CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 3 maart 1994 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Het Finanzgericht Hamburg verzoekt om uitlegging van de Zesde BTW-richtlijn. [1] De vragen van het Finanzgericht betreffen de grondslag voor de heffing van BTW over de recette van kansspelautomaten.

2. De prejudiciële vragen luiden als volgt:

„1) Is bij speelautomaten waarmee geld kan worden gewonnen (kansspelautomaten), de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de totale waarde van de inzetten, zonder aftrek van de automatisch aan de spelers uitgekeerde prijzen?

2) Indien de uitgekeerde prijzen moeten worden afgetrokken:

Gebiedt het beginsel van de individuele belasting, dat de prijzen slechts tot het bedrag van de inzet voor een spel respectievelijk een spelreeks mogen worden afgetrokken?

3) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:

Zijn de automatisch uitgekeerde prijzen geheel of gedeeltelijk — tot het bedrag van de voor het spel respectievelijk de spelreeks — een prijskorting in de zin van artikel 11 A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn?"

De achtergrond van de zaak

3. Verzoekster in het hoofdgeding (hierna: „Glawe") is een onderneming die in horecabedrijven speelautomaten installeert en exploiteert. De automaten worden in wer-

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

king gezet door de inworp van één of meer muntstukken. Zodra zij door de inworp van het juiste bedrag in werking zijn gezet, kan met de automaten een bepaalde tijd worden gespeeld. Gedurende die tijd kunnen aan succesvolle spelers prijzen worden uitgekeerd in de vorm van munten. Het bedrag van de eventuele prijs die in een spel wordt uitgekeerd, is afhankelijk van het geluk (en misschien de behendigheid) van de betrokken speler.

4. De automaten in kwestie bevatten twee verschillende vakken, die ik hierna het „geldbakje" en de „reserve" zal noemen. De reserve bevat de voorraad munten waaruit de prijzen worden uitgekeerd. Het geldbakje bevat munten die de exploitant uit de automaten kan verwijderen en voor zichzelf kan houden. De automaten zijn aldus ontworpen, dat wanneer de reserve vol is, de inworp van de spelers in het geldbakje terechtkomt. Als de reserve niet vol is, komt de inworp daarentegen in de reserve terecht.

5. De exploitatie van dergelijke automaten is in Duitsland geregeld bij de *Spielverordnung* van 11 december 1985. [2] Automaten die in exploitatie worden gebracht, moeten van een type zijn dat door de *Physikalisch-Technische Bundesanstalt* is goedgekeurd voor gebruik overeenkomstig de *Spielverordnung*. De automaten moeten gemiddeld ten minste 60 % van de totale waarde van de inzetten als prijs uitkeren; automaten van een type waarvoor de goedkeuring na 25 oktober 1990 is aangevraagd, dienen evenwel slechts 60 % van de totale waarde van de inzetten, verminderd met BTW, uit te keren. Bij de ingebruikneming van de automaat moet de exploitant de reserve vullen; telkens wanneer hij de automaat opent, moet hij de reserve aanvullen zodat zij geld bevat dat als prijs kan worden uitgekeerd.

6. Bij de bepaling van het bedrag dat Glawe voor 1991 aan BTW verschuldigd was, nam het Finanzamt, verweerder in het hoofdgeding, overeenkomstig de Duitse wettelijke regeling ter uitvoering van artikel 11 van de Zesde richtlijn, als maatstaf van heffing de geraamde bruto-ontvangsten van de automaten, dat wil zeggen, een raming van de totale in de automaten ingeworpen inzetten, verminderd met de BTW, doch zonder aftrek van de als winst uitgekeerde bedragen. Die grondslag wordt betwist door Glawe, die betoogt dat de BTW enkel mag worden geheven over de netto-ontvangsten van een exploitant, dus over de netto-recette van de automaten, nadat zowel de BTW als de aan de winnaars uitgekeerde bedragen zijn afgetrokken.

7. Hierna zal ik eerst de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn aangeven, en bespreken in hoeverre die van toepassing zijn op de belasting van speelautomaten. Ik zal daarna onderzoeken, hoe de prejudiciële vragen moeten worden beantwoord.

2 — BGBl. 1985 I, blz. 2245; laatstelijk gewijzigd bij de Zweite Verordnung zur Änderung der Spielverordnung van 25 oktober 1990 (BGBl. 1990 I, blz. 2392).

