ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

17 september 2002 *

In zaak C-498/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het VAT and Duties Tribunal, Manchester (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangige geding tussen

Town & County Factors Ltd

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 6, lid 1, en 11, A, lid 1, 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 (PB L 145, blz. 1),

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: N. Colneric, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (rapporteur) en V. Skouris, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: L. Hewlett, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Town & County Factors Ltd, vertegenwoordigd door R. Cordara, QC, en P. Cargill-Thompson, barrister, geïnstrueerd door Ernst & Young, Tax advisers,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins als gemachtigde, bijgestaan door K. P. E. Lasok, QC,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Town & County Factors Ltd, vertegenwoordigd door R. Cordara en P. Cargill-Thompson; de regering van

het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, bijgestaan door K. P. E. Lasok; de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Muttelsee-Schön als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, ter terechtzitting van 27 juni 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 september 2001,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 16 december 1999, ingekomen bij het Hof op 22 december daaraanvolgend, heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 6, lid 1, en 11, A, lid 1, 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Town & County Factors Ltd (hierna: „Town & County") en de in het Verenigd Koninkrijk ter zake van het innen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") bevoegde Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners"), over de betaling van BTW over de organisatie van spelen.

Communautaire regelgeving

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn, dat hoofdstuk II („Werkingssfeer") vormt, bepaalt:

„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. [...]"

4 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."

5 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van hoofdstuk VIII („Maatstaf van heffing"), van de Zesde richtlijn bepaalt:

„A. *In het binnenland*

1. 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."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

6 Town & County is voor de belasting over de toegevoegde waarde ingeschreven als vertegenwoordigend lid van een groep van ondernemingen waarvan er een onder meer tussen juni 1994 en november 1995 een wekelijks spel genaamd „spot-the-ball" („plaats-de-bal") organiseerde.

7 De deelnameformulieren voor deze spelen bevatten een foto van een moment in een voetbalwedstrijd, waarop de bal onzichtbaar is gemaakt. Doel van het spel is om met een kruisje aan te geven waar zich volgens de deelnemer het middelpunt van de onzichtbaar gemaakte bal bevindt. De deelnemers kunnen op de foto maximaal 900 kruisjes plaatsen en de verschuldigde deelnamekosten variëren naar gelang het aantal kruisjes. De deelnemer met het kruisje dat het dichtst bij de plaats staat waar zich volgens de jury het middelpunt van de voetbal bevindt, wint de eerste prijs. De deelnemer met het kruisje dat na dat van de winnaar van de eerste prijs het dichtstbijzijnd is, wint de tweede prijs, enzovoorts.

8 De op de deelnameformulieren afgedrukte spelregels bepalen onder meer dat de deelnemers ermee instemmen dat het spel voor de organisator slechts een ereschuld doet ontstaan („binding in honour only").

9 Het staat vast dat gedurende de periode waarop het hoofdgeding betrekking heeft, dat wil zeggen van juni 1994 tot en met november 1995, de organisator nooit heeft geweigerd de op het deelnameformulier vermelde prijzen aan de winnaars uit te betalen of te overhandigen. Genoemde prijzen, die geldprijzen,

prijzen in natura of diensten konden zijn, werden steeds aan de winnaars uitgereikt en betaald uit de ontvangen deelnamekosten. Vaststaat bovendien dat noch de spelregels noch de nationale wetgeving de organisator van genoemd spel verplichtten de geldprijzen of de prijzen in natura uit deze deelnamekosten te bekostigen.

10 Na de uitspraak van het arrest van 5 mei 1994, Glawe (C-38/93, Jurispr. blz. I-1679), was Town & County, die tot dan toe de door haar verschuldigde BTW steeds over het volle bedrag van de ontvangen deelnamekosten had berekend, van mening dat zij slechts BTW verschuldigd was over dit bedrag verminderd met de waarde van de aan de winnaars toegekende prijzen.

