

61999C0498

Conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl van 27september2001. - Town & County Factors Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: VAT and Duties Tribunal, Manchester - Verenigd Koninkrijk. - Zesde BTW-richtlijn - Werkingssfeer - Spel waarbij organisator slechts ereschuld aangaat - Maatstaf van heffing. - Zaak C-498/99.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-07173

Conclusie van de advocaat generaal

I - Inleiding

1. In deze zaak stelt het Manchester Tribunal Center - VAT and Duties Tribunals het Hof de vraag of een kansspel ook een belastbare handeling is in de zin van het BTW-recht en met name van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde richtlijn), indien hieraan geen in rechte afdwingbare overeenkomst ten grondslag ligt, en hoe in dat geval de maatstaf van heffing moet worden vastgesteld.

II - Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

2. Town & County Factors Ltd (hierna: Town & County) is in het Verenigd Koninkrijk geregistreerd voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") namens een groep van ondernemingen. Een ander lid van deze groep is Vernons Games Ltd (hierna: Vernons Games").

3. Vernons Games is betrokken bij de organisatie van het wekelijkse spel spot-the-ball" (plaats-de-bal"). Van juni 1994 tot november 1995 (hierna: relevante periode") organiseerde Vernons Games de in de punten 4 tot en met 8 beschreven prijsvraag.

4. De deelnameformulieren voor elke prijsvraag bevatten a) een afdruk van een tijdens een voetbalwedstrijd genomen foto waarop de bal was weggeretoucheerd, b) de spelregels en c) een lijst met de prijzen. Een deelnemer kon met maximaal 900 kruisjes op de foto aangeven waar volgens zijn schatting het middelpunt van de voetbal zich waarschijnlijk bevond; de deelnamekosten varieerden naar gelang van het aantal kruisjes. De deelnemer vulde het deelnameformulier in en stuurde het samen met de deelnamekosten naar Vernons Games. Een panel van drie oud-profvoetballers bepaalde aan de hand van de geretoucheerde foto waar de bal zich waarschijnlijk bevond. De deelnemer die het kruisje had geplaatst waarvan het middelpunt het dichtst bij het aldus bepaalde middelpunt van de bal lag, won de eerste prijs; de deelnemer met het kruisje waarvan het middelpunt op een na het dichtst bij lag, won de tweede prijs, enzovoort.

5. In de spelregels bij elke wedstrijd werd onder andere het volgende bepaald:

1. Door deelname aan dit spel stemt u in met alle regels en voorwaarden. U stemt ermee in dat deze transactie enkel een ereschuld doet ontstaan en dat degenen die voor verzending van uw deelnameformulieren zorgen, als uw gemachtigde optreden. U komt voorts met hen overeen dat elke transactie tussen u en hen enkel een ereschuld doet ontstaan.

[...]

4. De prijzen of, ingeval van een ex aequo, gelijke aandelen in de geldwaarde ervan, beide zoals hierboven omschreven, worden aan de winnaars toegekend in de volgorde van juistheid van hun inzending naar het oordeel van het panel, totdat alle prijzen zijn verdeeld.

5. Indien het panel vaststelt dat een of meer antwoorden volledig juist zijn, wordt de jackpot van 200 000 GBP aan contant geld en prijzen (in plaats van de genoemde eerste prijs) aan de deelnemer uitgekeerd of onder de betrokken deelnemers gelijkelijk verdeeld. [...]"

6. Naar Engels recht sloot de formulering deze transactie doet enkel een ereschuld ontstaan" (hierna: ereschuldclausule") uit dat er enige rechtsbetrekking tussen de deelnemers en Vernons Games ontstond, met als gevolg dat indien een deelnemer Vernons Games voor de rechter zou hebben gedaagd en gevorderd dat zijn inzending overeenkomstig de regels zou worden behandeld of dat hem een gewonnen prijs zou worden uitbetaald of overhandigd, zijn vordering zou zijn afgewezen.

7. De inkomsten uit elke prijsvraag waren zeer nauwkeurig te voorspellen en de hoogte van de voor elke wedstrijd uit te keren prijzen werd dienovereenkomstig vastgesteld. De prijzen bestonden uit geld, goederen en diensten. De waarde van de in regel 5 genoemde jackpot kon het totaalbedrag van de deelnamekosten voor de desbetreffende prijsvraag overschrijden, hetgeen ook meermaals is gebeurd. Steeds waren de betaalde deelnamekosten voor een prijsvraag voldoende om de gewonnen prijzen te dekken en de organisator van de wedstrijd heeft nooit geweigerd een winnaar een prijs uit te betalen of te overhandigen.

8. Hoewel geen enkele bepaling in de regels of elders Vernons Games verplichtte, de prijzen uit de deelnamekosten of uit andere specifieke gelden uit te betalen of deze ermee te financieren, gebeurde dit in de praktijk voor elke wedstrijd uit de deelnamekosten. Vernons Games was noch krachtens de spelregels, noch commercieel gezien, verplicht de deelnamekosten op een bepaalde manier, of anders dan haar eigen middelen, te behandelen.

9. Bij brief van 28 maart 1995 stelden de Commissioners of Custom and Excise vast dat Town & County voor de boekhoudkundige periodes in de relevante periode BTW was verschuldigd over het volledige bedrag van de deelnamekosten en niet, zoals verzoekster stelde, over het bedrag van de deelnamekosten minus het bedrag of de waarde van de prijzen.

