

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
F. G. JACOBS  
van 20 maart 1997 \*

1. De vragen die het Finanzgericht Baden-Württemberg het Hof in deze zaak heeft voorgelegd, luiden als volgt: is de illegale organisatie van roulettespelen aan BTW onderworpen; zo ja, moet een lidstaat ter zake vrijstelling verlenen, wanneer hij de organisatie van dergelijke spelen door erkende openbare speelcasino's vrijstelt; zo nee, hoe moet de maatstaf van heffing voor de BTW worden vastgesteld? (...)"

3. Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, is de maatstaf van heffing voor in het binnenland verrichte handelingen:

De relevante gemeenschapsrechtelijke en nationale bepalingen

2. Artikel 2 van de Zesde richtlijn<sup>1</sup> luidt:

„(...) 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”.

„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;

4. Op grond van artikel 13 B, sub f, zijn van belasting vrijgesteld:

\* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — 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 (PB L 145, blz. 1).

„weddenschappen, loterijen en andere kans- en door geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen”.

## 5. Artikel 33 van de richtlijn luidt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten.”

6. Artikel 2, lid 1, van de richtlijn is in Duits recht omgezet bij § 1, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz. Laatstgenoemde bepaling onderwerpt handelingen die een ondernemer onder bezwarende titel in het kader van zijn onderneming in het binnenland verricht, aan omzetbelasting. Overeenkomstig artikel 13 B, sub f, van de richtlijn stelt § 4, lid 9, sub b, van het Umsatzsteuergesetz onder meer de omzet die de erkende openbare speelcasino's door de exploitatie van de speelbank behalen, vrij van BTW.

#### De feiten en de vragen van de nationale rechter

7. Naar Duits recht mogen roulettespelen voor commerciële doeleinden alleen door erkende openbare casino's worden georganiseerd. Fischer organiseerde in de jaren 1987

tot 1989 op verschillende plaatsen in Duitsland roulettespelen. Hij was niet in het bezit van een vergunning om een casino te exploiteren en roulettespelen te organiseren. Wel had hij een vergunning om een behendigheidsspel te exploiteren, dat met het apparaat „Roulette Opta II” werd gespeeld. Hij week echter zodanig van de voorwaarden van die vergunning af, dat het spel in feite een roulettespel was.

8. De door Fischer gebruikte apparaten bevatten een cijferring met van 1 tot 24 genummerde vakjes, plus twee vakjes voor de tekens 0 en X. De nummers 1 tot 12 waren zwart, de nummers 13 tot 24 rood. Doel van het spel was, door het plaatsen van jetons op de desbetreffende vakjes te voorspellen, waar het door de spelleider ingeworpen balletje zou blijven liggen. De spelers kochten de jetons voor 5 DM per stuk. Bij elk spel konden zij één of meer jetons op een van de nummers 1 tot 24, 0 en X (en plein), op de lijn tussen twee nummers (à cheval) en/of op de kleur rood en/of zwart inzetten. Bleef het balletje op het getal, de lijn of kleur waarop was ingezet liggen, dan ontving de speler het 24-voudige, respectievelijk het 12-voudige of het 2-voudige van de inzet. De winst werd onmiddellijk na een gewonnen spel uitbetaald in jetons en de door de spelleider ingezamelde jetons dienden voor de uitbetaling van de winst en voor de verkoop aan spelers. Spelers die niet meer wilden spelen, konden hun resterende jetons in geld omwisselen.

9. Fischer gaf als belastbare omzet zijn netto-inkomsten aan, dat wil zeggen het batig saldo dat hij aan het eind van de dag overhield. Het Finanzamt stelde zich echter op het standpunt, dat de maatstaf van heffing bestond in de inzet (in de vorm van jetons) van de spelers minus de uitgekeerde winst (eveneens in de vorm van jetons). Ofschoon dit niet geheel duidelijk is, lijkt het erop, dat het Finanzamt enkel rekening wilde houden met de partijen waarin Fischer een nettowinst had gemaakt, en niet met de partijen waarin hij een nettoverlies had gemaakt. Aangezien Fischer hiervan geen boekhouding had gevoerd (hij had daartoe de winst en de verliezen van elke speler moeten bijhouden), schatte het Finanzamt het belastbare bedrag op basis van een kansberekening, waarbij de inkomsten met de factor 6 werden vermenigvuldigd, gebaseerd op de waarschijnlijkheid van winst en verlies van iedere speler.

10. Het Finanzgericht werpt in de eerste plaats de vraag op, of de organisatie van roulettespelen een belastbare activiteit is. Fischer exploiteerde geen erkend openbaar casino in de zin van § 4, lid 9, sub b, van het Umsatzsteuergesetz en is krachtens § 284 van het Strafgesetzbuch inderdaad veroordeeld wegens het ongeoorloofd organiseren van een kansspel. Daar de omzet van Fischer dus niet in aanmerking komt voor vrijstelling krachtens § 4, lid 9, sub b, concludeert het Finanzgericht, dat deze omzet volgens de algemene bepaling van § 1, lid 1, punt 1, eerste volzin, Umsatzsteuergesetz naar Duits recht belastbaar is. Gezien de beslissingen

van het Hof in de zaken Happy Family<sup>2</sup> en Mol<sup>3</sup>, namelijk dat de illegale levering van verdovende middelen niet binnen de werkingssfeer van de BTW valt, vraagt het Finanzgericht zich echter af, of het gemeenschapsrecht zich in casu niet tegen belastingheffing verzet, nu Fischers handelingen naar Duits recht onwettig zijn.

