SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS
vom 3. März 1994 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Das Finanzgericht Hamburg ersucht um eine Entscheidung über die Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [1]. Die vom Finanzgericht vorgelegten Fragen betreffen die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Einnahmen aus Geldspielautomaten.

2. Folgende Fragen sind vorgelegt worden:

1) Ist bei Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie die Gesamtheit der Spieleinsätze ohne Abzug der automatisch an die Spieler ausgezahlten Gewinne?

2) Für den Fall, daß die ausgezahlten Gewinne abzuziehen sind:

Gebietet der Grundsatz der Individualbesteuerung, daß Gewinne nur bis zur Höhe des jeweiligen Einsatzes für ein Spiel bzw. eine Spielserie abgezogen werden können?

3) Bei Verneinung der Frage zu 1:

Sind die automatisch ausgezahlten Gewinne vollständig oder teilweise — bis zur Höhe des jeweiligen Spiel- bzw. Spielserieneinsatzes — Rückvergütungen im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie?

Der Hintergrund der Rechtssache

3. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens (im folgenden: Klägerin) ist ein Unternehmen, das die Aufstellung von Geldspielautomaten in Gaststätten betreibt. Die Automaten wer-

* Originalsprache: Englisch.

1 — Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

den durch den Einwurf eines oder mehrerer Geldstücke in Gang gesetzt. Sobald sie durch den Einwurf des erforderlichen Einsatzes in Gang gesetzt wurden, kann mit ihnen für einen bestimmten Zeitraum gespielt werden. Während dieses Zeitraums können Geldstücke an erfolgreiche Spieler als Gewinne ausgezahlt werden. Die Höhe etwaiger im Laufe eines einzelnen Spiels ausgezahlter Gewinne hängt vom Glück (und möglicherweise vom Geschick) des betreffenden Spielers ab.

4. Die fraglichen Automaten sind mit zwei getrennten Fächern versehen, die ich als „Kasse" und „Vorrat" bezeichnen werde. Der Vorrat enthält die Geldstücke, von denen die Gewinne gezahlt werden. Die Kasse enthält die Geldstücke, die der Betreiber des Automaten diesem entnehmen und als Gewinn einbehalten kann. Die Automaten sind so konstruiert, daß die Einsätze der Spieler in die Kasse fallen, wenn der Vorrat voll ist. Ist der Vorrat dagegen nicht voll, wird er durch die Einsätze ergänzt.

5. Der Betrieb solcher Automaten ist in Deutschland in der *Spielverordnung* vom 11. Dezember 1985 [2] geregelt. In Betrieb genommene Automaten müssen nach ihrer Bauart von der *Physikalisch-Technischen Bundesanstalt* zur Verwendung im Rahmen der *Spielverordnung* zugelassen worden sein. Die Automaten müssen durchschnittlich mindestens 60 % der Einsätze als Gewinne auszahlen; bei Automaten, deren Zulassung nach dem 25. Oktober 1990 beantragt wurde, gilt diese Verpflichtung zur Auszahlung von 60 % der eingeworfenen Beträge erst nach Abzug der auf diese Beträge entfallenden Mehrwertsteuer. Der Betreiber ist verpflichtet, den Vorrat bei der erstmaligen Inbetriebnahme aufzufüllen; außerdem muß er den Vorrat bei jedem Öffnen des Automaten ergänzen, um sicherzustellen, daß Geld zur Auszahlung der Gewinne vorhanden ist.

6. Bei der Ermittlung der Mehrwertsteuerschuld der Klägerin für das Jahr 1991 legte das beklagte Finanzamt als Besteuerungsgrundlage im Sinne der deutschen Rechtsvorschriften zur Umsetzung von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie eine Schätzung der Bruttoeinnahmen aus den Automaten zugrunde, d. h. eine Schätzung der gesamten in die Automaten eingeworfenen Einsätze abzüglich Mehrwertsteuer und ohne Verminderung um die als Gewinne ausgezahlten Beträge. Gegen diese Bemessungsgrundlage wendet sich die Klägerin, die der Ansicht ist, die Mehrwertsteuer dürfe nur auf die Nettoerlöse eines Betreibers erhoben werden, d. h. die Nettoeinnahmen aus den Automaten nach Abzug sowohl der Mehrwertsteuer als auch der an erfolgreiche Spieler gezahlten Beträge.

