CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
C. STIX-HACKL
van 8 juli 2004 [1]

I — Inleiding

1. De door het Bundesfinanzhof (Duitsland) in de twee gevoegde zaken aan het Hof voorgelegde prejudiciële vragen betreffen de uitlegging van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG [2] (hierna: „Zesde richtlijn").

2. Deze procedures hebben betrekking op de vraag in hoeverre een lidstaat volgens deze bepaling bij de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") onderscheid mag maken tussen enerzijds kansspelen die legaal of illegaal buiten een erkende openbare speelbank worden georganiseerd, en anderzijds kansspelen die door een erkende openbare speelbank worden georganiseerd.

3. Het Hof wordt aldus verzocht om een nadere toelichting van zijn arrest Fischer [3] met betrekking tot de reikwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit wat de onderwerping van kansspelen aan BTW betreft.

II — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

4. Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Overige vrijstellingen", bepaalt onder andere:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — 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).

3 — Arrest van 11 juni 1998 (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369).

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;

[...]"

B — *Nationaal recht*

5. Ingevolge § 4, lid 9, sub b, van het Umsatzsteuergesetz 1993 (Duitse wet op de omzetbelasting 1993; hierna: „UStG") zijn vrijgesteld van BTW:

„de omzetten die onder de wet op de weddenschappen en loterijen vallen, evenals de omzetten van de erkende openbare speelbanken die worden behaald door de exploitatie ervan. [...]"

III — Feiten, procedure en prejudiciële vragen

A — *Zaak C-453/02*

6. Linneweber is de enige rechtsopvolgster van haar in 1999 overleden echtgenoot, de (oorspronkelijke) belastingplichtige, die met een door de overheid afgegeven vergunning in horecabedrijven en hem toebehorende gokhallen speelautomaten tegen betaling ter beschikking van het publiek stelde.

7. Linneweber en de belastingplichtige hebben de door de exploitatie van die automaten gerealiseerde opbrengsten aangegeven als van BTW vrijgestelde omzetten, terwijl het Finanzamt zich op het standpunt heeft gesteld dat de betrokken opbrengsten niet ingevolge § 4, lid 9, sub b, UStG waren vrijgesteld.

8. Het Finanzgericht Münster, waarbij het geding aanhangig was gemaakt, heeft onder verwijzing naar het arrest Fischer [4] en de in dat arrest gegeven uitlegging van het beginsel van fiscale neutraliteit, geoordeeld dat de betrokken omzetten waren vrijgesteld van BTW.

4 — Reeds aangehaald.

9. De verwijzende rechter, het Bundesfinanzhof, waarbij beroep in „Revision" tegen deze beslissing van het Finanzgericht is ingesteld, heeft daarentegen twijfels over de door het Finanzgericht aanvaarde vrijstelling van BTW van de omzetten uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn. De verwijzende rechter wijst erop dat het Hof in het arrest Fischer zijn aandacht heeft geconcentreerd op illegaal geëxploiteerde kansspelen, terwijl het in het onderhavige geval gaat om met een vergunning van de overheid uitgebate speelautomaten. De speelautomaten in openbare speelbanken verschillen evenwel over het algemeen aanzienlijk van de in horecabedrijven en bedrijfsmatig geëxploiteerde speelhallen opgestelde speelautomaten, met name met betrekking tot de hoogte van de inzetten, de hoogte van de winsten en het percentage van de inzetten dat als winst weer wordt uitgekeerd.

10. De verwijzende rechter betwijfelt of het onderscheid tussen legale en illegale kansspelen voor het gemeenschapsrecht relevant is. Volgens hem is het verder denkbaar dat artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat de (legale of illegale) organisatie van een kansspel niet aan BTW mag onderwerpen, wanneer de organisatie van een *overeenkomstig* kansspel door een erkende openbare speelbank van BTW is vrijgesteld.

11. Teneinde duidelijkheid met betrekking tot de toepassingssfeer van deze BTW-vrijstelling te verkrijgen, heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 6 november 2002 het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat een lidstaat de organisatie van een kans- en geldspel niet aan BTW mag onderwerpen wanneer de organisatie van een dergelijk spel door een erkende openbare speelbank is vrijgesteld?

2) Verbiedt artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn een lidstaat reeds dan de exploitatie van een speelautomaat aan BTW te onderwerpen wanneer de exploitatie van een speelautomaat door een erkende openbare speelbank is vrijgesteld, of moet bovendien vaststaan dat de buiten de speelbanken geëxploiteerde speelautomaten op essentiële punten, zoals de maximuminzet en de maximumwinst, vergelijkbaar zijn met de speelautomaten in de speelbanken?

3) Kan de speelautomatenexploitant zich op de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn beroepen?"

