

Rolnummers 6564, 6567, 6576, 6577, 6579 en 6584
Arrest nr. 34/2018 van 22 maart 2018

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 29 tot 34 van de programmawet van 1 juli 2016 (opheffing van de btw-vrijstelling voor *online* kans- en geldspelen andere dan loterijen), ingesteld door de nv « Casinos Austria International Belgium » en anderen, door de Waalse Regering, door de vennootschap naar Maltees recht « Reel Europe Limited » en de nv « Pac-Man », door de nv « Sagevas », door de bvba « Star Matic » en de vennootschap naar Maltees recht « Unibet (Belgium) Limited » en door de nv « Rocoluc ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût en T. Giet, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter E. De Groot, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 22 december 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 23 december 2016, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 29 tot 34 van de programmawet van 1 juli 2016 (opheffing van de btw-vrijstelling voor *online* kans- en geldspelen andere dan loterijen), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 juli 2016, tweede editie, door de nv « Casinos Austria International Belgium », de nv « Blancas », de nv « Middelkerke Casino Kursaal », de nv « Casino Kursaal Oostende » en de nv « Grand Casino de Dinant », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Maus, advocaat bij de balie te Gent.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 23 december 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 26 december 2016, heeft de Waalse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Bourtembourg, Mr. C. Molitor en Mr. N. Fortemps, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wetsbepalingen.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 december 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 2 januari 2017, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wetsbepalingen door de vennootschap naar Maltees recht « Reel Europe Limited » en de nv « Pac-Man », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J.-L. Wuidard, advocaat bij de balie te Luik, en Mr. M. Nihoul, advocaat bij de balie van Waals-Brabant.

d. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 december 2016 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 2 januari 2017, heeft de nv « Sagevas », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Judo en Mr. E. Traversa, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wetsbepalingen.

e. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 3 januari 2017 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 4 januari 2017, is beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wetsbepalingen door de bvba « Star Matic » en de vennootschap naar Maltees recht « Unibet (Belgium) Limited », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Visschers en Mr. F. Smet, advocaten bij de balie te Brussel.

f. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 4 januari 2017 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 5 januari 2017, heeft de nv « Rocoluc », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Tulkens en Mr. M. Vanderstraeten, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van dezelfde wetsbepalingen.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6564, 6567, 6576, 6577, 6579 en 6584 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories en memories van wederantwoord zijn ingediend door :

- de vzw « Prodipresse » en de bvba « Atoutcomptoir.com », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. O. Bertin en Mr. Y. Spiegl, advocaten bij de balie te Brussel;

- de nv « Nationale Loterij », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Vlaemminck, Mr. R. Verbeke, Mr. J. Auwerx en Mr. J. Van den Bon, advocaten bij de balie te Brussel;

- Pascal Woltèche, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Joassart, advocaat bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Lejeune, advocaat bij de balie te Brussel.

De verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 14 november 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 13 december 2017 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Ingevolge het verzoek van de verzoekende partijen in de zaak nr. 6579 om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 13 december 2017 de dag van de terechtzitting bepaald op 17 januari 2018.

Op de openbare terechtzitting van 17 januari 2018 :

- zijn verschenen :

. Mr. P.-J. Smeyers, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. M. Maus, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 6564;

. Mr. C. Molitor, tevens *loco* Mr. J. Bourtembourg en Mr. N. Fortemps, voor de Waalse Regering (verzoekende partij in de zaak nr. 6567);

. Mr. J.-L. Wuidard en Mr. E. Rombaux, advocaat bij de balie van Waals-Brabant, *loco* Mr. M. Nihoul, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 6576;

. Mr. F. Smet, tevens *loco* Mr. A. Visschers, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 6579;

. Mr. O. Bertin en Mr. Y. Spiegl, voor de vzw « Prodipresse » en de bvba « Atoutcomptoir.com »;

. Mr. R. Verbeke en Mr. J. Auwerx, tevens *loco* Mr. P. Vlaemminck en Mr. J. Van den Bon, voor de nv « Nationale Loterij »;

. Mr. P. Joassart en Mr. M. Solbreux, advocaat bij de balie te Brussel, voor Pascal Woltèche;

. Mr. J. Lejeune en Mr. V. De Brabanter, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6564 zijn aanbieders van *online* casinospelen. De verzoekende partij in de zaak nr. 6567 is de Waalse Regering. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6576 zijn leverancier of aanbieder van *online* kansspelen. De verzoekende partij in de zaak nr. 6577 is een aanbieder van *online* sportwedenschappen. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6579 zijn beide aanbieders van *online* kans- en geldspelen. Hetzelfde geldt ten slotte ook voor de verzoekende partij in de zaak nr. 6584.

A.1.2. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van de beroepen tot vernietiging in zoverre zij de artikelen 29 en 30 van de programmawet van 1 juli 2016 betreffen, aangezien tegen die bepalingen geen middelen worden aangevoerd.

De Ministerraad betwist ook de ontvankelijkheid van het beroep in de zaak nr. 6576 in zoverre de verzoekende partijen bij het verzoekschrift geen afschrift van de beslissingen van de vennootschappen om in rechte te treden, overeenkomstig hun statuten, hebben gevoegd. De eerste verzoekende partij heeft evenmin een afschrift van de bekendmaking van haar statuten toegevoegd.

De Ministerraad betwist ten slotte het belang van de vijfde verzoekende partij in de zaak nr. 6564, omdat zij geen *online* kansspelen meer zou uitbaten, en van de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 6576, omdat zij niet aan de bestreden bepalingen onderworpen zou zijn.

A.1.3. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6576 voeren aan dat zij de betrokken documenten krachtens artikel 7, derde lid, van de bijzondere wet op het Grondwettelijk Hof slechts « op het eerste verzoek » dienen over te leggen.

De vijfde verzoekende partij in de zaak nr. 6564 voert aan dat zij over een vergunning beschikt voor het uitbaten van *online* casinospelen, die op elk ogenblik kan worden geactiveerd. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 6576 levert *online* kansspelen aan een Belgische operator van wie zij een percentage van de opbrengst van die spelen ontvangt.