11. Voor het geval dat die handelingen belastbaar zijn, vraagt het Finanzgericht zich af, wat de maatstaf van heffing is. Het is geneigd zich aan te sluiten bij de opvatting van het Finanzamt, doch is van mening, dat het arrest van het Hof in de zaak Glawe<sup>4</sup> zich hiertegen verzet. In dat arrest oordeelde het Hof, dat de maatstaf van heffing voor diensten bestaande in de exploitatie van speelautomaten gelijk is aan de netto-inkomsten uit de automaten na uitbetaling van de winst, en niet in de totale inzet van de spelers. Het Finanzgericht merkt op, dat er overeenkomsten tussen de beide soorten spelen zijn. Het voegt hieraan toe, dat, ofschoon het Hof in het arrest opmerkte, dat kansspelautomaten krachtens de wet aldus zijn afgesteld, dat ten minste 60 % van de door de spelers ingezette bedragen hun weer als prijs wordt uitgekeerd, dit punt voor het oordeel van het Hof niet doorslaggevend kan worden geacht.

2 — Arrest van 5 juli 1988 (289/86, Jurispr. blz. 3655).

3 — Arrest van 5 juli 1988 (269/86, Jurispr. blz. 3627).

4 — Arrest van 5 mei 1994 (C-38/93, Jurispr. blz. I-1679).

12. Het Finanzgericht heeft het Hof daarom **De eerste vraag**  
de volgende vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 2, sub 1, van de Zesde EG-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat de diensten die een organisator van illegale en strafbare kansspelen aan spelers verleent, niet belastbaar zijn?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: moet artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat voor illegale kansspelen, in casu roulette, de maatstaf van heffing voor de diensten van de organisator aan de spelers het bedrag is, dat in een bepaald belastingtijdvak voor de organisator overblijft?

3) Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: hoe moet de maatstaf van heffing in de gevallen bedoeld in de eerste en de tweede vraag dan worden vastgesteld?”

13. De rechtspraak van het Hof over de heffing van BTW over illegale handelingen vindt haar oorsprong in de rechtspraak over douanerechten. In de zaken Horvath<sup>5</sup>, Wolf<sup>6</sup> en „Einberger I”<sup>7</sup> oordeelde het Hof, dat er geen douaneschuld ontstaat bij de invoer van verdovende middelen die niet deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng bewaakte handelsverkeer ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. Het Hof merkte op, dat de invoer en verhandeling van verdovende middelen buiten dit handelsverkeer in de lidstaten verboden waren op grond van een door alle lidstaten ondertekend internationaal verdrag, namelijk het Enkelvoudig Verdrag inzake verdovende middelen. Derhalve kon geen douaneschuld ontstaan bij de invoer van verdovende middelen die niet in de handel konden worden gebracht en niet in het economisch verkeer van de Gemeenschap konden worden opgenomen. Het Hof voegde hieraan toe, dat illegale importen van verdovende middelen in de Gemeenschap geheel vreemd waren aan de doelstellingen van de Gemeenschap genoemd in artikel 2 van het Verdrag, en aan de gedragslijnen die artikel 29 voor het beheer van de douane-unie heeft vastgesteld.

14. In de zaak „Einberger II”<sup>8</sup> breidde het Hof zijn rechtspraak inzake douanerechten op de illegale invoer van verdovende middelen uit tot de BTW. Later oordeelde het Hof

5 — Arrest van 5 februari 1981 (50/80, Jurispr. blz. 385).

6 — Arrest van 26 oktober 1982 (221/81, Jurispr. blz. 3681).

7 — Arrest van 26 oktober 1982 (240/81, Jurispr. blz. 3699).

8 — Arrest van 28 februari 1984 (294/82, Jurispr. blz. 1177).

in de zaken Happy Family<sup>9</sup> en Mol<sup>10</sup>, dat de illegale levering van verdovende middelen in het binnenland eveneens buiten de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde viel. Het verklaarde, dat de illegale handel in verdovende middelen niets van doen had met de doelstellingen van de Zesde richtlijn, namelijk bij te dragen tot de daadwerkelijke vrijmaking van het personen-, goederen-, diensten- en kapitaalverkeer en de onderlinge verwezenlijking van de economieën, en met de verwezenlijking van een gemeenschappelijke markt waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt.<sup>11</sup>

15. In twee latere zaken diende het Hof dezelfde vraag voor twee andere soorten goederen te beantwoorden. In de zaak Witzemann<sup>12</sup> breidde het zijn rechtspraak inzake douanerechten en BTW uit tot de invoer van vals geld, aangezien het van oordeel was, dat de in die rechtspraak gevolgde redenering a fortiori gold voor vals geld, waarvoor, in tegenstelling tot verdovende middelen, een absoluut invoer- en verhandelingsverbod geldt. In het arrest Lange<sup>13</sup> oordeelde het echter, dat de uitvoer van goederen naar Oost-Europa, die plaatsvond in strijd met het in het kader van de Co-ordinating Committee for Multilateral Export Controls (Cocom) vastgestelde uitvoerembargo, aan belasting was onderworpen. In tegenstelling tot de vorige zaken

ging het niet om goederen waarvoor alle transacties waren verboden wegens de aard of bijzondere kenmerken van die goederen; het was alleen verboden die goederen naar bepaalde bestemmingen uit te voeren, omdat zij eventueel voor strategische doeleinden konden worden gebruikt.

16. In de onderhavige zaak hebben de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend. Allen zijn van mening, dat de illegale organisatie van roulettespelen, in tegenstelling tot de illegale levering van verdovende middelen en vals geld, binnen de werkingssfeer van de richtlijn valt. Ik ben het met hen eens.