B — *Zaak C-462/02*

12. Akritidis heeft tussen 1987 en 1991 de speelhal „Monte-Carlo" uitgebaat in Herne-

Eickel (Duitsland), waar hij met een aan zijn bedrijf verleende vergunning roulette en kaartspelen organiseerde. Het was hem onder andere toegestaan om Memory-kaartspelen te organiseren, waarvoor naast de speeltafel ook een zogenaamde kaarttafel wordt gebruikt. Hij hield zich evenwel noch bij het roulettespel noch bij het kaartspel aan de door de autoriteiten opgelegde voorwaarden. Zo werd bijvoorbeeld de kaarttafel niet gebruikt en werden de toegestane maximuminzetten overschreden.

13. Het Finanzamt heeft aanvankelijk in de aanslag omzetbelasting van 1 april 1996 ook rekening gehouden met de illegale inkomsten uit de organisatie van de roulette- en kaartspelen. Na een bezwaar van Akritidis heeft het Finanzamt op grond van het arrest Fischer weliswaar het roulettespel vrijgesteld van BTW, maar het illegaal georganiseerde kaartspel verder belastbaar geacht.

14. Het Finanzgericht, waar het geding aanhangig was gemaakt, is daarentegen tot de conclusie gekomen dat de inkomsten uit de organisatie van het kaartspel uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn eveneens moesten worden vrijgesteld van BTW en dat de ondernemer rechtstreeks een beroep kon doen op deze bepaling.

15. Het Finanzamt heeft hiertegen beroep in „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof, de verwijzende rechter. Volgens het Finanzamt is het door Akritidis georganiseerde kaartspel maar tot op zekere hoogte vergelijkbaar met de door de openbare speelbanken georganiseerde kaartspelen, zodat er geen sprake is van de door het Hof in het arrest Fischer veronderstelde concurrentie tussen de spelen. Akritidis voert daartegen aan dat de door hem georganiseerde kaartspelen overeenkomen met de kaartspelen die door de speelbanken worden georganiseerd en derhalve net als laatstgenoemde van BTW moeten worden vrijgesteld.

16. De verwijzende rechter vraagt zich, gelet op het arrest Fischer, waarin het Hof ervan is uitgegaan dat het door Karlheinz Fischer (illegaal) geëxploiteerde spel overeenkwam met het in de regelmatig erkende openbare speelbanken georganiseerde roulettespel, af of het voor de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn volstaat dat kaartspelen zowel in openbare speelbanken als daarbuiten worden georganiseerd, of dat deze kaartspelen bovendien op essentiële punten vergelijkbaar moeten zijn. Bovendien is het voor de verwijzende rechter niet duidelijk of een particulier zich kan beroepen op genoemde bepaling van de Zesde richtlijn.

17. Tegen deze achtergrond heeft het Bundesfinanzhof bij beschikking van 6 november 2002 het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Verbiedt artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn een lidstaat reeds dan de organisatie van een kaartspel aan BTW te onderwerpen wanneer de organisatie van een kaartspel door een erkende

openbare speelbank is vrijgesteld, of moet bovendien vaststaan dat de buiten de speelbanken georganiseerde kaartspelen op essentiële punten, zoals de spelregels, de maximuminzet en de maximumwinst, vergelijkbaar zijn met de kaartspelen in de speelbanken?

2) Kan de organisator zich op de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn beroepen?"

IV — Beantwoording van de prejudiciële vragen

A — *Reikwijdte van het beginsel van fiscale neutraliteit wat de belastingheffing op kansspelen betreft (eerste en tweede vraag in de zaak C-453/02 en eerste vraag in de zaak C-462/02)*

18. De eerste twee vragen in zaak C-453/02 en de eerste vraag in zaak C-462/02, die ik gezamenlijk zal bespreken, hebben in wezen betrekking op de vraag of artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn reeds in de weg staat aan de heffing van BTW op de organisatie van kans- en geldspelen wanneer de organisatie van soortgelijke kansspelen — zoals de exploitatie van een speelautomaat of de organisatie van een kaartspel — door een erkende openbare speelbank is vrijgesteld van BTW, of enkel wanneer de door een erkende openbare speelbank georganiseerde kansspelen ook qua essentiële speleigenschappen vergelijkbaar zijn met de buiten deze speelbanken georganiseerde kansspelen.

1. Belangrijkste argumenten

19. *Akritidis* heeft in de onderhavige gevoegde zaken geen opmerkingen ingediend.

20. *Linneweber* stelt voor het Hof — anders dan in het hoofdgeding — dat de heffing van belasting op omzetten uit de door haar echtgenoot geëxploiteerde speelautomaten geen schending vormt van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn, omdat deze aanzienlijk verschillen van de in de openbare speelbanken opgestelde speelautomaten. Zij voert dienaangaande aan dat het tot de discretionaire bevoegdheid van de lidstaten behoort om de toepassingsvoorwaarden en beperkingen van de belastingvrijstelling voor kansspelen uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn vast te stellen, zolang zij daarbij, zoals het Hof in het arrest Fischer heeft geoordeeld, het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen. Dit beginsel wordt volgens Linneweber echter alleen geschonden indien vergelijkbare activiteiten worden onderworpen aan een verschillende BTW-heffing. Twee diensten zijn vergelijkbaar wanneer zij — vanuit het standpunt van de consument bezien — voldoende sterk met elkaar concurreren. Bij de beoordeling van deze vraag dienen volgens haar alle factoren te worden betrokken die voor de consument

het nut en de waarde van de dienst bepalen, waarbij niet enkel de uiterlijke en abstracte verschijningsvorm van de dienst relevant is, maar eveneens de vraag onder welke voorwaarden de dienst kan worden verkregen, wat hij precies inhoudt en welke voor- en nadelen er voor de consument aan verbonden zijn.

