SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN CHRISTINE STIX-HACKL vom 8. Juli 2004 [1]

I — Einleitung

1. Die dem Gerichtshof in den beiden verbundenen Rechtssachen vom Bundesfinanzhof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen betreffen die Auslegung von Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2. In diesen Verfahren geht es um die Frage, inwiefern ein Mitgliedstaat nach dieser Bestimmung hinsichtlich der Erhebung der Mehrwertsteuer zwischen Glücksspielen, die erlaubt oder unerlaubt außerhalb einer zugelassenen öffentlichen Spielbank veranstaltet werden, einerseits und Glücksspielen, die in einer zugelassenen öffentlichen Spielbank veranstaltet werden, andererseits differenzieren darf.

3. Der Gerichtshof ist somit dazu aufgefordert, seine Rechtsprechung im Urteil Fischer [3] bezüglich der Tragweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im Hinblick auf die Mehrwertbesteuerung von Glücksspielen zu präzisieren.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

4. Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie sieht unter dem Titel „sonstige Steuerbefreiungen" u. a. Folgendes vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ... des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

3 — Urteil vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-283/95 (Slg. 1998, I-3369).

der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

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

..."

B — *Nationales Recht*

5. Nach § 4 Nummer 9 Buchstabe b des deutschen Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) sind steuerfrei:

„die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind. ..."

III — Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

A — *In der Rechtssache C-453/02*

6. Frau Linneweber ist Gesamtrechtsnachfolgerin ihres 1999 verstorbenen Ehemannes, des (ursprünglichen) Steuerpflichtigen, welcher mit behördlicher Genehmigung in Gaststätten und ihm gehörenden Spielhallen Geldspielautomaten zur entgeltlichen Nutzung bereitstellte.

7. Frau Linneweber und der Steuerpflichtige erklärten die Einnahmen aus dem Betrieb der Geldspielautomaten als steuerfreie Umsätze, während das Finanzamt die Auffassung vertrat, dass diese Einnahmen nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nummer 9 Buchstabe b des UStG fielen.

8. Das in der Folge angerufene Finanzgericht Münster entschied unter Berufung auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Fischer [4] und die dort vorgenommene Auslegung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zugunsten der Steuerfreiheit der fraglichen Umsätze.

4 — Urteil in der Rechtssache C-283/95 (zitiert in Fußnote 3).

9. Der mit der Revision gegen dieses Urteil befasste Bundesfinanzhof, das Vorlagegericht, hält dagegen die vom Finanzgericht angenommene Steuerbefreiung der Umsätze nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie für zweifelhaft. Das Vorlagegericht verweist darauf, dass der Gerichtshof im Urteil Fischer auf die unerlaubte Veranstaltung des Glücksspiels abgestellt habe, es sich im vorliegenden Fall jedoch um behördlich genehmigte Glücksspielautomaten handle. Allerdings unterschieden sich die Geldspielautomaten in den öffentlichen Spielbanken regelmäßig in tatsächlicher Hinsicht erheblich von den in Gaststätten und gewerblichen Spielhallen aufgestellten Geldspielautomaten, insbesondere hinsichtlich der Höhe der Spieleinsätze, der Höhe der Gewinne und des Prozentsatzes der Einsätze, der als Gewinn wieder ausgeschüttet werde.

10. Das Vorlagegericht stellt die gemeinschaftsrechtliche Relevanz der Unterscheidung zwischen erlaubten und unerlaubten Glücksspielen in Frage. Es ist seiner Ansicht nach auch denkbar, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat die (erlaubte oder unerlaubte) Veranstaltung eines Glücksspiels nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn die Veranstaltung eines *solchen* Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist.

11. Um Klarheit bezüglich des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung zu erlangen, hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 6. November 2002 dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.

1. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat die Veranstaltung eines Glücksspiels mit Geldeinsatz nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist?

2. Verbietet Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie 77/388/EWG einem Mitgliedstaat, den Betrieb eines Geldspielautomaten bereits dann der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn der Betrieb eines Geldspielautomaten durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist, oder muss zusätzlich feststehen, dass die außerhalb der Spielbanken betriebenen Glücksspielautomaten in wesentlichen Punkten, wie z. B. beim Höchsteinsatz und beim Höchstgewinn, mit den Geldspielautomaten in den Spielbanken vergleichbar sind?

3. Kann sich der Automatenaufsteller auf die Steuerfreiheit nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie 77/388/EWG berufen?

B — *In der Rechtssache C-462/02*

12. Herr Akritidis betrieb von 1987 bis 1991 in Herne-Eickel das Spielcasino „Monte-

Carlo", in dem er mit gewerberechtlicher Erlaubnis Roulette- sowie Kartenspiele veranstaltete. Unter anderem war es ihm gestattet, Karten-Memory-Spiele auszurichten, die neben dem Spieltisch über eine so genannte Kartentafel verfügen. Allerdings hielt er sich sowohl beim Roulettespiel als auch beim Kartenspiel nicht an die behördlichen Auflagen. So wurde beispielsweise die Kartentafel nicht benutzt, und die zulässigen Einsätze wurden überschritten.

13. Das Finanzamt bezog zunächst in den Umsatzsteuerbescheiden vom 1. April 1996 auch die nicht genehmigten Roulette- und Kartenspielumsätze in die Besteuerung ein. Auf Einspruch von Herrn Akritidis stellte es dann zwar das Roulettespiel auf der Grundlage des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Fischer steuerfrei, behandelte die unerlaubt veranstalteten Kartenspiele jedoch weiterhin als steuerpflichtig.

