

|

## 61999C0498

Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 27. September 2001. - Town & County Factors Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise. - Ersuchen um Vorabentscheidung: VAT and Duties Tribunal, Manchester - Vereinigtes Königreich. - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Geltungsbereich - Wettbewerb, bei dem der Veranstalter nur eine Ehrenschild einget - Besteuerungsgrundlage. - Rechtssache C-498/99.

*Sammlung der Rechtsprechung 2002 Seite I-07173*

### Schlussanträge des Generalanwalts

#### *I - Einleitende Bemerkungen*

*1. Im vorliegenden Fall befasst das Manchester Tribunal Center - VAT and Duties Tribunals den Gerichtshof mit der Frage, ob ein Glücksspiel auch dann einen steuerbaren Umsatz im Sinne des Mehrwertsteuerrechts, insbesondere der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie) darstellt, wenn ihm kein rechtlich einklagbares Rechtsgeschäft zugrunde liegt und wie in diesem Fall die Besteuerungsgrundlage zu bemessen ist.*

#### *II - Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen*

*2. Town and County Factors Ltd (im Folgenden: Town & County) ist als vertretungsberechtigtes Mitglied eines Konzerns im Vereinigten Königreich für Mehrwertsteuerzwecke registriert. Ein weiteres Mitgliedunternehmen dieses Konzerns ist Vernons Games Ltd (im Folgenden: Vernons Games).*

*3. Vernons Games ist an der Veranstaltung wöchentlicher "Spot-the-Ball"-Ratewettbewerbe beteiligt. In der Zeit von Juni 1994 bis November 1995 (maßgeblicher Zeitraum) veranstaltete Vernons Games die Wettbewerbe der in den Absätzen 4 bis 8 dargestellten Art.*

*4. Auf die Spielscheine für jeden Wettbewerb waren a) ein Abzug einer während eines Fußballspiels aufgenommenen Photographie, bei der der Ball wegretuschiert worden war, b) die Spielregeln und c) eine Liste der Preise gedruckt. Ein Teilnehmer konnte bis zu 900 Kreuze auf das Foto machen, um anzugeben, wo sich nach seiner Schätzung der Mittelpunkt des Fußballs am wahrscheinlichsten befand; die Teilnahmegebühr variierte je nach Anzahl der Kreuze. Der Teilnehmer füllte den Spielschein aus und sandte ihn mit der entsprechenden Teilnahmegebühr an Vernons Games. Ein Gremium von drei nicht mehr aktiven Berufsfußballspielern legte anhand des retuschierten Fotos fest, wo sich der Ball am wahrscheinlichsten befand. Der Teilnehmer, der mit dem Mittelpunkt eines seiner Kreuze dem Mittelpunkt des so lokalisierten Balles am nächsten war, gewann den ersten Preis; der Teilnehmer, der mit dem Mittelpunkt eines seiner Kreuze am*

*zweitnächsten war, gewann den zweiten Preis usw.*

*5. Die Spielregeln für jeden Wettbewerb enthielten u. a. folgende Bestimmungen:*

*1. Mit der Teilnahme an diesem Wettbewerb verpflichtet sich der Teilnehmer, alle Regeln und Vertragsbestimmungen einzuhalten. Er willigt ein, dass dieses Geschäft nur eine Ehrenschild begründet und dass die Annahmestelle, durch die sein Spielschein eingereicht wird, sein Vertreter ist. Er vereinbart des Weiteren mit allen Annahmestellen, dass jedes Geschäft zwischen ihm und diesen nur eine Ehrenschild begründet.*

*4. ... Die Preise oder, im Falle eines Unentschiedens, gleiche Anteile an ihrem Barwert, jeweils wie oben dargelegt, werden den erfolgreichen Teilnehmern in der Reihenfolge zugesprochen, die die Genauigkeit ihrer Tipps nach Ansicht des Gremiums hat, bis alle Preise ausgeschüttet sind.*

*5. Wenn das Gremium entscheidet, dass ein oder mehrere Tipps absolut genau sind, wird dem Teilnehmer bzw. den betreffenden Teilnehmern in gleichen Anteilen der Jackpot mit Geld- und Sachpreisen im Werte von 200 000 GBP (anstelle des angegebenen ersten Preises) zugesprochen. ..."*

*6. Nach englischem Recht schloss die Formulierung in Regel 1 dieses Geschäft begründet nur eine Ehrenschild" (Ehrenschild-Klausel") das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen den Teilnehmern und Vernons Games mit der Folge aus, dass die Klage eines Teilnehmers gegen Vernons Games mit dem Antrag, den von ihm abgegebenen Tipp gemäß den Regeln zu behandeln oder einen Preis, den er gewonnen hatte, auszuzahlen oder auszuhändigen, abgewiesen worden wäre.*

*7. Die Einnahmen aus jedem Wettbewerb können mit sehr hoher Genauigkeit vorausgesagt werden; die Höhe der Preise, die für jeden Wettbewerb ausgeschrieben werden, wird entsprechend festgelegt. Die Preise bestehen in Geld, Sachpreisen und Dienstleistungen. Der Wert des in Regel 5 erwähnten Jackpots kann die Höhe der für den betreffenden Wettbewerb eingenommenen Teilnahmegebühren übersteigen, was auch manchmal vorkam. In der Vergangenheit waren weder jemals die Teilnahmegebühren für einen Wettbewerb zu gering, um die gewonnenen Preise zu decken, noch weigerte sich jemals der Veranstalter des Wettbewerbs, einer Person einen Preis, den diese gewonnen hatte, auszuzahlen oder auszuhändigen.*

*8. Obwohl in den Regeln oder an anderer Stelle nichts stand, was Vernons Games verpflichtet hätte, die Preise aus den Teilnahmegebühren oder aus anderen bestimmten Geldern auszuzahlen oder zu bezahlen, wurde dies in der Praxis für jeden Wettbewerb - aus den Teilnahmegebühren - getan. Vernons Games musste mit den Teilnahmegebühren weder nach den Geschäftsbedingungen noch nach den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten des Geschäfts in einer besonderen Weise oder anders als mit ihren eigenen Geldern verfahren.*

*9. Mit Schreiben vom 28. März 1995 entschieden die Commissioners of Customs and Excise, dass Town & County für die im maßgeblichen Zeitraum enthaltenen Veranlagungszeiträume aus dem vollen Betrag der Teilnahmegebühren mehrwertsteuerpflichtig seien und nicht, wie diese geltend machte, aus dem Betrag der Teilnahmegebühren abzüglich der Höhe oder des Wertes der Preise.*