7. Im folgenden werde ich zunächst die relevanten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie angeben und erörtern, inwieweit sich diese Bestimmungen auf die Besteuerung von Geldspielautomaten beziehen. Anschließend werde ich mich damit beschäftigen, wie die vorgelegten Fragen beantwortet werden sollten.

2 — BGBl. 1985 I S. 2245; zuletzt geändert durch die Zweite Verordnung zur Änderung der Spielverordnung vom 25. Oktober 1990 (BGBl. 1990 I S. 2392).

Die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie	stende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll ...;
8. In Artikel 2 der Sechsten Richtlinie heißt es:	...
	(3) In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:
„Der Mehrwertsteuer unterliegen:	
	...
1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;	b) die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird;
...“	...“
In Artikel 11 Teil A heißt es:	9. In Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie ist eine Mehrwertsteuerbefreiung vorgesehen für
„Im Inland	„Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden“.
(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:	
a) ... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstlei-	Auf den ersten Blick scheint Artikel 13 Teil B Buchstabe f darauf hinzudeuten, daß Glücksspiele mit Geldeinsatz grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit sind, und

dieser Eindruck wird scheinbar bestätigt durch Artikel 33 der Sechsten Richtlinie, der wie folgt lautet:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, *auf Spiele und Wetten*, Verbrauchssteuern, Grunderwerbssteuern, sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen" (Hervorhebung von mir).

Es scheint, daß Artikel 33 die Möglichkeit eröffnen sollte, Tätigkeiten wie Spiele und Wetten — und auch Versicherungen —, für die Umsatzsteuern, wie später dargelegt wird, nach ihrer Struktur ungeeignet waren, mit anderen Steuern zu belegen. Die Worte „unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden", wurden jedoch offenbar in Artikel 13 Teil B Buchstabe f eingefügt, um einigen Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu geben, Umsatzsteuern auf bestimmte Formen von Glücksspielen beizubehalten; im Hinblick darauf wurde die Bestimmung anscheinend von den Mitgliedstaaten und von der Kommission dahin ausgelegt, daß sie insbesondere die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Verwendung von Geldspielautomaten zuläßt. Wie die Kommission ausgeführt hat, unterliegt der Betrieb von Geldspielautomaten in Dänemark, Deutschland, den Niederlanden, Spanien und dem Vereinigten Königreich der Mehrwertsteuer, während er in Belgien von der Steuer befreit ist. In Frankreich, Griechenland, Italien und Portugal ist der Betrieb solcher Automaten verboten. Über die Rechtslage in Irland und Luxemburg hat die Kommission keine Angaben gemacht.

10. Es erscheint mir vertretbar, die Sechste Richtlinie dahin auszulegen, daß sie die Erhebung von Mehrwertsteuer auf den Betrieb von Geldspielautomaten zuläßt. Die genannte Bestimmung erlaubt einem Mitgliedstaat den Ausschluß zumindest einiger Formen des Glücksspiels von der Steuerbefreiung, denn es wird den Mitgliedstaaten ausdrücklich gestattet, für die Steuerbefreiung „Beschränkungen" festzulegen. Überdies ist der Umfang der Glücksspielformen, die ausgeschlossen werden können, nicht ausdrücklich begrenzt. Es kann allerdings bezweifelt werden, ob ein Mitgliedstaat berechtigt wäre, auf *alle* Formen des Glücksspiels Mehrwertsteuer zu erheben.