21. Volgens Linneweber bestaan er tussen de speelautomaten die in het hoofdgeding aan de orde zijn en de speelautomaten in erkende openbare speelbanken dermate grote verschillen wat betreft de beschikbare locaties en de openingstijden, de kring van afnemers van de dienst, de opzet van het kansspel (minimumspeelduur, maximuminzet, minimumuitkeringspercentage) en de spelomgeving, dat de twee categorieën kansspelen vanuit het standpunt van de consument bezien niet met elkaar concurreren en derhalve in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit verschillend mogen worden behandeld. Zelfs wanneer ervan wordt uitgegaan dat de twee categorieën kansspelen vergelijkbaar zijn, wordt echter naar haar mening door de „Spielbankenabgabe" (in Duitsland door de uitbater van een speelbank te betalen heffing over de brutospelinkomsten) over de inkomsten van de speelautomaten in erkende openbare speelbanken gelijkheid van belastingdruk bereikt.

22. De *Duitse regering* benadrukt eveneens dat de speelautomaten en kaartspelen waarvan in de twee hoofdgedingen sprake is, elk aanzienlijk verschillen van de in erkende openbare speelbanken opgestelde automaten, respectievelijk van de daar georganiseerde kaartspelen (bijvoorbeeld wat betreft het spelverloop, de winstmogelijkheden, de duur van het spel en de hoogte van de inzet). Het fiscale onderscheid tussen deze binnen respectievelijk buiten erkende openbare speelbanken georganiseerde kansspelen is volgens haar bijgevolg niet enkel objectief noodzakelijk, maar eveneens verenigbaar met het gemeenschapsrecht, met name met het beginsel van fiscale neutraliteit, en blijft binnen de aan de lidstaten toegekende discretionaire bevoegdheid.

23. Uit het arrest Fischer blijkt dat het beginsel van fiscale neutraliteit weliswaar een algemeen fiscaal onderscheid tussen legale en illegale diensten verbiedt, maar niet vereist dat alle legale kansspelen aan identieke belastingen en heffingen worden onderworpen wanneer zij daadwerkelijk verschillend van aard zijn. De Duitse wetgever heeft dienovereenkomstig aan de verschillende soorten legale kansspelen en aan de verschillende locaties waar deze worden georganiseerd, verschillende rechtsgevolgen verbonden. Gelet op de wezenlijke verschillen in aard en omvang tussen binnen en buiten erkende openbare speelbanken geëxploiteerde kansspelen bestaat er volgens de Duitse regering geen concurrentie tussen deze kansspelen. Om vast te stellen of twee kansspelen met elkaar concurreren, kan verder nog een beroep worden gedaan op de door de instellingen van de Gemeenschap ontwikkelde beginselen om de „relevante markt" in de zin van artikel 82 EG zowel in inhoudelijk als in territoriaal opzicht te bepalen.

24. De Duitse regering is ten slotte van mening dat zij gerechtigd is om buiten openbare speelbanken georganiseerde kansspelen aan BTW te onderwerpen, omdat

deze belasting voor binnen erkende speelbanken georganiseerde kansspelen wordt geheven door middel van de „Spielbankenabgabe".

25. De *Commissie* voert aan dat artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn enkel de organisatie van „kans- en geldspelen" in materiële zin betreft, los van de criteria waarvan de belastingheffing in Duitsland afhankelijk is, namelijk de persoon van de organisator of de locatie waar het kansspel wordt georganiseerd. Het beginsel van fiscale neutraliteit verbiedt volgens haar met name dat ondernemers die soortgelijke omzetten behalen, uit het oogpunt van de BTW ongelijk worden behandeld. In ieder geval blijkt naar de mening van de Commissie uit het arrest Fischer dat de lidstaten de belastingvrijstelling niet mogen voorbehouden aan legale kansspelen. Doorslaggevend in de zin van de Zesde richtlijn is enkel of het in wezen, eventuele verschillen in de modaliteiten van het spel buiten beschouwing gelaten, om één en hetzelfde kansspel gaat. Dit dient in elk afzonderlijk geval door de nationale rechter of de nationale autoriteiten te worden vastgesteld.

2. Beoordeling

26. Zoals alle betrokkenen bij de twee procedures terecht hebben aangevoerd, blijkt uit het arrest Fischer [5] dat de lidstaten weliswaar krachtens artikel 13, B, sub f, de bevoegdheid hebben om de toepassingsvoorwaarden en beperkingen van de belastingvrijstelling voor kans- en geldspelen vast te stellen, maar daarbij het beginsel van fiscale neutraliteit in acht moeten nemen, dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel.

27. Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich er met name tegen dat soortgelijke, dus met elkaar concurrerende, goederen of diensten uit het oogpunt van de BTW ongelijk worden behandeld, zodat die goederen of diensten aan een uniform tarief moeten worden onderworpen. [6]

28. Dienovereenkomstig dient om te beginnen te worden vastgesteld dat het beginsel van fiscale neutraliteit is verbonden met de gelijksoortigheid van de omzet, maar losstaat van de persoon en de rechtsvorm van de ondernemer die de omzet realiseert. [7]

29. Derhalve bestaat er tussen dit beginsel en een regeling als die van het UStG, volgens welke, zoals uit de verwijzingsbeschikking

5 — Reeds aangehaald, punt 27.

6 — Onder andere arresten van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk (C-481/98, Jurispr. blz. I-3369, punt 22); 11 oktober 2001, Adam (C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punt 36), en 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, Jurispr. blz. I-4395, punt 25).

7 — Zie wat dit punt betreft met name arresten van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20); 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 30), en 3 april 2003, Hoffmann (C-144/00, Jurispr. blz. I-2921, punt 27).

blijkt, de belastingvrijstelling voor uit de organisatie van kansspelen behaalde omzetten afhankelijk is van het feit dat de omzetten door erkende openbare speelbanken zijn gerealiseerd, automatisch een bepaald spanningsveld.

30. De Duitse regering heeft weliswaar gesteld dat het UStG een onderscheid maakt tussen binnen en buiten openbare speelbanken gerealiseerde omzetten, maar heeft ter terechtzitting in de eerste plaats benadrukt, dat dit onderscheid uiteindelijk berust op de grote verschillen die in werkelijkheid bestaan tussen de kansspelen — daaronder begrepen de spelomgeving en de bereikbaarheid van de locaties, enzovoort — en derhalve verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

31. Ik betwijfel om meerdere redenen of deze argumentatie steekhoudend is.

32. In de eerste plaats blijkt uit de verwijzingsbeschikking, zoals ook de Commissie heeft opgemerkt, dat in principe niets de openbare speelbanken belet om kansspelen aan te bieden waarvoor een vergunning is vereist en die derhalve buiten de openbare speelbanken eveneens legaal zijn.

33. Daarenboven blijkt uit het arrest Fischer eveneens dat er niet in het algemeen van uitgegaan mag worden dat het vanuit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit bij de heffing van BTW is toegestaan een onderscheid te maken tussen binnen en buiten openbare speelbanken georganiseerde kansspelen. Ik ga thans dieper in op dit arrest.

34. De zaak Fischer had betrekking op de vraag of een buiten een erkende openbare speelbank geëxploiteerd kansspel, lijkend op roulette, zoals dat in regelmatig erkende openbare speelbanken wordt gespeeld, fiscaal op gelijke wijze dient te worden behandeld.

35. In die zaak was de exploitatie van het roulettespel buiten de erkende openbare speelbank illegaal en het Hof heeft de vraag of de heffing van BTW op dit kansspel verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit uiteindelijk in de eerste plaats beantwoord vanuit het oogpunt van het al dan niet legale karakter van het kansspel. Het heeft, onder verwijzing naar het arrest Lange [8], geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet „tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties bij de heffing van BTW". [9]

8 — Arrest van 2 augustus 1993 (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677, punten 16 en 17).

9 — Arrest Fischer, reeds aangehaald, punt 28.

36. Derhalve mogen kansspelen ten eerste in ieder geval niet fiscaal verschillend worden behandeld, enkel omdat zij legaal dan wel illegaal zijn. Dat is in casu in zaak C-462/02 relevant, die betrekking heeft op een illegaal, buiten een erkende openbare speelbank aangeboden kaartspel.

37. Ten tweede kan op basis van het arrest Fischer eveneens de stelling worden weerlegd dat kansspelen vanuit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit zich reeds onderscheiden enkel omdat zij door of in openbare speelbanken worden georganiseerd. Het Hof heeft in dat arrest namelijk juist geoordeeld dat een lidstaat een — wel te verstaan, buiten een erkende openbare speelbank georganiseerd — kansspel niet aan BTW mag onderwerpen, wanneer de organisatie van een overeenkomstig kansspel door een erkende openbare speelbank van BTW is vrijgesteld. [10]

38. Het Hof had niet tot dit oordeel kunnen komen wanneer de door openbare speelbanken aangeboden kansspelen daadwerkelijk reeds aanzienlijk verschilden van de door commerciële uitbaters aangeboden kansspelen qua toegankelijkheid, spelomgeving, „spelcultuur" of consumentenkring.

39. De kernvraag dient echter nog te worden beantwoord, namelijk of en onder welke omstandigheden de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde kansspelen — speelautomaten en kaartspelen — als *„overeenkomstige"* kansspelen in de zin van het arrest Fischer moeten worden beschouwd ten opzichte van die welke door erkende openbare speelbanken worden georganiseerd en van BTW zijn vrijgesteld.