De bepalingen van de Zesde richtlijn

8. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

(...)."

Artikel 11 A luidt:

„In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

a) (...) alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde (...);

(...)

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

(...)

b) prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

(...)."

9. Opgemerkt moet worden, dat volgens artikel 13 B, sub f, van de Zesde richtlijn van BTW zijn vrijgesteld:

„weddenschappen, loterijen en andere kans-en geldspelen, met inachtneming van de door elke Lid-Staat vastgestelde voorwaarden en beperkingen".

Op het eerste gezicht lijkt artikel 13 B, sub f, kans-en geldspelen in beginsel van BTW vrij te stellen; die indruk lijkt te worden beves-

tigd door artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat als volgt luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van *belastingen* op verzekeringsovereenkomsten en *op spelen en weddenschappen,* alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten" (cursivering van mij).

Artikel 33 lijkt tot doel te hebben, de heffing van andere belastingen dan omzetbelasting mogelijk te maken ter zake van activiteiten als spelen en weddenschappen — en ook verzekeringen — waarvoor, zoals hierna nog zal blijken, een omzetbelasting structureel ongeschikt is. De woorden „met inachtneming van de door elke Lid-Staat vastgestelde voorwaarden en beperkingen" lijken evenwel in artikel 13 B, sub f, te zijn ingevoegd om sommige Lid-Staten in staat te stellen een omzetbelasting op bepaalde kans-en geldspelen te handhaven; deze bepaling lijkt door de Lid-Staten en de Commissie dan ook aldus te zijn uitgelegd, dat zij met name de heffing van BTW op het gebruik van speelautomaten toelaat. Volgens de Commissie is de exploitatie van speelautomaten in Denemarken, Duitsland, Nederland, Spanje en het Verenigd Koninkrijk aan de BTW onderworpen, maar is zij in België vrijgesteld. De exploitatie van dergelijke automaten is verboden in Frankrijk, Griekenland, Italië en Portugal. De Commissie heeft geen informatie verstrekt over de situatie in Ierland en Luxemburg.

10. Het lijkt mij verdedigbaar, de Zesde richtlijn aldus uit te leggen, dat zij BTW-heffing op de exploitatie van speelautomaten mogelijk maakt. Het is duidelijk, dat een Lid-Staat volgens de betrokken bepaling althans sommige kans-en geldspelen van de vrijstelling mag uitsluiten, aangezien het de Lid-Staten met zoveel woorden is toegestaan, de vrijstelling te beperken. Bovendien is het aantal kans-en geldspelen dat mag worden uitgesloten, niet uitdrukkelijk beperkt. Het is evenwel twijfelachtig, of een Lid-Staat *alle* kans-en geldspelen aan BTW mag onderwerpen.

11. In weerwil van de bij artikel 13 B, sub f, verleende discretionaire bevoegdheid, moet de geheven belasting, wanneer een Lid-Staat voor de heffing van BTW op het gebruik van speelautomaten heeft geopteerd, — zoals de Commissie opmerkt — in overeenstemming zijn met de communautaire voorschriften inzake de BTW. In het bijzonder moet zij in overeenstemming zijn met de in artikel 11 van de Zesde richtlijn neergelegde regeling inzake de maatstaf van heffing. Zoals uit haar intitulé blijkt, is één van de belangrijkste doelstellingen van de richtlijn juist het vaststellen van een uniforme grondslag. Op grond van de bij artikel 13 B, sub f, verleende bevoegdheid om „voorwaarden en beperkingen" op te leggen, kan een Lid-Staat beslissen welke kans-en geldspelen overeenkomstig die bepaling dienen te worden vrijgesteld, maar kan hij geen andere dan de bij artikel 11 bepaalde maatstaf van heffing kiezen.

12. Met betrekking tot speelautomaten waarmee de speler geld kan winnen, is het duide-

lijk, dat de Lid-Staten BTW mogen heffen, maar daartoe niet verplicht zijn. De Duitse regering poogt aan te tonen, dat aangezien bij het spelen op die automaten behendigheid te pas komt, het niet als een kansspel kan worden beschouwd, en dat het gebruik van speelautomaten derhalve niet onder artikel 13 B, sub f, valt. Die conclusie is zonder meer verkeerd, daar zij uitgaat van de onjuiste vooronderstelling, dat bij kansspelen behendigheid geen rol kan spelen. Dat de automaten de spelers de mogelijkheid bieden om meer terug te winnen dan hun inzet, en dat zelfs bij een behendig speler het resultaat althans ten dele van het toeval afhankelijk is, volstaat om het gebruik van dergelijke automaten als een kansspel aan te merken.

