

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
FRANCIS JACOBS
vom 20. März 1997 *

1. In der vorliegenden Rechtssache, einer ...“
Vorlage des Finanzgerichts Baden-
Württemberg, geht es um folgende Fragen:
Unterliegen Umsätze, die sich aus der uner-
laubten Veranstaltung von Roulettespielen
ergeben, der Mehrwertsteuer? Wenn ja, muß
ein Mitgliedstaat sie von der Mehrwertsteuer
befreien, wenn er die Veranstaltung solcher
Spiele durch zugelassene öffentliche Spiel-
banken befreit? Wenn nein, welche ist die
Bemessungsgrundlage für die Mehrwert-
steuer?

Einschlägiges Gemeinschafts- und nationa-
les Recht

2. Artikel 2 der Sechsten Richtlinie¹
bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

3. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buch-
stabe a der Richtlinie ist die Besteuerungs-
grundlage bei Lieferungen von Gegenstän-
den und Dienstleistungen im Inland

„alles, was den Wert der Gegenleistung bil-
det, die der Lieferer oder Dienstleistende für
diese Umsätze vom Abnehmer oder
Dienstleistungsempfänger oder von einem
Dritten erhält oder erhalten soll, einschließ-
lich der unmittelbar mit dem Preis dieser
Umsätze zusammenhängenden Subventio-
nen“.

4. Artikel 13 Teil B Buchstabe f befreit von
der Steuer:

„Wetten, Lotterien und sonstige Glücks-
spiele mit Geldeinsatz unter den Bedingun-
gen und Beschränkungen, die von jedem
Mitgliedstaat festgelegt werden.“

* Originalsprache: Englisch.

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

5. Artikel 33 der Richtlinie bestimmt:

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

6. § 1 Absatz 1 Nummer 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) setzt Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie um und unterwirft Inlandsumsätze, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Mehrwertsteuer. In Übereinstimmung mit Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie befreit § 4 Nummer 9 Buchstabe b UStG u. a. die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind, von der Steuer.

Sachverhalt und Vorlagefragen

7. Nach deutschem Recht ist die gewerbliche Veranstaltung von Glücksspielen den zugelassenen öffentlichen Spielbanken vorbehalten. Herr Fischer, der Kläger des Ausgangs-

verfahrens (im folgenden: Kläger) veranstaltete in den Jahren 1987 bis 1989 an mehreren Orten in der Bundesrepublik Deutschland Glücksspiele. Er hatte keine Zulassung zum Betrieb einer Spielbank und damit zur Veranstaltung von Roulettespielen, sondern eine Genehmigung für das Betreiben eines Geschicklichkeitsspiels mit der Spielvorrichtung „Roulette Opta II“. Von dieser Erlaubnis wich er jedoch derart ab, daß das Spielen einem Roulettespiel gleichkam.

8. Die vom Kläger unterhaltenen Spielgeräte hatten einen Zahlenkranz mit 24 Feldern, dazu noch 2 Felder für die „Zahlen“ 0 und X. Die Zahlen 1 bis 12 befanden sich auf schwarzen Feldern, die Zahlen 13 bis 24 auf roten Feldern. 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 zu 5 DM je Stück. Bei jedem Spiel konnten sie eine oder mehrere Spielmarken auf die Felder 1 bis 24, 0 und X (plein), auf die Linie zwischen zwei Zahlen (à cheval) und/oder auf das rote und/oder schwarze Zahlenfeld setzen. Blieb die Kugel auf der gesetzten Zahl liegen, erhielt der Spieler das 24fache seines Einsatzes, blieb sie auf einer der beiden Zahlen liegen, zwischen die die Spielmarke gesetzt worden war, erhielt er das 12fache, und hatte er richtig vorausgesagt, daß die Kugel auf dem roten oder schwarzen Zahlenfeld liegenbleiben würde, erhielt er das 2fache. Die Gewinne wurden nach jedem Spiel in Spielmarken ausbezahlt, und die gesetzten Spielmarken wurden jeweils vom Spielleiter eingesammelt und standen für künftige Auszahlungen an Gewinner und für den Eintausch in Geld zur Verfügung. Spieler, die nicht weiterspielen wollten, konnten ihre verbliebenen Spielmarken in Geld umtauschen.

9. Der Kläger zeichnete seine Nettoeinnahmen, d. h. die von ihm am Ende eines jeden Tages erzielten Überschüsse, als steuerbaren Umsatz auf. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, die Bemessungsgrundlage bestehe in den von den Spielern Spiel für Spiel eingesetzten Geldbeträgen (in Form von Spielmarken) abzüglich ihrer Spielgewinne (ebenfalls in Form von Spielmarken). Auch wenn insoweit keine völlige Klarheit besteht, scheint das Finanzamt nur die Spiele berücksichtigt zu haben, in denen dem Veranstalter ein Nettogewinn entstand, seine Nettoverluste in anderen Spielen aber nicht berücksichtigt zu haben. Da der Kläger diese Zahlen nicht aufgezeichnet hat (wozu er für jeden Spieler die Einsätze und Gewinne hätte aufzeichnen müssen), ermittelte das Finanzamt sie im Wege einer Schätzung, indem es die Nettoeinnahmen mit dem Faktor 6 vervielfachte, gestützt auf die wahrscheinlichen Gewinn- und Verlustmöglichkeiten für jeden Spieler.

10. Das Finanzgericht wirft zunächst die Frage auf, ob die Veranstaltung von Roulette-spielen steuerbar ist. Der Kläger habe keine zugelassene öffentliche Spielbank im Sinne von § 4 Nummer 9 Buchstabe b UStG betrieben und sei dementsprechend wegen unerlaubter Veranstaltung eines Glücksspiels nach § 284 StGB verurteilt worden. Da der Umsatz des Klägers somit nicht nach § 4 Absatz 9 Buchstabe b befreit werden könne, sei er nach deutschem Recht aufgrund der allgemeinen Besteuerungsregelung des § 1 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 UStG steuerbar. Unter Hinweis auf die Urteile Happy Fami-

ly² und Mol³ des Gerichtshofes, in denen festgestellt wurde, daß unerlaubte Lieferungen von Betäubungsmitteln nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, stellt das Finanzgericht jedoch die Frage, ob der Umstand, daß die Umsätze des Klägers nach deutschem Recht rechtswidrig seien, diese nach Gemeinschaftsrecht von der Besteuerung ausnähmen.