11. Wenn ein Mitgliedstaat beschlossen hat, von der Möglichkeit zur Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Benutzung von Geldspielautomaten Gebrauch zu machen, muß die damit auferlegte Steuer, wie die Kommission ausgeführt hat, ungeachtet des in Artikel 13 Teil B Buchstabe f eingeräumten Ermessensspielraums den Gemeinschaftsvorschriften über die Mehrwertsteuer entsprechen. Die Steuer muß insbesondere mit den Vorschriften über die Bemessungsgrundlage in Artikel 11 der Sechsten Richtlinie in Einklang stehen. Wie sich aus dem Titel der Richtlinie ergibt, besteht nämlich eines ihrer Hauptziele gerade darin, eine solche einheitliche Bemessungsgrundlage zu schaffen. Die in Artikel 13 Teil B Buchstabe f eingeräumte Befugnis zur Festlegung von „Bedingungen und Beschränkungen" erlaubt es einem Mitgliedstaat daher, zu entscheiden, welche Formen des Glücksspiels nach dieser Bestimmung von der Steuer befreit sein sollen; sie gibt ihm aber nicht die Möglichkeit, eine andere als die in Artikel 11 festgelegte Bemessungsgrundlage zu wählen.

12. Bei Geldspielautomaten, die dem Spieler eine Gewinnmöglichkeit bieten, haben die Mitgliedstaaten meiner Ansicht nach eindeu-

tig die Möglichkeit, aber keine Verpflichtung zur Erhebung der Mehrwertsteuer. Die deutsche Regierung hat darzulegen versucht, daß es bei dem Spiel am Automaten auch auf Geschicklichkeit ankomme und dieses daher nicht als Glücksspiel angesehen werden könne und daß der Betrieb von Geldspielautomaten somit keine unter Artikel 13 Teil B Buchstabe f fallende Tätigkeit sei. Diese Schlußfolgerung scheint mir offenkundig falsch zu sein, da sie auf der irrigen Annahme beruht, daß Geschicklichkeit beim Glücksspiel keine Rolle spielen könne. Der Umstand, daß die Automaten den Spielern die Möglichkeit des Gewinns einer höheren Summe als des Einsatzes bieten und daß der Ausgang des Spiels auch bei einem geschickten Spieler zumindest teilweise vom Zufall abhängt, reicht aus, um die Benutzung solcher Automaten als Glücksspiel einzuordnen.

13. Ich komme deshalb zu dem Ergebnis, daß die Mitgliedstaaten nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie befugt, aber nicht verpflichtet sind, auf den Einsatz von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit Mehrwertsteuer zu erheben. Im folgenden werde ich diese Geldspielautomaten lediglich als „Automaten" bezeichnen. Es ist klar, daß, wenn ein Spieler einen solchen Automaten benutzt, es sich um die Erbringung einer Dienstleistung des Betreibers an den Spieler handelt.

Erste Frage

14. Mit seiner ersten Frage möchte das nationale Gericht wissen, ob Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie die Gesamtheit der von den Spielern in den Automaten eingeworfenen Spieleinsätze ist.

15. Die deutsche Regierung schlägt vor, diese Frage zu bejahen, während die Klägerin und das Vereinigte Königreich der Auffassung sind, daß Besteuerungsgrundlage nur die Gesamtheit der Spieleinsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne sein sollte, d. h. die vom Betreiber tatsächlich dem Automaten entnommenen Beträge. Die Kommission stimmt der deutschen Regierung zwar darin zu, daß Besteuerungsgrundlage die Gesamtheit der Spieleinsätze sei, vertritt aber die Ansicht, daß die Gewinne als Ausgaben behandelt werden sollten, für die die Steuer in entsprechender Anwendung von Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie abziehbar sei. In Artikel 17 Absatz 2 heißt es:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, ..."

Die Auffassung der Kommission würde, wenn auch mit anderer rechtlicher Begründung, ebenfalls zu dem von der Klägerin und dem Vereinigten Königreich vorgeschlagenen Ergebnis führen.