A.2.1. Drie rechtspersonen en een natuurlijke persoon hebben een memorie van tussenkomst ingediend. De eerste tussenkomende partij, de vzw « Prodipresse », is de vereniging van Franstalige kranten- en tijdschriftenverkopers. Zij komt op ter verdediging van de belangen van haar leden die *offline* kans- en geldspelen aanbieden en die de btw-vrijstelling voor die diensten wensen te behouden. De tweede tussenkomende partij baat twee krantenwinkels uit en geniet de voormelde vrijstelling. Beide partijen dienen een gezamenlijke memorie in. De derde tussenkomende partij is de Nationale Loterij, nv van publiek recht, die als enige operator werd gemachtigd om openbare loterijen aan te bieden op het Belgische grondgebied. De vierde tussenkomende partij is de uitbater van een gokkantoor die de voormelde btw-vrijstelling geniet. Alle tussenkomende partijen verzoeken het Hof de beroepen tot vernietiging te verwerpen.

A.2.2. Sommige verzoekende partijen betwisten het belang van de tussenkomende partijen omdat de bestreden bepalingen hen rechtstreeks noch ongunstig zouden raken.

Ten aanzien van de bevoegdheidsverdeling

A.3.1. Het derde middel in de zaak nr. 6564 is afgeleid uit een schending van de artikelen 3, 1^o, en 4, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten. Krachtens die bepalingen is de belasting op de spelen en weddenschappen een gewestelijke belasting waarvan de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen door de gewesten kunnen worden bepaald. De belastbare materie blijft een bevoegdheid van de federale (bijzondere) wetgever. Indien het Hof van oordeel zou zijn dat er *in casu* geen sprake is van een verboden verdoken omzetbelasting (A.5.2), betogen de verzoekende partijen dat de wetgever, door de btw-vrijstelling op te heffen voor de *online* kans- en geldspelen, een belasting heft op - in belangrijke mate - dezelfde belastbare materie als de belasting op de spelen en weddenschappen.

A.3.2. Het vierde middel in de zaak nr. 6564 is afgeleid uit een schending van de artikelen 143, § 1, en 177 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1^{ter} van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989. Uit die bepalingen vloeit volgens de verzoekende partijen een principe (met grondwettelijke waarde) voort dat een dubbele belasting zou verbieden ingevolge de uitoefening van de fiscale bevoegdheden in het federale België. Dat verbod zou niet enkel gelden ten aanzien van de gewesten. Indien het Hof van oordeel zou zijn dat er *in casu* geen sprake is van een verboden verdoken omzetbelasting (A.5.2) noch van een belasting op dezelfde materie als de belasting op de spelen en de weddenschappen (A.3.1), dan betogen de verzoekende partijen dat er sprake is van twee belastingen die dezelfde belastingplichtige (de organisator) belasten op dezelfde belastbare grondslag (de werkelijke brutomarge).

A.3.3. Het vijfde middel in de zaak nr. 6564 is afgeleid uit een schending van artikel 143, § 1, van de Grondwet, dat de eerbiediging van de federale loyauteit waarborgt. Doordat de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen werd verantwoord door het bestaan van de belasting op de spelen en weddenschappen, menen de verzoekende partijen dat de federale wetgever door het gedeeltelijk opheffen van die vrijstelling het evenredigheidsbeginsel heeft geschonden dat inherent is aan elke bevoegdheidsuitoefening. Zij verwijzen in dat verband naar het advies van de Raad van State. Indien de gewesten in de toekomst een vrijstelling wensen in te voeren van de belasting op de spelen en weddenschappen, zouden de *online* kans- en geldspelen nog steeds worden belast in het kader van de federale btw-regeling.

A.3.4. Het enige middel in de zaak nr. 6567 is afgeleid uit een schending van de artikelen 143, § 1, 170, § 2, en 177 van de Grondwet en de artikelen 1^{ter}, 3, 1^o, 4, § 1, en 5 van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989. De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepalingen een materie die reeds het voorwerp vormt van een gewestelijke belasting, aan een federale belasting onderwerpt (meer bepaald een btw-tarief van 21 pct. op dezelfde heffingsgrondslag als de gewestelijke belasting), hetgeen niet alleen het federale evenwicht verstoort en derhalve het beginsel van de federale loyauteit schendt, maar ook de fiscale bevoegdheid en het beleid van de gewesten op onevenredige wijze aantast. Zodra een belasting naar de gewesten is overgeheveld, kan de federale wetgever dezelfde materie niet meer belasten. Daarvoor zou een bijzondere meerderheidswet vereist zijn.

A.3.5. Het eerste middel in de zaak nr. 6576 is afgeleid uit een schending van artikel 143, § 1, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1^{ter} van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989. De verzoekende partijen wijzen erop dat de spelen en weddenschappen bij aanvang niet binnen het toepassingsgebied van de btw vielen. Pas bij wet van 28 december 1992 werden zij binnen dat toepassingsgebied gebracht, maar werden zij tegelijk vrijgesteld van de btw omdat het doeltreffender werd geacht de betrokken activiteiten aan een bijzondere belasting te onderwerpen, namelijk de belasting op de spelen en weddenschappen. Die belasting is inmiddels een gewestelijke belasting geworden, zodat de opheffing van de btw-vrijstelling voor *online* kans- en geldspelen de voormelde bijzondere wet alsook het beginsel van de federale loyauteit schendt. De onderwerping aan de btw drijft de spelers naar de illegale goksites.

A.3.6. Het tweede middel in de zaak nr. 6576 is afgeleid uit een schending van artikel 177 van de Grondwet en de artikelen 3, 1^o, 4, § 1, en 5, § 2, 1^o, van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989. De verzoekende partijen voeren aan dat het financieringsstelsel van de gewesten slechts door een bijzondere meerderheidswet kan worden gewijzigd. Een wijziging bij gewone wet toestaan, zou betekenen dat op de gewestelijke belastingen de bevoegdheidsregeling van artikel 170, § 2, tweede lid, wordt toegepast. Zij merken voorts op dat het bedrag van de gewestelijke belasting op de spelen en de weddenschappen deel uitmaakt van de belastbare grondslag van de btw, zodat er sprake is van een belasting op het bedrag van een andere belasting. Bovendien zou er sprake zijn van een grote overlap tussen beide belastingen wat de belastbare grondslag betreft,

die mathematisch gezien tot een vermindering van de belastbare grondslag van de belasting op de spelen en weddenschappen zal leiden (namelijk de brutomarge na aftrek van de btw).