11. Für den Fall, daß die Umsätze des Klägers steuerbar sind, ersucht das Finanzgericht zweitens um Hinweise zur Bemessungsgrundlage. Es neigt dazu, sich der Auffassung des Finanzamts anzuschließen, sieht sich hieran jedoch durch das Urteil Glawe⁴ des Gerichtshofes gehindert, in dem festgestellt worden sei, daß die Bemessungsgrundlage für Leistungen in Form des Betriebes von Geldspielgeräten die Nettoeinnahmen seien, die nach Auszahlung der Gewinne aus dem Gerät entnommen würden, nicht aber die Gesamtheit der von den Spielern in das Gerät eingeworfenen Einsätze. Das Finanzgericht weist auf die Ähnlichkeit der beiden Spielarten hin. Auch wenn der Gerichtshof in seinem Urteil festgestellt habe, daß die Geldspielautomaten aufgrund gesetzlicher Vorschriften so eingestellt gewesen seien, daß mindestens 60 % der Spieleinsätze als Gewinne ausgezahlt würden, könne dies nicht als für die Entscheidung des Gerichtshofes erheblich angesehen werden.

2 — Rechtssache 289/86 (Slg. 1988, 3655).

3 — Rechtssache 269/86 (Slg. 1988, 3627).

4 — Rechtssache C-38/93 (Slg. 1994, I-1679).

12. Das Finanzgericht hat dem Gerichtshof
daher die folgenden Fragen vorgelegt: **Frage 1**

„1. Ist Artikel 2 Nr. 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?“

13. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Mehrwertsteuer auf illegale Umsätze hat ihre Grundlage in der zollrechtlichen Rechtsprechung. In seinen Urteilen Horvath⁵, Wolf⁶ und „Einberger I“⁷ hat der Gerichtshof entschieden, daß bei der Einfuhr von Betäubungsmitteln keine Zollschuld entstehe, soweit diese Erzeugnisse nicht Gegenstand des von den zuständigen Behörden streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische und wissenschaftliche Zwecke seien. Der Gerichtshof stellte fest, daß die Einfuhr und das Inverkehrbringen von Betäubungsmitteln auf anderen als den genannten Wegen in den Mitgliedstaaten aufgrund eines völkerrechtlichen Vertrages, dem alle Mitgliedstaaten beigetreten seien, nämlich des Einheits-Übereinkommens über Suchtstoffe, verboten seien. Bei der Einfuhr von Betäubungsmitteln, die nicht in den Handel gebracht und der Wirtschaft der Gemeinschaft zugeführt werden konnten, könne daher keine Zollschuld entstehen. Unerlaubte Einfuhren von Betäubungsmitteln stünden in keinerlei Beziehung zu den der Gemeinschaft in Artikel 2 des Vertrages zugewiesenen Zielen und zu den Leitlinien, die Artikel 29 für die Verwaltung der Zollunion aufstelle.

14. Im Urteil „Einberger II“⁸ dehnte der Gerichtshof seine Rechtsprechung betreffend Zölle auf illegale Einfuhren von Betäubungsmitteln auf die Mehrwertsteuer aus. In den

5 — Rechtssache 50/80 (Slg. 1981, 385).

6 — Rechtssache 221/81 (Slg. 1982, 3681).

7 — Rechtssache 240/81 (Slg. 1982, 3699).

8 — Rechtssache 294/82 (Slg. 1984, 1177).

Urteilen *Happy Family*⁹ und *Mol*¹⁰ entschied der Gerichtshof dann, daß die unerlaubte Lieferung von Betäubungsmitteln im Inland ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle. Der unerlaubte Handel mit Betäubungsmitteln im Inland stehe in keiner Beziehung zu den Zielen der Sechsten Richtlinie, nämlich zur effektiven Freizügigkeit der Personen, zur effektiven Liberalisierung des Güter-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs und zur Verflechtung der Volkswirtschaften sowie zur Verwirklichung eines gemeinsamen Marktes beizutragen, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrsche und der mit einem echten Binnenmarkt vergleichbare Merkmale aufweise¹¹.

15. In zwei weiteren Rechtssachen wurde der Gerichtshof ersucht, dieselbe Streitfrage im Hinblick auf zwei andere Warengruppen zu erörtern. Im Urteil *Witzemann*¹² dehnte er seine Rechtsprechung betreffend Zölle und Mehrwertsteuer auf Einfuhren von Falschgeld aus und vertrat die Auffassung, die von ihm in dieser Rechtsprechung vertretene Betrachtungsweise sei bei Falschgeld, das anders als Betäubungsmittel einem absoluten Einfuhr- und Verkehrsverbot unterliege, erst recht geboten. Im Urteil *Lange*¹³ entschied der Gerichtshof demgegenüber, daß die Ausfuhr von Waren nach Osteuropa unter Verstoß gegen ein im Rahmen des Co-ordinating Committee for Multilateral Export Controls (COCOM) erlassenes Ausfuhrverbot in den Anwendungsbereich der Steuer falle. Im Gegensatz zu früheren Fällen handelte es sich nicht um Waren, die auf-

grund ihrer Beschaffenheit oder ihrer besonderen Merkmale einem völligen Handelsverbot unterlagen; verboten war wegen ihrer möglichen Verwendung zu strategischen Zwecken allein die Ausfuhr in ganz bestimmte Gebiete.

16. In der vorliegenden Rechtssache haben die deutsche Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben. Alle drei vertreten die Auffassung, anders als illegale Geschäfte mit Betäubungsmitteln und Falschgeld falle die unerlaubte Veranstaltung von Roulettespielen in den Anwendungsbereich der Richtlinie. Ich teile diese Auffassung.

17. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Betäubungsmitteln und Falschgeld stellt eine klare Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz dar, daß erlaubte und unerlaubte Geschäfte steuerlich gleichbehandelt werden sollten. In den Urteilen *Mol* und *Happy Family* hat der Gerichtshof ausgeführt:

„[Es] ist festzustellen, daß der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer tatsächlich eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet. Dies gilt jedoch nicht für die Lieferung von Erzeugnissen wie Betäubungsmittel, die insoweit besondere Merkmale aufweisen, als sie — mit Ausnahme eines streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizini-

9 — A. a. O. (Fußnote 2).

10 — A. a. O. (Fußnote 3).

11 — Urteil *Mol*, Randnrn. 14 und 16; Urteil *Happy Family*, Randnrn. 16 und 18.

12 — Rechtssache C-343/89 (Slg. 1990, I-4477).

13 — Rechtssache C-111/92 (Slg. 1993, I-4677).

sche und wissenschaftliche Zwecke — schon nach ihrem Wesen in allen Mitgliedstaaten einem vollständigen Verbot unterliegen. In einer derartigen besonderen Situation, in der jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, kann die Freistellung von der Mehrwertbesteuerung den Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität nicht berühren.“¹⁴

18. Damit stellte der Gerichtshof als Antwort auf die von der französischen, der deutschen und der niederländischen Regierung in diesen Rechtssachen ausgedrückte Befürchtung, durch eine steuerliche Begünstigung des illegalen Handels werde der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität verletzt¹⁵, klar, daß die steuerliche Behandlung dieselbe sein sollte, wenn die Möglichkeit eines Wettbewerbs zwischen legalem und illegalem Handel bestehe.

19. Dies ist hier der Fall. Die Geschäfte, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, lassen sich klar von Geschäften mit Betäubungsmitteln oder Falschgeld unterscheiden. Die Veranstaltung von Spielen wie Roulette ist Gegenstand eines bedeutenden legalen Wirtschaftszweigs, der Bestandteil des Wirtschaftslebens der Gemeinschaft ist. Sie steht nicht — wie es der Gerichtshof in den Urteilen *Happy Family* und *Mol* ausgedrückt hat — „außer Beziehung zu den Zielen der Sechsten Richtlinie“. Die Geschäfte, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, sind nur verboten, weil ein erlaubtes Spiel, für das eine Genehmigung vorlag, in ein Spiel umgewandelt wurde, das nur in zugelassenen öffentlichen Spielbanken

legal veranstaltet werden darf. Der Fall ähnelt mehr dem Sachverhalt in der Rechtssache *Lange*¹⁶, in der die Waren nicht aufgrund ihrer Beschaffenheit verboten waren, sondern nur deswegen einem Ausfuhrverbot unterlagen, weil sie für bestimmte Länder für die Verwendung zu strategischen Zwecken bestimmt waren. Im vorliegenden Fall besteht die Möglichkeit eines Wettbewerbs zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor, und der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität verlangt, daß das Mehrwertsteuersystem illegales Spielen nicht durch Besserstellung gegenüber legalem Spielen begünstigt.

20. Ich bin daher der Auffassung, daß die illegale Veranstaltung von Roulettespielen wie im vorliegenden Fall in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Sie ist daher nach Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie steuerbar, sofern sie nicht ausdrücklich nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f befreit ist.

21. In diesem Zusammenhang stellt sich eine weitere — vom vorlegenden Gericht nicht aufgeworfene — Frage, die für das Ergebnis des Rechtsstreits von Bedeutung ist, nämlich ob Deutschland nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f befugt ist, die Steuerbefreiung auf von zugelassenen öffentlichen Spielbanken veranstaltete Roulettespiele zu beschränken. Artikel 13 Teil B Buchstabe f erlaubt es den Mitgliedstaaten, „Bedingungen und Beschränkungen“ für die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung aufzustellen. Zu klä-

14 — Urteil *Mol*, Randnr. 18; Urteil *Happy Family*, Randnr. 20

15 — Urteil *Mol*, Randnr. 17, Urteil *Happy Family*, Randnr. 19

16 — A. a. O. (Fußnote 13).

ren bleibt jedoch, ob das den Mitgliedstaaten bei der Begrenzung des Anwendungsbereichs der Befreiung eingeräumte Ermessen durch den Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität eingeschränkt ist.

22. Wie das Vereinigte Königreich in seinen schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Urteil Lange, daß die Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Wertneutralität nicht auf Fälle beschränkt ist, in denen erlaubte Geschäfte gegenüber unerlaubten Geschäften schlechter gestellt würden, sofern er nicht angewandt würde. In jener Rechtssache gelangte der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität unter Umständen zur Anwendung, in denen ansonsten der unerlaubte Handel schlechter gestellt worden wäre. Der Gerichtshof entschied, daß ein Ausfuhrmitgliedstaat nicht befugt sei, die in Artikel 15 der Richtlinie vorgesehene Befreiung bei Ausfuhren deswegen zu versagen, weil die betreffenden Ausfuhren rechtswidrig seien. Getreu dem Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität, auf dem die Sechste Richtlinie beruhe, unterscheide Artikel 15 im Hinblick auf die Steuerbefreiung nicht zwischen erlaubten und unerlaubten Ausfuhren. Unter Hinweis darauf, daß die Mitgliedstaaten nach Artikel 17 Absatz 3 der Richtlinie verpflichtet seien, einen Abzug oder eine Erstattung der Mehrwertsteuer für Gegenstände zu gewähren, die für eine Befreiung bei der Ausfuhr nach Artikel 15 in Betracht kämen, stellte der Gerichtshof fest, diese Befreiungen sollten sicherstellen, daß Verbraucher aus Nichtmitgliedstaaten nicht der Gemeinschafts-Mehrwertsteuer unterworfen würden. Mit der Weigerung eines Mitgliedstaats, bei einem Ausfuhrumsatz eine in der Richtlinie vorgesehene Befreiung vorzunehmen, um einen Verstoß gegen eine nationale Bestimmung zu ahnden, nach der die Ausfuhr einer Genehmigung bedürfe, würde damit ein Ziel

verfolgt, das zum Ziel der Sechsten Richtlinie in keiner Beziehung stehe¹⁷.

