niedergelegt. Solche jeweils im Einzelfall für bestimmte Spielbankunternehmer von den Behörden beschlossenen Maßnahmen sind nicht Bestandteil der Steuerregelungen, die *allgemein* für Spielbankunternehmer gelten (Maßnahme 5). Die Wirkung solcher Maßnahmen sollte jedoch in einem zweiten Schritt berücksichtigt werden, sobald die automatischen Folgen der Regelungen (eine Regelung pro Bundesland) beurteilt worden sind, um festzustellen, ob der betreffende bzw. die betreffenden Unternehmer im Vergleich zur Anwendung der normalen Vorschriften insgesamt steuerlich begünstigt wurde(n), wobei sowohl die Auswirkungen der besonderen Steuervorschriften, die für alle Spielbankunternehmer allgemein gelten, als auch die Auswirkungen der spezifischen Ermäßigungen für diese Unternehmer zu berücksichtigen sind (siehe unten 3.1.4.2 Beurteilung der Maßnahmen 2.b und 4.c).
- (85) Im vorliegenden Fall können die rechtlichen Merkmale der beiden Systeme (d. h. die auf alle Unternehmen allgemein anwendbaren normalen Vorschriften und die auf Spielbankunternehmer allgemein anwendbaren besonderen Steuervorschriften) nicht ohne Weiteres abstrakt verglichen werden, da sich das Steuersystem für Spielbankunternehmer in allen Bundesländern grundsätzlich von den normalen Steuervorschriften, für die es als Ersatz gilt, unterscheidet. Während das Steuersystem für Spielbankunternehmer (je nach Bundesland) einzig oder hauptsächlich auf die Besteuerung der Umsätze abstellt (Spielbankabgabe und zusätzliche Steuern auf den Bruttospielertrag sowie Umsatzsteuer), stützt sich das normale Steuersystem neben der Umsatzbesteuerung (Vergnügungssteuer und Umsatzsteuer) auch auf die Besteuerung des Gewinns (Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer und Gewerbesteuer), sodass es nicht sinnvoll wäre, die anwendbaren (Gesamt-)Sätze zu vergleichen⁽⁴⁵⁾. Auch in Bezug auf die Bemessungsgrundlage für die umsatzbezogenen Steuern gibt es Unterschiede: Während die Spielbankabgabe sich nach dem Bruttospielertrag (einschl. Umsatzsteuer) richtet, zuweilen mit bestimmten Abzügen, bemisst sich die Vergnügungssteuer entweder nach dem Bruttospielertrag (einschl. Umsatzsteuer) oder der Summe der Spieleinsätze oder einem Pauschalbetrag. Ferner gilt die Besteuerung bestimmter Einkünfte aus mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten der Spielbankunternehmer (Eintrittsgelder, Einkünfte aus dem Verkauf von Spielmagazinen, Garderobegelder usw.) als durch die Spielbankabgabe abgedeckt, obgleich diese Einkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage für die Spielbankabgabe einfließen.
- (86) Allgemeiner betrachtet ist ein solcher Vergleich schwierig, da die Höhe der im Rahmen der beiden Systeme gezahlten Steuern von zufälligen Umständen oder freien Entscheidungen der Unternehmer abhängt, die keine rechtlichen Merkmale der Steuerregelung darstellen.
- (87) Diese Elemente unterscheiden sich von einem Spielbankunternehmer zum anderen und können sich auf die anwendbaren besonderen Steuervorschriften und die sich daraus ergebende Steuerbelastung auswirken.

— Wie oben erwähnt, sind die Sätze für die Spielbankabgabe und die zusätzlichen Abgaben auf den Bruttospielertrag in den meisten Bundesländern progressiv strukturiert und hängen vom Bruttospielertrag ab (je höher der Bruttospielertrag, desto höher der Grenzsteuersatz und damit auch der Durchschnittssteuersatz), doch ist es nicht möglich, einen Satz vorab/abstrakt festzulegen (also z. B. einen der nach dem Landesgesetz möglichen Sätze auszuwählen), der für die Zwecke des Vergleichs heranzuziehen wäre (der Durchschnittssatz hängt vom jeweiligen Bruttospielertrag/der jeweiligen Größe der Spielbank ab).

⁽⁴⁵⁾ So werden in einigen Bundesländern im Rahmen des besonderen Systems keine Steuern auf den Gewinn erhoben (was auf einen Vorteil für Spielbankunternehmer hindeuten würde), doch sind wiederum die Sätze für die Umsatzbesteuerung im besonderen System in der Regel sehr viel höher als im normalen System (was auf einen Nachteil für Spielbankunternehmer hindeuten würde).

- Die Landesspielbankgesetze sehen zuweilen für den Fall der Neueröffnung von Spielbanken eine automatische Senkung der Spielbankabgabensätze direkt vor (oder eine Begrenzung bestimmter zusätzlicher Steuern im Hinblick auf eine gewisse Rendite), doch ist es nicht möglich, vorab/abstrakt ein Datum für die Eröffnung einer weiteren Spielbank (neuer Standort) durch einen Spielbankunternehmer auszuwählen oder überhaupt nur davon auszugehen, dass eine solche Neueröffnung stattfinden würde (oder eine bestimmte Rendite für die Spielbankunternehmer anzunehmen). Daher wäre es schwierig festzustellen, ob für den Vergleich der Spielbankabgabensatz heranzuziehen wäre, der allgemein im Landesspielbankengesetz niedergelegt ist, oder vielmehr der für den Fall der Neueröffnung von weiteren Spielbanken (oder für den Fall einer geringeren Rendite) niedergelegte Satz.
 - Ferner ist es nicht möglich, vorab die Höhe der Umsätze aus dem Spielbetrieb über den Bruttospielertrag hinaus (Eintrittsgelder, Einkünfte aus dem Verkauf von Spielmagazinen, Garderobegelder usw.) zu bestimmen. Der Umsatz von Spielbankunternehmern aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb unterliegt ausschließlich der Umsatzsteuer, nicht aber der Spielbankabgabe (durch die jedoch auch für diese anderen Einkünfte aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb die normalen Steuern als ersetzt gelten). Da die auf diese durch den Spielbetrieb erzielten Umsätze erhobene Nettoumsatzsteuer (der neben dem Bruttospielertrag weitere Einkünfte aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb umfasst) im Rahmen des Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung berücksichtigt wird, führt er zu einer Ermäßigung der Spielbankabgabe.
- (88) Auch die für die Zwecke des Vergleichs heranzuziehenden normalen Steuervorschriften hängen von der besonderen Situation des jeweiligen Spielbankunternehmers ab:
- Die Vergnügungssteuer (Bemessungsgrundlage und Steuersatz) und die Gewerbesteuer (Steuersatz) richten sich nach dem Standort der Geschäftstätigkeit, doch ist es nicht möglich, vorab/abstrakt zu bestimmen, in welcher Stadt (bzw. welchen Städten) die Spielbanken sich befinden würden.
 - Je nach Rechtsform können Spielbankunternehmer für die Zwecke der Körperschaft-/Einkommensteuer transparent sein und nach dem Körperschafts- oder dem Einkommensteuerrecht besteuert werden (woraus sich insbesondere unterschiedliche Steuersätze ergeben). Jedoch ist es nicht möglich, den Spielbankunternehmern vorab/abstrakt eine Rechtsform zuzuweisen, da die Landesspielbankgesetze (allgemein) keine bestimmte Rechtsform für Spielbankunternehmer vorschreiben.
- (89) Um einen Vergleich der rechtlichen Merkmale der für Spielbankunternehmer geltenden besonderen Steuervorschriften mit den rechtlichen Merkmalen der normalen Steuervorschriften vornehmen zu können, müsste die Kommission somit verschiedene Annahmen in Bezug auf die Spielbanken bzw. die Spielbankunternehmer zugrunde legen (hinsichtlich Standorten, Eröffnungsterminen, der Höhe der Bruttospielerträge und Kosten, der Rechtsform usw.), sodass das Ergebnis des Vergleichs nicht nur vom Bestehen zweier Steuersysteme abhängen würde, sondern auch die willkürlichen Entscheidungen in Bezug auf die zugrunde gelegten Annahmen widerspiegeln würde⁽⁴⁶⁾. Dies wäre nicht sachgerecht.
- (90) Da eine bestimmte Gruppe von Unternehmen einer besonderen Steuerregelung unterliegt, ist es jedoch auch nicht möglich, das Vorliegen eines Vorteils auszuschließen, wenn keine allgemeine Bestimmung (wie etwa ein Rückforderungs- oder ein Ausgleichsmechanismus⁽⁴⁷⁾) automatisch ausschließt, dass sich aus den unterschiedlichen Steuervorschriften ein Vorteil ergibt. Das Fehlen eines Mechanismus, der gewährleisten würde, dass die besondere Steuerregelung für Spielbankunternehmer im Vergleich zu den normalen Steuervorschriften nicht vorteilhafter ist, bedeutet, dass die Regelung für diese Unternehmer einen Vorteil darstellen könnte. Auch der Umstand, dass die Sätze für die von den Spielbankunternehmern entrichtete besondere Steuer (Spielbankabgabe und zusätzliche Abgaben) im Betrachtungszeitraum gesunken sind (siehe unten 3.3.2.1.2), deutet darauf hin, dass die in Rede stehenden Regelungen infolge dieser Änderung Vorteile bewirken könnten⁽⁴⁸⁾. Da der zum Zeitpunkt der erstmaligen Eröffnung von Spielbanken geltende Spielbankabgabensatz von 80 % darauf ausgerichtet war, eine höhere Steuerbelastung zu erreichen als nach den normalen Vorschriften (sogenanntes Ziel der Gewinnabschöpfung, siehe Erwägungsgründe (55) und (56) oben), stellt eine Senkung des Spielbankabgabensatzes (die zu einem Vorteil führen kann) in der Tat einen Hinweis darauf dar, dass das Ziel der besonderen Steuervorschriften eventuell nicht erreicht wird.
- (91) Im Ergebnis lässt sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt daher nicht ausschließen, dass die besonderen Vorschriften für Spielbankunternehmer — insbesondere mangels eines Rückforderungsmechanismus — einen Vorteil bewirkt haben.

⁽⁴⁶⁾ So gingen die Beschwerdeführer zur Durchführung eines solchen Vergleichs (siehe Anlage 9 zu den ursprünglichen Beschwerden) willkürlich davon aus, dass die Spielbankunternehmern keinerlei Kosten haben (wodurch Gewinnsteuern zu Umsatzsteuern wurden, sodass sich die Steuerbelastung nach den normalen Vorschriften künstlich erhöhte). Zu einem späteren Zeitpunkt nahmen die Beschwerdeführer willkürlich an, dass die Kostenquote von Spielbankunternehmern vergleichbar sei mit der Kostenquote von Spielhallen — obgleich Spielbanken eine sehr viel größere Bandbreite von Spielen anbieten als Spielhallen, und zudem unter gänzlich anderen Umständen.

⁽⁴⁷⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache C-81/10 P, France Télécom/Kommission, Rn. 50.

⁽⁴⁸⁾ In Bezug auf den Vergnügungssteuersatz war ein gegenläufiger Trend zu verzeichnen.

- (92) Um die Höhe des Vorteils zu bestimmen, der in den zehn Jahren vor Übermittlung des ersten Auskunftersuchens der Kommission an die deutschen Behörden (am 8. März 2017) entstanden ist, erscheint es daher sinnvoll, einen genaueren Vergleich der steuerlichen Belastung von Spielbankunternehmern nach den besonderen Vorschriften mit der Belastung nach den normalen Vorschriften während dieses Zeitraums vorzunehmen.

3.1.4.2.1.2. *Vorliegen dieses Vorteils während des Zeitraums ab dem 8. März 2007*

- (93) Im Rahmen dieses genaueren Vergleichs sind die Besonderheiten der verschiedenen Spielbanken (Spielbankunternehmer) zu berücksichtigen und muss ihre Steuerbelastung nach den normalen Steuervorschriften mit der Steuerbelastung nach dem besonderen Steuersystem verglichen werden. Dabei sind ausschließlich die allgemein anwendbaren Merkmale der Regelungen zu beachten, insbesondere die automatischen Maßnahmen, um die es im Rahmen der Maßnahmen 2.a und 4.b geht (automatische Senkungen der Spielbankabgabe und anderer Steuern, siehe unten), und die (automatische) Ermäßigung der Spielbankabgabe zum Ausgleich der Einführung der Umsatzsteuerpflicht für Spielbanken im Jahr 2006 (siehe Maßnahme 1), wobei solche Verrechnungsmechanismen fester Bestandteil der auf Spielbankunternehmer allgemein anwendbaren besonderen Steuerregelungen sind. Auf diese Weise kann geprüft werden, ob diese besonderen Steuerregelungen der Länder an sich einen Vorteil bewirken.
- (94) Darüber hinaus scheint es erforderlich, bei den Spielbankunternehmern, die auch von Ad-hoc-Beschlüssen der Behörden zur Senkung der von ihnen zu entrichtenden besonderen Steuern profitiert haben, auf Einzelfallbasis in einem separaten Zusatzschritt die etwaigen Vorteile (oder zusätzlichen Vorteile) aus diesen Maßnahmen zu berücksichtigen (siehe unten Maßnahmen 2.b und 4.c).
- (95) In diesem Zusammenhang scheinen die konkreten Berechnungen, die die Beschwerdeführer selbst übermittelt haben, zu zeigen, dass Spielbankunternehmer 2014 in NRW nach dem besonderen System mehr Steuern entrichtet haben als nach den normalen Steuervorschriften⁽⁴⁹⁾. Diese Feststellung wurde durch vorläufige Berechnungen der deutschen Behörden (für die Steuerjahre 2013-2017) bestätigt. Die Beschwerdeführer brachten in ihrem Schreiben vom 29. November 2018 vor, die Berechnungen Deutschlands für 2013 seien falsch, doch führt der von ihnen übermittelte geänderte Vergleich zum selben Ergebnis (die Spielbankunternehmer haben nach dem besonderen Steuersystem mehr Steuern gezahlt).
- (96) Die Beschwerdeführer vertreten jedoch die Auffassung, diese Berechnungen seien als Nachweis dafür, dass das besondere Steuersystem den Spielbankunternehmern in NRW keinen Vorteil verschafft, nicht hinreichend.
- (97) Sie machen erstens geltend, dass Spielhallen (in NRW) weniger Steuern zahlen müssten, wenn sie den besonderen Steuervorschriften für Spielbankunternehmer unterworfen wären⁽⁵⁰⁾. Allerdings wäre diese Feststellung (selbst wenn sie sich bestätigte) nur als Nachweis dafür relevant, dass für die Spielhallen die Anwendung der besonderen Steuerregelung günstiger wäre. Das Vorliegen einer Beihilfe für die Spielbankunternehmer hingegen würde dadurch nicht nachgewiesen. Auch ist dieses Ergebnis im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass die Spielbankabgabe in NRW eine progressive Steuer auf den Bruttospielertrag und für hohe Bruttospielerträge gedacht ist (wie sie von Spielbanken — anders als von Spielhallen — in der Regel erzielt werden), sodass die höchsten Steuersätze zur Anwendung kommen. Die besondere Steuerregelung scheint demnach für (kleine) Spielhallen mit geringem Bruttospielertrag (wie den von den Beschwerdeführern betriebenen) zu niedrigen durchschnittlichen Steuersätzen zu führen, für (große) Spielbanken mit hohem Bruttospielertrag jedoch zu weit höheren durchschnittlichen Spielbankabgabensätzen⁽⁵¹⁾. Außerdem erscheint der von den Beschwerdeführern angestellte Vergleich insofern fehlerhaft, als die Steuern auf den jährlichen Gewinn der Spielbankunternehmer mit der Begründung, es handele sich nicht um Steuern, unberücksichtigt geblieben sind.
- (98) Zweitens machen die Beschwerdeführer geltend, dass Spielbankunternehmer nach der normalen Regelung mehr Steuern zahlen würden, wenn ihre Kostenstruktur derjenigen der Spielhallen (stärker) ähneln würde (d. h. wenn die Kosten der Spielbankunternehmer geringer wären). Es trifft zu, dass sich die Kostenhöhe unmittelbar auf die im Rahmen der beiden Steuersysteme gezahlten Beträge auswirkt, wie in Erwägungsgrund (87) dargelegt. Genauso könnte zutreffen, dass die Kostenquote (Verhältnis Kosten/Umsatz) der Spielbankunternehmer in NRW höher ist als

⁽⁴⁹⁾ Eingabe vom 9. Februar 2017, S. 41.

⁽⁵⁰⁾ Auskunftübermittlung vom 9. Februar 2017, S. 40-41 (mit Anlagen 1a bis 1f), und vom 20. Juni 2017, S. 6-11 (mit Anlagen 1 bis 6).