*10. Town & County focht diesen Bescheid an. In seinem Beschluss vom 27. August 1996 entschied das erkennende Gericht,*

*a) dass angesichts Randnummer 14 des Urteils des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache Tolsma (Slg. 1994, I-743) die Ehrenschild"-Klausel dadurch, dass sie ein Rechtsverhältnis zwischen dem Teilnehmer und Vernons Games ausschließe, Zweifel daran begründe, ob Vernons Games gegenüber den Teilnehmern eine Lieferung gegen Entgelt im Sinne*

des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie des Rates (77/388/EWG) ausgeführt habe (im Folgenden: Tolsma-Frage");

b) dass angesichts der Randnummern 8 bis 13 des Urteils des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache Glawe (Slg. 1994, I-1679) bei Vorliegen einer solchen Lieferung die Besteuerungsgrundlage nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der genannten Richtlinie der volle Betrag der vereinnahmten Teilnahmegebühren sei und nicht der Betrag nach Aus- oder Bezahlung der Preise (im Folgenden: Glawe-Frage);

c) dass über die Notwendigkeit einer Vorlage an den Europäischen Gerichtshof in der Tolsma-Frage in einer späteren Verhandlung entschieden werden solle.

11. Gegen die nach der Verhandlung über die Notwendigkeit der Vorlage ergangenen Vorlagebeschlüsse wurde ein Rechtsmittel an den High Court of Justice eingelegt, welcher entschied, dass dem Europäischen Gerichtshof die Tolsma- und die Glawe-Frage vorzulegen seien und die Rechtssache an das Ausgangsgericht zurückverwies, damit es das Vorlageersuchen stelle.

12. Das Manchester Tribunal Centre - VAT and Duties Tribunals ersucht den Gerichtshof dementsprechend um Vorabentscheidung über die folgenden Fragen:

1) Kann bei korrekter Auslegung der Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 und der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, insbesondere von deren Artikel 2 Nummer 1 und 6 Absatz 1, und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere in der Rechtssache C-16/93, Tolsma (Slg. 1994, I-743), ein Geschäft, das nach Vereinbarung der Parteien nur eine Ehrenschild begründet" (und das deshalb nach innerstaatlichem Recht nicht gerichtlich durchgesetzt werden kann), für Mehrwertsteuerzwecke einen steuerbaren Umsatz darstellen?

2) Bejahendenfalls: Ist bei korrekter Auslegung der genannten Richtlinien, insbesondere von Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG, und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere in der Rechtssache C-38/93, Glawe (Slg. 1994, I-1679), die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die Dienstleistung der Veranstaltung eines Wettbewerbs, der für die Teilnehmer vom Veranstalter gegen die von ihnen entrichteten Teilnahmegebühren ausgerichtet wird,

a) der Betrag der Teilnahmegebühren oder

b) der Betrag der Teilnahmegebühren abzüglich des Betrages oder des Wertes der an die erfolgreichen Teilnehmer ausgeschütteten Preise oder

c) ein anderer und wenn ja welcher Betrag?

Alternativ: Wenn diese Dienstleistung als vom Veranstalter gegenüber dem einzelnen Teilnehmer im Austausch gegen die von diesem entrichtete Teilnahmegebühr erbracht zu betrachten ist, ist die Besteuerungsgrundlage hinsichtlich jeder einzelnen erbrachten Dienstleistung

a) der Betrag der Teilnahmegebühr oder

b) der Betrag der Teilnahmegebühr abzüglich eines proportionalen Anteils an dem Betrag oder Wert der an die erfolgreichen Teilnehmer ausgeschütteten Preise oder

c) ein anderer und wenn ja welcher Betrag?

### *III - Rechtlicher Rahmen*

*13. Artikel 2 der Sechsten Richtlinie lautet:*

*Der Mehrwertsteuer unterliegen:*

- 1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;*
- 2. die Einfuhr von Gegenständen."*

*14. Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie lautet:*

*Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.*

*Diese Leistung kann unter anderem bestehen*

- in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;*
- in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;*
- in der Ausführung eines Dienstes auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes."*

*15. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie lautet:*

*Die Besteuerungsgrundlage ist:*

*a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;"*

*16. Artikel 13 Teil B lautet auszugsweise:*

*Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer: ...*

*f) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden; ..."*

### *IV - Zur ersten Vorlagefrage*

*A - Vorbringen der Beteiligten*

17. Die Klägerin im Ausgangsverfahren, Town & County, weist einleitend darauf hin, dass der in den Artikeln 2 und 11 der Sechsten Richtlinie enthaltene Begriff der Entgeltlichkeit ein Konzept des Gemeinschaftsrechts sei und daher gemeinschaftsweit einheitlich anzuwenden sei. Außerdem müsse gemäß den Schlussanträgen von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Glawe der gesamte rechtliche und tatsächliche Kontext betrachtet werden, was im vorliegenden Fall bedeute, den für Glücksspiele typischen Aufbau des Wettbewerbs zu berücksichtigen.

18. Town & County vertritt die Auffassung, dass die gegenständlichen Vereinbarungen, deren Besonderheit darin liege, dass sie nur eine Ehrenschild" begründeten, nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Denn wie aus dem Urteil Tolsma hervorgehe, bedürfe es, um von der Lieferung einer Dienstleistung sprechen zu können, eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Erbringer einer Dienstleistung und deren Empfänger, auf dessen Grundlage die wechselseitigen Leistungen erbracht würden.

19. Im Unterschied zur Rechtssache Tolsma werde hier kein Rechtsverhältnis zwischen dem Spielteilnehmer und der Sammelstelle oder zwischen dem Teilnehmer und Town & County begründet. Das entspreche der nationalen Rechtsprechung bezüglich nur ehrenhalber verbindlicher" Verträge, wonach solche Vereinbarungen keinerlei Rechtswirkungen entfalten würden und nicht gerichtlich durchsetzbar seien, also keine Rechte und Pflichten entstehen lassen würden.

20. Das gegenständliche Geschäft gehöre also zu einer besonderen Kategorie von Fällen, wo trotz des wirtschaftlichen Aspekts die notwendigen Eigenschaften der Entgeltlichkeit bzw. rechtlichen Durchsetzbarkeit fehlten, d. h. wo den Beteiligten klar sei, dass den Vereinbarungen kein rechtlicher Wert beizumessen ist.