11 Op 28 maart 1995 hebben de Commissioners beslist dat Town & County BTW verschuldigd was over het volle bedrag van de ontvangen deelnamekosten.

12 Town & County heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

13 Deze was van oordeel dat de uitkomst van het bij haar aanhangige geding afhankelijk was van de uitlegging van het gemeenschapsrecht en met name van het antwoord op de vraag of het feit dat de organisator slechts een ereschuld was aangegaan, hetgeen het bestaan van enige rechtsbetrekking tussen laatstgenoemde en de deelnemers twijfelachtig maakte, tot gevolg had dat het organiseren van het spel niet als een dienst in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn kon worden beschouwd. De verwijzende rechter heeft derhalve op 3 juni 1997 besloten de zaak te schorsen en het Hof een prejudiciële vraag te stellen.

14 De High Court of Justice (England & Wales) (Verenigd Koninkrijk) oordeelde in hoger beroep dat de verwijzende rechter het Hof eveneens diende te vragen of de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn veeleer bestond in het volle bedrag van de ontvangen deelnamekosten dan in het nettobedrag na aftrek van de met de uitgekeerde prijzen overeenstemmende bedragen.

15 In deze omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„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, lid 1, van laatstgenoemde richtlijn, gelet ook op de rechtspraak van het Hof, met name het arrest van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, Jurispr. 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 ook op de rechtspraak van het Hof, met name het arrest van 5 mei 1994, Glawe [...], dan aldus worden uitgelegd, dat de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde op 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 deze kosten, verminderd met 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, verminderd met 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?"

De eerste vraag

16 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd, dat een dienst die wordt verricht onder bezwarende titel, maar niet uit hoofde van in

rechte afdwingbare verplichtingen, omdat is overeengekomen dat de dienstverrichter ter zake van deze dienst slechts een ereschuld op zich neemt, een aan BTW onderworpen handeling vormt.

17 Voor het antwoord op deze vraag zij er allereerst aan herinnerd dat volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aan BTW zijn onderworpen de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

18 Ook zij eraan herinnerd, dat het Hof in punt 14 van het reeds aangehaalde arrest Tolsma heeft geoordeeld dat een dienst enkel „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus slechts 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.

19 Volgens Town & County ontbreekt bij de organisatie van een spel als in het hoofdgeding aan de orde is een dergelijke rechtsbetrekking tussen de ontvanger en de verrichter van de dienst, omdat vanwege de clausule dat de organisator slechts een ereschuld op zich neemt, de verplichting van laatstgenoemde niet in rechte afdwingbaar is.

20 In dit verband dient allereerst te worden opgemerkt, dat vaststaat dat bij de organisatie van een spel als in het hoofdgeding aan de orde is, tussen de organisator van het spel en de deelnemers over en weer prestaties worden uitgewisseld in de zin van het reeds aangehaalde arrest Tolsma, waarbij de door eerstgenoemde in de vorm van deelnamekosten ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de dienst die hij aan laatstgenoemden verleent.

21 Vervolgens dient te worden vastgesteld dat de benadering volgens welke slechts sprake is van een rechtsbetrekking in de zin van het reeds aangehaalde arrest Tolsma, indien de op de dienstverrichter rustende verplichtingen afdwingbaar zijn, afbreuk zou doen aan het nuttig effect van de Zesde richtlijn. Zij zou tot gevolg hebben dat onder deze richtlijn vallende handelingen per lidstaat kunnen verschillen vanwege de divergenties die de diverse rechtsorden dienaangaande kunnen vertonen.

22 Volgens deze benadering zou een belastingplichtige zich bovendien aan betaling van BTW kunnen onttrekken door in zijn verkoopcontracten of contracten inzake dienstverlening een bepaling op te nemen als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

23 Tot slot kan niet staande worden gehouden dat een rechtsbetrekking in de zin van het reeds aangehaalde arrest Tolsma ontbreekt omdat de uitvoering van de op de dienstverrichter rustende verplichtingen niet in rechte kan worden afgedwongen. Wanneer die verrichter en de ontvanger van de dienst zijn overeengekomen dat de uitvoering van deze verplichting niet in rechte kan worden afgedwongen, vormt een dergelijke overeenkomst immers reeds de uitdrukking van een rechtsbetrekking in bedoelde zin.

