ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
11 juni 1998 *

In zaak C-283/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

K. Fischer

en

Finanzamt Donaueschingen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: H. Ragnemalm, kamerpresident, G. F. Mancini (rapporteur), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en B. Kloke, Oberregierungsrat bij dit ministerie, als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door P. Mantle, Barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Grunwald als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door K. Parker, QC, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 30 januari 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 maart 1997,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 21 augustus 1995, binnengekomen bij het Hof op 25 augustus daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen K. Fischer en het Finanzamt Donaueschingen (hierna: „Finanzamt") ter zake van omzetbelasting over illegale en strafbare kansspelen.

De toepasselijke wetgeving

3 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

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

(...)"

4 Krachtens artikel 11 A, lid 1, sub a, is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten in beginsel 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.

5 Artikel 13 B bepaalt:

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

(...)

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

(...)"

6 Artikel 33 bepaalde in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie, dat, onverminderd andere communautaire bepalingen, de bepalingen van de

Zesde richtlijn geen beletsel vormen 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.

7 Naar Duits recht zijn de leveringen en andere prestaties die een ondernemer onder bezwarende titel in het kader van zijn onderneming binnen het belastinggebied verricht, aan omzetbelasting onderworpen (§ 1, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz, *BGBl.* I, 1979, blz. 1953; hierna: „UStG").

8 Krachtens § 4, lid 9, sub b, UStG is de omzet die onder de wet op de weddenschappen en loterijen valt, alsmede de omzet die de erkende openbare speelcasino's door de exploitatie van de speelbank behalen, vrijgesteld.

9 Volgens § 284 van het Duitse wetboek van strafrecht wordt eenieder die zonder vergunning van het bestuur openbare kansspelen organiseert, gestraft met geldboete of gevangenisstraf van maximaal twee jaar. Als openbare kansspelen worden eveneens aangemerkt, kansspelen in besloten groepen of verenigingen, indien deze er plegen te worden georganiseerd.

10 Ingevolge § 40 van de Abgabenordnung van 1977 (*BGBl.* I, blz. 613) is het voor de belastingheffing irrelevant, of een gedraging die geheel of ten dele aan de voorwaarden voor toepasselijkheid van een belastingwet voldoet, in strijd is met een wettelijk gebod of verbod dan wel met de goede zeden.

De feiten van het hoofdgeding

11 Fischer organiseerde in de jaren 1987 tot 1989 op verschillende plaatsen in Duitsland kansspelen. Hij was in het bezit van de vereiste 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 op het roulettespel leek, zoals dat wordt gespeeld in de toegelaten openbare speelcasino's.

12 De door Fischer gebruikte apparaten bevatten een cijferring met van 1 tot 24 genummerde vakjes, in rood of zwart, plus twee vakjes voor de tekens 0 en X. De spelers dienden 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 en konden bij elk spel één of meer jetons inzetten. Bleef het balletje op het getal, de lijn of kleur waarop was ingezet, liggen, dan betaalde de spelleider het 24-voudige, respectievelijk het 12-voudige of het 2-voudige van de inzet.

13 De winst werd onmiddellijk na een gewonnen spel uitbetaald in jetons. De overige inzetten werden door de spelleider ingezameld. Spelers die niet meer wilden spelen, konden hun resterende jetons in geld omwisselen.

14 Na een controle stelde het Finanzamt zich op het standpunt, dat Fischer aan de omzetbelasting onderworpen prestaties verrichtte, bestaande in het verschaffen van winstkansen aan de spelers. Volgens het Finanzamt diende de maatstaf van heffing te bestaan in de inzet van de spelers minus de uitgekeerde winst. Aangezien Fischer van deze handelingen geen boekhouding had gevoerd, werd het belastbare bedrag geschat op basis van een kansberekening, waarbij de inkomsten met de factor 6 werden vermenigvuldigd.

De prejudiciële vragen

15 Het Finanzgericht Baden-Württemberg, waarbij Fischer beroep heeft ingesteld, vraagt zich in de eerste plaats af, of de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, in het licht van de arresten van 5 juli 1988, Mol (269/86, Jurispr. blz. 3627), en Happy Family (289/86, Jurispr. blz. 3655), daadwerkelijk diensten in de zin van artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn zijn, dan wel als illegale activiteiten buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen. Ingeval de betrokken prestaties op grond van de Zesde richtlijn belastbaar zouden zijn, vraagt hij zich in de tweede plaats af, of de berekeningswijze van de maatstaf van heffing die het Hof in het arrest van 5 mei 1994, Glawe (C-38/93, Jurispr. blz. I-1679), heeft aangegeven, waarbij alleen rekening wordt gehouden met de netto-inkomsten na uitbetaling van de winst aan de spelers, in casu toepasbaar is. Indien dit niet het geval is, moet volgens het Finanzgericht een andere berekeningswijze voor de maatstaf van heffing worden vastgesteld.

16 De nationale rechter heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële 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?"

De eerste vraag

17 Teneinde de nationale rechter een zinvol antwoord te geven, moet zijn eerste vraag aldus worden opgevat, of de illegale exploitatie van een kansspel, in casu roulette, binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt en of een lidstaat die activiteit aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") mag onderwerpen, terwijl de overeenkomstige activiteit van een erkend openbaar speelcasino is vrijgesteld.

18 Om te beginnen moet worden vastgesteld, dat kans- en geldspelen in deze richtlijn uitdrukkelijk worden genoemd: artikel 13 B, sub f, voorziet in een vrijstelling ter zake, terwijl artikel 33 bepaalt, dat de bepalingen van de richtlijn geen beletsel vormen voor de handhaving of invoering door de lidstaten van belastingen op spelen en weddenschappen. Die handelingen zijn dus niet als zodanig uitgesloten van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn.