40. Zoals ik reeds heb uiteengezet in mijn conclusie in de zaak Town & County Factors [11], hebben alle kans- en geldspelen fiscaalrechtelijk gezien hoe dan ook het wezenlijke kenmerk gemeen dat zij zijn gericht 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. In hoeverre moet er in de onderhavige omstandigheden op grond van verschillen in vorm en opzet echter onderscheid worden gemaakt tussen verschillende kansspelen?

41. Om te beginnen kunnen niet alle kans- en geldspelen vanuit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit worden beschouwd als soortgelijke diensten, die als zodanig op dezelfde wijze moeten worden belast.

10 — Arrest Fischer, reeds aangehaald, punt 31.

11 — Arrest van 17 september 2002 (C-498/99, Jurispr. blz. I-7173, punt 70 van de conclusie).

42. Dat zou de lidstaten praktisch de discretionaire bevoegdheid ontnemen om de „toepassingsvoorwaarden en beperkingen" van de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn vast te stellen. Deze discretionaire bevoegdheid moet de lidstaten echter juist in staat stellen bepaalde soorten kansspelen aan BTW te onderwerpen. [12]

43. Een lidstaat mag met andere woorden zeer wel de heffing van belasting — of omgekeerd de vrijstelling ervan — tot bepaalde soorten kansspelen beperken. De lidstaat kan derhalve door het beginsel van fiscale neutraliteit niet tot een alles-of-niets-oplossing worden gedwongen in die zin dat hij, zodra hij bijvoorbeeld een kansspel of een bepaald soort kansspel van BTW vrijstelt, eveneens alle andere kansspelen of soorten kansspelen van BTW moet vrijstellen.

44. Het is echter uit de aard der zaak moeilijk om verschillende kansspelen of soorten kansspelen van elkaar af te bakenen, dus te bepalen of zij al dan niet soortgelijk zijn. Hoewel ik geneigd ben bijvoorbeeld kaartspelen, roulette en speelautomaten in ieder geval als verschillende soorten kansspelen te beschouwen, rijst deze vraag in het onderhavige geval niet zo algemeen, aangezien het in de zaak Linneweber steeds om speelautomaten gaat en in de zaak Akritidis steeds om kaartspelen.

45. Anderzijds zou het stellig te ver gaan om bijvoorbeeld gewoonweg alle kaartspelen als soortgelijk te beschouwen. De verschillende spelmogelijkheden zijn hier te talrijk om er zonder meer van uit te kunnen gaan dat het bij alle kansspelen met speelkaarten om een soortgelijke dienst gaat vanuit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit.

46. Op kleine verschillen in de organisatie of de opzet van de te vergelijken kansspelen kan het echter in ieder geval niet aankomen.

47. Aangezien bij kansspelen ontelbare spelvarianten denkbaar zijn, zou het beginsel van fiscale neutraliteit namelijk in grote mate worden omzeild, wanneer de lidstaten reeds op grond van kleine verschillen in de opzet, de modaliteiten en de regels van een spel een verschillende BTW-regeling zouden kunnen hanteren. Zoals Linneweber heeft aangevoerd, heeft het Hof in de arresten Glawe en Towns & County Factors zeker sterk rekening gehouden met de concrete structuur en het verloop van elk spel [13]; anders dan in het onderhavige geval ging het in die zaken echter niet om de gelijksoortigheid van kansspelen vanuit het oogpunt van de fiscale neutraliteit, noch om de belastingheffing als zodanig, maar om de *belastinggrondslag* en met name om de vraag waarin,

12 — Zie mijn conclusie in de zaak Town & County Factors, aangehaald in voetnoot 11, punt 69. Zie eveneens de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Glawe (arrest van 5 mei 1994, C-38/93, Jurispr. blz. I-1679), punt 10.

13 — Zie wat dit punt betreft eveneens de overwegingen in mijn conclusie in de zaak Town and County Factors (aangehaald in voetnoot 11, punten 68-74), evenals arrest Glawe, aangehaald in voetnoot 12.

naar gelang van de opzet van het kansspel, de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie bestond.

48. Met betrekking tot de gelijksoortigheid van kansspelen vanuit het oogpunt van de fiscale neutraliteit daarentegen moet voor ogen worden gehouden dat dit beginsel de gelijke behandeling van „soortgelijke [...], [...] dus met elkaar concurreren[de]" goederen en diensten inhoudt, en derhalve tevens, zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, een uitdrukking vormt van het beginsel van het opheffen van concurrentievervalsingen. [14]

49. Het Hof heeft dienovereenkomstig, bijvoorbeeld in de arresten C-481/98 [15] en C-384/01 [16], de gelijksoortigheid van omzetten beoordeeld door te onderzoeken of de betrokken omzetten met elkaar concurreren en een verschillende fiscale behandeling derhalve een gevaar voor verstoring van de mededinging inhoudt.

