

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 20 mars 1997 *

1. De frågor som har uppkommit i förevarande mål och som har hänskjutits till domstolen av Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, är följande. Är verksamhet i form av olagligt tillhandahållande av roulettspel mervärdesskattepliktig? Om så är fallet, är en medlemsstat skyldig att medge undantag för sådan verksamhet om den medger undantag för anordnande av sådant spel på offentliga kasinon med licens? Om så inte är fallet, vad utgör beskattningsunderlaget i mervärdesskattelhänseende?

...”

3. I artikel 11 A.1 a i direktivet stadgas att beskattningsunderlaget för transaktioner inom landets territorium är:

Relevanta gemenskapsrättsliga och nationella bestämmelser

2. I artikel 2 i rådets sjätte direktiv¹ föreskrivs följande:

”... Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

4. Enligt artikel 13 B f är följande undantaget från skatt:

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter-Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT 1977 L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

”Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat”.

5. I artikel 33 i direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga bestämmelser, får bestämmelserna i detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att bibehålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, sådana skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter.”

6. Genom 1 § första stycket första punkten i den tyska omsättningsskattelagen införlivas artikel 2.1 med direktivet på så sätt att transaktioner inom landets territorium som genomförs mot betalning av en näringsidkare inom ramen för dennes näringsverksamhet är underkastade mervärdesskatt. I enlighet med artikel 13 B f i direktivet undantas i 4 § nionde stycket b i den aktuella lagen bland annat sådan omsättning för offentliga kasinon med licens, som härrör från sådana kasinons verksamhet.

Bakgrund och den nationella domstolens frågor

7. Enligt tysk rätt får roulettspel endast anordnas i kommersiellt syfte av offentliga kasinon med licens. Från år 1987 till år 1989 anordnade Karlheinz Fischer roulettspel på

ett flertal platser i Förbundsrepubliken Tyskland. Karlheinz Fischer hade inte licens att bedriva kasinoverksamhet och, följaktligen, att anordna roulettspel, men han hade tillstånd att anordna skicklighetsspel med en maskin kallad ”Roulette Opta II”. Han avvek emellertid från villkoren i tillståndet genom att spelet var att jämställa med roulettspel.

8. Den utrustning som Karlheinz Fischer använde bestod av ett hjul försett med siffrorna 1 till 24 liksom med ”siffrorna” O och X. Siffrorna 1 till tolv var svarta och siffrorna 13 till 24 röda. Syftet med spelet var att, genom att placera marker på rätt rutor på spelbordet, förutse var den kula som släpptes av en croupier skulle komma att stanna. Spelarna köpte markerna för 5 DM styck. Vid varje spel kunde de placera en eller flera marker på rutorna med siffrorna 1 till 24, O och X (*en plein*), på linjen mellan två siffror (*à cheval*) och/eller på rutorna för de röda och/eller de svarta siffrorna. En spelare erhöll 24 gånger värdet av insatsen om han satsat på en ruta där kulan kom att stanna, tolv gånger insatsen om kulan kom att stanna på en av de två siffror mellan vilka rutor han gjort sin insats och två gånger insatsen om han rätt kunnat förutse att kulan skulle komma att stanna på rött eller svart. Vinsterna betalades ut i form av marker vid slutet av varje spel och de marker som croupiern samlat in fanns tillgängliga för betalning av vinster eller för köp. De spelare som önskade avbryta spelet kunde växla in sina återstående marker mot kontanter.

9. Karlheinz Fischer deklarerade sina nettoinkomster, det vill säga det belopp motsvarande det överskott han erhöll varje dag, såsom beskattningsbar omsättning. Finanzamt var däremot av den uppfattningen att beskattningsunderlaget skulle utgöras av de belopp (i form av marker) som spelarna satsat i varje spel eller följd av spel minskat med deras vinster (likaledes i form av marker). Trots att det inte står helt klart, verkar det som om Finanzamt endast haft för avsikt att beakta de spel, vid vilka arrangören gjort en nettovinst, genom att bortse ifrån nettoförluster i andra spel. Eftersom Karlheinz Fischer inte registrerat dessa sifferuppgifter (vilket skulle ha inneburit registrering av alla insatser och vinster för varje spelare), gjorde Finanzamt en uppskattning av beloppet genom att multiplicera hans nettoinkomster med en faktor motsvarande sex, vilken grundades på sannolikheten för varje spelare att vinna respektive förlora.

10. Finanzgerichts första fråga gäller huruvida tillhandahållande av roulettspelet är skattepliktigt. Karlheinz Fischer drev inte något offentligt kasino med licens enligt lydelsen av 4 § nionde stycket b i omsättningsskattelagen, utan dömdes i själva verket enligt 284 § i den tyska brottsbalken för att ha bedrivit förbjudet hasardspel. Eftersom Karlheinz Fischers omsättning således inte är av den arten att den faller under undantaget enligt 4 § nionde stycket b kom Finanzgericht till den slutsatsen att hans omsättning, enligt tysk rätt, skall beskattas enligt den allmänna beskattningsbestämmelsen i 1 § första stycket första meningen i ifrågavarande lag. Finanzgericht undrar emellertid, med hänvis-

ning till domstolens domar i målen Happy Family² och Mol 12³, i vilka det slogs fast att illegalt tillhandahållande av narkotiska preparat inte var mervärdesskattepliktigt, huruvida det faktum att Karlheinz Fischer verksamhet var rättsstridig enligt tysk rätt medför att den, på gemenskapsrättslig grund, inte skall vara föremål för beskattning.