23. In seinen schriftlichen Erklärungen vertrat das Vereinigte Königreich die Auffassung, im Lichte dieser Entscheidung verwehre der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität es Deutschland, die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f auf erlaubte Geschäfte zu beschränken. In der mündlichen Verhandlung teilte es jedoch mit, es halte an dieser Auffassung nicht mehr fest, da diese auf einem Mißverständnis der deutschen Vorschriften beruhe. Es führte aus, die Mitgliedstaaten seien nicht befugt, im Zusammenhang mit der Gewährung von Befreiungen allgemein zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften zu unterscheiden, doch dürften sie Bedingungen und Beschränkungen für die Befreiung aufstellen, einschließlich einer Bedingung, wonach das fragliche Geschäft in zugelassenen öffentlichen Spielbanken vorgenommen werden müsse. Deutschland dürfe somit Geschäfte, die nicht in zugelassenen öffentlichen Spielbanken durchgeführt würden vom Anwendungsbereich der Befreiung ausnehmen, doch dürfe es nicht die Befreiung z. B. für unerlaubte Geschäfte, die von einer solchen Spielbank vorgenommen würden, oder für Geschäfte, die dadurch rechtswidrig würden, daß die Spielbank es versäumt habe, ihre Zulassung verlängern zu lassen, verweigern.

24. Die deutsche Regierung führte in der mündlichen Verhandlung verschiedene Gründe zur Rechtfertigung der Beschränkung an. Sie trug vor, der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität verlange nicht, daß die Befreiung auf unerlaubte Geschäfte

17 — Randnm. 19 bis 22.

ausgedehnt werden müßte, da die beiden Arten von Geschäften unterschiedlichen Wettbewerbsbedingungen unterlägen. Gegenstück der Mehrwertsteuerbefreiung für erlaubte Roulettespiele sei nach deutschem Recht ihre Unterwerfung unter eine spezielle Spielbankabgabe; Geschäfte, die nicht von der Mehrwertsteuer befreit seien, unterlägen dieser Abgabe nicht.

25. Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, sind die Spiele, um die es im Ausgangsverfahren geht, im wesentlichen identisch mit den Roulettespielen, die von zugelassenen Spielbanken durchgeführt werden. Es ist daher schwerlich nachvollziehbar, wie es mit dem der Richtlinie zugrunde liegenden Ziel der steuerlichen Wettbewerbsneutralität vereinbar sein sollte, wenn ein Mitgliedstaat die Befreiung der erstgenannten Spiele mit der Begründung verweigern wollte, ihre Veranstaltung sei nicht erlaubt.

26. Wie das Vereinigte Königreich in seinen schriftlichen Erklärung zutreffend ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Urteil Lange, daß der Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität der Anwendung des Mehrwertsteuersystems zur Sanktionierung unerlaubter Geschäfte entgegensteht. Der Anfall der Mehrwertsteuer sollte nicht von den Besonderheiten der Strafgesetzgebung eines Mitgliedstaats abhängig gemacht werden. Wollte man in der vorliegenden Rechtsache eine Befreiung anerkennen, so würde dies der Kohärenz abträglich sein, von der die Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften gekennzeichnet sein sollte.

27. Meines Erachtens läßt sich im vorliegenden Fall nicht, wie dies das Vereinigte Königreich in der mündlichen Verhandlung

versuchte, die Auffassung vertreten, Deutschland stelle lediglich die Bedingungen auf, unter denen eine Befreiung angewendet werde, nehme aber keine generelle Unterscheidung zwischen erlaubten und unerlaubten Tätigkeiten vor — was auch nach Auffassung des Vereinigten Königreichs unzulässig wäre. Nach Darstellung des vorliegenden Gerichts unterscheidet das deutsche Recht zwischen erlaubten und unerlaubten Roulettespielen; auf dieser Grundlage beruht seine erste Frage. Die dem Gerichtshof vorliegenden Akten lassen keinen Zweifel an dieser Analyse aufkommen. Vielmehr sieht es so aus, daß nur erlaubte Roulettespiele von der Steuer befreit sind, da Roulettespiele nur von zugelassenen Spielbanken gewerblich veranstaltet werden können. Der Umstand, daß die Unterscheidung zwischen erlaubten und unerlaubten Roulettespielen sich aus einer Bedingung ergibt, von der die Befreiung abhängig gemacht wird, ist insoweit von geringer Bedeutung.

28. In der vorliegenden Rechtsache ist es daher nicht erforderlich, der allgemeineren Frage nachzugehen, inwieweit — ungeachtet der Unterscheidungen zwischen erlaubten und unerlaubten Tätigkeiten — der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität das den Mitgliedstaaten durch die Einleitung des Artikels 13 Teil B oder durch individuelle Befreiungen eingeräumte Ermessen bei der Aufstellung von Bedingungen, Beschränkungen oder Ausnahmen im Hinblick auf bestimmte Befreiungen einschränken kann. Da die unter Artikel 13 Teil B der Richtlinie fallenden Umsätze auf Wettbewerbsmärkten stattfinden, würde ein zu absolut angewendeter Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität jedwedes den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie eingeräumte Ermessen bei der Festlegung der Bedingungen für die fraglichen Befreiungen praktisch auf Null reduzieren. Ich meine

jedoch, daß die Richtlinie der Befugnis der Mitgliedstaaten, bei der Festlegung des Anwendungsbereichs von Befreiungen eine Unterscheidung zwischen im Wettbewerb stehenden Steuerpflichtigen, die im wesentlichen dieselben Tätigkeiten ausüben, vorzunehmen, Schranken setzen kann.