13. Ik concludeer dan ook, dat de Lid-Staten krachtens artikel 13 B, sub f, van de Zesde richtlijn bevoegd maar niet verplicht zijn om over het gebruik van speelautomaten waarmee geld kan worden gewonnen, BTW te heffen. Hierna zal ik dergelijke speelautomaten eenvoudigweg „automaten" noemen. Het is duidelijk, dat wanneer een speler een dergelijke automaat gebruikt, er sprake is van een dienstverrichting van de exploitant jegens de speler.

De eerste vraag

14. Met zijn eerste vraag wil de nationale rechter vernemen, of de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de totale waarde van de inzetten van de spelers is.

15. De Duitse regering geeft in overweging, die vraag bevestigend te beantwoorden, terwijl Glawe en het Verenigd Koninkrijk van mening zijn, dat de maatstaf van heffing moet worden beperkt tot de waarde van de totale inzetten verminderd met de uitgekeerde winst, dat wil zeggen het bedrag dat de exploitant daadwerkelijk uit de automaat haalt. Hoewel zij het met de Duitse regering eens is, dat de maatstaf van heffing de totale waarde van de inzetten is, suggereert de Commissie, dat de uitgekeerde prijzen als kosten moeten worden beschouwd, waarvoor de belasting bij analoge toepassing van artikel 17, lid 2, van de richtlijn aftrekbaar is. Artikel 17, lid 2, bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten; (...)."

De opvatting van de Commissie leidt, zij het met een andere juridische motivering, tot hetzelfde resultaat als door Glawe en het Verenigd Koninkrijk wordt voorgesteld.

16. Zoals ik al zei, is de onderliggende moeilijkheid in deze zaak, dat kansspelen zich slecht lenen voor BTW-heffing. De Commissie heeft dit erkend in haar voorstel voor de Zesde richtlijn, dat een onbeperkte vrijstelling voor „kansspelen en loterijen" voorzag (artikel 14 B, sub k, van het voorstel); in de toelichting bij het voorstel werd verklaard: „De onder letter k opgenomen vrijstelling voor kansspelen en loterijen vindt haar rechtvaardiging in zuiver praktische motieven. Deze activiteiten lenen zich namelijk slecht tot de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, zodat het doeltreffender is deze aan speciale belastingen te onderwerpen." [3] Nu een volledige vrijstelling in de uiteindelijke tekst van de richtlijn ontbreekt, moet het Hof een uitlegging proberen te vinden, die in overeenstemming is met de doelstellingen en de beginselen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

17. De eenvoud van de analyse van de Duitse regering is op het eerste gezicht aantrekkelijk. Het bedrag dat de exploitant van de speler „verkrijgt", is het bedrag dat als inzet in de automaat wordt geworpen. Wanneer de speler de inzet inwerpt, doet hij afstand van zijn geld, dat eigendom wordt van de exploitant van de automaat, ook al moet deze een deel van het ingezette geld in de reserve laten zolang de automaat in bedrijf blijft.

18. Die opvatting strookt evenwel niet met de commerciële realiteit van de handeling en met de doelstellingen en basisbeginselen van de richtlijn. De BTW die wordt geheven, moet evenredig zijn aan de daadwerkelijke omzet die een handelaar door de levering van goederen of het verrichten van diensten realiseert, na aftrek van de belasting waarmee de elementen van de prijs zijn belast (zie artikel 2 van de Eerste richtlijn [4]). Zoals Glawe en het Verenigd Koninkrijk hebben opgemerkt, bestaat de omzet van de exploitant in de praktijk uit de bedragen die hij uit de automaat kan halen, en niet uit de totale waarde van de inzetten van de spelers. Anders zou men tot het verrassende resultaat komen, dat de exploitant van de automaat het grootste deel van zijn omzet aan zijn klanten terugbetaalt. Dat zou mogelijk — zij het niet plausibel — zijn, indien die terugbetalingen konden worden beschouwd als „prijskortingen" of „prijsrabatten" in de zin van artikel 11 A, lid 3, sub b, zodat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig zou worden verminderd. Om redenen die ik hierna (punt 31 e. v.) nog zal uiteenzetten, kunnen zij evenwel niet als zodanig worden beschouwd. Die opvatting zou ook juist kunnen zijn indien de uitgekeerde prijzen, zoals de Commissie suggereert, konden worden beschouwd als kosten voor goederen en diensten, zodat de BTW krachtens artikel 17, lid 2, van de richtlijn kon worden afgetrokken. De belasting zou dan normaal en in overeenstemming met artikel 2 van de Eerste

