

Rechtssache C-741/22

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

2. Dezember 2022

Vorlegendes Gericht:

Tribunal de première instance de Liège (Belgien)

Datum der Vorlageentscheidung:

18. November 2022

Klägerinnen:

Casino de Spa SA u. a.

Beklagter:

État belge (SPF Finances)

I. Gegenstand des Ausgangsverfahrens

- 1 27 Gesellschaften belgischen Rechts, darunter die Casino de Spa SA, die zusammen die „Mehrwertsteereinheit“ GAMING ARDENT bilden und somit mehrwertsteuerrechtlich als ein einziger Steuerpflichtiger angesehen werden, betreiben Online-Spiele. Durch ein belgisches Bundesgesetz aus dem Jahr 2016 war die Mehrwertsteuerbefreiung für auf elektronischem Wege angebotene Glücksspiele mit Geldeinsatz abgeschafft worden. Die belgische Cour constitutionnelle (Verfassungsgerichtshof) erklärte dieses Gesetz mit Entscheidung vom 22. März 2018 für nichtig, da es gegen die Vorschriften über die Verteilung der Zuständigkeiten zwischen dem belgischen Föderalstaat und den Regionen (Art. 177 der belgischen Verfassung) verstoße. Sie verfügte jedoch, die Wirkungen der für nichtig erklärten gesetzlichen Bestimmungen in Bezug auf bereits gezahlte Steuern für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 aufrechtzuerhalten, da die Erstattung dieser Steuern mit budgetären Engpässen und administrativen Schwierigkeiten verbunden wäre. Die Mehrwertsteereinheit GAMING ARDENT (im Folgenden auch UTVA GAMING ARDENT oder Klägerin) ist der Ansicht, dass die Aufrechterhaltung dieser Wirkungen gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstoße, da andere Glücksspiele

mit Geldeinsatz steuerbefreit seien, sowie gegen andere Vorschriften des Unionsrechts, darunter das Verbot staatlicher Beihilfen. Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist eine Klage dieser Mehrwertsteereinheit auf Nichtigerklärung einer Entscheidung der belgischen Steuerverwaltung, die Umsätze aus Online-Spielen, die von ihr in dem genannten Zeitraum erzielt wurden, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

II. Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

- 2 Das Tribunal de première instance de Liège (Gericht Erster Instanz Lüttich) muss seiner Ansicht nach, um über das Ausgangsverfahren entscheiden zu können, dem Gerichtshof der Europäischen Union gemäß Art. 267 AEUV Fragen vorlegen (1) zur Auslegung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in Bezug auf die Mehrwertsteuerpflichtigkeit von Online-Spielen und die Mehrwertsteuerbefreiung anderer Glücksspiele, (2) zur Begrenzung der zeitlichen Wirkungen der Nichtigerklärung eines dem Unionsrecht möglicherweise zuwiderlaufenden Gesetzes und (3) zur Auslegung des Verbots staatlicher Beihilfen in Bezug auf die ungleiche Behandlung verschiedener Arten von Glücksspielen hinsichtlich der Mehrwertsteuer.

III. Vorlagefragen

1. Sind Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Grundsatz der Neutralität dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat verwehren, von der Nationallotterie, einer öffentlichen Einrichtung, angebotene Online-Lotterien, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, und sonstige, von privaten Wirtschaftsteilnehmern angebotene Online-Glücksspiele, die der Mehrwertsteuer unterliegen, ungleich zu behandeln, sofern es sich um gleichartige Dienstleistungen handelt?

2. Hat das nationale Gericht im Rahmen der Beantwortung der vorstehenden Frage bei der Beurteilung, ob es sich um zwei gleichartige Kategorien handelt, die miteinander im Wettbewerb stehen und die hinsichtlich der Mehrwertsteuer die gleiche Behandlung erfordern, oder ob es sich um gesonderte Kategorien handelt, die eine differenzierte Behandlung zulassen, nur darauf zu achten, ob die beiden Arten von Spielen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers miteinander im Wettbewerb stehen, in dem Sinne, dass Dienstleistungen gleichartig sind, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (Substitutionskriterium), oder hat es andere Kriterien zu berücksichtigen, wie z. B. das Ermessen des Mitgliedstaats, bestimmte Kategorien von Spielen von der Steuer zu befreien und andere der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, die Zugehörigkeit der Lotterien zu einer gesonderten Kategorie von Spielen, die in

Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie genannt wird, die unterschiedlichen gesetzlichen Rahmenbedingungen, die für die Nationallotterie und sonstige Glücksspiele gelten, die unterschiedlichen Aufsichtsbehörden oder gesellschaftliche und dem Schutz der Spieler dienende Ziele, die mit den auf die Nationallotterie anwendbaren Rechtsvorschriften verfolgt werden?

3. Ist der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gemäß Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union in Verbindung mit Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und gegebenenfalls dem Effektivitätsgrundsatz dahin auszulegen, dass er es dem Verfassungsgerichtshof eines Mitgliedstaats erlaubt, von sich aus und ohne Vorlage zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV auf der Grundlage einer Bestimmung des innerstaatlichen Rechts – im vorliegenden Fall Art. 8 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof – die Wirkung von nationalen Bestimmungen im Bereich der Mehrwertsteuer, die als gegen die nationale Verfassung verstoßend angesehen und aus diesem Grund für nichtig erklärt wurden und deren Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht auch zur Begründung der Nichtigkeitsklage vor dem nationalen Gericht geltend gemacht wurde, ohne dass diese Rüge jedoch von diesem geprüft wurde, für die Vergangenheit aufrechtzuerhalten, indem er sich allgemein auf die mit der „Erstattung bereits gezahlter Steuern [verbundenen] budgetären Engpäss[e] und administrativen Schwierigkeiten“ stützt und damit den Mehrwertsteuerpflichtigen den Anspruch auf Erstattung der unter Verstoß gegen das Unionsrecht abgeführten Mehrwertsteuer vollständig vorenthält?