A.3.7. Het enige middel in de zaak nr. 6577 is afgeleid uit een schending van artikel 177, eerste lid, van de Grondwet, van de artikelen 1, § 2, en 3 tot 5 van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989, alsook van artikel 143, § 1, van de Grondwet en het beginsel van de federale loyaliteit, al dan niet in samenhang gelezen met het evenredigheidsbeginsel.

In het eerste onderdeel voert de verzoekende partij aan dat de bestreden bepalingen het financieringsstelsel van de gewesten hebben gewijzigd zonder dat de federale wetgever die wijzigingen bij bijzondere meerderheid heeft goedgekeurd. Bij de overdracht van de belasting op de spelen en weddenschappen aan de gewesten zou de volledige overdracht van de fiscale bevoegdheid ten aanzien van die activiteit zijn gewaarborgd. Het onderwerpen van een categorie van spelen en weddenschappen aan de btw zou een rechtstreekse weerslag hebben op de gewestelijke belasting doordat zij het werkelijke bedrag van de inzet en bijgevolg de heffingsgrondslag van die gewestelijke belasting verminderen.

In het tweede onderdeel voert de verzoekende partij aan dat de bestreden bepalingen het beginsel van de federale loyaliteit hebben geschonden door geen rekening te houden met de fiscale belangen van de gewesten en dat zij het evenredigheidsbeginsel hebben geschonden door de uitoefening van de fiscale bevoegdheden door de gewesten te dwarsbomen. De opgelegde btw zou het fiscale beleid van de gewesten doorkruisen dat erop gericht is de activiteiten te ondersteunen van de aanbieders die het wettelijk kader eerbiedigen, hetgeen fraude en delocalisering zou tegengaan.

A.3.8. Het eerste middel in de zaak nr. 6579 is afgeleid uit een schending van de artikelen 3, 1^o, en 4, § 1, van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepalingen de belastbare materie van de belasting op de spelen en weddenschappen aantasten en daardoor de aan de gewesten toegekende bevoegdheden uithollen. Zij houden immers in dat btw wordt geheven op (een gedeelte van) de belastbare materie van de gewestelijke belasting inzake spelen en weddenschappen waardoor die deels ontglipt aan de bevoegdheid van de gewesten en dat de gewesten niet meer over de mogelijkheid beschikken om bijvoorbeeld in een volledige vrijstelling te voorzien van de belastbare materie. Het inpalmen van zelfs maar een onderdeel van de belastbare materie, leidt al tot een bevoegdheidsverdeling, zo blijkt uit het arrest nr. 93/2014 van 19 juni 2014. De bevoegdheid inzake de belastbare materie is weliswaar een federale bevoegdheid gebleven, maar zij zou enkel bij bijzondere meerderheid kunnen worden uitgeoefend.

A.3.9. Het tweede middel in de zaak nr. 6579 is afgeleid uit een schending van artikel 143, § 1, van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4, § 1, van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepalingen eenzijdig en zonder voorafgaand overleg of samenwerkingsakkoord bepaalde kans- en geldspelen aan de btw onderwerpen en derhalve de uitoefening van de bevoegdheid van de gewesten inzake het verlenen van vrijstellingen op de belastbare materie van de gewestelijke belasting inzake spelen en weddenschappen onmogelijk maken, terwijl de plicht tot federale loyaliteit ook ten aanzien van de federale wetgever geldt. Volgens de Kansspelcommissie zal de verdriedubbeling van de huidige belastingdruk in een markt met uiterst beperkte brutomarges ertoe leiden dat 450 000 Belgische consumenten naar de illegale markt zullen uitwijken, waardoor het fiscale draagvlak voor de gewesten verkleint.

A.3.10. Het eerste middel in de zaak nr. 6584 is afgeleid uit een schending van artikel 177, eerste lid, van de Grondwet, de artikelen 1, § 1, en 3 tot 5 van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989, artikel 143, § 1, van de Grondwet en het beginsel van de federale loyaliteit, al dan niet in samenhang gelezen met het evenredigheidsbeginsel.

In het eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepalingen het financieringsstelsel van de gewesten wijzigen, zonder de daarvoor vereiste bijzondere meerderheid. De onderwerping aan de btw van de *online* spelen en weddenschappen heeft immers een rechtstreekse weerslag op de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen, aangezien zij de belastinggrondslag van die belasting en op die manier ook de fiscale ontvangsten van de gewesten vermindert.

In het tweede onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepalingen de fiscale belangen van de gewesten schaden en de uitoefening door de gewesten van hun fiscale bevoegdheden belemmeren. In de parlementaire voorbereiding is geen rekening gehouden met de weerslag van de ingevoerde maatregel op de belasting op de spelen en weddenschappen en dus op de financiën van de gewesten. De maatregel doorkruist ook de uitoefening van het economisch beleid inzake de *online* spelen en weddenschappen.

Door het vaststellen van een gematigde aanslagvoet beogen de gewesten de delocalisatie van die activiteiten te vermijden en de aanbieders die het wettelijk kader eerbiedigen te ondersteunen.

A.4.1. De Ministerraad merkt in de eerste plaats op dat de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen niet steunt op artikel 170, § 2, van de Grondwet, maar op artikel 3 van de voormelde bijzondere wet, dat uitvoering geeft aan artikel 177, eerste lid, van de Grondwet. De bestreden bepalingen zouden het in dat artikel 3 bedoelde financieringsstelsel niet schenden. De federale wetgever heeft, gebruik makend van zijn eigen fiscale bevoegdheid op grond van artikel 170, § 1, van de Grondwet, de btw-vrijstelling opgeheven voor de *online* kans- en geldspelen. Door die gedeeltelijke opheffing van de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen, zou de wetgever de belastbare materie van de belasting op de spelen en weddenschappen niet aantasten. Die belasting heeft immers niet de kenmerken van een omzetbelasting, zodat zij krachtens artikel 401 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn) in stand mag worden gehouden.

A.4.2. De Ministerraad wijst er vervolgens op dat de gewesten enkel bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de eventuele vrijstellingen van de belasting op de spelen en weddenschappen te bepalen, maar niet de belastbare materie. Die bevoegdheid komt de federale wetgever toe. Volgens de parlementaire voorbereiding van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989 is de belastbare materie « het feit dat er gespeeld of gewed wordt ». De belastbare materie inzake btw bestaat in leveringen van goederen en diensten, verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel. Hoewel de belastbare grondslag voor de btw, namelijk de omzet op de kans- en geldspelen, vergelijkbaar is met de belastbare grondslag van de belasting op de spelen en weddenschappen, is de belastbare materie verschillend. De verzoekende partijen zouden niet aannemelijk maken dat de gedeeltelijke opheffing van de btw-vrijstelling het gedrag van de individuele spelers zou beïnvloeden. Aangezien de wetgever de essentiële elementen van de belastbare materie van de belasting op de spelen en weddenschappen niet heeft gewijzigd, heeft hij zijn bevoegdheid niet overschreden door de bestreden bepalingen met een gewone meerderheid goed te keuren.