11. I det fall det antas att Karlheinz Fischers verksamhet var skattepliktig, begär Finanzgericht för det andra vägledning såvitt avser beskattningsunderlaget. Finanzgericht är benägen att acceptera Finanzamts ståndpunkt men anser inte att det går att döma till dess fördel på grund av domstolens dom i målet Glawe⁴, i vilken det slogs fast att beskattningsunderlaget för tjänster i form av verksamhet med spelautomater utgjordes av de nettobelopp som erhöles då automaterna tömdes efter det att vinsterna betalats ut och inte de totala belopp som satsats i automaterna av spelarna. Finanzgericht noterar likheterna mellan dessa två spelformer. Finanzgericht har tillagt att, trots att domstolen i sin dom noterade att spelautomaterna på grund av bestämmelser i lag var inställda på så sätt att minst 60 procent av insatserna skulle betalas ut som vinster, denna omständighet inte kan anses ha avgörande betydelse för domstolens avgörande.

2 — Dom av den 5 juli 1988 i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655).

3 — Dom av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol 12 (REG 1988, s. 3627).

4 — Dom av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679).

12. Finanzgericht har därför ställt följande tolkningsfrågor till domstolen: **Den första frågan**

"1. Skall artikel 2.1 i sjätte direktivet tolkas så, att tjänster som den som anordnar olagliga och straffbara hasardspel tillhandahåller spelare inte är skattepliktiga?"

2. Om den första frågan skall besvaras nekande: Skall artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet tolkas så, att beskattningsunderlaget, i fall av olaglig spelverksamhet i form av roulett, för den som tillhandahåller spelarna tjänsterna utgörs av det belopp som denne erhåller under en beskattningsperiod?"

3. Om den andra frågan skall besvaras nekande: Hur skall beskattningsunderlaget fastställas för de fall som avses i den första och den andra frågan?"

13. Domstolens rättspraxis avseende mervärdesskatt på illegal verksamhet har sitt ursprung i dess rättspraxis avseende tullar. I domarna i målen Horvath⁵, Wolf⁶ och "Einberger I"⁷ slog domstolen fast att inga tullavgifter uppkommer vid import av narkotika annat än vid import genom kanaler som strikt kontrolleras av behöriga myndigheter för medicinskt och vetenskapligt bruk. Domstolen grundade sitt resonemang på det faktum att import och försäljning av narkotiska preparat på annat sätt än genom dessa kanaler var förbjuden i medlemsstaterna genom en internationell överenskommelse, vilken samtliga medlemsstater undertecknat, nämligen Den allmänna narkotikakonventionen. Import av narkotika som varken kan saluföras eller utgöra en integrerad del av ekonomin inom gemenskapen innebar inte en skyldighet att erlagga tullavgift. Domstolen anförde vidare att illegal import av narkotika helt och hållet föll utanför de målsättningar som skall förverkligas av gemenskapen enligt artikel 2 i fördraget och de riktlinjer för hur tullunionen skall organiseras, vilka följer av artikel 29.

14. I målet "Einberger II"⁸ utvidgade domstolen sin rättspraxis beträffande tullavgifter till att gälla mervärdesskatt på illegal import av narkotika. Därefter slog domstolen, i

5 — Dom av den 5 februari 1981 i mål 50/80, Horvath (REG 1981, s. 385).

6 — Dom av den 26 oktober 1982 i mål 221/81, Wolf (REG 1982, s. 3681).

7 — Dom av den 26 oktober 1982 i mål 240/81, Einberger I (REG 1982, s. 3699).

8 — Dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82, Einberger II (REG 1984, s. 1177).

målen "Happy Family"⁹ och "Mol"¹⁰, fast att även ett rättsstridigt tillhandahållande av narkotiska preparat inom ett lands gränser föll utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Domstolen resonerade på så sätt att rättsstridiga narkotikatransaktioner var främmande för de målsättningar som anges i det sjätte direktivet, nämligen att verksamt avlägsna hinder för rörligheten för personer, varor, tjänster och kapital, att genomföra integrationen av de nationella ekonomierna samt att genomföra en gemensam marknad som tillåter sund konkurrens och som liknar en verklig inre marknad.¹¹

15. I två senare mål begärdes att domstolen skulle ta ställning till samma frågeställning i samband med två andra typer av produkter. I målet Witzemann¹² utvidgade domstolen sin rättspraxis avseende tullavgifter och mervärdesskatt till att gälla import av förfälskade pengar och intog ståndpunkten att det resonemang den fört i dessa mål i än högre grad var tillämpligt på förfälskade pengar, som till skillnad från narkotiska preparat är föremål för ett absolut förbud mot import och saluföring. I målet Lange¹³ slog domstolen däremot fast att export av varor till Östeuropa, i strid med ett exportförbud som beslutats inom ramen för Cocom (Co-ordinating Committee for Multilateral Export Controls), var skattepliktig. I motsats till vad

som gällt i tidigare mål var inte ifrågasättande varor av sådant slag att alla transaktioner var förbjudna på grund av deras natur eller speciella kännetecken. Det enda som var förbjudet var export av sådana varor till vissa platser med anledning av att de var möjliga att använda för strategiska ändamål.

16. I förevarande mål har den tyska och den brittiska regeringen samt kommissionen inkommit med yttranden till domstolen. Alla tre är av den mening att, i motsats till illegala transaktioner med narkotika och förfälskade pengar, rättsstridigt tillhandahållande av roulettspel omfattas av det sjätte direktivet. Jag delar den uppfattningen.