4. Falls die vorstehende Frage verneint wird: Verpflichten diese Bestimmungen und Grundsätze, insbesondere bei einer Auslegung im Licht des Urteils vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, wonach die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, inklusive des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dem Wirtschaftsteilnehmer, der Leistungen erbracht hat, einen Anspruch auf Rückerstattung der Beträge verleihen, die irrtümlicherweise bezüglich der Leistungen verlangt wurden (Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06), den betreffenden Mitgliedstaat, den Steuerpflichtigen die unter Verstoß gegen das Unionsrecht abgeführte Mehrwertsteuer zu erstatten, wenn sich dieser Verstoß, wie im vorliegenden Fall, später aus einem Urteil des Gerichtshofs ergibt, in dem dieser in Beantwortung von Vorlagefragen zum einen die Unvereinbarkeit der für nichtig erklärten nationalen Bestimmungen mit der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und zum anderen die Unvereinbarkeit der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs, die Wirkung der von ihm für nichtig erklärten Bestimmungen für die Vergangenheit aufrechtzuerhalten, mit dem Unionsrecht bejaht?

5. Wird mit der durch die Art. 29, 30, 31, 32, 33 und 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016, die mit dem Entscheid des Verfassungsgerichtshofs Nr. 34/2018 vom 22. März 2018 für nichtig erklärt wurden, deren Wirkungen aber nach diesem

Zeitpunkt auf bereits gezahlte Steuern für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 aufrechterhalten wurden, eingeführten unterschiedlichen Behandlung von Lotterien, ob offline oder online, und sonstigen Online-Spielen und -Wetten ein selektiver Vorteil geschaffen, der die Betreiber dieser Lotterien begünstigt, und somit eine vom belgischen Staat oder aus Mitteln des belgischen Staats gewährte Beihilfe, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist im Sinne von Art. 107 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union?

6. Für den Fall, dass die vorstehende Frage bejaht wird: Ermöglichen die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, für den Schutz der Rechte des von der rechtswidrigen Durchführung der betreffenden Beihilfe betroffenen Einzelnen zu sorgen, wie sie sich insbesondere aus dem Urteil vom 5. Oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, ergibt, der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit und die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, inklusive des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, die dem Wirtschaftsteilnehmer, der Leistungen erbracht hat, einen Anspruch auf Rückerstattung der Beträge verleihen, die irrtümlicherweise bezüglich der Leistungen verlangt wurden (Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer, C-309/06), es den Steuerpflichtigen, die auf der Grundlage der rechtswidrigen staatlichen Beihilfe Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt haben, das Äquivalent der gezahlten Steuer in Form von Ersatz des erlittenen Schadens zurückzufordern?

IV. Rechtlicher Rahmen

A. Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union

3 Art. 107 Abs. 1 und 3 AEUV:

„(1) Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, 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.

...

(3) Als mit dem Binnenmarkt vereinbar können angesehen werden:

...

c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;

...“

4 Art. 108 Abs. 3 AEUV:

„(3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.“

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

5 Art. 135 Abs. 1 Buchst. i:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

i) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden;

...“

B. Angeführte Bestimmungen des nationalen Rechts

Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989 (Sondergesetz über den Verfassungsgerichtshof vom 6. Januar 1989)

6 Art. 9 des Sondergesetzes sieht vor:

„§ 1 - Die vom Verfassungsgerichtshof erlassenen Nichtigkeitsentscheide haben absolute materielle Rechtskraft ab ihrer Veröffentlichung im Belgischen Staatsblatt.

§ 2 - Die vom Verfassungsgerichtshof erlassenen Entscheide, durch die Nichtigkeitsklagen abgewiesen werden, sind, was die durch diese Entscheide entschiedenen Rechtsfragen betrifft, verbindlich für die Gerichte.“

7 Art. 8 dieses Gesetzes bestimmt:

„Wenn die Klage begründet ist, erklärt der Verfassungsgerichtshof das Gesetz, das Dekret oder die in Artikel 134 der Verfassung erwähnte Regel, das bzw. die Gegenstand der Klage ist, ganz oder teilweise für nichtig. ...

Wenn der Verfassungsgerichtshof es für notwendig erachtet, gibt er im Wege einer allgemeinen Verfügung die Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen an, die als endgültig zu betrachten sind oder für die von ihm festgelegte Frist vorläufig aufrechterhalten werden.“

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Mehrwertsteuergesetzbuch)

- 8 Art. 44 § 3 Nr. 13 des Mehrwertsteuergesetzbuchs (in der vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 geltenden Fassung):

„Steuerfrei sind ebenfalls:

...

13.

a) *Lotterien,*

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

... “

Loi-programme du 1er juillet 2016 (Programmgesetz vom 1. Juli 2016)

- 9 Art. 29, 31 und 34 des Programmgesetzes sahen Folgendes vor:

„Art. 29 – Artikel 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ... wird durch einen Paragraphen 14 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

„§ 14 – Für die Anwendung des vorliegenden Gesetzbuches gelten als:

1. *‘Glücksspiele mit Geldeinsatz’:*

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

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

2. *‘Lotterien’: Gelegenheiten, infolge eines Kaufs von Lotterielosen Geld- oder Sachpreise beziehungsweise -prämien zu gewinnen, wobei die Gewinner durch*

das Los oder sonstwie zufallsbedingt bestimmt werden, ohne Einfluss darauf haben zu können.‘

...