14. Das daraufhin angerufene Finanzgericht gelangte dagegen zum Ergebnis, dass auch die Kartenspielumsätze gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie von der Umsatzsteuer zu befreien seien und sich der Unternehmer insoweit unmittelbar auf diese Vorschrift berufen könne.

15. Gegen diese Auffassung wendet sich das Finanzamt in der Revision vor dem Bundesfinanzhof, dem vorlegenden Gericht. Nach Ansicht des Finanzamtes ist das vom Kläger veranstaltete Kartenspiel nur bedingt mit den in öffentlichen Spielbanken angebotenen Kartenspielen vergleichbar, sodass es an dem vom Gerichtshof in der Rechtssache Fischer vorausgesetzten Wettbewerbsverhältnis zwischen den Spielen fehle. Dagegen macht Herr Akritidis geltend, dass die von ihm veranstalteten Kartenspiele jenen in den Spielbanken entsprechen würden und somit wie diese von der Steuer zu befreien wären.

16. Das Vorlagegericht fragt sich mit Blick auf das Urteil Fischer — in dem der Gerichtshof davon ausgegangen sei, dass das von Karlheinz Fischer veranstaltete (unerlaubte) Spiel dem in ordnungsgemäß zugelassenen öffentlichen Spielbanken betriebenen Roulettespiel gleichkomme —, ob es für die Steuerfreiheit nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie ausreiche, dass Kartenspiele sowohl in öffentlichen Spielbanken als auch außerhalb davon veranstaltet würden, oder ob diese Kartenspiele in wesentlichen Punkten vergleichbar sein müssten. Außerdem erscheine es fraglich, ob sich der Einzelne auf die genannte Richtlinienbestimmung berufen könne.

17. Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 6. November 2002 dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verbietet Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie 77/388/EWG einem Mitgliedstaat, die Veranstaltung eines Kartenspiels bereits dann der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn

die Veranstaltung eines Kartenspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist, oder muss zusätzlich feststehen, dass die außerhalb der Spielbanken veranstalteten Kartenspiele in wesentlichen Punkten, wie z. B. bei den Spielregeln, beim Höchsteinsatz und Höchstgewinn, mit den Kartenspielen in den Spielbanken vergleichbar sind?

2. Kann sich der Veranstalter auf die Steuerfreiheit nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie 77/388/EWG berufen?

IV — Beantwortung der Vorlagefragen

A — *Zur Tragweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität im Hinblick auf die Besteuerung von Glücksspielen (Erste und zweite Frage in der Rechtssache C-453/02 und erste Frage in der Rechtssache C-462/02)*

18. Die ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-453/02 und die erste Frage in der Rechtssache C-462/02, welche im Folgenden gemeinsam zu behandeln sind, gehen im Wesentlichen dahin, ob Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie der Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Veranstaltung von Glücksspielen mit Geldeinsatz bereits dann entgegensteht, wenn die Veranstaltung von Glücksspielen derselben Art — wie der Betrieb eines Geldspielautomaten oder die Veranstaltung eines Kartenspiels — durch eine zugelassene öffentliche Spielbank mehrwertsteuerfrei ist oder nur dann, wenn die durch eine zugelassene öffentliche Spielbank veranstalteten Glücksspiele mit den außerhalb von diesen Spielbanken veranstalteten Glücksspielen auch hinsichtlich wesentlicher Spieleigenschaften vergleichbar sind.

1. Wesentliche Vorbringen der Beteiligten

19. Herr *Akritidis* hat in den vorliegenden verbundenen Verfahren keine Erklärungen abgegeben.

20. Frau *Linneweber* vertritt — anders als im Ausgangsverfahren — vor dem Gerichtshof die Ansicht, dass die Besteuerung von Umsätzen aus den von ihrem Ehegatten betriebenen Geldspielautomaten nicht gegen Artikel 13 Teil B Buchstabe f verstoße, weil sich diese maßgeblich von den in den öffentlichen Spielbanken aufgestellten Geldspielautomaten unterschieden. Sie führt dazu aus, dass es im Ermessen der Mitgliedstaaten liege, die Bedingungen und Grenzen der Steuerbefreiung für Glücksspiele gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie festzulegen, soweit dabei, wie der Gerichtshof im Urteil Fischer festgestellt habe, der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gewahrt bleibe. Dieser Grundsatz sei aber nur verletzt, wenn vergleichbare Tätigkeiten einer unterschiedlichen Umsatzbesteuerung unterworfen würden. Zwei Dienstleistungen seien dann vergleichbar, wenn sie

miteinander — aus der Sicht des Verbrauchers — in hinreichend engem Wettbewerb stünden. Bei der Beurteilung dieser Frage sei auf alle Faktoren abzustellen, die Nutzen und Wert der Dienstleistung für den Verbraucher bestimmten, wobei es nicht nur auf die äußere und abstrahierte Erscheinungsform der Dienstleistung ankomme, sondern auch darauf, unter welchen Bedingungen die Dienstleistung bezogen werden könne, welches ihr genauer Inhalt sei und welche Vor- und Nachteile sich mit ihrem Bezug für den Verbraucher verbänden.