10. Town & County stelde beroep in tegen deze beslissing. In zijn beschikking van 27 augustus 1996 oordeelde de verwijzende rechter dat

a. gelet op punt 14 van het arrest van het Hof in de zaak Tolsma (C-16/93, Jurispr. 1994, blz. I-743), de ereschuldclausule, doordat zij het bestaan van een rechtsbetrekking tussen de deelnemer en Vernons Games uitsloot, twijfel deed rijzen over de vraag of Vernons Games ten behoeve van de deelnemers een dienst onder bezwarende titel verrichte in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) (hierna: Tolsma-vraag");

b. indien sprake was van een dergelijke dienst, de maatstaf van heffing krachtens artikel 11 A, lid 1, sub a, van genoemde richtlijn in het licht van de punten 8 tot en met 13 van het arrest van het Hof in de zaak Glawe (C-38/93, Jurispr. 1994, blz. I-1679) bestond uit het volledige bedrag van de

geïnde deelnamekosten en niet uit het bedrag dat na betaling van of voor de prijzen overbleef (hierna: Glawe-vraag");

c. over de noodzaak om de Tolsma-vraag aan het Hof voor te leggen op een volgende terechtzitting moest worden beslist.

11. Tegen de beschikkingen die over de noodzaak van de prejudiciële verwijzing na de terechtzitting zijn gegeven, is beroep aangetekend bij de High Court, die oordeelde dat de Tolsma- en de Glawe-vraag aan het Hof moesten worden voorgelegd, en de zaak met het oog op de prejudiciële verwijzing verwees naar het Tribunal.

12. Het Manchester Tribunal Centre - VAT and Duties Tribunals verzoekt het Hof dan ook om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Moeten de richtlijnen van de Raad van 11 april 1967 (67/227/EEG) en 17 mei 1977 (77/388/EEG), inzonderheid artikel 2, punt 1, en artikel 6, punt 1, van laatstgenoemde richtlijn, gelet op de rechtspraak van het Hof, met name in zaak C-16/93, Tolsma, Jurispr. 1994, blz. I-743, aldus worden uitgelegd, dat een transactie waarbij partijen overeenkomen dat zij slechts een ereschuld doet ontstaan (en die bijgevolg naar nationaal recht niet in rechte afdwingbaar is), een belastbare handeling in de zin van de belasting over de toegevoegde waarde kan zijn?

2. Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, moeten genoemde richtlijnen, inzonderheid artikel 11, A, lid 1, van laatstgenoemde richtlijn, gelet op de rechtspraak van het Hof, met name in zaak C-38/93, Glawe, Jurispr. 1994, blz. I-1679, dan aldus worden uitgelegd dat de maatstaf van heffing in de zin van de belasting over de toegevoegde waarde voor diensten bestaande in het organiseren van een spel die de organisator aan deelnemers aan het spel verleent in ruil voor door hen betaalde deelnamekosten, bestaat in:

a) het bedrag van de deelnamekosten, of

b) het bedrag van de deelnamekosten minus het bedrag of de waarde van de prijzen die aan de winnaars worden uitgekeerd, of

c) een ander en, zo ja, welk bedrag?

Subsidiair, indien die diensten inderdaad moeten worden aangemerkt als diensten die de organisator aan elke deelnemer in ruil voor de door hem betaalde deelnamekosten verleent, bestaat de maatstaf van heffing voor een dergelijke levering dan in:

a) het bedrag van die deelnamekosten, of

b) het bedrag van die deelnamekosten minus een evenredig deel van het bedrag of de waarde van de prijzen die aan de winnaars worden uitgekeerd, of

c) een ander en, zo ja, welk bedrag?"

III - Rechtskader

13. Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt:

Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

14. Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

Deze handeling kan onder meer zijn:

- de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;*
- de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;*
- het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet."*

15. Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn luidt:

De maatstaf van heffing is:

a. voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;"

16. Artikel 13, B, luidt:

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

f) weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen;

[...]".

IV - De eerste prejudiciële vraag

A - Argumenten van partijen

17. Verzoekster in het hoofdgeding, Town & County, wijst er om te beginnen op dat de begrippen onder bezwarende titel" en als tegenprestatie" in de artikelen 2 en 11 van de Zesde richtlijn gemeenschapsrechtelijke begrippen zijn en daarom in de gehele Gemeenschap op dezelfde wijze moeten worden toegepast. Bovendien moet volgens de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Glawe het gehele juridische en feitelijke kader in beschouwing worden genomen, hetgeen in het onderhavige geval betekent dat rekening wordt gehouden met de voor kansspelen kenmerkende structuur van de prijsvraag.

18. Volgens Town & County zijn de onderhavige overeenkomsten, waarvoor kenmerkend is dat zij slechts een ereschuld doen ontstaan, niet aan BTW onderworpen. Uit het arrest Tolsma blijkt immers dat er slechts sprake is van een dienst indien er een rechtsbetrekking tussen de verrichter en de ontvanger van een dienst bestaat, op basis waarvan over en weer prestaties worden

uitgewisseld.

19. Anders dan in de zaak Tolsma ontstaat hier geen rechtsbetrekking tussen de speldeelnemer en het wedkantoor of tussen de deelnemer en Town & County. Dit stemt overeen met de nationale rechtspraak inzake op een ereschuld gebaseerde overeenkomsten, op grond waarvan dergelijke overeenkomsten geen rechtsgevolgen hebben en niet in rechte afdwingbaar zijn, dus geen rechten en verplichtingen doen ontstaan.

20. De onderhavige transactie behoort dus tot een bijzondere categorie van gevallen waarin ondanks het economische aspect de noodzakelijke kenmerken ontbreken, namelijk onder bezwarende titel" en in rechte afdwingbaar", hetgeen inhoudt dat het de betrokkenen duidelijk is dat de overeenkomsten juridisch geen waarde hebben.

