URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
11. Juni 1998 *

In der Rechtssache C-283/95

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Finanzgericht Baden-Württemberg in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Karlheinz Fischer

gegen

Finanzamt Donaueschingen

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG 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)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten H. Ragnemalm sowie der Richter G. F. Mancini (Berichterstatter), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray und G. Hirsch,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder und Oberregierungsrat Bernd Kloke, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, als Bevollmächtigten, Beistand: Barrister Peter Mantle,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Jürgen Grunwald als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der deutschen Regierung, vertreten durch Ernst Röder, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als Bevollmächtigten, im Beistand von Kenneth Parker, QC, und der Kommission, vertreten durch Jürgen Grunwald, in der Sitzung vom 30. Januar 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. März 1997,

folgendes

Urteil

1 Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Beschluß vom 21. August 1995, beim Gerichtshof eingegangen am 25. August 1995, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG 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; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen Karlheinz Fischer (im folgenden: Kläger) und dem Finanzamt Donaueschingen (im folgenden: Finanzamt) über die Zahlung der Umsatzsteuer bei unerlaubten und strafbaren Glücksspielen.

Rechtlicher Rahmen

3 Artikel 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

...“

4 Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen grundsätzlich alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

5 Artikel 13 Teil B bestimmt:

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

...“

6 Artikel 33 in der zur Zeit der Vorgänge des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung bestimmte, daß unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen die Bestimmun-

gen der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran hindern, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen.

7 Nach deutschem Recht unterliegen gemäß § 1 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes (BGBl. I 1979, S. 1953; im folgenden: UStG) der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Erhebungsgebiet gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

8 Nach § 4 Nummer 9 Buchstabe b UStG sind die Umsätze steuerfrei, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind.

9 Nach § 284 des deutschen Strafgesetzbuchs wird mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wer ohne behördliche Erlaubnis öffentlich ein Glücksspiel veranstaltet oder hält oder die Einrichtungen hierzu bereitstellt. Als öffentlich veranstaltet gelten auch Glücksspiele in Vereinen oder geschlossenen Gesellschaften, in denen Glücksspiele gewohnheitsmäßig veranstaltet werden.

10 Für die Besteuerung ist es gemäß § 40 der Abgabenordnung von 1977 (BGBl. I S. 613) unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

11 Der Kläger veranstaltete in den Jahren 1987 bis 1989 an mehreren Orten in Deutschland Glücksspiele. Er hatte die behördliche Genehmigung für das Betreiben eines Geschicklichkeitsspiels mit einer Spielvorrichtung namens „Roulette Opta II". Von dieser Erlaubnis wich er jedoch derart ab, daß das Spielen dem Roulettespiel gleichkam, wie es in ordnungsgemäß zugelassenen öffentlichen Spielbanken betrieben wird.

12 Die vom Kläger unterhaltenen Spielgeräte hatten einen Zahlenkranz mit den Zahlen von 1 bis 24 in den Farben rot oder schwarz, dazu noch den Zeichen 0 und X. Ziel der Spieler war es, durch Setzen von Spielmarken auf die entsprechenden Felder vorauszusagen, wo die vom Spielleiter eingeworfene Kugel liegenbleiben werde. Die Spieler erwarben Spielmarken (Jetons) zu 5 DM je Stück; bei jedem Spiel konnten sie eine oder mehrere Spielmarken setzen. Blieb die Kugel auf der Zahl, der Linie oder der Farbe, auf die gesetzt worden war, liegen, zahlte der Spielleiter das 24fache, 12fache oder 2fache des Einsatzes aus.

13 Die Gewinne wurden sofort nach dem Gewinnspiel in Spielmarken ausbezahlt; die übrigen Einsätze wurden vom Spielleiter eingesammelt. Spieler, die nicht weiterspielen wollten, konnten ihre Spielmarken, die sie nicht verspielt hatten, in Geld umtauschen.

14 Nach Durchführung einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, der Kläger führe im Rahmen der Umsatzsteuer steuerbare und steuerpflichtige Leistungen aus, die in der Gewährung von Gewinnchancen an die Spieler bestünden. Die Bemessungsgrundlage hierfür seien die von den Spielern eingesetzten Geldbeträge abzüglich der erzielten Spielgewinne. Da diese Umsätze vom Kläger jedoch nicht aufgezeichnet waren, wurde das steuerliche Entgelt aufgrund einer Wahrscheinlichkeitsrechnung in der Weise ermittelt, daß die Spieleinnahmen mit dem Faktor 6 multipliziert wurden.