A.4.3. Volgens de Ministerraad heeft de wetgever, door de goedkeuring van de bestreden bepalingen, ook de belastbare grondslag van de belasting op de spelen en weddenschappen niet gewijzigd. Die zou niet worden aangetast door de gedeeltelijke opheffing van de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen. Aan de hand van een cijfervoorbeeld betoogt de Ministerraad dat, na toepassing van de algemeen geldende regels inzake de btw en inzake de belasting op de spelen en weddenschappen, zowel vóór als na de opheffing van de btw-vrijstelling, de opbrengt van de belasting op de spelen en weddenschappen ongewijzigd blijft. Bijgevolg leiden de bestreden bepalingen niet tot een vermindering van de gewestelijke inkomsten. Bovendien bestaat er geen algemeen fiscaal beginsel *non bis in idem*.

A.4.4. Wat de federale loyauteit betreft, merkt de Ministerraad allereerst op dat artikel 1^{ter} van de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989 slechts de uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de gewesten beperkt en niet die van de federale overheid. Ten aanzien van artikel 143, § 1, van de Grondwet, verwijst de Ministerraad naar het arrest nr. 146/2004, waarin die bepaling niet geschonden werd geacht. De gewesten kunnen nog steeds voorzien in een vrijstelling van de belasting op de spelen en weddenschappen voor de *online* kans- en geldspelen, zodat het beginsel van de federale loyauteit niet is geschonden. De Ministerraad verwijst ook naar een vergelijkbare aanpassing van het BTW-Wetboek, als gevolg van een arrest van het Hof van Justitie inzake registratierechten. Hoewel de registratierechten ook een gewestelijke belasting zijn, werd het BTW-Wetboek met een gewone meerderheid gewijzigd. Het standpunt van de Kansspelcommissie dat door de verzoekende partijen in de zaak nr. 6579 is aangehaald, geeft volgens de Ministerraad enkel het standpunt weer van de voorzitter van die commissie. De betrokken cijfers kunnen niet in aanmerking worden genomen aangezien niet is verduidelijkt van welke parameters is uitgegaan.

A.4.5. De Ministerraad is ten slotte van oordeel dat de beweerd impact van de bestreden bepalingen voor de organisatoren van *online* kans- en geldspelen sterk moet worden gerelativeerd. Zij genieten immers een recht op aftrek van de voorbelasting, zijn niet gebonden aan een verplicht herverdelingspercentage zoals bedoeld in artikel 8 van de wet van 10 januari 2010 tot wijziging van de wetgeving inzake kansspelen en dragen geen of nauwelijks infrastructuurkosten, zodat het weinig waarschijnlijk is dat hun marges zo laag zijn dat zij de impact van de opheffing van de btw-vrijstelling financieel niet zouden kunnen dragen. De bestreden bepalingen schenden bijgevolg niet het evenredigheidsbeginsel aangezien zij geen nadelige invloed hebben op de fiscale bevoegdheden van de gewesten of de door de gewesten gemaakte keuzes inzake de belasting op de spelen en weddenschappen.

A.4.6. De tussenkomenende partijen sluiten zich aan bij het verweer van de Ministerraad.

Ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel, op zichzelf beschouwd en in samenhang gelezen met het Unierecht

A.5.1. Het eerste middel in de zaak nr. 6564 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, afzonderlijk beschouwd of in samenhang gelezen met het door het Hof van Justitie gehanteerde neutraliteitsbeginsel (eerste onderdeel) en met de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (tweede onderdeel).

In het eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat de btw-richtlijn de lidstaten weliswaar een ruime beoordelingsvrijheid verleent om de kans- en geldspelen vrij te stellen of te belasten, maar zij dienen daarbij rekening te houden met het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dat beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke verrichtingen voor de btw-heffing verschillend zouden worden behandeld. In de bestreden bepalingen hangt het onderscheid tussen loterijen en andere spelen louter af van het onderliggende reglementerende kader en van de identiteit van de organisator, wat niet verzoenbaar zou zijn met het neutraliteitsbeginsel.

In het tweede onderdeel betogen de verzoekende partijen dat het behoud van een specifiek belastingstelsel voor loterijen met staatssteun kan worden gelijkgesteld. De btw-vrijstelling wordt immers gefinancierd met staatsmiddelen, doordat de overheid inkomsten derft, en zij leidt tot een selectieve begunstiging van degene die de vrijstelling geniet. Bij gebrek aan melding aan en goedkeuring door de Europese Commissie is die staatssteun ongeoorloofd, waardoor de btw-vrijstelling voor loterijen op discriminerende wijze afbreuk doet aan de in het middel vermelde verdragsbepalingen.

A.5.2. Het tweede middel in de zaak nr. 6564 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 401 van de btw-richtlijn. Die laatste bepaling moet volgens de verzoekende partijen zo worden uitgelegd dat de btw en een nationale bijzondere belasting op kansspelen cumulatief mogen worden geheven, mits die laatste belasting niet het karakter van een omzetbelasting heeft. De belasting op de spelen en weddenschappen zou evenwel alle wezenlijke kenmerken van een omzetbelasting hebben. In het licht daarvan maakt die belasting, die een oneigenlijke gewestelijke belasting is, een verboden dubbele heffing uit met de btw op kans- en geldspelen.

A.5.3. Het derde middel in de zaak nr. 6576 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, afzonderlijk beschouwd of in samenhang gelezen met artikel 135, lid 1, i), van de btw-richtlijn en met het beginsel van de fiscale neutraliteit of met artikel 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

In het eerste onderdeel wijzen de verzoekende partijen op het beginsel van de uniforme toepassing van de btw in alle lidstaten van de Europese Unie en op het beginsel van de fiscale neutraliteit inzake btw. De lidstaten kunnen zonder de voormelde richtlijn te schenden de btw-vrijstelling voor de spelen en de weddenschappen opheffen, maar zij dienen daarbij de voormelde beginselen te eerbiedigen. Doordat *online* loterijen en *online* spelen en weddenschappen verschillend worden behandeld, zou de voormelde richtlijn zijn geschonden.