Art. 31 – Artikel 44 § 3 Nr. 13 desselben Gesetzbuches ... wird wie folgt ersetzt:

,13. a) Lotterien,

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

...

Art. 34 – Vorliegendes Kapitel tritt am 1. Juli 2016 in Kraft.“

Loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale (Gesetz vom 19. April 2002 zur Rationalisierung der Arbeit und Verwaltung der Nationallotterie)

10 Art. 6 des Gesetzes bestimmt:

„§ 1 – Der Gesellschaftszweck der öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaft Nationallotterie besteht in:

1. der Organisation, im allgemeinen Interesse und nach kommerziellen Methoden, der öffentlichen Lotterien in den Formen und gemäß den [allgemeinen Modalitäten], die vom König auf Vorschlag des Ministers festgelegt werden,

2. der Organisation, im allgemeinen Interesse und nach kommerziellen Methoden, von Glücksspielen [und Wetten] in den Formen und gemäß den [allgemeinen Modalitäten], die [durch die diesbezüglichen Bestimmungen des Gesetzes vom 7. Mai 1999 über die Glücksspiele, die Wetten, die Glücksspieleinrichtungen und den Schutz der Spieler, einschließlich seiner Durchführungsverordnungen, und gemäß dem in Artikel 14 genannten Geschäftsführungsvertrag] festgelegt werden,

3. der Organisation von allen Formen von ... Wettbewerben in den Formen und gemäß den [allgemeinen Modalitäten], die vom König auf Vorschlag des Ministers festgelegt werden, ... “

V. Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

11 Die Gesellschaften, die Teil der Mehrwertsteereinheit GAMING ARDENT sind, betreiben Online-Spiele. Diese Tätigkeit war von der Mehrwertsteuer befreit.

- 12 Mit den Art. 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 wurde die Befreiung von der Mehrwertsteuer auf Online-Glücksspiele mit Geldeinsatz, die keine Lotterien sind, jedoch aufgehoben. Auf diese Tätigkeit wurde die Mehrwertsteuer daher anwendbar, während „klassische“ Glücksspiele mit Geldeinsatz sowie alle Lotterien ihrerseits befreit blieben.
- 13 Der Verfassungsgerichtshof wurde mit Nichtigkeitsklagen zum einen von Unternehmen, die Online-Glücksspiele mit Geldeinsatz anbieten, und zum anderen von der Wallonischen Region befasst. Die Klagen wurden verbunden. Mit diesen Klagen wurde einerseits ein Verstoß gegen die Vorschriften über die Verteilung der Zuständigkeiten zwischen dem Föderalstaat und den Regionen, wie sie mit Art. 177 der Verfassung und dem Sondergesetz vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen festgelegt werden, geltend gemacht und andererseits ein Verstoß gegen die Art. 10, 11 und 172 der Verfassung, einzeln oder in Verbindung mit dem vom Gerichtshof angewandten Grundsatz der Neutralität und mit den Art. 107 und 108 AEUV sowie den Art. 401 und 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie.
- 14 Mit Entscheid vom 22. März 2018¹ traf der Verfassungsgerichtshof folgende Feststellungen:
- der Klagegrund des Verstoßes gegen Art. 177 der Verfassung in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 Nr. 1 des Sondergesetzes bezüglich der Finanzierung sei begründet;
 - die Art. 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 seien für nichtig zu erklären;
 - die übrigen Klagegründe brauchten nicht geprüft zu werden, da sie nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen könnten;
 - die Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen seien gemäß Art. 8 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof endgültig aufrechtzuerhalten, da die Erstattung bereits gezahlter Steuern mit budgetären Engpässen und administrativen Schwierigkeiten verbunden wäre.
- 15 Mit Entscheid vom 8. November 2018² entschied der Verfassungsgerichtshof über die Auslegung seines Nichtigkeitsentscheids vom 22. März 2018 und stellte Folgendes klar:
- die Veröffentlichung des Entscheids im Belgischen Staatsblatt vom 22. Mai 2018 habe zum rückwirkenden Wegfall der für nichtig erklärten Bestimmungen aus der Rechtsordnung geführt, die nicht mehr die Rechtsgrundlage für die

¹ Verfassungsgerichtshof, 22. März 2018, 34/2018, www.const-court.be.

² Verfassungsgerichtshof, 8. November 2018, 155/2018, www.const-court.be.

Mehrwertsteuerpflichtigkeit von auf elektronischem Wege angebotenen Glücksspielen mit Geldeinsatz bilden könnten;