17. Het is duidelijk, dat de rechtspraak van het Hof inzake verdovende middelen en vals geld een uitzondering vormt op de regel, dat legale en illegale transacties fiscaal op dezelfde wijze moeten worden behandeld. In de zaken Mol en Happy Family oordeelde het Hof:

„Bij de heffing van BTW verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich inderdaad tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties. De levering van producten zoals verdovende middelen staat daar evenwel buiten; deze producten vormen een bijzonder geval doordat zij wegens hun aard in alle lidstaten onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen, met uitzondering van het streng bewaakte handelsverkeer

9 — Aangehaald in voetnoot 2.

10 — Aangehaald in voetnoot 3.

11 — Punten 14 en 16 van het arrest Mol; punten 16 en 18 van het arrest Happy Family.

12 — Arrest van 6 december 1990 (C-343/89, Jurispr. blz. I-4477).

13 — Arrest van 2 augustus 1993 (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677).

ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. In een dergelijke specifieke situatie, waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector uitgesloten is, kan het niet verschuldigd zijn van BTW het beginsel van fiscale neutraliteit niet aantasten.”<sup>14</sup>

18. In antwoord op de door de Franse, de Duitse en de Nederlandse regering in die zaken uitgesproken vrees, dat door de gunstiger fiscale behandeling van de illegale handel afbreuk zou worden gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit<sup>15</sup>, heeft het Hof dus gesteld, dat indien de mogelijkheid van mededinging tussen legale en illegale handel aanwezig is, de fiscale behandeling dezelfde moet zijn.

19. Dit is in casu het geval. De handelingen waar het in deze zaak om gaat, verschillen duidelijk van de transacties met verdovende middelen of vals geld. De organisatie van kansspelen als roulette vormt het voorwerp van een belangrijke legale handel, die deel uitmaakt van het economische leven van de Gemeenschap. Het is niet zo, dat die organisatie „niets van doen heeft met de doelstellingen van de Zesde richtlijn”, om de bewoordingen van het Hof in de zaken Happy Family en Mol te gebruiken. De betrokken handelingen zijn in casu uitsluitend onwettig, omdat een legaal kansspel waarvoor een vergunning was verleend, is omgevormd tot een spel dat alleen in de

openbare erkende casino's mag worden gespeeld. De onderhavige zaak lijkt meer op de zaak Lange<sup>16</sup>, waarin de goederen niet wegens hun aard verboden waren, maar de uitvoer ervan alleen verboden was omdat zij in bepaalde landen voor strategische doeleinden konden worden gebruikt. In de onderhavige zaak bestaat de mogelijkheid van mededinging tussen legale en illegale handel, zodat het beginsel van fiscale neutraliteit vereist, dat het BTW-stelsel illegale kansspelen niet in een gunstiger positie plaatst dan legale kansspelen.

20. Ik kom daarom tot de conclusie, dat de illegale kansspelen die in deze zaak aan de orde zijn, binnen de werkingssfeer van de BTW vallen. Zij zijn daarom op grond van artikel 2, lid 1, van de richtlijn aan belasting onderworpen, tenzij zij krachtens artikel 13 B, sub f, uitdrukkelijk zijn vrijgesteld.

21. In dit verband rijst nog een andere vraag, die door de nationale rechter niet aan de orde is gesteld, doch voor de beslechting van het geding van belang is, namelijk of Duitsland de belastingvrijstelling krachtens artikel 13 B, sub f, mag beperken tot roulettespelen die door de openbare erkende casino's worden georganiseerd. Op grond van artikel 13 B, sub f, mogen de lidstaten „voorwaarden en beperkingen” stellen aan de in die bepaling opgenomen vrijstelling. De vraag blijft echter, of de bevoegdheid van de

14 — Arrest Mol, punt 18; arrest Happy Family, punt 20.

15 — Arrest Mol, punt 17; arrest Happy Family, punt 19.

16 — Aangehaald in voetnoot 13.

lidstaten om de werkingsfeer van die vrijstelling te beperken, begrensd wordt door het beginsel van fiscale neutraliteit.

vereist — een doel nastreven dat met het doel van de Zesde richtlijn niets van doen heeft. <sup>17</sup>

22. Gelijk het Verenigd Koninkrijk in zijn schriftelijke opmerkingen heeft aangevoerd, blijkt uit de beslissing in de zaak Lange, dat de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit niet is beperkt tot gevallen waarin de legale handel, zonder toepassing van dit beginsel, zou worden benadeeld ten opzichte van de illegale handel. In die zaak werd het beginsel van fiscale neutraliteit toegepast in omstandigheden waarin de illegale handel anders zou zijn benadeeld. Het Hof oordeelde, dat een lidstaat van uitvoer de in artikel 15 van de richtlijn voorziene vrijstelling bij uitvoer niet mag weigeren op grond dat de betrokken uitvoer onwettig was. Het merkte op, dat artikel 15, in overeenstemming met het beginsel van fiscale neutraliteit waarop de Zesde richtlijn is gebaseerd, met betrekking tot vrijstellingen geen enkel onderscheid maakt tussen legale en illegale uitvoer. Het Hof wees erop, dat lidstaten krachtens artikel 17, lid 3, van de richtlijn recht op aftrek of teruggaaf van belasting moeten verlenen voor goederen die in aanmerking komen voor vrijstelling overeenkomstig artikel 15, en voegde hieraan toe, dat de bedoeling van deze vrijstellingen is te voorkomen, dat consumenten in derde landen BTW moeten betalen. Bijgevolg zou een lidstaat, door zijn weigering op een uitvoertransactie een in de Zesde richtlijn geregelde BTW-vrijstelling toe te passen — wanneer daarmee wordt beoogd de overtreding te bestraffen van een nationale bepaling krachtens welke voor de uitvoer een vergunning is