21. Zwischen den Geldspielautomaten, um die es im Ausgangsverfahren gehe, und den Geldspielautomaten in zugelassenen öffentlichen Spielbanken bestünden so große Unterschiede im Hinblick auf die räumliche und zeitliche Verfügbarkeit, den Kreis der Dienstleistungsempfänger, die spieltechnische Ausgestaltung (Mindestspieldauer, Höchsteinsatz, Mindestausschüttungsquote) und das Spielumfeld, dass die beiden Spielformen aus der Sicht der Verbraucher nicht miteinander im Wettbewerb stünden und daher im Lichte des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität unterschiedlich behandelt werden dürften. Selbst unter der Annahme der Vergleichbarkeit der beiden Spielformen sei aber durch die Erhebung der Spielbankenabgabe auf Slotmaschinen in zugelassenen öffentlichen Spielbanken Belastungsgleichheit hergestellt.

22. Auch die *deutsche Regierung* unterstreicht, dass sich die Geldspielautomaten und Kartenspiele, um die es in den beiden Ausgangsverfahren gehe, von in zugelassenen öffentlichen Spielbanken aufgestellten Automaten bzw. dort veranstalteten Kartenspielen jeweils maßgeblich unterschieden (z. B. hinsichtlich Ablauf, Gewinnmöglichkeiten, Spieldauer und Einsatzhöhe). Die steuerliche Differenzierung zwischen diesen inner- und außerhalb zugelassener öffentlicher Spielbanken veranstalteten Glücksspielen sei demnach nicht nur sachlich geboten, sondern auch mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, vereinbar und liege innerhalb des den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessensspielraums.

23. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbiete zwar, wie aus dem Urteil Fischer hervorgehe, eine allgemeine steuerliche Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Dienstleistungen, er gebiete hingegen nicht, alle erlaubten Glücksspiele identischen Steuern und Abgaben zu unterwerfen, sofern diese Spiele tatsächlich unterschiedlicher Natur seien. Der deutsche Gesetzgeber habe dementsprechend an unterschiedliche erlaubte Spielarten und Spielorte unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft. Aufgrund der wesentlichen Unterschiede in Art und Umfang zwischen innerhalb und außerhalb von zugelassenen öffentlichen Spielbanken betriebenen Glücksspielen bestehe kein Wettbewerbsverhältnis zwischen diesen Glücksspielen. Um festzustellen, ob zwei Spiele miteinander konkurrierten, könne man ergänzend die Grundsätze heranziehen, die die Gemeinschaftsorgane zur Bestimmung des sachlich und räumlich „relevanten Marktes" im Sinne von Artikel 82 EG entwickelt hätten.

24. Die deutsche Regierung ist schließlich auch der Ansicht, dass sie zur Mehrwertbesteuerung von Glücksspielen außerhalb öffentlicher Spielbanken berechtigt sei, weil

diese Steuer für Glücksspiele in öffentlichen Spielbanken im Wege der Spielbankenabgabe erhoben werde.

25. Die *Kommission* macht geltend, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie allein materiell auf die Veranstaltung von „Glücksspiele[n] mit Geldeinsatz" abstelle, ohne dass es auf die Kriterien, an die die Besteuerung in Deutschland anknüpfe, nämlich die Person des Veranstalters oder den Veranstaltungsort, ankäme. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbiete es insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirkten, bei der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt würden. Jedenfalls ergebe sich aus dem Urteil Fischer, dass die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung den erlaubten Glücksspielen nicht vorenthalten dürften. Nach der Sechsten Richtlinie entscheidend könne nur sein, ob es sich, ungeachtet etwaiger Unterschiede bezüglich der Spielmodalitäten, im Wesentlichen um ein und dasselbe Glücksspiel handle. Dies festzustellen obliege im Einzelfall dem nationalen Gericht bzw. den nationalen Behörden.

2. Würdigung

26. Wie alle Beteiligten an den beiden Verfahren zutreffend ausgeführt haben, ergibt sich aus dem Urteil Fischer [5], dass die Mitgliedstaaten zwar gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f befugt sind, die Bedingungen und Grenzen der Steuerbefreiung für Glücksspiele mit Geldeinsatz festzulegen, jedoch dabei den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten haben, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt.

27. Nach ständiger Rechtsprechung verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, sodass solche Waren oder Dienstleistungen einem einheitlichen Steuersatz zu unterwerfen sind [6].

28. Demgemäß ist zunächst festzuhalten, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität an die Gleichartigkeit des Umsatzes, nicht an die Person bzw. Rechtsform des Wirtschaftsteilnehmers, der den Umsatz erbringt [7], anknüpft.

29. Daher befindet sich eine Regelung wie die nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz, wonach es, wie aus dem Vorlagebe-

5 — Urteil in der Rechtssache C-283/95 (zitiert in Fußnote 3), Randnr. 27.

6 — Unter anderem die Urteile vom 8. Mai 2003 in der Rechtssache C-384/01 (Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-4395, Randnr. 25), vom 11. Oktober 2001 in der Rechtssache C-267/99 (Christiane Adam, Slg. 2001, I-7467, Randnr. 36) und vom 3. Mai 2001 in der Rechtssache C-481/98 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, Randnr. 22).