⁽⁵¹⁾ Die Beschwerdeführer haben insbesondere die in Rheinland-Pfalz geltenden Spielbankvorschriften herangezogen, nach denen eine erste Tranche des Bruttospielertrags in Höhe von einer Million nicht der Abgabe unterliegt (der Satz von 50 % — der die „weiteren Leistungen“ einschließt — greift erst ab Bruttospielerträgen von über 1 Mio. EUR), wodurch kleine Unternehmer (mit einem Bruttospielertrag von weniger als 1 Mio. EUR) gar keine Spielbankabgabe zahlen müssen.

bei Spielhallen. Jedoch gibt es im Rahmen eines konkreten Vergleichs keinen Grund, nicht auf die konkrete Situation abzustellen, wie sie sich für die Spielbankunternehmer darstellt. Den Spielbankunternehmern willkürlich die Kostenstruktur bestimmter Spielhallen in NRW zuzuweisen, ist nicht gerechtfertigt, insbesondere da objektive Unterschiede die unterschiedliche Kostenstruktur der beiden Gruppen von Unternehmern erklären können⁽⁵²⁾. Daher wäre es in jedem Fall nicht angemessen, auf die Spielbankunternehmer nicht betreffende Kostenstruktur der Spielhallen abzustellen, um die Steuerbelastung von Spielbankunternehmern nach den normalen Steuervorschriften zu beurteilen.

- (99) Obgleich die Argumente der Beschwerdeführer nicht überzeugen, kann beim derzeitigen Stand — auf der Grundlage der vorläufigen und strittigen Berechnungen für eine begrenzte Zahl von Steuerjahren und nur ein Bundesland — jedoch auch nicht der Schluss gezogen werden, dass keine der besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer in keinem der 16 Bundesländer einen Vorteil bewirkt.
- (100) In Anbetracht der in Artikel 17 der Verfahrensverordnung vorgesehenen Verjährungsfrist von 10 Jahren kann die Kommission die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen nur für einen Zehnjahreszeitraum anordnen, sodass es angemessen erscheint, diesen Vergleich für einen Zeitraum vorzunehmen, der sich auf die 10 Jahre erstreckt, die der ersten Maßnahme der Kommission in der Sache — also dem Deutschland von der Kommission am 8. März 2017 übermittelten Auskunftersuchen — vorangeht (soweit die in Rede stehenden Maßnahmen keine bestehenden Beihilfen — wenn überhaupt Beihilfen — darstellen, vgl. Abschnitt 3.3 dieses Beschlusses).
- (101) Daher muss die Kommission im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens feststellen, ob den Spielbankunternehmern aufgrund der für sie geltenden besonderen Steuervorschriften während des Zeitraums ab dem 8. März 2007 ein Vorteil entstanden ist. In diesem Zusammenhang wird die Kommission auch alle Maßnahmen prüfen, die die deutschen Behörden möglicherweise ergriffen haben oder zusagen könnten, um zu verhindern, dass ein solcher Vorteil tatsächlich bewirkt wird.

3.1.4.2.2. Selektivität

- (102) Wie bereits erwähnt, kann eine Maßnahme nur dann als staatliche Beihilfe eingestuft werden, wenn sie selektiv ist, also nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt, und erfolgt die Beurteilung der materiellen Selektivität einer Maßnahme in drei Schritten — wie in den nachstehenden Erwägungsgründen.

3.1.4.2.2.1. Bezugssystem

- (103) Um die Selektivität einer Maßnahme zu beurteilen, muss zunächst die im betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Regelung („Bezugssystem“) ermittelt und geprüft werden. Wie in Abschnitt 3.1.4.1 dargelegt, unterliegen Unternehmen, die in Deutschland Glücksspiele anbieten, wie andere Unternehmen normalerweise einer Reihe von allgemeinen Steuern auf den Spielbetrieb (Körperschaftsteuer/Einkommensteuer, Gewerbesteuer⁽⁵³⁾). Soweit sie Glücksspielleistungen (Unterhaltungsleistungen) anbieten, unterliegen Unternehmen in den meisten Bundesländern — außer in Bayern — ferner einer Vergnügungssteuer. Die auf Glücksspielanbieter allgemein anwendbaren Steuern, also die Körperschaftsteuer/Einkommensteuer, die Gewerbesteuer und ggf. die Vergnügungssteuer, bilden daher den Bezugsrahmen, auf den bei der Beurteilung der Selektivität der besonderen Steuerregelung(en) für Spielbankunternehmer abzustellen ist.

3.1.4.2.2.2. Abweichung vom Bezugssystem

- (104) In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die in Rede stehende Maßnahme von diesem „normalen“ System abweicht, indem Unterschiede gemacht werden zwischen Wirtschaftsbeteiligten, die im Lichte des mit der Regelung verfolgten Ziels in einer vergleichbaren sachlichen und rechtlichen Lage sind. Wie weiter oben in Abschnitt 2.2.1 genauer erläutert, sind Spielbankunternehmer von den Steuern befreit, denen andere Unternehmen normalerweise unterliegen, also von der Körperschaftsteuer/Einkommensteuer, der Gewerbesteuer und — sofern diese anderen Unternehmen Unterhaltungsleistungen erbringen — der Vergnügungssteuer. Sie unterliegen stattdessen einer besonderen Steuerregelung⁽⁵⁴⁾, die verschiedene Steuern (mit unterschiedlicher Bezeichnung, unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen und Sätzen) umfasst und von jedem Land selbst festgelegt wird. Dieses besondere System soll die normalen Steuern ersetzen, von denen Spielbankunternehmer befreit sind (Körperschaftsteuer/Einkommensteuer und damit verbundene Zuschläge, Gewerbesteuer und Vergnügungssteuer).
- (105) In Anbetracht des mit der Körperschaftsteuer/Einkommensteuer (und den damit verbundenen Zuschlägen) sowie der Gewerbesteuer verfolgten Ziels, nämlich der Erzielung von Einnahmen durch die Erhebung einer Steuer von

⁽⁵²⁾ Was die Personalkosten betrifft, so betreiben Spielhallen beispielsweise nur Spielautomaten, wozu weniger Personal erforderlich ist. Nach dem Regelungsrahmen und zur Spielerkontrolle müssen Spielbankunternehmer hingegen für Spiele, die nicht an Automaten gespielt werden, Croupiers einstellen und Aufsichtspersonal beschäftigen. Siehe den öffentlichen Bericht der Spielbankunternehmer in Baden-Württemberg für das Jahr 2010: Für das große Spiel, das Umsätze in Höhe von rund 30 Mio. EUR generierte (9,6 Mio. EUR Tronc + 19,6 Mio. Bruttospielerträge), werden 332 Mitarbeiter benötigt [Umsatz von 0,1 Mio. EUR pro Mitarbeiter], während für Spielautomaten, die einen Umsatz von 35,6 Mio. EUR generierten, nur 59 Mitarbeiter benötigt werden [Umsatz von 0,6 Mio. EUR pro Mitarbeiter].

⁽⁵³⁾ Auch die Umsatzsteuer gehört zu den allgemein anwendbaren Steuern, doch unterliegen Spielbankunternehmer auch für ihre Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb den normalen Umsatzsteuervorschriften (siehe unten 3.1.4.3).

⁽⁵⁴⁾ Dies gilt für die Einkünfte aus mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten (ausgenommen die Umsatzsteuer, die normal anzuwenden ist).

Unternehmen in Abhängigkeit von ihrem Gewinn, befinden sich alle Unternehmen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben (so z. B. Glücksspiele anbieten), in Bezug auf ihre Gewinne in einer vergleichbaren Situation. In diesem Zusammenhang ist der Umstand, dass Spielbankunternehmer rechtlich eine Monopolstellung innehaben, nicht relevant, insbesondere da solche Monopole vom deutschen Gesetzgeber als sehr rentabel angesehen wurden und ihre Besteuerung somit den Zielen der in Rede stehenden allgemeinen Steuern auf den Gewinn zu entsprechen scheint. Auch der Umstand, dass Spielbankunternehmer anderen besonderen Steuern (die bei der Beurteilung des Vorteils berücksichtigt werden) oder spezifischen regulatorischen Bestimmungen zur Verhinderung von Suchtverhalten unterliegen, oder dass die in Spielbanken angebotenen Spiele sich von den Spielen in privaten Spielhallen unterscheiden, ist angesichts des Ziels der allgemeinen Gewinnbesteuerung unerheblich. Daher wäre die Befreiung der Spielbankunternehmer von der Körperschaftsteuer/Einkommensteuer (und dem Solidaritätszuschlag⁽⁵⁵⁾) sowie von der Gewerbesteuer prima facie selektiv.

- (106) Darüber hinaus erscheint die Befreiung der Spielbankunternehmer von der Vergnügungssteuer angesichts des Ziels der Vergnügungssteuer, das nach Angaben der deutschen Behörden in der Besteuerung von Unterhaltungstätigkeiten⁽⁵⁶⁾ zur Erzielung von Einnahmen für den Staat besteht, nicht gerechtfertigt. Angesichts dieses Ziels scheinen sich die von Spielbankunternehmern angebotenen Spiele bzw. die Spielbankunternehmer selbst und die privaten Spielhallen (bzw. die dort angebotenen Spiele) oder andere Unterhaltungstätigkeiten in einer vergleichbaren Situation zu befinden. Daher erscheint die Befreiung der Spielbankunternehmer von der Vergnügungssteuer prima facie selektiv. Die deutschen Behörden haben jedoch auch dargelegt, dass die Vergnügungssteuer einem weiteren Ziel diene, nämlich der Bekämpfung der Spielsucht (d. h. sie soll Glücksspiele weniger attraktiv machen, da diese als risikoreich eingestuft werden). Angesichts des letztgenannten Ziels ist beim derzeitigen Stand unklar, ob sich die Spiele oder nur bestimmte Spiele (Spielautomaten, Tischspiele), die in den Spielbanken bzw. von den Spielbankunternehmern angeboten werden, und die privaten Spielhallen (bzw. die dort angebotenen Spiele) in einer vergleichbaren Situation befinden und ob auf erstere derselbe Satz wie auf Spielhallen zur Anwendung kommen sollte.
- (107) Umgekehrt unterliegen die Spielbankunternehmer (außer in Bezug auf die Umsatzsteuer) besonderen Steuern (so insbesondere der Spielbankabgabe), die als Ersatz für die allgemein anwendbaren Steuern gelten (und zudem zu einer höheren Steuerbelastung führen). Soweit diese besonderen Steuern zu einer geringeren Steuerbelastung für Spielbankunternehmer führen würden, läge prima facie ein selektiver Vorteil vor.

3.1.4.2.2.3. *Rechtfertigung*

- (108) Sofern ein Vorteil entstehen kann oder entstehen könnte, obliegt es Deutschland⁽⁵⁷⁾ zu erläutern, inwiefern die prima facie gegebene Selektivität gerechtfertigt sein könnte, indem Gründe angeführt werden, die sich unmittelbar aus den inhärenten Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems ableiten lassen oder auf inhärente Mechanismen zurückgehen, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind.
- (109) Die deutschen Behörden haben hierzu im Rahmen des Vorprüfverfahrens keine relevanten Argumente vorgebracht. So scheint insbesondere der Umstand, dass Spielbankunternehmer einem anderen Regelungsrahmen unterliegen und andere Arten von Spielen (also nicht dieselben wie Spielhallen) anbieten, angesichts des Ziels der fraglichen Steuern a priori unerheblich zu sein und keine Rechtfertigung durch die innere Logik des Steuersystems darzustellen. Die Anwendung anderer Steuervorschriften auf Spielbanken und ihre Befreiung von den normalen Steuern ist nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, das ordnungsgemäße Funktionieren des Steuersystems zu gewährleisten.
- (110) Angesichts des Ziels des besonderen Steuersystems, das nach Angaben der deutschen Behörden in der Abgeltung der normalen Steuern und einer durch die Abschöpfung höherer Besteuerung als nach den normalen Vorschriften besteht, wäre ein Vorteil (also die Situation, in der die besonderen Steuern zu einer geringeren Steuerbelastung führen als die normalen Steuervorschriften) zwangsweise selektiv, da dieses Ergebnis auch der Logik des besonderen Steuersystems zuwiderlaufen würde. Mit diesem besonderen System werden hinsichtlich der zu erreichenden Höhe der Steuerbelastung nämlich mindestens dieselben Ziele verfolgt wie mit dem normalen System. Da die Abweichung vom normalen System durch das Ziel einer höheren Besteuerung gerechtfertigt wird, wäre der Zweck verfehlt und würde es der Logik widersprechen, wenn stattdessen ein Vorteil entstehen würde.

3.1.4.2.2.4. *Prüfung der kohärenten Konzeption des Systems*

- (111) Da das besondere Steuersystem für Spielbankunternehmer spezifische Merkmale aufweist (andere Bemessungsgrundlagen, anderer Steuersätze) und für spezifische Unternehmen gilt, die einem bestimmten Regelungsrahmen

⁽⁵⁵⁾ Da als Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die entrichtete Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer herangezogen wird, müssten Spielbankunternehmer keinen Solidaritätszuschlag zahlen, auch wenn keine Befreiung vom Solidaritätszuschlag vorgesehen ist. Eine Steuerbefreiung ist jedoch rechtlich gesehen nicht dasselbe wie ein Steuerbetrag von Null.

⁽⁵⁶⁾ „Das Bereithalten von Spielgeräten ist Gegenstand der Vergnügungssteuer. Diese beruht auf dem allgemeinen Gedanken, dass demjenigen, der sich ein Vergnügen leistet, auch eine zusätzliche Abgabe für die Allgemeinheit zugemutet werden kann“ (BVerfG, Teillurteil vom 10. Mai 1962 — 1 BvL 31/58 — BVerfGE 14, 76 § 91). Auch ist das tatsächliche „Steuergut“ der „Vergnügungsaufwand des Spielers“ (BVerwG, Urteil vom 13.4.2005 — BVerwG 10 C 5.04). Der Steueratbestand wird zuweilen in der anwendbaren Bestimmung sehr weit definiert: „das Ausspielen von Geld“ (siehe z. B. Artikel 1 Absatz 2 des Vergnügungssteuergesetzes von Bremen).

⁽⁵⁷⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, *Paint Graphos* u. a., C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 65.

unterliegen, haben die deutschen Behörden vorgebracht, dass das besondere Steuersystem für Spielbankunternehmer ein eigenes Bezugssystem darstellen könnte. Es trifft zu, dass die Steuerbefreiungen — wie in Erwägungsgrund (56) dargelegt — lediglich ein Mittel sind, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, da die besonderen Steuern die normalen Steuern ersetzen (Abgeltung). Auch in diesem Fall wäre die für Spielbankunternehmer geltende besondere Steuerregelung allerdings als selektiv einzustufen, wenn sie einen Vorteil bewirkt.

- (112) Es sei darauf hingewiesen, dass Artikel 107 Absatz 1 AEUV nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese nach ihren Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Techniken definiert. Daher reicht es nicht aus zu prüfen, ob eine bestimmte Maßnahme von den vom betreffenden Mitgliedstaat festgelegten Regeln des Bezugssystems abweicht. Es muss auch untersucht werden, ob die Grenzen des Bezugssystems kohärent oder eindeutig willkürlich oder parteiisch festgelegt worden sind, um bestimmte Unternehmen, die sich mit Blick auf die dem fraglichen System zugrunde liegende Logik in einer vergleichbaren Lage befinden, zu begünstigen. Der Gerichtshof hat bereits in einem Urteil festgestellt, dass ein Bezugssystem in der vom betreffenden Mitgliedstaat definierten Form in der Praxis zu einer unterschiedlichen Behandlung von Gesellschaften führte, die sich im Hinblick auf das mit dem System verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Lage befanden, auch wenn es auf an sich allgemeinen Kriterien beruhte⁽⁵⁸⁾.
- (113) Im vorliegenden Fall gelten die besonderen Steuerregelungen nur für eine in den Landesgesetzen genau abgegrenzte Kategorie von Wirtschaftsbeteiligten, nämlich die Spielbankunternehmer.
- (114) Das Ziel der besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer besteht nach Angaben der deutschen Behörden (siehe Abschnitt 2.2.3) in der Abgeltung der normalen Steuern und, darüber hinaus, in einer durch die Abschöpfung höheren Besteuerung als nach den normalen Steuervorschriften.
- (115) Die besonderen Regelungen enthalten in ihrer derzeitigen, in den Landesgesetzen niedergelegten Form jedoch keine automatische Bestimmung, die gewährleisten würde, dass zumindest das (erste) Ziel erreicht wird. Insbesondere enthalten die Regelungen keinen Mechanismus, mit dem eine zusätzliche Belastung auferlegt würde, falls die gezahlten Steuern niedriger als die Belastung sind, die sich aus den normalen Steuervorschriften ergeben würde, und sie verpflichten die Behörden nicht einmal zu bestimmen, wie hoch diese Belastung nach den normalen Vorschriften wäre. Selbst wenn der sehr hohe Spielbankabgabensatz (80 %), der bei der Einführung des besonderen Systems gewählt wurde, zum damaligen Zeitpunkt ausreichend erschienen sein mag, um einen Vorteil ausschließen zu können, ist der Satz der Spielbankabgabe in allen Bundesländern seitdem gesenkt worden (vgl. unten den Abschnitt zu bestehenden Beihilfen), sodass dies jedenfalls nicht ausreichen würde, um zu gewährleisten, dass die besondere Regelung ihren Zweck erfüllt.
- (116) Die besonderen Steuerregelungen gelten also nur für eine in den Landesgesetzen genau abgegrenzte Kategorie von Wirtschaftsbeteiligten, nämlich die Spielbankunternehmer. Die deutschen Behörden haben erklärt, dass das Ziel der besonderen Vorschriften darin bestand, nur bei den Spielbankunternehmern von den normalen Vorschriften abzuweichen (da das ursprüngliche Ziel letztlich darin bestand, sie einer zusätzlichen Steuer zu unterwerfen, d. h. zu benachteiligen). Soweit die besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer zu einer geringeren Steuerbelastung führen als die normalen Steuervorschriften, wäre ein solcher Vorteil nicht mit dem Ziel der Regelungen vereinbar (fehlende Kohärenz) und folglich von der Konzeption her selektiv.
- (117) Die deutschen Behörden haben im Rahmen des Vorprüfverfahrens keine relevanten Argumente dafür vorgebracht, weshalb ein den Spielbankunternehmern aus den besonderen Steuerregelungen etwa entstehender Vorteil durch die Logik des Steuersystems gerechtfertigt wäre. Wie in den Erwägungsgründen (105) und (106) erwähnt, scheint der Umstand, dass Spielbankunternehmer einem anderen Regelungsrahmen unterliegen und andere Arten von Spielen (also nicht dieselben wie Spielhallen) anbieten, angesichts des Ziels der abgegoltenen Steuern unerheblich zu sein (die Vergnügungssteuer eventuell bis zu einem gewissen Grad ausgenommen). Da die besonderen Steuervorschriften die Spielbankunternehmer nach Angaben Deutschlands benachteiligen sollen, widerspricht eine Situation, in der genau diese Vorschriften diesen Unternehmern stattdessen einen Vorteil verschaffen, der inneren Logik dieser Vorschriften.