In het tweede onderdeel wijzen de verzoekende partijen op de onverenigbaarheid van staatssteun met de interne markt. Het behoud van de btw-vrijstelling voor loterijen, met name de Nationale Loterij, terwijl de *online* spelen en weddenschappen niet langer die vrijstelling genieten, zou onrechtmatige staatssteun uitmaken. Aan alle voorwaarden om van staatssteun te kunnen spreken, zou immers zijn voldaan. De staatssteun aan de Nationale Loterij dreigt de concurrentie te verstoren, aangezien de loterijen, die ook *online* kunnen worden aangeboden, dezelfde kenmerken hebben als de *online* spelen en weddenschappen. Beide producten voldoen aan dezelfde behoeften van de consument en zijn perfect inwisselbaar.

In het derde onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepalingen drie categorieën van belastingplichtigen in het leven roepen: (1) degenen die *online* spelen en weddenschappen aanbieden, (2) degenen die « fysieke » 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. Het criterium van onderscheid is niet objectief noch pertinent ten aanzien van de doelstelling van de wetgever die erin bestaat anomalieën op het stuk van de btw-vrijstelling weg te werken. Ook de begrotingsdoelstelling zou niet worden bereikt aangezien de consumenten naar de van btw vrijgestelde producten zullen grijpen. De verzoekende partijen wijzen ten slotte op de onevenredige gevolgen van de bestreden bepalingen.

A.5.4. Het derde middel in de zaak nr. 6579 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. In het eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepalingen een ongeoorloofd onderscheid invoeren tussen exploitanten van *online* kans- en geldspelen en exploitanten van *offline* kans- en geldspelen. Dat onderscheid zou niet kunnen worden verantwoord door de nagestreefde doelstelling, die enerzijds budgettair van aard is en anderzijds erin bestaat een van de uitzonderingen op de btw-heffing te doen verdwijnen. De dualiteit van de *online* en de *offline* markt zou bovendien de kern van de Belgische kansspelwet ondergraven, die uitgaat van eenheid en horizontale consistentie. In het arrest nr. 128/2011 van 14 juli 2011 heeft het Hof dat kansspelmodel als legitiem en noodzakelijk beschouwd.

In het tweede onderdeel van het middel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepalingen een ongeoorloofd onderscheid invoeren tussen exploitanten van *online* kans- en geldspelen en exploitanten van loterijen. Indien het doel van de maatregel louter financieel is, bestaat er geen reden om dat onderscheid in te voeren. De opbrengst zou ongetwijfeld hoger zijn, mochten ook loterijen, die immers tot de kans- en geldspelen behoren, aan de btw worden onderworpen. Indien het doel erin bestaat het aantal uitzonderingen op de btw-heffing te verminderen, is er evenmin een reden om een uitzondering voor de loterijen te behouden. Bovendien wordt op geen enkele manier aangegeven waarom het praktisch moeilijker zou zijn om btw te heffen op loterijen dan op andere *online* kans- en geldspelen.

In het derde onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepalingen een ongeoorloofd verschil in behandeling invoeren tussen consumenten naar gelang van de dienstverstrekker. Meer bepaald zou het bestreden artikel 32 van de programmawet van 1 juli 2016 verder gaan dan nodig is ten aanzien van de consumenten die diensten afnemen van niet voor btw-doeleinden geregistreerde aanbieders, door hen hoofdelijk aansprakelijk te maken voor de verschuldigde btw. De consument kan immers onmogelijk met zekerheid uitmaken of een aanbieder geregistreerd is. Bovendien zal het toezicht op de consumenten tot ernstige problemen leiden op het vlak van bescherming van de privacy.

A.5.5. Het vierde middel in de zaak nr. 6579 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 135, lid 1, i), van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit. De verzoekende partijen voeren aan dat die bepalingen en dat beginsel zich verzetten tegen een ongelijke behandeling van soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren. Twee diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de gemiddelde consument voldoen - waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is - en wanneer de verschillen die ze vertonen de beslissing van de consument om de ene of de andere dienst te gebruiken niet aanmerkelijk beïnvloeden. In ondergeschikte orde stellen de verzoekende partijen voor hierover prejudiciële vragen voor te leggen aan het Hof van Justitie.

A.5.6. Het tweede middel in de zaak nr. 6584 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het beginsel van fiscale neutraliteit en met artikel 135, lid 1, i), van de btw-richtlijn. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepalingen een verschil in behandeling doen ontstaan tussen twee categorieën van spelen en weddenschappen die soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen. Het internet is slechts een kanaal via hetwelk kansspelen worden aangeboden, hetgeen ook blijkt uit het systeem van vergunningen. Aangezien in de btw-vrijstelling voor kansspelen is voorzien uit praktische overwegingen - kansspelen lenen zich volgens het Hof van Justitie slecht voor btw-heffing - zou zij zowel voor *online* als voor *offline* spelen en weddenschappen moeten gelden.

A.6.1. De Ministerraad brengt in herinnering dat artikel 401 van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat andere belastingen in te voeren of te handhaven voor zover zij niet het karakter van een omzetbelasting hebben. Een omzetbelasting heeft volgens de rechtspraak vier wezenlijke kenmerken : (1) zij is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten, (2) het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt, (3) de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- of distributieproces en (4) de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen in mindering brengen (recht op aftrek van de btw) zodat de last uiteindelijk op de consument drukt. De belasting op de spelen en weddenschappen zou aan geen enkel van die kenmerken beantwoorden, zodat zij cumulatief met de btw op *online* kans- en geldspelen kan worden geheven.