21. Town & County kommt zu dem Schluss, dass es sich unter diesen Umständen um keinen Umsatz im Sinne der Mehrwertsteuer handeln könne und dass die Veranstaltung des Spot-the-Ball"-Wettbewerbs daher außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liege.

22. Die britische Regierung führt aus, dass in den Fällen, in denen ein Vertrag zwischen zwei Personen eine Ehrenschild"-Klausel enthalte, dies nur bedeute, dass die Parteien entschieden haben, dass das Verhältnis zwischen ihnen kein rechtlich durchsetzbares sein solle. Das bedeute aber nicht, dass es sich generell um keinerlei rechtliches Verhältnis handle.

23. Der vorliegende Fall unterscheide sich dadurch von der Rechtssache Tolsma, dass die genannte Klausel zwischen dem Veranstalter und dem Teilnehmer bei Abschluss des Geschäfts vereinbart worden sei, auf dessen Grundlage eine Leistung gegen Entgelt erbracht wurde. In der Rechtssache Tolsma sei hingegen kein rechtlich erfassbares Band begründet worden und es habe keinen Umsatz wie im gegenständlichen Fall gegeben.

24. Die britische Regierung ist der Ansicht, dass es für die Zwecke der Mehrwertsteuer ausreiche, dass es ein rechtlich erfassbares Verhältnis zwischen dem Erbringer der Leistung und dem Empfänger gebe, auf dessen Grundlage der Dienstleister eine (steuerbare) Leistung gegen Entgelt erbringe. Auf die rechtliche Einklagbarkeit komme es hingegen nicht an. Jedes andere Verständnis der Sechsten Richtlinie würde sowohl der Rechtsprechung des Gerichtshofes als auch dem Prinzip der Steuerneutralität zuwiderlaufen und offen zur Steuerumgehung ermuntern.

25. Ferner macht die britische Regierung geltend, dass, wenn selbst illegale Geschäfte, die in vielen Rechtssystemen nicht rechtlich einklagbar seien, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes auf Grund des Prinzips der Steuerneutralität der Mehrwertsteuer unterliegen, dies auch für einen Umsatz wie den vorliegenden gelten müsse.

26. Schließlich könne die Anwendung der Sechsten Richtlinie auch deshalb nicht von der rechtlichen Einklagbarkeit von Vereinbarungen abhängen, weil die Einklagbarkeit von Verbindlichkeiten von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat variieren könne und somit zu einer ungerechtfertigten Beeinträchtigung der einheitlichen steuerlichen Behandlung in der Gemeinschaft führen würde.

27. Nach Ansicht der britischen Regierung sollte die erste Vorlagefrage daher bejaht werden.

28. Auch nach Auffassung der Kommission könne ein Umsatz wie der gegenständliche nicht deshalb dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer entzogen werden, weil er nicht gerichtlich durchsetzbar sei. Es liege ein klar definierter Umsatz mit einem *quid pro quo* vor und es gehe für die Anwendbarkeit von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie nur darum, ob dafür ein Entgelt vereinbart werde, und nicht darum, ob eine rechtlich einklagbare Gegenleistung bestehe.

29. Im Übrigen bezweifelt die Kommission, dass die Ehrenschild"-Klausel tatsächlich nach englischem Recht jedes Rechtsverhältnis zwischen den beteiligten Parteien ausschließe.

30. Im Unterschied dazu habe die Rechtssache *Tolsma* weder eine auch nur ehrenhalber verbindliche Vereinbarung zum Gegenstand gehabt, noch wurde für eine bestimmte Dienstleistung Entgelt geleistet.

31. Die Kommission weist auch darauf hin, dass die von Town & County vertretene Auffassung zur Folge hätte, dass in vielen Mitgliedstaaten Umsätze aus verschiedenen Glücksspielen aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer herausfallen würden, ohne dass es einer Ausnahme, wie sie in Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie vorgesehen ist, bedürfte. In einer Reihe von Mitgliedstaaten sind solche Geschäfte nämlich nicht rechtlich einklagbar.

#### B - Würdigung

32. Mit seiner ersten Frage will das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Umsatz auch dann einen steuerbaren Umsatz im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellen kann, wenn das Geschäft auf Grund einer Ehrenklausel" nach nationalem Recht keine rechtlich einklagbare Verbindlichkeit entstehen lässt.

33. Dazu ist vorab festzustellen, dass auf die in der ersten Vorlagefrage erwähnte Zweite Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 im vorliegenden Verfahren nicht eingegangen zu werden braucht, da die Zweite Richtlinie zum Zeitpunkt der Erwirkung der streitigen Umsätze nicht mehr in Kraft war. Ferner bedarf es für die Beantwortung der ersten Frage, wie aus der folgenden Würdigung ersichtlich wird, nicht der Auslegung des vom Ausgangsgericht genannten Artikels 6 Absatz 1 der Richtlinie, insofern als dieser lediglich festlegt, was als Dienstleistung" im Sinne der Sechsten Richtlinie zu gelten hat.

34. Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt", der Mehrwertsteuer. Kennzeichnend für einen steuerbaren Umsatz ist somit, dass einer Dienstleistung oder einer Warenlieferung eine Gegenleistung so zugeordnet werden kann, dass die Dienstleistung oder Warenlieferung als gegen Entgelt" erbracht anzusehen ist.

35. Dazu hat der Gerichtshof u. a. in den Rechtssachen *Aardappelenbewaarsplaats*, *Apple and Pear* und *Naturally Yours Cosmetics* festgestellt, dass der Begriff der Leistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs" zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt voraussetzt. Nur wenn dieser Bezug zwischen der Leistung und der Gegenleistung besteht, kann es sich um eine entgeltliche Leistung und um einen steuerbaren Umsatz handeln.

36. In der Rechtssache *Tolsma* hat der Gerichtshof dazu insoferne eine Präzisierung vorgenommen, als er feststellte, dass eine Leistung nur dann gegen Entgelt" erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet".

37. Im Lichte des Artikels 2 der Richtlinie und der oben angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofes ist dieses Kriterium des Rechtsverhältnisses" nicht in dem Sinne isoliert zu verstehen, dass es sich dabei um eine bestimmte spezielle rechtliche Eigenschaft handeln würde, die der Umsatz aufweisen müsste. Vielmehr geht es in Bezug auf das Rechtsverhältnis" um den Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt.