3.1.4.2.3. Schlussfolgerung

- (118) In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen kann die Kommission nach einem Vorprüfverfahren nicht ausschließen, dass die für Spielbanken geltenden besonderen Steuervorschriften (zusammengefasst unter Maßnahme 5) diesen Unternehmern einen selektiven Vorteil verschaffen können oder verschafft haben können. Eine eingehendere Prüfung dieser Regelungen ist erforderlich, um festzustellen, ob sie im Vergleich zu den normalen Steuervorschriften tatsächlich einen selektiven Vorteil bewirken.

⁽⁵⁸⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 101 ff.

3.1.4.3. Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung (Maßnahme 1 — die erste Beschwerde)

- (119) Die Beschwerdeführer erklären, dass die Spielbankunternehmer bis 2006 von der Umsatzsteuer befreit gewesen seien. Die im Jahr 2006 von den Bundesländern eingeführten Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung (die eingeführt wurden, nachdem die Spielbankunternehmer infolge eines Urteils des Gerichtshofs umsatzsteuerpflichtig wurden) führen nach Ansicht der Beschwerdeführer zu einem Vorteil für die Spielbankunternehmer, da andere Betreiber die Umsatzsteuer entrichten müssten, während die Spielbankunternehmer von jeglicher aus ihrer Umsatzsteuerschuld resultierenden finanziellen Belastung befreit seien.
- (120) Deutschland hat bereits im Jahr 1918 eine Umsatzsteuer (ohne Vorsteuerabzug) eingeführt. Insbesondere durch die Verordnung von 1938 wurden Spielbankunternehmer von der Umsatzsteuer befreit. Als Ersatz für diese Steuerbefreiung wurden die Spielbankunternehmer einer besonderen Steuerregelung unterworfen (siehe Abschnitt 2.2), in deren Rahmen sie insbesondere die „Spielbankabgabe“ (und in manchen Fällen auch andere besondere Steuern) anstelle der Umsatzsteuer (und anderer Steuern) zahlten.
- (121) Im Jahr 1967 ersetzte Deutschland die bis dahin verwendete Umsatzsteuer durch eine neue Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Die Umsatzsteuerbefreiung der Spielbankunternehmer wurde im Gesetz von 1967⁽⁵⁹⁾ ausdrücklich bestätigt.
- (122) Im Februar 2005 stellte der Gerichtshof fest, dass die im Umsatzsteuergesetz von 1967 verankerte Umsatzsteuerbefreiung für Spielbankunternehmer nicht mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sei⁽⁶⁰⁾. Im April 2006 erließ Deutschland ein Gesetz, mit dem die frühere Umsatzsteuerbefreiung aufgehoben wurde⁽⁶¹⁾, wodurch die Spielbankunternehmer umsatzsteuerpflichtig wurden. Allerdings änderten die Bundesländer zeitgleich oder kurze Zeit später ihre Spielbankgesetze⁽⁶²⁾ und legten fest, dass die nach dem jeweiligen Gesetz zu entrichtende Spielbankabgabe um den nach den normalen Umsatzsteuervorschriften entrichteten (oder zu entrichtenden) (Netto-)Umsatzsteuerbetrag zu verringern sei.
- (123) Daher ist es sachlich und rechtlich falsch zu behaupten, dass Spielbankunternehmer nicht umsatzsteuerpflichtig sind. Die Ermäßigung der Spielbankabgabe um den (Netto-)Umsatzsteuerbetrag (im Folgenden „Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung“) ändert nichts an der Verpflichtung der Spielbankunternehmer, die Umsatzsteuer zu berechnen und zu zahlen. Die im Jahr 1967 eingeführte Umsatzsteuerbefreiung wurde 2006 abgeschafft, und die anschließend von den Bundesländern erlassenen Gesetze (in denen die Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung verankert sind) ändern nichts an dieser Tatsache. Die Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung wurden in die Gesetze der Bundesländer aufgenommen, um die Spielbankabgabe zu verringern und nicht den geschuldeten Umsatzsteuerbetrag⁽⁶³⁾. Der Gerichtshof hat bestätigt, dass der Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Probleme aufwirft⁽⁶⁴⁾. Dies wird auch durch die öffentlichen Umsatzsteuerstatistiken bestätigt: Die von den Spielbankunternehmern gezahlten Umsatzsteuerbeträge haben zwischen 2005 und 2007 sehr stark zugenommen (von 1 Mio. EUR auf 122 Mio. EUR)⁽⁶⁵⁾.
- (124) Nach der in Erwägungsgrund (81) genannten Rechtsprechung ist es erforderlich, die Reform von 2006 in ihrer Gesamtheit zu betrachten (Einführung der Umsatzsteuerpflicht für Spielbankunternehmer und Ermäßigung der Spielbankabgabe durch die Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung der Länder). Der Vorteil (die Ermäßigung der Spielbankabgabe um den gezahlten Umsatzsteuerbetrag) sollte zusammen mit dem entsprechenden Nachteil (der Einführung der Umsatzsteuerpflicht) bewertet werden, mit dem er untrennbar verbunden ist. Es ist daher nicht angemessen, die (aus dem Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung resultierende) Ermäßigung der Spielbankabgabe allein zu beurteilen.

⁽⁵⁹⁾ Siehe § 4 Abs. 9 Buchst. b Satz 1 des *Umsatzsteuergesetzes* (Mehrwertsteuer) vom 29. Mai 1967 (im Folgenden „Umsatzsteuergesetz“). Deutschland erklärte, dass die mit dem Umsatzsteuergesetz im Jahr 1967 eingeführte Bestimmung über die Umsatzsteuerbefreiung von Spielbankunternehmern zwar inhaltlich nicht notwendig gewesen sei (da die Spielbankunternehmer bereits nach der Reichsverordnung von 1938 von der Umsatzsteuer befreit waren), sie aber aus rechtlichen Gründen erforderlich gewesen sei (da die Reichsverordnung von 1938 keinen Gesetzescharakter habe).

⁽⁶⁰⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 17. Februar 2005, Linneweber und Akritidis, C-453/02 und C-462/02, ECLI:EU:C:2005:92.

⁽⁶¹⁾ Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28.4.2006 (in Kraft seit dem 6.5.2006).

⁽⁶²⁾ Siehe Anhang 3.

⁽⁶³⁾ Die Länder sind nicht für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig. Die von ihnen erlassenen diesbezüglichen Gesetze beziehen sich auf die Spielbankabgabe.

⁽⁶⁴⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 24. Oktober 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, ECLI:EU:C:2013:687, Rn. 30 und 52. Der EuGH stellte insbesondere fest, „dass es hinsichtlich des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität ohne Belang ist, dass die Höhe einer nicht harmonisierten Abgabe auf Spiele ... an die für diese Tätigkeit geschuldete Mehrwertsteuer angepasst wird“, und dass die Mehrwertsteuer auf die Endverbraucher abgewälzt werden kann.

⁽⁶⁵⁾ Die Spielbankunternehmer wurden im Mai 2006 (Mitte des Jahres) umsatzsteuerpflichtig, sodass ein Vergleich zwischen 2005 und 2006 bzw. 2006 und 2007 nicht die vollen Auswirkungen der Reform von 2006 aufzeigen würde.

- (125) Die Beschwerdeführer räumen diesbezüglich selbst ein, dass diese Reform insgesamt neutral gewesen sei. Durch die Reform von 2006 hat sich die Gesamthöhe der Besteuerung der Spielbankunternehmer in der Tat nicht verändert, da die nunmehr erhobene Umsatzsteuer exakt durch die Ermäßigung der Spielbankabgabe (im Einklang mit den rechtlichen Bestimmungen der Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung) ausgeglichen wurde. Diese beiden untrennbar miteinander verbundenen Maßnahmen hatten somit eine neutrale Wirkung. Daher führten die im Jahr 2006 eingeführten Mechanismen zur Verrechnung der zusätzlichen steuerlichen Belastung für die Spielbankunternehmer nicht per se zu einem Vorteil. Allenfalls ist es möglich, dass ein bereits bestehender, mit den besonderen Steuervorschriften für Spielbankunternehmer verbundener Vorteil beibehalten wurde⁽⁶⁶⁾. Dieser Aspekt wird im Rahmen der Maßnahme 5 geprüft.
- (126) Auch wenn die Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung einer reinen Ermäßigung der Spielbankabgabe gleichkämen, könnte nicht davon ausgegangen werden, dass solche Ermäßigungen an sich bereits zu einem selektiven Vorteil führen. Da die Spielbankabgabe die normalen Steuern ersetzt, könnte eine Ermäßigung dieser Abgabe im Vergleich zur vorherigen Situation zu einem Vorteil führen. Sie stellt allerdings nicht unbedingt einen Vorteil im Vergleich zur Normalbesteuerung dar, die die maßgebliche Bezugsgröße ist. Auch die normalen Steuervorschriften können sich mit der Zeit ändern (parallel zu den besonderen Vorschriften). Das heißt, dass eine (hypothetisch) durch die Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung bedingte niedrigere steuerliche Belastung unter Umständen im Vergleich zur Normalbesteuerung zu keiner günstigeren steuerlichen Behandlung führt. Auch in dem Fall, dass sich die normalen Steuervorschriften nicht parallel geändert haben, ist es möglich, dass die Spielbankunternehmer vor der Ermäßigung der Spielbankabgabe durch die besonderen Vorschriften benachteiligt wurden, sodass die (hypothetische) Ermäßigung möglicherweise nur zu einem weniger großen Nachteil für die Spielbankunternehmer geführt hat⁽⁶⁷⁾. Eine Verringerung der (allgemeinen) steuerlichen Belastung der Spielbankunternehmer im Laufe der Zeit bedeutet also nicht per se, dass den Spielbankunternehmern ein (selektiver) Vorteil verschafft wird. Dieser Aspekt wird auch im Rahmen der Maßnahme 5 geprüft.
- (127) Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass Maßnahme 1 (die die 16 Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung der 16 Bundesländer umfasst) nicht als eigenständige Maßnahme geprüft werden kann. Sie muss zusammen mit der den Spielbankunternehmern auferlegten (zusätzlichen) Umsatzsteuer bewertet werden, die durch die entsprechend konzipierte Ermäßigung der Spielbankabgabe vollständig ausgeglichen wird. Diese Maßnahmen können in ihrer Gesamtheit zu keinem Vorteil führen, da sie neutral gestaltet wurden. Der Frage, ob die allgemein für Spielbankunternehmer geltenden besonderen Steuervorschriften im Vergleich zu den normalen Vorschriften zu einem selektiven Vorteil für die Spielbankunternehmer führen, wird im Rahmen der Maßnahme 5 (die die allgemein für Spielbankunternehmer geltenden Steuerregelungen in den einzelnen Bundesländern umfasst) nachgegangen.

3.1.4.4. Ermäßigungen der besonderen Steuern für bestimmte Spielbankunternehmer (Maßnahmen 2.a und 2.b sowie Maßnahmen 4.b und 4.c)

- (128) Die Bestimmungen in den Gesetzen der Bundesländer, durch die die Spielbankabgabe oder andere Abgaben im Falle von Neueröffnungen von Spielbanken oder unter sonstigen Umständen automatisch und allgemein (für alle Spielbankunternehmer) sinken, werden im Folgenden im Rahmen der Maßnahmen 2.a und 4.b geprüft.
- (129) Die Bestimmungen der Landesgesetze, mit denen den Behörden der Länder lediglich ermächtigt werden, die Spielbankabgabe bei Neueröffnungen von Spielbanken oder unter sonstigen Umständen zu senken, führen für sich genommen zu keinem Vorteil. Sie erfordern Durchführungsmaßnahmen und beinhalten an sich keine Beihilfen. Die Behörden der Länder könnten jedoch, wenn sie von der Möglichkeit Gebrauch machen, die besonderen Steuern zu

⁽⁶⁶⁾ In diesem Zusammenhang machen die Beschwerdeführer ferner geltend, dass der Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung problematisch sei, da die Spielbankunternehmer (vor der Reform von 2006, d. h. vor dem Betrachtungszeitraum) von der Umsatzsteuer befreit waren, sodass sie auch nach der Reform von 2006 aufgrund des Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung nicht die mit der Umsatzsteuer verbundene „wirtschaftliche“ Belastung zu tragen hätten (da die Reform für sie finanziell neutral gewesen sei). Es ist jedoch falsch zu behaupten, dass die Spielbankunternehmer vor 2006 keine Umsatzsteuer gezahlt hätten. Sie waren zwar durch das Umsatzsteuergesetz förmlich von der Umsatzsteuer befreit, aber die von ihnen entrichtete Spielbankabgabe (sowie andere besondere Steuern) diente als Ersatz für alle normalen Steuern und damit auch für die Umsatzsteuer. In ihrem Schreiben vom 4. April 2018 (S. 11) hoben die Beschwerdeführer selbst diesen Punkt hervor und beriefen sich auf den Bundesfinanzhof (BFH, 29.3.2001, III B 79/00 § 29). Somit kann die Auffassung vertreten werden, dass die Spielbankunternehmer im Wesentlichen bereits vor der Reform von 2006 Umsatzsteuer zahlten (und zwar über die Spielbankabgabe in Form einer Abgeltungssteuer). So gesehen stellte die zusätzlich erhobene Umsatzsteuer infolge der Reform von 2006 eine zusätzliche Belastung dar (die zu der bereits in Form der Spielbankabgabe entrichteten Umsatzsteuer hinzukam) und musste neutralisiert werden (durch den Mechanismus zur Umsatzsteuerverrechnung, über den die als Ersatz für die Umsatzsteuer eingeführte Spielbankabgabe entsprechend verringert wird), um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. In den Begründungen der Gesetze der Bundesländer, mit denen dieser Mechanismus eingeführt wurde, wird ausdrücklich diese Argumentation verwendet (siehe z. B. das Spielbankgesetz des Landes Sachsen-Anhalt, Drucksache 5/1785 vom 11.2.2009).

⁽⁶⁷⁾ Das besondere Steuersystem für Spielbankunternehmer zielte zumindest ursprünglich darauf ab, diese stärker zu besteuern als es nach den normalen Vorschriften der Fall wäre.

senken, bestimmten Spielbankunternehmern konkrete Vorteile verschaffen; dieses wird im Folgenden als Maßnahme 2.b (Senkungen der Spielbankabgabe bei Neueröffnungen von Spielbanken) und Maßnahme 4.c (Senkungen der Spielbankabgabe unter sonstigen Umständen) geprüft.

3.1.4.4.1. Automatische Senkungen, die unmittelbar in den Landesgesetzen festgelegt sind (Maßnahmen 2.a und 4.b)

- (130) Die Landesspielbankgesetze von vier Bundesländern⁽⁶⁸⁾ sehen eine automatische Senkung der Spielbankabgabe für neu eröffnete Spielbanken vor (Maßnahme 2.a). Darüber hinaus sehen die Landesspielbankgesetze von zwei Bundesländern⁽⁶⁹⁾ eine automatische Senkung der besonderen Steuern unter bestimmten Umständen vor (Maßnahme 4.b). Solche Senkungen wären, sofern es sich dabei um Beihilfen handelt, als Beihilferegelungen im Sinne des Artikels 1 Buchstabe d der Verfahrensverordnung zu betrachten (da die Beihilfempfänger in der Regelung in einer allgemeinen und abstrakten Weise definiert werden).
- (131) Solche Senkungen der Spielbankabgabe stellen aus den in Erwägungsgrund (126) genannten Gründen (*mutatis mutandis*) nicht unbedingt einen Vorteil im Vergleich zur Normalbesteuerung dar.
- (132) Solche automatischen Maßnahmen sind Bestandteil der üblichen (grundlegenden) Vorschriften, die für alle Spielbankunternehmer in den in Rede stehenden Ländern gelten. Sie werden im Rahmen der Maßnahme 5 geprüft.