A.6.2. Wat het verschil in behandeling betreft tussen *online* kans- en geldspelen en (*online* en *offline*) loterijen, merkt de Ministerraad op dat de loterijen een aparte categorie vormen binnen de van btw vrijgestelde spelen op grond van artikel 135, lid 1, i), van de btw-richtlijn en dat het de lidstaten is toegestaan om slechts

bepaalde kans- en geldspelen van die belasting vrij te stellen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie zou volgen dat er geen sprake is van discriminatie gelet op het verschil tussen grootschalige loterijen, zoals de Nationale Loterij, en andere organisatoren van kans- en geldspelen, die andere regels en een andere organisatie hebben, zelfs indien voor die andere spelen vergelijkbare bedragen kunnen worden ingezet. De Nationale Loterij heeft een afzonderlijk wettelijk kader en een specifieke opdracht ter bescherming van de spelers en het algemeen belang. Het onderscheid tussen de verschillende categorieën van spelen is gebaseerd op het legitieme doel van de wetgever om de speler en de maatschappij te beschermen. Bovendien staan de spelen niet met elkaar in concurrentie zodat er geen nood is om het verantwoorde verschil te toetsen aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

A.6.3. Wat het verschil in behandeling betreft tussen *online* en *offline* kans- en geldspelen, betoogt de Ministerraad dat de eerste categorie « langs elektronische weg verrichte diensten » zijn op grond van de btw-richtlijn en dat de lidstaten bevoegd zijn om bepaalde kans- en geldspelen aan de btw te onderwerpen. Op basis van artikel 135, lid 1, i), van de btw-richtlijn hebben lidstaten niet de bevoegdheid om de btw-vrijstelling op te heffen voor alle categorieën van spelen en weddenschappen. Zelfs indien *online* en *offline* kans- en geldspelen met elkaar zouden concurreren, dan nog zou de wetgever het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit niet schenden aangezien de ingevoerde speciale regelgeving voor elektronische diensten op zich een afdoende rechtvaardigingsgrond uitmaakt. De Ministerraad brengt in dat verband de toetsingscriteria van het Hof van Justitie inzake de fiscale neutraliteit in herinnering. Inzake kansspelen wordt dat beginsel geschonden indien twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consumenten gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, voor btw-doeleinden verschillend worden behandeld. Aangezien de *online* markt en de *offline* markt van elkaar gescheiden markten vormen en bijgevolg niet met elkaar concurreren, zou het voormelde beginsel niet zijn geschonden.

A.6.4. Wat het verschil in behandeling tussen consumenten naar gelang van de dienstverstrekker betreft, merkt de Ministerraad op dat de lidstaten alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen dienen te nemen om een correcte inning van de btw te verzekeren en om fraude te bestrijden. Om aan die verplichtingen te voldoen, voorziet de btw-richtlijn in de mogelijkheid om een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk te verplichten de btw te voldoen. Het nieuwe artikel 51*bis*, § 1*bis*, van het BTW-Wetboek creëert een bijzonder geval van hoofdelijkheid in omstandigheden die vergelijkbaar zijn met de gevallen die reeds voorkomen in artikel 51*bis*, § 1, en artikel 55, § 6, van hetzelfde Wetboek. De nieuwe bepaling is zonder onderscheid van toepassing zodat alle consumenten gelijk worden behandeld. Het onderscheid tussen de gereguleerde en de niet-gereguleerde markt is daarbij zonder belang. Het feit dat een handeling als illegaal of strafbaar wordt aangemerkt, leidt er niet toe dat die handeling van de btw-heffing wordt uitgesloten. Bijgevolg zijn de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet geschonden.

A.6.5. De middelen die aanvoeren dat de bestreden bepalingen verboden staatssteun invoeren, zijn volgens de Ministerraad niet ontvankelijk. De onverenigbaarheid van een steunmaatregel met de interne markt kan enkel door de Europese Commissie worden beoordeeld, onder toezicht van het Gerecht en het Hof van Justitie van de Europese Unie. Bovendien staven de verzoekende partijen niet hun bewering dat aan de voorwaarden om van staatssteun te kunnen spreken is voldaan. Ten aanzien van de btw-vrijstelling voor loterijen brengen de bestreden bepalingen overigens geen enkele wijziging aan. Het verschil in behandeling tussen loterijen en andere categorieën van spelen vloeit voort uit de bewoordingen van de btw-richtlijn zelf en is op grond van de rechtspraak van het Hof van Justitie toegestaan.

A.6.6. De eerste, de tweede en de vierde tussenkomende partij betogen dat de bestreden bepalingen niet enkel een budgettaire doelstelling nastreven - in dat geval had de wetgever de btw-vrijstelling voor alle kans- en geldspelen opgeheven - maar dat zij aansluiten bij het gevoerde beleid inzake spelen en weddenschappen. Dat beleid beoogt de bescherming van de maatschappij, de vrijwaring van de openbare orde, de bescherming van de speler en van de uitbater en de bescherming van de fiscale belangen van de gewesten. Door de btw-vrijstelling te behouden voor de *offline* kans- en geldspelen heeft de wetgever de status-quo behouden voor de uitbaters van fysieke vestigingen met het oog op de bescherming van de spelers tegen verslaving en het behoud van de werkgelegenheid in de sector.

Volgens de tussenkomende partijen zijn de *online* en *offline* kans- en geldspelen niet vergelijkbaar in het licht van de voormelde doelstellingen. De *online* sector creëert bijvoorbeeld geen werkgelegenheid op het Belgische grondgebied en zou op de verslaving van de spelers aanzienlijk in de hand werken, o.a. omdat zijn aanbod permanent beschikbaar is. In ondergeschikte orde voeren zij aan dat het verschil in behandeling objectief en redelijk is verantwoord. Voorts zijn zij zoals de Ministerraad van oordeel dat artikel 135, lid 1, i), van de

btw-richtlijn en het neutraliteitsbeginsel niet zijn geschonden. In geval van twijfel verzoeken zij het Hof daaromtrent een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie.

A.6.7. De derde tussenkomende partij meent dat de bestreden bepalingen, rekening houdend met de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie, een geoorloofd onderscheid maken tussen loterijen en andere kans- en geldspelen. Er bestaat tussen beide categorieën een duidelijk onderscheid inzake rechtskader (en universele dienstverplichting), inzake inzetten en prijzen en inzake interactie met de spelers. Dat de btw-heffing niet zou gelden ten aanzien van niet-vergunde operatoren, waardoor die een concurrentieel voordeel zouden krijgen, is volgens de tussenkomende partij geen pertinent argument. Ten eerste geldt de btw-regeling uit hoofde van het neutraliteitsbeginsel ook voor illegale kansspelen. Bovendien hebben niet-vergunde illegale operatoren sowieso een concurrentieel voordeel tegenover de vergunde operatoren wanneer zij geen regels volgen en geen belasting betalen. Er zou geen enkele reden zijn om aan te nemen dat het kansspelbeleid niet consistent zou zijn door een btw-heffing te hanteren voor *online* kansspelen en niet voor loterijen. De wetgever kan veronderstellen dat die belasting de kanalisatiedoelstelling niet zal tegenwerken. Indien die inschatting achteraf verkeerd blijkt te zijn, dient hij het beleid bij te sturen.