21. Town & County komt tot de slotsom dat onder deze omstandigheden geen sprake kan zijn van een handeling in de zin van de BTW-wetgeving en dat het organiseren van de spot-the-ball"-wedstrijd daarom buiten de werkingssfeer van de BTW valt.

22. De Britse regering betoogt dat in de gevallen waarin een overeenkomst tussen twee personen een ereschuldclausule behelst, dit alleen betekent dat de partijen hebben besloten dat de betrekking tussen hen niet in rechte afdwingbaar is, maar niet dat het algemeen gesproken geen rechtsbetrekking betreft.

23. De onderhavige zaak onderscheidt zich van de zaak Tolsma, doordat de organisator en de deelnemer overeenstemming hebben bereikt over de genoemde clausule bij het sluiten van de transactie, op basis waarvan een dienst onder bezwarende titel is verricht. In de zaak Tolsma was daarentegen geen juridisch herkenbare band tot stand gekomen en was er geen sprake van een handeling zoals in het onderhavige geval.

24. De Britse regering is van oordeel dat het voor BTW-doeleinden voldoende is dat er een rechtsbetrekking tussen de leverancier of dienstverrichter en de ontvanger bestaat, op basis waarvan een (belastbare) levering of dienst onder bezwarende titel wordt verricht. De afdwingbaarheid in rechte is daarentegen niet van belang. Iedere andere uitlegging van de Zesde richtlijn zou zowel in strijd zijn met de rechtspraak van het Hof als met het beginsel van fiscale neutraliteit, en zou belastingontwijking openlijk aanmoedigen.

25. Voorts betoogt de Britse regering dat indien zelfs onrechtmatige transacties, die in vele rechtsstelsels niet in rechte afdwingbaar zijn, volgens de rechtspraak van het Hof op grond van het beginsel van fiscale neutraliteit aan BTW onderworpen zijn, dit ook voor een handeling als de onderhavige moet gelden.

26. Tot slot kan de toepassing van de Zesde richtlijn ook niet afhankelijk zijn van de vraag of overeenkomsten in rechte afdwingbaar zijn, omdat de afdwingbaarheid van overeenkomsten per lidstaat kan verschillen en zo ongerechtvaardigd afbreuk zou doen aan de eenvormige fiscale behandeling in de Gemeenschap.

27. Volgens de Britse regering moet de eerste prejudiciële vraag dan ook bevestigend worden beantwoord.

28. Ook volgens de Commissie kan een handeling als de onderhavige niet aan de werkingssfeer van de BTW worden onttrokken op grond dat deze niet in rechte afdwingbaar is. Er is een duidelijk gedefinieerde handeling met een tegenprestatie en voor de toepasselijkheid van artikel 2 van de Zesde richtlijn is slechts van belang of een levering of dienst onder bezwarende titel is overeengekomen, en niet of er sprake is van een in rechte afdwingbare tegenprestatie.

29. Overigens betwijfelt de Commissie of de ereschuldclausule naar Engels recht daadwerkelijk iedere rechtsbetrekking tussen de betrokken partijen uitsluit.

30. Daarentegen had de zaak Tolsma geen betrekking op een - al was het maar op basis van een morele verplichting - bindende overeenkomst, en werd evenmin een tegenprestatie voor een bepaalde dienst betaald.

31. De Commissie wijst er ook op dat de door Town & County verdedigde opvatting ertoe zou leiden dat in vele lidstaten omzetten uit verschillende kansspelen buiten de werkingssfeer van de BTW zouden vallen zonder dat beroep zou hoeven te worden gedaan op een uitzondering, zoals die waarin artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn voorziet. In een aantal lidstaten zijn dergelijke transacties namelijk niet in rechte afdwingbaar.

B - Beoordeling

32. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een handeling ook een belastbare handeling in de zin van de Zesde richtlijn kan zijn indien de transactie op grond van een ereschuldclausule naar nationaal recht geen in rechte afdwingbare verbintenis schept.

33. Vooraf moet worden opgemerkt dat in de onderhavige procedure niet hoeft te worden ingegaan op de in de eerste prejudiciële vraag genoemde Eerste richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), aangezien zij op het tijdstip van de litigieuze handelingen niet meer van kracht was. Voorts hoeft voor de beantwoording van de eerste vraag, zoals nog zal blijken, het door de verwijzende rechter genoemde artikel 6, lid 1, van de richtlijn niet te worden uitgelegd, aangezien hierin slechts wordt bepaald wat als dienst" in de zin van de Zesde richtlijn is te beschouwen.

34. Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht", aan BTW onderworpen. Kenmerkend voor een belastbare handeling is dus dat een dienst of levering recht geeft op een tegenprestatie zodat de dienstverrichting of goederenlevering als onder bezwarende titel" is te beschouwen.

35. In dit verband heeft het Hof onder andere in de zaken Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Apple and Pear Development Council en Naturally Yours Cosmetics verklaard dat het begrip levering of dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, een rechtstreekse band tussen de levering of dienst enerzijds en de ontvangen tegenwaarde anderzijds onderstelt. Alleen indien deze band tussen de prestatie en de tegenprestatie bestaat, kan er sprake zijn van een levering of dienst onder bezwarende titel en van een belastbare handeling.

36. In de zaak Tolsma heeft het Hof in dit verband een nadere verduidelijking gegeven door te verklaren dat een dienst enkel onder bezwarende titel" wordt verricht en dus belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst".

37. In het licht van artikel 2 van de richtlijn en de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof moet dit criterium van de rechtsbetrekking" niet geïsoleerd worden opgevat in de zin van een bepaalde bijzondere juridische eigenschap die de handeling moet vertonen. Wat de rechtsbetrekking" betreft, gaat het veeleer om het verband tussen prestatie en vergoeding.