3.1.4.4.2. Entscheidungen der Behörden, optionale Bestimmungen der Landesspielbankgesetze zur Senkung der Spielbankabgabe anzuwenden (Maßnahmen 2.b und 4.c)

- (133) In drei Bundesländern⁽⁷⁰⁾ ist es den Behörden der Länder (in der Regel dem Finanzminister) nach dem jeweiligen Landesspielbankgesetz lediglich gestattet, die Spielbankabgabe in den ersten Betriebsjahren einer neu eröffneten Spielbank zu senken (die Umsetzung dieser Bestimmungen wird im Rahmen der Maßnahme 2.b geprüft).
- (134) Die Beschwerdeführer führen auch die Bestimmungen der Landesspielbankgesetze von sechs Bundesländern⁽⁷¹⁾ an, nach denen es den Behörden der Länder (in der Regel dem Finanzminister) gestattet ist, die Spielbankabgabe (oder die Höhe zusätzlicher Abgaben auf den Bruttospielertrag) aus anderen Gründen als der Neueröffnung einer Spielbank zu senken (die Umsetzung dieser Bestimmungen wird im Rahmen der Maßnahme 4.c geprüft). Ähnliche Senkungen könnten in anderen Ländern auf der Grundlage anderer Bestimmungen gewährt werden.
- (135) In diesen Bestimmungen werden nicht die Voraussetzungen festgelegt, unter denen Senkungen der Spielbankabgabe automatisch gewährt würden, ohne dass ein Durchführungsrechtsakt erforderlich wäre (die Bewilligungsbehörde kann eine solche Senkung gewähren, muss dies aber nicht; in den meisten Fällen kann sie auch frei den Zeitraum und den Umfang der Ermäßigung bestimmen). Daher können diese rechtlichen Bestimmungen *als solche* nicht als „Regelungen“ im Sinne des Artikels 1 Buchstabe d der Verfahrensverordnung⁽⁷²⁾ betrachtet werden, da sie „nähere Durchführungsmaßnahmen“ erforderlich machen.
- (136) Allerdings würde die etwaige Entscheidung der Behörden eines Landes, die Spielbankabgabe für einen einzigen Spielbankunternehmer auf der Grundlage des jeweiligen Landesspielbankgesetzes zu senken, bei endgültig festgelegter Höhe der Ermäßigung als Einzelbeihilfe im Sinne des Artikels 1 Buchstabe e der Verfahrensverordnung bzw. bei unbestimmter Höhe der Ermäßigung als Beihilferegelung im Sinne des Artikels 1 Buchstabe d der Verfahrensverordnung angesehen werden.

3.1.4.4.2.1. Vorteil

- (137) Die Frage, ob diese besonderen Maßnahmen den betroffenen Spielbankunternehmern einen selektiven Vorteil verschafft haben, kann aus den in Erwägungsgrund (126) genannten Gründen nicht für sich allein beurteilt werden.

⁽⁶⁸⁾ Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland und Sachsen. Siehe Anhang 2 (A).

⁽⁶⁹⁾ Die Beschwerdeführer führen Bestimmungen aus zwei Landesspielbankgesetzen an: § 3 Abs. 1 Satz 2 des Spielbankgesetzes Hamburgs sowie § 10 Abs. 2 des Hessischen Spielbankgesetzes. Diese Bestimmungen gestatten es den Behörden der Länder nicht, die Spielbankabgabe zu senken. Sie legen lediglich die Merkmale weiterer besonderer Steuern fest, die den Spielbankunternehmern auferlegt werden bzw. auferlegt werden können. In Hamburg sieht die in Rede stehende Bestimmung vor, dass (zusätzlich zur Spielbankabgabe) eine sogenannte Sonderabgabe auf die Bruttospielerträge abzuführen ist, jedoch nur soweit dem Unternehmen ein angemessener Gewinn verbleibt. Diese Bestimmung sieht ferner vor, dass dieselbe Voraussetzung auch für die Berechnung der „weiteren Abgabe“ gilt, also dem Unternehmen auch nach Erhebung dieser Abgabe ein angemessener Gewinn verbleiben muss. In Hessen können die Behörden des Landes von dem Spielbankunternehmer nach der von den Beschwerdeführern angeführten Bestimmung zusätzlich zur Spielbankabgabe und zu den „zusätzlichen Leistungen“ sogenannte „weitere Leistungen“ verlangen, wobei dem Spielbankunternehmer ein „ausreichender Anteil der Bruttospielerträge zu belassen“ ist. Siehe Anhang 2 (B).

⁽⁷⁰⁾ Baden-Württemberg, Hessen, NRW. Siehe Anhang 2 (A).

⁽⁷¹⁾ Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Bremen, Rheinland-Pfalz und Saarland. Siehe Anhang 2 (B).

⁽⁷²⁾ Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

- (138) Diese Maßnahmen müssen nach derselben Methodik geprüft werden wie Maßnahme 5 (Gesamtvergleich), allerdings sollte dieser Vergleich in einem zweiten Schritt erfolgen. Wenn die bloße Anwendung der automatischen Merkmale der besonderen Rechtsvorschriften bereits zu einem Vorteil führt, würde eine etwaige zusätzliche Senkung der Steuerbelastung von Spielbankunternehmern a fortiori zu einem zusätzlichen Vorteil führen. Wenn die bloße Anwendung der automatischen Merkmale der besonderen Rechtsvorschriften hingegen zu keinem Vorteil führt, so könnte eine etwaige zusätzliche Senkung der Steuerbelastung von Spielbankunternehmern dennoch zu einem (zumindest teilweisen) Vorteil gegenüber der Normalbesteuerung führen.

3.1.4.4.2.2. *Selektivität*

- (139) Ad-hoc-Entscheidungen der Behörden zur Senkung der von bestimmten Spielbankunternehmern zu zahlenden Steuern würden, soweit sie zu einer niedrigeren Steuerbelastung als nach der Normalbesteuerung führen, den betreffenden Unternehmern einen selektiven Vorteil verschaffen. Die Beurteilung der Selektivität solcher Einzelmaßnahmen, in deren Rahmen die steuerliche Belastung bestimmter Spielbankunternehmer nach den besonderen Vorschriften geändert wird, steht in engem Zusammenhang mit der Beurteilung der Selektivität dieser besonderen Vorschriften selbst (siehe Abschnitt 3.1.4.2.2); somit ist die Kommission gegenwärtig der Auffassung, dass solche Einzelmaßnahmen selektiv erscheinen würden

3.1.4.4.3. *Schlussfolgerung*

- (140) Die allgemein anwendbaren automatischen Senkungen der besonderen Steuern für Spielbankunternehmer bei Neueröffnungen von Spielbanken (Maßnahme 2.a) oder unter sonstigen Umständen (Maßnahme 4.b) sind fester Bestandteil der besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer und werden zusammen mit den anderen Merkmalen dieser Steuerregelungen im Rahmen der Maßnahme 5 geprüft.
- (141) Hingegen handelt es sich bei Ad-hoc-Entscheidungen der Behörden zur Senkung der besonderen Steuern für bestimmte Spielbankunternehmer in den ersten Betriebsjahren einer neu eröffneten Spielbank (Maßnahme 2.b) oder unter sonstigen Umständen (Maßnahme 4.c) um getrennte Maßnahmen, die bei endgültig festgelegter Höhe der Ermäßigung Einzelbeihilfen bzw. bei unbestimmter Höhe der Ermäßigung Beihilferegelungen darstellen könnten. Diese spezifischen Maßnahmen können ebenfalls nicht für sich allein beurteilt werden. Sie müssen nach derselben Methodik geprüft werden wie Maßnahme 5 (Gesamtvergleich mit der Steuerbelastung nach den normalen Vorschriften). Die Antwort auf die Frage, ob diese Maßnahmen zu einem Vorteil, zu einem zusätzlichen Vorteil oder zu keinem Vorteil führen, hängt von der beihilferechtlichen Würdigung der besonderen Steuerregelung für Spielbankunternehmer (Maßnahme 5) ab und kann erst im Anschluss an diese Würdigung gegeben werden (siehe Erwägungsgrund (138)).

3.1.4.5. *Die mutmaßliche Garantie für die Erzielung eines angemessenen wirtschaftlichen Gewinns (Maßnahme 4.a — vierte Beschwerde)*

- (142) Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die Spielbankunternehmer in Deutschland eine Garantie erhielten, die verhindere, dass sie Verluste schreiben oder insolvent werden, und ihnen eine Mindestrendite sichere.
- (143) Diese Auslegung wird nicht durch das Urteil des nationalen Gerichts gestützt, das die Beschwerdeführer als Rechtsgrundlage dieser Garantie vorlegen.⁽⁷³⁾ Das Urteil impliziert nicht, dass ein bestimmtes Gewinnniveau garantiert würde; darin heißt es lediglich, es gebe bestimmte Grenzen für die (hohe) Besteuerung von Spielbankunternehmern (um eine „Erdrosselungswirkung“ zu verhindern).
- (144) Die Auslegung der Beschwerdeführer steht auch im Widerspruch zu den Fakten, da Spielbankunternehmer manchmal Verlust machen, d. h. ein negatives Ergebnis erzielen (siehe die Spielbankunternehmer in NRW⁽⁷⁴⁾), oder insolvent werden (z. B. in Mecklenburg-Vorpommern, Thüringen oder Sachsen-Anhalt).
- (145) Die Spielbankverordnung von 1933 (auf die sich das von den Beschwerdeführern erwähnte Urteil bezieht) hat keine isolierten oder automatischen Konsequenzen für die Spielbankunternehmer. Sie sieht keine garantierte Kapitalvergütung oder Rendite vor. In einem Kontext, in dem besondere Steuern für Spielbankunternehmer als erforderlich erachtet wurden, damit ihre Steuerbelastung höher ist als nach den normalen Vorschriften, erlaubt die mutmaßliche Garantie den Behörden nur, die (höher veranschlagte) steuerliche Belastung der Spielbankunternehmer zu begrenzen.

⁽⁷³⁾ Im Urteil des Bundesfinanzhofs vom 8.3.1995 (II R 10/93, BStBl. II 1995, S. 432) wurde vor allem präzisiert, dass die Spielbankabgabe eine Steuer ist. Zu diesem Zweck musste das Gericht feststellen, ob die Spielbankabgabe ein Entgelt (des Konzessionsnehmers) für die Erteilung (durch das Land) der Konzession für den Spielbankbetrieb ist. In diesem Zusammenhang erinnerte das Gericht daran, dass die Spielbankabgabe zur Abschöpfung der Gewinne des Spielbankunternehmers bis zur Grenze der wirtschaftlichen/finanziellen Tragfähigkeit bestimmt sei („Gewinne sollen zugunsten des Staatshaushalts möglichst weitgehend, d. h. bis zur Wirtschaftlichkeitsgrenze abgeschöpft werden“), sodass sie als Steuer und nicht als Entgelt für die Konzession zu erachten sei. Das Gericht zog keine Konsequenzen hinsichtlich einer möglichen Verringerung der Steuerbelastung von Spielbanken oder der absoluten/automatischen Möglichkeit, eine Mindestrendite zu erzielen oder einen Verlustausgleich zu erhalten.

⁽⁷⁴⁾ Siehe z. B. die Jahresabschlüsse für 2013 und 2016 (verfügbar unter www.bundesanzeiger.de).

(146) Folglich gibt es keine allgemeine Garantie für die Spielbankunternehmer, die ihnen eine Mindestrendite sichern oder ihre Insolvenz verhindern würde. Soweit die Beschwerdeführer (durch ihre Behauptung bezüglich Maßnahme 4.a) tatsächlich versuchen sollten, eine Senkung der besonderen Steuern für Spielbankunternehmer infrage zu stellen, werden solche Bestimmungen im Rahmen von Maßnahme 5 geprüft (siehe 3.1.4.4.1).

3.1.4.6. *Die Verringerung der Bemessungsgrundlage der Körperschafts- und Gewerbesteuer, die Spielbankunternehmer in NRW auf ihre nicht durch den Spielbetrieb erzielten Einkünfte entrichten (Maßnahme 3 — dritte Beschwerde)*

(147) Wie in Erwägungsgrund (35) und Abschnitt 3.1.4.1 dargelegt, unterliegt der Teil der Einkünfte von Spielbankunternehmern, den sie ggf. nicht durch den Spielbetrieb (sondern z. B. durch Gastronomie) erzielen, den normalen Steuern (Körperschaft-/Einkommen- und Gewerbesteuer). Aufgrund ihrer Rechtsform (Kommanditgesellschaft) sind die Spielbankunternehmen in NRW für die Zwecke der Körperschaft-/Einkommensteuer transparent. Sie unterliegen der Gewerbesteuer, aber die Einkommen-/Körperschaftsteuer auf ihre Gewinne wird auf Ebene der Gesellschafter erhoben.

(148) Die nicht durch den Spielbetrieb erzielten Einkünfte der Spielbankunternehmer in NRW unterliegen nicht nur den normalen Steuern, sondern auch einer besonderen Gewinnsteuer (Gewinnabschöpfung). Nach § 14 des Spielbankgesetzes von NRW sind Spielbankunternehmer gesetzlich verpflichtet, mindestens 75 % ihrer Jahresüberschüsse an das Land abzuführen⁽⁷⁵⁾.

(149) Die deutschen Behörden wiesen darauf hin, dass nur ein Teil der Gewinnabschöpfung (der Teil, der sich auf die nicht durch den Spielbetrieb erzielten Einkünfte bezieht) berücksichtigt wird, um die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der (normalen) Steuern auf nicht den Spielbetrieb betreffende Tätigkeiten, d. h. der Körperschaft-/Einkommensteuer und der Gewerbesteuer, zu verringern⁽⁷⁶⁾.

(150) Nach Auffassung der Beschwerdeführer stellt die Abzugsfähigkeit der im Jahre 2014 als Gewinnabschöpfung von den Spielbanken entrichteten Beträge (von der Bemessungsgrundlage der normalen Steuern) eine staatliche Beihilfe dar.

(151) Die Beschwerdeführer bestätigten, dass sich ihre dritte Beschwerde nur gegen die nordrhein-westfälische Bestimmung über die „Gewinnabschöpfung“ richte, die die Rechtsgrundlage der mutmaßlichen Beihilfe sei. Gleichzeitig erklärten sie: „Für NRW gelten keine anderen Vorschriften betreffend die Festlegung der Bemessungsgrundlage“ der in Rede stehenden Steuern (Körperschaft-/Einkommensteuer und Gewerbesteuer). Sie nannten auch keine andere Vorschrift (z. B. des nationalen Rechts), auf die sich die besondere Bestimmung bezüglich der Abzugsfähigkeit stützen könnte. Daher dürfte die Beschwerde auf eine Auslegung des Steuerrechts durch die Behörden abzielen, durch die die Spielbankunternehmer in NRW (oder ihre Gesellschafter auf der Ebene, auf der die Körperschaftsteuer angewandt wird) den Betrag der Gewinnabschöpfung entgegen den normalen Steuervorschriften von der Bemessungsgrundlage ihrer Gewerbe- und Körperschaftsteuer abziehen würden.

(152) Die von den Spielbankunternehmern als Gewinnabschöpfung an die Behörden (das Land) gezahlten und vom Land grundsätzlich für gemeinnützige Zwecke verwendeten Beträge stellen nach den allgemeinen Körperschaft-/Einkommen- und Gewerbesteuervorschriften⁽⁷⁷⁾ für die Spielbankunternehmer a priori abzugsfähige Ausgaben dar, weil es sich dabei um „durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen“ (siehe Erwägungsgrund (78)) handelt. Ihre

⁽⁷⁵⁾ § 14 Gewinnabschöpfung

(1) Die ausgewiesenen Jahresüberschüsse der Spielbankunternehmen sind zu 75 Prozent an das Land abzuführen. Sofern das restliche Viertel dieser Überschüsse 7 Prozent der Summe aus den Anteilen des Gesellschaftskapitals, den Rücklagen und den Risikofonds übersteigt, sind diese in voller Höhe an das Land abzuführen.

(2) Die Spielbankunternehmen haben ein Viertel der nicht an das Land abzuführenden Jahresüberschüsse einer Stabilisierungsrücklage zuzuführen, die nicht ausgeschüttet und nur mit Zustimmung des für Inneres zuständigen Ministeriums und des Finanzministeriums aufgelöst werden darf.

⁽⁷⁶⁾ Die Gewinnabschöpfung wird zwar auf der Grundlage aller Einkommensquellen der Spielbanken berechnet, aber nur der Teil der Zahlung, der nicht durch den Spielbetrieb erzielte Einkünfte betrifft, kann von der Bemessungsgrundlage der Steuern auf nicht durch den Spielbetrieb erzielte Einkünfte abgezogen werden.