38. Für ein Rechtsverhältnis" im Sinne des *Tolsma*-Urteils kann es im Übrigen nicht auf das Vorliegen spezieller rechtlicher, insbesondere vertraglicher oder prozessualer Eigenschaften wie der rechtlichen Einklagbarkeit ankommen. Da nämlich die Bedingungen für das Vorliegen und den Inhalt von Rechtsverhältnissen nach den nationalen Rechtsordnungen variieren, wäre dies auch mit dem Grundsatz der Steuerneutralität und dem Ziel der Mehrwertsteuerharmonisierung nicht vereinbar. Andernfalls könnte die Aufnahme einer Ehrenschild-Klausel die Möglichkeit der Steuerhinterziehung eröffnen.

39. Zu prüfen ist lediglich, ob die Leistungen im Rahmen von - und seien es auch nur ehrenhalber verbindliche - Vereinbarungen ausgetauscht werden, aus denen hervorgeht, dass die wechselseitig erbrachten Leistungen unmittelbar zusammenhängen.

40. In der Rechtssache *Tolsma* lagen eben keine wie immer gearteten Vereinbarungen vor, die einen ausreichenden Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung hergestellt hätten, um von einem entgeltlichen" Umsatz im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie sprechen zu können: der Leistungserbringer" (im Anlaßfall ein Straßenmusikant) nahm zwar tatsächlich gewisse Beträge für" seine Leistung ein, die Leistungsempfänger" zahlten diese aber rein nach ihrem Gutdünken und erhielten die Leistung prinzipiell auch unabhängig von ihrer Gegenleistung".

41. Im Unterschied zur Rechtssache *Tolsma* liegt in Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens dagegen sehr wohl eine Art Vereinbarung vor, nach der die Teilnahmegebühr für die Leistung des Veranstalters des Spiels entrichtet wird. Um an dem Spiel teilnehmen zu können, muss sich der Teilnehmer nämlich den vom Veranstalter vorgegebenen Spielregeln unterwerfen und sich verpflichten, alle Vertragsbestimmungen, einschließlich der Spielregeln, einzuhalten. Nur wenn der Spieler - einerseits - unter diesen Bedingungen den Spielschein einreicht und die entsprechende Gebühr entrichtet, kann er - andererseits - am Ratewettbewerb teilnehmen und wird ihm die Gewinnchance eröffnet.

42. Da die Leistungen im Rahmen jeweiliger Vereinbarungen ausgetauscht werden, die erkennen lassen, dass diese Leistungen zueinander in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen und damit das in Artikel 2 der Sechsten Richtlinie enthaltene Kriterium gegen Entgelt" erfüllen, liegt jedenfalls ein Rechtsverhältnis" im Sinne des Tolsma-Urteils vor. Auf den Ausschluss der rechtlichen Einklagbarkeit der Vereinbarungen durch die Ehrenklausel kommt es demnach nicht an.

43. Schließlich ist in Übereinstimmung mit der britischen Regierung auch festzuhalten, dass sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach selbst illegale Geschäfte, die in vielen Rechtsordnungen nicht rechtlich einklagbar sind, der Mehrwertsteuer unterliegen können, mit einem Größenschluss ableiten lässt, dass dies umso mehr für nicht rechtlich durchsetzbare legale Geschäfte wie das des Ausgangsverfahrens gelten muss.

44. Es ist also festzuhalten, dass ein Rechtsverhältnis" auch dann vorliegt, wenn es sich um eine rechtlich nicht einklagbare Vereinbarung handelt.

45. Auf die erste Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass nach der Sechsten Richtlinie, insbesondere deren Artikel 2 Nummer 1, ein Geschäft, das nach Vereinbarung der Parteien nur eine Ehrenschild begründet" (und deshalb nach innerstaatlichem Recht nicht gerichtlich durchgesetzt werden kann), für Mehrwertsteuerzwecke grundsätzlich einen steuerbaren Umsatz darstellen kann.

V - Zur zweiten Vorlagefrage

46. Die zweite Vorlagefrage ist zwar ausdrücklich nur von der Veranstaltung des Wettbewerbs die Rede, doch schließt das im Hinblick darauf, dass es sich dabei um ein Glücksspiel handelt, die Einräumung einer Gewinnchance ein.

A - Vorbringen der Beteiligten

47. Town & County macht geltend, dass sich die von ihr für die Teilnehmer erbrachte Dienstleistung auf die Organisation eines Wettbewerbs beschränke und sie nur den Rahmen biete, in dem der Wettbewerb stattfinden könne. Das mit den Spielern geschlossene Geschäft sei als Wette" oder Glücksspiel" im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie anzusehen und müsste in Anwendung dieser Bestimmung prinzipiell von der Steuer befreit sein. Die britische Zollbehörde beabsichtige offenbar diese Umsätze nicht deshalb zu besteuern, weil sie nicht als Wette" oder Glücksspiel" angesehen werden könnten, sondern deshalb, weil sie sich auf das den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermessen stütze, bestimmte Umsätze zu besteuern, obwohl diese ansonsten gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit wären.

48. Des Weiteren trägt Town & County vor, dass die Struktur des Geschäfts - mag es sich um Glücksspielgeschäfte oder jedenfalls um diesen nahekommende Geschäfte handeln - bei der Beurteilung der Gegenleistung zu berücksichtigen sei.

49. In diesem Zusammenhang verweist sie auf die faktische Ähnlichkeit mit den in den Rechtssachen Glawe und Fischer behandelten Umsätzen.

Town & County führt dazu aus, dass in der Rechtssache Glawe sowohl der Gerichtshof als auch der Generalanwalt zum Schluss gekommen seien, dass der Betreiber nicht auf der Grundlage des Gesamtbetrags aller in die Spielautomaten eingeworfenen Münzen zu besteuern sei, sondern nur im Umfang jenes Teils davon, den er für eigene Rechnung behalten durfte und nicht als Gewinn an die Spieler auszahlte.

50. Schließlich macht Town & County auch geltend, dass die Urteile Glawe und Fischer auf der Grundlage allgemeiner Grundsätze des Mehrwertsteuerrechts ergangen seien, insbesondere des Grundsatzes, dass die Gegenleistung der tatsächlich vom Steuerpflichtigen erhaltene Betrag sein solle und kein höherer Betrag. Diese Auffassung werde durch den vom Gerichtshof in den Rechtssachen Argos, Elida Gibbs und First National Bank of Chicago vertretenen Ansatz bestätigt.