- die Aufrechterhaltung der Wirkungen der Art. 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 durch den Entscheid Nr. 34/2018 sei daher dahin auszulegen, dass sich die aufrechterhaltenen Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen auf die bereits gezahlten Steuern für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 beschränkten.
- 16 Angesichts der Nichtigklärung der Bestimmungen zur Einführung einer Mehrwertsteuer auf Online-Spiele vertrat die Klägerin in ihrer periodischen Mehrwertsteuererklärung vom September 2019 die Auffassung, dass ihr die im Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 an den Fiskus abgeführte Mehrwertsteuer zurückerstattet werden müsse.
 - 17 Diesen Betrag in Höhe von 29 328 371,20 Euro trug sie daher in die Zeile 62 „Sonstige Mehrwertsteuerberichtigungen zugunsten des Erklärenden“ ein.
 - 18 Da sie der Ansicht war, dass sie aus diesem Grund für diesen Zeitraum nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigt war, nahm sie darüber hinaus den Betrag der im selben Zeitraum abgesetzten Mehrwertsteuer in Höhe von 13 746 969,14 Euro in Zeile 61 auf. Aus dieser Erklärung ergab sich ein Saldo in Höhe von 15 581 402,06 Euro, den der belgische Staat unter Berücksichtigung der Verrechnung an die Klägerin zu zahlen habe.
 - 19 Die Verwaltung trat dem Vorbringen der Klägerin entgegen. In einem Protokoll vom 5. Dezember 2019 wies sie darauf hin, dass der Verfassungsgerichtshof die endgültige Aufrechterhaltung der Wirkungen „auf die bereits gezahlten Steuern“ beschränkt habe, und schloss daraus, dass diese von den Steuerzahlern nicht zurückgefordert werden könnten. Sie vertrat daher die Ansicht, dass der Betrag in Höhe von 29 328 370,36 Euro zuzüglich Zinsen an den Staat abzuführen sei. Der Mehrwertsteuereinheit wurde außerdem eine proportionale Geldbuße in Höhe von 2 932 830,00 Euro auferlegt.
 - 20 Die von der Klägerin eingelegte Beschwerde wurde mit Ausnahme des Antrags auf Erlass der Geldbuße zurückgewiesen. Die auf 10 % der Steuern, deren Erstattung beantragt wurde, festgesetzte Geldbuße wurde nämlich auf 10 % des Nettobetrags der Steuern, deren Erstattung beantragt wurde (also die Differenz zwischen den Zeilen 62 und 61), und damit auf den gerundeten Betrag in Höhe von 1 558 140,00 Euro herabgesetzt.
 - 21 Mit Klageschrift vom 12. Oktober 2020 hat die Klägerin die Entscheidung der Steuerverwaltung angefochten, mit der ihr die Mehrwertsteuer sowie die Geldbuße und Verzugszinsen auferlegt wurden. Sie begehrt die Nichtigklärung und/oder die vollständige Befreiung von den Beträgen, die von ihr gefordert werden, und macht hierzu einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, einen Verstoß gegen das Verbot staatlicher

Beihilfen in Art. 107 AEUV und einen Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht abgeführten Mehrwertsteuer geltend.

- 22 Hilfsweise beruft sie sich auf die Haftung des belgischen Staats aufgrund eines Fehlers des Verfassungsgerichtshofs, da die Aufrechterhaltung der Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen gegen Art. 1 des Ersten Zusatzprotokolls zur Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, der das Recht auf Eigentum gewährleiste, verstoße.
- 23 Äußerst hilfsweise macht sie die Haftung des belgischen Staats aufgrund eines Fehlers des Gesetzgebers geltend.
- 24 Sie beantragt ferner die Nichtigkeitserklärung, die Aussetzung, den Erlass oder zumindest die Herabsetzung der Geldbuße.
- 25 Der belgische Staat, S.P. F. Finances (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen), ist der Ansicht, dass der Antrag unbegründet sei und dass er nicht zur Erstattung der Mehrwertsteuer verurteilt werden könne.

VI. Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 26 Die Klägerin macht drei Klagegründe geltend: einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, einen Verstoß gegen das Verbot der Aufrechterhaltung der vom Verfassungsgerichtshof für nichtig erklärten Bestimmungen und einen Verstoß gegen das Verbot staatlicher Beihilfen in Art. 107 AEUV.

A. Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität

- 27 Die **UTVA GAMING ARDENT** trägt vor, es bestehe eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer zwischen den Produkten (darunter Lotterien), die online von der Nationallotterie angeboten würden (und von der Mehrwertsteuer befreit seien), und den Spielen und Wetten³, die online von verschiedenen privaten Wirtschaftsteilnehmern angeboten würden (und der Mehrwertsteuer unterlägen).
- 28 Sie führt verschiedene Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union an, darunter insbesondere das Urteil vom 27. Juni 2019⁴, in dem der Gerichtshof wie folgt auf die Tragweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität hingewiesen habe:

³ Wie in dem für nichtig erklärten Art. 1 § 14 des Mehrwertsteuergesetzbuchs definiert, dessen Wirkungen gemäß dem Entscheid 155/2018 des Verfassungsgerichtshofs vom 8. November 2018 für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 aufrechterhalten wurden.

⁴ Urteil vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. (C-597/17, EU:C:2019:544).

„28 Zweitens müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 27. April 2006, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

...

47 Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteile vom 11. September 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 24, und vom 9. März 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 30).“

- 29 Sie kommt zu dem Schluss, dass diese ungleiche Behandlung gegen den Grundsatz der Neutralität verstoße, da diese beiden Dienstleistungen aus folgenden Gründen gleichartig seien:
- sie hätten ähnliche Eigenschaften und dienten nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen des Verbrauchers,
 - die bestehenden Unterschiede beeinflussten die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Dienstleistungen nicht erheblich.
- 30 **Der belgische Staat** ist der Ansicht, dass die ungleiche Behandlung von Lotterien und Online-Glücksspielen mit Geldeinsatz gerechtfertigt sei, so dass kein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität vorliege, da Lotterien eine von den sonstigen Spielen gesonderte Kategorie darstellten, die keine Ähnlichkeit zu ihnen aufweise.
- 31 Er beruft sich zur Stützung seines Standpunkts auf folgende Gesichtspunkte:
- das Ermessen der Mitgliedstaaten, bestimmte Kategorien von Spielen von der Steuer zu befreien und andere der Mehrwertsteuer zu unterwerfen;
 - die Zugehörigkeit der Lotterien zu einer gesonderten Kategorie von Spielen, die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie genannt werde;
 - die unterschiedlichen gesetzlichen Rahmenbedingungen, die für die Nationallotterie und sonstige Glücksspiele gälten;
 - die unterschiedlichen Aufsichtsbehörden;

- die gesellschaftlichen und dem Schutz der Spieler dienenden Ziele, die mit den auf die Nationallotterie anwendbaren Rechtsvorschriften verfolgt würden.