38. Overigens kan het ontstaan van een rechtsbetrekking" in de zin van het arrest Tolsma niet afhankelijk zijn van de aanwezigheid van bijzondere juridische, met name contractuele of processuele eigenschappen, zoals de afdwingbaarheid in rechte. Aangezien de voorwaarden voor het bestaan en de inhoud van een rechtsbetrekking per nationale rechtsorde verschillen, zou dit ook niet verenigbaar zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit en het streven naar harmonisatie van de BTW. Anders zou het opnemen van een ereschuldclausule een mogelijkheid tot belastingontduiking bieden.

39. Er hoeft alleen te worden vastgesteld of de prestaties zijn uitgewisseld in het kader van - zij het slechts moreel bindende - overeenkomsten waaruit blijkt dat de wederzijds verrichte prestaties rechtstreeks met elkaar samenhangen.

40. In de zaak Tolsma was er juist geen sprake van een overeenkomst van welke aard ook die een voldoende band tussen prestatie en tegenprestatie creëerde om van een handeling onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2 van de richtlijn te kunnen spreken: de dienstverrichter" (in casu een straatmuzikant) ontving weliswaar bepaalde bedragen voor" zijn dienst, maar de ontvangers van de dienst" betaalden deze louter naar eigen goeddunken en ontvingen de prestatie in beginsel ook onafhankelijk van hun tegenprestatie".

41. Anders dan in de zaak Tolsma is in gevallen als het onderhavige wel degelijk sprake van een soort overeenkomst op grond waarvan de deelnamekosten voor de prestatie van de organisator van het spel worden betaald. Om aan het spel te kunnen deelnemen, moet de deelnemer zich namelijk aan de door de organisator vastgestelde spelregels onderwerpen en alle voorwaarden, met inbegrip van de spelregels, aanvaarden. Slechts wanneer de speler - enerzijds - onder deze voorwaarden het deelnameformulier inlevert en de bijbehorende deelnamekosten betaalt, kan hij - anderzijds - aan de prijsvraag deelnemen en maakt hij kans op een prijs.

42. Aangezien de prestaties worden uitgewisseld in het kader van overeenkomsten waaruit blijkt dat deze prestaties rechtstreeks verband met elkaar houden en daarmee voldoen aan het in artikel 2 van de Zesde richtlijn vastgelegde criterium onder bezwarende titel", is in elk geval sprake van een rechtsbetrekking" in de zin van het arrest Tolsma. Dat de overeenkomsten door de ereschuldclausule niet in rechte afdwingbaar zijn, is dan ook niet relevant.

43. Tot slot moet overeenkomstig de opmerkingen van de Britse regering worden vastgesteld dat uit de rechtspraak van het Hof, op grond waarvan zelfs onrechtmatige transacties - die in vele rechtsstelsels niet in rechte afdwingbaar zijn - aan BTW onderworpen kunnen zijn, is af te leiden dat dit des te meer moet gelden voor rechtmatige niet in rechte afdwingbare overeenkomsten zoals die in het hoofdgeding.

44. Daarom moet worden vastgesteld dat er ook bij een niet in rechte afdwingbare overeenkomst sprake is van een rechtsbetrekking".

45. De eerste prejudiciële vraag moet dan ook aldus worden beantwoord dat op grond van de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 2, punt 1, ervan, een transactie waarvan partijen overeenkomen dat deze slechts een ereschuld doet ontstaan" (en die bijgevolg naar nationaal recht niet in rechte afdwingbaar is), in beginsel een belastbare handeling in de zin van de belasting over de toegevoegde waarde kan zijn.

V - De tweede prejudiciële vraag

46. Hoewel de tweede vraag uitdrukkelijk alleen het organiseren van de wedstrijd betreft, heeft deze ook betrekking op het geven van een kans op een prijs, aangezien het hier een kansspel betreft.

A - Argumenten van partijen

47. Town & County betoogt dat de door haar aan de deelnemers verleende dienst beperkt is tot het organiseren van een wedstrijd en dat zij slechts het kader biedt waarin de wedstrijd kan plaatsvinden. De met de spelers gesloten transacties zijn als weddenschappen" of kansspelen" in de zin van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn te beschouwen en moeten op grond van deze bepaling in beginsel van belasting worden vrijgesteld. De Britse douaneautoriteit wil deze handelingen kennelijk belasten, niet omdat zij niet als weddenschappen" of kansspelen" zijn te beschouwen, maar omdat zij zich baseert op de aan lidstaten toegekende discretionaire bevoegdheid om bepaalde handelingen te belasten hoewel deze anders op grond van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn van belasting zouden zijn vrijgesteld.

48. Voorts stelt Town & County dat de structuur van de transactie - bij een kansspeltransactie of in elk geval bij een soortgelijke transactie - bij de beoordeling van de tegenprestatie in aanmerking moet worden genomen.

49. In dit verband wijst zij op de feitelijke overeenkomst met de handelingen die in de zaken Glawe en Fischer aan de orde waren.

Town & County wijst er in dit verband op dat in de zaak Glawe zowel het Hof als de advocaat-generaal tot de slotsom kwam dat de exploitant niet op basis van het totale bedrag van alle in de speelautomaten ingeworpen muntstukken moest worden aangeslagen, maar slechts op basis van het deel ervan dat hij voor eigen rekening mocht behouden en niet als prijzen aan de spelers uitbetaalde.