17. Det står klart att domstolens rättspraxis avseende narkotiska preparat och penningförfälskning utgör ett undantag från huvudregeln, nämligen att rättsenliga och rättsstridiga transaktioner skall vara föremål för samma bedömning i skattehänseende. I målen Mol och Happy Family uttalade domstolen följande:

"Det skall slås fast att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att, såvitt avser uttag av mervärdesskatt, allmänt göra åtskillnad mellan legala och illegala transaktioner. Detta gäller emellertid inte fall av tillhandahållande av produkter, såsom narkotiska preparat, som på grund av sin speciella natur har det särdrag att de är föremål för ett absolut förbud mot att bringas i omsättning i samtliga medlemsstater, med undantag för sådana strikt kontrollerade försäljnings

9 — Se ovan fotnot 2.

10 — Se ovan fotnot 3.

11 — Domen i målet Mol, punkterna 14 och 16, samt domen i målet Happy Family, punkterna 16 och 18.

12 — Dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89 (REG 1990, s. I-4477).

13 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92 (REG 1993, s. I-4677).

kanaler som avser användning för medicinska och vetenskapliga ändamål. I en sådan speciell situation, vilken utesluter all konkurrens mellan en rättsenlig ekonomisk sektor och en rättsstridig sektor kan inte det faktum, att någon skyldighet att erlägga mervärdesskatt inte föreligger inverka på principen om skatteneutralitet".¹⁴

18. För att bemöta de farhågor, som förts fram av den franska, den tyska och den nederländska regeringen i dessa mål, om att en gynnsammare behandling av illegal handel skulle undergräva principen om skatteneutralitet,¹⁵ har domstolen slagit fast att om det föreligger möjlig konkurrens mellan legal och illegal handel så skall den skattemässiga behandlingen vara densamma.

19. Detta gäller i förevarande fall. Det är fullt möjligt att skilja den verksamhet som är föremål för prövning i det aktuella målet från transaktioner med narkotiska preparat och förfalskade pengar. Tillhandahållandet av tjänster i form av hasardspel, såsom roulett, utgör en viktig del av den legala handeln och är en integrerad del av gemenskapens ekonomi. Det är inte, för att använda domstolens egna ord i målen Happy Family och Mol, "främmande för de målsättningar som anges i det sjätte direktivet". Den verksamhet som är aktuell i förevarande mål är rättsstridig endast på den grunden att det är fråga om ett legalt spel, för vilket tillstånd fanns, som omvandlades till ett spel som lagligen

endast kan tillhandahållas i offentliga kasinon med licens. Situationen i detta mål liknar mer omständigheterna i målet Lange,¹⁶ i vilket varorna inte var förbjudna på grund av sin natur, utan endast var underkastade exportförbud med anledning av att de var avsedda för vissa länder för strategiska ändamål. I förevarande fall är det möjligt för legal verksamhet att konkurrera med illegal verksamhet, och principen om skatteneutralitet förutsätter att mervärdesskattesystemet inte gynnar illegala spel genom att göra dem mer fördelaktiga än legala spel.

20. Jag drar därför den slutsatsen att illegal roulettverksamhet, såsom den som är aktuell i förevarande mål, är mervärdesskattepliktig. Sålunda är den skattepliktig enligt artikel 2.1 i direktivet förutsatt att den inte undantas enligt artikel 13 B f.

21. I detta sammanhang uppkommer ytterligare en fråga som inte tagits upp av den nationella domstolen men som är relevant för utgången av förevarande tvist, nämligen huruvida Tyskland har rätt att, enligt artikel 13 B f, begränsa undantaget från skattskyldighet till offentliga kasinon med licens. Artikel 13 B f tillåter att medlemsstaterna fastställer "villkor och begränsningar" för undantaget i bestämmelsen. Emellertid återstår frågan huruvida medlemsstaternas möj-

14 — Domen i målet Mol, punkt 18, samt domen i målet Happy Family, punkt 20.

15 — Domen i målet Mol, punkt 17, samt domen i målet Happy Family, punkt 19.

16 — Se ovan fotnot 13.

lighet att efter fritt skön begränsa undantagets räckvidd inskränks av principen om skatteneutralitet.

innebära ett förverkligande av ett ändamål som är främmande för sjätte direktivet.¹⁷

22. Avgörandet i målet Lange visar, som Förenade kungariket framhåller i sitt skriftliga yttrande, att tillämpningen av principen om skatteneutralitet inte begränsas till förhållanden under vilka, för det fall principen inte hade tillämpats, legal handel skulle vara underkastad oförmånligare villkor än illegal handel. I det målet tillämpades principen om skatteneutralitet under omständigheter som innebar att illegal handel annars skulle ha försatts i en ogynnsam position. Domstolen slog fast att en exporterande medlemsstat inte hade rätt att neka ett sådant undantag avseende export, som föreskrivs i artikel 15 i direktivet, på den grunden att den ifrågavarande exporten var illegal. Domstolen noterade att, i enlighet med principen om skatteneutralitet på vilken det sjätte direktivet grundas, artikel 15 inte gör någon åtskillnad mellan legal och illegal export såvitt avser frågan om undantag. Därutöver framhöll domstolen, som först konstaterade att medlemsstaterna enligt artikel 17.3 i direktivet ålagts att medge avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt för varor som är föremål för exportundantag enligt artikel 15, att syftet med sådana undantag var att säkerställa att konsumenter i länder utanför gemenskapen inte skulle vara skyldiga att erlägga gemenskapsmervärdesskatt. Följaktligen skulle det faktum, att en medlemsstat vägrar att tillämpa ett undantag som föreskrivs i direktivet på en exporttransaktion i syfte att bestraffa ett åsidosättande av en nationell bestämmelse enligt vilken tillstånd erfordras,