16. Wie ich bereits ausgeführt habe, besteht das grundlegende Problem in der vorliegenden Rechtssache darin, daß Glücksspielumsätze für die Erhebung der Mehrwertsteuer schlecht geeignet sind. Dies wurde von der Kommission in ihrem Vorschlag für die Sechste Richtlinie anerkannt, in dem die uneingeschränkte Befreiung der „Glücksspiele und Lotterien" von der Steuer vorgesehen war (Artikel 14 Teil B Buchstabe k des Vorschlags); in der Begründung des Vorschlags hieß es: „Die im Buchstaben k vorgesehene Steuerbefreiung von Glücksspielen und Lotterien rechtfertigt sich aus rein praktischen Gründen. Diese Tätigkeiten eignen sich nämlich schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer, und es wäre wirksamer, sie Sondersteuern zu unterwerfen." [3] Mangels einer vollständigen Befreiung im endgültigen Text der Richtlinie muß der Gerichtshof nach einer Auslegung suchen, die mit den Zielen und Grundsätzen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Einklang steht.

17. Die Prägnanz des Standpunkts der deutschen Regierung ist auf den ersten Blick attraktiv. Der Betrag, den der Dienstleistende vom Spieler „erhält", sei der in den Automaten eingeworfene Spieleinsatz. Wenn der Spieler den Einsatz einwerfe, gehe das Eigentum am Geld auf den Betreiber des Automaten über, auch wenn dieser verpflichtet sei, für die Dauer des Betriebs des Automaten einen Teil des eingeworfenen Geldes im Vorrat zu belassen.

18. Diese Auffassung steht jedoch in Widerspruch zu der wirtschaftlichen Realität des Vorgangs und zu den Zielen und tragenden Grundsätzen der Richtlinie. Die Mehrwertsteuer soll proportional zu den tatsächlichen Umsätzen erhoben werden, die ein Händler durch die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen nach Abzug der Steuer auf deren Kostenelemente erzielt; vgl. Artikel 2 der Ersten Richtlinie [4]. Wie die Klägerin und das Vereinigte Königreich ausgeführt haben, bestehen die Umsätze des Betreibers praktisch gesehen in den Beträgen, die er dem Automaten entnehmen kann, und nicht in der Gesamtheit der von den Spielern eingeworfenen Beträge. Andernfalls würde man zu dem überraschenden Ergebnis kommen, daß der Betreiber des Automaten seinen Kunden den größten Teil seiner Umsätze zurückzahlt. Ein solches Ergebnis wäre möglich, wenn auch unwahrscheinlich, wenn die Rückzahlungen als „Rabatte" oder „Rückvergütungen" im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b angesehen werden könnten, so daß die Besteuerungsgrundlage entsprechend vermindert würde. Aus den unten (unter Nrn. 31 ff.) genannten Gründen ist dies jedoch nicht möglich. Eine solche Auffassung wäre auch dann denkbar, wenn die ausgezahlten Gewinne — wie von der Kommission vorgeschlagen — als Ausgaben für Gegenstände oder Dienstleistungen behandelt werden könnten, für die die Mehrwertsteuer gemäß Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie abziehbar wäre. Die Steuer würde dann wie üblich und in Übereinstimmung

3 — *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 16.

4 — Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967, Erste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, S. 1301).

mit Artikel 2 der Ersten Richtlinie erhoben, da sie für die Gesamtheit der Spieleinsätze abzüglich der Vorsteuer auf die Kostenelemente der Dienstleistungen des Betreibers zu zahlen wäre, d. h. nach Abzug der dem Betreiber hypothetisch entstandenen Vorsteuer auf die ausgezahlten Gewinne. Artikel 17 Absatz 2 ist jedoch nach seinem Wortlaut eindeutig unanwendbar, denn die an die Gewinner ausgezahlten Beträge sind, wie die Kommission einräumt, keine Gegenleistung für „Gegenstände und Dienstleistungen, die [dem Betreiber] von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden", im Sinne dieser Bestimmung. Ich halte es auch nicht für möglich oder erforderlich, zu diesem Ergebnis durch die von der Kommission angestrebte analoge Anwendung von Artikel 17 Absatz 2 zu gelangen.

19. Meiner Ansicht nach beschränkt sich die Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a, die der Betreiber für seine Dienstleistungen erhält, auf die Beträge, die er dem Automaten entnimmt. Dies ergibt sich aus einer Prüfung der maßgeblichen Umsätze und anderer Formen des Glücksspiels.