29. Das Vorbringen der deutschen Regierung, der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität stehe den deutschen Vorschriften nicht entgegen, da für erlaubte und unerlaubte Tätigkeiten unterschiedliche Bedingungen gölten, ist meines Erachtens ebenso unhaltbar. Ich bin der Auffassung, daß die Mehrwertsteuer für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Wertneutralität in Fällen wie dem vorliegenden isoliert betrachtet werden muß. Es wäre nicht durchführbar, den Mitgliedstaaten zu erlauben, der Erhebung von anderen, nicht harmonisierten — direkten oder indirekten — Abgaben auf erlaubte Tätigkeiten Rechnung zu tragen, deren Höhe der Mehrwertsteuer, die auf unerlaubte Tätigkeiten erhoben werden soll, entspricht oder auch nicht.

30. Aus Artikel 33 der Richtlinie ergibt sich eindeutig, daß Verbrauchsteuern und andere Sonderabgaben neben der Mehrwertsteuer erhoben werden können, wo dies vorgesehen ist; entsprechend bestimmt Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe a, daß solche Abgaben in die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einzubeziehen sind. Es steht den Mitgliedstaaten daher frei, Sonderabgaben auf Spiele oder Spielstätten zu erheben und den Anwendungsbereich derartiger Abgaben festzulegen. Sie können, soweit erwünscht, den Anwendungsbereich aller nationalen Abgaben in einer Weise festlegen, daß eine Tätigkeit nicht zugleich der Mehrwertsteuer und der nationalen Abgabe unterliegt; sie sind hierzu jedoch nicht verpflichtet. Nicht befugt sind die Mitgliedstaaten, die Konturen des harmonisierten Gemeinschafts-

Mehrwertsteuersystems unter Rückgriff auf nicht harmonisierte nationale Abgaben festzulegen.

31. Ich komme daher zu dem Ergebnis, daß die Mitgliedstaaten nicht befugt sind, den Anwendungsbereich der in Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie vorgesehenen Befreiung auf die erlaubte Durchführung von Roulettespielen zu beschränken.

Frage 2

32. Die zweite Frage des vorliegenden Gerichts geht dahin, ob im Falle der im Ausgangsverfahren streitigen Umsätze Bemessungsgrundlage der Betrag ist, der dem Veranstalter innerhalb eines Besteuerungszeitraums verbleibt. Diese Frage wird nur für den Fall gestellt, daß Deutschland befugt ist, die Umsätze zu besteuern, obwohl es gleichartige Umsätze zugelassener öffentlicher Spielbanken befreit.

33. Die Frage des vorliegenden Gerichts soll klären, ob die Entscheidung des Gerichtshofes in der Rechtssache Glawe¹⁸ betreffend Umsätze mit Glücksspielautomaten auf die hier streitigen Rouletteumsätze Anwendung

18 — A. a. O. (Fußnote 4).

findet. Die Glücksspielautomaten, um die es in jener Rechtssache ging, waren in Bars und Restaurants aufgestellt. Die Spieler setzten die Geräte durch Einwurf von Geldmünzen in Betrieb, die entweder in das für die Gewinnauszahlung vorhandene Münzstapelrohr oder, falls dieses vollständig gefüllt war, in die Automatenkasse fielen, die vom Aufsteller regelmäßig geleert wurde. Gesetzlich vorgeschrieben war, daß die Automaten mindestens 60 % der in die Automaten eingeworfenen Spieleinsätze als Gewinne auszahlen mußten. Die deutsche Regierung vertrat die Auffassung, Besteuerungsgrundlage sei die Gesamtheit der von den Spielern in die Automaten eingeworfenen Spieleinsätze einschließlich der als Gewinne ausgezahlten Einsätze.

34. Der Gerichtshof schloß sich meinen Schlußanträgen an und entschied, daß der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Gesamtheit der Spieleinsätze, der den an die Spieler ausgezahlten Gewinnen entspreche, nicht zur Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie gehöre. Bezugsnehmend auf seine Urteile *Boots Company*¹⁹ und *Naturally Yours Cosmetics*²⁰ stellte der Gerichtshof fest, Besteuerungsgrundlage für die Zwecke der Mehrwertsteuer sei die von einem Steuerpflichtigen tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Bei einem Betreiber von Geldspielautomaten bestehe die tatsächlich erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze, über den er effektiv selbst verfügen könne, d. h. die Geldstücke, die nach ihrem Einwurf in die Automatenkasse gelangten.

19 — Rechtssache C-126/88 (Slg. 1990, I-1235).

20 — Rechtssache 230/87 (Slg. 1988, 6365).

35. In der vorliegenden Rechtssache bittet die deutsche Regierung den Gerichtshof, sein Urteil Glawe zu überprüfen. Ihre Kritik an dem Urteil wird vielleicht besser verständlich, wenn ich einen kurzen Auszug aus meinen Schlußanträgen in dieser Rechtssache vortrage:

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

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

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

36. In der vorliegenden Rechtssache weist die deutsche Regierung den Ansatz, zum Kern des Spielvorgangs gehöre nicht der Verbrauch von Gegenständen oder Dienstleistungen, zurück. Ihrer Auffassung nach ist mit dem Glücksspiel als solchem ein Verbrauch von Gegenständen oder Dienstlei-

stungen verbunden. Ein kommerzieller Glücksspielveranstalter stelle nicht nur den Spielrahmen zur Verfügung, sondern nehme selbst am Spiel teil. Der Mitspieler zahle das Entgelt nicht nur, um am Spiel teilzunehmen; ansonsten würde es dem Veranstalter genügen, ein Eintrittsgeld zu fordern. Dem Mitspieler komme es vielmehr entscheidend auf die eingeräumte Gewinnmöglichkeit an.

37. Wenn Artikel 13 Teil B Buchstabe f die Möglichkeit einer Steuerbefreiung vorsehe, folge hieraus zwingend, daß Glücksspiele der Besteuerung unterliegen könnten. Nach dem Urteil Glawe belaufe sich die Besteuerungsgrundlage auf Null; dadurch würden Glücksspiele faktisch vom Anwendungsbereich der Steuer ausgenommen, sofern der Veranstalter nicht einen Nettogewinn erziele.