23. Förenade kungariket har i sitt skriftliga yttrande, mot bakgrund av nämnda dom, framfört den uppfattningen att principen om skatteneutralitet hindrar Tyskland från att begränsa undantaget från skattskyldighet enligt artikel 13 B f till legal verksamhet. Vid den muntliga förhandlingen återkallade emellertid Förenade kungariket detta påstående och angav att det grundades på ett missförstånd beträffande de tyska reglerna. Förenade kungariket noterade att, trots att en medlemsstat inte har rätt att allmänt göra åtskillnad mellan legal och illegal verksamhet i syfte att medge undantag, så har den rätt att fastställa villkor för och begränsningar av undantaget, vilket omfattar ett villkor att ifrågavarande verksamhet skall tillhandahållas av offentliga kasinon med licens. Tyskland hade således rätt att från undantagets tillämpningsområde utesluta verksamhet som inte bedrivs av offentliga kasinon med licens men kunde inte, till exempel, neka att bevilja undantag för illegal verksamhet som bedrivs av sådana kasinon eller sådan verksamhet som är illegal på grund av att kasinot inte förnyat sin licens i tid.

24. Vid den muntliga förhandlingen försökte den tyska regeringen rättfärdiga begränsningen på olika grunder. Den tyska regeringen gjorde gällande att principen om skatteneutralitet inte innebar en skyldighet att låta undantaget omfatta även illegal verksam-

¹⁷ — Punkt 19-22 i domen i målet Lange.

het, eftersom de två olika typerna av verksamhet var underkastade olika konkurrensvillkor. Enligt tysk rätt motsvaras undantaget från mervärdesskatt för legalt roulettspel av att sådant spel är belagt med en speciell spel- eller kasinoskatt. Verksamhet som inte är undantagen från mervärdesskatt är inte belagd med sådan skatt.

25. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att de spel som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen i huvudsak är identiska med sådana roulettspel som tillhandahålls av kasinon. Följaktligen är det svårt att se att en medlemsstats vägran att bevilja undantag för förstnämnda spel med hänvisning till att de är illegala, skulle överensstämma med principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för sjätte direktivet.

26. I enlighet med vad Förenade kungariket helt riktigt anför i sitt skriftliga yttrande framgår det av domen i målet Lange att principen om skatteneutralitet utesluter att mervärdesskattesystemet används för att bestraffa illegal verksamhet. Mervärdesskattens tillämplighet får inte göras beroende av de särdrag som förekommer i en medlemsstats straffrätt. Att medge undantag i förevarande fall skulle innebära att den enhetlighet som skall karakterisera tillämpningen av skattelagstiftningen äventyras.

27. Enligt min mening kan det i detta fall inte påstås, vilket Förenade kungariket gjorde vid den muntliga förhandlingen, att

Tyskland endast har fastställt villkoren för tillämpningen av undantaget snarare än att principiellt ha gjort åtskillnad mellan legal och illegal verksamhet, något som Förenade kungariket medger inte är tillåtet. Den nationella domstolen menar att de tyska reglerna skiljer mellan legal och illegal roulett. Dess första fråga är ställd med utgångspunkt från detta. Det förekommer ingenting i handlingarna i målet som ger anledning att ifrågasätta denna bedömning. Tvärtom framgår det att endast legal roulett är undantagen från skatt, eftersom roulettspel endast kan tillhandahållas för kommersiellt bruk av kasinon med licens. Det faktum att åtskillnaden mellan legal och illegal roulett följer av ett villkor som är en förutsättning för tillämpningen av undantaget har föga betydelse i detta avseende.

28. Det är därför inte nödvändigt att i förevarande mål ta ställning till den mer allmänna frågan i vilken utsträckning, bortsett från skillnaden mellan legal och illegal handel, principen om skatteneutralitet begränsar det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna ges genom de inledande orden i artikel 13 B i direktivet eller genom individuella undantag, att fastställa villkor, begränsningar eller avvikelser såvitt avser vissa undantag. Med anledning av att den verksamhet som omfattas av artikel 13 B i direktivet bedrivs på konkurrensutsatta marknader skulle principen om skattemässig neutralitet, om den drevs för långt, medföra att medlemsstaterna praktiskt taget skulle berövas allt sitt utrymme för skönsmässig bedömning, vilket grundas på direktivet, vid fastställandet av villkoren för ifrågavarande undantag. Det tycks mig emellertid som om direktivet trots allt medför begränsningar av

medlemsstaternas behörighet att göra åtskillnad mellan konkurrerande skattepliktiga personer som bedriver i huvudsak identiska verksamheter genom att undantagens omfattning definieras i direktivet.

29. Den tyska regeringens argument att principen om skatteneutralitet inte utgör hinder för de tyska reglerna, eftersom olika regler gäller för legal och illegal handel är också, enligt min mening, ohållbart. Det förefaller mig som om mervärdesskatt skall bedömas för sig då principen om skatteneutralitet skall tillämpas i fall som det aktuella. Det skulle vara ogörligt att tillåta att medlemsstaterna beaktar att uttag av andra skatter, såväl direkta som indirekta, som inte harmoniserats och vars belopp antingen motsvarar eller inte motsvarar den mervärdesskatt som man har för avsikt att ta ut på illegala verksamheter, tas ut på legala verksamheter.