⁽⁷⁷⁾ Die Gewinnabschöpfung könnte insoweit mit Sonderzahlungen verglichen werden, die Unternehmen z. B. wegen wettbewerbswidrigem Verhalten leisten müssen, als diese Zahlungen als Teil des durch das wettbewerbswidrige Verhalten erzielten Gewinns berechnet werden; das Bundesverfassungsgericht stellte per Urteil fest, dass es sich dabei um abzugsfähige Ausgaben handelt (siehe BVerfG, 23.1.1990 — 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87). „[Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz] folgt für das Gebiet des Steuerrechts vor allem, dass die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet werden muss (vgl. BVerfGE 61, 319 (343); 66, 214 (222 f.); 67, 290 (297); 68, 143 (152 f.); 72, 200 (260); 74, 182 (200)). Das geltende Einkommensteuerrecht zieht daraus die Konsequenz, dass bei den hier in Betracht kommenden Einkünften nur der Gewinn, das heißt der Zuwachs des Betriebsvermögens im Laufe des Wirtschaftsjahres, der Besteuerung unterliegt und dass grundsätzlich alle betrieblich veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzbar sind (vgl. insoweit auch BVerfGE 27, 58 (64 f.)); dieses sogenannte Prinzip der Nettosteuerung ist in § 4 Abs. 1 und 4 EStG ausdrücklich niedergelegt.“ „Mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist [...] eine Regelung [nicht vereinbar], welche die vollständige Abschöpfung nach ordnungswidrigkeitsrechtlichen Grundsätzen mit einer zusätzlichen steuerrechtlichen Belastung verbindet. Ist gemäß dem geltenden Recht der durch eine Ordnungswidrigkeit erlangte Gewinn nach einkommensteuerlichen Regeln zu versteuern, so darf deshalb in den auf seine Abschöpfung gerichteten Teil des Bußgeldes nur der um den absehbaren Steueranteil verminderte Gewinnbetrag einbezogen werden. Umgekehrt darf die Absetzung der Geldbuße als Betriebsausgabe in Höhe des Abschöpfungsbetrages dann nicht ausgeschlossen werden, wenn deren Bemessung vom Bruttobetrag des erzielten Gewinns ausgeht.“

Abzugsfähigkeit, die mit dem einkommenssteuerrechtlichen Grundsatz, dass nur der Nettogewinn versteuert werden sollte, im Einklang steht, scheint deshalb keinen selektiven Vorteil zu enthalten. Deutschland wendet lediglich die normalen Vorschriften für die Abzugsfähigkeit an: Die Beschwerdeführer bestätigten, dass es keine spezielle Bestimmung gebe, die den Abzug der Gewinnabschöpfung erlauben und von den normalen Steuervorschriften abweiche.

- (153) Die Beschwerdeführer bringen jedoch vor, dass die Gewinnabschöpfung nicht von der Bemessungsgrundlage der Körperschaft- und der Gewerbesteuer abgezogen werden sollte, weil Steuern vom Einkommen, Personensteuern und die Gewerbesteuer nach deutschem Recht keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen⁽⁷⁸⁾.
- (154) Diese Argumentation impliziert jedoch, dass die Beschwerdeführer die Gewinnabschöpfung als Steuer ansehen⁽⁷⁹⁾, die mit Einkommensteuern, Personensteuern und Gewerbesteuer vergleichbar ist und deshalb nicht für die Zwecke der Körperschaft-/Einkommen- und der Gewerbesteuer abzugsfähig sein sollte. Aufgrund ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen, der Leistungspflicht und des Fehlens einer Gegenleistung kann die Gewinnabschöpfung tatsächlich als besondere Steuer auf das Einkommen der Spielbankunternehmer erachtet werden⁽⁸⁰⁾.
- (155) Als Argument dafür, dass die Gewinnabschöpfung nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommen-/Körperschaft- und der Gewerbesteuer abgezogen werden sollte, führen die Beschwerdeführer an, dass Ertragsteuern nach § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes⁽⁸¹⁾ nicht von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden dürfen. In der genannten Bestimmung wird jedoch nur festgelegt, dass die Gewerbesteuer (und keine andere Ertragsteuer) keine Betriebsausgabe ist, sodass sie nicht von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden kann. Außerdem gibt es keine Bestimmung, die der Abzugsfähigkeit einer besonderen Steuer wie der Gewinnabschöpfung entgegensteht. Auf alle Fälle dürfte das Einkommen der Spielbankunternehmer in NRW aufgrund der Rechtsform ihrer Gesellschafter nicht der Einkommenssteuer, sondern der Körperschaftsteuer unterliegen.
- (156) Die Beschwerdeführer verweisen auch auf § 10 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes, wonach Einkommensteuern und sonstige Personensteuern nicht abzugsfähig sind⁽⁸²⁾. Diese Bestimmung stellt auf allgemeine Ertragsteuern (wie die Gewerbesteuer, siehe § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes) ab, und nichts weist darauf hin, dass diese Beschränkung für eine besondere, zusätzliche Steuer wie die Gewinnabschöpfung gelten würde, die kein anderer Steuerzahler (als die Spielbankunternehmer) entrichtet; außerdem entspricht die Bemessungsgrundlage der Gewinnabschöpfung (der Jahresüberschuss) nicht genau dem Einkommen. Die Notwendigkeit, eine solche Bestimmung (über die Nicht-Abzugsfähigkeit der Ertragsteuern von der Körperschaftsteuer) explizit festzulegen, zeigt, dass eine derartige Bestimmung von den normalen Vorschriften abweicht, nach denen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer alle Erwerbsaufwendungen abzugsfähig sind (sogenanntes „Nettoprinzip“⁽⁸³⁾). Eine Bestimmung, die die Abzugsfähigkeit der „Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern“ von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage verbietet, stellt eine Einschränkung der normalen und allgemeinen Regel der Abzugsfähigkeit dar. Dass die Gewinnabschöpfung dieser abweichenden Regelung nicht unterliegt, spiegelt die normale Regel (die Abzugsfähigkeit ist erlaubt) wieder und ist nicht selektiv⁽⁸⁴⁾, insbesondere weil die Gewinnabschöpfung eine *besondere* Ertragsteuer und nicht mit den nichtabzugsfähigen Steuern, auf die § 10 Abs. 2 abstellt, vergleichbar ist⁽⁸⁵⁾.
- (157) Diese (oben für die Verringerung der Bemessungsgrundlage für die Einkommen-/Körperschaftsteuer dargelegte) Argumentation gilt auch für die mutmaßliche Verringerung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer (das Gewerbesteuergesetz nimmt auf die Abzugsfähigkeitsregeln Bezug, die für die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer gelten). Dass die Gewinnabschöpfung von der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer abgezogen wird, spiegelt den allgemeinen Grundsatz der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben wieder und ist nicht selektiv.
- (158) Außerdem brachten die Beschwerdeführer vor, dass Ausschüttungen nicht von der Bemessungsgrundlage der Gewerbe- und der Einkommensteuer abgezogen werden könnten. Dies ist jedoch nicht relevant, weil die im Rahmen der Gewinnabschöpfung entrichteten Beträge, auch wenn ihre Höhe vom erzielten Gewinn abhängt, weder

⁽⁷⁸⁾ Schreiben vom 9.2.2017 (S. 33-37) und Schreiben vom 29.11.2018 (S. 20).

⁽⁷⁹⁾ Zur Untermauerung ihrer Auffassung, dass die als Gewinnabschöpfung entrichteten Beträge nicht bei der steuerlichen Belastung der Spielbankunternehmer berücksichtigt werden sollten, brachten die Beschwerdeführer aber auch vor, dass die Gewinnabschöpfung keine Steuer sei. In diesem Fall ist das Argument für die Nicht-Abzugsfähigkeit, das sich auf das Verbot des Abzugs von Steuern von der Bemessungsgrundlage für die Einkommen-/Körperschaftsteuer stützt, nicht stichhaltig.

⁽⁸⁰⁾ Ob solche obligatorischen Zahlungen im nationalen Recht als „Steuer“ eingestuft werden, ist nicht maßgeblich. Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten NV, C-58/01, Rn. 46, und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁽⁸¹⁾ „Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben.“

⁽⁸²⁾ „Nichtabziehbar sind auch ... die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern ...“.

⁽⁸³⁾ Siehe z. B. BFH 21.9.2009 — GrS 1/06 BStBl. 2010 II S. 672, Rn. 94. Ein weiterer Beleg dafür ist der bis 2007 mögliche Abzug der Gewerbesteuer von der Körperschaftsteuer.

⁽⁸⁴⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 28. Juni 2018, Sanierungsklausel, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507, Rn. 98 und 99.

⁽⁸⁵⁾ Wird ein solcher Abzug erlaubt, widerspricht das daher nicht der Regel, die den Abzug *allgemeiner* Ertragsteuern verbietet

Ausschüttungen sind noch mit Ausschüttungen vergleichbar⁽⁸⁶⁾ und die Spielbankunternehmer in NRW aufgrund ihrer Rechtsform keine Ausschüttungen ausschütten können.

- (159) Was das Vorteilskriterium anbelangt, so unterliegen andere Wirtschaftsbeteiligte (insbesondere die Spielhallen) nicht der Gewinnabschöpfung, sodass der Abzug dieser besonderen Steuer von der Bemessungsgrundlage anderer Steuern⁽⁸⁷⁾ den Spielbankunternehmern nicht (insgesamt) einen Vorteil im Vergleich zur Anwendung der normalen Steuervorschriften verschaffen kann. Da sich die (ausschließlich nicht mit dem Spielbetrieb zusammenhängende Tätigkeiten betreffende) Gewinnabschöpfung 2014 auf 82,02 Mio. EUR belief und der (in der betreffenden Stadt anwendbare) Gewerbesteuersatz sowie der Körperschaftsteuersatz (einschließlich des Solidaritätszuschlags) damals 17,7 % (höchstens) bzw. 15,6 % betrug, verringerte sich das Aufkommen aus den normalen Steuern zwar um (höchstens) 27,3 Mio. EUR, stieg aber infolge der Gewinnabschöpfung um einen weit höheren Betrag, nämlich 82,02 Mio. EUR. Die Belastung, die mit dieser nur von den Spielbankunternehmern zu leistenden und immer deutlich höheren Zahlung verbunden ist, wiegt jedenfalls deutlich schwerer als der (etwaige) Vorteil für die Spielbankunternehmer aufgrund der Möglichkeit, diese ihnen von den Ländern auferlegte obligatorische Zahlung von der Bemessungsgrundlage ihrer Körperschaft- und Gewerbesteuer abzuziehen.
- (160) Folglich wird den Spielbankunternehmern in NRW mit Maßnahme 3 kein selektiver Vorteil verschafft.

3.1.5. *Schlussfolgerung zum Vorliegen einer Beihilfe*

- (161) Maßnahme 1, die die von allen Bundesländern eingeführten Mechanismen zur automatischen Verrechnung der Umsatzsteuer mit der von den Spielbankunternehmern zu entrichtenden Spielbankabgabe umfasst, kann nicht für sich genommen geprüft werden. Diese Mechanismen sind Teil der besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer und werden zusammen mit den anderen Merkmalen der für diese geltenden Steuerregelungen im Rahmen von Maßnahme 5 geprüft.
- (162) Maßnahme 3, die die Auslegung der Steuervorschriften für die Spielbankunternehmer in NRW durch die Behörden betrifft, nämlich die Abzugsfähigkeit der besonderen obligatorischen Zahlung, die sie als Gewinnabschöpfung an das Land leisten, von der Bemessungsgrundlage ihrer Körperschaft- und Gewerbesteuer (auf ihre nicht aus dem Spielbetrieb entstehenden Einkünfte) bewirkt keinen selektiven Vorteil und somit keine Beihilfe.
- (163) Bezüglich der unbegrenzten Garantie, von der die Spielbankunternehmer angeblich generell profitieren (Maßnahme 4.a), hat die Kommission festgestellt, dass es keine solche allgemeine Garantie gibt.
- (164) Bezüglich Maßnahme 5 kann die Kommission nach Prüfung der während des Vorprüfverfahrens übermittelten Informationen nicht endgültig feststellen, dass die unter dieser Maßnahme zusammengefassten Regelungen der Bundesländer (die speziellen Steuerregelungen, die in jedem Bundesland auf Spielbankunternehmer anwendbar sind) keinen selektiven Vorteil für Spielbankunternehmer enthalten. Um festzustellen, ob Maßnahme 5 einen selektiven Vorteil enthält bzw. enthielt, bedarf es weiterer Informationen und einer eingehenderen Prüfung.
- (165) Die Maßnahmen 2.a und 4.b sind, soweit sie automatische und (im Falle der Eröffnung neuer Spielbanken oder sonstiger Umstände) in Rechtsvorschriften verankerte Senkungen der für Spielbankunternehmer allgemein geltenden besonderen Steuern betreffen, Teil der besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer und werden zusammen mit den anderen Merkmalen der für diese geltenden Steuerregelungen im Rahmen der Maßnahme 5 geprüft.
- (166) Dagegen können die Senkungen der besonderen Steuern für Spielbankunternehmer, die von den Behörden bei Neueröffnungen (Maßnahme 2.b) oder unter sonstigen Umständen (Maßnahme 4.c) für bestimmte Spielbankunternehmer ad hoc beschlossen wurden, entweder Einzelbeihilfen (bei festgelegten Beträgen) oder Beihilferegelungen (bei unbestimmten Beträgen) darstellen. Soweit diese Maßnahmen nicht allgemein für Spielbankunternehmer gelten, sind sie nicht Teil der allgemeinen Vorschriften für Spielbankunternehmer und müssen nach Prüfung der Maßnahme 5 getrennt davon geprüft werden (siehe oben).
- (167) Angesichts der zehnjährigen Verjährungsfrist scheint es angebracht, die eingehendere Prüfung für den Zeitraum ab März 2007 durchzuführen.

⁽⁸⁶⁾ Die Beträge werden i) an das Land gezahlt, das kein Gesellschafter der Spielbanken ist (sondern Eigentümer der Landesbank, in deren Eigentum die Spielbanken stehen), ii) einseitig von den Behörden in einer Rechtsvorschrift festgelegt, iii) automatisch erhoben/sind obligatorisch, und iv) die betreffenden Einnahmen müssen für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Ferner sind Ausschüttungen nicht zwangsläufig mit der Höhe der Gewinne in einem bestimmten Jahr verknüpft (früher zurückgestellte Gewinne können zu einem späteren Zeitpunkt ausgeschüttet werden), während die Gewinnabschöpfung für ein bestimmtes Jahr direkt mit den in dem betreffenden Jahr erzielten Gewinnen im Zusammenhang steht.

⁽⁸⁷⁾ Soweit diese normalen Steuern Proportional- (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) oder sogar Progressivsteuern sind, bei denen der höhere Satz nur auf den Teil des Gewinns/der Einkünfte angewendet wird, der über der Schwelle für den höheren Satz liegt (Einkommensteuer), ist der Vorteil, der den Spielbankunternehmern aus der Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage (um den Betrag der Gewinnabschöpfung) entsteht, geringer als der Nachteil, der ihnen aus der Verpflichtung zur Entrichtung dieser besonderen Steuer (Gewinnabschöpfung) erwächst.

3.2. Vereinbarkeit

- (168) Sollten einige der geprüften Maßnahmen Beihilfen darstellen, dann würde es sich um Betriebsbeihilfen handeln, da sie nicht mit einer bestimmten Investition oder einem bestimmten Vorhaben verknüpft sind. Betriebsbeihilfen, die nur die normalen Kosten eines Unternehmens verringern, verfälschen den Wettbewerb, und es ist a priori zweifelhaft, dass solche Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar erachtet werden könnten⁽⁸⁸⁾.
- (169) Deutschland hat auch keine Argumente vorgebracht, um zu begründen, warum die im Rahmen des vorliegenden Beschlusses untersuchten Maßnahmen für öffentliche Spielbanken, sollte es sich bei ihnen um Beihilfen handeln, mit dem Binnenmarkt vereinbar wären.
- (170) Die Kommission zweifelt deshalb daran, dass die Maßnahme mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.

3.3. Neue oder bestehende Beihilfen

- (171) Nach Artikel 1 Buchstabe b Ziffer i der Verfahrensverordnung sind „Beihilfen, die vor Inkrafttreten des AEUV in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden“, „bestehende“ Beihilfen; dies gilt für „Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die vor Inkrafttreten des AEUV in dem entsprechenden Mitgliedstaat eingeführt worden sind und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind“. Der Vertrag trat in Deutschland am 1. Januar 1958 (in den westdeutschen Bundesländern) bzw. am 3. Oktober 1990 (in den ostdeutschen Bundesländern) in Kraft.
- (172) Nach Artikel 1 Buchstabe c der Verfahrensverordnung schließt der Begriff „neue Beihilfe“ auch „Änderungen bestehender Beihilfen“ ein. Bei neuen Beihilfen müssen solche Änderungen wesentlich und nicht nur formaler Art sein. Nur wenn die Änderung die ursprüngliche Regelung in ihrem Kern betrifft, wirkt sie sich auf den Charakter der Regelung als bestehende Beihilfe aus. Außerdem gilt bei Änderungen, die sich klar von der ursprünglichen Regelung trennen lassen⁽⁸⁹⁾, nur das geänderte trennbare Element der Regelung als neue Beihilfe.
- (173) Angesichts der obigen Schlussfolgerung bezüglich des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe muss nicht geprüft werden, ob die Maßnahmen 1, 3 und 4.a „bestehende“ Maßnahmen sind.
- (174) Wenn es sich bei den Maßnahmen zur Verringerung der Spielbankabgabe (oder anderer besonderer Steuern) für bestimmte Spielbankunternehmer durch Ad-hoc-Beschlüsse der Behörden (siehe Anhang 1, Maßnahmen 2.b und 4.c) um Beihilfen handeln sollte, dann wären es neue Beihilfen, weil sie nach Inkrafttreten des Vertrags und innerhalb der Verjährungsfrist für die Rückforderung von Beihilfen gewährt wurden⁽⁹⁰⁾.
- (175) Daher ist zu prüfen, ob Maßnahme 5 (einschließlich der Maßnahmen 1, 2.a und 4.b) bestehende oder neue Maßnahmen sind. Die automatischen und allgemeinen Merkmale der besonderen Steuerregelungen der Bundesländer, die abstrakt für jeden Spielbankunternehmer gelten, sind komplexe Maßnahmen, die eine Reihe von Steuerbefreiungen (Befreiung von Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern) und eine Reihe von besonderen Steuern (Spielbankabgabe und andere besondere Steuern) umfassen.