23. Het Verenigd Koninkrijk heeft zich in zijn schriftelijke opmerkingen op het standpunt gesteld, dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich in het licht van die rechtspraak er tegen verzet, dat de Bondsrepubliek Duitsland de belastingvrijstelling van artikel 13 B, sub f, beperkt tot legale handelingen. Ter terechtzitting heeft het zijn standpunt echter herzien, daar het gebaseerd zou zijn op een onjuist begrip van de Duitse voorschriften. Het merkte op, dat een lidstaat voor de verlening van vrijstelling weliswaar niet in algemene zin mag differentiëren tussen legale en illegale handelingen, doch wel voorwaarden en beperkingen aan die vrijstelling mag stellen, waaronder de voorwaarde dat de betrokken handeling in openbare erkende casino's plaatsvindt. Duitsland mocht daarom wel handelingen die buiten een openbaar erkend casino worden verricht, van de werkingsfeer van de vrijstelling uitsluiten, doch bijvoorbeeld niet vrijstelling weigeren voor illegale handelingen die in een dergelijk casino plaatsvinden, of voor handelingen die illegaal worden, omdat het casino niet op tijd de verlenging van de vereiste vergunning heeft aangevraagd.

24. Ter terechtzitting heeft de Duitse regering een ander argument voor de beperking aangevoerd. Het beginsel van fiscale neutraliteit zou niet verlangen, dat de vrijstelling tot illegale handelingen wordt uitgebreid, aangezien voor beide soorten handelingen

verschillende mededingingsvoorwaarden gelden. Tegenover de BTW-vrijstelling voor legale roulettespelen staat in Duitsland namelijk een bijzondere casinobelasting; voor handelingen die niet vrijgesteld zijn van BTW, geldt die belasting niet.

25. Blijkens de verwijzingsbeschikking zijn de betrokken spelen grotendeels gelijk aan de roulettespelen in de erkende casino's. Het valt daarom moeilijk in te zien, hoe het in overeenstemming kan zijn met de aan de richtlijn ten grondslag liggende doelstelling van fiscale neutraliteit, dat een lidstaat die spelen niet wil vrijstellen, op grond dat zij illegaal worden georganiseerd.

26. Zoals het Verenigd Koninkrijk in zijn schriftelijke opmerkingen terecht heeft beklemtoond, blijkt uit het arrest Lange, dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet, dat het BTW-stelsel wordt gebruikt om illegale handelingen te bestraffen. De toepassing van de BTW mag niet ondergeschikt worden gemaakt aan de bijzonderheden van de strafwetgeving van een lidstaat. In casu een uitzondering toestaan, zou afbreuk doen aan de samenhang die de toepassing van de fiscale wetgeving behoort te kenmerken.

27. Ik acht het in casu niet mogelijk te stellen, zoals het Verenigd Koninkrijk ter terechtzitting heeft geprobeerd, dat Duits-

land enkel de voorwaarden regelt waaronder de vrijstelling van toepassing is, doch geen algemeen onderscheid maakt tussen legale en illegale handel, wat voor het Verenigd Koninkrijk onaanvaardbaar zou zijn. Volgens de nationale rechter maken de Duitse voorschriften onderscheid tussen legale en illegale roulettespelen; op dit uitgangspunt is zijn eerste vraag gebaseerd. Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt niets, waardoor deze analyse in twijfel kan worden getrokken. Integendeel, het blijkt juist, dat alleen legale roulettespelen zijn vrijgesteld, aangezien roulettespelen alleen door erkende casino's bedrijfsmatig mogen worden georganiseerd. Dat het onderscheid tussen legale en illegale roulettespelen voortvloeit uit een voorwaarde waarvan de vrijstelling afhankelijk is gemaakt, is hierbij van weinig belang.

28. Het is daarom in deze zaak niet nodig, in te gaan op de meer algemene vraag, in hoeverre, afgezien van het onderscheid tussen legale en illegale handel, het beginsel van fiscale neutraliteit een beperking kan vormen voor de in de aanhef van artikel 13 B of bij individuele vrijstellingen aan de lidstaten verleende bevoegdheid om voorwaarden, beperkingen of uitsluitingen met betrekking tot bepaalde vrijstellingen vast te leggen. Aangezien de onder artikel 13 B van de richtlijn vallende handelingen worden verricht op markten waar mededinging heerst, zou een te strikte toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit de door de richtlijn aan de lidstaten verleende discretionaire bevoegdheid met betrekking tot de invulling van de voorwaarden van de betrokken vrijstellingen praktisch tot nul reduceren. Niettemin lijkt mij, dat de richtlijn grenzen kan stellen aan de bevoegdheid van de lidstaten om bij de regeling van



de draagwijdte van de vrijstelling onderscheid te maken tussen met elkaar concurrerende belastingplichtigen die in wezen dezelfde handelingen verrichten.

seerde gemeenschappelijke BTW-stelsel bepalen door middel van niet-geharmoniseerde nationale heffingen.

29. Het argument van de Duitse regering, dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet tegen de Duitse bepalingen verzet, aangezien voor legale en illegale handel verschillende voorwaarden gelden, lijkt mij eveneens onhoudbaar. Ik ben van mening, dat voor de toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit in gevallen als het onderhavige de BTW op zichzelf moet worden gezien. Het zou niet realistisch zijn een lidstaat toe te staan rekening te houden met het feit, of legale handelingen aan andere niet-geharmoniseerde belastingen zijn onderworpen, hetzij direct hetzij indirect, waarvan het bedrag al dan niet overeenkomt met de BTW die men van illegale handelingen wil heffen.