50. Tot slot betoogt Town & County ook dat de arresten Glawe en Fischer zijn gewezen op basis van algemene beginselen van het BTW-recht, met name het beginsel dat de tegenprestatie het daadwerkelijk door de belastingplichtige ontvangen bedrag moet zijn en geen hoger bedrag. Deze stelling wordt door de door het Hof in de zaken Argos, Elida Gibbs en First National Bank of Chicago gekozen benadering bevestigd.

51. Town & County stelt dan ook voor, de tweede vraag aldus te beantwoorden dat de door Town & County voor de dienst - dus het organiseren van het spot-the-ball"-spel voor de deelnemers - ontvangen en te belasten vergoeding gelijk is aan het bedrag van de door de deelnemers betaalde deelnamekosten na aftrek van het bedrag of de waarde van de in het kader van het spel aan de winnende deelnemers uitgekeerde prijzen.

52. De Britse regering betoogt dat gezien de formulering van artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn voor het organiseren van een spel als het onderhavige de maatstaf van heffing bestaat in het geldbedrag dat iedere speldeelnemer aan de organisator betaalt. De Zesde richtlijn staat niet toe, de maatstaf van heffing te verlagen met het bedrag of de waarde van de aan de winnaars uitgekeerde prijzen (of met een evenredig deel daarvan).

53. Volgens de Britse regering is het arrest Glawe niet van toepassing op het onderhavige geval omdat geen enkel deel van de door de deelnemers betaalde deelnamekosten van rechtswege is onttrokken aan de beschikkingsbevoegdheid van de organisator van de prijsvraag en deze rehtens niet verplicht is, de prijzen uit de deelnamekosten of uit andere specifieke gelden te betalen.

54. Evenmin is het arrest Fischer op het onderhavige kansspel van toepassing, aangezien hier de uitkering van de prijzen - anders dan bij het spel in die zaak - niet bestaat in terugbetaling van de inzet (eventueel verhoogd met een van de winkans afhankelijk bedrag) en geen verband houdt met de hoogte van de inzet van de winnende deelnemers. De organisator van de prijsvraag is hier derhalve vergelijkbaar met iedere andere dienstverrichter die de voor zijn diensten ontvangen vergoeding gebruikt om zijn lopende activiteiten te financieren. Ook het feit dat de hoogte van de uitgekeerde prijs op basis van de verwachte inkomsten wordt berekend, onderscheidt de spelorganisator niet van enige andere marktdeelnemer in een andere sector.

55. Volgens de Britse regering moet daarom worden geantwoord dat de maatstaf van heffing bij het organiseren van een prijsvraag, dus een kansspel zoals in het onderhavige geval, het bedrag van de door iedere deelnemer betaalde deelnamekosten is.

56. De Commissie is van mening dat het antwoord op de tweede prejudiciële vraag in het arrest Glawe en in de conclusie in de zaak Fischer is te vinden. Er kan geen zinvol onderscheid worden gemaakt tussen de onderhavige prijsvraag en kansspelen (gokautomaten, roulette).

57. De Commissie wijst verder op de rechtspraak van het Hof in de zaken Naturally Yours en Boots (arrest van 27 maart 1990, C-126/88, Jurispr. blz. I-1235), op grond waarvan de door de leverancier daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie de maatstaf van heffing vormt. In een geval als het onderhavige moet daarom worden vastgesteld, waaruit de verrichte dienst bestaat en welk aandeel van de deelnamekosten als vergoeding voor deze prestatie is te beschouwen.

58. De dienst van de organisator van de prijsvraag bestaat in het organiseren van de prijsvraag, en de vergoeding ervan vormt het bedrag dat na aftrek van de prijzen daadwerkelijk voor hem overblijft. Met dit bedrag dekt hij de organisatiekosten en heffingen en verschaft hij zich een winst.

59. Een deel van de deelnamekosten wordt dan ook in de pot gestort, terwijl het andere deel dient om de organisatiedienst te betalen; alleen dit laatste deel, dus het bedrag van de betaalde deelnamekosten minus de uitgekeerde prijzen, is aan BTW onderworpen, hoewel het prijzengeld, anders dan in de zaak Glawe, niet bij wet voorgeschreven is, maar de door de organisator zelf is vastgesteld. Alleen van belang is dat een deel van de door iedere deelnemer betaalde kosten geen vergoeding voor de organisator maar een bijdrage aan de pot is.

60. De onderhavige zaak onderscheidt zich echter voorts van de zaken Glawe en Fischer doordat er niet alleen geldprijzen maar ook prijzen in de vorm van goederen en diensten werden verdeeld. Dit gegeven kan op twee manieren worden benaderd: ofwel wordt de organisator beschouwd als eindafnemer van de goederen en diensten, die hij in de praktijk als zijn inzet in het spel inbrengt en waarvoor dus geen aftrek mogelijk is, ofwel worden de goederen en diensten beschouwd als door de organisator voor organisatiedoeleinden gedane uitgaven waarvan de kosten een deel van zijn vergoeding uitmaken en die voor aftrek in aanmerking komen.

61. Tot slot is voor de Commissie niet van belang of de maatstaf van heffing als evenredig aandeel in het bedrag van de totale deelnamekosten van een prijsvraag of pro rata met betrekking tot elke individuele verrichting ten behoeve van iedere deelnemer moet worden vastgesteld. De omstandigheid dat het exacte bedrag van de vergoedingscomponent van de deelnamekosten op het tijdstip van betaling ervan niet kan worden vastgesteld, staat er niet aan in de weg, de handeling voor de BTW op de beschreven wijze te behandelen. Het is voldoende, de waarde van

de tegenprestatie achteraf te bepalen, en in de praktijk levert dit ook geen probleem op. Bovendien hoeft de ontvanger van de dienst volgens het arrest *First National Bank of Chicago* het exacte aan belasting onderworpen bedrag ook niet te kennen.