3.3.1. Bestehende Merkmale der besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer

3.3.1.1. Befreiungen von Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern in den ostdeutschen Bundesländern

- (176) In den fünf ostdeutschen Bundesländern (und Berlin-Ost) waren Spielbankunternehmer von nationalen Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer⁽⁹¹⁾ — Gewerbesteuer und Vergnügungssteuer) auf der Grundlage von zwei vor dem 3. Oktober 1990 erlassenen allgemeinen Rechtsvorschriften⁽⁹²⁾ befreit. Selbst wenn die Spielbankunternehmer heute auf der Grundlage neuer spezifischer Rechtsvorschriften der Bundesländer (siehe Anhang 3) befreit sind, so haben diese Rechtsvorschriften lediglich die Steuerbefreiung übernommen, die ansonsten weiterhin angewendet worden wäre. Somit handelte es sich dabei um eine rein formale Änderung, die keine neue Beihilfe begründet.

⁽⁸⁸⁾ Siehe Urteil des Gerichts vom 30. April 2019, Union des ports de France/Kommission, ECLI:EU:T:2019:271, Rn. 134 und 135.

⁽⁸⁹⁾ Siehe Urteil des Gerichts vom 30. April 2002, Gibraltar/Kommission, T-195/01 und T-207/01, ECLI:EU:T:2002:111, Rn. 111.

⁽⁹⁰⁾ In Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Verfahrensverordnung wird Folgendes festgelegt: „Diese Frist beginnt mit dem Tag, an dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger entweder als Einzelbeihilfe oder im Rahmen einer Beihilferegulung gewährt wird.“ ... „Jede Beihilfe, für die diese Frist ausgelaufen ist, gilt als bestehende Beihilfe.“ Folglich können nur die nach dem 8. März 2007 als Einzelbeihilfen oder im Rahmen einer Beihilferegulung gewährten Beihilfen, sollte es sich um Beihilfen handeln, als neue Beihilfen erachtet werden. Siehe Anhang 1 und Fußnote 113.

⁽⁹¹⁾ Sie waren auch von der Umsatzsteuer, der Vermögenssteuer und der Gesellschaftssteuer sowie der (von den Ländern erhobenen) Lotteriesteuer befreit, doch diese Befreiungen sind nicht mehr relevant (siehe Erwägungsgrund (53)).

⁽⁹²⁾ § 1 der Anordnung über die Erhebung einer Spielcasinosteuer vom 27.3.1990 (GBl. I Nr. 22, S. 217), Artikel 6 der Verordnung über die Zulassung öffentlicher Spielcasinos vom 4.7.1990 (GBl. I Nr. 50, S. 952).

3.3.1.2. Befreiung von der (vom Bund erhobenen) Körperschaft-/Einkommensteuer in den westdeutschen Bundesländern

- (177) Nach § 6 Abs. 1 der Spielbankverordnung von 1938, die vor Inkrafttreten des Vertrags bestand, war und ist⁽⁹³⁾ der Gewinn von Spielbankunternehmern grundsätzlich von der Körperschaftsteuer und/oder der Einkommensteuer natürlicher Personen befreit.
- (178) Bei Eröffnung einer Spielbank vor Inkrafttreten des Vertrags (in Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein) erließen die deutschen Behörden (vor Inkrafttreten des Vertrags) weitere Vorschriften zur Ergänzung der Spielbankverordnung von 1938, mit denen die Spielbankabgabe und Befreiungen von Gemeinde- und Landessteuern eingeführt wurden. In diesen Bundesländern galt die in der Spielbankverordnung von 1938 vorgesehene Befreiung von nationalen Steuern somit tatsächlich vor Inkrafttreten des Vertrags und kann angesichts des allgemeinen Wortlauts der (abstrakt auf jeden Spielbankunternehmer anwendbaren) Verordnung als bestehende Maßnahme (auch für „neue“ Spielbankunternehmer und „neue“ Spielbanken) angesehen werden.
- (179) In den Bundesländern, in denen es vor Inkrafttreten des Vertrags keine Spielbank gab, könnte die in der Spielbankverordnung von 1938 geregelte Befreiung von nationalen Steuern als rein hypothetisch und nicht operativ erachtet werden. In der Tat war die Spielbankverordnung von 1938 allein nie auf einen Spielbankunternehmer anwendbar: Kein Spielbankunternehmer wurde jemals von der Körperschaft- oder Einkommensteuer generell befreit (d. h. ohne die Spielbankabgabe als Ersatz); dies wäre dem eigentlichen Zweck der Verordnung zuwidergelaufen (die Spielbankunternehmer sollten nicht von Steuern befreit werden, sondern mit einer besonderen Steuer anstelle der normalen Steuern belegt werden, die sogar zu einer höheren steuerlichen Belastung führen sollte; siehe Abschnitt 2.2.3). Angesichts des allgemeinen Wortlauts der (abstrakt auf jeden Spielbankunternehmer anwendbaren) Spielbankverordnung von 1938 und der Tatsache, dass die Befreiung von nationalen Steuern auch in den anderen (ostdeutschen und westdeutschen) Bundesländern eine bestehende Maßnahme darstellte, kann die Befreiung von nationalen Steuern jedoch insgesamt als bestehendes Merkmal der für Spielbankunternehmer geltenden besonderen Steuerregelungen erachtet werden.

3.3.2. Neue Merkmale der besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer

- (180) Wie nachstehend erläutert, wurden die auf Spielbankunternehmen anwendbaren besonderen Steuern (die die normalen Steuern ersetzen sollten) seit Inkrafttreten des Vertrags reduziert (zuweilen um mehr als die Hälfte), während einige normale Steuern eher stiegen⁽⁹⁴⁾ (oder ihre Höhe zumindest schwankte), abgeschafft (Vermögenssteuer, Gesellschaftssteuer) oder eingeführt (Solidaritätszuschlag) wurden. In § 5 des Verwaltungsabkommens von 1954 legten die Behörden des Bundes und der Länder fest, dass eine Spielbankabgabe von 80 % ein hinreichender Ersatz für die normalen Steuern sei⁽⁹⁵⁾. Dieser Satz galt für vor Inkrafttreten des Vertrags bestehende Spielbanken (in den ostdeutschen Bundesländern wurde im Juli 1990 sogar ein Satz von 85 % gewählt), sodass es damals sehr unwahrscheinlich war, dass die Spielbankunternehmer in den Genuss eines Steuervorteils kämen. Ein nach Inkrafttreten des Vertrags entstandener steuerlicher Vorteil für Spielbankunternehmer würde folglich aller Wahrscheinlichkeit nach aus Änderungen der normalen⁽⁹⁶⁾ oder der besonderen Steuervorschriften nach Inkrafttreten des Vertrags resultieren. Ein solcher Vorteil wäre, sollte es sich dabei um eine Beihilfe handeln, deshalb als „neue“ Beihilfe einzustufen.
- (181) Da die in Rede stehenden Bestimmungen untrennbar miteinander verbunden sind und die besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer nicht aus bloßen Steuerbefreiungen (sondern besonderen Steuern, die die normalen Steuern ersetzen) bestehen, kann die Kommission keinen bestehenden Vorteil feststellen, der bis heute Bestand hätte und von den möglichen Vorteilen, die aus den Änderungen bestehender Regelungen erwachsen würden, klar zu trennen wäre.
- (182) Jedenfalls gab es bestimmte Merkmale dieser besonderen Steuerregelungen zwar schon vor Inkrafttreten des Vertrags, aber andere wichtige Merkmale der Regelungen wurden, wie im Folgenden dargelegt, erst danach eingeführt oder zumindest wesentlich geändert.

⁽⁹³⁾ In Hessen wurde die Spielbankverordnung von 1938 vollständig durch das Hessische Spielbankgesetz vom 21. Dezember 1988 ersetzt; dabei wurde jedoch keine wesentliche Änderung der in § 6 Abs. 1 festgelegten Befreiungen vorgenommen (sie behielten denselben zeitlichen, persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich).

⁽⁹⁴⁾ Wie von den Beschwerdeführern vorgebracht und implizit von den deutschen Behörden anerkannt wurde, betraf dies insbesondere die Vergnügungssteuer.

⁽⁹⁵⁾ Damals konnte einfacher der Schluss gezogen werden, dass die rechtlichen Merkmale der Regelungen in der Praxis höchstwahrscheinlich keinen Vorteil bewirken würden. Schließlich war der für die Spielbankabgabe gewählte Satz sehr hoch (siehe dazu das BFH-Urteil vom 8.3.1995 (II R 10/93) BStBl. 1995 II S. 432, in dem der Satz von 80 % als „exorbitant hoch“ und deshalb zur Verwirklichung des Ziels der besonderen Steuern geeignet erachtet wurde). Somit war es sogar auf der Grundlage vorsichtiger Annahmen leichter, den Schluss zu ziehen, dass sie zu einer höheren Steuerbelastung als die normalen Vorschriften führen würde. Außerdem war die Spielbankabgabe damals nicht progressiv, und man musste keine unter besonderen Umständen möglichen Senkungen berücksichtigen, was den Vergleich ebenfalls erleichterte.

⁽⁹⁶⁾ Aufgrund der untrennbaren Verbindung zwischen den besonderen Steuern und den Befreiungen von den normalen Steuern sowie der Tatsache, dass die von den Spielbankunternehmern entrichteten besonderen Steuern als Ersatz für die normalen Steuern gelten (siehe Abschnitt 2.2.3), ist nicht auszuschließen, dass die Entwicklung der normalen Steuern seit Inkrafttreten des Vertrags für die Prüfung der Frage, ob die in Rede stehenden Regelungen seit Inkrafttreten des Vertrags geändert wurden, relevant ist.

- (183) Obwohl bei bestimmten Merkmalen der auf Spielbankunternehmer anwendbaren besonderen Steuerregelungen davon ausgegangen werden könnte, dass sie bereits vor Inkrafttreten des Vertrags vorlagen, begründen die besonderen Steuerregelungen für Spielbankunternehmer in den 16 Bundesländern, wenn Beihilfen, dann neue Beihilfen.

3.3.2.1. Reduzierung der besonderen Steuern

3.3.2.1.1. Die Höhe der Spielbankabgabe infolge des Umsatzsteuerrechnungsmechanismus

- (184) Wie in der nachstehenden Tabelle ersichtlich, wurde die Höhe der Spielbankabgabe in allen Bundesländern nach Inkrafttreten des Vertrags durch den Umsatzsteuerrechnungsmechanismus reduziert. Da dieser Verrechnungsmechanismus neutral ausgestaltet wurde (siehe Erwägungsgrund (127)) und sich unmittelbar aus der ursprünglichen Ausgestaltung der Spielbankabgabe ergab, stellt die Einführung des Mechanismus jedoch keine wesentliche Änderung der „bestehenden“ Regelungen dar.

Bundesland	Reduzierung der Höhe der Spielbankabgabe
Baden-Württemberg	Gesetz vom 20.11.2012 (anwendbar ab 2010)
Bayern	Gesetz vom 20.12.2007
Berlin	Gesetz vom 3.3.2010
Brandenburg	Gesetz vom 28.6.2012
Bremen	Gesetz vom 18.12.2007
Hamburg	Gesetz vom 30.11.2010
Hessen	Gesetz vom 15.11.2007
Mecklenburg-Vorpommern	Gesetz vom 17.12.2009
Niedersachsen	Gesetz vom 17.12.2007
NRW	Gesetz vom 30.10.2007
Rheinland-Pfalz	Gesetz vom 8.2.2009
Saarland	Gesetz vom 21.11.2007
Sachsen	Gesetz vom 26.6.2009 (anwendbar ab dem 1.1.2007)
Sachsen-Anhalt	Gesetz vom 16.12.2009
Schleswig-Holstein	Gesetz vom 12.4.2007
Thüringen	Gesetz vom 29.3.2011

3.3.2.1.2. Allgemeine Senkung der Sätze der besonderen Steuern für Spielbankunternehmer

- (185) Die Spielbankabgabe und andere zusätzliche Steuern auf den Bruttospielertrag von Spielbankunternehmern zählen zu den wichtigsten Merkmalen der Steuerregelungen für Spielbankunternehmer. Diese Steuern sollen die normalen Steuern ersetzen. Wie die nachstehende Tabelle zeigt, wurden ihre Sätze jedoch in allen Bundesländern wesentlich geändert (gesenkt) ⁽⁹⁷⁾.

Bundesland	Senkung des Satzes der Spielbankabgabe (einschließlich anderer Steuern auf den Bruttospielertrag)
Baden-Württemberg	Gesetz vom 20.11.2012 (anwendbar ab 2010) (45-50 % + Abgabe auf den Gewinn, anstelle von 80 %)
Bayern	Gesetz vom 29.4.1999 (50-70 % anstelle von 80 %) Gesetz vom 24.4.2001 (50-70 % — höhere Schwellenwerte) Gesetz vom 9.5.2006 (50-60 %) Gesetz vom 14.4.2009 (35-40 %) Gesetz vom 14.4.2011 (30-35 %) Gesetz vom 24.5.2019 (25-30 %)
Berlin	Gesetz vom 3.3.2010 (anwendbar ab dem 1.1.2010) (40-50 % + Abgabe auf den Gewinn, anstelle von 80 %)
Brandenburg	Gesetz vom 22.4.2003 (60-80 % anstelle von 85 %) Gesetz vom 18.12.2007 (55-75 %) Gesetz vom 28.6.2012 (25-45 %)
Bremen	Gesetz vom 18.12.2012 (anwendbar ab dem 1.1.2013) (40 % anstelle von 80 %)
Hamburg	Gesetz vom 16.11.1999 (70-90 % anstelle von 80 %) Gesetz vom 23.5.2014 (55-80 %, Einführung einer Abgabe auf den Gewinn)
Hessen	Gesetz vom 13.12.2017 (75 % + weitere Leistungen anstelle von 80 % + weitere Leistungen)
Mecklenburg-Vorpommern	Gesetz vom 7.5.1996 (70-85 % anstelle von 85 %) Gesetz vom 5.7.2004 (50-80 % + Abgabe auf den Gewinn) Gesetz vom 17.12.2009 (anwendbar ab dem 1.1.2007) (25-80 % + Abgabe auf den Gewinn)
Niedersachsen	Gesetz vom 25.6.2003 (anwendbar ab dem 1.9.2002) (80 % anstelle von 70-88 %). Gesetz vom 16.12.2004 (anwendbar ab dem 1.1.2005) (50-70 %). Gesetz vom 27.8.2009 (anwendbar ab dem 1.1.2009) (0-75 % + Abgabe auf den Gewinn)

⁽⁹⁷⁾ Als die Spielbankabgabe in eine Spielbankabgabe und eine zusätzliche Abgabe auf den Bruttospielertrag unterteilt wurde, stellte dies keine Änderung der ursprünglichen Maßnahme dar, soweit der Gesamtsatz derselbe blieb (die Änderung hatte keine Auswirkung auf die Höhe der Besteuerung).

Bundesland	Senkung des Satzes der Spielbankabgabe (einschließlich anderer Steuern auf den Bruttospielertrag)
NRW	Gesetz vom 30.10.2007 (anwendbar ab dem 1.1.2008) (15-75 % + Gewinnabgabe, anstelle von 80 %) Gesetz vom 13.11.2012 (anwendbar ab dem 1.1.2012) (45-55 % + Abgabe auf den Gewinn)
Rheinland-Pfalz	Gesetz vom 22.12.2015 (40-90 % + Abgabe auf den Gewinn, anstelle von 80 %)
Saarland	Gesetz vom 9.7.2003 (62-72 % anstelle von 80 %). Gesetz vom 5.5.2010 (52-62 %). Gesetz vom 4.12.2013 (anwendbar ab dem 1.2.2014) (39-49 % + Abgabe auf den Gewinn)
Sachsen	Gesetz vom 9.12.1993 (80 % anstelle von 85 %) Gesetz vom 11.12.2002 (50-70 %) Gesetz vom 26.6.2009 (anwendbar ab dem 1.1.2007) (40-60 %) Gesetz vom 14.6.2012 (35-55 %)
Sachsen-Anhalt	Gesetz vom 26.6.1991 (80-92 % anstelle von 85 %) Gesetz vom 30.7.1997 (50-80 %) Gesetz vom 30.8.2004 (70 %) Gesetz vom 16.12.2009 (25-50 % + Abgabe auf den Gewinn)
Schleswig-Holstein	Gesetz vom 8.10.2010 (40-55 % + Abgabe auf den Gewinn, anstelle von 80 %) Gesetz vom 25.4.2012 (30-55 %, je nach Spielen)
Thüringen	Gesetz vom 10.5.1994 (80 % anstelle von 85 %) Gesetz vom 27.11.1997 (45-80 %) Gesetz vom 29.3.2011 (25-60 % + Abgabe auf den Gewinn)

(186) Solche Änderungen der Regelungen stellen wesentliche Änderungen der ggf. ⁽⁹⁸⁾ „bestehenden“ Steuerregelungen für Spielbankunternehmer dar. Die Regelungen sind daher ab dem Tag der Senkung der Spielbankabgabe nicht mehr insgesamt als „bestehende“ Regelungen einzustufen, sondern enthalten, wenn Beihilfen, dann neue Beihilfen (in Bezug auf den möglichen Vorteil infolge der Senkung der besonderen Steuern).