51. Town & County schlägt somit abschließend vor, die zweite Frage in dem Sinne zu beantworten, dass das von Town & County für die Dienstleistung - also die Organisation des Spot-the-Ball"-Wettbewerbs für die Teilnehmer - erhaltene zu besteuernde Entgelt dem Betrag der von den Teilnehmern entrichteten Teilnahmegebühren abzüglich des Betrages oder Wertes der als Teil des Spiels an die erfolgreichen Teilnehmer ausgeschütteten Preise entspreche.

52. Die britische Regierung macht geltend, dass im Lichte des Wortlauts von Artikel 11 A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie für die Organisation eines Wettbewerbs wie des gegenständlichen die Besteuerungsgrundlage aus dem Entgelt bestehe, das jeder Spielteilnehmer dem Veranstalter bezahle. Die Sechste Richtlinie gestatte es nicht, die Besteuerungsgrundlage um den Betrag oder den Wert der an die erfolgreichen Teilnehmer ausgeschütteten Preise zu verringern (oder um einen verhältnismäßigen Anteil daran).

53. Nach Meinung der britischen Regierung sei das Urteil Glawe auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil kein Teil der von den Wettbewerbsteilnehmern entrichteten Gebühren von Rechts wegen der Verfügungsgewalt des Wettbewerbsveranstalters vorenthalten werde und für diesen keine rechtliche Verpflichtung bestehe, die Preisausschüttung aus den Teilnahmegebühren oder anderen spezifischen Geldern vorzunehmen.

54. Auch die Rechtssache Fischer sei nicht auf das gegenständliche Glücksspiel übertragbar, da hier die Gewinnausschüttung - im Unterschied zum Spiel in jenem Fall - nicht in einer Zurückzahlung des (allenfalls um einen den Wettchancen entsprechenden Betrag erhöhten) Spieleinsatzes bestehe und in keinem Zusammenhang mit der Höhe der Teilnahmegebühr der erfolgreichen Teilnehmer stehe. Der Wettbewerbsveranstalter sei daher hier mit jedem anderen Dienstleistungserbringer vergleichbar, der die für seine Dienstleistungen erhaltenen Entgelte dafür verwendet, seine laufenden Geschäfte zu finanzieren. Auch die Tatsache, dass die Höhe der Preisausschüttung auf der Grundlage der erwarteten Einnahmen berechnet werde, unterscheide den Wettbewerbsveranstalter nicht von jedem anderen Wirtschaftstreibenden in einem anderen Wirtschaftszweig.

55. Nach Ansicht der britischen Regierung sei daher zu antworten, dass die Besteuerungsgrundlage bei der Organisation eines Wettbewerbs, d. h. eines Glücksspiels, wie im vorliegenden Fall, die Summe der von jedem Teilnehmer entrichteten Teilnahmegebühr sei.

56. Die Kommission ist der Auffassung, die Antwort auf die zweite Vorlagefrage sei im Urteil in der Rechtsache Glawe und in den Schlussanträgen in der Rechtssache Fischer zu finden. Es könne nicht sinnvoll zwischen dem gegenständlichen Wettbewerb und den Glücksspielen (Spielautomaten, Roulette) unterschieden werden.

57. Die Kommission verweist ferner auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes in den Rechtssachen Naturally Yours und Boots, wonach die vom Lieferer tatsächlich erhaltene Gegenleistung die Besteuerungsgrundlage bilde. In einem Fall wie dem vorliegenden sei es daher

*notwendig festzustellen, worin die erbrachte Dienstleistung bestehe und welcher Anteil der Teilnahmegebühr auf die Abgeltung dieser Leistung entfalle.*

*58. Die Dienstleistung des Wettbewerbsveranstalters bestehe in der Organisation des Wettbewerbs, welche mit dem Betrag abgegolten werde, der ihm tatsächlich nach Abzug der Preise bleibe. Es ist dieser Betrag, mit dem er die Veranstaltungskosten und Abgaben abdecke und der ihm eine Gewinnspanne verschaffe.*

*59. Dementsprechend werde ein Teil des Spieleinsatzes in den Gewinnfonds eingezahlt, während der andere Teil der Abgeltung der Organisationsleistung des Veranstalters diene; nur dieser letztere Teil, also die Summe der Teilnahmegebühren abzüglich der ausgeschütteten Preise, unterliege der Mehrwertsteuer, und dies, obwohl die Gewinnsumme anders als im Fall Glawe nicht gesetzlich vorgeschrieben", sondern vom Veranstalter selbst festgelegt werde. Es gehe allein darum, dass ein Teil des von jedem Teilnehmer entrichteten Spieleinsatzes kein Entgelt für den Veranstalter, sondern einen Beitrag zum Gewinnfonds darstelle.*

*60. Der vorliegende Fall unterscheide sich jedoch weiters darin von Glawe und Fischer, dass nicht nur Geldpreise, sondern auch Preise in Form von Gegenständen und Dienstleistungen verteilt werden. Dieser Umstand könne auf zwei Arten berücksichtigt werden: Entweder man behandle den Veranstalter als Endabnehmer der Gegenstände und Dienstleistungen, die er praktisch als seinen Spieleinsatz" einbringe, und dann dafür keinen Vorsteuerabzug geltend machen könne, oder man betrachte die Gegenstände und Dienstleistungen als vom Veranstalter für die Spielorganisation getätigte Aufwendungen, deren Kosten einen Teil seines Entgelts ausmachten und ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten.*

*61. Schließlich spielt es für die Kommission keine Rolle, ob die Besteuerungsgrundlage als proportionaler Anteil an dem Betrag der gesamten Teilnahmegebühren eines Wettbewerbs oder pro rata in Bezug auf jede einzelne Leistung gegenüber jedem Teilnehmer festzulegen sei. Der Umstand, dass der genaue Betrag der Entgelt-Komponente der Teilnahmegebühr nicht zum Zeitpunkt ihrer Bezahlung festgestellt werden könne, sei kein Hindernis, den Umsatz für Mehrwertsteuerzwecke wie dargelegt zu behandeln. Es genüge und sei auch praktisch nicht problematisch, den Wert der Gegenleistung a posteriori zu bestimmen. Außerdem müsse nach dem Urteil First National Bank of Chicago dem Dienstleistungsempfänger auch nicht der genaue steuerpflichtige Betrag bekannt sein.*