30. Det framgår tydligt av artikel 33 i direktivet att punktskatter och andra speciella skatter i förekommande fall kan tas ut utöver mervärdesskatt. I artikel 11 A.2 a föreskrivs i själva verket att sådana punktskatter och andra skatter skall inräknas i beskattningsunderlaget då mervärdesskatten fastställs. Det står således medlemsstaterna fritt att ta ut speciella skatter på spel och av den som bedriver verksamhet med spel samt att bestämma omfattningen av sådana skatter. Om den så önskar, kan en medlemsstat fastställa omfattningen av nationella skatter på så sätt att en verksamhet inte samtidigt är föremål för mervärdesskatt och nationell skatt, men den är inte tvungen till detta. Vad en medlemsstat inte har rätt att göra är att fastställa gränserna för gemenskapens har-

moniserade mervärdesskattesystem genom en hänvisning till nationella skatter som inte är föremål för harmonisering.

31. Jag drar följaktligen den slutsatsen att en medlemsstat inte har rätt att begränsa omfattningen av undantaget i artikel 13 B f i direktivet till legalt tillhandahållande av roulettspel.

Den andra frågan

32. Genom sin andra fråga vill den nationella domstolen ha svar på huruvida, i fall av verksamhet som den som är aktuell i målet inför den nationella domstolen, beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som motsvarar behållningen under skatteperioden för den som bedriver verksamheten. Frågan uppkommer endast om det antas att Tyskland har rätt att beskatta verksamheten trots att motsvarande verksamhet som bedrivs av offentliga kasinon med licens undantas från beskattning.

33. Syftet med den nationella domstolens fråga är att avgöra huruvida domstolens avgörande i målet Glawe¹⁸, vilket gällde transaktioner med spelautomater, även kan tillämpas på de rouletttransaktioner som är

18 — Se ovan fotnot 4.

aktuella i förevarande mål. De spelautomater som var aktuella i det målet var placerade i barer och på restauranger. En automat sattes igång av en spelare genom att denne stoppade in mynt i automaten, vilka antingen hamnade i vinstreserven för att sedermera betalas ut som vinst eller som, om reserven var full, hamnade i automatens kassalåda, vilken med jämna mellanrum tömdes av innehavaren. I lag föreskrevs att automaterna skulle återbetala 60 procent av gjorda insatser i form av vinster. Den tyska regeringen gjorde gällande att beskattningsunderlaget utgjordes av de totala insatser som spelarna gjorde i automaterna, inklusive de insatser som sedermera betalades ut som vinster.

34. Domstolen följde mitt förslag till avgörande och slog fast att beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i direktivet, inte omfattade den del av de totala insatserna som enligt lag motsvarade vad som skulle betalas ut i form av vinster. Domstolen resonerade, med hänvisning till domarna i målen *Boots Company*¹⁹ och *Naturally Yours Cosmetics*²⁰, på så sätt att beskattningsunderlaget för mervärdesskatteändamål motsvarades av den ersättning som den skattpliktige faktiskt erhölet. Den ersättning som innehavaren av en spelautomat faktiskt erhölet var begränsad till den andel av insatserna han faktiskt kunde behålla för sig själv, det vill säga de mynt som hamnade i automatens kassalåda.

35. I förevarande mål har den tyska regeringen yrkat att domstolen skall ompröva sitt avgörande i målet *Glawe*. I syfte att förklara regeringens kritik av detta avgörande kan det vara till hjälp att citera ett kort stycke av mitt förslag till avgörande i detta mål:

”Enligt min mening begränsas den ersättning som innehavaren erhåller för sina tjänster, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a, till de belopp som motsvarar vad han erhåller då automaten töms. Detta följer helt klart av en bedömning av förevarande verksamhet samt av andra former av hasardspel.

Trots att hasardspel mot ersättning i pengar medför utgifter för spelarna, innebär det inte i sin enklaste form konsumtion av varor eller tjänster. Låt oss till exempel anta att A privat slår vad med B och att bägge lägger sina insatser på bordet. A vinner vadet och samlar in pengarna från bordet. I ett sådant fall skulle det vara absurt att påstå att A och B tillhandahåller varandra tjänster mot vederlag som motsvaras av beloppet för deras respektive insatser. De gjorda insatserna och insamlandet av vinsterna utgör endast delar av hasardspelsverksamheten. Att göra en insats innebär inte, trots att det omfattar ett pekuniärt utlägg, konsumtion av varor eller tjänster, vilket är den omständighet som konstituerar skattskyldighet enligt mervärdesskattesystemet.

19 — Dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, *Boots Company* (REG 1990, s. I-1235).

20 — Dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, *Naturally Yours Cosmetics* (REG 1988, s. 6365).

Kommersiellt hasardspel är annorlunda såtillvida att den som anordnar spelet går till väga på så sätt att hans genomsnittliga vinster är tillräckliga för att täcka kostnaderna för att anordna spelet och för att ge honom en skälig vinst. En bookmaker, till exempel, fastställer oddsen för spel vid hästkapplöpningar på en nivå som är avsedd att säkerställa att han totalt sett gör en vinst på gjorda insatser. I så måtto kan det kanske antas att den person som anordnar spelet inte bara själv deltar i spelet utan även tillhandahåller övriga spelare en tjänst, vilken består i att han anordnar spelet. Med det synsättet skulle emellertid hans ersättning för denna tjänst inte uppgå till summan av spelarnas samtliga insatser. Som redan nämnts utgör de gjorda insatserna och utbetalningarna av vinsterna själva kärnan av hasardspelsverksamheten. Den tjänst som anordnaren tillhandahåller består i att han bidrar med den ram, inom vilken verksamheten sker, och ersättningen för den sålunda tillhandahållna tjänsten utgörs av det överskott av vinsterna som han behåller tillsammans med sådan särskild provision som han eventuellt betingar sig.”²¹

spilverksamheten utan deltar även själv i spelet. Enligt den tyska regeringen betalar inte spelaren vederlag till anordnaren enbart för att få vara med i spelet. Om så vore fallet skulle det räcka att anordnaren betingade sig entréavgift. Vad som är av vikt för spelaren är att han ges en chans att vinna.