3.3.2.1.3. Automatische Senkung der besonderen Steuern für Spielbankunternehmer unter bestimmten Umständen

(187) Die Höhe der Spielbankabgabe (oder anderer besonderer Steuern) wird in bestimmten Bundesländern unter bestimmten Umständen per Gesetz verringert (siehe Maßnahmen 2.a und 4.b). Die Gesetze, mit denen solche automatische Senkungen eingeführt wurden, wurden ebenfalls nach Inkrafttreten des Vertrags ⁽⁹⁹⁾ erlassen, sodass zumindest ein etwaiger aus diesen Mechanismen resultierender Vorteil, wenn eine Beihilfe, dann eine neue Beihilfe darstellen würde.

⁽⁹⁸⁾ In den westdeutschen Bundesländern wurde die Spielbankabgabe allgemein (d. h. in einem für alle Spielbankunternehmer geltenden Gesetz) nach Inkrafttreten des Vertrags eingeführt (siehe Erwägungsgründe (190) und (191)). Folglich kann geltend gemacht werden, dass es einige der Hauptmerkmale der heute geltenden Regelungen in diesen Bundesländern vor Inkrafttreten des Vertrags noch gar nicht gegeben hat.

⁽⁹⁹⁾ Vor Inkrafttreten des Vertrags gab es dort keine ähnlichen Bestimmungen.

3.3.2.2. Fehlen allgemein anwendbarer Befreiungen von der Gewerbe- und der Vergnügungssteuer (Gemeindesteuern) in den westdeutschen Bundesländern vor Inkrafttreten des Vertrags

- (188) Die allgemein anwendbaren Befreiungen von Länder- und Gemeindesteuern (d. h. von der Gewerbe- und der Vergnügungssteuer) zählen zu den wichtigsten Merkmalen der auf Spielbankunternehmer anwendbaren Steuerregelungen. In allen westdeutschen Bundesländern wurden sie, wie nachstehend ausgeführt, zusammen mit der Spielbankabgabe nach Inkrafttreten des Vertrags eingeführt. Diesbezüglich ist nicht davon auszugehen, dass die Spielbankverordnung von 1938 Spielbankunternehmer von Länder- und Gemeindesteuern befreite. § 6 Abs. 2 der Verordnung war zu ungenau und enthielt lediglich die Möglichkeit für die zuständigen Behörden, künftig Befreiungen von Länder- und Gemeindesteuern festzulegen.

3.3.2.2.1. Nach Inkrafttreten des Vertrags eingeführte Befreiungen

- (189) In sechs westdeutschen Bundesländern gab es vor Inkrafttreten des Vertrags keinerlei Rechtsgrundlage für die Befreiung von Länder- und Gemeindesteuern (vor diesem Zeitpunkt gab es in diesen Bundesländern auch keine öffentlichen Spielbanken und besonderen Steuern/Spielbankabgaben). Die allgemein anwendbaren Befreiungen von Länder- und Gemeindesteuern sowie von den besonderen Steuern wurden, wie aus nachstehender Tabelle ersichtlich, erst nach 1958 in den Gesetzen der Bundesländer eingeführt.

Bundesland	Erste Bestimmung über die Befreiung von Länder- und Gemeindesteuern (und über die Hauptmerkmale der Spielbankabgabe)
Berlin (Berlin-West im Jahr 1973)	Gesetz vom 13.4.1973 ⁽¹⁰⁰⁾
Bremen	Gesetz vom 20.2.1978 ⁽¹⁰¹⁾
Hamburg	Gesetz vom 24.5.1976 ⁽¹⁰²⁾
Niedersachsen	Gesetz vom 25.7.1973 ⁽¹⁰³⁾
NRW	Gesetz vom 19.3.1974 ⁽¹⁰⁴⁾
Saarland	Spielbankerlaubnis vom 22.10.1976 (für die erste Spielbank). Gesetz vom 9.7.2003 (allgemein anwendbar) ⁽¹⁰⁵⁾

- (190) Der Erlass von Gesetzen der Bundesländer über eine Befreiung der Spielbankunternehmer von Länder- und Gemeindesteuern nach Inkrafttreten des Vertrags stellt eine wesentliche Änderung der „bestehenden“ Steuerregelungen für Spielbankunternehmer dar. Mit der Einführung der Steuerbefreiungen (und Befreiungen von den besonderen Steuern) wurde nicht eine bestehende besondere Steuerregelung für Spielbankunternehmer nur geändert, denn es gab solche Regelungen gar nicht (oder nur in dem durch § 6 Abs. 1 der Spielbankverordnung von 1938 festgelegten Umfang); damit wurde eines der Hauptmerkmale eben dieser Regelungen eingeführt. Somit sind die Regelungen ab dem Tag der Änderung nicht mehr insgesamt als „bestehende“ Regelungen einzustufen, sondern enthalten, wenn Beihilfen, dann neue Beihilfen (in Bezug auf den möglichen Vorteil infolge der Befreiung von Länder- und Gemeindesteuern).

3.3.2.2.2. Nach Inkrafttreten des Vertrags eingeführte Befreiungen in Bundesländern, in denen einige Spielbankunternehmer bereits vor Inkrafttreten des Vertrags steuerbefreit waren

- (191) In den fünf verbleibenden westdeutschen Bundesländern sind die derzeit aktiven Spielbankunternehmer ebenfalls auf der Grundlage von nach Inkrafttreten des Vertrags erlassenen Landesgesetzen heute von Länder- und Gemeindesteuern (ggf. Gewerbe- und Vergnügungssteuer) befreit und unterliegen besonderen Steuern (vgl. nachstehende Tabelle).

⁽¹⁰⁰⁾ Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank in Berlin vom 13.4.1973 (GVBl. S. 646).

⁽¹⁰¹⁾ Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank vom 20.2.1978 (Brem.GBl. 1978, 67).

⁽¹⁰²⁾ Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank vom 24.5.1976 (HmbGVBl. Nr. 22, 1976, 139).

⁽¹⁰³⁾ Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken vom 25.7.1973 (Nieders. GVBl. S. 253).

⁽¹⁰⁴⁾ Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken im Land Nordrhein-Westfalen vom 19.3.1974 (GV NRW, 93).

⁽¹⁰⁵⁾ Saarländisches Spielbankgesetz vom 9.7.2003 (Amtsblatt 7.8.2003, S. 2136).

Bundesland	Erste allgemeine/abstrakte Bestimmung über die Befreiung von Länder- und Gemeindesteuern (und über die Hauptmerkmale der Spielbankabgabe)
Baden-Württemberg	Gesetz vom 23.2.1995
Bayern	Gesetz vom 26.7.1995
Hessen	Gesetz vom 21.12.1988
Rheinland-Pfalz	Gesetz vom 19.11.1985
Schleswig-Holstein	Verordnung vom 13.12.1994. Gesetz vom 29.12.1995

- (192) Gleichwohl gab es in diesen fünf westdeutschen Bundesländern — im Gegensatz zu den vorher genannten sechs westdeutschen Bundesländern — bereits Spielbanken und Spielbankunternehmer, bevor solche neuen Bestimmungen erlassen wurden und bevor der Vertrag in Kraft trat. Daher ließe sich geltend machen, dass diese neuen Gesetze der Bundesländer, mit denen generell die Steuerbefreiungen für Spielbankunternehmer eingeführt wurden, lediglich „bestehende“ Bestimmungen ersetzten und es sich dabei um eine rein formale Änderung handelte.
- (193) Dies ist jedoch nicht der Fall. Selbst wenn die deutschen Behörden die Auffassung vertreten, dass in diesen Bundesländern nie von den Spielbankunternehmern Gewerbe- und Vergnügungssteuer entrichtet wurde, so haben sie doch bestätigt, dass es in diesen Bundesländern vor Inkrafttreten des Vertrags keine allgemein anwendbare Rechtsgrundlage für die Befreiung von Landes- und Gemeindesteuern gab. Die angeblich vor März 1958 gewährten Steuerbefreiungen wurden nur bestimmten Spielbankunternehmern (auf der Grundlage von Einzelmaßnahmen in Form von Konzessionsverträgen oder Ministerialbeschlüssen) und meistens nur begrenzte Zeit (in der Regel für die Konzessionslaufzeit) gewährt.
- (194) In den meisten Fällen (Bayern⁽¹⁰⁶⁾, Hessen, Rheinland-Pfalz in gewissem Umfang⁽¹⁰⁷⁾ und Schleswig-Holstein) konnten die deutschen Behörden die Bestimmungen über die Befreiung der bestehenden Spielbankunternehmer von der Gewerbe- und der Vergnügungssteuer vor Inkrafttreten des Vertrags nicht ermitteln. In anderen Fällen wurden die vor März 1958 gewährten Steuerbefreiungen nur einzelnen Spielbankunternehmern gewährt, die nicht mehr wirtschaftlich tätig sind (Baden-Württemberg⁽¹⁰⁸⁾), bzw. nur befristet gewährt (Rheinland-Pfalz)⁽¹⁰⁹⁾. Dies ist in der nachstehenden Tabelle zusammengefasst.

Bundesland	Befreiungen von der Gewerbe- und der Vergnügungssteuer vor Inkrafttreten des Vertrags und ihre Entwicklung
Baden-Württemberg	Bestehende Befreiungen (1955 für einen bestimmten Betreiber festgelegt), spätestens ab 2003 nicht mehr anwendbar

⁽¹⁰⁶⁾ Bayern übermittelte Unterlagen, in denen die Auffassung vertreten wurde, dass die Befreiungen von Gemeindesteuern normalerweise gewährt werden sollten und dass den Gemeinden ein Teil der Spielbankabgabe als Ersatz für die Gewerbesteuer und die Vergnügungssteuer zufließt. Es ist jedoch nicht festzustellen, ob die Befreiungen lediglich befristet (und nicht auf unbestimmte Zeit) oder nur bestimmten Spielbankunternehmern (und nicht Spielbankunternehmern generell) oder nur bestimmten Spielbanken (und nicht dem Spielbankunternehmer oder Spielbankunternehmern generell) gewährt wurden.

⁽¹⁰⁷⁾ Für die Spielbank in Bad Dürkheim (eine der beiden bestehenden Spielbanken).

⁽¹⁰⁸⁾ Der bestehende Spielbankunternehmer (der die beiden bestehenden Spielbanken betrieb) wurde auf Einzelfallbasis durch den unbefristeten Gemeinsamen Bescheid vom Innenministerium und Finanzministerium vom 7.10.1955 von der Gewerbe- und der Vergnügungssteuer befreit. Er stellte jedoch 2003 seine Wirtschaftstätigkeit ein und wurde durch den Betreiber der 1995 gegründeten und auf der Grundlage des baden-württembergischen Spielbankgesetzes von 1995 steuerbefreiten Spielbank Stuttgart ersetzt. Dieser übernahm den Betrieb der bestehenden Spielbanken Baden-Baden und Konstanz, als die Konzessionen abgelaufen waren.

Siehe <https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMI17-195.pdf>

⁽¹⁰⁹⁾ Der bestehende Spielbankunternehmer (der die beiden bestehenden Spielbanken betrieb) hatte auf der Grundlage des am 3.11.1948 zwischen ihm und der Stadt Bad Neuenahr geschlossenen Vertrags eine Befreiung von den Gemeindesteuern für die andere bestehende Spielbank (in Bad Neuenahr) erhalten. Dieser Vertrag galt nur für die Laufzeit des zwischen dem Spielbankunternehmer und dem Land geschlossenen Vertrags und wurde durch einen anderen Vertrag (mit neuen Befreiungen von Gemeindesteuern) aufgehoben, der am 19.10.1962 zwischen der Stadt Bad Neuenahr und dem Spielbankunternehmer geschlossen wurde. Die Verträge vom 11.12.1948 und vom 26.9.1949 zwischen dem Land und dem Betreiber der beiden bestehenden Spielbanken hatten eine Laufzeit von 15 Jahren. Sie verlängerten sich automatisch, aber das Land konnte die Verlängerung ablehnen. Mit dem Vertrag vom 20.2.1963 (Abschnitt XIII) traten die Verträge vom 11.12.1948 und 26.9.1949 zum 1.7.1963 außer Kraft und wurden durch die Bestimmungen des Vertrags vom 20.2.1963 ersetzt.

Bundesland	Befreiungen von der Gewerbe- und der Vergnügungssteuer vor Inkrafttreten des Vertrags und ihre Entwicklung
Bayern	Keine Bestimmung vor Inkrafttreten des Vertrags
Hessen	Keine Bestimmung vor Inkrafttreten des Vertrags
Rheinland-Pfalz	Keine Bestimmung vor Inkrafttreten des Vertrags für (den Betreiber der) Spielbank Bad Dürkheim Befreiungen für (den Betreiber der) Spielbank Bad Neuenahr 1962 ausgelaufen
Schleswig-Holstein	Keine Bestimmung vor Inkrafttreten des Vertrags

(195) Folglich stellt die Befreiung von Gemeindesteuern (Gewerbe- und Vergnügungssteuer) für Spielbankunternehmer in allen in Rede stehenden Bundesländern mindestens seit 2003 ein neues Merkmal der laufenden Regelungen dar. Die Spielbankunternehmer in diesen Bundesländern sind mindestens seit 2003 auf der Grundlage von nach Inkrafttreten des Vertrags erlassenen Landesgesetzen von diesen Steuern befreit. Diese Regelungen sind ab diesem Zeitpunkt nicht mehr insgesamt als „bestehende“ Regelungen einzustufen. Sie enthalten, wenn Beihilfen, dann neue Beihilfen (in Bezug auf den möglichen Vorteil infolgeder Befreiung von Landes- und Gemeindesteuern).

3.3.2.3. *Einführung einer neuen Steuer nach Inkrafttretens des Vertrags, von der alle Spielbankunternehmer in allen Bundesländern befreit sind*

(196) Deutschland zufolge deckt die Einkommensteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 der Spielbankverordnung von 1938 in der Auslegung des Verwaltungsabkommens von 1954 Zuschläge auf die Körperschaftsteuer und die Einkommenssteuer ab. Der 1991 eingeführte Solidaritätszuschlag ist so ein Zuschlag, von dem alle Spielbankunternehmer in allen Bundesländern nach § 6 Abs. 1 der Spielbankverordnung von 1938 befreit sind. Da die Steuer nach Inkrafttreten des Vertrags eingeführt wurde, ist die diesbezügliche Befreiung der Rechtsprechung⁽¹¹⁰⁾ zufolge (in jedem Bundesland) eine „neue“ Maßnahme, die, wenn eine Beihilfe, dann eine neue Beihilfe umfassen würde.

3.3.3. **Schlussfolgerung zur Einstufung als bestehende oder als neue Beihilfen**

(197) Die Senkungen der Spielbankabgabe für bestimmte Spielbankunternehmer durch Ad-hoc-Beschlüsse der Behörden (Maßnahmen 2.b und 4.c in Anhang 1) wären, wenn Beihilfen, dann neue Beihilfemaßnahmen.

(198) Die besonderen Steuerregelungen für Spielbanken in jedem Bundesland (als Maßnahme 5 geprüfte Regelungen, einschließlich der Maßnahmen 1, 2.a und 4.b) scheinen nach dem derzeitigen Stand ab März 2007⁽¹¹¹⁾ in allen Bundesländern aufgrund der verschiedenen Änderungen der bestehenden Regelungen, wenn Beihilfen, dann neue Beihilfen zu begründen (zumindest in dem in den Erwägungsgründen (186), (187), (190), (195) und (196) genannten Umfang).

4. SCHLUSSFOLGERUNG

Nach dem Vorprüfverfahren vertritt die Kommission die Auffassung, dass einige beschwerdegegenständliche Maßnahmen keine Beihilfe umfassen. Maßnahme 3 betreffend den Abzug der im Rahmen der Gewinnabschöpfung gezahlten Beträge von der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer für Spielbankunternehmer in NRW (dies betrifft ihre Einkünfte aus nicht mit dem Spielbetrieb zusammenhängenden Tätigkeiten) umfasst keinen (selektiven) Vorteil und daher auch keine Beihilfe. Was die mutmaßliche allgemeine Wirtschaftlichkeitsgarantie (Maßnahme 4.a) angeht, gibt es keine solche allgemeine Garantie und folglich keine staatliche Beihilfe.

Die Kommission vertritt jedoch die Auffassung, dass zum jetzigen Zeitpunkt nicht ausgeschlossen werden kann, dass die besonderen Steuervorschriften für Spielbankunternehmer (d. h. die unter Maßnahme 5 zusammengefassten Landesregelungen, einschließlich der Maßnahmen 1, 2.a und 4.b) staatliche Beihilfen zugunsten der Spielbankunternehmer darstellen könnten, die in dem in Abschnitt 3.3.3 beschriebenen Umfang neue Beihilfen beinhalten würden. Ebenso vertritt die Kommission vorläufig die Auffassung, dass die Ad-hoc-Beschlüsse der Behörden zur Senkung der besonderen Steuern für bestimmte Spielbankunternehmer im Falle von Neueröffnungen (Maßnahme 2.b) oder unter sonstigen Umständen (Maßnahme 4.c) staatliche Beihilfen darstellen könnten, die in dem oben beschriebenen Umfang neue Beihilfen beinhalten würden. Ferner hat die Kommission Zweifel, ob solche (etwaigen) Beihilfen für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden können.