31. Ik kom daarom tot de conclusie, dat een lidstaat de vrijstelling van artikel 13 B, sub f, van de richtlijn niet mag beperken tot de legale organisatie van roulettespelen.

#### De tweede vraag

32. Met zijn tweede vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of voor handelingen als hier in geding zijn, het belastbare bedrag het bedrag is dat in een bepaald belastingtijdvak voor de organisator overblijft. Deze vraag wordt enkel gesteld voor het geval Duitsland bevoegd zou zijn de handelingen te belasten, ook al worden de overeenkomstige handelingen verricht door erkende openbare casino's vrijgesteld.

30. Uit artikel 33 van de richtlijn volgt duidelijk, dat rechten en andere bijzondere heffingen naast de omzetbelasting kunnen worden geheven; artikel 11 A, punt 2, sub a, bepaalt immers, dat dergelijke rechten en heffingen in de maatstaf van heffing voor de BTW moeten worden opgenomen. Het staat een lidstaat dus vrij, bijzondere belastingen op spelen of speelhuizen te heffen en de draagwijdte van die belastingen te bepalen. Desgewenst kan hij de werkingssfeer van de nationale heffing zo beperken, dat een handeling niet tegelijk aan de BTW en aan de nationale heffing is onderworpen; hij hoeft dit echter niet te doen. Wat hij echter niet mag, is de contouren van het geharmoni-

33. Het doel van de vraag is duidelijkheid te verkrijgen, of de beslissing van het Hof in de zaak Glawe<sup>18</sup>, betreffende kansspelautomaten, ook kan worden toegepast op het roulettespel. De kansspelautomaten in de

18 — Aangehaald in voetnoot 4.

zaak Glawe waren in horecabedrijven geplaatst. De automaten werden door de spelers in werking gesteld door inwerping van een muntstuk, dat ofwel in het geldbakje van de automaat terecht kwam teneinde later als winst te worden uitgekeerd of, indien de munthouder vol was, in het geldbakje van de automaat, dat door de exploitant regelmatig werd geleegd. De automaten moesten wettelijk zo zijn afgesteld, dat ten minste 60 % van de ingeworpen munten als prijs werd uitgekeerd. De Duitse regering stelde, dat het belastbare bedrag bestond in de door de spelers in de automaten ingeworpen bedragen, inclusief de inzet die later als winst werd uitbetaald.

34. Het Hof sloot zich bij mijn conclusie aan en oordeelde, dat de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, niet het wettelijk voorgeschreven percentage van de totale waarde van de inzetten omvat, dat overeenkomt met de aan de spelers uitgekeerde prijzen. Onder verwijzing naar de arresten in de zaken *Boots Company*<sup>19</sup> en *Naturally Yours Cosmetics*<sup>20</sup> stelde het Hof, dat de maatstaf van heffing werd gevormd door de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Bij kansspelautomaten bestond de daadwerkelijk door de exploitant ontvangen tegenprestatie slechts uit het percentage van de inzetten waarover hij daadwerkelijk voor eigen rekening kon beschikken.

35. In deze zaak vraagt de Duitse regering het Hof, zijn rechtspraak in de zaak Glawe te herzien. Teneinde de kritiek op dit arrest beter te kunnen begrijpen kan het zinvol zijn, een korte passage uit mijn conclusie bij dit arrest aan te halen:

„Mijns inziens is de in artikel 11 A, lid 1, sub a, bedoelde tegenprestatie die de exploitant voor zijn diensten ontvangt, enkel het bedrag dat hij uit de automaat haalt. Dat blijkt duidelijk bij onderzoek van de onderhavige handelingen en van andere kansspelen.

Hoewel kansspelen om geld van de spelers uitgaven vereist, leidt het in zijn eenvoudigste vorm niet tot het verbruik van goederen of diensten. Veronderstel bijvoorbeeld, dat A met B een privéweddenschap aangaat, en dat beiden hun inzet op tafel leggen. A wint de weddenschap en neemt het geld dat op tafel ligt. In een dergelijk geval ware het absurd te stellen, dat A en B jegens elkaar een dienst verrichten voor een tegenprestatie ten bedrage van hun respectieve inzet. Het aangaan van de weddenschap en het opstrijken van de winst maakt eenvoudigweg deel uit van het kansspel. Hoewel het aangaan van een weddenschap het uitgeven van geld impliceert, is het niet aan te merken als verbruik van goederen of diensten, dat in het BTW-stelsel de belastbare handeling is.

19 — Arrest van 27 maart 1990 (C-126/88, Jurispr. blz. I-1235).

20 — Arrest van 23 november 1988 (230/87, Jurispr. blz. 6365).

Bij commerciële kansspelen ligt de situatie anders, daar degene die de kansspelen organiseert, het zo aanlegt dat zijn inkomsten doorgaans volstaan om de organisatiekosten te dekken en hem een redelijke winst te bezorgen. Een bookmaker zal bijvoorbeeld de inzetten bij paardenrennen op een zodanig niveau vaststellen, dat verzekerd is dat hij over de weddenschappen in hun totaliteit winst maakt. In dat opzicht kan degene die kansspelen organiseert, misschien worden geacht niet alleen zelf aan het spel deel te nemen, maar tevens aan de andere spelers een dienst te verlenen, bestaande in de organisatie van het kansspel. In die optiek zou zijn beloning voor die dienstverlening evenwel niet de totale waarde van de inzetten van de spelers zijn. Zoals ik al zei, is het inzetten en het uitkeren van prijzen de kern van het kansspel. De dienstverrichting van de organisator bestaat erin, dat hij het kader schept, waarbinnen deze activiteit kan worden uitgeoefend; zijn beloning voor die dienst is datgene wat na de prijzen overblijft, dat hij voor zichzelf reserveert, tezamen met de specifieke commissie die hij eventueel in rekening brengt.”<sup>21</sup>

36. In de onderhavige zaak verwerpt de Duitse regering de stelling, dat de kern van de kansspelactiviteiten niet in het verbruik van goederen of diensten bestaat. Haars inziens houdt het kansspel als zodanig een uitwisseling van diensten in. Een organisator van kansspelen schept niet alleen het kader waarbinnen deze activiteit plaatsvindt, maar

neemt ook zelf deel aan het spel. De speler betaalt de tegenprestatie niet alleen om aan het spel deel te nemen; in dat geval zou de organisator slechts entreegeld kunnen verlangen. Voor de speler komt het erop aan, dat hem winstmogelijkheden worden verstrekt.