3 — *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, Supplement 11/73, blz. 17.

4 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

richtlijn worden geheven, daar zij verschuldigd zou zijn over de gehele inzet na aftrek van de voorbelasting over de elementen van de kostprijs van de door de exploitant geleverde diensten, dat wil zeggen, na aftrek van de voorbelasting die de exploitant wordt geacht over de uitgekeerde prijzen te hebben betaald. Naar de letter is artikel 17, lid 2, evenwel duidelijk niet van toepassing, daar — zoals de Commissie erkent — de aan de winnaars uitgekeerde bedragen geen tegenprestatie zijn voor de aan de exploitant „door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten" in de zin van die bepaling. Ik acht het evenmin mogelijk of noodzakelijk om door analoge toepassing van artikel 17, lid 2, zoals de Commissie poogt te doen, tot dit resultaat te komen.

19. Mijns inziens is de in artikel 11 A, lid 1, sub a, bedoelde tegenprestatie die de exploitant voor zijn diensten ontvangt, enkel het bedrag dat hij uit de automaat haalt. Dat blijkt duidelijk bij onderzoek van de onderhavige handelingen en van andere kansspelen.

20. Hoewel kansspelen om geld van de spelers uitgaven vereist, leidt het in zijn eenvoudigste vorm niet tot het verbruik van goederen of diensten. Veronderstel bij voorbeeld, dat A met B een privé-weddenschap aangaat, en dat beiden hun inzet op tafel leggen. A wint de weddenschap en neemt het geld dat op tafel ligt. In een dergelijk geval ware het absurd te stellen, dat A en B jegens elkaar een dienst verrichten voor een tegenprestatie ten bedrage van hun respectieve inzet. Het aangaan van de weddenschap en het opstrijken van de winst maakt eenvoudigweg deel uit van het kansspel. Hoewel het aangaan van een weddenschap het uitgeven van geld impliceert, is het niet aan te merken als verbruik van goederen of diensten, dat in het BTW-stelsel de belastbare handeling is.

21. Bij commerciële kansspelen ligt de situatie anders, daar degene die de kansspelen organiseert, het zo aanlegt dat zijn inkomsten doorgaans volstaan om de organisatiekosten te dekken en hem een redelijke winst te bezorgen. Een bookmaker zal bij voorbeeld de inzetten bij paardenrennen op een zodanig niveau vaststellen, dat verzekerd is dat hij over de weddenschappen in hun totaliteit winst maakt. In dat opzicht kan degene die kansspelen organiseert, misschien worden geacht niet alleen zelf aan het spel deel te nemen, maar tevens aan de andere spelers een dienst te verlenen, bestaande in de organisatie van het kansspel. In die optiek zou zijn beloning voor die dienstverlening evenwel niet de totale waarde van de inzetten van de spelers zijn. Zoals ik al zei, is het inzetten en het uitkeren van prijzen de kern van het kansspel. De dienstverrichting van de organisator bestaat erin, dat hij het kader schept, waarbinnen deze activiteit kan worden uitgeoefend; zijn beloning voor die dienst is datgene wat na de prijzen overblijft, dat hij voor zichzelf reserveert, te zamen met de specifieke commissie die hij eventueel in rekening brengt.

22. Theoretisch kan het weliswaar moeilijk zijn, bij voorbeeld de netto speelwinsten van een bookmaker als de tegenprestatie voor diensten te beschouwen. Terwijl het mogelijk lijkt, hem als dienstverrichter te beschouwen, is de „prijs" die hij voor die dienst ontvangt veranderlijk en ten dele afhankelijk van het toeval en van zijn deskundigheid bij het bepalen van de hoogte van de inzetten. Die moeilijkheid levert evenwel geen steun op voor de stelling, dat de totale waarde van de inzetten als tegenprestatie voor zijn dienst moet worden beschouwd. Het verklaart daarentegen wel, waarom de Commissie in haar voorstel voor de Zesde richtlijn van mening was, dat kansspelen en weddenschappen zich slecht lenen tot BTW-heffing en beter aan specifieke belastingen kunnen worden onderworpen.