38. Dieser Ansatz stehe in Übereinstimmung mit dem der Richtlinie zugrunde liegenden Prinzip, daß die Mehrwertsteuer auf konkrete Umsatzgeschäfte erhoben werde. Im Urteil Glawe, nach dem als Besteuerungsgrundlage die Gesamtheit der Nettoumsätze abzüglich der Gewinnauszahlung über einen bestimmten Zeitraum herangezogen werde, werde der Bezug zu spezifischen Umsatzgeschäften aufgegeben. Ferner bestehe nach dem Urteil Glawe die Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des Spielrahmens im Rohgewinn des Veranstalters, was unvereinbar mit dem Grundsatz sei, daß die Mehrwertsteuer auf den Umsatz des Steuerpflichtigen erhoben werde.

21 — Nrn. 19 bis 21 der Schlußanträge.

39. Hilfsweise trägt die deutsche Regierung vor, es bestünden Unterschiede zwischen den Umsätzen in der Rechtssache Glawe und denjenigen in der vorliegenden Rechtssache. Anders als in der Rechtssache Glawe gebe es keine gesetzlich vorgeschriebene Gewinnquote. Auch gelangten die Einsätze, die dem Veranstalter zufließen sollten, nicht in eine getrennte Kasse. Die gesetzten Spielmarken ließen sich daher nicht in zwei getrennte Teile, nämlich Spielgewinne und Einnahmen des Betreibers, aufteilen.

40. Die Kommission ersucht den Gerichtshof zwar nicht um Überprüfung seines Urteils Glawe, ist jedoch der Auffassung, daß bei Roulettespielen nicht derselbe Ansatz möglich sei. Die Besteuerungsgrundlage werde durch die von den Spielern gekauften Spielmarken gebildet. Mit dem Kauf der Spielmarke erwerbe der Spieler Zutritt zur Spielbank, ihrer Infrastruktur, ihrer besonderen Atmosphäre und den Tischen. Das von einer Spielbank angebotene Leistungsspektrum sei viel umfangreicher und abwechslungsreicher als dasjenige eines an der Wand einer Gaststätte angebrachten Spielautomaten.

41. Das Vereinigte Königreich vertritt demgegenüber die Auffassung, das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Glawe sei zutreffend und solle auf Roulettespiele ausgedehnt werden. Es unterstreicht allerdings, daß es sich bei Glücksspiel um einen Sonderfall handle und daß das Urteil nicht auf andere Arten von Umsätzen anwendbar sei.

42. Bei der Prüfung dieser Frage kommt es zunächst darauf an, den grundlegenden Prinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems Rechnung zu tragen, wie sie in Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie²² niedergelegt sind. Nach dieser Vorschrift beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, „daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist“ (Hervorhebung durch mich).

43. Die normale Funktionsweise des Mehrwertsteuersystems im Einklang mit dieser Vorschrift läßt sich an folgendem Beispiel darstellen: Angenommen ein Hersteller verkauft innerhalb eines bestimmten Zeitraums Waren für 3 000 000 DM zuzüglich 420 000 DM Mehrwertsteuer (berechnet nach dem in Deutschland im maßgeblichen Zeitraum geltenden Satz von 14 %). Die Einnahmen des Herstellers einschließlich Mehrwertsteuer belaufen sich daher auf 3 420 000 DM, von denen er 420 000 DM (abzüglich bereits gezahlter Vorsteuern) an das Finanzamt zu zahlen hat. Die verbleibenden 3 000 000 DM decken seine Gewinnspanne, seine Materialkosten und alle anderen von ihm etwa zu entrichtenden Abgaben (z. B. Einkommensteuer). Das Verhältnis zwischen dem Preis seiner Waren, d. h. seinen Gesamteinnahmen, zur Mehrwertsteuer entspricht dem in Deutschland geltenden Mehrwertsteuersatz von 14 % (420 000/3 000 000). Die Steuer ist daher „zum Preis [seiner] Gegenstände ... genau

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

proportional“, wie in Artikel 2 der Ersten Richtlinie verlangt²³.

44. Die Anwendung der Mehrwertsteuer auf Spielumsätze ist zugegebenermaßen nicht so einfach. Tatsächlich liegt der Grund für ihre Befreiung in Artikel 13 Teil B Buchstabe f darin, daß solche Umsätze für andere Formen der Besteuerung besser geeignet sind. Gleichwohl liefert das Urteil Glawe meines Erachtens trotz der naturgegebenen Schwierigkeiten die Grundlage für eine Anwendung der Mehrwertsteuer auf solche Umsätze auf eine Art und Weise, die mit den soeben erläuterten und veranschaulichten grundlegenden Prinzipien des Mehrwertsteuersystems in Einklang steht. Ich meine, daß das Urteil gleichermaßen auf Rouletteumsätze anwendbar ist.

45. Wenn das Urteil Glawe auf den vorliegenden Fall angewandt wird, hat dies zur Folge, daß Mehrwertsteuer auf die Nettoeinnahmen des Veranstalters (nach Auszahlung aller Gewinne) innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu entrichten wäre. Dieser Ansatz führt zu Ergebnissen, die den im Falle von typischeren Umsätzen, wie im obigen Beispiel, erzielten so nahe wie möglich kommen. Letztlich bleibt nur der vom Veranstalter nach Auszahlung der Gewinne vereinnahmte Betrag zur Deckung seiner Gewinnspanne, der Kosten für den Betrieb der Spielstätte, der Mehrwertsteuer und

anderer gegebenenfalls für seine Tätigkeit zu entrichtender Steuern. Dies ist daher der Betrag, der sich mit den Umsätzen des Herstellers (einschließlich Mehrwertsteuer) aus dem Verkauf seiner Waren vergleichen läßt. Wird die Steuer auf der Grundlage dieses Betrages berechnet, bleibt sie genau proportional zum Umsatz des Veranstalters.