De tussenkomende partij is voorts van oordeel dat er geen sprake is van ongeoorloofde staatssteun, o.a. omdat niet voldaan is aan het criterium van selectiviteit. De partijen zouden hun stelling op dat punt niet staven, zodat het betrokken middel onontvankelijk is. Aangezien de opheffing van de btw-vrijstelling voor *online* kans- en geldspelen geen staatssteunmaatregel is, was zij ook niet onderworpen aan de voorafgaande controle en goedkeuring van de Europese Commissie. Ten slotte meent de tussenkomende partij ook dat het onderscheid tussen *online* en *offline* kans- en geldspelen geoorloofd is. De exploitanten van beide categorieën zijn immers dezelfde personen. Zij zouden niet ten opzichte van zichzelf kunnen worden gediscrimineerd.

Ten aanzien van het fiscale wettigheidsbeginsel, op zichzelf beschouwd en in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel

A.7. Het vijfde middel in de zaak nr. 6579 is afgeleid uit een schending van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden bepalingen een einde maken aan de btw-vrijstelling voor *online* kans- en geldspelen, zonder te voorzien in duidelijke bepalingen die de essentiële elementen van de belasting vastleggen, in het bijzonder de belastinggrondslag. Van de belastingplichtige zou niet kunnen worden verwacht dat hij op basis van de bewoordingen van artikel 26, eerste lid, van het BTW-Wetboek de correcte maatstaf van heffing van de btw - en bijgevolg het juiste bedrag van de btw - kan bepalen in de specifieke context van de spelen en weddenschappen. Een omzendbrief van de administratie gaat uitgebreid in op de bedoelde maatstaf.

A.8. Naar het oordeel van de Ministerraad volstaat de tekst van artikel 26, eerste lid, van het BTW-Wetboek om de maatstaf van de heffing bij btw op *online* kans- en geldspelen te bepalen, rekening houdend met de aard van het unierechtelijk btw-stelsel en de bepalingen en onderliggende doelstellingen van de btw-richtlijn. Indien de Belgische wetgever inhoudelijk zou afwijken van de btw-richtlijn, dan zou het risico bestaan dat hij daarmee afbreuk zou doen aan de bepalingen inzake de maatstaf van heffing en de onderliggende doelstellingen van de richtlijn en bijgevolg ook aan de financiering van de Europese Unie. De omzendbrief nr. 32/2016 van 30 november 2016 bevestigt slechts de grondregels omtrent de btw-heffing op *online* kans- en geldspelen en verduidelijkt de toepassing ervan middels concrete voorbeelden, wat een gebruikelijke praktijk is. De omzendbrief zou evenwel geen nieuwe regels of voorwaarden toevoegen. Het wettigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel zouden dus niet zijn geschonden.

- B -

B.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 29 tot 34 van de programmawet van 1 juli 2016, die met ingang van 1 juli 2016 de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen hebben beperkt.

B.2.1. Artikel 29 heeft artikel 1 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (BTW-Wetboek) aangevuld met de volgende paragraaf :

« § 14. Voor de toepassing van dit Wetboek wordt verstaan onder :

1° ‘ kans- en geldspelen ’ :

a) de spelen, onder welke benaming ook, die gelegenheid geven tot mededinging naar prijzen of premies in geld of natura, waarbij de spelers noch bij het begin, noch in de loop of bij het einde van het spel kunnen tussenkomen en de winnaars uitsluitend door het lot of enig andere kansbepaling worden aangewezen;

b) de spelen, onder welke benaming ook, die gelegenheid geven tot mededinging naar prijzen of premies in geld of natura, uitgelooft aan de deelnemers van een prijskamp, van welke aard ook, tenzij de prijskamp de totstandbrenging van een contract tussen de winnaars en de organisator ervan tot gevolg heeft;

2° ‘ loterijen ’ : elke gelegenheid om door middel van te kopen deelbewijzen van deelneming mee te dingen naar prijzen of premies in geld of in natura waarbij de winnaars door het lot of een andere kansbepaling waarop zij geen invloed kunnen uitoefenen worden aangewezen ».

B.2.2. Artikel 30 heeft in artikel 18, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, enkel wat de Nederlandstalige versie betreft, in de bepaling onder 16°, de woorden « kans- of gokspelen » vervangen door de woorden « kans- en geldspelen ».

Krachtens het eerste lid van het voormelde artikel 18, § 1, van het BTW-Wetboek wordt elke handeling die geen levering van een goed is in de zin van dat Wetboek als een dienst beschouwd. Als een dergelijke dienst wordt onder meer beschouwd de uitvoering van een contract dat tot voorwerp heeft :

« 16° langs elektronische weg verrichte diensten. Worden inzonderheid als dusdanig beschouwd, de langs elektronische weg verrichte diensten die het leveren en onderbrengen van computersites tot voorwerp hebben, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen, de levering van software en de bijwerking ervan, de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken, de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- en geldspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning en de levering van onderwijs op afstand. Het feit dat de dienstverrichter en de ontvanger langs elektronische weg berichten uitwisselen, betekent op zich niet dat de dienst langs elektronische weg wordt verricht ».

B.2.3. Artikel 31 heeft in artikel 44, § 3, van het BTW-Wetboek, dat een aantal diensten vrijstelt van de belasting, de bepaling onder 13° als volgt vervangen :

« 13° a) de loterijen;

b) de andere kans- en geldspelen, met uitzondering van degene die langs elektronische weg worden verricht zoals bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 16°; ».

Vóór de inwerkingtreding van artikel 31 had de vrijstelling betrekking op :

« 13° weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door de Koning vastgestelde voorwaarden en beperkingen ».

B.2.4. Artikel 32 heeft in artikel 51*bis* van het BTW-Wetboek de volgende paragraaf ingevoegd :

« § 1*bis*. De medecontractant van de niet in België gevestigde schuldenaar van de belasting krachtens artikel 51, § 1, 1°, is met deze tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de belasting verschuldigd op de voor de medecontractant langs elektronische weg verrichte kans- en geldspelen bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 16°, wanneer de schuldenaar niet beschikt over een btw-identificatienummer in België, desgevallend in toepassing van één van de bijzondere regelingen bedoeld in artikel 58*ter* en artikel 58*quater*, noch beschikt over een btw-identificatienummer toegekend door een andere lidstaat in toepassing van één van de bijzondere regelingen bedoeld in de artikelen 358*bis* tot en met 369*duodecies* van richtlijn 2006/112/EG ».