24 In deze omstandigheden dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een dienst die wordt verricht onder bezwarende titel, maar niet uit hoofde van in rechte afdwingbare verplichtingen, omdat is overeengekomen dat de dienstverrichter ter zake van deze dienst slechts een ereschuld op zich neemt, een aan BTW onderworpen handeling vormt.

De tweede vraag

25 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd, dat voor de organisatie van een spel als in het hoofdgeding aan de orde is de maatstaf van heffing bestaat in het volle bedrag van de door de organisator van het spel ontvangen deelnamekosten, ditzelfde bedrag, verminderd met de waarde van de aan de deelnemers uitgekeerde prijzen, dan wel een ander bedrag.

26 Teneinde de aldus opnieuw geformuleerde vraag te beantwoorden, zij allereerst herinnerd aan artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, bepalende dat „[d]e maatstaf van heffing [...] voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d [bestaat in] 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".

27 Voorts zij herinnerd aan de vaste rechtspraak volgens welke deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat de maatstaf van heffing voor een dienst wordt gevormd door de voor die dienst daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie (zie onder meer arresten van 27 maart 1990, Boots Company, C-126/88, Jurispr. blz. I-1235, punt 19, en 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 13).

28 In geval van de organisatie van een spel als in het hoofdgeding aan de orde is, wordt de door de organisator voor de door hem aan de deelnemers verleende

dienst daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie gevormd door de door laatstgenoemden betaalde deelnamekosten. Deze deelnamekosten komen hem volledig ten goede en stellen hem in staat zijn activiteit te bekostigen. De maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voor bedoelde handeling wordt bijgevolg gevormd door het bedrag van deze deelnamekosten.

29 Ten slotte moet worden opgemerkt dat deze uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet afdoet aan die van het Hof in het reeds aangehaalde arrest Glawe, voorzover de in dat arrest aan de orde zijnde exploitatie van speelautomaten en de organisatie van het spel als aan de orde in het hoofdgeding, op essentiële punten verschillen.

30 Voor bedoelde geldautomaten was immers typerend dat zij overeenkomstig bij wet dwingend voorgeschreven verplichtingen zo waren ingesteld dat een bepaald minimumpercentage, in casu 60 %, van de inzet van de spelers als winst aan hen werd uitgekeerd, en dat deze inzet technisch en fysiek was gescheiden van die waarover de exploitant daadwerkelijk voor eigen rekening kon beschikken. Bij het spel dat in het hoofdgeding aan de orde is ontbreken deze kenmerken en kan de organisator naar eigen goeddunken over het volle bedrag van de ontvangen deelnamekosten beschikken.

31 In deze omstandigheden dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het volle bedrag van de door de organisator van een spel ontvangen deelnamekosten de maatstaf van heffing voor dit spel vormt, indien de organisator vrij over genoemd bedrag kan beschikken.

Kosten

32 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het VAT and Duties Tribunal, Manchester, bij beschikking van 16 december 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 2, punt 1, 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, moet aldus worden uitgelegd dat een dienst die wordt verricht onder bezwarende titel, maar niet uit hoofde van in rechte afdwingbare verplichtingen, omdat is overeengekomen dat de dienstverrichter ter zake van deze dienst slechts een ereschuld op zich neemt, een aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen handeling vormt.**

2) **Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat het volle bedrag van de door de organisator van een spel ontvangen deelnamekosten de maatstaf van heffing voor dit spel vormt, indien de organisator vrij over genoemd bedrag kan beschikken.**

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 17 september 2002.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

F. Macken