46. Das Argument der deutschen Regierung, ein solcher Ansatz nehme Glücksspiele vom Anwendungsbereich der Steuer aus, verkennt, daß Veranstalter kommerzieller Glücksspiele der hier streitigen Art die Chancen so verteilen, daß sie auf lange Sicht einen Gewinn machen. Ebenso wenig kann ich der Auffassung der deutschen Regierung folgen, das Urteil Glawe verstoße gegen den Grundsatz, daß Mehrwertsteuer auf konkrete Umsätze erhoben werde. In meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Glawe habe ich ausgeführt:

„... jeder Spieleinsatz [besteht] aus zwei Komponenten. Die eine Komponente ist der Preis, der für die vom Betreiber erbrachte Dienstleistung gezahlt wird (einschließlich der auf diesen Betrag entfallenden Mehrwertsteuer). Der restliche Spieleinsatz kann als ein Beitrag zu dem für die Auszahlung von Gewinnen verfügbaren Geldvorrat angesehen werden. In einem bestimmten Zeitraum werden diese Komponenten den Beträgen entsprechen, die sich in der Kasse und im Vorrat des Automaten angesammelt haben“²⁴.

23 — Im Rahmen dieses Beispielfalles vernachlässige ich die kleinen Beträge versteckter Mehrwertsteuer, die auf ihn womöglich durch befreite Käufe von Gegenständen oder Dienstleistungen (z. B. Versicherungen) entfallen sind.

24 — Nr. 29 meiner Schlußanträge.

47. Dasselbe gilt in der vorliegenden Rechtsache. Jeder auf dem Spieltisch gesetzten Spielmarke lassen sich aufgrund rechtlicher Analyse zwei Komponenten zuordnen: a) die Wette und b) die Gegenleistung für die vom Veranstalter erbrachte Dienstleistung, d. h. der von den Spielern gezahlte Preis für die Teilnahme am Spiel und die Erlangung der Gewinnchance. Dieser Preis, der aus dem Vorteil besteht, den sich der Veranstalter durch die Chancenverteilung zu seinen Gunsten einräumt, läßt sich genau errechnen und entspricht einem üblichen Prozentsatz, der nach Maßgabe der Art des jeweiligen Roulette-spiels schwankt. Er wird von jedem Spieler jedesmal, wenn er eine Spielmarke auf dem Spieltisch setzt, gezahlt. Ein Veranstalter könnte diese Komponenten ohne weiteres trennen, indem er den Vorteil für das Haus wegfällen ließe und ihn durch eine getrennte Gebühr ersetzte, die seine Kosten und seinen Gewinn deckt.

48. Aus ähnlichen Gründen ist das Argument der deutschen Regierung, das Urteil Glawe führe dazu, daß im Widerspruch zu den grundlegenden Prinzipien der Sechsten Richtlinie der Rohgewinn eines Steuerpflichtigen statt seines Umsatzes besteuert werde, unzutreffend. Der Umsatz des Veranstalters ist auf den Prozentsatz jeder Spielmarke beschränkt, der dem Preis für die Dienstleistung des Veranstalters entspricht.

49. In der Praxis sind individuelle Berechnungen auf der Grundlage jeder auf dem Spieltisch gesetzten Spielmarke unnötig. Der gesamte als Gegenleistung für konkrete Umsätze eingenommene Betrag entspricht den Nettoeinnahmen des Veranstalters (nach Auszahlung der Gewinne) während eines bestimmten Zeitraums. Über einen Zeitraum

betrachtet entsprechen die Nettoeinnahmen des Veranstalters zwangsläufig dem Vorteil, den er sich selbst einräumt. Daraus, daß es eine einfachere Methode für die Feststellung der Besteuerungsgrundlage gibt, ergibt sich indessen nicht, daß die Steuer nicht auf konkrete Umsätze erhoben wird. Ich kann mich daher nicht der Auffassung der Kommission anschließen, ein solcher Ansatz sei theoretisch unsauber. Im Gegenteil sehe ich darin ein Beispiel dafür, daß eine theoretisch saubere Lösung oft in der Praxis leichter anwendbar ist.

50. Ich halte es für aufschlußreich, eine Gegenüberstellung mit den Auswirkungen vorzunehmen, die die anderen im Verfahren vertretenen Auffassungen hätten. Wie sich aus dem Vorlagebeschluß ergibt, hat das Finanzamt seinen Ansatz auf das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29. Januar 1986²⁵ gestützt. Das Finanzgericht war davon ausgegangen, ein Spieler, der in einer Spielserie 50 DM verloren habe, habe für die Gewinnchance einen Preis von 50 DM gezahlt. Wenn er dagegen in einer Spielserie 100 DM gewonnen habe, habe er nicht für die Gewinnchance bezahlt. Da der Veranstalter die Nettogewinne oder -verluste der Spieler nicht aufgezeichnet hatte, mußte das Finanzgericht ein Verfahren zur Schätzung seines steuerpflichtigen Umsatzes ausarbeiten. Aufgrund einer Wahrscheinlichkeitsrechnung gelangte das Finanzgericht zu dem Ergebnis, daß die Schätzung durch Vervielfachung der Nettoeinnahmen des Veranstalters mit dem Faktor 6 vorzunehmen sei.

25 — EFG 1986, S. 421.

51. In der mündlichen Verhandlung trug die deutsche Regierung vor, sie teile das vom Finanzamt vertretene Konzept des Umsatzes nicht. Sie halte an ihrer in der Rechtssache Glawe vertretenen Auffassung fest, daß die Besteuerungsgrundlage in der Gesamtheit der von einem Spieler in jedem einzelnen Spiel gesetzten Spielmarken bestehe, ohne Berücksichtigung seiner Gewinne.

52. Die Kommission vertritt demgegenüber die Auffassung, Besteuerungsgrundlage seien die gekauften Spielmarken, wiederum ohne Berücksichtigung der Gewinne.

53. Die grundlegende Schwäche all dieser Ansätze liegt darin, daß sie eine Steuerlast bewirken, die nicht zum tatsächlichen Umsatz des Veranstalters proportional ist. Entscheidende Ursache hierfür ist, daß ein großer Teil des Einsatzes an die Spieler als Gewinn ausgezahlt wird, gleichwohl aber für Mehrwertsteuerzwecke als Umsatz des Veranstalters behandelt wird. Dies führt dazu, daß dessen Umsatz künstlich aufgebläht wird. Solche Ansätze verkennen, daß der Kern einer Spieltätigkeit zwar mit der Verwendung von Geld verbunden ist, nicht aber mit dem Verbrauch von Gegenständen oder Dienstleistungen.