Die Vorabentscheidungsfragen

15 Das vom Kläger angerufene Finanzgericht Baden-Württemberg wirft unter Berücksichtigung der Urteile vom 5. Juli 1988 in den Rechtssachen 269/86 (Mol, Slg. 1988, 3627) und 289/86 (Happy Family, Slg. 1988, 3655) erstens die Frage auf, ob die Leistungen, um die es im Ausgangsverfahren geht, tatsächlich Dienstleistungen im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie darstellten oder ob sie als unerlaubte Handlungen dem Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie entzogen seien. Zweitens sei für den Fall, daß die fraglichen Leistungen nach der Sechsten Richtlinie steuerbar seien, fraglich, ob die vom Gerichtshof im Urteil vom 5. Mai 1994 in der Rechtssache C-38/93 (Glawe, Slg. 1994, I-1679) herangezogene Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, nach der nur auf die Nettoerlöse nach Auszahlung der Gewinne an die Spieler abzustellen sei, auf die bei ihm anhängige Rechtssache anwendbar sei. Für den Fall, daß dies zu verneinen sei, müsse drittens eine andere Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bestimmt werden.

16 Das nationale Gericht hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten EG-Richtlinie dahin auszulegen, daß sonstige Leistungen, die der Veranstalter unerlaubter und strafbarer Glücksspiele an die Spieler erbringt, nicht steuerbar sind?

2. Für den Fall, daß die Frage zu 1 zu verneinen ist:

   Ist Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten EG-Richtlinie dahin auszulegen, daß bei unerlaubten Glücksspielen in Form des Roulettes Bemessungsgrundlage für die sonstigen Leistungen des Veranstalters an die Spieler der Betrag ist, der dem Veranstalter innerhalb eines Besteuerungszeitraums verbleibt?

3. Für den Fall, daß die Frage zu 2 zu verneinen ist:

Wie ist die Bemessungsgrundlage in den Fällen der Fragen zu 1 und 2 zu ermitteln?

Zur ersten Frage

17 In Hinblick auf die Erteilung einer zweckdienlichen Antwort an das nationale Gericht ist die erste Frage dahin zu verstehen, ob die unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels — hier des Roulettespiels — in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt und ob ein Mitgliedstaat diese Tätigkeit der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank mehrwertsteuerfrei ist.

18 Zunächst ist festzustellen, daß die Sechste Richtlinie Glücksspiele mit Geldeinsatz ausdrücklich erwähnt, indem sie in Artikel 13 Teil B Buchstabe f deren Steuerbefreiung vorsieht und in Artikel 33 bestimmt, daß ihre Bestimmungen einen Mitgliedstaat nicht daran hindern, Abgaben auf Spiele und Wetten beizubehalten oder einzuführen. Diese Umsätze sind daher nicht als solche der Anwendung der Sechsten Richtlinie entzogen.

19 Sodann sind die Bedenken des nationalen Gerichts hinsichtlich der Möglichkeit zu prüfen, unerlaubte Tätigkeiten der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Der Gerichtshof hat im Urteil vom 28. Februar 1984 in der Rechtssache 294/82 (Einberger II, Slg. 1984, 1177, Randnrn. 19 und 20), in den Urteilen Mol und Happy Family (Randnrn. 15 bzw. 17) und im Urteil vom 6. Dezember 1990 in der Rechtssache C-343/89 (Witzemann, Slg. 1990, I-4477, Randnr. 19) ausgeführt, daß unerlaubte Einfuhren oder Lieferungen von Betäubungsmitteln oder Falschgeld, die als solche von der Einführung in den Wirtschafts- und Handelskreislauf der Gemeinschaft ausgeschlossen sind und nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben können, völlig außerhalb des Regelungsbereichs der Sechsten Richtlinie liegen und somit nicht zum Entstehen einer Mehrwertsteuerschuld führen.

20 Wie der Gerichtshof im Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-111/92 (Lange, Slg. 1993, I-4677, Randnr. 12) festgestellt hat, betrifft dieser Grundsatz nur Waren, die aufgrund ihrer besonderen Merkmale weder in den Verkehr gebracht noch in den Wirtschaftskreislauf einbezogen werden können.

21 Abgesehen von diesen Fällen, in denen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen Wirtschaftssektor und einem illegalen Sektor ausgeschlossen ist, verbietet jedoch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten Umsätzen und unerlaubten Geschäften. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, genügt der Umstand, daß bestimmte Waren wegen ihrer möglichen Verwendung zu strategischen Zwecken nicht in bestimmte Gebiete ausgeführt werden dürfen, für sich genommen nicht, um diese Ausfuhren aus dem Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie herausfallen zu lassen (Urteil Lange, a. a. O., Randnrn. 16 und 17).