50. Anders dan de Commissie betoogt, verzet het feit dat de in het voorafgaande punt aangehaalde arresten betrekking hebben op een verlaagd belastingtarief, zich er niet tegen dat deze rechtspraak wordt toegepast op de beide onderhavige gevallen, aangezien het daarbij in ieder geval gaat om de vraag of bepaalde leveringen van goederen of diensten volgens het beginsel van fiscale neutraliteit fiscaal gelijk moeten worden behandeld of niet.

51. Wanneer het derhalve voor de gelijksoortigheid van goederen of diensten bepalend is of zij met elkaar concurreren of niet, ligt een analoge toepassing van de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 90, lid 2, EG volkomen voor de hand. Volgens deze rechtspraak moet bij de beoordeling van de gelijksoortigheid van goederen worden onderzocht of zij „soortgelijke eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen, waarbij niet de volstrekte identiteit, maar het soortgelijke en vergelijkbare gebruik de maatstaf is". [17]

52. Het Hof heeft dit criterium bijvoorbeeld toegepast in het arrest Commissie/Frankrijk, door aan de hand van de aankoopbeslissing van de consument te onderzoeken of voor vergoeding in aanmerking komende geneesmiddelen en niet voor vergoeding in aanmerking komende geneesmiddelen vanuit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit moeten worden beschouwd als soortgelijke goederen die met elkaar concurreren. [18]

14 — Arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 6, punt 22; zie eveneens punt 27 hierboven.

15 — Arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald, punten 27 en 28).

16 — Arrest van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 6, punt 30).

17 — Onder andere arresten van 11 augustus 1995, Roders e.a. (C-367/93 t/m C-377/93, Jurispr. blz. I-2229, punt 27), en 27 februari 2002, Commissie/Frankrijk (C-302/00, Jurispr. blz. I-2055, punt 23).

18 — Arrest van 3 mei 2001, reeds aangehaald, punt 27.

53. Wanneer deze benadering wordt toegepast op kans- en geldspelen, moeten deze derhalve als soortgelijk worden beschouwd indien zij „voldoen aan dezelfde behoeften van de consument", dat wil zeggen van de speler, en dus voor hem vergelijkbaar zijn, dat wil zeggen, wanneer de beslissing van de consument om aan het ene of aan het andere kansspel deel te nemen niet wordt bepaald door mogelijke verschillen tussen twee kansspelen van hetzelfde type, bijvoorbeeld twee varianten van een kaartspel. In een dergelijk geval zijn de betrokken kansspelen in de ogen van de consument namelijk vergelijkbaar, zodat een onderscheid in de belastingheffing op deze kansspelen zou kunnen leiden tot verstoringen van de mededinging.

54. Verder moet bij de beoordeling van het belang van verschillen in dit opzicht — zoals in het algemeen bij de beoordeling van een omzet in het kader van het gemeenschappelijke BTW-stelsel — het geheel worden beschouwd. Daarbij moeten kunstmatige onderscheidingen worden vermeden en dient vooral te worden uitgegaan van het standpunt van de modale consument. [19]

55. Het staat echter aan de nationale rechter om in het concrete geval te beoordelen of de buiten de openbare speelbanken geëxploiteerde speelautomaten en aangeboden kaartspelen in de ogen van de modale consument vergelijkbaar zijn en of zij aan dezelfde behoeften voldoen als de speelautomaten en kaartspelen die door deze openbare speelbanken worden geëxploiteerd of georganiseerd, dan wel of zij, integendeel, wezenlijk daarvan verschillen.

56. Wanneer het gaat om kansspelen van hetzelfde basistype, dus om kaartspelen of speelautomaten, kunnen — in aanmerking genomen dat de aantrekkingskracht van kans- en geldspelen in de eerste plaats bestaat in het verschaffen van een kans op winst — met name de hoogte van de mogelijke winst en in het algemeen het risico van het spel een relevante invloed hebben op de beslissing van een modale consument om te spelen.

57. Wat ten slotte het betoog van Linneweber en de Duitse regering betreft, dat alleen de belastingvrijstelling van de binnen openbare speelbanken georganiseerde kansspelen met het beginsel van fiscale neutraliteit verenigbaar is, omdat deze kansspelen aan de „Spielbankenabgabe" zijn onderworpen, die eveneens de omzetbelasting zou omvatten, volstaat de vaststelling dat het Hof dit betoog in het arrest Fischer reeds heeft verworpen. [20]

58. Op grond van het bovenstaande dient op de eerste twee vragen in zaak C-453/02 te worden geantwoord dat artikel 13, B, sub f,

19 — Zie arrest van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 29).

20 — Reeds aangehaald, punten 29 en 30.

van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de heffing van belasting over de met de exploitatie van een speelautomaat behaalde omzet, wanneer de exploitatie van een soortgelijke speelautomaat door een erkende openbare speelbank is vrijgesteld van BTW. Bij de beoordeling van de gelijksoortigheid van de speelautomaten dient de nationale rechter te onderzoeken of de binnen en buiten openbare speelbanken geëxploiteerde speelautomaten in de ogen van de modale consument vergelijkbaar zijn en derhalve met elkaar concurreren, waarbij met name factoren zoals de hoogte van de mogelijke winst en het risico van het spel in aanmerking moeten worden genomen.