*62. Somit kommt die Kommission zum Schluss, die Besteuerungsgrundlage bei einem Geschäft wie dem vorliegenden sei der Gesamtbetrag der Teilnahmegebühren abzüglich des Betrags oder des Werts der den Gewinnern ausgeschütteten Preise.*

## *B - Würdigung*

*63. Mit der zweiten Vorlagefrage will das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob bei einem Umsatz wie dem des Ausgangsverfahrens die Besteuerungsgrundlage nach der Sechsten Richtlinie auf der Basis des Betrags der Teilnahmegebühren oder der Teilnahmegebühren abzüglich der Gewinnausschüttung zu berechnen ist oder auf andere Weise.*

*64. Im Rahmen der ersten Vorlagefrage war auf der Grundlage von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie zu prüfen, ob der gegenständliche Umsatz überhaupt in den Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt, ob also prinzipiell eine auf irgendeine Weise entgeltliche Leistung vorliegt.*

*65. Wie die Besteuerungsgrundlage genau zu bemessen ist und was hierbei im Einzelnen einzubeziehen ist, ist nun auf der Grundlage des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie festzustellen. Nach dieser Bestimmung ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder*

*Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll".*

*66. In ständiger Rechtsprechung hat der Gerichtshof dazu ausgeführt, dass sich die Besteuerungsgrundlage somit nach der tatsächlich vom Leistenden für seine Lieferung oder Dienstleistung erhaltenen Gegenleistung bestimmt, die einen subjektiven Wert darstellt, die in Geld ausdrückbar ist und die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Lieferung oder Dienstleistung steht.*

*67. Demgemäß ist für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage zunächst zu untersuchen, aus welchen sich aufeinander beziehenden Leistungen sich ein Umsatz wie der im Ausgangsverfahren gegenständliche zusammensetzt, also welcher Betrag als Entgelt der erbrachten Leistung zuzuordnen ist.*

#### *1. Glücksspiele im Mehrwertsteuerrecht*

*68. Wie bereits Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen zu Glawe und jüngst auch der Gerichtshof festgestellt haben, eignen sich Glücksspielumsätze generell schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer. Aus diesem Grunde hatte wohl auch die Kommission in ihrem Vorschlag für die Sechste Richtlinie die Ansicht vertreten, dass Glücksspiele und Lotterien besser einer Sondersteuer unterworfen würden.*

*69. In der Sechsten Richtlinie wurden die praktischen Schwierigkeiten bei der Anwendung der Mehrwertsteuer auf diese Art von Umsätzen jedenfalls insofern berücksichtigt, als Glücksspiele mit Geldeinsatz nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f grundsätzlich von der Steuer befreit sind. Dabei liegt es nach dem Wortlaut dieser Bestimmung aber im Ermessen jedes Mitgliedstaates, unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität die Bedingungen und Beschränkungen" für eine solche Befreiung festzulegen, wodurch es den Mitgliedstaaten möglich ist, bestimmte Formen des Glücksspiels, die sich dafür von ihrer Struktur her eignen, doch mit der Mehrwertsteuer zu belegen.*

*70. Die besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung der Mehrwertsteuer auf Glücksspiele gegenüber ihrer Anwendung auf andere Umsätze ergeben sich aus dem Wesen der Glücksspiele, das wohl nicht primär auf den entgeltlichen (End)verbrauch von Gegenständen oder Dienstleistungen, auf den die Mehrwertsteuer abstellt, gerichtet ist, sondern auf die Auszahlung eines Gewinns, der mit der Gegenleistung" des Spielers, dem Spieleinsatz, über ein Glückselement, nämlich die Gewinnchance, verbunden ist.*

*71. Die Mehrwertsteuer knüpft grundsätzlich an die tatsächliche Vermögensverschiebung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Empfänger der Dienstleistung oder der Lieferung an. Dies findet in dem steuerlichen Grundsatz seinen Ausdruck, dass die Mehrwertsteuer proportional zu den tatsächlich erzielten Umsätzen des Steuerpflichtigen zu erheben ist, die dieser Steuerpflichtige mit seinen Lieferungen oder Dienstleistungen erzielt und dass die Steuerverwaltung keinen Betrag erheben darf, der den Betrag übersteigt, der an den Steuerpflichtigen gezahlt worden ist.*

*72. Neben je nach der Ausgestaltung des Glücksspiels möglichen Arten des Leistungsaustausches, also der Erbringung von Dienstleistungen oder Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, findet typischerweise bei Glücksspielen eine weitere Art des (glücksbedingten) Austausches von Leistungen" statt, der mit den Konzepten des Steuerrechts nur schwer zu erfassen ist.*

*73. Beim Glücksspiel wird die tatsächliche Vermögensverschiebung letztlich durch die Verwirklichung einer Chance bestimmt. Die Vermögensverschiebung erfolgt bei wirtschaftlicher Betrachtung unter Zwischenschaltung eines Vermögenspools", der ein Verrechnungselement enthält (die Verluste des einen Spielers speisen die Gewinne des anderen Spielers). Die Begriffe*

des Steuerrechts (Gegenleistung", Lieferung" etc.) sind daher nur bedingt bzw. nach genauer Analyse der Spielstruktur auf Glücksspielumsätze umzulegen.

74. Da es auf Grund der Inkongruenz zwischen dem vom Element der Gewinnchance gekennzeichneten Wesen des Glücksspiels und den Konzepten der auf einem klassischen" Leistungsaustausch aufbauenden Mehrwertsteuer auf die konkrete Ausgestaltung der Spielstruktur und des Verlaufs des einzelnen Spiels ankommt, ist es nicht nur kaum angebracht, aus der Besteuerung von Spielumsätzen allgemeine Schlussfolgerungen zu ziehen, um sie auf die Besteuerung der gewöhnlichen Lieferung von Gegenständen anzuwenden", sondern darüber hinaus auch nicht möglich, eine für ein bestimmtes Glücksspiel festgestellte Besteuerungsgrundlage ohne weiteres auf ein anderes Glücksspiel zu übertragen.