22 Diese Erwägungen zur Einfuhr oder zur Veräußerung von Waren gelten auch für Dienstleistungen wie die Veranstaltung von Glücksspielen. Glücksspiele, darunter das Roulettespiel, werden jedoch in mehreren Mitgliedstaaten rechtmäßig veranstaltet. Da die im Ausgangsverfahren fraglichen unerlaubten Geschäfte mit erlaubten Tätigkeiten konkurrieren, verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, sie unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer anders zu behandeln.

23 Infolgedessen fällt die unerlaubte Veranstaltung von Glücksspielen in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie.

24 Schließlich ist zu prüfen, ob Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie, wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren schriftlichen Erklärungen meint, es den Mitgliedstaaten dann verbietet, unerlaubte Glücksspiele der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn die entsprechende Tätigkeit, falls sie in ordnungsgemäß zugelassenen öffentlichen Spielbanken rechtmäßig ausgeübt wird, steuerfrei ist.

25 Schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, daß Glücksspiele mit Geldeinsatz grundsätzlich von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Die Mitgliedstaaten bleiben dafür zuständig, die Bedingungen und Grenzen dieser Befreiung festzulegen.

26 Die Kommission hat jedoch geltend gemacht, daß Artikel 13 Teil B Buchstabe f kein absolutes Verbot der Besteuerung von Glücksspielen enthalte. Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist in der Sitzung von dem in ihren schriftlichen Erklärungen vertretenen Standpunkt abgerückt und hat vorgetragen, die Mitgliedstaaten könnten im Rahmen der Festlegung der Bedingungen und Grenzen der Befreiung vorsehen, daß nur die Umsätze in ordnungsgemäß zugelassenen öffentlichen Spielbanken befreit seien.

27 Hierzu ist festzustellen, daß die in Artikel 13 Teil B vorgesehenen Befreiungstatbestände unter Beachtung des dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatzes der steuerlichen Neutralität anzuwenden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Juni 1997 in der Rechtssache C-45/95, Kommission/Italien, Slg. 1997, I-3605, Randnr. 15). Dieses Erfordernis gilt auch für den Fall, daß die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f von ihrer Befugnis Gebrauch machen, die Bedingungen und Grenzen der Befreiung festzulegen. Mit der Einräumung dieser Befugnis hat der Gemeinschaftsgesetzgeber die Mitgliedstaaten nämlich nicht dazu ermächtigt, den der Sechsten Richtlinie zugrunde liegenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu verletzen.

28 Wie aber in Randnummer 21 dieses Urteils ausgeführt worden ist, folgt aus dem Urteil Lange, daß der Grundsatz der steuerlichen Neutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet. Daraus ergibt sich, daß die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung nicht den erlaubten Glücksspielen vorbehalten dürfen.

29 Entgegen der Auffassung der deutschen Regierung läßt sich hiergegen nicht einwenden, daß die Bedingungen, unter denen erlaubte Glücksspiele veranstaltet werden, deshalb nicht mit den Bedingungen bei unerlaubten Glücksspielen vergleichbar seien, weil die zugelassenen Spielbanken einer auf der Grundlage ihrer Spielerträge berechneten Spielbankabgabe unterlägen.

30 Denn zum einen würde das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verfälscht, wenn die Mitgliedstaaten bei seiner Anwendung danach unterscheiden könnten, ob andere, nichtharmonisierte Abgaben bestehen. Zum anderen spricht, wie die deutsche Regierung in der Sitzung selbst eingeräumt hat, nichts dagegen, daß auch die Veranstalter von unerlaubten Glücksspielen zu Abgaben herangezogen werden, die den von den zugelassenen Spielbanken zu zahlenden Abgaben entsprechen.

31 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, daß die unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels — hier: des Roulettespiels — in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt. Artikel 13 Teil B Buchstabe f dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, daß ein Mitgliedstaat diese Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist.

Zur zweiten und zur dritten Frage

32 Angesichts der Antwort auf die erste Frage brauchen die zweite und die dritte Frage des nationalen Gerichts nicht beantwortet zu werden.

Kosten

33 Die Auslagen der deutschen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht Baden-Württemberg mit Beschluß vom 21. August 1995 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Die unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels — hier: des Roulettespiels — fällt in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage. Artikel 13 Teil B Buchstabe f dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, daß ein Mitgliedstaat diese Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn die Veranstaltung eines solchen Glücksspiels durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Juni 1998.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

H. Ragnemalm