7 — Vgl. zu diesem Aspekt insbesondere die Urteile vom 3. April 2003 in der Rechtssache C-144/00 (Hoffmann, Slg. 2003, I-2921, Randnr. 27), vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 30) und vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 20).

schluss hervorgeht, für die Steuerbefreiung von Glücksspielumsätzen darauf ankommt, ob sie von zugelassenen öffentlichen Spielbanken bewirkt werden, mit diesem Grundsatz automatisch in einem gewissen Spannungsfeld.

30. Die deutsche Regierung hat zwar angegeben, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz von der Unterscheidung zwischen innerhalb öffentlicher Spielbanken und außerhalb öffentlicher Spielbanken erwirkten Umsätzen ausgehe, aber dennoch vor allem in der mündlichen Verhandlung betont, dass diese Differenzierung letztlich auf den tatsächlichen erheblichen Unterschieden zwischen den Glücksspielen — einschließlich des Spielumfelds und der örtlichen Erreichbarkeit usw. — beruhe und daher mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar sei.

31. Ich bezweifle die Stichhaltigkeit dieser Argumentation aus mehreren Gründen.

32. Zum einen geht, worauf auch die Kommission verwiesen hat, aus dem Vorlagebeschluss hervor, dass öffentliche Spielbanken grundsätzlich nicht daran gehindert sind, der gewerberechtlichen Genehmigung unterliegende, also auch außerhalb von öffentlichen Spielbanken zulässige Glücksspiele anzubieten.

33. Darüber hinaus ergibt sich aber auch aus dem Urteil Fischer, dass nicht generell davon ausgegangen werden darf, dass eine Unterscheidung zwischen inner- und außerhalb öffentlicher Spielbanken veranstalteten Glücksspielen der im Lichte des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gestatteten Differenzierung bei der Besteuerung entspricht. Zu diesem Urteil im Folgenden einige Erläuterungen.

34. In der Rechtssache Fischer ging es um die Frage der steuerlichen Gleichbehandlung eines außerhalb zugelassener öffentlicher Spielbanken veranstalteten Glücksspiels, welches dem Roulettespiel gleichkommt, wie es in ordnungsgemäß zugelassenen öffentlichen Spielbanken betrieben wird.

35. Dazu ist festzuhalten, dass in diesem Fall die Veranstaltung des Roulettespiels außerhalb der zugelassenen öffentlichen Spielbank gleichzeitig unerlaubt war und der Gerichtshof die Frage der Vereinbarkeit der Besteuerung dieses Glücksspiels mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dort letztlich vor allem mit Blick auf das Merkmal der Erlaubtheit/Unerlaubtheit eines Glücksspiels beantwortet hat. So hat er unter Bezugnahme auf das Urteil in der Rechtssache C-111/92 [8] festgestellt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität „bei der Erhebung der Mehrwertsteuer eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften" verbiete [9].

8 — Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-111/92 (Lange, Slg. 1993, I-4677, Randnrn. 16 und 17).

9 — Urteil in der Rechtssache C-283/95 (zitiert in Fußnote 3), Randnr. 28.

36. Demnach dürfen zum einen Glücksspiele jedenfalls nicht allein deshalb steuerlich unterschiedlich behandelt werden, weil sie sich im Merkmal der Erlaubtheit unterscheiden. Dies ist vorliegend in der Rechtssache C-462/02 von Relevanz, bei der es um ein unerlaubt außerhalb zugelassener öffentlicher Spielbanken angebotenes Kartenspiel geht.

37. Zum anderen ist auf der Grundlage des Urteils Fischer aber auch die These, wonach sich Glücksspiele schon allein deshalb, weil sie von bzw. in öffentlichen Spielbanken veranstaltet werden, im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität unterschieden, zu widerlegen. Denn der Gerichtshof hat ebendort festgestellt, dass ein Mitgliedstaat ein — wohlgemerkt außerhalb einer zugelassenen öffentlichen Spielbank veranstaltetes — Glücksspiel nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist [10].

38. Der Gerichtshof hätte diese Feststellung nicht treffen können, wenn es tatsächlich zuträfe, dass sich die von öffentlichen Spielbanken angebotenen Glücksspiele schon aufgrund der unterschiedlichen Zugänglichkeit, des Spielumfeldes, der „Spielkultur" oder des anderen Nutzerkreises maßgeblich von den von gewerblichen Betreibern angebotenen Glücksspielen unterschieden.

39. Zu beantworten bleibt aber die Kernfrage, ob bzw. unter welchen Bedingungen die in den Ausgangsverfahren streitigen Glücksspiele — Geldspielautomaten und Kartenspiele — als, wie es im Urteil Fischer heißt, *„solche"* Glücksspiele anzusehen sind, wie sie durch zugelassene öffentliche Spielbanken veranstaltet werden und von der Steuer befreit sind.

40. Allen Glücksspielen mit Geldeinsatz ist steuerrechtlich gesehen, wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Town & County Factors ausgeführt habe [11], jedenfalls das Wesensmerkmal gemein, dass sie auf die Auszahlung eines Gewinns gerichtet sind, der mit der „Gegenleistung" des Spielers, dem Spieleinsatz, über ein Glückselement, nämlich die Gewinnchance, verbunden ist. Inwiefern sind Glücksspiele aber aufgrund von Unterschieden in ihrer Form und Ausgestaltung im vorliegenden Zusammenhang voneinander zu unterscheiden?

41. Zunächst ist festzuhalten, dass wohl nicht sämtliche Glücksspiele mit Geldeinsatz als gleichartige Dienstleistungen im Sinne der steuerlichen Neutralität anzusehen sein können, die sodann alle gleich zu besteuern wären.