23. Het komt mij voor, dat de moeilijkheden die onlosmakelijk verbonden zijn aan de toepassing van BTW op kansspelen en weddenschappen, bij handelingen met speelautomaten minder zwaar doorwegen. Dat is wellicht de reden waarom de meeste Lid-Staten die de exploitatie van dergelijke automaten toestaan, ervoor opteren, de opbrengst niet van BTW vrij te stellen. Speelautomaten als de onderhavige zijn specifiek ontworpen om de exploitant een voorspelbare opbrengst te bezorgen. Uit de wijze waarop de automaat is afgesteld, weet hij op een paar procent na welke opbrengst hij mag verwachten. De exploitant heeft een zodanige zekerheid, dat zijn aandeel minder als speelwinst kan worden beschouwd dan als een vergoeding voor zijn dienst, de terbeschikkingstelling van de automaat. Bovendien is de hoogte van die vergoeding gemakkelijk vast te stellen, daar zij gelijk is aan het bedrag dat uit het geldbakje wordt gehaald.

24. Uit een en ander volgt, dat voor zover BTW kan worden geheven over de omzetten van speelautomaten, de maatstaf van heffing moet worden beperkt tot de daadwerkelijke recette van de exploitant, dat wil zeggen zijn netto-opbrengst na aftrek van de aan de spelers uitgekeerde prijzen. Dat dit standpunt juist is, wordt bevestigd wanneer men de handeling uit het oogpunt van de speler bekijkt. Wat de spelers als groep betalen voor de diensten van de exploitant, is het bedrag dat door de automaat wordt ingehouden en dat de exploitant incasseert. Voor het overige is de automaat enkel een instrument om de inzet van de spelers in te zamelen en aan de winnaars uit te keren.

25. Het argument van de Duitse regering, dat de inzet eigendom wordt van de exploitant, is niet beslissend. Dat geeft enkel weer, hoe het spel is opgezet. In de automaat ingeworpen muntstukken komen ofwel in het geldbakje, ofwel in de reserve terecht. De muntstukken in het geldbakje worden eigendom van de exploitant, daar zij een deel zijn van zijn inkomsten. De muntstukken in de reserve worden zijn eigendom omdat hij oorspronkelijk de reserve heeft gevuld. Daardoor stelt hij de spelers het voor de werking van de automaat noodzakelijke geld in de reserve ter beschikking; als muntstukken in de reserve terechtkomen, worden enkel de uitgekeerde prijzen aan hem terugbetaald. Het geld dat in de reserve terechtkomt, kan derhalve niet worden beschouwd als betaling

voor goederen of diensten, of als een deel van de omzet van de exploitant in de zin van de BTW-regeling.

26. Ik concludeer dan ook, dat de eerste vraag van de verwijzende rechter ontkennend moet worden beantwoord. Bij speelautomaten als die in het hoofdgeding omvat de maatstaf van heffing niet het percentage van de inzetten dat als prijs aan succesvolle spelers wordt uitgekeerd.

De tweede vraag

27. Met zijn tweede vraag wil de nationale rechter vernemen, of, zo de prijzen bij de berekening van de maatstaf van heffing moeten worden afgetrokken, het beginsel van de individuele belasting deze aftrek enkel toestaat tot het bedrag van de inzet voor elk spel afzonderlijk.

28. Deze vraag lijkt uit te gaan van de veronderstelling, dat ondanks het ontkennend antwoord op de eerste vraag, de omzet van de exploitant in beginsel bestaat uit de gehele in de automaat ingeworpen inzetten, maar dat een deel of alle prijzen mogen worden afgetrokken bij de berekening van de maatstaf van heffing. De nationale rechter werpt daarom de vraag op, of het beginsel van de individuele belasting, dat wil zeggen het beginsel dat elke levering of dienstverrichting moet leiden tot een afzonderlijke BTW-heffing, die evenredig is aan de betaalde prijs, in de weg staat aan de aftrek van het totaal aan prijzen, daar de verliezen van sommige spelers daarbij door de prijzen van anderen zouden worden gecompenseerd.