B. Verstoß gegen das Verbot der Aufrechterhaltung der vom Verfassungsgerichtshof für nichtig erklärten Bestimmungen

- 32 **Die UTVA GAMING ARDENT** macht geltend, dass die Aufrechterhaltung der Wirkungen zwar grundsätzlich einer freien Würdigung des Verfassungsgerichtshofs unterliege, dies jedoch nur vorbehaltlich der Wahrung des europäischen Rechts gelte, das auf den fraglichen und bei ihm anhängigen Rechtsstreit anwendbar sei. Ein Aufrechterhaltungsentscheid des Verfassungsgerichtshofs, der gegen europäisches Recht verstoße, bleibe wie jede Handlung des Staates mit einem Rechtsmangel behaftet, der die Gerichte dazu berechtige, über diesen Rechtsmangel zu entscheiden.
- 33 **Der belgische Staat** ist der Ansicht, dass es weder Sache des Gerichts noch der Parteien sei, sich zur Zweckmäßigkeit und Begründung der Maßnahme der zeitlichen Abstufung der Wirkungen des Nichtigkeitsentscheids Nr. 34/2018 zu äußern, da die Aufrechterhaltung der Wirkungen einzig und allein der freien Würdigung des Verfassungsgerichtshofs unterliege.
- 34 Da sich der Verfassungsgerichtshof nicht zu einem etwaigen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer geäußert habe, gelte die Rechtskraft des Entscheids nicht für diese Rechtsfrage, über die er nicht entschieden habe. Da die gesetzlichen Bestimmungen wegen Verstoßes gegen die Vorschriften über die Zuständigkeitsverteilung für nichtig erklärt worden seien und diese gesetzlichen Bestimmungen weder eine nicht ordnungsgemäße Umsetzung noch einen Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112/EG darstellten, sei der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 8 Abs. 3 des Sondergesetzes befugt gewesen, die Wirkungen dieser für nichtig erklärten Bestimmungen aufrechtzuerhalten. Mit dieser Entscheidung stehe er weder im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs noch verstoße er gegen diese.

C. Verstoß gegen das Verbot staatlicher Beihilfen in Art. 107 AEUV

- 35 **Die UTVA GAMING ARDENT** weist darauf hin, dass ein Vorteil nur dann als staatliche Beihilfe angesehen werden könne, wenn vier Tatbestandsmerkmale erfüllt seien:
1. Die Beihilfe müsse staatlich sein: die Beihilfe müsse zum einen dem Staat zuzurechnen sein und zum anderen aus Mitteln des Mitgliedstaats gewährt werden;

2. der wirtschaftliche Vorteil müsse selektiv und nicht allgemein sein, d. h. er müsse bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen;
 3. die Beihilfe müsse den Wettbewerb beeinträchtigen;
 4. die Beihilfe müsse den Handel innerhalb der Europäischen Union beeinträchtigen.
- 36 Die Steuerbefreiung für die Online-Dienstleistungen der Nationallotterie erfülle diese vier Voraussetzungen.
- 37 Es handele sich daher um eine Beihilfe steuerlicher Art, die der Kommission nicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV mitgeteilt worden sei. Diese Beihilfe sei daher rechtswidrig.
- 38 **Der belgische Staat** ist der Ansicht, dass der Rechtsbereich der Mehrwertsteuer nichts mit dem der staatlichen Beihilfen zu tun habe.

VII. Darstellung der Begründung der Vorlage

A. Zum Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität

- 39 In den beim Verfassungsgerichtshof eingereichten Nichtigkeitsklagen waren Klagegründe geltend gemacht worden, mit denen Verstöße gegen die Art. 10, 11 und 172 Abs. 1 der Verfassung, einzeln oder in Verbindung mit Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität bzw. mit Art. 107 AEUV, gerügt wurden. Der Verfassungsgerichtshof hat sie nicht geprüft, „da sie nicht zu einer weitergehenden Nichtigkeitsklärung führen könnten“.
- 40 Im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt sich für das vorliegende Gericht jedoch die Frage, ob die Aufrechterhaltung der Wirkungen der für nichtig erklärten Bestimmungen durch den Verfassungsgerichtshof für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 21. Mai 2018 mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar ist. Zunächst ist die Tragweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im Zusammenhang mit Lotterien, Glücksspielen und Wetten zu prüfen.
- 41 In seinen Schlussanträgen vom 15. Juni 2017⁵ hat der Generalanwalt Szpunar die Tragweite des Grundsatzes der Neutralität im Kontext der Steuerbefreiung für das Glücksspiel wie folgt zusammengefasst: *„Im Urteil Rank Group hat der Gerichtshof entschieden, dass es im Kontext der in Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung für das Glücksspiel zur Feststellung einer Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität*

⁵ Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, Nr. 19).

genügt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Für die Frage, ob die in Rede stehenden Aktivitäten ‚Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz‘ darstellen, ist auf einen marktorientierten Ansatz abzustellen: Betrachtet der Kunde die Dienstleistungen als gleichartig, müssen sie gleich besteuert werden.“