37. Den tyska regeringen har framhållit att det faktum att det i artikel 13 B f föreskrivs en undantagsmöjlighet med nödvändighet innebär att hasardspel kan underkastas skatteplikt. Enligt avgörandet i målet Glawe är beskattningsunderlaget noll, vilket innebär att hasardspel helt och hållet undantas från skatteplikt, för såvitt anordnaren inte gör en nettovinst.

36. I förevarande mål har den tyska regeringen bestritt att utgångspunkten skulle vara att kärnan i hasardspelsverksamheten inte omfattar konsumtion av varor eller tjänster. Den tyska regeringen anser att hasardspelsverksamheten i sig omfattar ett utbyte av tjänster. Den som anordnar kommersiellt hasardspel tillhandahåller inte bara ramen för

38. Den tyska regeringen har tillagt att dess bedömning överensstämmer med den princip som ligger till grund för sjätte direktivet, enligt vilken mervärdesskatt uttas på enskilda transaktioner. Enligt avgörandet i målet Glawe, enligt vilket skatteunderlaget utgörs av summan av nettointäkterna med avdrag för utbetalda vinster under en viss period, saknas anknytning till enskilda transaktioner. Dessutom följer det av avgörandet i målet Glawe att vederlaget för tillhandahållandet av ”spelets ram” utgörs av anordnarens bruttomarginal, vilket inte stämmer överens med principen att mervärdesskatt skall erläggas på grundval av den skattskyldiges omsättning.

21 — Punkt 19-21 i förslaget till avgörande.

39. I andra hand har den tyska regeringen gjort gällande att verksamheten i målet Glawe skiljer sig från den som är aktuell i förevarande mål. Den har framhållit att, i motsats till vad som var fallet i målet Glawe, motsvarar inte spelarnas vinster en i lag fastställd procentsats. De insatser som anordnaren behåller hamnar inte heller i en separat kassalåda. De marker som placeras på spelbordet kan följaktligen inte delas in i två skilda kategorier, det vill säga vinster och anordnarens omsättning.

40. Trots att kommissionen inte begär att domstolen skall ompröva sitt beslut i målet Glawe, anser inte kommissionen att samma bedömning kan göras såvitt avser roulett. Kommissionen har gjort gällande att beskattningsunderlaget utgörs av de marker som spelarna köper. Genom att köpa marker bereder sig en spelare tillträde till ett kasino, dess infrastruktur, dess speciella atmosfär och dess spelbord. De valmöjligheter som erbjuds på ett kasino är oändligt många fler och mer varierade än de som erbjuds av en spelautomat som sitter fästad på väggen på en restaurang.

41. Förenade kungariket är, å andra sidan, av den uppfattningen att domstolens avgörande i målet Glawe var korrekt och att det även skall omfatta roulett. Förenade kungariket har emellertid framhållit att hasardspel är ett specialfall och att avgörandet inte är tillämpligt på andra typer av verksamhet.

42. Vid bedömningen av denna fråga är det framför allt av vikt att beakta de grundläggande principer som det gemensamma mervärdesskattesystemet bygger på, vilka följer särskilt av artikel 2 i första mervärdesskatte-direktivet²². I denna bestämmelse föreskrivs att principen om det gemensamma mervärdesskattesystemet "innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är *exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna*, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut" (min kursivering).

43. Mervärdesskattesystemets normala funktion, i enlighet med denna bestämmelse, kan illustreras med följande exempel. Låt oss anta att en tillverkare under en viss tid säljer varor för 3 000 000 DM, exklusive mervärdesskatt om 420 000 DM (beräknad enligt den i Tyskland vid ifrågavarande tidpunkt gällande mervärdesskattesatsen om 14 procent). Tillverkarens intäkter, inklusive mervärdesskatt, uppgår alltså till 3 420 000 DM, varav han är skyldig att betala 420 000 DM (med avdrag för eventuell mervärdesskatt som han redan erlagt på sina inköp) till skattemyndigheten. Återstående 3 000 000 DM skall täcka hans vinstmarginal, kostnaderna för hans leveranser och andra eventuella skatter som han är skyldig att betala (till exempel vinstskatt). Den andel av priset på hans varor, det vill säga av hans totala intäkter, som utgörs av mervärdesskatt motsvarar den i Tyskland tillämpliga mervärdesskattesatsen om 14 procent (420 000 DM/3 000 000 DM). Skatten är följaktligen "exakt proportionell mot priset

22 — Rådets direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter (ECT 1967, s. 1301).

på [hans varor]", i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 2 i första direktivet.²³

44. Det skall medges att uttag av mervärdesskatt på hasardspelsverksamhet inte är alldeles självklart. Anledningen till undantaget i artikel 13 B f är att sådan verksamhet är bättre lämpad för andra former av beskattning. Inte desto mindre ger avgörandet i målet Glawe, enligt min mening, trots föreliggande naturliga svårigheter, stöd för att ta ut mervärdesskatt på sådan verksamhet på ett sätt som överensstämmer med de grundläggande principerna för mervärdesskattesystemet som angivits och illustrerats ovan. Det förefaller mig som om avgörandet även är tillämpligt på rouletteverksamhet.