⁽¹¹⁰⁾ Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 27. Juni 2013, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 88.

⁽¹¹¹⁾ Angesichts der am 8. März 2007 beginnenden Verjährungsfrist von zehn Jahren (siehe oben).

Die Kommission hat daher beschlossen, in Bezug auf folgende Maßnahmen das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten:

- Die besonderen Steuervorschriften, die allgemein für Spielbankunternehmer gelten (unter Maßnahme 5 zusammengefasste Landesregelungen) und sich aus mehreren Steuerbefreiungen und besonderen Steuern zusammensetzen (mit all ihren Merkmalen, so auch den automatischen Ermäßigungen dieser Steuern durch die Verrechnungsmechanismen im Rahmen von Maßnahme 1 und die automatischen Senkungen bei Neueröffnungen von Spielbanken im Rahmen von Maßnahme 2.a bzw. unter sonstigen Umständen im Rahmen von Maßnahme 4.b)
- Die Ad-hoc-Beschlüsse der Behörden zur Senkung der Spielbankabgabe (oder anderer besonderer Steuern für Spielbankunternehmer) für bestimmte Betreiber bei Neueröffnungen von Spielbanken und unter sonstigen Umständen (Maßnahmen 2.b und 4.c, siehe Aufstellung der Maßnahmen in Anhang 1).

Angesichts der zehnjährigen Verjährungsfrist erscheint es, wie in Erwägungsgrund (100) erläutert, angebracht, die eingehendere Prüfung für den Zeitraum ab März 2007 durchzuführen.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen fordert die Kommission Deutschland im Rahmen des Verfahrens nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf, innerhalb eines Monats nach Erhalt dieses Schreibens Stellung zu nehmen und alle sachdienlichen Angaben für die beihilferechtliche Würdigung der Maßnahme zu übermitteln. Ferner wird Deutschland aufgefordert, unverzüglich eine Kopie dieses Schreibens an die potenziellen Beihilfeempfänger weiterzuleiten.

Die Kommission erinnert Deutschland daran, dass Artikel 108 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union aufschiebende Wirkung hat, und verweist auf Artikel 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates, demzufolge die Kommission in Negativbeschlüssen hinsichtlich rechtswidriger Beihilfen entscheidet, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern.

Die Kommission weist Deutschland darauf hin, dass sie die Beteiligten durch Veröffentlichung des vorliegenden Schreibens und einer aussagekräftigen Zusammenfassung dieses Schreibens im *Amtsblatt der Europäischen Union* von der Beihilfesache in Kenntnis setzen wird. Außerdem wird sie die Beteiligten in den EFTA-Staaten, die das EWR-Abkommen unterzeichnet haben, durch die Veröffentlichung einer Bekanntmachung in der EWR-Beilage zum *Amtsblatt der Europäischen Union* und die EFTA-Überwachungsbehörde durch die Übermittlung einer Kopie dieses Schreibens von dem Vorgang in Kenntnis setzen. Alle Beteiligten werden aufgefordert, innerhalb eines Monats ab dem Datum dieser Veröffentlichung Stellung zu nehmen.

ANHÄNGE

Anhang 1 — Ad-hoc-Beschlüsse der Behörden zur Senkung der Spielbankabgabe und/oder anderer besonderer Steuern für bestimmte Spielbankunternehmer (Maßnahmen 2.b und 4.c)

Land	Steuerpflichtiger Begünstigter	Steuerjahr	Ermäßigung (Art der Steuer, Steuersatz)	Rechtsgrundlage (1)	Verbindung zur beschwerdegegenständlichen Maßnahme
Baden-Württemberg	Baden-Württembergische Spielbanken GmbH & Co. KG	2007 (2)-2009	Weitere Leistungen (3)	§ 12 Abs. 2 Satz 1 (4)	Maßnahme 4.c
Bayern	Staatsbetriebe des Freistaats Bayern/Staatliche Lotterieverwaltung	2017	SBA (5) (25 % statt 30 %)	§ 5 Abs. 7	Maßnahme 4.c
Berlin	Spielbank Berlin GmbH & Co. KG (vor 2017-2018: Spielbank Berlin Gustav Jaenecke GmbH & Co. KG) + Neue Deutsche Spielcasino GmbH & Co. KG	2008	SBA (65,11 % statt 80 %)	§ 227 AO (6)	Maßnahme 4.c
		2009	SBA (55,04 % statt 80 %)	§ 227 AO	Maßnahme 4.c
Brandenburg	Brandenburgische Spielbanken GmbH & Co. KG	2007 (2)-2012	SBA (Senkung um den Umsatzsteuerbetrag) (7)	Erllass des Ministeriums der Finanzen vom 27. Juli 2006	Maßnahme 4.c
Brandenburg	Brandenburgische Spielbanken GmbH & Co. KG	2011-2012	SBA (Ermäßigung um 10 %)	§ 11 Abs. 4	Maßnahme 4.c
Bremen	Bremer Spielcasino GmbH & Co. KG	2007 (2)-2017	SBA	§ 5 Abs. 2 Satz 3	Maßnahme 4.c
Hamburg	Spielbank Hamburg Jahr + Achterfeld GmbH & Co. KG	2007 (2)-2013	Sonderabgabe	§ 3 Abs. 1 Satz 3	Maßnahme 4.c
Hessen	Kurhessische Spielbank Kassel/Bad Wildungen GmbH & Co. KG	2007 (2)-2018	SBA	§ 11 und § 12 Abs. 3 (8)	Maßnahme 4.c
	Spielbank Bad Homburg Wicker & Co. KG (bis 2012) / François-Blanc-Spielbank GmbH (seit 2013)	2008-2018	SBA		Maßnahme 4.c
	Spielbank Wiesbaden GmbH & Co. KG	2009-2017	SBA		Maßnahme 4.c

Land	Steuerpflichtiger Begünstigter	Steuerjahr	Ermäßigung (Art der Steuer, Steuersatz)	Rechtsgrundlage (1)	Verbindung zur beschwerdegegenständlichen Maßnahme
NRW	Casino Duisburg GmbH & Co. KG	2007 (2)	SBA (65 % statt 80 %)	§ 4 Abs. 2 Satz 2 (2)	Maßnahme 4.c
		2008-2010	SBA (35 % statt 50 %)	§ 12 Abs. 2 Satz 4	Maßnahme 2.b (Eröffnung in Duisburg)
	Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG	2007 (2)	SBA (65 % statt 80 % für großes Spiel)	§ 4 Abs. 2 Satz 2	Maßnahme 4.c
		2009-2012	SBA (2009: 35 % ab 1.10; 2010: 25 % ab 1.3; 2011-2012: 25 % bis 30.11.2012)	§ 12 Abs. 8	Maßnahme 4.c
Rheinland-Pfalz	Spielbank Mainz / Trier / Bad Ems GmbH & Co. KG	2008-2015	SBA	§ 7 Abs. 2 Satz 6, dann (ab 2012) § 6 Abs. 2 Satz 6	Maßnahme 4.c
		2013-2014	SBA	§ 227 AO	Maßnahme 4.c
		2010-2014	SBA	§ 7 Abs. 2 Satz 5	für Neueröffnungen Maßnahme 2.b (Eröffnung in Mainz)
	Spielbank Bad Neuenahr GmbH & Co. KG	2009-2013	SBA	§ 7 Abs. 2 Satz 5	Maßnahme 2.b (Eröffnung in Nürburg)
		2008-2015	SBA	§ 7 Abs. 2 Satz 6, dann (ab 2012) § 6 Abs. 2 Satz 6	Maßnahme 4.c
		2014	SBA	§ 227 AO	Maßnahme 4.c
Saarland	Saarland-Spielbank GmbH	2008-2013	SBA (Ermäßigung um 10 %)	§ 11 Abs. 2	Maßnahme 2.b (Eröffnung in Neunkirchen 2009)
		2009-2011	SBA (Ermäßigung um 1,5 %)	§ 11 Abs. 7	Maßnahme 4.c
		2013-2014	SBA (Ermäßigung um 10 %)	§ 11 Abs. 7	Maßnahme 4.c
Sachsen-Anhalt	Spielbanken Sachsen-Anhalt GmbH	2007 (2)	SBA (Ermäßigung auf 27 %)	§ 3 Abs. 2 Satz 6	Maßnahme 4.c
		2008-2009	SBA (Ermäßigung auf 25 %, dann auf 20 %) Zusatzabgabe (Ermäßigung auf 10 %, dann auf 5 %)		Maßnahme 4.c

Land	Steuerpflichtiger Begünstigter	Steuerjahr	Ermäßigung (Art der Steuer, Steuersatz)	Rechtsgrundlage ⁽¹⁾	Verbindung zur beschwerdegegenständlichen Maßnahme
Thüringen	Casino Erfurt GmbH & Co. KG	2009	Weitere Leistung (Ermäßigung um 0,402 Mio. EUR)	§ 227 AO	Maßnahme 4.c

⁽¹⁾ Sofern nicht anders angegeben, verweist diese Spalte auf die Bestimmungen der geltenden Landesspielbankgesetze.

⁽²⁾ Angesichts der Verjährungsfrist für die Rückforderung von Beihilfen (Beginn am 8. März 2007) gilt diese Aufstellung nicht für vor dem 8. März 2007 gewährte etwaige Beihilfen.

⁽³⁾ Die Steuer wurde (durch Ad-hoc-Beschlüsse) reduziert, um insbesondere die zusätzliche Umsatzsteuer zu berücksichtigen, die seit der Reform von 2006, durch die Spielbankunternehmer umsatzsteuerpflichtig wurden, entrichtet wurde.

⁽⁴⁾ In Verbindung mit § 227 der Abgabenordnung (AO).

⁽⁵⁾ Spielbankabgabe.

⁽⁶⁾ Abgabenordnung.

⁽⁷⁾ Die Spielbanksteuer wurde (durch Ad-hoc-Beschlüsse) reduziert, um die zusätzliche Umsatzsteuer zu berücksichtigen, die seit der Reform von 2006, durch die Spielbankunternehmer umsatzsteuerpflichtig wurden, entrichtet wurde.

⁽⁸⁾ In Verbindung mit § 163 AO.

⁽⁹⁾ In Verbindung mit § 11 Abs. 2 der Rahmenerlaubnis für WestSpiel vom 11.4.1975.

Anhang 2 — Beschwerdegegenständliche Maßnahmen ⁽¹¹²⁾

A. Im Rahmen der Maßnahme 2 (Senkung der Spielbankabgabe bei Neueröffnungen: Maßnahmen 2.a und 2.b)

Land	Rechtsgrundlage ⁽¹⁾	Automatisch oder optional	Im Referenzzeitraum angewendet oder nicht
Baden-Württemberg	§ 33 Abs. 2	Optional (2.b)	Nicht angewendet
Hessen	§ 11 Abs. 1 Satz 1	Optional (2.b)	Nicht angewendet
Mecklenburg-Vorpommern	§ 7 Abs. 2 Satz 2	Automatisch (2.a)	Im Rahmen der Maßnahme 5 bewertet
NRW	§ 12 Abs. 2 Satz 3	Optional (2.b)	Nicht angewendet
Niedersachsen	§ 4 Abs. 1 Satz 4	Automatisch (2.a)	Im Rahmen der Maßnahme 5 bewertet
Saarland	§ 11 Abs. 2	Automatisch (2.a)	Im Rahmen der Maßnahme 5 bewertet
Sachsen	§ 11 Abs. 2	Automatisch (2.a)	Im Rahmen der Maßnahme 5 bewertet

⁽¹⁾ Sofern nicht anders angegeben, verweist diese Spalte auf die Bestimmungen der geltenden Landesspielbankgesetze.

B. Im Rahmen der Maßnahme 4 (Senkung der Spielbankabgabe unter sonstigen Umständen: Maßnahmen 4.b und 4.c)

Land	Rechtsgrundlage ⁽¹⁾	Automatisch oder optional	Im Referenzzeitraum angewendet oder nicht
Baden-Württemberg	§ 33 Abs. 3	Optional (4.c)	Nicht angewendet

⁽¹¹²⁾ Der Geltungsbereich des vorliegenden Beschlusses ist nicht auf die aufgeführten beschwerdegegenständlichen Maßnahmen begrenzt.

Land	Rechtsgrundlage ⁽¹⁾	Automatisch oder optional	Im Referenzzeitraum angewendet oder nicht
Bayern	§ 5 Abs. 7	Optional (4.c)	Angewendet (siehe Anhang 1), im Rahmen der Maßnahme 4 bewertet
Brandenburg	§ 11 Abs. 3	Optional (4.c)	Nicht angewendet
Bremen	§ 5 Abs. 2 Satz 3	Optional (4.c)	Angewendet (siehe Anhang 1), im Rahmen der Maßnahme 4 bewertet
Hamburg	§ 3 Abs. 1 Satz 2	Automatisch (Teil der allgemein anwendbaren Regelung) (4.b)	Im Rahmen der Maßnahme 5 bewertet
Hessen	§ 10 Abs. 2	Automatisch (Teil der allgemein anwendbaren Regelung) (4.b)	Im Rahmen der Maßnahme 5 bewertet
Rheinland-Pfalz	§ 6 Abs. 2 Satz 6	Optional (4.c)	Angewendet (siehe Anhang 1), im Rahmen der Maßnahme 4 bewertet
Saarland	§ 14 Abs. 7	Optional (4.c)	Angewendet (siehe Anhang 1), im Rahmen der Maßnahme 4 bewertet

⁽¹⁾ Sofern nicht anders angegeben, verweist diese Spalte auf die Bestimmungen der geltenden Landesspielbankgesetze.

Anhang 3 — Aufstellung der Landesspielbankgesetze, der Rechtsgrundlagen für die Mechanismen zur Umsatzsteuerverrechnung (Maßnahme 1) und der Rechtsgrundlagen für die Befreiung von Landes- und Gemeindesteuern

Land	Landesspielbankgesetze	Umsatzsteuer-verrechnung (Maßnahme 1)	Steuerbefreiung
Baden-Württemberg	Landesglücksspielgesetz (LGlüG) vom 20. November 2012 (GBl. 2012, 604)	§ 33 Abs. 5	§ 39
Bayern	Gesetz über Spielbanken im Freistaat Bayern (Spielbankengesetz — SpielbG) vom 26. Juli 1995 (GVBl. S. 350, BayRS 2187-1-I)	§ 5 Abs. 8	§ 9
Berlin	Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken in Berlin (Spielbankengesetz — SpBG) vom 8. Februar 1999 (GVBl. S. 70)	§ 3 Abs. 8	§ 7
Brandenburg	Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken im Land Brandenburg (Spielbankengesetz — SpielbG) vom 18. Dezember 2007 (GVBl. I S. 218, 223)	§ 11 Abs. 9	§ 11 Abs. 4
Bremen	Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank vom 20. Februar 1978 (Brem.GBl. 1978, 67)	§ 5 Abs. 2	§ 8
Hamburg	Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank vom 24.5.1976 (HmbGVBl. Nr. 22, 1976, 139)	§ 3 Abs. 2	§ 5 Abs. 6

Land	Landesspielbankgesetze	Umsatzsteuer-verrechnung (Maßnahme 1)	Steuerbefreiung
Hessen	Hessisches Spielbankgesetz vom 15. November 2007 (GVBl. I S. 753)	§ 8 Abs. 5	§ 7 Abs. 2
Mecklenburg-Vorpommern	Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (Spielbankgesetz — SpbG M-V) vom 17. Dezember 2009 (GVOBl. M-V 2009, S. 721)	§ 7 Abs. 7	§ 11 Abs. 3
Niedersachsen	Niedersächsisches Spielbankengesetz (NSpielbG) vom 16. Dezember 2004 (Nds. GVBl. 2004, 605)	§ 4 Abs. 9	§ 8
NRW	Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken im Land Nordrhein-Westfalen (Spielbankgesetz NRW — SpielbG NRW) vom 13. November 2012 (GV. NRW. S. 524)	§ 12 Abs. 3	§ 18
Rheinland-Pfalz	Spielbankgesetz vom 19. November 1985 (GVBl. 1985, 260)	§ 6 Abs. 4	§ 8a
Saarland	Saarländisches Spielbankgesetz (SpielbG-Saar) vom 20. Juni 2012 (Amtsblatt 2012, S. 156)	§ 14 Abs. 1	§ 19
Sachsen	Sächsisches Spielbankengesetz vom 26. Juni 2009 (SächsGVBl. S. 318)	§ 11 Abs. 8	§ 15
Sachsen-Anhalt	Spielbankgesetz des Landes Sachsen-Anhalt (SpielbG LSA) vom 16. Dezember 2009 (GVBl. LSA 2009, 691)	§ 12 Abs. 5	§ 17
Schleswig-Holstein	Spielbankgesetz des Landes SH vom 29. Dezember 1995 (GVOBl. 1996, 78)	§ 8 Abs. 2	§ 10
Thüringen	Thüringer Spielbankgesetz (ThürSpbkG) vom 15. April 2004 (GVBl. 2004, 473)	§ 3 Abs. 5	§ 7