37. De Duitse regering zet uiteen, dat het feit dat in artikel 13 B, sub f, de mogelijkheid van een vrijstelling is voorzien, noodzakelijkerwijs betekent, dat kansspelen aan belasting kunnen worden onderworpen. Volgens het arrest in de zaak Glawe is het belastbare bedrag nihil; hierdoor worden kansspelen feitelijk aan de werkingssfeer van de belasting onttrokken, tenzij de organisator een nettowinst maakt.

38. Haar analyse zou in overeenstemming zijn met het aan de Zesde richtlijn ten grondslag liggende beginsel, dat de BTW over individuele handelingen wordt geheven. Indien men zich op het arrest Glawe baseert, volgens hetwelk het belastbare bedrag bestaat uit de totale netto-inkomsten minus de winst die in de betrokken periode is uitbetaald, wordt de band met specifieke handelingen losgelaten. Voorts bestaat volgens het arrest Glawe de tegenprestatie voor het scheppen van het „kader voor het spel” in de brutomarge van de exploitant, hetgeen onverenigbaar is met het beginsel, dat de BTW wordt geheven over de omzet van de belastingplichtige.

21 — Punten 19-21 van mijn conclusie.

39. Subsidiar stelt de Duitse regering, dat de handelingen in de zaak Glawe verschillen van die in de onderhavige zaak. Anders dan in de zaak Glawe is er hier geen sprake van een wettelijk voorgeschreven winstpercentage. Evenmin komt de inzet die voor de organisator is bedoeld in een apart geldbakje. De ingezette jetons kunnen daarom niet in twee afzonderlijke categorieën worden verdeeld, namelijk spelwinst en de omzet van de organisator.

40. Ofschoon de Commissie het Hof niet vraagt zijn rechtspraak in de zaak Glawe te herzien, is zij van mening, dat de in die zaak gevolgde benadering niet op het roulettespel kan worden toegepast. Haars inziens bestaat het belastbare bedrag in de door de spelers gekochte jetons. Met de aankoop van de jetons verkrijgt de speler toegang tot het casino, zijn infrastructuur, zijn bijzondere atmosfeer en de speeltafels. De mogelijkheden die een casino biedt, zijn vele malen groter en gevarieerder dan wat een aan de muur van een restaurant bevestigde kansspelautomaat te bieden heeft.

41. Het Verenigd Koninkrijk is echter van mening, dat de beslissing van het Hof in de zaak Glawe juist was en moet worden uitgebreid tot roulettespelen. Het beklemtoont echter, dat kansspelen een bijzonder geval zijn en dat de beslissing niet op andere categorieën handelingen kan worden toegepast.

42. Bij de beoordeling van deze vraag zijn vooral van belang de beginselen die aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel ten grondslag liggen en die zijn genoemd in artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn.<sup>22</sup> Volgens die bepaling berust het gemeenschappelijk BTW-stelsel op het beginsel dat „van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven *welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten*, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden” (cursivering van mij).

43. De normale wijze waarop het BTW-stelsel overeenkomstig die bepaling functioneert, kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd. Stel, een fabrikant verkoopt in een bepaalde periode voor 3 000 000 DM aan goederen, plus 420 000 DM BTW (berekend tegen het in Duitsland ten tijde van de feiten geldende tarief van 14 %). Zijn inkomsten inclusief BTW bedragen dus 3 420 000 DM, waarvan hij de belastingdienst 420 000 DM BTW moet afdragen (minus de BTW die hij op zijn aankopen heeft betaald). De resterende 3 000 000 DM vertegenwoordigen zijn winstmarge, zijn materiaalkosten en eventueel andere door hem te betalen heffingen (bijvoorbeeld inkomstenbelasting). De verhouding tussen de prijs van zijn goederen, dat wil zeggen zijn totale inkomsten, en de BTW komt overeen met het in Duitsland geldende BTW-tarief van 14 % (420 000 DM/3 000 000 DM). De belasting is dus „strikt evenredig aan de prijs van [zijn]

<sup>22</sup> — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

goederen", zoals artikel 2 van de Eerste BTW-richtlijn dat verlangt.<sup>23</sup>

44. Het is juist, dat de toepassing van de BTW op kansspelen niet zo gemakkelijk is. De ratio van de vrijstelling in artikel 13 B, sub f, is in feite, dat zij zich beter lenen voor andere vormen van belastingheffing. Toch ben ik van mening, dat het arrest Glawe, ondanks deze inherente problemen, de basis biedt om deze aan BTW te onderwerpen op een wijze die in overeenstemming is met de grondbeginselen van het BTW-stelsel zoals hierboven genoemd en geïllustreerd. Mijns inziens kan het arrest ook op roulettespelen worden toegepast.

