

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
5. maj 1994*

I sag C-38/93,

angående en anmodning, som Finanzgericht Hamburg (Forbundsrepublikken Tyskland) i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG

mod

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G. F. Mancini, og dommerne M. Díez de Velasco, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (refererende dommer) og P. J. G. Kapteyn,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG ved Steuerberater Prof. Dr. A. J. Rädler og advokat M. Lausterer, München
- den tyske regering ved Ministerialrat E. Röder og Regierungsdirektor C.-D. Quassowski, begge Forbundsøkonoministeriet, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongerige ved J. D. Colahan, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af Barrister D. Bethlehem
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J. Grunwald, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG, den tyske regering ved E. Röder og advokat J. Sedemund, Köln, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 20. januar 1994,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 3. marts 1994,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 22. december 1992, indgået til Domstolen den 8. februar 1993, har Finanzgericht Hamburg i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG (herefter benævnt »Glawe«) og Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (herefter benævnt »Finanzamt«) angående ansættelsen af Glawe's afgiftstilsvær for 1991.
- 3 Glawe er et selskab, der opstiller og står for driften af spilleautomater på udskænkingssteder. Automaterne fungerer på en bestemt måde, der er bindende fastlagt i lovgivningen. Den, der står for driften af automaterne (o. a.: herefter benævnt »ejereren«) skal, inden de første gang sættes i drift, fylde et møntrør, hvorfra gevinster udbetales, helt op. Når en spiller kaster en mønt i automaten, falder mønten ned i automatens kasse, hvis møntrøret er fyldt helt op. Såfremt møntrøret på grund af gevinstudbetalinger ikke længere er fyldt helt op, falder de indkastede mønter ikke ned i kassen, men ledes hen i møntrøret. Når ejeren åbner automaten, kan han kun udtage indholdet af kassen, og inden automaten sættes i drift igen, skal han på ny fylde møntrøret helt op, hvis dette ikke allerede er fyldt. Automaterne skal i henhold til de gældende regler være konstrueret således, at mindst 60% af de af spillerne indkastede mønter (indsatserne), efter fradrag af

merværdiafgiften, udbetales som gevinster, mens resten, dvs. næsten 40 %, forbliver i kassen.

- 4 Ved fastsættelsen af Glawe's momstilsvær for 1991 lagde Finanzamt de samlede beløb, der var indkasket i automaterne i det pågældende år, med fradrag af momsen, til grund som beskatningsgrundlag i henhold til de tyske regler, hvormed artikel 11 i sjette direktiv er gennemført. Beløbene blev beregnet skønsmæssigt efter en metode, som ikke er anfægtet i hovedsagen, idet der ikke gælder noget krav om, at automaterne skal være udstyret med en tæller, der registrerer indsatserne.

- 5 Glawe fandt, at Finanzamt som beskatningsgrundlag kun skulle have lagt de indsatser, som faktisk var forblevet i automaternes kasser, til grund — dvs. de indkastede beløb med fradrag af såvel momsen som de beløb, der var udbetalt til spillerne som gevinster — og klagede over Finanzamt's afgiftsansættelse. Efter at klagen var blevet afvist, anlagde Glawe sag ved Finanzgericht Hamburg, som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - » 1) Er beskatningsgrundlaget, jf. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv, i forbindelse med gevinstgivende spilleautomater alle indsatser uden fradrag af de gevinster, der automatisk udbetales til spillerne?

2) Såfremt de udbetalte gevinster skal fratrækkes:

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

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende:

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

- 6 Med henblik på besvarelsen af spørgsmålene bemærkes, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv bestemmer, at »beskatningsgrundlaget ... ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c), og d), omhandlede, [er] den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand ...«.
- 7 Det bemærkes endvidere, at rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, ikke medregnes i beskatningsgrundlaget, jf. artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i sjette direktiv.
- 8 I sin dom af 27. marts 1990 i sagen Boots Company (sag C-126/88, Sml. I, s. 1235, præmis 19) fastslog Domstolen, at sidstnævnte bestemmelse blot er en konsekvens af reglen i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), således som denne bl.a. er blevet fortolket i Domstolens dom af 23. november 1988 i sagen Naturally Yours Cosmetics (sag 230/87, Sml. s. 6365, præmis 16), hvorefter beskatningsgrundlaget udgøres af den faktisk modtagne modydelse for den præsterede tjenesteydelse.
- 9 For så vidt angår spilleautomater, der — som de i hovedsagen omhandlede — i henhold til bindende regler i lovgivningen er konstrueret således, at gennemsnitlig

mindst 60% af spillernes indsatser udbetales til spillerne som gevinster, består den modydelse, som ejeren faktisk modtager for at stille automaterne til rådighed, kun af den del af indsatserne, som han reelt selv kan disponere over.

- 10 Det er imidlertid kun de mønter, der efter at være blevet indkastet i automaterne automatisk ledes ned i kassen, der tilfalder ejeren, da de mønter, der ledes hen i møntrøret, skal genetablere det indhold, som ejeren oprindeligt stillede til rådighed, for at automaterne kunne sættes i drift.
- 11 Der kan findes støtte for denne fortolkning, hvis man ser på, hvad indsatserne fra modtagerne af tjenesteydelserne, dvs. spillerne, er bestemt til i automaten. Indsatserne består nemlig reelt af to dele, idet en del af indsatserne er bestemt til genetablere af indholdet af møntrøret og dermed til udbetaling af gevinster, mens den resterende del ledes ned i automatens kasse.
- 12 Da den del af spillernes indsatser, der udbetales som gevinster, er fastsat på forhånd i henhold til bindende regler, kan den hverken betragtes som en del af modydelsen for, at der stilles spilleautomater til rådighed for spillerne, eller som vederlag for en anden tjenesteydelse, som leveres til spillerne, såsom det forhold, at der gives en gevinstchance, eller selve udbetalingen af gevinster.
- 13 Det første præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjettede direktiv skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget i forbindelse med gevinstgivende spilleautomater ikke omfatter den del af de samlede indsatser, som svarer til de gevinster, der efter bindende regler i lovgivningen er udbetalt til spillerne.

- 14 Det er som følge af denne besvarelse uforholdt at træffe afgørelse vedrørende det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål, da disse spørgsmål forudsætter, at den del af indsatserne, der svarer til de udbetalte gevinster, udgør en del af modydelsen for tjenesteydelsen og skal indgå i beskatningsgrundlaget.

Sagens omkostninger

- 15 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, Det Forenede Kongerige og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Hamburg ved kendelse af 22. december 1992, for ret:

Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om

omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget i forbindelse med gevinstgivende spilleautomater ikke omfatter den del af de samlede indsatser, som svarer til de gevinster, der efter bindende regler i lovgivningen er udbetalt til spillerne.

Mancini

Díez de Velasco

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. maj 1994.

R. Grass

Justitssekretær

G. F. Mancini

Formand for Sjette Afdeling