## 2. Die Glawe-Rechtsprechung

75. Die Klägerin im Ausgangsverfahren sowie die Kommission stützen sich auf das Urteil des Gerichtshofes und die Schlussanträge des Generalanwalts in der Rechtssache Glawe und vertreten die Auffassung, dass die vom Veranstalter erbrachte Dienstleistung nur in der Organisation des Spieles bestehe und dass nur ein Teil der Teilnahmegebühren ein Entgelt für diese Dienstleistung darstelle, nämlich die Teilnahmegebühren abzüglich jenes Teils, der den an die Spieler ausgeschütteten Gewinnen entspricht. Deshalb seien im vorliegenden Fall wie im Fall der Geldspielautomaten in der Rechtssache Glawe die ausgezahlten Gewinne nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen.

76. Hinsichtlich der Übertragbarkeit der Glawe-Rechtsprechung auf ein Glücksspiel wie dem des Ausgangsverfahrens erscheint jedoch Vorsicht geboten.

## 3. Anwendung der bisherigen Rechtsprechung auf einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens

77. Eingangs ist festzuhalten, dass sich die Struktur eines Glücksspiels wie dem im Ausgangsverfahren gegenständlichen von der Struktur eines Glücksspiels mit Geldspielautomaten wie in der Rechtssache Glawe in wesentlichen Punkten unterscheidet.

78. Denn der Gerichtshof hat sich bei seiner Feststellung in der Rechtssache Glawe, wonach die vom Spieleveranstalter erhaltene Leistung nur in den nach Auszahlung der Gewinne verbleibenden Einsätzen bestehe, ausdrücklich darauf bezogen, dass die Geldspielautomaten aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass durchschnittlich mindestens 60 % der Spieleinsätze als Gewinne an die Spieler ausbezahlt werden. In der Rechtssache Glawe wurde der Verpflichtung, einen bestimmten Anteil der Einsätze auszuzahlen, dadurch entsprochen, dass die eingesetzten Geldspielautomaten technisch so vorbereitet waren, dass der für die Gewinnausschüttung bestimmte Teil getrennt in einem eigenen Fach gesammelt und von dort aus ausgeschüttet wurde.

79. Es können zumindest zwei Grundsätze der Mehrwertsteuerbemessung identifiziert werden, die der Gerichtshof damit (implizit) in der Rechtssache Glawe berücksichtigt hat:

### a) Erster Grundsatz

80. Nach dem ersten Grundsatz dürfe durch das Mehrwertsteuersystem nur der Endverbraucher belastet werden. Das schließt aber aus, dass bei einer gesetzlich zwingend festgelegten Auszahlungsquote auch der Wert der ausgezahlten Gewinne besteuert wird. Denn bei einer solchen Auszahlungsquote fehlt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die auf die Gesamtsumme der Spieleinsätze erhobene Mehrwertsteuer über eine entsprechende Anpassung der Höhe der Gewinnausschüttung wirtschaftlich auf den Verbraucher (Spieler) abzuwälzen. Besteht eine solche Möglichkeit aber nicht, könnte das sogar dazu führen, dass die vom Steuerpflichtigen abzuführende Steuer den ihm nach Abzug der Gewinnausschüttung verbleibenden Teil der

*Einsätze übersteigt. Bildet hingegen nur der ihm nach Abzug der Gewinnausschüttung verbleibende Teil der Einsätze die Besteuerungsgrundlage, kann das nicht passieren.*

*81. In Bezug auf das verfahrensgegenständliche Glücksspiel kann sich das Problem der Verlagerung der wirtschaftlichen Steuerlast aber nicht stellen, weil es laut dem vom Vorlagegericht beschriebenen Sachverhalt keine gesetzlich vorgeschriebene Gewinnquote gibt, sondern diese vom Veranstalter selbst nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten festgelegt wird.*

#### *b) Zweiter Grundsatz*

*82. Der zweite Grundsatz ist, dass Besteuerungsgrundlage nur die tatsächlich erhaltene Gegenleistung für die erbrachte Leistung sein kann.*

*83. Da mindestens 60 % der Spieleinsätze zwingend wieder ausgezahlt werden mussten und da eine technische Trennung der Einsätze bestand, ging der Gerichtshof in der Rechtssache Glawe davon aus, dass der Betreiber die wieder ausgezahlten Geldstücke nie tatsächlich erlangt habe und dass dieser Teil der Einsätze somit keine Gegenleistung darstellen könne.*

*84. Im Unterschied dazu findet bei einem Glücksspiel wie dem im Ausgangsverfahren eine derartige Aufspaltung" der Spieleinsätze nicht statt. Dem Veranstalter des Spiels wird kein Teil der Spieleinsätze vorenthalten, er erhält tatsächlich die volle Summe und kann darüber verfügen. Die Gewinnauszahlung kann schließlich aus diesen oder anderen Geldern erfolgen oder auch auf andere Weise, nämlich in Form von Sachpreisen (Waren- oder Dienstleistungen).*

*85. Entgegen dem Vorbringen von Town & County und der Kommission ist das vorliegende Glücksspiel hinsichtlich der Frage, worin die Leistung und worin die Gegenleistung besteht, also anders zu beurteilen als im Falle eines Glücksspiels mit Geldspielautomaten wie in der Rechtssache Glawe.*

*86. Daran ändert auch der Umstand eines eventuell bestehenden eigenen Kontos nichts, auf dem die für die Preise bestimmten Teilnahmegebühren liegen und von dem aus die Gewinne ausgeschüttet werden.*

#### *4. Leistungen des Spielveranstalters in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens*

*87. Entscheidend für die Besteuerungsgrundlage sind auch die Leistungen, die der Spielveranstalter an die Spieler erbringt.*

*88. Aus welchen Leistungen sich der Umsatz eines Steuerpflichtigen zusammensetzt, also ob es sich um eine Dienstleistung oder eine Warenlieferung handelt und ob eine einheitliche Leistung vorliegt, ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsbetrachters abzustellen ist.*

*89. Die Leistung des Spielveranstalters im vorliegenden Fall besteht in einer Dienstleistung, die sowohl die Organisation des Spieles als auch die Einräumung einer Gewinnchance umfasst. Bei einem Glücksspiel wie dem des Ausgangsverfahrens wäre es gekünstelt, die Leistung des Spielveranstalters aufzuspalten und die Gegenleistung (Teilnahmegebühr) nur auf die Organisation des Spiels und nicht auch auf die Einräumung der Gewinnchance zu beziehen. Denn der durchschnittliche Spieler bezahlt den Spieleinsatz gerade dafür, dass er die Chance auf einen Gewinn erhält und nur deshalb auch für die Organisation des Spiels. Andererseits würde der Veranstalter das Spiel nicht organisieren und die Gewinnchance nicht einräumen, wenn er dafür nicht die Spieleinsätze bekäme.*

90. Darüber hinaus verhält sich die Gewinnchance proportional zur Höhe des Spieleinsatzes: je mehr der Spieler einzahlt, desto mehr Kreuze darf er machen und desto höher ist damit seine Gewinnchance.