45. Wordt het arrest Glawe op de onderhavige zaak toegepast, dan moet BTW worden betaald over de netto-inkomsten van de organisator (na uitbetaling van de winst) over een bepaalde periode. Dit resultaat sluit het meest aan bij het resultaat dat men bij de meer gangbare handelingen verkrijgt die hierboven als voorbeeld zijn aangevoerd. Uiteindelijk resteert slechts het bedrag dat de organisator na uitbetaling van de winst overhoudt ter dekking van zijn winstmarge, de exploitatiekosten van zijn spelhuis, de BTW en andere heffingen die hij eventueel over

zijn activiteiten moet betalen. Dit bedrag kan worden vergeleken met de omzet (inclusief BTW) die de fabrikant met de verkoop van zijn goederen behaalt. Door de belasting aan de hand van dit bedrag te berekenen, blijft de belasting geheel evenredig aan de omzet van de organisator.

46. Wanneer de Duitse regering stelt, dat die benadering tot gevolg heeft, dat kansspelen aan de werkingssfeer van de belasting worden onttrokken, houdt zij geen rekening met het feit, dat organisatoren van het soort commerciële kansspelen als hier aan de orde, de zaken zo regelen dat zij op de lange termijn winst maken. Evenmin ben ik het eens met de stelling van de Duitse regering, dat het arrest Glawe in strijd is met het beginsel, dat de BTW wordt geheven over individuele handelingen. In mijn conclusie in de zaak Glawe merkte ik op:

„(...) elke inzet [moet] worden geacht uit twee delen te bestaan. Eén deel is de prijs die wordt betaald voor de diensten van de exploitant (inclusief de over dat bedrag verschuldigde BTW). De rest van de inzet kan worden beschouwd als een bijdrage aan de gemeenschappelijke pot waaruit de prijzen kunnen worden uitgekeerd. In een gegeven tijdsspanne zullen die delen overeenstemmen met de bedragen in respectievelijk het geldbakje en de reserve van de automaat.”<sup>24</sup>

23 — In dit voorbeeld is geen rekening gehouden met de kleine bedragen aan verborgen BTW die hem door de aankoop van vrijgestelde goederen en diensten (bijvoorbeeld verzekeringen) kunnen zijn doorberekend.

24 — Punt 29 van mijn conclusie.

47. In deze zaak kan dezelfde redenering worden toegepast. Juridisch gezien bestaat elke ingezette jeton uit twee delen: a) de inzet en b) de tegenprestatie voor de door de organisator verleende dienst, dat wil zeggen de prijs die de spelers betalen voor het recht om deel te nemen aan het spel en voor het verkrijgen van een kans op winst. Die prijs, bestaande in het voordeel dat de organisator zichzelf door zijn gunstiger kansen voorbehoudt, kan nauwkeurig worden berekend en vormt een standaardpercentage, dat varieert naargelang het soort roulette dat wordt gespeeld. Hij wordt door elke speler betaald, telkens wanneer die een jeton inzet. De organisator kan de twee delen gemakkelijk scheiden door het voordeel voor het huis te elimineren en te vervangen door een aparte vergoeding ter dekking van zijn kosten en winst.

48. Om soortgelijke redenen is het argument van de Duitse regering, dat het arrest Glawe tot gevolg heeft, dat de brutomarge van de belastingplichtige wordt belast en niet zijn omzet, hetgeen in strijd is met de basisbeginselen van de Zesde richtlijn, eveneens onjuist. De omzet van de organisator is beperkt tot dat deel van elke jeton dat de prijs van de dienst van de organisator vertegenwoordigt.

49. In de praktijk is het niet nodig individuele berekeningen te maken op basis van elke ingezette jeton. Het totaalbedrag dat als tegenprestatie voor individuele handelingen wordt ontvangen, komt overeen met de netto-inkomsten van de organisator (na uitbetaling van de winst) in een bepaalde periode. Bezien over een gegeven periode

zullen de netto-inkomsten van de organisator noodzakelijkerwijs gelijk zijn aan het voordeel dat hij zichzelf voorbehoudt. Het feit dat er in de praktijk een gemakkelijker methode ter bepaling van het belastbare bedrag bestaat, betekent echter niet, dat de belasting niet over individuele handelingen wordt geheven. Ik ben het daarom niet met de Commissie eens, dat een dergelijke analyse theoretisch onzuiver is. Integendeel, mij lijkt dat dit een voorbeeld is, hoe een theoretisch zuivere oplossing in de praktijk vaak gemakkelijker is toe te passen.

50. Ter vergelijking lijkt het mij zinvol, de gevolgen te onderzoeken van de andere in deze zaak voorgestelde uitleggingen. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat het Finanzamt zich baseert op een vonnis van het Finanzgericht Düsseldorf van 29 januari 1986.<sup>25</sup> Het Finanzgericht redeneerde, dat indien een speler bij één spel 50 DM verliest, de prijs die hij voor zijn winstmogelijkheid moet betalen 50 DM is. Wint hij in één spel echter 100 DM, dan kost zijn winstmogelijkheid hem niets. Aangezien de organisator de nettowinsten en -verliezen van de spelers niet had bijgehouden, diende het Finanzgericht een methode ter raming van de belastbare omzet te bepalen. Op grond van een waarschijnlijkheidsberekening kwam het tot de conclusie, dat voor deze raming de netto-inkomsten van de organisator met de factor 6 moesten worden vermenigvuldigd.

25 — EFG 1986, blz. 421.

51. Ter terechtzitting stelde de Duitse regering, het niet eens te zijn met de opvatting van het Finanzamt. Zij blijft bij haar in de zaak Glawe verdedigde standpunt, dat het belastbare bedrag bestaat in de totale hoeveelheid jetons die een speler in elk spel inzet, zonder aftrek van zijn winst.

kelijk genoten inkomsten van 344 880 DM, stelde het Finanzamt het belastbare bedrag vast op 2 069 280 DM, zodat de BTW bij een tarief van 14 % 289 699,20 DM bedroeg. Het resultaat van deze berekeningswijze is echter, dat de daadwerkelijke inkomsten van Fischer tegen een tarief van maar liefst 84 % worden belast (289 699,20 DM/344 880 DM).