- 42 Im belgischen Recht gilt das Gesetz vom 7. Mai 1999 über die Glücksspiele, die Wetten, die Glücksspieleinrichtungen und den Schutz der Spieler nicht für Lotterien, weil diese vom Gesetzgeber gemäß Art. 3bis dieses Gesetzes ausdrücklich von dessen Anwendungsbereich ausgeschlossen wurden. Lotterien fallen unter das Gesetz vom 31. Dezember 1851 über die Lotterien und das Gesetz vom 22. Juli 1991 über die Nationallotterie.
- 43 Die Nationallotterie, eine öffentliche Einrichtung, genießt nach belgischem Recht ein gesetzliches Monopol für die Organisation von Lotterien. Der Gesellschaftszweck der Nationallotterie besteht jedoch auch in der Organisation von Glücksspielen und Wetten in all ihren Formen.
- 44 Die von privatrechtlichen Wirtschaftsteilnehmern online angebotenen Glücksspiele und Wetten werden von der Kommission für Glücksspiele kontrolliert. Die Nationallotterie steht unter der Kontrolle des belgischen Staats. Sie muss u. a. einen Geschäftsführungsvertrag mit dem belgischen Staat abschließen (Art. 14 des Gesetzes vom 19. April 2002). Dieser Geschäftsführungsvertrag erlegt der Nationallotterie, einer Einrichtung öffentlichen Interesses, verschiedene Verpflichtungen auf. Die Nationallotterie ist damit beauftragt, im allgemeinen Interesse und nach kommerziellen Methoden die Lotterien, Wettbewerbe, Glücksspiele und Wetten zu organisieren (vgl. Art. 3 § 3 des Gesetzes vom 19. April 2002).
- 45 Im Geschäftsführungsvertrag werden die Modalitäten der Berechnung und der Zahlung der Monopolrente, der Sonderbeiträge und des Gewinnanteils vor Besteuerung festgelegt, der jährlich entnommen wird und bestimmt ist für
- die Finanzierung von Programmen zur Hilfe für Entwicklungsländer („Zuschüsse der Nationallotterie“),
 - gemeinnützige Zwecke, die vom Ministerrat festgelegt werden,
 - und die jährliche Dotation, die der Landeskasse für Naturkatastrophen, der König-Balduin-Stiftung und dem Belgischen Überlebensfonds gewährt wird.
- 46 Der gesetzliche Rahmen der Nationallotterie schreibt verschiedene Maßnahmen zum Schutz von Personen vor (Information der breiten Öffentlichkeit über die realen Gewinnchancen für jedes angebotene Produkt, Organisation von Informationskampagnen in Bezug auf die mit Spielsucht verbundenen wirtschaftlichen, sozialen und psychologischen Risiken).

- 47 Im Übrigen unterscheidet sich nach Angaben des belgischen Staats die Auszahlungsquote – die dem Anteil des Geldes entspricht, das von allen getätigten Einsätzen an die Spieler zurückfließt – bei Lotteriespielen (geringe Rücklaufquote für Spieler: zwischen 50 und 60 %) deutlich von sonstigen Glücksspielen (hohe Rücklaufquote: 95 % und mehr).
- 48 Der belgische Staat schließt daraus, dass Lotterien eine gesonderte Kategorie von Spielen auf der Grundlage von Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellten.
- 49 Die UTVA GAMING ARDENT führt an, dass die Internetseite der Nationallotterie ein ähnliches Spielumfeld anbiete, wie es auf den Internetseiten privatrechtlicher Gesellschaften für Online-Spiele angeboten werde. Sie verweist auf die Organisation von E-Games auf der Internetseite der Nationallotterie, die den von anderen Wirtschaftsteilnehmern online bereitgestellten Spielen ähnlich seien. Schließlich weist sie unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs darauf hin, dass der belgische Staat selbst, u. a. durch seine sehr offensive Werbung⁶, „eine zur Entwicklung und Stimulation der Spieltätigkeiten geeignete Politik der Angebotserweiterung [betreibt], um insbesondere die aus diesen Tätigkeiten fließenden Einnahmen zu maximieren“⁷.
- 50 Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 hat den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Befreiung oder Besteuerung von Glücksspielen mit Geldeinsatz einen weiten Wertungsspielraum eingeräumt, da er ihnen gestattet, die Bedingungen und Beschränkungen festzulegen, von denen die Gewährung der Befreiung abhängig gemacht werden kann. Die Befugnis der Mitgliedstaaten, Bedingungen und Beschränkungen für die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer festzulegen, gestattet es ihnen, nur bestimmte Glücksspiele mit Geldeinsatz von dieser Steuer zu befreien.⁸
- 51 In seinem Urteil vom 24. März 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), hat der Gerichtshof entschieden, dass die Besonderheiten der Lotterien (Höhe der Beträge, die durch sie eingenommen werden können, und Höhe der Gewinne, die sie den Spielern bieten können, Betrugsgefahr, Verleitung zu Ausgaben, Finanzierung uneigennütziger oder im Allgemeininteresse liegender Tätigkeiten) es rechtfertigen, dass die staatlichen Stellen über ein ausreichendes Ermessen verfügen, um festzulegen, welche Erfordernisse sich bezüglich der Art und Weise der Veranstaltung von Lotterien, der Höhe der Einsätze sowie der Verwendung der dabei erzielten Gewinne aus dem Schutz der Spieler und allgemeiner nach Maßgabe der soziokulturellen Besonderheiten jedes Mitgliedstaats aus dem

⁶ Vgl. den ergänzenden und zusammenfassenden Schriftsatz, S. 21 ff.: „Werden Sie unverschämt reich“.