59. Dienovereenkomstig dient op de eerste vraag in zaak C-462/02 te worden geantwoord dat artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de heffing van belasting over de met de organisatie van een kaartspel behaalde omzet, wanneer de organisatie van een soortgelijk kaartspel door een erkende openbare speelbank is vrijgesteld van BTW. Bij de beoordeling van de gelijksoortigheid van de kaartspelen dient de nationale rechter te onderzoeken of de binnen en buiten openbare speelbanken georganiseerde kaartspelen in de ogen van de modale consument vergelijkbaar zijn en derhalve met elkaar concurreren, waarbij met name factoren zoals de hoogte van de mogelijke winst en het risico van het spel in aanmerking moeten worden genomen.

60. Wat ten slotte het tijdens de mondelinge behandeling ingediende verzoek van de Duitse regering betreft, om eventueel de werking van het onderhavige arrest in de tijd te beperken, met name omdat zij erop mocht vertrouwen dat de Duitse regeling inzake de omzetbelasting conform het gemeenschapsrecht was, zijn er naar mijn mening niet voldoende redenen voor een dergelijke beperking in de tijd. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, kon het arrest Glawe [21] geen gerechtvaardigd vertrouwen wekken dat de Duitse regeling inzake de omzetbelasting, wat de belastingheffing op kansspelen betreft, volledig conform het gemeenschapsrecht was, aangezien het in dat arrest enkel om de vaststelling van de belastinggrondslag ging. Een gerechtvaardigd vertrouwen kan — gelet op de discretionaire bevoegdheid die de Commissie op dit gebied heeft — evenmin worden ontleend aan het feit dat de Commissie tot nu toe geen niet-nakomingsprocedure heeft ingeleid tegen de Bondsrepubliek Duitsland inzake de heffing van belastingen op kansspelen.

B — *Rechtstreekse werking van de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn (derde vraag in zaak C-453/02 en tweede vraag in zaak C-462/02)*

1. Belangrijkste argumenten

61. Volgens de *Duitse regering* is de in artikel 13, B, sub f, voorziene belastingvrijstelling voor weddenschappen, loterijen en

21 — Zie punt 47, hierboven.

kansspelen niet onvoorwaardelijk en evenmin voldoende nauwkeurig om daarop ondubbelzinnige en aldus rechtstreeks toepasselijke verplichtingen te baseren. Ook het beginsel van fiscale neutraliteit verandert niets aan het gebrek aan precisie van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn.

62. De *Commissie* erkent dat de lidstaten met betrekking tot de belastingheffing op kans- en geldspelen een vergaande discretionaire bevoegdheid hebben. Een lidstaat kan een belastingplichtige die kan aantonen dat hij voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling van de richtlijn, echter niet tegenwerpen dat er geen overeenkomstige nationale bepalingen zijn vastgesteld. De Commissie stelt onder verwijzing naar met name het arrest Kügler [22] dat beperkingen aan een voorwaardelijke vrijstellingsbepaling, zoals in het onderhavige geval, de rechtstreekse werking niet kunnen uitsluiten.

63. *Linneweber* heeft tijdens de mondelinge behandeling verklaard dat zij in wezen deze mening van de Commissie deelt.

2. Beoordeling

64. Met de derde vraag in zaak C-453/02 en de tweede vraag in zaak C-462/02 wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen of een particulier, in de omstandigheden zoals die van de twee hoofdgedingen, voor de nationale rechter een beroep kan doen op de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn.

65. Volgens vaste rechtspraak kunnen particulieren zich in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken, voor de nationale rechter tegenover de staat op die bepalingen beroepen en dienen de in die bepalingen vastgelegde rechten te worden beschermd wanneer de richtlijn niet tijdig en correct is omgezet in nationaal recht. [23]

66. Wat dat betreft dient om te beginnen te worden vastgesteld dat het feit dat een bepaling van gemeenschapsrecht uitlegging behoeft — bijvoorbeeld in het licht van een beginsel zoals dat van fiscale neutraliteit — op zich niet uitsluit dat deze bepaling voldoende nauwkeurig en bepaald is om door particulieren voor een nationale rechter te kunnen worden ingeroepen. [24] De prejudiciële procedure beoogt veeleer juist via de uitlegging van het gemeenschapsrecht een uniforme bescherming — met name tegenover nationaal recht dat daarmee in strijd is — van de rechtstreeks werkende rechten die

22 — Reeds aangehaald, punt 57.

23 — Zie onder andere arrest van 22 juni 1989, Fratelli Costanzo (103/88, Jurispr. blz. 1839, punt 29); arrest Kügler (reeds aangehaald, punt 51), en arrest van 20 mei 2003, Österreichischer Rundfunk e.a. (C-465/00, C-138/01 en C-139/01, Jurispr. blz. I-4989, punt 98).