52. De Commissie is daarentegen van mening, dat het belastbare bedrag bestaat in de gekochte jetons, wederom zonder aftrek van de winst.

53. Het zwakke punt in al deze opvattingen is, dat zij leiden tot een belastingdruk die niet evenredig is aan de daadwerkelijke omzet van de exploitant. De belangrijkste reden hiervoor is, dat een groot gedeelte van het ingezette bedrag aan de spelers als winst wordt terugbetaald, doch voor de BTW als omzet van de organisator wordt behandeld. Het resultaat is, dat zijn omzet kunstmatig wordt vergroot. Deze opvattingen zien eraan voorbij, dat de kern van de kansspelactiviteiten weliswaar het gebruik van geld impliceert, doch niet het verbruik van goederen of diensten.

54. Het resultaat van de methode van het Finanzamt kan worden afgelezen uit de in de verwijzingsbeschikking gegeven cijfers: uitgaande van de in 1987 door Fischer daadwer-

55. Wordt de stelling van de Duitse regering gevolgd, dan wordt de belastingdruk zelfs nog hoger. Stel dat iedere speler tien jetons van elk 5 DM koopt. Bij de eerste vijf spelen zet hij telkens twee jetons in. Bij de eerste vier spelen verliest hij. In het vijfde spel wint hij, waardoor zijn totale aantal jetons weer op tien komt. Hij speelt daarna nog vijf spelen, waarbij hij telkens twee jetons inzet. Het zesde tot en met het negende spel verliest hij, maar hij wint het tiende en komt daardoor weer op acht jetons. Volgens de Duitse regering zou belasting moeten worden betaald over het totale aantal ingezette jetons, dat wil zeggen 100 DM (twintig jetons van 5 DM elk). De daadwerkelijke inkomsten van de organisator uit deze spelen bedragen echter slechts 10 DM (twee jetons van 5 DM elk). Dit bedrag vormt de omzet (inclusief BTW) waarmee hij zijn kosten, zijn winstmarge, de BTW en eventuele andere heffingen moet dekken. De redenering van de Duitse regering volgend, zou zijn BTW-schuld alleen al op 12,28 DM (100 DM x 14/114) komen. Zijn daadwerkelijke inkomsten zouden dus onvoldoende zijn om zijn BTW-schuld te voldoen.

56. Voorts kan het belastbare bedrag zowel bij de opvatting van de Duitse regering als bij die van het Finanzamt alleen worden geschat, aangezien het voor de organisatoren ondoenlijk is bij te houden, hoeveel jetons in elk spel worden ingezet en wat de uitkomst van elk spel is geweest. Ook is er in Duitsland discussie geweest over de toe te passen vermenigvuldigingsfactor. Voor de belastingplichtige is de door het Finanzgericht Düsseldorf vastgestelde factor 6 bijzonder gunstig, vergeleken met de factor 25 die de belastingdienst in de procedure voor die rechter had voorgesteld. Tijdens de terechtzitting in deze zaak kon de Duitse regering niet aangeven, welke methode zij zou gebruiken om de omzet van Fischer te schatten.

57. De redenering van de Commissie zou waarschijnlijk tot een iets lager belastbaar bedrag leiden dan de redenering van de Duitse regering, aangezien het niet de door de spelers gewonnen en in latere spelen ingezette jetons omvat. Bovendien kan van de belastingplichtigen redelijkerwijs worden verlangd, dat zij het aantal verkochte jetons bijhouden, zodat schattingen overbodig worden. Er bestaat echter geen aanleiding te veronderstellen, dat bij de door de Commissie voorgestelde methode, die de aan de spelers uitbetaalde winst buiten beschouwing laat, de belastingdruk evenredig zou zijn aan de inkomsten die de organisator daadwerkelijk uit zijn activiteiten geniet.

58. Ik ben daarom van mening, dat het Hof, vooropgesteld dat de tweede vraag van de nationale rechter beantwoording behoeft, moet vasthouden aan zijn beslissing in de zaak Glawe en moet oordelen, dat die beslissing eveneens van toepassing is op de organisatie van roulettespelen als die die in het hoofdgeding aan de orde zijn. Mijns inziens waren de bijzondere werking van de speelautomaten in de zaak Glawe of het feit dat de uit te betalen minimumwinst wettelijk was vastgelegd niet doorslaggevend voor de beslissing van het Hof. Het Hof wilde vooral een uitlegging geven waardoor gegarandeerd werd, dat de BTW-schuld van belastingplichtigen evenredig is aan hun daadwerkelijke omzet.

59. Ik moet echter beklemtonen, dat kansspelen als waar het in deze zaak om gaat, die verband houden met weddenschappen om geld, om de reeds eerder genoemde redenen een bijzonder geval vormen en dat het hier ingenomen standpunt niet zonder meer ook geldt voor andere handelingen.

60. Gelet op het door mij voorgestelde antwoord op de tweede vraag, is de derde vraag van de nationale rechter zonder voorwerp geraakt.



## Conclusie

61. Ik geef het Hof daarom in overweging, de prejudiciële vragen van het Finanzgericht Baden-Württemberg te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat over de illegale organisatie van roulettespelen BTW moet worden geheven. Een lidstaat mag de vrijstelling voorzien in artikel 13 B, sub f, van de richtlijn niet beperken tot de legale organisatie van die spelen.”