45. Om avgörandet i målet Glawe tillämpades på förevarande fall skulle följden bli att mervärdesskatt skall betalas på anordnarens nettointäkter (efter utbetalning av samtliga vinster) under en given period. En sådan bedömning ger det resultat som bäst överensstämmer med vad som gäller för mer typiska transaktioner såsom i ovan givna exempel. Det är i slutändan endast det belopp som anordnaren har kvar efter det att vinsterna betalats ut som finns tillgängligt för att täcka hans vinstmarginal, kostnaderna för att driva spellokalen, mervärdesskatt och eventuella andra skatter som tas ut på hans verksamhet. Det är följaktligen detta belopp

som skall likställas med tillverkarens omsättning (inklusive mervärdesskatt) vid försäljningen av varor. Genom att beräkna skatten med utgångspunkt från detta belopp blir skatten exakt proportionell mot anordnarens omsättning.

46. Genom den tyska regeringens argument, att en sådan bedömning medför att hasardspel undantas från skattens tillämpningsområde, beaktas inte det faktum att de som anordnar kommersiellt hasardspel av den typ som är aktuell i förevarande fall fastställer oddsen på ett sådant sätt att de i det långa loppet går med vinst. Jag delar inte heller den tyska regeringens uppfattning att avgörandet i målet Glawe står i strid med principen att mervärdesskatt tas ut på enskilda transaktioner. I mitt förslag till avgörande i målet Glawe noterade jag följande:

"...varje insats måste anses bestå av två delar. Den ena beståndsdel utgörs av det pris som betalas för den tjänst som anordnaren tillhandahåller (inklusive mervärdesskatt som skall betalas på detta belopp). Återstoden av insatsen kan anses som ett belopp som tillfaller den gemensamma pott som är avsedd att delas ut som vinster. Under en given period kommer dessa beståndsdelar att motsvaras av de belopp som samlas in i kassalådan respektive i automatens reserv."²⁴

23 — Jag har i detta exempel bortsett från de små belopp avseende "osynlig" mervärdesskatt som eventuellt kan ha förts över på honom genom förvärv av undantagna varor och tjänster (till exempel försäkringar).

24 — Punkt 29 i mitt förslag till avgörande.

47. Detsamma gäller i förevarande fall. Sett från en juridisk utgångspunkt består varje mark som placeras på spelbordet av två delar: (a) insatsen och (b) vederlaget för anordnarens tjänst, det vill säga det pris som spelarna betalar för rätten att delta i spelet och för att beredas en chans till vinst. Detta pris, vilket motsvaras av den förmån som spelföretaget betingar sig självt genom att fastställa oddsen till sin fördel, kan beräknas exakt och utgörs av en standardiserad procentsats som varierar beroende på vilken typ av roulett som spelas. Det betalas av var och en av spelarna varje gång de placerar en mark på spelbordet. Det skulle vara fullt möjligt för anordnaren att skilja dessa två beståndsdelar från varandra genom att ta bort spelföretagets fördel och ersätta den med en speciell avgift för att täcka dess kostnader och ge det vinst.

48. Av liknande skäl utgör också den tyska regeringens argument, att avgörandet i målet Glawe leder till beskattning av en persons bruttointäkter snarare än dennes omsättning, vilket står i strid med de grundläggande principerna i sjätte direktivet, en missuppfattning. Anordnarens omsättning begränsas av den del av varje mark som motsvaras av priset för anordnarens tjänst.

49. I praktiken är det onödigt att göra en särskild beräkning för varje mark som placeras på spelbordet. Summan av de belopp som erhålls i form av vederlag för individuella transaktioner motsvarar anordnarens nettointäkter (efter det att vinsterna betalats ut) under en given period. Efter en viss tid kommer anordnarens nettointäkter med

nödvändighet att motsvara den fördel han betingat sig. Det faktum att det i praktiken finns en enklare metod att fastställa beskattningsunderlaget innebär emellertid inte att skatten inte tas ut på individuella transaktioner. Jag delar följaktligen inte kommissionens uppfattning att en sådan bedömning inte är teoretiskt hållbar. Tvärtom förefaller det mig som om det är fråga om en illustration av det faktum att en teoretiskt hållbar lösning ofta är lättare att tillämpa i praktiken.

50. Det kan, enligt min mening, vara klagörande att genom en jämförelse undersöka vilka följder de andra tolkningar som föreslagits i detta mål skulle få. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Finanzamts bedömning grundas på domen från Finanzgericht Düsseldorf av den 29 januari 1986.²⁵ Finanzgerichts resonemang gick ut på att om en spelare förlorar 50 DM på ett spel är det pris han betalat för vinstchansen 50 DM. Om han, å andra sidan, vinner 100 DM på ett spel, har han inte betalat någonting för vinstchansen. Eftersom anordnaren inte för statistik över spelarnas nettovinster och nettoförluster vid varje spel, var det nödvändigt för Finanzgericht att upprätta en modell för att kunna uppskatta hans skattepliktiga omsättning. Efter att ha gjort en sannolikhetskalkyl drog Finanzgericht den slutsatsen att en sådan uppskattning skulle erhållas genom att multiplicera anordnarens nettointäkter med sex.

25 — EFG 1986, s. 421.

51. Vid den muntliga förhandlingen förklarade den tyska regeringen att den inte delade Finanzamts bedömning av transaktionen. Den tyska regeringen anser i enlighet med sin analys av avgörandet i målet Glawe att beskattningsunderlaget utgörs av det totala antal marker som placerats på spelbordet av en spelare vid varje spel, utan att hänsyn tas till hans vinster.

52. Kommissionen är, å andra sidan, av den uppfattningen att beskattningsunderlaget utgörs av de inköpta markerna, återigen utan att hänsyn tas till vinsterna.

