
Play when feeling lucky ... nu ook online?

Btw

Fiscale Actualiteit nr. 2018/12, pag. 5-8, week 29 maart - 4 april 2018

Het Grondwettelijk Hof vernietigt de opheffing van de btw-vrijstelling voor online kans- en geldspelen, maar alleen voor de toekomst (GwH 22 maart 2018, nr. 2018/34). De vrijstelling was ingetrokken met de programmawet van 1 juli 2016.

In principe is het aanbieden van kans- en geldspelen een economische activiteit die door toepassing van de btw-regels moet worden gekwalificeerd als een dienst waarover btw moet worden geheven. Maar al sinds hun invoering in 1971 waren kans- en geldspelen niet aan de btw onderworpen.

Aanvankelijk werden degelijke spelen beschouwd als handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vielen. Dat veranderde in 1992 door de aanpassing van het btw-wetboek waarbij het begrip 'dienst' negatief werd omschreven. Daardoor verschoven de kans- en geldspelen naar diensten waarover btw was verschuldigd. Om die reden moesten ze expliciet worden vrijgesteld van btw-heffing (art. 44 § 3 Wbtw). De reden voor de vrijstelling lag volgens de wetgever in het feit dat kansspelactiviteiten zich 'slecht' lenen tot de heffing van btw, waardoor het efficiënter zou zijn om ze aan speciale belastingen te onderwerpen (*Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 48-684/1, 49). Ter compensatie van het wegvallen van de btw moest dus een 'speciale' afzonderlijke belasting worden ingevoerd, met name de belasting op de spelen en weddenschappen (art. 43-74 WIGB; die is intussen een gewestelijke belasting geworden). Ook het Hof van Justitie oordeelde in het arrest *Leo Libera* dat de vrijstelling voor kans- en geldspelen was gebaseerd op de praktische moeilijkheden bij het toepassen van de btw op die handelingen (HvJ 10 juni 2010, C-58/09, overw. 24, 26, 29 en 30).

De programmawet van 1 juli 2016 maakte een einde aan de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen (behalve loterijen), zij het slechts voor die spelen die online geschieden. Het zijn dan ook de artikelen 29 tot 34 van die programmawet die nu vernietigd zijn.

Heel wat kritiek

De verzoekende partijen haalden verschillende argumenten aan om hun vernietigingsverzoek te staven. Zo wierpen zij op dat de federale wetgever zijn bevoegdheden overschreden heeft (in de zin van de bijz. financieringswet van 16 januari 1989). De opheffing van de btw-vrijstelling brengt mee dat er een (federale) belasting geheven wordt op dezelfde belastbare grondslag als de (gewestelijke) belasting op de spelen en weddenschappen. Daardoor is meteen ook de federale loyauteit (art. 143 § 1 GW) geschonden. De federale wetgever ontnemt met de opheffing van de btw-vrijstelling de gewesten de mogelijkheid om bijvoorbeeld de belastbare materie volledig vrij te stellen (want er is dan altijd nog de btw). Als de federale wetgever dezelfde materie wil belasten,

kan dat alleen met een bijzondere meerderheid (art. 177 lid 1 GW), wat *in casu* niet is gebeurd.

Verder halen verzoekers aan dat de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen werd verantwoord door het bestaan van de belasting op spelen en weddenschappen. Door het gedeeltelijk opheffen van die vrijstelling heeft de federale wetgever dus het evenredigheidsbeginsel geschonden dat inherent is aan elke bevoegdheidsuitoefening. Verzoekers wijzen ook op het feit dat, zoals gezegd, de belasting op spelen en weddenschappen nu juist is ingevoerd gelet op de praktische moeilijkheden om de betrokken activiteiten aan btw te onderwerpen.

Voorts wijzen de verzoekers op een mogelijke strijdigheid met de Europese regels, in combinatie met het gelijkheidsbeginsel. De btw-richtlijn verleent de lidstaten weliswaar een ruime beoordelingsvrijheid om kans- en geldspelen vrij te stellen of te belasten, maar de lidstaten moeten daarbij rekening houden met het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dat beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke verrichtingen voor de btw verschillend worden behandeld. Volgens de verzoekers hangt het onderscheid tussen loterijen (zonder btw) en andere spelen (met btw) louter af van het reglement en van de identiteit van de organisator, zodat een verschillende btw-behandeling niet verantwoord is.

Bovendien menen de verzoekers dat het behoud van een specifiek belastingstelsel voor loterijen – het behoud van de btw-vrijstelling voor online loterijen – kan worden gelijkgesteld met staatssteun omdat de btw-vrijstelling wordt gefinancierd met staatsmiddelen.