91. Somit besteht auch der geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen der aus der Organisation und der Einräumung einer Gewinnchance bestehenden Dienstleistung des Veranstalters und den Spieleinsätzen als Gegenleistung.

92. Zur Leistung des Veranstalters im Sinne der Mehrwertsteuer gehört eben die Einräumung der Gewinnchance, nicht aber die Ausschüttung der Gewinne. Denn bezüglich der Gewinnausschüttung fehlt es am unmittelbaren Zusammenhang mit der Gegenleistung: der Spieler leistet seinen Einsatz nicht unter der Bedingung, dass er gewinnt, sondern dass er die Chance auf einen Gewinn erhält, also in der Hoffnung auf einen Gewinn. Dass nämlich ein Spieler nicht sicher mit einem Gewinn rechnen kann, liegt im Wesen von Glücksspielen.

93. Die Gewinnausschüttung ist also so gesehen keine Lieferung von Gegenständen und keine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 oder Artikel 11 der Sechsten Richtlinie. Vielmehr stellt sie für den Spielveranstalter einen bloßen Kostenfaktor für die Erbringung der Dienstleistung dar, in concreto für die Gewährung der Gewinnchance.

94. Aus den vorangegangenen Erwägungen folgt, dass bei einem Spiel wie dem des Ausgangsverfahrens der Veranstalter des Spiels eine Dienstleistung in Form der Organisation des Spiels und der Einräumung einer Gewinnchance erbringt, für die er die Spieleinsätze tatsächlich als Gegenleistung erhält. Daher umfasst die Besteuerungsgrundlage die Gesamtheit der Spieleinsätze.

## 5. Vorsteuerabzug

95. Angesichts dessen, dass nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität des Mehrwertsteuersystems der Steuerpflichtige von jeglicher Mehrwertsteuer auf die verschiedenen Kostenelemente seiner Leistung entlastet werden muss, ist zu prüfen, inwiefern der Veranstalter für die Preise nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

96. Dass Spielgewinne nicht in einem unmittelbaren Entgeltlichkeitszusammenhang mit den Spieleinsätzen stehen, ändert nichts an der grundsätzlichen Berechtigung zum Vorsteuerabzug, da diese nach Artikel 17 Absatz 2 lediglich voraussetzt, dass Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden. Das gilt zweifellos auch für die vom Spielveranstalter als Gewinn ausgeschütteten Sachprämien, d. h. für die entsprechenden Waren, und Dienstleistungen wie etwa Reisen.

97. Bei Geldpreisen entsteht hingegen von vornherein kein Steueranspruch gegenüber dem steuerpflichtigen Spielveranstalter, weshalb es auch keine Aufwendungen gibt, die über den Vorsteuerabzug steuerlich neutralisiert werden können.

98. Für Waren oder Dienstleistungen, die ein Spielveranstalter erwirbt, um sie als Preise an die Spielgewinner weiterzugeben, ist er allerdings zum Vorsteuerabzug berechtigt.

## 6. Alternativfrage

99. Im Rahmen der zweiten Vorlagefrage stellt das vorlegende Gericht schließlich noch eine Alternativfrage für den Fall, dass der Wettbewerb als vom Spielveranstalter gegenüber dem einzelnen Spieler im Austausch gegen die einzelne Teilnahmegebühr erbracht anzusehen ist. Diesbezüglich möchte das vorlegende Gericht wissen, ob bei dieser Betrachtungsweise die Besteuerungsgrundlage im Betrag der Teilnahmegebühr oder in diesem Betrag abzüglich eines proportionalen Anteils am als Spielgewinn ausgeschütteten Betrag oder in einem anderen Betrag

besteht.

100. Der Frage dürfte das Problem der Verrechnung der Verluste einiger Spieler mit den Gewinnen anderer Spieler zugrunde liegen, das sich dann - allgemein - hinsichtlich der genauen Besteuerung der Gegenleistung jedes Spielers stellt, wenn man annimmt, dass der genaue Betrag der Entgeltkomponente abzüglich des Rückflusses" in Form der Preise zu berechnen wäre. Insofern würde die Höhe der Gegenleistung individuell danach variieren, ob jemand gewonnen hat oder nicht.

101. Dieses Verrechnungsproblem stellt sich aber nach der hier vertretenen Lösung nicht, wenn die Gewinnausschüttung nicht als Leistung des Spieleveranstalters anzusehen ist. Die Preise sind so nur als Kostenelemente in der Dienstleistung der Einräumung einer Gewinnchance enthalten. Für die Einräumung dieser Gewinnchance erhält der Veranstalter des Spiels aber von jedem Mitspieler, ob dieser selbst nun später zu den Verlierern oder Gewinnern zählt, gleich viel.

102. Ob man die Besteuerungsgrundlage auf den einzelnen Spieler oder auf das gesamte Spiel bezieht, macht demgemäß keinen Unterschied. Deshalb braucht auf die Alternativfrage des vorliegenden Gerichts nicht weiter eingegangen werden.

103. Auf die zweite Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die Dienstleistung der Veranstaltung eines Wettbewerbs, der für die Teilnehmer vom Veranstalter gegen die von ihnen entrichteten Teilnahmegebühren ausgerichtet wird, der Betrag der Teilnahmegebühren ist.

VI - Ergebnis

104. Aufgrund dieser Überlegungen wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Nach der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, insbesondere Artikel 2 Nummer 1, kann ein Geschäft, das nach Vereinbarung der Parteien nur eine Ehrenschild begründet" (und deshalb nach innerstaatlichem Recht nicht gerichtlich durchgesetzt werden kann), für Mehrwertsteuerzwecke grundsätzlich einen steuerbaren Umsatz darstellen.

2. Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ist die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf die Dienstleistung der Veranstaltung eines Wettbewerbs, der für die Teilnehmer vom Veranstalter gegen die von ihnen entrichteten Teilnahmegebühren ausgerichtet wird, der Betrag der Teilnahmegebühren.