10 — Urteil in der Rechtssache C-283/95 (zitiert in Fußnote 3), Randnr. 31.

11 — Schlussanträge vom 27. September 2001 in der Rechtssache C-498/99 (Town & County Factors, Urteil vom 17. September 2002, Slg. 2002, I-7173, Nr. 70).

42. Dies würde den Mitgliedstaaten praktisch jedes Ermessen nehmen, die „Bedingungen und Beschränkungen" für die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f festzulegen. Dieses Ermessen soll es den Mitgliedstaaten aber gerade ermöglichen, bestimmte Formen des Glücksspiels mit der Mehrwertsteuer zu belegen [12].

43. Mit anderen Worten darf ein Mitgliedstaat somit sehr wohl die Besteuerung von Glücksspielen — oder umgekehrt die Steuerbefreiung — auf bestimmte Glücksspielformen begrenzen. Er kann also nicht durch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu einer Alles-oder-nichts-Lösung gezwungen werden, sodass er, sobald er etwa ein Glücksspiel bzw. eine Glücksspielform von der Steuer befreit, auch sämtliche anderen Glücksspiele bzw. Glücksspielformen von der Steuer befreien müsste.

44. Die Grenze zwischen verschiedenen Glücksspielen bzw. Formen von Glücksspielen — ob also Glücksspiele noch gleichartig sind oder nicht — ist allerdings naturgemäß schwer zu ziehen. Wenngleich ich dazu neige, etwa Kartenspiele, Roulettespiele und Glücksspielautomaten im Vergleich zueinander jedenfalls als unterschiedliche Formen des Glücksspiels anzusehen, so stellt sich diese Frage vorliegend so generell nicht, da es in der Rechtssache Linneweber jeweils um Geldspielautomaten und in der Rechtssache Akritidis jeweils um Kartenspiele geht.

45. Andererseits ginge es wohl zu weit, schlechthin etwa alle Kartenspiele im Vergleich zueinander als gleichartig anzusehen, zu groß sind hier die Gestaltungsmöglichkeiten, als dass man ohne weiteres davon ausgehen dürfte, dass es sich bei allen Glücksspielen auf Kartenbasis um eine im Sinne des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gleichartige Dienstleistung handelt.

46. Auf geringere Unterschiede in der Ausgestaltung oder Struktur der jeweils zu vergleichenden Glücksspiele kann es meines Erachtens aber jedenfalls nicht ankommen.

47. Nachdem bei Glücksspielen unzählige Spielvarianten denkbar sind, würde der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nämlich weitgehend unterlaufen, dürften die Mitgliedstaaten schon aufgrund geringerer Unterschiede in Struktur, Modalitäten und Regeln eines Spieles hinsichtlich der Unterwerfung unter die Mehrwertbesteuerung differenzieren. Gewiss hat der Gerichtshof, wie Frau Linneweber ausgeführt hat, in den Urteilen Glawe und Town & County Factors stark auf die konkrete Ausgestaltung der Spielstruktur und des Verlaufs des einzelnen Spieles abgestellt [13], jedoch ging es dort nicht wie vorliegend um die Frage der Gleichartigkeit von Glücksspielen im Sinne der steuerlichen Neutralität und um die Frage der Besteuerung an sich, sondern um die Ermittlung der *Besteuerungsgrundlage* und dabei insbesondere um die Feststellung,

12 — Vgl. meine Schlussantrage in der Rechtssache C-498/99 (zitiert in Fußnote 11), Nr. 69. Ebenso bereits Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussantragen vom 3. Marz 1994 in der Rechtssache C-38/93 (Glawe, Urteil vom 5. Mai 1994, Slg. 1994, I-1679, Nr. 10).

13 — Vgl dazu auch meine Ausfuhrungen in den Schlussantragen in der Rechtssache C-498/99 (zitiert in Fußnote 11), Nrn. 68 bis 74, sowie das Urteil in der Rechtssache C-38/93 (zitiert in Fußnote 12).

was nach der jeweiligen Ausgestaltung des Glücksspiels die tatsächlich erhaltene Gegenleistung darstellte.

48. Hinsichtlich der Beurteilung der Gleichartigkeit von Glücksspielen im Sinne der steuerlichen Neutralität ist vielmehr im Auge zu behalten, dass dieser Grundsatz die Gleichbehandlung „gleichartiger und deshalb miteinander im Wettbewerb stehender" Waren und Dienstleistungen beinhaltet und somit auch, wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, Ausdruck des Grundsatzes der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ist [14].

49. Demgemäß hat der Gerichtshof etwa in den Urteilen C-481/98 [15] und C-384/01 [16] die Gleichartigkeit von Umsätzen im Hinblick darauf beurteilt, ob die fraglichen Umsätze miteinander in einem Wettbewerb stehen und eine unterschiedliche steuerliche Behandlung daher die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung in sich birgt.

50. Entgegen dem Vorbringen der Kommission spricht die Tatsache, dass die im vorhergehenden Absatz genannten Fälle einen ermäßigten Steuersatz betreffen, nicht gegen eine Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf die beiden vorliegenden Fälle, denn es geht dabei jedenfalls um die Frage, ob bestimmte Lieferungen von Waren oder Dienstleistungen nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität steuerlich gleich zu behandeln sind oder nicht.