62. Aldus komt de Commissie tot de slotsom dat de maatstaf van heffing bij een transactie als de onderhavige bestaat in het totale bedrag van de deelnamekosten na aftrek van het bedrag of de waarde van de aan de winnaars uitgekeerde prijzen.

B - Beoordeling

63. Met de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of bij een handeling zoals die in het hoofdgeding de maatstaf van heffing volgens de Zesde richtlijn op basis van het bedrag van de deelnamekosten of van dat van de deelnamekosten na aftrek van de uitgekeerde prijzen moet worden vastgesteld, dan wel op een andere wijze.

64. Bij de eerste vraag moest op basis van artikel 2 van de Zesde richtlijn worden onderzocht of de omstreden handeling überhaupt binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, dus of er in beginsel sprake is van een prestatie die op enigerlei wijze onder bezwarende titel is verricht.

65. Thans moet op basis van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn worden vastgesteld hoe de maatstaf van heffing precies moet worden berekend en welke elementen hierbij in aanmerking moeten worden genomen. Op grond van deze bepaling is de maatstaf van heffing bij goederenleveringen en diensten alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde".

66. Volgens vaste rechtspraak van het Hof wordt de maatstaf van heffing gevormd door de door de leverancier of dienstverrichter voor zijn levering of dienstverrichting daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie, die een subjectieve waarde vormt, in geld kan worden uitgedrukt en rechtstreeks verband houdt met de levering of de dienst.

67. Daarom moet voor de berekening van de maatstaf van heffing eerst worden onderzocht uit welke wederzijdse prestaties een handeling zoals die in het hoofdgeding bestaat, dus welk bedrag als vergoeding voor de verrichte prestatie is te beschouwen.

1. Kansspelen in het BTW-recht

68. Zoals door advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak *Glawe* en onlangs ook door het Hof is vastgesteld, lenen kansspelen zich slecht voor BTW-heffing. Waarschijnlijk om deze reden had ook de Commissie in haar voorstel voor de Zesde richtlijn het standpunt ingenomen dat kansspelen en loterijen beter aan een bijzondere belasting konden worden onderworpen.

69. In de Zesde richtlijn is met de praktische problemen bij de toepassing van de BTW op dergelijke handelingen in elk geval rekening gehouden voorzover kansspelen waarbij geld wordt ingezet, op grond van artikel 13, B, sub f, in beginsel van belasting zijn vrijgesteld. Op grond van de formulering van deze bepaling heeft elke lidstaat echter de bevoegdheid om met inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit de voorwaarden en grenzen" van een dergelijke vrijstelling te regelen, en kunnen de lidstaten bepaalde vormen van kansspel met een daarvoor geschikte structuur toch aan BTW onderwerpen.

70. De bijzondere problemen die de toepassing van BTW op kansspelen vergeleken met andere handelingen meebrengt, komen voort uit de aard van de kansspelen, die niet in eerste plaats is gericht op het (eind)verbruik tegen vergoeding van goederen of diensten, het uitgangspunt van de BTW, maar op de uitbetaling van een gewonnen bedrag dat via een gelukselement, namelijk de kans op een prijs, met de tegenprestatie" van de deelnemer, de inzet, is verbonden.

71. De BTW knoopt voornamelijk aan bij de daadwerkelijke vermogensverschuiving tussen de belastingplichtige en de ontvanger van de dienst of de levering. Dit komt tot uiting in het fiscale beginsel dat de BTW moet worden geheven naar evenredigheid van de omzet die de belastingplichtige met zijn leveringen of diensten daadwerkelijk verwezenlijkt, en dat de belastingdienst geen hoger bedrag mag heffen dan aan de belastingplichtige is betaald.

72. Naast de afhankelijk van de opzet van het kansspel mogelijke soorten van uitwisseling van prestaties, dus het verrichten van diensten of levering van goederen onder bezwarende titel, is kenmerkend voor kansspelen dat er nog een soort (van het geluk afhankelijke) uitwisseling van prestaties" plaatsvindt waarop moeilijk vat is te krijgen met de beginselen van het belastingrecht.

73. Bij kansspelen wordt de daadwerkelijke vermogensverschuiving per slot van rekening door de verwezenlijking van een kans bepaald. De vermogensverschuiving geschiedt economisch gezien via een vermogenspool", waarin een verrekening plaatsvindt (met het verlies van de ene speler wordt de winst van de andere speler gefinancierd). De begrippen van het belastingrecht (tegenprestatie", levering" enz.) zijn daarom slechts beperkt of slechts na een nauwkeurigere analyse van de spelstructuur toepasbaar op de omzet bij kansspelen.

74. Aangezien het wegens de discrepantie tussen de aard van het kansspel, waarvoor de kans te winnen kenmerkend is, en het rond een klassieke" uitwisseling van prestaties opgebouwde begrippenapparaat van de BTW aankomt op de concrete structuur en het verloop van elk spel, kunnen uit de belasting van de omzet van kansspelen niet alleen bezwaarlijk algemene conclusies worden getrokken die dan zouden gelden voor de belasting van gewone goederenleveringen", maar kan een voor een bepaald kansspel vastgestelde maatstaf van heffing evenmin zonder meer worden toegepast op een ander kansspel.

2. De Glawe-rechtspraak

75. Verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie baseren zich op het arrest van het Hof en de conclusies van de advocaat-generaal in de zaak Glawe, en zijn van mening dat de door de organisator verrichte dienst slechts in het organiseren van het spel bestaat en dat slechts een gedeelte van de deelnamekosten een vergoeding voor deze dienst vormt, namelijk de deelnamekosten na aftrek van het gedeelte dat met de aan de spelers uitgekeerde prijzen overeenkomt. Daarom dienen in het onderhavige geval net als bij de speelautomaten in de zaak Glawe de uitgekeerde prijzen niet in de maatstaf van heffing te worden opgenomen.