Vervolgens verwijzen de verzoekers naar artikel 401 btw-richtlijn. Die bepaling laat toe dat de btw en een nationale bijzondere belasting op kans- en geldspelen cumulatief worden toegepast, mits die laatste belasting niet het karakter van een omzetbelasting heeft. Volgens de verzoekers is dat laatste het geval, maar o.i. is dat niet zo zeker. Een omzetbelasting heeft een algemeen karakter, is evenredig aan de prijs van de diensten, wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces, wordt berekend op de toegevoegde waarde van de diensten en kan op de verbruiker worden afgewenteld (HvJ 11 oktober 2007, C-283/06, Kogaz; HvJ 9 maart 2000, C-437/97, EKW en Wein & Co; HvJ 13 juli 1989, C-93/88 en 94/88, Wisselink; HvJ 27 november 1985, C-295/84, Rousseau Wilmot). De belasting op spelen en weddenschappen vertoont volgens ons niet al die kenmerken. Zo wordt de belasting niet effectief geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces maar alleen in het eindstadium.

Tot slot halen de verzoekers in het algemeen nog aan dat de bestreden bepalingen drie categorieën van belastingplichtigen in het leven roepen: (1) degenen die online spelen en weddenschappen aanbieden, (2) degenen die offline spelen en weddenschappen aanbieden en (3) degenen die loterijen aanbieden, al dan niet online. De parlementaire voorbereiding zou voor de verschillende behandeling van die categorieën geen concrete verantwoording geven, zodat het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel geschonden zou zijn.

Het merendeel van die argumenten hebben wij al eerder opgeworpen als een kritische commentaar op de programmawet (N. Diepvens en J. Vukobratovic, "P(l)ay when feeling lucky", *TFR* 509, 813).

Federale wetgever gaat zijn boekje te buiten

Het Grondwettelijk Hof oordeelt nu dat de federale wetgever zijn bevoegdheid te buiten gegaan is. De btw-richtlijn mag dan al een gedeeltelijke opheffing van de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen toestaan en niet verbieden dat dezelfde kans- en geldspelen nog aan een andere belasting onderworpen zijn, voor zover het niet gaat om een omzetbelasting, maar dat neemt niet weg dat de wetgever bij het omzetten van de richtlijnbevestigingen de bevoegdheidsverdelende regels moet naleven.

De bestreden bepalingen hebben namelijk tot gevolg dat de werkelijke brutomarge van de organisatie van online kans- en geldspelen zowel aan de btw als aan de gewestelijke

belasting op de spelen en weddenschappen wordt onderworpen. Door online kans- en geldspelen aan de btw te onderwerpen, heeft de federale wetgever de belastbare materie van de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen formeel niet gewijzigd, maar heeft hij *de facto* een maatregel genomen die de belastbare materie vermindert door het aanbieden van de betrokken spelen en weddenschappen duurder en daardoor minder aantrekkelijk te maken. Het Grondwettelijk Hof oordeelt dat een wijziging van de belastbare materie, die de mogelijkheid voor de gewesten om hun bevoegdheden uit te oefenen beperkt, enkel kan worden doorgevoerd door de federale wetgever met een bijzondere meerderheid (zoals bedoeld in art. 4 laatste lid Grondwet). Het Hof lijkt zich voornamelijk te baseren op deze interessante overweging in de parlementaire voorbereiding bij de bijzondere financieringswet: "dat de bijzondere financieringswet ertoe strekt uitsluitend voor een aantal belastingen die in hun oorsprong nationale belastingen zijn, *de Gewesten te garanderen dat de nationale overheid in de toekomst niet meer zal optreden op die domeinen waarover de Gewesten op grond van dit ontwerp de bevoegdheid krijgen*" (*Parl.St.* Kamer 1988-89, nr. 47-635/1, 7-8).

Wegens de schending van die vereiste van een bijzondere meerderheid oordeelt het Grondwettelijk Hof dat artikel 177 van de Grondwet (wijziging van de financiering van de gewesten moet bij bijzondere meerderheid gebeuren, namelijk meerderheid in elke taalgroep en tweederde meerderheid in de gehele vergadering) wordt geschonden en dat de betrokken artikelen van de programmawet dus moeten worden vernietigd. Het Hof sluit af met te stellen dat er geen aanleiding is om de overige middelen te onderzoeken aangezien zij niet tot een ruimere vernietiging zouden kunnen leiden. Daarmee lijkt het Hof te willen insinueren dat er (mogelijk) andere vernietigingsgronden zijn, maar dat het helaas niet nodig is die verder te onderzoeken.