⁷ EuGH, Urteil vom 8. September 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), im Bereich des freien Dienstleistungsverkehrs.

⁸ EuGH, Urteil vom 10. Juni 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

Schutz der Sozialordnung ergeben. Dieses Urteil ist im Bereich des freien Dienstleistungsverkehrs ergangen.

- 52 In seinem Beschluss vom 18. Mai 2021, *Fluctus u. a.* (C-920/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:395), der ebenfalls im Bereich des freien Dienstleistungsverkehrs ergangen ist, hat der Gerichtshof festgestellt: „Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einem dualen System der Organisation des Glücksspielmarkts nicht allein deshalb entgegensteht, weil die Werbepraktiken des Monopolisten für Lotterien und Spielbanken darauf abzielen, zu aktiver Teilnahme an den Spielen anzuregen, etwa indem das Spiel verharmlost wird, ihm wegen der Verwendung der Einnahmen für im Allgemeininteresse liegende Aktivitäten ein positives Image verliehen wird oder seine Anziehungskraft durch zugkräftige Werbebotschaften, die bedeutende Gewinne verführerisch in Aussicht stellen, erhöht wird.“
- 53 Im Urteil vom 10. November 2011, *The Rank Group* (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719), das dieses Mal im Bereich der Mehrwertsteuer ergangen ist, hat der Gerichtshof andererseits in Bezug auf die Vergleichbarkeit von Bingo und Geldspielautomaten ausgeführt:

„49 Daraus folgt, dass es für die Beurteilung der Vergleichbarkeit der betreffenden Glücksspiele auf die von den vorlegenden Gerichten angeführten Unterschiede in der rechtlichen Regelung nicht ankommt.

*50 Dieses Ergebnis wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass der Gerichtshof in bestimmten Ausnahmefällen anerkannt hat, dass unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Wirtschaftszweige Unterschiede im rechtlichen Rahmen und in der rechtlichen Regelung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, wie die etwaige Erstattungsfähigkeit eines Arzneimittels oder der Umstand, dass der Leistungserbringer möglicherweise Universaldienstverpflichtungen unterliegt, aus der Sicht des Verbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können (vgl. Urteile vom 3. Mai 2001, *Kommission/Frankreich*, Randnr. 27, und vom 23. April 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Slg. 2009, I- 3025, Randnrn. 38, 39 und 45).*

51 Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist auf Frage 1 Buchst. a in der Rechtssache C-259/10 und auf Frage 1 in der Rechtssache C-260/10 zu antworten, dass, wenn zwei Glücksspiele hinsichtlich der Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. f der Sechsten Richtlinie ungleich behandelt werden, der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass nicht zu berücksichtigen ist, dass diese beiden Glücksspiele zu unterschiedlichen Lizenzkategorien gehören und unterschiedlichen rechtlichen Regelungen hinsichtlich ihrer Aufsicht und Regulierung unterliegen.“

- 54 In seinem Urteil vom 10. Juni 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), im Bereich der Mehrwertsteuer, hat der Gerichtshof dieses Mal auf Folgendes

hingewiesen: „35 [Der Grundsatz der Neutralität] kann nämlich nicht dahin ausgelegt werden, dass er daran hindert, eine Art von Glücksspiel mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer zu befreien, eine andere dagegen nicht, sofern die beiden Arten von Spielen nicht miteinander im Wettbewerb stehen, da sonst Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 und dem weiten Wertungsspielraum, der den Mitgliedstaaten durch diese Bestimmung eingeräumt ist, jede praktische Wirksamkeit genommen würde.“

- 55 Im vorliegenden Fall stellt sich angesichts der Analyse der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Schwierigkeit bei der Auslegung des Unionsrechts, die es rechtfertigt, die ersten beiden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

B. Zum Verstoß gegen das Verbot der Aufrechterhaltung der vom Verfassungsgerichtshof für nichtig erklärten Bestimmungen

- 56 In seinem Urteil vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a. (C-597/17, EU:C:2019:544), hat der Gerichtshof wie folgt auf die Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung einer dem Unionsrecht entgegenstehenden Bestimmung durch einen Mitgliedstaat hingewiesen:

„59 Denn selbst wenn man davon ausgeht, dass zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit ausnahmsweise zu einer vorübergehenden Aussetzung der Verdrängungswirkung führen können, die eine unmittelbar geltende Rechtsvorschrift der Union gegenüber ihr entgegenstehendem nationalem Recht ausübt, ist eine solche Aussetzung im vorliegenden Fall von vornherein auszuschließen, da das vorliegende Gericht keine konkreten Gesichtspunkte genannt hat, die spezifische Risiken der Rechtsunsicherheit begründen könnten (vgl. entsprechend Urteil vom 8. September 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 67).“

- 57 Sollte sich herausstellen, dass die Art. 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 tatsächlich gegen den Grundsatz der Neutralität im Bereich der Mehrwertsteuer verstoßen haben (siehe erster Klagegrund), stellt sich die Frage, ob Ziff. B.16. des Entscheids des Verfassungsgerichtshofs Nr. 34/2018 dadurch, dass mit ihr die Wirkungen der Art. 29 bis 34 des Programmgesetzes vom 1. Juli 2016 auch nach deren Nichtigerklärung aufrechterhalten werden, auch gegen das Unionsrecht verstößt, weil sie die Wirkungen dieser Artikel aufrechterhält, „da die Erstattung bereits gezahlter Steuern mit budgetären Engpässen und administrativen Schwierigkeiten verbunden wäre“, und zwar auch dann, wenn die Nichtigerklärung aus einem Verstoß gegen nationale Bestimmungen (Verstoß gegen die innerstaatlichen Vorschriften über die Verteilung der Zuständigkeiten) und nicht aus einem Verstoß gegen europäische Bestimmungen abgeleitet wird.
- 58 Begründet dieser etwaige Verstoß im Übrigen einen Anspruch des Steuerzahlers auf Erstattung der unter Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112/EG, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und Art. 4 Abs. 3 EUV aufrechterhaltenen Steuern?