19 Vervolgens dient te worden ingegaan op de door de nationale rechter geuite twijfel, of illegale activiteiten aan BTW kunnen worden onderworpen. In zijn arresten van 28 februari 1984, Einberger II (294/82, Jurispr. blz. 1177, punten 19 en 20), Mol en Happy Family (reeds aangehaald, punt 15 respectievelijk 17), en 6 december 1990, Witzemann (C-343/89, Jurispr. blz. I-4477, punt 19), heeft het Hof geoordeeld, dat de illegale invoer of levering van verdovende middelen of vals geld, die per definitie niet in het economische en commerciële circuit van de Gemeenschap mogen worden gebracht en welke handelingen slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn vallen en bijgevolg geen aanleiding kunnen geven tot het ontstaan van een omzetbelastingschuld.

20 Gelijk het Hof in het arrest van 2 augustus 1993, Lange (C-111/92, Jurispr. blz. I-4677, punt 12), opmerkte, heeft dit beginsel slechts betrekking op goederen die wegens hun bijzondere kenmerken niet in de handel of in het economisch circuit kunnen worden gebracht.

21 Buiten die gevallen, waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten, verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich echter tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties bij de heffing van BTW. Zo heeft het Hof beslist, dat het verbod om bepaalde goederen naar specifieke bestemmingen uit te voeren omdat ze eventueel voor strategische doeleinden kunnen worden gebruikt, op zich niet volstaat om die uitvoer buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn te brengen (arrest Lange, reeds aangehaald, punten 16 en 17).

22 De voorgaande overwegingen, die op de invoer of de overdracht van goederen betrekking hebben, gelden eveneens voor dienstverrichtingen als de organisatie van kansspelen. Die spelen, en in het bijzonder roulette, worden in vele lidstaten legaal geëxploiteerd. Daar de in het hoofdgeding omstreden illegale handelingen concurreren met legale activiteiten, verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen, dat zij vanuit het oogpunt van de BTW anders worden behandeld.

23 Hieruit volgt, dat de illegale exploitatie van kansspelen binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt.

24 Ten slotte moet worden nagegaan, of artikel 13 B, sub f, van de Zesde richtlijn de lidstaten verbiedt, gelijk de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen heeft gesteld, illegale kansspelen aan BTW te onderwerpen, wanneer de overeenkomstige activiteit in toegelaten openbare speelcasino's is vrijgesteld.

25 Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt, dat kans- of geldspelen in beginsel moeten worden vrijgesteld van BTW. De lidstaten blijven echter bevoegd om voorwaarden en beperkingen ter zake te stellen.

26 De Commissie heeft echter betoogd, dat artikel 13 B, sub f, geen absoluut verbod inhoudt om kansspelen te belasten. Ter terechtzitting heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk afstand genomen van het in haar schriftelijke opmerkingen verdedigde standpunt en gesteld, dat de lidstaten bij de bepaling van de voorwaarden en de beperkingen van de vrijstelling mogen verlangen, dat de betrokken handelingen in openbare speelcasino's plaatsvinden, die over de daarvoor vereiste vergunning beschikken.

27 De in artikel 13 B voorziene vrijstellingen moeten worden toegepast met inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel (zie in die zin arrest van 25 juni 1997, Commissie/Italië, C-45/95, Jurispr. blz. I-3605, punt 15). Dit vereiste geldt eveneens, wanneer de lidstaten overeenkomstig artikel 13 B, sub f, gebruik maken van de mogelijkheid om de voorwaarden en grenzen van de vrijstelling te regelen. Met de erkenning van deze bevoegdheid heeft de gemeenschapswetgever de lidstaten immers niet toegestaan, inbreuk te maken op het beginsel van fiscale neutraliteit, dat aan de Zesde richtlijn ten grondslag ligt.

28 Zoals in punt 21 van dit arrest gezegd, volgt uit het arrest Lange (reeds aangehaald), dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties bij de heffing van BTW. Hieruit volgt, dat de lidstaten de vrijstelling niet alleen aan legale kansspelen mogen voorbehouden.

29 Hiertegen kan niet worden aangevoerd, gelijk de Duitse regering heeft gedaan, dat de voorwaarden waaronder de legale kansspelen plaatsvinden niet vergelijkbaar zijn met die van de illegale kansspelen, omdat de erkende speelcasino's een heffing berekend naar hun winst zijn verschuldigd.

30 In de eerste plaats immers zou het gemeenschappelijk BTW-stelsel worden vervormd, indien de lidstaten de toepassing ervan konden wijzigen naargelang het bestaan van andere niet-geharmoniseerde belastingen. In de tweede plaats, zoals de Duitse regering ter terechtzitting zelf heeft erkend, verzet niets zich ertegen, dat soortgelijke heffingen als de erkende speelcasino's verschuldigd zijn, eveneens worden verlangd van de organisatoren van illegale kansspelen.

31 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat de illegale exploitatie van een kansspel, in casu roulette, binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt. Artikel 13 B, sub f, van de richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat die activiteit niet aan BTW mag onderwerpen, terwijl de overeenkomstige activiteit van een erkend openbaar speelcasino is vrijgesteld.

De tweede en de derde vraag

32 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeven de tweede en de derde vraag van de nationale rechter geen beantwoording.

Kosten

33 De kosten door de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen 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 Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, bij beschikking van 21 augustus 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

De illegale exploitatie van een kansspel, in casu roulette, valt binnen de werkingssfeer 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. Artikel 13 B, sub f, van de richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat een lidstaat die activiteit niet aan BTW mag onderwerpen, terwijl de overeenkomstige activiteit van een erkend openbaar speelcasino is vrijgesteld.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 11 juni 1998.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

H. Ragnemalm