51. Wenn es also für die Gleichartigkeit von Waren oder Dienstleistungen darauf ankommt, ob sie miteinander in einem Wettbewerb stehen oder nicht, ist eine Analogie zur Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 90 Absatz 2 EG durchaus nahe liegend, wonach bei der Beurteilung der Gleichartigkeit von Waren zu prüfen ist, ob sie „ähnliche Eigenschaften haben und bei den Verbrauchern den gleichen Bedürfnissen dienen, und zwar nicht anhand eines Kriteriums der strengen Identität, sondern der Ähnlichkeit und Vergleichbarkeit in der Verwendung" [17].

52. Der Gerichtshof hat beispielsweise, indem er auf die Kaufentscheidung des Verbrauchers abgestellt hat, diesen Ansatz im Urteil in der Rechtssache Kommission/Frankreich übernommen, um zu prüfen, ob erstattungsfähige und nicht erstattungsfähige Arzneimittel im Sinne des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität als gleichartige Erzeugnisse anzusehen sind, die miteinander im Wettbewerb stehen [18].

14 — So ausdrücklich im Urteil in der Rechtssache C-481/98 (zitiert in Fußnote 6), Randnr. 22; siehe auch oben, Nr. 27.

15 — Urteil in der Rechtssache C-481/98 (zitiert in Fußnote 6), Randnrn. 27 und 28.

16 — Urteil in der Rechtssache C-384/01 (zitiert in Fußnote 6), Randnr. 30.

17 — Unter anderem die Urteile vom 27. Februar 2002 in der Rechtssache C-302/00 (Kommission/Frankreich, Slg. 2002, I-2055, Randnr. 23) und vom 11. August 1995 in den Rechtssachen C-367/93 bis C-377/93 (Roders u. a., Slg. 1995, I-2229, Randnr. 27).

18 — Urteil in der Rechtssache C-481/98 (zitiert in Fußnote 6), Randnr. 27.

53. Wenn man dies auf Glücksspiele gegen Geldeinsatz umlegt, so sind diese somit als gleichartig anzusehen, sofern sie bei dem Verbraucher, also einem Spieler, „den gleichen Bedürfnissen dienen", also von vergleichbarer Verwendung sind, d. h., wenn etwa bestehende Unterschiede zwischen zwei Glücksspielen desselben Typs, z. B. zwei Kartenspielvarianten, hinsichtlich der Entscheidung des Verbrauchers, am einen oder am anderen Glücksspiel teilzunehmen, nicht maßgeblich sind. In einem solchen Fall kommt den fraglichen Glücksspielen aus der Sicht des Verbrauchers nämlich eine vergleichbare Verwendung zu, sodass eine unterschiedliche Besteuerung dieser Glücksspiele zu Wettbewerbsverzerrungen führen könnte.

54. Zu ergänzen wäre, dass bei der Beurteilung der Frage, ob Unterschiede in diesem Sinne ins Gewicht fallen — wie generell bei der Beurteilung eines Umsatzes im Rahmen des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems — eine Gesamtbetrachtung zu erfolgen hat, die künstliche Unterscheidungen vermeidet und bei der vor allem auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abgestellt wird [19].

55. Ob im konkreten Fall die außerhalb der öffentlichen Spielbanken betriebenen Geldspielautomaten sowie Kartenspiele jeweils mit den von diesen öffentlichen Spielbanken angebotenen Geldspielautomaten und Kartenspielen für einen Durchschnittsverbraucher von vergleichbarer Verwendung sind bzw. dasselbe Bedürfnis erfüllen oder sich andernfalls wesentlich voneinander unterscheiden, hat allerdings das nationale Gericht zu beurteilen.

56. Bei ansonsten gleichem Grundtypus des Glücksspiels — also Kartenspiel bzw. Glücksspielautomat — dürften — wenn man sich vor Augen hält, dass der Reiz von Glücksspielen mit Geldeinsatz vor allem in der Gewährung einer Gewinnchance liegt — dabei insbesondere die mögliche Gewinnhöhe und allgemein das Spielrisiko einen relevanten Einfluss auf die Spielentscheidung eines Durchschnittsverbrauchers haben.

57. Was schließlich das Vorbringen von Frau Linneweber und der deutschen Regierung betrifft, wonach die Steuerbefreiung allein der innerhalb öffentlicher Spielbanken veranstalteten Glücksspiele mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar sei, weil diese der Spielbankenabgabe unterlägen, welche auch die Umsatzsteuer mit abdecke, so genügt die Feststellung, dass der Gerichtshof dieses Vorbringen bereits im Urteil Fischer zurückgewiesen hat [20].

58. Nach alledem ist auf die ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-453/02 zu antworten, dass Artikel 13 Teil B

19 — Vgl. das Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (Card Protection Plan, Slg. 1999, I-973, Randnr. 29).

20 — Siehe das Urteil in der Rechtssache C-283/95 (zitiert in Fußnote 3), Randnrn. 29 und 30.

Buchstabe f der Sechsten Richtlinie der Besteuerung des Betriebes eines Geldspielautomaten entgegensteht, wenn der Betrieb eines gleichartigen Geldspielautomaten durch eine zugelassene öffentliche Spielbank von der Mehrwertsteuer befreit ist. Bei der Beurteilung der Gleichartigkeit der Geldspielautomaten hat das nationale Gericht darauf abzustellen, ob die inner- und außerhalb öffentlicher Spielbanken betriebenen Geldspielautomaten für den Durchschnittsverbraucher von vergleichbarer Verwendung sind und daher miteinander im Wettbewerb stehen, wobei diesbezüglich insbesondere Faktoren wie die mögliche Gewinnhöhe und das Spielrisiko zu berücksichtigen sind.