76. Bij toepassing van de Glawe-rechtspraak op een kansspel als het onderhavige dient evenwel behoedzaam te werk te worden gedaan.

3. Toepasselijkheid van de bestaande rechtspraak op een geval als dat in het hoofdgeding

77. Om te beginnen wijs ik erop dat de structuur van een kansspel zoals dat in het hoofdgeding op essentiële punten verschilt van een kansspel met speelautomaten zoals in de zaak Glawe.

78. Het Hof heeft bij zijn vaststelling in de zaak Glawe, dat de door de spelorganisator ontvangen tegenprestatie slechts in de na uitbetaling van de prijzen overblijvende inzetten bestaat, namelijk uitdrukkelijk gewezen op het feit dat de speelautomaten krachtens bij wet dwingend voorgeschreven verplichtingen aldus zijn ontworpen dat gemiddeld ten minste 60 % van de inzet

weer als prijs aan de spelers wordt uitgekeerd. In de zaak Glawe werd aan de verplichting om een bepaald deel van de inzet uit te betalen, voldaan doordat de gebruikte speelautomaten technisch zo waren afgesteld dat het voor de uitbetaling van de prijzen bestemde gedeelte in een aparte houder werd verzameld, waaruit werd uitbetaald.

79. Er zijn ten minste twee beginselen voor de berekening van BTW te onderkennen, die het Hof aldus (impliciet) in de zaak Glawe in aanmerking heeft genomen:

a. Eerste beginsel

80. Volgens het eerste beginsel mag in het kader van het BTW-stelsel alleen de eindverbruiker worden belast. Dit sluit echter uit dat ook het bedrag van de uitbetaalde prijzen wordt belast ingeval de wet een dwingend uitkeringsquotum voorschrijft. Bij een dergelijk uitbetalingsquotum heeft de belastingplichtige immers niet de mogelijkheid, de BTW op het totale bedrag van de inzetten via een overeenkomstige aanpassing van de hoogte van de uitgekeerde prijzen economisch op de verbruiker (speler) af te wentelen. Maar indien deze mogelijkheid niet bestaat, kan dit er zelfs toe leiden dat de door de belastingplichtige af te dragen belasting hoger is dan het hem na aftrek van de uitgekeerde prijzen resterende gedeelte. Dit kan daarentegen niet het geval zijn indien de maatstaf van heffing slechts wordt gevormd door het na aftrek van de uitgekeerde prijzen voor hem resterende gedeelte van de inzet.

81. Met betrekking tot het onderhavige kansspel kan het probleem van afwenteling van de economische belastingdruk zich niet voordoen, omdat er in de door de verwijzende rechter beschreven feitelijke situatie geen wettelijk voorgeschreven prijzenquotum is; de organisator bepaalt dit quotum zelf op basis van de economische omstandigheden.

b. Tweede beginsel

82. Volgens het tweede beginsel kan de maatstaf van heffing slechts de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie voor de verrichte prestatie zijn.

83. Aangezien 60 % van de spelinzet verplicht weer moest worden uitbetaald en de inzetten technisch waren gescheiden, ging het Hof er in de zaak Glawe van uit dat de organisator de weer uitbetaalde muntstukken nooit daadwerkelijk had ontvangen en dat dit gedeelte van de inzet dan ook geen tegenprestatie kon zijn.

84. In het onderhavige kansspel worden de inzetten daarentegen niet gesplitst". Er is geen gedeelte van de inzet dat buiten het bereik van de spelorganisator wordt gehouden; hij ontvangt daadwerkelijk het volledige bedrag en kan daarover beschikken. De prijzen kunnen uiteindelijk worden betaald uit dit of uit ander geld, maar ook op andere wijze, namelijk in de vorm van prijzen in natura (goederen of diensten).

85. Anders dan Town & County en de Commissie stellen, moet voor de vraag waarin de prestatie en waarin de tegenprestatie bestaat, het onderhavige kansspel anders worden beoordeeld dan een kansspel met speelautomaten zoals in de zaak Glawe.

86. Het eventuele bestaan van een aparte rekening waarop de voor de prijzen bestemde deelnamekosten zijn gestort en waaruit de prijzen worden betaald, verandert daar niets aan.

4. Prestaties van de spelorganisator

87. Doorslaggevend voor de berekening van de maatstaf van heffing zijn, afgezien van de tegenprestatie die de spelorganisator van de spelers ontvangt, de prestaties die hij ten behoeve van de spelers verricht.

88. Om vast te stellen uit welke prestaties de handeling van een belastingplichtige bestaat, dus of het een dienst of een levering van goederen betreft en of er sprake is van één enkele prestatie, moeten alle omstandigheden in aanmerking worden genomen, waarbij van het standpunt van de modale consument moet worden uitgegaan.

89. De prestaties van de spelorganisator bestaan in het onderhavige geval in een dienst die zowel het organiseren van het spel als het bieden van een kans op een prijs omvat. Bij een kansspel als dat in het hoofdgeding zou het kunstmatig zijn, de prestatie van de spelorganisator op te splitsen en de tegenprestatie (deelnamekosten) alleen met de organisatie van het spel en niet met het bieden van een kans op een prijs te verbinden. De gemiddelde speler betaalt de inzet immers juist om een kans op een prijs te maken en slechts daarom ook voor de organisatie van het spel. Anderzijds zou de organisator het spel niet organiseren en de kans op een prijs niet bieden indien hij daarvoor geen inzet zou ontvangen.