54. Die Auswirkungen der Methode des Finanzamts lassen sich an dem im Vorlagebeschuß wiedergegebenen Zahlen ablesen: Auf der Grundlage der im Jahre 1987 erziel-

ten Einnahmen des Klägers in Höhe von 344 880,00 DM ermittelte das Finanzamt z. B. eine Besteuerungsgrundlage von 2 069 280,00 DM, aufgrund deren es die Mehrwertsteuer bei einem Satz von 14 % in Höhe von 289 699,20 DM festsetzte. Im Ergebnis führt dies jedoch zu einem effektiven Steuersatz von nicht weniger als 84 % (289 699,20 DM/344 880,00 DM), bezogen auf die effektiven Einnahmen des Klägers.

55. Der Ansatz der deutschen Regierung würde zweifellos zu einer noch höheren Steuerbelastung führen. Unterstellt, ein Spieler erwirbt zehn Spielmarken für jeweils 5 DM. In jedem der ersten fünf Spiele setzt er zwei Spielmarken. In den ersten vier Spielen verliert er. Im fünften Spiel gewinnt er und verfügt damit wieder über zehn Spielmarken. Er spielt dann weitere fünf Spiele, in denen er wiederum jeweils zwei Spielmarken setzt. Er verliert das sechste bis neunte Spiel, gewinnt aber das zehnte und verfügt damit wieder über acht Spielmarken. Nach Auffassung der deutschen Regierung würde auf die gesamten eingesetzten Spielmarken, d. h. 100 DM (20 Spielmarken von jeweils 5 DM), Steuer erhoben. Die tatsächlichen Einnahmen des Veranstalters aus der Serie von Spielen würden sich jedoch nur auf 10 DM (zwei Spielmarken von jeweils 5 DM) belaufen. Nur dieser Betrag ist der Umsatz (einschließlich Mehrwertsteuer), der für die Dekkung seiner Kosten, seiner Gewinnspanne, der Mehrwertsteuer und anderer etwa anfallender Steuern zur Verfügung steht. Gleichwohl würde sich nach dem Ansatz der deutschen Regierung seine Mehrwertsteuerschuld auf 12,28 DM (100 DM x 14/114) belaufen. Seine tatsächlichen Einnahmen würden daher nicht ausreichen, um seine Mehrwertsteuer

56. Überdies könnte sowohl nach der Auffassung der deutschen Regierung als auch nach derjenigen des Finanzamts die Besteuerungsgrundlage nur geschätzt werden, da es für die Veranstalter offensichtlich unmöglich wäre, Aufzeichnungen über jede eingesetzte Spielmarke oder über die Ergebnisse jeder Spielserie am Tisch zu machen. Offensichtlich hat es in Deutschland Diskussionen über den richtigerweise anzuwendenden Vervielfachungsfaktor gegeben. Aus der Sicht des Steuerpflichtigen macht sich der vom Finanzgericht Düsseldorf angewandte Faktor 6 sehr vorteilhaft aus gegenüber dem Faktor 25, der von der Finanzverwaltung im Verfahren vor diesem Gericht vorgeschlagen worden war. In der mündlichen Verhandlung im vorliegenden Verfahren konnte die deutsche Regierung nicht angeben, welche Methode sie anwenden würde, um den Umsatz des Klägers zu schätzen.

57. Der Ansatz der Kommission würde wahrscheinlich zu einer etwas niedrigeren Besteuerungsgrundlage als derjenigen führen, die sich nach dem Ansatz der deutschen Regierung ergibt, da zu der Besteuerungsgrundlage nicht die von Spielern gewonnenen und in späteren Spielen eingesetzten Spielmarken gehören würden. Zudem könnte von den Steuerpflichtigen womöglich durchaus verlangt werden, daß sie Aufzeichnungen über die verkauften Spielmarken machen, wodurch Schätzungen überflüssig würden. Gleichwohl ist nicht anzunehmen, daß die von der Kommission vorgeschlagene Methode, die den an die Spieler ausgezahlten Gewinnen nicht Rechnung trägt, zu einer Steuerbelastung führen würde, die proportional zu den tatsächlichen Einnahmen des Veranstalters aus seinen Tätigkeiten wäre.

58. Meiner Auffassung nach sollte der Gerichtshof daher, vorausgesetzt, daß die zweite Frage des vorlegenden Gerichts eine Antwort verlangt, an seinem Urteil Glawe festhalten und entscheiden, daß es auch für Umsätze aus Roulettespielen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens gilt. Ich denke nicht, daß die besondere Funktionsweise der Glücksspielautomaten in der Rechtssache Glawe oder der Umstand, daß die ausgezahlten Mindestgewinne gesetzlich festgelegt waren, für die Entscheidung des Gerichtshofes ausschlaggebend waren. Entscheidend für den Gerichtshof war das Bestreben, eine Auslegung zu geben, die gewährleisten würde, daß die Mehrwertsteuerschuld eines Steuerpflichtigen proportional zu seinem tatsächlichen Umsatz war.

59. Ich möchte schließlich noch darauf hinweisen, daß Spielumsätze der hier streitigen Art, die mit Wetten um Geld verbunden sind, aus den bereits erwähnten Gründen einen Sonderfall darstellen und daß nicht angenommen werden darf, der hier vertretene Ansatz könne ohne weiteres auf andere Umsätze erstreckt werden.

60. In Anbetracht der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die zweite Frage ist die dritte Frage des vorlegenden Gerichts gegenstandslos.

Ergebnis

61. Meiner Auffassung nach sollte der Gerichtshof die vom Finanzgericht Baden-Württemberg vorgelegten Fragen daher wie folgt beantworten:

Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, daß die unerlaubte Durchführung von Roulettespielen der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Mitgliedstaaten sind nicht befugt, den Anwendungsbereich der in Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Richtlinie vorgesehenen Befreiung auf die erlaubte Durchführung solcher Spiele zu beschränken.