53. Det grundläggande felet med alla dessa bedömningar är att de utmynnar i ett skatetryck som inte står i proportion till anordnarens faktiska omsättning. Den huvudsakliga anledningen till detta är att, trots att en stor del av de satsade beloppen återbetalas till spelarna i form av vinster behandlas denna andel som en del av anordnarens omsättning i mervärdesskattehänseende. Detta resulterar i en onaturligt hög omsättning. Genom sådana bedömningar bortses ifrån det faktum att själva kärnan i hasardspelsverksamhet inte omfattar konsumtion av varor eller tjänster, trots att den innebär brukande av pengar.

54. Effekten av Finanzamts modell kan illustreras genom följande sifferuppgifter i begäran om förhandsavgörande. Till exempel uppskattade Finanzamt, med hänvisning till

Karlheinz Fischers faktiska intäkter om 344 880,00 DM för år 1987, beskattningsunderlaget till 2 069 280,00 DM, på grundval av vilket Finanzamt fastställde mervärdesskatten till 289 699,20 DM i enlighet med en skattesats om 14 procent. Denna modell får emellertid till följd att den faktiska skattesats som tas ut på Karlheinz Fischers verkliga intäkter uppgår till inte mindre än 84 procent (289 699,20 DM/344 880,00 DM).

55. Den tyska regeringens bedömning skulle otvetydigt leda till ett än högre skattryck. Låt oss anta att en spelare köper tio marker för 5 DM styck. Han satsar två marker vid vart och ett av de fem första spelen. Vid de fyra första spelen förlorar han. Vid det femte spelet vinner han, vilket innebär att han återställer sitt totala innehav av marker till tio. Därefter spelar han ytterligare fem spel, ånyo med en insats om två marker vid vardera spelet. Han förlorar det sjätte till nionde spelet men vinner därefter det tionde spelet, var efter hans totala antal marker åter uppgår till åtta. Enligt den tyska regeringens uppfattning skall skatt tas ut på det totala antal marker som satsats, det vill säga 100 DM (20 marker om vardera 5 DM). Anordnarens verkliga intäkter från dessa spel uppgår emellertid endast till 10 DM (två marker om vardera 5 DM). Det är enbart detta belopp som motsvarar den omsättning (inklusive mervärdesskatt) som finns tillgänglig för att täcka hans kostnader, hans vinstmarginal, mervärdesskatten och eventuella andra skatter som skall betalas. I enlighet med den tyska regeringens bedömning skulle emellertid det belopp med vilket han är skyldig att betala mervärdesskatt bara uppgå till 12,28 DM ($100 \text{ DM} \times 14/114$). Hans faktiska intäkter skulle följaktligen inte vara tillräckliga för att ens möta hans skyldighet att betala mervärdesskatt.

56. Det följer dessutom av både den tyska regeringens och Finanzamts resonemang att beskattningsunderlaget endast kan uppskattas, eftersom det skulle vara fullständigt ogörligt för anordnarna att föra statistik över varje satsad mark eller över resultaten vid varje parti som spelas vid ett bord. Vilken multipel som rätteligen skall tillämpas har uppenbarligen varit föremål för viss diskussion i Tyskland. Från den skattskyldiges utgångspunkt är faktorn 6, vilken tillämpades av Finanzgericht Düsseldorf, klart förmånlig i förhållande till faktor 25, vilken skattemyndigheten hade föreslagit i målet vid den domstolen. Vid den muntliga förhandlingen i förevarande mål kunde inte den tyska regeringen ange vilken metod den skulle använda för att uppskatta Karlheinz Fischers omsättning.

57. Kommissionens bedömning skulle troligen resultera i ett något lägre skatteunderlag än som följer av den tyska regeringens bedömning, eftersom skatteunderlaget inte skulle omfatta marker som spelare vunnit och som använts som insats i efterföljande spel. Dessutom skulle kanske skattskyldiga personer skäligen kunna åläggas att föra statistik över sålda marker, vilket skulle medföra att uppskattningar vore onödiga. Det finns emellertid inte skäl att anta att den metod som föreslås av kommissionen, vilken inte tar hänsyn till de vinster som betalas ut till spelarna, skulle leda till ett skatteuttag som står i proportion till anordnarens faktiska intäkter från verksamheten.

58. Jag anser därför att om det antas att den nationella domstolens andra tolkningsfråga skall besvaras, domstolen skall stå fast vid sitt avgörande i målet Glawe och slå fast att det målet också är tillämpligt på roulettverksamhet såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen. Jag tror inte att det speciella sätt, på vilket de spelautomater som var aktuella i målet Glawe fungerade, eller det faktum att miniminivån för utbetalda vinster var fastställd i lag var av avgörande betydelse för domstolens avgörande. Domstolen var i första hand angelägen om att tillhandahålla en tolkning som skulle garantera att en skattepliktig persons skyldighet att erlägga mervärdesskatt stod i proportion till hans faktiska omsättning.

59. Det skall emellertid slutligen framhållas att av skäl som angivits ovan, hasardspelsverksamhet av den typ som är aktuell i förevarande fall, vilken innebär att pengar satsas, är något av ett specialfall, och att man inte kan utgå ifrån att ovan gjorda analys nödvändigtvis kan utsträckas till andra verksamheter.

60. Mot bakgrund av mitt föreslagna svar på den andra frågan, behöver den nationella domstolens tredje fråga inte besvaras.

Förslag till avgörande

61. Jag är således av den uppfattningen att domstolen skall besvara de frågor som ställts av Finanzgericht Baden-Württemberg enligt följande:

Artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så, att illegalt tillhandahållande av roulettspel är mervärdesskattepliktigt. En medlemsstat har inte rätt att begränsa tillämpningen av det undantag som föreskrivs i artikel 13 B f i direktivet till legalt tillhandahållande av sådana spel.