20. Das Glücksspiel um Geld erfordert zwar Ausgaben der Spieler, führt aber in seiner einfachsten Form nicht zum Verbrauch von Gegenständen oder Dienstleistungen. Nehmen wir z. B. an, daß A mit B eine private Wette abschließt, wobei beide ihre Wetteinsätze auf den Tisch legen. A gewinnt die Wette und nimmt das auf dem Tisch liegende Geld an sich. In einem solchen Fall wäre es unsinnig, anzunehmen, daß A und B einander Dienstleistungen für eine Gegenleistung in Höhe ihrer jeweiligen Wetteinsätze erbringen. Die Zahlung der Einsätze und das Einsammeln der Gewinne ist lediglich Teil des Spielvorgangs. Auch wenn die Spieleinsätze mit der Hingabe von Geld verbunden sind, sind sie kein Verbrauch von Gegenständen oder Dienstleistungen, der im Mehrwertsteuersystem den Steuertatbestand bildet.

21. Das kommerzielle Glücksspiel unterscheidet sich davon insofern, als die Person, die das Glücksspiel veranstaltet, dieses so ausgestaltet, daß ihre durchschnittlichen Gewinne ausreichen, um die ihr bei der Durchführung des Glücksspiels entstehenden Kosten zu decken und ihr einen angemessenen Nutzen zu verschaffen. Ein Buchmacher etwa wird die Quoten für Wetten auf Pferderennen so festlegen, daß sichergestellt ist, daß er aus den abgeschlossenen Wetten insgesamt gesehen einen Gewinn erzielt. Insoweit läßt sich vielleicht sagen, daß die Person, die das Glücksspiel veranstaltet, nicht nur selbst daran teilnimmt, sondern den übrigen Spielern auch eine Dienstleistung erbringt, die in der Durchführung des Glücksspiels besteht. Bei dieser Sichtweise wäre ihre Vergütung für diese Dienstleistung jedoch nicht der Gesamtbetrag der von den Spielern erbrachten Einsätze. Wie ich bereits ausgeführt habe, bilden die Zahlung der Einsätze und die Auszahlung der Gewinne den Kern des Spielvorgangs. Die vom Veranstalter erbrachte Dienstleistung besteht darin, daß er den Rahmen zur Verfügung stellt, in dem dieser Vorgang ablaufen kann, wobei seine Vergütung für diese Dienstleistung der ihm verbleibende Gewinnüberschuß zuzüglich einer von ihm möglicherweise erhobenen Provision ist.

22. Es mag zwar theoretisch etwas schwierig sein, z. B. die Nettogewinne eines Buchmachers als die Gegenleistung für Dienstleistungen anzusehen. Während es möglich erscheint, ihn als Erbringer einer Dienstleistung zu betrachten, variiert der „Preis", den er für diese Dienstleistung erhält, und hängt teilweise vom Zufall und teilweise von seinem Geschick bei der Festlegung der Gewinnquoten ab. Diese Schwierigkeit spricht jedoch nicht dafür, die Gesamtheit der Spieleinsätze als Gegenleistung für seine Dienstleistung anzusehen. Sie erklärt vielmehr, warum die Kommission in ihrem Vorschlag für die Sechste Richtlinie die Ansicht vertrat, daß sich Glücksspiele und Lotterien für eine Mehrwertbesteuerung schlecht eigneten und besser Sondersteuern unterworfen würden.

23. Die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer auf Umsätze aus Wetten und Glücksspielen verbundenen Schwierigkeiten scheinen mir bei Umsätzen in Zusammenhang mit Geldspielautomaten nur in geringerem Umfang zu bestehen. Dies mag der Grund dafür sein, daß sich die meisten Mitgliedstaaten, die den Betrieb solcher Automaten zulassen, dafür entschieden haben, die Erlöse nicht von der Mehrwertsteuer zu befreien. Geldspielautomaten der hier vorliegenden Art sind so konstruiert, daß sie dem Betreiber einen vorhersehbaren Ertrag verschaffen. Aufgrund der Einstellung des Automaten weiß er bis auf wenige Prozentpunkte genau, mit welchem Ertrag er rechnen kann. Die Gewißheit für den Betreiber ist so groß, daß seine Einnahmen weniger als Gewinne angesehen werden können denn als eine Gebühr für seine in der Bereitstellung des Automaten bestehende Dienstleistung. Die Höhe dieser Gebühr ist überdies leicht zu bestimmen, da sie dem der Kasse entnommenen Geldbetrag entspricht.

24. Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, daß — soweit die Belastung der Umsätze aus Geldspielautomaten mit Mehrwertsteuer angebracht erscheint — Besteuerungsgrundlage nur die tatsächlichen Einnahmen des Betreibers sein sollten, d. h. seine Nettoerlöse nach Auszahlung der Gewinne an die Spieler. Die Richtigkeit dieser Auffassung wird durch eine Betrachtung des Vorgangs aus der Sicht der Spieler bestätigt. Was die Spieler als Gruppe für die Dienstleistungen des Betreibers zahlen, ist der im Automaten verbleibende und vom Betreiber entnommene Betrag. Im übrigen fungiert der Automat als Mittel zur Sammlung der Einsätze der Spieler und zu ihrer Auszahlung an die Gewinner.

25. Das Vorbringen der deutschen Regierung, daß das Eigentum an den Spieleinsätzen auf den Betreiber übergehe, ist nicht überzeugend. Dabei handelt es sich lediglich um eine Folge der Art und Weise des Spielablaufs. In den Automaten eingeworfene Geldstücke fallen entweder in die Kasse oder in den Vorrat. Geldstücke, die in die Kasse fallen, werden Eigentum des Betreibers, weil sie zu seinen Einnahmen gehören. Geldstücke, die in den Vorrat fallen, werden Eigentum des Betreibers, weil er es ist, der den Vorrat ursprünglich aufgefüllt hat. Dadurch stellt er den Spielern das zum Betrieb des Automaten erforderliche, im Vorrat befindliche Geld zur Verfügung; wenn Geldstücke in den Vorrat fallen, werden ihm daher lediglich ausgezahlte Gewinne erstattet. Das in den Vorrat fallende Geld kann daher nicht als Zahlung für Gegenstände oder Dienstleistungen oder als Teil

des mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes des Betreibers angesehen werden.

26. Ich komme somit zu dem Ergebnis, daß die erste Frage des nationalen Gerichts verneint werden sollte. Bei Geldspielautomaten der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art gehört der Teil der Spieleinsätze, der als Gewinn an die erfolgreichen Spieler ausgezahlt wird, nicht zur Besteuerungsgrundlage.

Zweite Frage

27. Mit seiner zweiten Frage möchte das nationale Gericht für den Fall, daß die Gewinne bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage abzuziehen sind, wissen, ob der Grundsatz der Individualbesteuerung ihren Abzug nur bis zur Höhe des jeweiligen Einsatzes für ein Spiel zuläßt.

28. Dieser Frage scheint der Gedanke zugrunde zu liegen, daß ungeachtet der Verneinung der ersten Frage grundsätzlich die Gesamtheit der in den Automaten eingeworfenen Spieleinsätze den Umsatz des Betreibers bildet, während einige oder sämtliche Gewinne bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage abgezogen werden können. Das nationale Gericht wirft daher die Frage auf, ob der Grundsatz der Individualbesteuerung, d. h. der Grundsatz, nach dem jeder Umsatz gesondert mit Mehrwertsteuer belastet werden sollte, die zu dem gezahlten Preis proportional ist, den Abzug sämtlicher Gewinne ausschließt, weil dadurch die Verluste einiger Spieler mit den Gewinnen anderer verrechnet würden.