59. Entsprechend ist auf die erste Frage in der Rechtssache C-462/02 zu antworten, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie der Besteuerung der Veranstaltung eines Kartenspiels entgegensteht, wenn die Veranstaltung eines gleichartigen Kartenspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank von der Mehrwertsteuer befreit ist. Bei der Beurteilung der Gleichartigkeit der Kartenspiele hat das nationale Gericht darauf abzustellen, ob die inner- und außerhalb öffentlicher Spielbanken veranstalteten Kartenspiele für den Durchschnittsverbraucher von vergleichbarer Verwendung sind und daher miteinander im Wettbewerb stehen, wobei diesbezüglich insbesondere Faktoren wie die mögliche Gewinnhöhe und das Spielrisiko zu berücksichtigen sind.

60. Was abschließend das von der deutschen Regierung in der mündlichen Verhandlung gebrachte Vorbringen betrifft, gegebenenfalls die zeitliche Wirkung dieses Urteils einzuschränken, insbesondere weil sie auf die Gemeinschaftskonformität der deutschen Umsatzsteuerregelung vertrauen durfte, so erscheinen mir für eine solche zeitliche Begrenzung keine ausreichenden Gründe vorzuliegen. Wie die Kommission zu Recht bemerkt hat, konnte das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Glawe [21] kein berechtigtes Vertrauen in die allgemeine Gemeinschaftskonformität der deutschen Umsatzsteuerregelung in Bezug auf die Besteuerung von Glücksspielen begründen, da es in diesem Urteil lediglich um die Berechnung der Besteuerungsgrundlage ging. Ein entsprechendes Vertrauen vermag auch nicht — angesichts des Ermessens, das der Kommission in diesem Bereich zukommt — die Tatsache zu begründen, dass die Kommission bisher kein Vertragsverletzungsverfahren im Bereich der Glücksspielbesteuerung gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet hat.

B — *Zur unmittelbaren Wirkung der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie (Dritte Frage in der Rechtssache C-453/02 und zweite Frage in der Rechtssache C-462/02)*

1. Wesentliche Vorbringen der Beteiligten

61. Nach Ansicht der *deutschen Regierung* ist die in Artikel 13 Teil B Buchstabe f vorgesehene Steuerbefreiung für Wetten,

21 — Siehe dazu oben, Nr. 47.

Lotterien und Glücksspiele einerseits nicht unbedingt, andererseits auch zu unbestimmt, um unzweideutige und damit unmittelbar anwendbare Verpflichtungen zu begründen. An der Zweideutigkeit des Artikels 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie ändere auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nichts.

62. Die *Kommission* räumt zwar ein, dass die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Besteuerung von Glücksspielen mit Geldeinsatz einen weiten Gestaltungsspielraum hätten, jedoch könne ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der beweisen könne, dass er unter einen Befreiungstatbestand der Richtlinie falle, nicht entgegenhalten, dass keine dementsprechenden nationalen Vorschriften erlassen worden seien. Die Kommission verweist dabei insbesondere auf das Urteil Kügler [22] und führt auf dieser Grundlage aus, dass Beschränkungen einer Befreiungsregel mit Eventualcharakter wie im vorliegenden Fall die unmittelbare Wirkung nicht auszuschließen vermögen.

63. Frau *Linneweber* hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, diese Auffassung der Kommission im Wesentlichen zu teilen.

2. Würdigung

64. Mit der dritten Frage in der Rechtssache C-453/02 und der zweiten Frage in der Rechtssache C-462/02 möchte der Bundesfinanzhof wissen, ob sich ein Einzelner in einem Zusammenhang wie jenem, der den beiden Ausgangsverfahren zugrunde liegt, vor einem nationalen Gericht auf die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie berufen kann.

65. Nach ständiger Rechtsprechung können sich die Einzelnen in all jenen Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, vor dem nationalen Gericht gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen und sind die darin festgelegten Rechte zu schützen, wenn die Richtlinie nicht fristgemäß korrekt in nationales Recht umgesetzt worden ist [23].

66. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Tatsache, dass eine Bestimmung des Gemeinschaftsrechts — etwa im Lichte eines Grundsatzes wie dem der steuerlichen Neutralität — auslegungsbedürftig ist, nicht schon ausschließt, dass diese Bestimmung hinreichend genau und bestimmt ist, sodass sich ein Einzelner vor einem nationalen Gericht auf sie berufen kann [24]. Vielmehr dient das Vorabentscheidungsverfahren über die Auslegung von Gemeinschaftsrecht gerade der einheitlichen Durchsetzung —

22 — Urteil in der Rechtssache C-141/00 (zitiert in Fußnote 7), Randnr. 57.

23 — Siehe u. a. die Urteile vom 20. Mai 2003 in den Rechtssachen C-465/00, C-138/01 und C-139/01 (Österreichischer Rundfunk u. a., Slg. 2003, I-4989, Randnr. 98), in der Rechtssache C-141/00 (zitiert in Fußnote 7), Randnr. 51, und vom 22. Juni 1989 in der Rechtssache 103/88 (Fratelli Costanzo, Slg. 1989, 1839, Randnr. 29).