- 59 In seinem Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 36), hat der Gerichtshof nämlich entschieden, dass die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, einschließlich des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dem Wirtschaftsteilnehmer, der Leistungen erbracht hat, einen Anspruch auf Rückerstattung der Beträge verleihen, die irrtümlicherweise bezüglich der Leistungen verlangt wurden.
- 60 Daher sind dem Gerichtshof die dritte und die vierte Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

C. Zum Verstoß gegen das Verbot staatlicher Beihilfen in Art. 107 AEUV

- 61 Staatliche Beihilfe kann wie folgt definiert werden: *„jeder selektive Vorteil, den der Staat im weiteren Sinne einem (oder mehreren) Unternehmen gewährt und der geeignet ist, die Wettbewerbsbedingungen zu verändern und den Handel innerhalb der Union zu beeinträchtigen“*⁹.
- 62 Im Bereich staatlicher Beihilfen steuerlicher Art besteht eine der Voraussetzungen *„darin, dass der Vorteil unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln finanziert wird; mit anderen Worten: dass der Vorteil eine Belastung für die öffentlichen Finanzen verursacht, die in Form von Ausgaben oder Mindereinnahmen erfolgen kann, wie dies z. B. bei Steuerbefreiungen der Fall ist“*.
- 63 So *„gibt es eine Vielzahl von Maßnahmen, die Beihilfen darstellen können, die sowohl den Test der Zurechenbarkeit an den Staat im weiteren Sinne als auch den der Finanzierung bestehen, die dann mit Kosten für die öffentlichen Mittel verbunden sind. Als Beihilfen können daher alle Steuererleichterungen und -befreiungen, Subventionen, Steuerstundungen, Hilfen in Form von Bürgschaften (Bürgschaften für Darlehen zu Vorzugsbedingungen), öffentliche Beteiligungen am Kapital von Unternehmen usw. angesehen werden“*¹⁰.
- 64 Die Befreiung der von der Nationallotterie organisierten Online-Lotterien von der Mehrwertsteuer könnte daher theoretisch unter die Definition einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV fallen, wenn die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind.
- 65 Diese Maßnahme wurde der Europäischen Kommission nicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV vom belgischen Staat mitgeteilt.
- 66 Die nationalen Gerichte haben somit über die Einstufung der betreffenden Maßnahme als staatliche Beihilfe im Sinne des AEUV zu entscheiden und zu

⁹ P.-M. SABBADINI, Les aides d'État – Aspects juridiques et économiques, Brüssel, Larcier, 2015, S. 29.

¹⁰ Papadamaki, I., „Introduction“, in Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne, 1. Auflage, Brüssel, Bruylant, 2018, S. 21-62.

prüfen, ob die vier von der UTVA GAMING ARDENT angeführten Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

- 67 Die Frage, ob die Beihilfe selektiv ist [und] den Wettbewerb oder den Handel innerhalb der Europäischen Union beeinträchtigt, erfordert zunächst die Klärung der Frage, ob tatsächlich eine Vergleichbarkeit von Leistungen zwischen Unternehmen, die auf demselben Markt im Wettbewerb stehen, besteht. Das Gericht verweist auf die Ausführungen im Rahmen des ersten Klagegrundes.
- 68 Insbesondere ist zu prüfen, ob die Marktstellung des begünstigten Unternehmens im Vergleich zu seinen Wettbewerbern gestärkt oder zumindest aufrechterhalten wird¹¹. Der belgische Staat hat darauf hingewiesen (siehe oben), dass sich aufgrund der von der Nationallotterie verfolgten philanthropischen Ziele die Auszahlungsquote bei Lotteriespielen (geringe Rücklaufquote für Spieler: zwischen 50 und 60 %) deutlich von sonstigen Glücksspielen (hohe Rücklaufquote: 95 % und mehr) unterscheidet. Das Gericht fragt sich insbesondere, ob dieser Gesichtspunkt zu berücksichtigen ist, da nicht feststeht, dass die Steuerbefreiung die eigene finanzielle Leistungsfähigkeit der Nationallotterie und damit ihre Fähigkeit, sich auf einem wettbewerbsorientierten Markt zu behaupten, stärkt. Die Maßnahme der Steuerbefreiung ermöglicht es der Nationallotterie jedoch, die Mehrwertsteuer nicht auf die Endverbraucher, die Spieler, abzuwälzen.
- 69 Insbesondere stellt sich die Frage, ob Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 und der weite Wertungsspielraum, den diese Bestimmung den Mitgliedstaaten einräumt, um eine Art von Glücksspielen mit Geldeinsatz von der Steuer zu befreien, während eine andere Art von Spielen nicht von der Steuer befreit ist, die Definition einer staatlichen Beihilfe im Zusammenhang mit Glücksspielen und Wetten beeinflussen kann.
- 70 Es stellt sich somit eine Schwierigkeit bei der Auslegung des Unionsrechts. Daher sind dem Gerichtshof die fünfte und die sechste Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.

¹¹ L. VOGEL, „Chapitre 1 – Aide prohibée“, in *Traité de droit économique*, Brüssel, Bruylant, 2015, S. 752.