Onbeantwoorde vragen

Het Grondwettelijk Hof is dus nooit aan de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel toegekomen. Ons inziens zijn er zeker gronden om te spreken van een discriminerende behandeling van de verschillende kans- en geldspelen (online en offline, loterijen en andere).

Een andere gerelateerde vraag is of het onderscheid tussen online en offline kans- en geldspelen verenigbaar is met de Europese btw-richtlijn. Of het Hof van Justitie discriminatie zou (kunnen) vaststellen, ligt minder voor de hand. Het Hof van Justitie heeft al bevestigd dat het gelijkheidsbeginsel een van de grondbeginselen uitmaakt van de Europese Unie en dus constitutionele waarde heeft. Volgens dat beginsel "mogen vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is" (HvJ 25 november 1986, C-201/85 en C-202/85, Klensch; HvJ 18 mei 2000, C-107/97, Rombi en Arkopharma; HvJ 8 juni 2000, C-396/98, Schloßstrasse). Maar het is mogelijk dat het onderscheid tussen online en offline kans- en geldspelen voor het toekennen van de vrijstelling gerechtvaardigd zou kunnen worden of zelfs dat het Hof van Justitie beide niet als vergelijkbare situaties zou beschouwen. Zo vindt het Hof dat de lidstaten over een ruime beoordelingsvrijheid beschikken om de betrokken handelingen vrij te stellen of te belasten, omdat zij aan de vrijstelling voorwaarden en beperkingen kunnen koppelen volgens artikel 135, lid 1, *sub i* van richtlijn 2006/112 (HvJ 10 juni 2010, C-58/09, Leo-Libera GmbH, overw. 26). Volgens het Hof van Justitie is het dus perfect verenigbaar met de btw-richtlijn om in bepaalde gevallen in de nationale wetgeving te voorzien in een afwijkende behandeling van online en offline situaties.

Vernietiging werkt niet terug

Het Grondwettelijk Hof handhaaft wederom de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor het verleden, net zoals bij o.a. de *fairness tax*, ondanks de kleine budgettaire impact voor de schatkist. Het arrest heeft dus alleen uitwerking voor de toekomst ("... dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen definitief te worden gehandhaafd"). Men kan dus de terugbetaling van reeds betaalde btw niet vorderen. Verdere verduidelijking geeft het Grondwettelijk Hof overigens niet [Ook de minister weet nog niet vanaf welk tijdstip het arrest juist uitwerking heeft (Mond. Vr. nr. 24639 P. Vanvelthoven, 28 maart 2018, Kamercomm. Fin., Criv 54 Com 858, 14).]. De algemene regel (art. 9 bijz. wet van 6 januari

1989) is dat vernietigingsarresten van het Hof een absoluut gezag van gewijsde hebben vanaf hun bekendmaking in het Staatsblad.

We kunnen besluiten dat de vernietiging te verwachten was gezien de problemen die de toepassing veroorzaakte. Het valt echter te betreuren dat het Grondwettelijk Hof zijn toetsing heeft beperkt tot de vereiste van de bijzondere meerderheid. Een oordeel over de discriminatie tussen online en offline kans- en geldspelen en tussen loterijen (al dan niet online) en andere kans- en geldspelen, zou relevanter zijn voor de discussie, die niet beperkt is tot de btw, maar ook de belasting van de deelnemers aan dergelijke spelen in de *inkomstenbelastingen* (N. Diepvens en J. Vukobratovic, "P(I)ay when feeling lucky", *TFR* afl. 509, 830-831). Daarnaast kunnen we alleen maar de kritiek in de rechtsleer bijtreden op de nieuwe gewoonte van het Hof om de impact van zijn arresten op het verleden te beperken (zie al G. Coppens, "Fairness tax vernietigd: het venijn zit hem in de staart", *Fisc.Act.* 2018, 10/4). Het Grondwettelijk Hof heeft wel de bevoegdheid om, als het dat nodig acht, gevolgen van de vernietigde bepalingen aan te wijzen die gehandhaafd moeten blijven voor een vastgestelde termijn. Maar dat leidt alleen maar tot rechtsonzekerheid voor de betrokken belastingplichtigen. Die mogelijkheid zou voor uitzonderlijke gevallen gereserveerd moeten blijven.

Jelena Vukobratovic
advocaat Sherpa Law

Niels Diepvens
advocaat Tiberghien, wetenschappelijk medewerker UHasselt

mnma12802320