29. Gelet op de redenering die ten grondslag ligt aan het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag, rijst deze vraag strikt genomen niet. Er is geen sprake van het aftrekken van prijzen of het compenseren van prijzen en verliezen. De ingezette bedragen zijn slechts een onderdeel van de omzet van de exploitant in de zin van de BTW-regeling, voor zover zij deel uitmaken van de recette die hij uit het geldbakje haalt. Het restant van de inzet en de uitgekeerde prijzen maken eenvoudigweg deel uit van het kansspel, evenals bij een privé-weddenschap. Zoals het Verenigd Koninkrijk opmerkt, moet elke inzet worden geacht uit twee delen te bestaan. Eén deel is de prijs die wordt betaald voor de diensten van de exploitant (inclusief de over dat bedrag verschuldigde BTW). De rest van de inzet kan worden beschouwd als een bijdrage tot de gemeenschappelijke pot waaruit de prijzen kunnen worden uitgekeerd. In een gegeven tijdsspanne zullen die delen overeenstemmen met de bedragen in respectievelijk het geldbakje en de reserve van de automaat.

30. Over elke handeling afzonderlijk wordt derhalve een zelfde percentage BTW geheven. Weliswaar kan het deel van elke inzet dat overeenstemt met de prijs voor de diensten van de exploitant enkel worden bepaald door toepassing van een percentage, gebaseerd op de gemiddelde prijzen die een automaat tijdens een bepaalde periode uitkeert, maar in de praktijk is een dergelijke berekening niet nodig. Stellig belangrijker is, dat de maatstaf van heffing voor een bepaalde periode nauwkeurig kan worden bepaald op basis van de bedragen die de exploitant na aanvulling van de reserve uit het geldbakje haalt. Tegen de opvatting dat de maatstaf van heffing uit de totale waarde van de inzetten bestaat, kan het veel ernstiger bezwaar worden ingebracht, dat bij vele automaten de maatstaf van heffing zelf zou moeten worden geraamd op basis van hetgeen gemiddeld wordt uitbetaald.

De derde vraag

31. Met zijn derde vraag wil de nationale rechter vernemen, of de uitgekeerde prijzen een „prijskorting" zijn in de zin van artikel 11 A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn. Gelet op het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag, is deze vraag niet aan de orde, daar de als prijzen uitgekeerde bedragen geen onderdeel vormen van de tegenprestatie die de exploitant ontvangt. Ik zal de vraag evenwel kort behandelen.

32. Aangenomen dat de maatstaf van heffing de totale waarde van de inzetten is, is het duidelijk, dat voor zover de aan een speler uitgekeerde speelwinst zijn inzet overtreft, die speelwinst niet als een aan die speler toegekende prijskorting of-rabat kan worden beschouwd. Evenmin kan de uitkering van speelwinst aan één speler worden beschouwd als een korting of rabat op de prijs die andere spelers betalen.

33. Hoewel het — althans in beginsel — mogelijk is, het deel van de speelwinst dat met de inzet van de speler overeenstemt, als een korting of rabat te beschouwen, zou dat mijns inziens erg gekunsteld zijn. Het is in de praktijk wellicht ook moeilijk toe te passen, daar zou moeten worden vastgesteld, hoe vaak aan succesvolle spelers prijzen worden uitgekeerd.

34. De onmogelijkheid om het begrip „korting" zinvol toe te passen op de terugbetalingen aan spelers, die ongeveer 60 % van de totale waarde van de inzetten vertegenwoordigen, toont aan hoe gekunsteld het is om de totale waarde van de inzetten als de omzet van de exploitant te beschouwen. Het levert dus een extra argument voor mijn standpunt ten aanzien van de eerste vraag.

Conclusie

35. Ik geef het Hof dan ook in overweging, de vragen van het Finanzgericht Hamburg te beantwoorden als volgt:

„Artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde BTW-richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een Lid-Staat BTW heft over de dienst, bestaande in de terbeschikkingstelling van speelautomaten waarmee geld kan worden gewonnen, de maatstaf van heffing voor die dienst gedurende een bepaalde periode niet het percentage van de totale waarde van de inzetten omvat, dat overeenkomt met de tijdens die periode aan succesvolle spelers uitgekeerde prijzen."