24 — Zie onder andere arrest van 29 april 2004, Beuttenmüller (C-102/02, Jurispr. blz. I-5405, met name punt 37).

het gemeenschapsrecht aan particulieren toekent. [25]

67. Verder is het juist dat de lidstaten over een discretionaire bevoegdheid beschikken om beperkingen te stellen aan de toepassingssfeer van de vrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn. [26]

68. Het is echter vaste rechtspraak van het Hof dat ook wanneer een richtlijn de lidstaten een meer of minder ruime handelingsvrijheid laat, de particulier toch niet het recht kan worden ontzegd om een beroep te doen op die bepalingen die naar hun inhoud uit het geheel kunnen worden losgemaakt en als zodanig kunnen worden toegepast. [27]

69. Zolang een lidstaat bij de vaststelling van de toepassingsvoorwaarden en beperkingen van de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn binnen de grenzen blijft van de hem met deze bepaling toegekende discretionaire bevoegdheid, kan een particulier die niet onder de aldus vastgestelde toepassingssfeer van de belastingvrijstelling valt, derhalve beslist geen beroep doen op deze bepaling om de hem opgelegde belasting te betwisten. [28]

70. Het is echter omgekeerd niet uitgesloten dat een particulier een beroep kan doen op deze bepaling om de toepassing van een nationale regeling te verhinderen, wanneer deze regeling de grenzen van de aan de lidstaten toegekende discretionaire bevoegdheid overschrijdt of daarmee in strijd is.

71. Zoals ik hierboven reeds heb uiteengezet, moet artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn aldus worden begrepen dat de lidstaten de toepassingsvoorwaarden en grenzen van de belastingvrijstelling voor kans- en geldspelen dienen vast te stellen met inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit. [29]

72. Wanneer een lidstaat bijgevolg heeft nagelaten de belastingvrijstelling voor kans- en geldspelen overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit vast te stellen, kan hij, zoals de Commissie terecht heeft aangevoerd, geen beroep doen op zijn eigen nalatigheid om aan een belastingplichtige een belastingvrijstelling te ontzeggen waar deze krachtens de Zesde richtlijn recht op heeft. [30]

25 — Zie in deze zin arrest van 5 februari 1963, Van Gend & Loos (26/62, Jurispr. blz. 3, blz. 26).

26 — Zie punten 26, 42 e.v., hierboven.

27 — Zie in deze zin arresten van 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr. blz. 53, punt 30), en 10 juni 1999, Braathens (C-346/97, Jurispr. blz. I-3419, punt 30).

28 — Zie arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 55.

29 — Zie punt 26, hierboven.

30 — Zie arrest Kügler, aangehaald in voetnoot 7, punt 60.

73. Of dit in de respectieve nationale hoofdgedingen het geval is, dient door de nationale rechter te worden vastgesteld aan de hand van de aanwijzingen die zijn gegeven in het antwoord op de eerste twee vragen in zaak C-453/02 en op de eerste vraag in zaak C-462/02.

74. Op de derde vraag in zaak C-453/02 en op de tweede vraag in zaak C-462/02 dient derhalve te worden geantwoord dat een particulier voor een nationale rechter een beroep kan doen op de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn om zich te verzetten tegen een met deze bepaling onverenigbare nationale regeling.

V — Conclusie

75. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging op de prejudiciële vragen te antwoorden als volgt:

A — *In zaak C-453/02*

„1) Artikel 13, B, sub f, 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, verzet zich tegen de heffing van belasting over de met de exploitatie van een speelautomaat behaalde omzet, wanneer de exploitatie van een soortgelijke speelautomaat door een erkende openbare

speelbank is vrijgesteld van BTW. Bij de beoordeling van de gelijksoortigheid van de speelautomaten dient de nationale rechter te onderzoeken of de binnen en buiten openbare speelbanken geëxploiteerde speelautomaten in de ogen van de modale consument vergelijkbaar zijn en derhalve met elkaar concurreren, waarbij met name factoren zoals de hoogte van de mogelijke winst en het risico van het spel in aanmerking moeten worden genomen.

2) Een particulier kan voor een nationale rechter een beroep doen op de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn om zich te verzetten tegen een met deze bepaling onverenigbare nationale regeling."

B — *In zaak C-462/02*

„1) Artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG verzet zich tegen de heffing van belasting over de met de organisatie van een kaartspel behaalde omzet, wanneer de organisatie van een soortgelijk kaartspel door een erkende openbare speelbank is vrijgesteld van BTW. Bij de beoordeling van de gelijksoortigheid van de kaartspelen dient de nationale rechter te onderzoeken of de binnen en buiten openbare speelbanken georganiseerde kaartspelen in de ogen van de modale consument vergelijkbaar zijn en derhalve met elkaar concurreren, waarbij met name factoren zoals de hoogte van de mogelijke winst en het risico van het spel in aanmerking moeten worden genomen.

2) Een particulier kan voor een nationale rechter een beroep doen op de belastingvrijstelling uit hoofde van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn om zich te verzetten tegen een met deze bepaling onverenigbare nationale regeling."