90. Bovendien is de kans op een prijs evenredig aan het bedrag van de inzet: hoe meer de speler betaalt, des te meer kruisjes hij mag zetten en des te hoger zijn kans op een prijs.

91. Aldus is er ook het vereiste rechtstreekse verband tussen de dienst van de organisator - het organiseren en het bieden van een kans op een prijs - en de inzetten als tegenprestatie.

92. De prestatie van de organisator in de zin van de BTW omvat nu juist alleen het bieden van een kans op een prijs, maar niet de uitbetaling ervan. Wat de uitbetaling van prijzen betreft, is er namelijk geen rechtstreeks verband met de tegenprestatie: de speler betaalt zijn inzet niet op voorwaarde dat hij wint, maar dat hij een kans op een prijs maakt, dus in de hoop een prijs te winnen. Dat de speler niet zeker is van een prijs, ligt in de aard van het kansspel.

93. Aldus beschouwd is de uitbetaling van prijzen dus geen levering van goederen en geen dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 of artikel 11 van de Zesde richtlijn. Voor de spelorganisator is zij niet meer dan een kostenfactor" bij het verrichten van de dienst, in concreto voor het bieden van de kans op een prijs.

94. Uit bovenstaande overwegingen volgt dat bij een spel zoals dat in het hoofdgeding de organisator ervan een dienst in de vorm van het organiseren van het spel of het bieden van een kans op een prijs verricht, waarvoor hij de inzetten daadwerkelijk als tegenprestatie ontvangt. Bijgevolg omvat de maatstaf van heffing de totale spelinzet.

5. Aftrek van voorbelasting

95. Aangezien de belastingplichtige volgens het beginsel van fiscale neutraliteit van het BTW-stelsel moet worden vrijgesteld van alle BTW op de verschillende kostenelementen van zijn prestatie, moet worden nagegaan in hoeverre de organisator op grond van artikel 17 van de Zesde richtlijn ten aanzien van de prijzen voor aftrek in aanmerking komt.

96. Dat de prijzen geen rechtstreeks verband houden met de inzetten als tegenprestatie, verandert niets aan het principiële recht op aftrek, aangezien hiervoor op grond van artikel 17, lid 2, slechts als voorwaarde geldt dat de goederen en diensten voor belaste handelingen worden gebruikt. Dit geldt zonder twijfel ook voor de door de organisator uitgekeerde prijzen in natura, dat wil zeggen voor de betrokken goederen en diensten, zoals reizen.

97. Bij geldprijzen ontstaat daarentegen a priori geen belastingaanspraak tegenover de belastingplichtige spelorganisator, zodat er ook geen uitgaven zijn die door middel van de aftrek fiscaal kunnen worden geneutraliseerd.

98. Voorbelasting mag de spelorganisator wel aftrekken voor de goederen of diensten die hij aanschafft om ze als prijs aan de winnaar te verstrekken.

6. Subsidiaire vraag

99. In het kader van de tweede prejudiciële vraag stelt de verwijzende rechter tot slot nog een subsidiaire vraag voor het geval de prijsvraag als een door de spelorganisator ten behoeve van de individuele speler in ruil voor de individuele deelnamekosten verrichte prestatie moet worden beschouwd. In dit verband wenst hij te vernemen of de maatstaf van heffing dan uit het bedrag van de deelnamekosten of uit dit bedrag minus een evenredig deel van het als spelwinst uitgekeerde bedrag of uit een ander bedrag bestaat.

100. Achtergrond van deze vraag is het probleem van de verrekening van de verliezen van sommige spelers met de winsten van andere spelers, dat zich - in algemene zin - ten aanzien van de exacte belastingheffing over de tegenprestatie van iedere speler voordoet wanneer ervan wordt uitgegaan dat het exacte bedrag van de vergoedingscomponent minus het teruggesluisde" bedrag in de vorm van de prijs moet worden berekend. De hoogte van de tegenprestatie zou dan telkens variëren naargelang iemand al dan niet gewonnen heeft.

101. Dit verrekeningsprobleem ontstaat echter niet bij de door mij voorgestelde oplossing en de uitbetaling van de prijzen niet als prestatie van de spelorganisator wordt beschouwd. De prijzen zijn immers slechts kosten van het verlenen van de dienst bestaande in het bieden van een kans op een prijs. Voor het bieden van deze kans op een prijs ontvangt de spelorganisator echter van elke speler, ongeacht of deze later verliest of wint, even veel.

102. Of de maatstaf van heffing op de individuele speler of het gehele spel wordt betrokken, maakt dan ook geen verschil. Daarom behoef ik op de subsidiaire vraag van de verwijzende rechter niet verder in te gaan.

103. De tweede prejudiciële vraag moet dan ook aldus worden beantwoord dat op grond van artikel 11 A, lid 1, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde voor diensten bestaande in het organiseren van een spel, dat de organisator ten behoeve van de deelnemers organiseert in ruil voor door hen betaalde deelnamekosten, het bedrag van de deelnamekosten is.

VI - Conclusie

104. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

1. Op grond van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, met name artikel 2, punt 1, ervan, kan ook een transactie waarvan partijen overeenkomen dat deze slechts een ereschuld doet ontstaan" (en die bijgevolg naar nationaal recht niet in rechte afdwingbaar is), in beginsel een belastbare handeling in de zin van de belasting over de toegevoegde waarde zijn.

2. Op grond van artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde voor diensten bestaande in het organiseren van een spel, dat de organisator ten behoeve van de deelnemers organiseert in ruil voor door hen betaalde deelnamekosten, het bedrag van de deelnamekosten.