24 — Siehe z. B. jüngst das Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-102/02 (Beuttenmuller, Slg. 2004, I-5405, insbesondere Randnr. 37).

insbesondere gegenüber entgegenstehendem nationalem Recht — von unmittelbar wirksamen Rechten, die dem Einzelnen im Gemeinschaftsrecht eingeräumt werden [25].

67. Sodann ist es zwar zutreffend, dass die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Begrenzung des Anwendungsbereichs der Befreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f über einen Ermessensspielraum verfügen [26].

68. Jedoch hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass es dem Einzelnen auch dann, wenn eine Richtlinie den Mitgliedstaaten einen mehr oder weniger weiten Gestaltungsspielraum lässt, nicht verwehrt werden kann, sich insoweit auf Bestimmungen der Richtlinie zu berufen, als diese nach ihrem Gegenstand geeignet sind, aus dem Gesamtzusammenhang gelöst und gesondert angewendet zu werden [27].

69. Soweit ein Mitgliedstaat bei der Festlegung der Bedingungen und Beschränkungen der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f dieses ihm mit dieser Bestimmung eingeräumte Ermessen beachtet, kann sich ein Einzelner, der nicht in den so festgelegten Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fällt, daher sicherlich nicht auf diese Bestimmung berufen, um sie seiner Besteuerung entgegenzuhalten [28].

70. Es ist aber umgekehrt nicht ausgeschlossen, dass sich ein Einzelner auf diese Bestimmung beruft, um die Anwendung einer nationalen Regelung auszuschließen, soweit diese nationale Regelung über den den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessensspielraum hinausgeht bzw. diesem widerspricht.

71. Wie ich oben bereits ausgeführt habe, ist Artikel 13 Teil B Buchstabe f so zu verstehen, dass die Mitgliedstaaten die Bedingungen und Grenzen der Steuerbefreiung für Glücksspiele mit Geldeinsatz unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität festzulegen haben [29].

72. Hat es also ein Mitgliedstaat unterlassen, die Steuerbefreiung für Glücksspiele mit Geldeinsatz entsprechend dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität festzulegen, so kann er sich, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, nicht auf sein eigenes Unterlassen berufen, um einem Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung zu verwehren, die dieser nach der Sechsten Richtlinie in Anspruch nehmen kann [30].

25 — Vgl. in diesem Sinne bereits das Urteil vom 5. Februar 1963 in der Rechtssache 26/62 (Van Gend & Loos, Slg. 1963, 3, 26).

26 — Vgl. oben, Nrn. 26 und 42 f.

27 — Vgl. entsprechend die Urteile vom 10. Juni 1999 in der Rechtssache C-346/97 (Braathens, Slg. 1999, I-3419, Randnr. 30) sowie vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 30).

28 — Vgl. dazu das Urteil in der Rechtssache C-141/00 (zitiert in Fußnote 7), Randnr. 55.

29 — Siehe oben, Nr. 26.

30 — Vgl. das Urteil in der Rechtssache C-141/00 (zitiert in Fußnote 7), Randnr. 60.

73. Ob dies in den jeweiligen nationalen Ausgangsverfahren der Fall ist, ist vom nationalen Gericht anhand der in der Antwort auf die ersten beiden Fragen in der Rechtssache C-453/02 und die erste Frage in der Rechtssache C-462/02 gegebenen Hinweise festzustellen.

74. Somit ist auf die dritte Frage in der Rechtssache C-453/02 und auf die zweite Frage in der Rechtssache C-462/02 zu antworten, dass sich ein Einzelner vor einem nationalen Gericht auf die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie berufen kann, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist.

V — Ergebnis

75. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

In der Rechtssache C-453/02

1. Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie steht der Besteuerung des Betriebes eines Geldspielautomaten entgegen, wenn der Betrieb eines gleichartigen Geldspielautomaten durch eine zugelassene öffentliche Spielbank von der Mehrwertsteuer befreit ist. Bei der Beurteilung der Gleichartigkeit der Geldspielautomaten hat das nationale Gericht darauf abzustellen, ob die inner-

und außerhalb öffentlicher Spielbanken betriebenen Geldspielautomaten für den Durchschnittsverbraucher von vergleichbarer Verwendung sind und daher miteinander im Wettbewerb stehen, wobei diesbezüglich insbesondere Faktoren wie die mögliche Gewinnhöhe und das Spielrisiko zu berücksichtigen sind.

2. Ein Einzelner kann sich vor einem nationalen Gericht auf die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie berufen, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist.

In der Rechtssache C-462/02

1. Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie steht der Besteuerung der Veranstaltung eines Kartenspiels entgegen, wenn die Veranstaltung eines gleichartigen Kartenspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank von der Mehrwertsteuer befreit ist. Bei der Beurteilung der Gleichartigkeit der Kartenspiele hat das nationale Gericht darauf abzustellen, ob die inner- und außerhalb öffentlicher Spielbanken veranstalteten Kartenspiele für den Durchschnittsverbraucher von vergleichbarer Verwendung sind und daher miteinander im Wettbewerb stehen, wobei diesbezüglich insbesondere Faktoren wie die mögliche Gewinnhöhe und das Spielrisiko zu berücksichtigen sind.

2. Ein Einzelner kann sich vor einem nationalen Gericht auf die Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie berufen, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist.