FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 3. marts 1994 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. Finanzgericht Hamburg har anmodet om en afgørelse vedrørende fortolkningen af sjette direktiv om merværdiafgift (moms) [1]. Spørgsmålene fra den forelæggende ret drejer sig om beregningsgrundlaget for momsen på indtægter fra spilleautomater.

2. De forelagte spørgsmål lyder således:

» 1) Er beskatningsgrundlaget, jf. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv, i forbindelse med gevinstgivende spilleautomater alle indsatser uden fradrag af de gevinster, der automatisk udbetales til spillerne?

2) Såfremt de udbetalte gevinster skal fratrækkes:

Indebærer princippet om individuel beskatning, at gevinster kun kan fratrækkes op til indsatsen for hvert enkelt spil eller hver enkelt serie af spil?

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende:

Udgør de automatisk udbetalte gevinster — op til indsatsen for hvert enkelt spil eller hver enkelt serie af spil — helt eller delvis bonus som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i sjette momsdirektiv?«

Sagens baggrund

3. Sagsøgeren i hovedsagen (herefter benævnt »Glawe«) er en virksomhed, der opstiller og står for driften af spilleautomater på værtshuse og i restauranter. Automaterne

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

igangsættes ved, at der indkastes én eller flere mønter. Når automaterne er igangsat ved indkast af den nødvendige indsats, kan der spilles på dem i en bestemt periode. I denne periode kan der blive udbetalt mønter som gevinster til vindende spillere. Størrelsen af de gevinster, der eventuelt måtte blive udbetalt under et spil, afhænger af, hvor heldig (og muligvis hvor dygtig) den pågældende spiller er.

4. De omhandlede automater indeholder to særskilte rum, som jeg vil betegne som henholdsvis »kasse« og »reserve«. Reserven indeholder de mønter, som der udbetales gevinster med. Kassen indeholder mønter, som den, der står for driften af automaten (o. a.: herefter benævnt »(automat-)ejeren«), kan tage ud og beholde som fortjeneste. Automaterne er konstrueret således, at spillernes indsatser falder ned i kassen, når reserven er fuld. Hvis reserven derimod ikke er fuld, falder indsatserne ned i reserven.

5. Det fremgår af sagen, at driften af sådanne automater i Tyskland er reguleret af Spielverordnung af 11. december 1985 [2]. Automater, der sættes i drift, skal være af en type, der er godkendt af Physikalisch-Technische Bundesanstalt til brug i overensstemmelse med Spielverordnung. Automaterne skal gennemsnitlig udbetale mindst 60% af indsatserne som gevinster. Automater, som der er ansøgt om godkendelse af efter den 25. oktober 1990, skal dog kun udbetale 60% af de indkastede beløb efter fradrag af momsen på disse beløb. Automatejeren skal fylde reserven op, første gang automaten sættes i drift, og hver gang automaten åbnes, skal han igen fylde reserven op, således at det sikres, at der er penge til udbetaling af gevinster.

6. Ved beregningen af Glawe's momstilsvar for 1991 lagde det sagsøgte Finanzamt et skøn over bruttoindtægterne fra automaterne til grund som beskatningsgrundlag i henhold til de tyske regler, hvormed artikel 11 i sjette direktiv er gennemført, dvs. et skøn over de samlede indsatser, som var indkastet i automaterne, eksklusive moms og uden fradrag af de beløb, der var udbetalt som gevinster. Glawe finder, at dette beregningsgrundlag er forkert, idet der efter selskabets opfattelse kun skal betales moms af automatejerens nettoindtægter, dvs. nettooverskuddet fra automaterne efter fradrag af såvel moms som de beløb, der er udbetalt til vindende spillere.

7. Jeg skal i det følgende først fremhæve de relevante bestemmelser i sjette direktiv og diskutere, i hvilket omfang disse bestemmelser finder anvendelse på beskatningen af spilleautomater. Jeg skal derefter tage stilling til, hvorledes de forelagte spørgsmål bør besvares.

2 — BGBl. 1985 I, s. 2245, senest ændret ved Zweite Verordnung zur Änderung der Spielverordnung af 25.10.1990 (BGBl. 1990 I, s. 2392).

Bestemmelserne i sjette direktiv	
	ger eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner ...
8. Artikel 2 i sjette direktiv bestemmer følgende:	... .
»Merværdiafgift pålægges:	3. Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:
1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.	...
	b) Rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted.
... .«	... .«
I artikel 11, punkt A, hedder det:	9. I artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv er der hjemlet momsfritagelse for
»I indlandet	»væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat«.
1. Beskatningsgrundlaget er:	
a) ... den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modta-	Artikel 13, punkt B, litra f), kan umiddelbart tyde på, at spil om penge som udgangspunkt er fritaget for moms, og dette indtryk

bekræftes tilsyneladende af artikel 33 i sjette direktiv, der lyder således:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og *på spil og væddemål*, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift« (min fremhævelse).

Artikel 33 synes at være udformet med henblik på at give hjemmel til, at der lægges andre afgifter end omsætningsafgifter på aktiviteter såsom spil og væddemål — og også forsikringer — for hvilke omsætningsafgifter fandtes uegnede på grund af deres struktur, hvilket jeg senere skal vende tilbage til. Ordene »på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat« synes imidlertid at være medtaget i artikel 13, punkt B, litra f), med henblik på at give visse medlemsstater mulighed for at opretholde regler om omsætningsafgifter på visse former for spil, og bestemmelsen er i overensstemmelse hermed tilsyneladende af medlemsstaterne og Kommissionen blevet fortolket således, at den navnlig gør det tilladt at lægge moms på brugen af spilleautomater. Ifølge Kommissionen er drift af spilleautomater momspligtig i Danmark, Tyskland, Nederlandene, Spanien og Det Forenede Kongerige, men derimod fritaget for moms i Belgien. I Frankrig, Grækenland, Italien og Portugal er drift af sådanne automater forbudt. Kommissionen har ikke givet nogen oplysninger om situationen i Irland og Luxembourg.

10. Jeg finder det forsvarligt at fortolke sjette direktiv således, at det tillader, at der lægges moms på drift af spilleautomater. Den nævnte bestemmelse giver klart en medlemsstat hjemmel til i det mindste at holde nogle former for spil uden for afgiftsfritagelsen, da det udtrykkeligt er tilladt medlemsstaterne at fastlægge »begrænsninger« for fritagelsen. Desuden er der ikke udtrykkelig sat nogen grænser for, hvilke former for spil der kan holdes udenfor. Det kan dog være tvivlsomt, om en medlemsstat ville være berettiget til at lægge moms på *alle* former for spil.

11. Såfremt en medlemsstat har besluttet at benytte sig af muligheden for at lægge moms på brugen af spilleautomater, skal afgiften uanset den i artikel 13, punkt B, litra f), hjemlede skønsbeføjelse — som anført af Kommissionen — være i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne om moms. Afgiften skal navnlig være i overensstemmelse med reglerne om beregningsgrundlaget i artikel 11 i sjette direktiv. Som det fremgår af direktivets titel, er det nemlig et af hovedformålene med direktivet at skabe et sådant ensartet beregningsgrundlag. Bemyndigelsen til at fastlægge »betingelser og begrænsninger« i artikel 13, punkt B, litra f), giver således en medlemsstat mulighed for at afgøre, hvilke former for spil der skal fritages i henhold til bestemmelsen, men medlemsstaten kan ikke vælge et andet beregningsgrundlag end det, der er fastlagt i artikel 11.

12. For så vidt angår spilleautomater, som giver spilleren en chance for gevinst, er det efter min opfattelse klart, at medlemsstaterne

har mulighed for, men ikke pligt til at opkræve moms. Den tyske regering har gjort gældende, at spil på de omhandlede automater ikke kan betegnes som hasardspil (»Glücksspiel«), da gevinstchancerne også afhænger af spillerens dygtighed, og at brugen af spilleautomater således ikke falder ind under artikel 13, punkt B, litra f). En sådan konklusion er efter min mening klart forkert, idet den er baseret på den fejlagtige antagelse, at dygtighed ikke kan spille nogen rolle i forbindelse med hasardspil. Den omstændighed, at automaterne giver spillerne mulighed for at vinde et større beløb end indsatserne tilbage, og at selv en dygtig spillers udbytte i hvert fald delvis er et spørgsmål om held, er tilstrækkeligt til, at brugen af sådanne automater må betegnes som hasardspil.

13. Jeg må derfor konkludere, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), er bemyndiget, men ikke forpligtet, til at lægge moms på brugen af gevinstgivende spilleautomater. I det følgende vil jeg blot benytte betegnelsen »automater« for sådanne spilleautomater. Det er klart, at når en spiller bruger en sådan automat, er der tale om en levering af en tjenesteydelse fra automatejeren til spilleren.

Spørgsmål 1

14. Den nationale ret ønsker med det første spørgsmål at få oplyst, om beskatningsgrundlaget, jf. direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er alle de indsatser, spillerne har kastet i automaterne.

15. Den tyske regering har foreslået, at spørgsmålet besvares bekræftende, mens Glawe og Det Forenede Kongerige er af den opfattelse, at beskatningsgrundlaget kun bør være alle indsatser med fradrag af de udbetalte gevinster, dvs. de beløb, som ejeren faktisk udtager af automaten. Kommissionen er enig med den tyske regering i, at beskatningsgrundlaget er alle indsatserne, men den finder, at gevinsterne skal behandles som udgifter, for hvilke der er fradragsret for momsen i medfør af analogien af direktivets artikel 17, stk. 2, Det hedder i artikel 17, stk. 2:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person ... .«

Kommissionens opfattelse fører til samme resultat som det af Glawe og Det Forenede Kongerige foreslåede, om end med en anden retlig begrundelse.

16. Det grundlæggende problem i denne sag er som nævnt, at spil egner sig dårligt til at blive pålagt moms. Dette blev anerkendt af Kommissionen i dens forslag til sjette direktiv, hvorefter der skulle gælde en ubegrænset afgiftsfritagelse for »spil og lotterier« [artikel 14, punkt B, litra k), i forslaget]. I motiverne til forslaget hedder det: »Fritagelsen for spil og lotterier i litra k) skyldes nogle rent praktiske hensyn. Sådanne former for virksomhed egner sig nemlig dårligt til at blive pålagt merværdiafgift, og det er mere hensigtsmæssigt at anvende punktafgifter i så henseende« [3]. Da den endelige udgave af direktivet ikke hjemler en fuldstændig fritagelse, må Domstolen søge en fortolkning, der er i overensstemmelse med formålet med og principperne i det fælles momssystem.

17. Den tyske regerings holdning er umiddelbart tillokkende på grund af sin enkelhed. Det beløb, som tjenesteyderen »modtager« fra spilleren, er den indsats, der indkastes i automaten. Når spilleren indkaster indsatsen, skiller han sig af med sine penge, som bliver automatejerens ejendom, også selv om sidstnævnte har pligt til at lade en del af de indkastede mønter forblive i reserven, så længe automaten er i drift.

18. Den pågældende opfattelse er imidlertid ikke i overensstemmelse med de økonomiske realiteter i forbindelse med transaktionen og formålet med og de grundlæggende principper i direktivet. Momsen skal opkræves i forhold til den omsætning, en handlende faktisk opnår ved sine leveringer af ting og tjenesteydelser med fradrag af afgiften på omkostningselementerne herved, jf. artikel 2 i første direktiv [4]. Som anført af Glawe og Det Forenede Kongerige består automatejerens omsætning i praksis af de beløb, han kan udtage af automaten, og ikke af alle de beløb, som er indkastet af spillerne. Man ville ellers nå frem til det overraskende resultat, at ejeren tilbagebetaler hovedparten af omsætningen til kunderne. Et sådant resultat ville være muligt, om end usandsynligt, såfremt tilbagebetalingerne kunne betragtes som »rabat« eller »bonus« som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), således at beskatningsgrundlaget ville blive nedsat tilsvarende. Af de nedenfor (jf. punkt 31 ff.) anførte grunde kan man imidlertid ikke betragte tilbagebetalingerne således. Den pågældende opfattelse ville også være mulig, hvis de udbetalte gevinster — som foreslået af Kommissionen — kunne behandles som udgifter til goder eller tjenesteydelser, for hvilke der er fradragsret for momsen i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2. Afgiften ville i så fald blive opkrævet på sædvanlig vis og i overensstemmelse med artikel 2 i første

3 — O. a.: Domstolens oversættelse, org. ref.: *Bulletin des Communautés Européennes*, Supplément 11/73, s. 16.

4 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

direktiv, da den ville skulle betales på grundlag af de samlede indsatser efter fradrag af den indgående afgift på omkostningselementerne ved automatejerens tjenesteydelser, dvs. efter fradrag af den hypotetiske indgående afgift, ejeren har betalt på de udbetalte gevinster. Artikel 17, stk. 2, er imidlertid efter ordlyden klart uanvendelig, da de beløb, der udbetales til vindende spillere — som erkendt af Kommissionen — ikke udgør modydelsen for »goder, der er eller vil blive leveret (automatejeren), og ... tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person« i bestemmelsens forstand. Endvidere finder jeg det hverken muligt eller nødvendigt at nå frem til det pågældende resultat ved en analog anvendelse af artikel 17, stk. 2, som foreslået af Kommissionen.

19. Efter min opfattelse begrænser den modydelse, ejeren opnår for sine tjenesteydelser, jf. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), sig til de beløb, han udtager af automaten. Dette viser sig, hvis man foretager en undersøgelse af de omhandlede transaktioner og andre former for spil.

20. Selv om spil om penge indebærer udgifter for spillerne, er det i sin enkleste form ikke forbundet med forbrug af goder eller tjenesteydelser. Lad os som eksempel tage den situation, at A indgår et privat væddemål med B, hvorved begge lægger deres indsatser på bordet. A vinder væddemålet og tager de penge, der ligger på bordet. Det ville i et sådant tilfælde være absurd at tale om, at A og B leverer tjenesteydelser til hinanden for en modydelse svarende til deres respektive indsatser. Betaling af indsatser og indkassering af gevinster er blot en del af spillet. Selv om der er tale om betaling af penge, udgør indsatserne ikke et forbrug af goder eller tjenesteydelser, hvilket er den grundlæggende forudsætning for afgiftspligt i henhold til momssystemet.

21. Kommercielle væddemål adskiller sig herfra ved, at den person, der organiserer væddemålene, tilrettelægger disse således, at hans gennemsnitlige gevinster er tilstrækkelige til at dække omkostningerne ved organiseringen af væddemålene og sikre ham en rimelig fortjeneste. En bookmaker vil f. eks. sætte oddsene for væddemål i forbindelse med hestevæddeløb på et niveau, der skal sikre, at han samlet får overskud på spillene. Den person, der organiserer væddemålene, kan for så vidt anses for ikke alene selv at deltage i væddemålet, men også at levere en tjenesteydelse til de andre spillere, som består i at organisere væddemålene. Ud fra en sådan betragtning ville hans vederlag for den pågældende tjenesteydelse imidlertid ikke være de samlede indsatser. Som allerede nævnt er betalingen af indsatserne og udbetalingen af gevinsterne kernen i spillet. Den af arrangøren leverede tjenesteydelse består i at sørge for den ramme, inden for hvilken spillet kan finde sted, idet hans vederlag for denne tjenesteydelse er det overskud af gevinster, som han sørger for at opnå, og en eventuel særlig provision, han måtte beregne sig.

22. Det kan ganske vist på det teoretiske plan være lidt vanskeligt eksempelvis at betragte en bookmakers nettogevinster som modydelse for tjenesteydelser. Det synes at være muligt at anse ham for at levere en tjenesteydelse, men den »pris«, som han modtager for den pågældende tjenesteydelse, varierer og afhænger dels af tilfældigheder, dels af, hvor dygtig han er til at fastsætte oddsene. De pågældende vanskeligheder giver imidlertid ingen støtte for den opfattelse, at de samlede indsatser bør betragtes som modydelsen for hans tjenesteydelse. De forklarer derimod, hvorfor Kommissionen i sit forslag til sjette direktiv indtog det standpunkt, at spil og lotterier egner sig dårligt til at blive pålagt merværdiafgift og snarere bør gøres til genstand for punktafgifter.

23. Vanskelighederne ved at anvende momsen på omsætninger i forbindelse med væddemål og spil synes ikke at gøre sig gældende i samme omfang for omsætninger i forbindelse med spilleautomater. Dette er måske grunden til, at de fleste medlemsstater, som tillader sådanne automater, har valgt ikke at fritage indtægterne herfra for moms. Spilleautomater som de i sagen omhandlede er konstrueret således, at de giver ejeren et forudsigeligt udbytte. Ud fra indstillingen af automaten ved han inden for en margen på få procentpoint, hvilket udbytte han kan regne med. Den vished, ejeren har, er af en sådan karakter, at hans indtægter måske snarere end som gevinster må betragtes som et vederlag for hans tjenesteydelse, der består i at stille automaten til rådighed. Desuden er det let at fastlægge størrelsen af vederlaget, da det svarer til det beløb, der udtages af kassen.

24. Det følger af det således anførte, at beskatningsgrundlaget — i det omfang, der bør opkræves moms af omsætning fra spilleautomater — bør begrænses til ejerens faktiske indtægter, dvs. hans nettofortjeneste efter udbetaling af gevinster til spillerne. Denne opfattelse bekræftes, såfremt man ser omsætningen fra spillernes synspunkt. Det, som spillerne betragtet som en gruppe betaler for ejerens tjenesteydelser, er det beløb, der forbliver i automaten og udtages af ejeren. Bortset herfra fungerer automaten som middel til at samle spillernes indsatser og udbetale dem til vinderne.

25. Det af den tyske regering anførte om, at ejendomsretten til indsatserne overgår til ejeren af automaten, har ingen afgørende betydning. Det pågældende forhold er blot en følge af den måde, spillet er tilrettelagt på. Mønter, der indkastes i automaten, falder enten ned i kassen eller i reserven. Mønter, der falder ned i kassen, bliver automatejerens ejendom, fordi de udgør en del af hans indtægter. Mønter, der falder ned i reserven, bliver automatejerens ejendom, fordi det er ham, der fylder reserven til at begynde med. Ved at gøre dette stiller han de for spil på automaten nødvendige — i reserven indeholdte — penge til spillernes rådighed, og når der falder mønter ned i reserven, er der blot tale om, at han får kompensation for udbetalte gevinster. De penge, der falder ned i reserven kan derfor ikke betragtes som

betaling for goder eller tjenesteydelser eller som en del af automatejerens momspligtige omsætning.

26. Min konklusion er herefter, at det første spørgsmål fra den nationale ret bør besvares benægtende. Beskatningsgrundlaget i forbindelse med spilleautomater som de i hovedsagen omhandlede omfatter ikke den del af indsatserne, der udbetales som gevinster til vindende spillere.

udgør ejerens omsætning, men at nogle eller alle gevinster kan fratrækkes ved beregningen af beskatningsgrundlaget. Den nationale ret rejser derfor spørgsmålet, om princippet om individuel beskatning, dvs. princippet om, at enhver omsætning særskilt skal belægges med moms i forhold til den betalte pris, er til hinder for, at alle gevinsterne fratrækkes, da dette ville indebære, at nogle spilleres tab modregnes i andres gevinster.

Spørgsmål 2

27. Med det andet spørgsmål ønsker den nationale ret, såfremt gevinsterne skal fratrækkes ved beregningen af beskatningsgrundlaget, at få oplyst, om princippet om individuel beskatning betyder, at de kun kan fratrækkes op til indsatsen for hvert enkelt spil.

28. Spørgsmålet synes at forudsætte, at det — uanset den benægtende besvarelse af spørgsmål 1 — i princippet er de samlede indsatser, som er indkastet i automaten, der

29. På baggrund af de betragtninger, der ligger bag mit forslag til besvarelse af spørgsmål 1, er problemstillingen strengt taget ikke aktuel. Der er ikke tale om at fratrække gevinster eller om at modregne tab og gevinster. Indsatserne udgør kun en del af automatejerens momspligtige omsætning i det omfang, de indgår i de indtægter, han udtager fra kassen. Den resterende del af indsatserne og de udbetalte gevinster er blot et led i spillets forløb ligesom i forbindelse med private væddemål. Som påpeget af Det Forenede Kongerige skal enhver indsats anses for at bestå af to dele. Den ene er den pris, der betales for de af automatejeren leverede tjenesteydelser (inklusive momsen på dette beløb). Resten af indsatsen kan betragtes som et bidrag til den fælles pulje, hvorfra gevinster udbetales. I løbet af en given periode vil de pågældende bestanddele svare til de beløb, der bliver samlet i henholdsvis automatens kasse og dens reserve.

30. Der bliver derfor opkrævet moms med samme sats på hver enkelt omsætning. Den del af hver enkelt indsats, der udgør prisen for automatejerens tjenesteydelser, kan ganske vist kun fastlægges ved hjælp af en procentsats baseret på de gennemsnitlige gevinster, som udbetales af en automat i løbet af en given periode. Det er imidlertid i praksis unødvendigt at foretage en sådan beregning. Det må klart tillægges større betydning, at beskatningsgrundlaget for en given periode kan fastlægges nøjagtigt på grundlag af de beløb, automatejeren har udtaget af kassen efter at have fyldt reserven. Det synspunkt, at beskatningsgrundlaget består af de samlede indsatser, kan mødes med den meget mere tungtvejende indvending, at selve beskatningsgrundlaget for mange automaters vedkommende ville skulle fastlægges ved et skøn på grundlag af de gennemsnitlige udbetalinger.

32. Hvis det lægges til grund, at beskatningsgrundlaget er de samlede indsatser, synes det at være klart, at i det omfang de gevinster, der er udbetalt til en spiller, overstiger hans indsats, kan de ikke betragtes som en rabat eller en bonus, der er ydet spilleren. Udbetalingen af gevinster til en spiller kan heller ikke betragtes som en rabat eller en bonus ydet i forhold til den af andre spillere betalte pris.

33. Selv om det måske — i hvert fald i princippet — er muligt at behandle den del af gevinsterne, der svarer til spillerens indsats, som en rabat eller en bonus, ville en sådan løsning efter min opfattelse være yderst kunstig. Den kan også være vanskelig at anvende i praksis, da det ville skulle fastlægges, hvor mange gange der er udbetalt gevinster til vindende spillere.

Spørgsmål 3

31. Med det tredje spørgsmål ønsker den nationale ret at få oplyst, om udbetalte gevinster udgør bonus som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i sjette direktiv. I betragtning af mit forslag til besvarelse af spørgsmål 1 opstår problemet ikke, da de beløb, der udbetales som gevinster, ikke udgør en del af den modydelse, automatejeren opnår. Jeg skal dog kort beskæftige mig med problemet.

34. Den omstændighed, at de beløb, der betales tilbage til spillerne — svarende til ca. 60 % af indsatserne — ikke fornuftigvis kan betegnes som »bonus«, viser, at det ville være kunstigt at behandle de samlede indsatser som automatejerens omsætning. Det pågældende forhold giver således yderligere støtte for min opfattelse i relation til spørgsmål 1.

Konklusion

35. Jeg mener herefter, at spørgsmålene fra Finanzgericht Hamburg bør besvares således:

»Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv skal fortolkes således, at i de tilfælde, hvor en medlemsstat opkræver moms af tjenesteydelser, som består i at opstille spilleautomater, der giver mulighed for at vinde penge, omfatter beskatningsgrundlaget for ydelserne i en given periode ikke den del af de samlede indsatser, som svarer til de gevinster, der i denne periode er udbetalt til de vindende spillere.«