29. In Anbetracht der Erwägungen, die der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage zugrunde liegen, taucht dieses Problem streng genommen nicht auf. Es geht nicht um den Abzug von Gewinnen oder die Verrechnung von Verlusten und Gewinnen. Die Spieleinsätze bilden nur insoweit einen Teil des mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes des Betreibers, als sie in den Einnahmen enthalten sind, die er der Kasse entnimmt. Der übrige Teil der Einsätze und die ausgezahlten Gewinne sind wie im Fall einer privaten Wette schlicht Teil des Spielvorgangs. Wie das Vereinigte Königreich ausgeführt hat, besteht jeder Spieleinsatz aus zwei Komponenten. Die eine Komponente ist der Preis, der für die vom Betreiber erbrachte Dienstleistung gezahlt wird (einschließlich der auf diesen Betrag entfallenden Mehrwertsteuer). Der restliche Spieleinsatz kann als ein Beitrag zu dem für die Auszahlung von Gewinnen verfügbaren Geldvorrat angesehen werden. In einem bestimmten Zeitraum werden diese Komponenten den Beträgen entsprechen, die sich in der Kasse und im Vorrat des Automaten angesammelt haben.

30. Die Mehrwertsteuer wird daher bei jedem einzelnen Umsatz in gleicher Höhe erhoben. Es trifft zu, daß der Teil jedes Spieleinsatzes, der den Preis für die Dienstleistungen des Betreibers darstellt, nur durch Anwendung eines Prozentsatzes ermittelt werden kann, der auf den durchschnittlichen, von einem Automaten in einem bestimmten Zeitraum ausgezahlten Gewinnen beruht. In der Praxis ist eine solche Berechnung jedoch überflüssig. Bedeutsamer ist sicher, daß die Besteuerungsgrundlage für einen bestimmten Zeitraum anhand der Beträge genau bestimmt werden kann, die der Betreiber nach Auffüllung des Vorrats der Kasse entnimmt. Die Auffassung, daß Besteuerungsgrundlage die Gesamtheit der Spieleinsätze sei, ist dem weitaus schwerwiegenderen Einwand ausgesetzt, daß die Besteuerungsgrundlage selbst bei vielen Automaten anhand der durchschnittlichen Auszahlungen geschätzt werden müßte.

Dritte Frage

31. Mit seiner dritten Frage möchte das nationale Gericht wissen, ob die ausgezahlten Gewinne „Rückvergütungen" im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sind. In Anbetracht der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage taucht dieses Problem nicht auf, da die als Gewinne ausgezahlten Beträge nicht zu der Gegenleistung gehören, die der Betreiber erhält. Ich werde dennoch kurz darauf eingehen.

32. Wenn man davon ausgeht, daß Besteuerungsgrundlage der gesamte Spieleinsatz ist, erscheint es klar, daß die an einen Spieler ausgezahlten Gewinne, die über seinen Einsatz hinausgehen, nicht als diesem Spieler gewährte Rabatte oder Rückvergütungen angesehen werden können. Die Auszahlung von Gewinnen an einen Spieler kann auch nicht als Rabatt oder Rückvergütung gegenüber dem von anderen Spielern gezahlten Preis angesehen werden.

33. Auch wenn es jedenfalls grundsätzlich möglich erscheint, den Teil der Gewinne, der dem Einsatz des Spielers entspricht, als Rabatt oder Rückvergütung zu behandeln, wäre dies meiner Meinung nach sehr gekünstelt. Es dürfte auch praktisch schwer durchführbar sein, da die Zahl der Fälle ermittelt werden müßte, in denen Gewinne an erfolgreiche Spieler ausgezahlt werden.

34. Die Tatsache, daß die an die Spieler zurückfließenden Beträge, die ungefähr 60 % der Spieleinsätze ausmachen, vernünftigerweise nicht als „Rückvergütung" angesehen werden können, zeigt, daß es gekünstelt wäre, die gesamten Einsätze als Umsätze des Betreibers zu behandeln. Sie bestätigt somit die von mir zur ersten Frage vertretene Auffassung.

Ergebnis

35. Ich bin daher der Ansicht, daß die vom Finanzgericht Hamburg vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet werden sollten:

Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, daß die Besteuerungsgrundlage bei Dienstleistungen, die in der Bereitstellung von Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit bestehen und die in einem bestimmten Zeitraum erfolgen, in einem Fall, in dem ein Mitgliedstaat solche Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterwirft, den Teil der Gesamtheit der Spieleinsätze nicht umfaßt, der den in diesem Zeitraum an die erfolgreichen Spieler ausgezahlten Gewinnen entspricht.