Krachtens artikel 51, § 1, 1°, van hetzelfde Wetboek is de belasting verschuldigd door de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht.

B.2.5. Artikel 33 heft het koninklijk besluit nr. 45 van 14 april 1993 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de kans- en geldspelen op. Dat koninklijk besluit preciseerde wat onder kans- en geldspelen moest worden verstaan voor de toepassing van artikel 44, § 3, 13°, van het BTW-Wetboek.

B.2.6. Artikel 34 bepaalt dat het hoofdstuk waarvan de bestreden bepalingen deel uitmaken op 1 juli 2016 in werking treedt.

B.3.1. Met ingang van 1 juli 2016 zijn bijgevolg de kans- en geldspelen die langs elektronische weg worden aangeboden (*online* kans- en geldspelen) niet langer van btw vrijgesteld. *Offline* kans- en geldspelen alsook loterijen blijven daarentegen vrijgesteld.

B.3.2. Bij aanvang ressorteerden kans- en geldspelen niet onder het stelsel van de btw, dat slechts op de limitatief opgesomde diensten van toepassing was.

Vanaf 1 januari 1993 vallen in beginsel alle diensten onder de btw-plicht, maar de wetgever voorzag in een vrijstelling voor weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen. Die vrijstelling was ingegeven door een reden van praktische aard :

« Die activiteiten lenen zich immers slecht tot de heffing van de BTW, zodat het efficiënter is ze aan speciale belastingen te onderwerpen » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 684/1, p. 49).

B.3.3. Krachtens artikel 135, lid 1, i), van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn) verlenen de lidstaten vrijstelling voor « weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde voorwaarden en beperkingen ».

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie blijkt dat aan die vrijstelling dezelfde praktische reden ten grondslag ligt :

« Wat inzonderheid weddenschappen, loterijen en andere kansspelen betreft, zij eraan herinnerd dat daarvoor in een vrijstelling is voorzien uit praktische overwegingen - kansspelen lenen zich namelijk slecht voor btw-heffing - en niet, zoals het geval is voor bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang, met de bedoeling deze activiteiten een gunstigere behandeling ter zake van de btw te geven » (HvJ, 10 juni 2010, C-58/09, *Leo-Libera GmbH*, punt 24).

B.3.4. De « speciale belasting » waaraan kans- en geldspelen worden onderworpen, is de belasting op de spelen en weddenschappen, ingevoerd bij de wet van 28 augustus 1921 houdende invoering van nieuwe fiscale middelen. Die belasting is later opgenomen in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (artikelen 43 en volgende van het WIGB) en is sedert de inwerkingtreding van de bijzondere wet van

16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten een gewestelijke belasting geworden (artikel 3, eerste lid, 1^o, van de bijzondere financieringswet).

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

B.4.1. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van het beroep in de zaak nr. 6576 in zoverre de verzoekende partijen bij het verzoekschrift geen afschrift van de beslissingen van de vennootschappen om in rechte te treden, overeenkomstig hun statuten, hebben gevoegd.

Artikel 7, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof bepaalt dat het bewijs van de beslissing van het bevoegde orgaan van de rechtspersoon om in rechte te treden « op het eerste verzoek » moet worden voorgelegd. Die formulering laat het Hof toe, zoals het heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 120/2014 van 17 september 2014, af te zien van een dergelijk verzoek, met name wanneer de rechtspersoon door een advocaat wordt vertegenwoordigd, zoals te dezen.

Die interpretatie belet niet dat een partij gerechtigd is op te werpen dat de beslissing om in rechte op te treden niet is genomen door de bevoegde organen van de rechtspersoon, maar zij moet haar opwerping aannemelijk maken, wat kan met alle middelen van recht. Zulks is te dezen niet het geval.

B.4.2. De Ministerraad betwist tevens het belang van de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 6564 en van de eerste verzoekende partij in de zaak nr. 6576.

Nu de overige verzoekende partijen in de vermelde zaken doen blijken van het vereiste belang bij de vernietiging van de bestreden bepalingen, dient het Hof de exceptie niet te onderzoeken.

B.4.3. Zoals de Ministerraad opwerpt, zijn de aangevoerde middelen in werkelijkheid gericht tegen de artikelen 31 tot 34 van de programmawet van 1 juli 2016. Zij bevatten geen grieven ten aanzien van de artikelen 29 en 30 van dezelfde programmawet, die enkel de in het

BTW-Wetboek gebruikte begrippen omschrijven of wijzigen. De laatstgenoemde bepalingen zijn evenwel onlosmakelijk verbonden met de daadwerkelijk bestreden artikelen.

B.4.4. De beroepen zijn derhalve ontvankelijk.

B.5. De tussenkommende partijen verzoeken het Hof de beroepen tot vernietiging te verwerpen. Zij doen blijken van het vereiste belang in zoverre een vernietiging van de bestreden bepalingen de wetgever ertoe zou kunnen brengen alle kans- en geldspelen en loterijen aan de btw te onderwerpen.

Ten aanzien van de bevoegdheidverdelende regels

B.6. De meerderheid van de middelen is afgeleid uit een schending van de bevoegdheidverdelende regels.

B.7.1. Artikel 177 van de Grondwet bepaalt :

« Een wet aangenomen met de in artikel 4, laatste lid, bepaalde meerderheid stelt het financieringsstelsel vast voor de gewesten.

De Gewestparlementen regelen, elk voor zich, de bestemming van hun ontvangsten bij de in artikel 134 bedoelde regelen ».

B.7.2. Artikel 3, eerste lid, 1^o, van de bijzondere financieringswet, vervangen bij de bijzondere wet van 13 juli 2001, bepaalt :

« Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

1^o de belasting op de spelen en weddenschappen; ».

B.7.3. Artikel 4, § 1, van de bijzondere financieringswet, vervangen bij de bijzondere wet van 13 juli 2001, bepaalt :

« De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1^o tot 4^o en 6^o tot 9^o bedoelde belastingen te wijzigen ».

B.8.1. De vaststelling dat de voormelde btw-richtlijn de gedeeltelijke opheffing van de btw-vrijstelling voor kans- en geldspelen zou toestaan (artikel 135, lid 1) en niet eraan in de weg zou staan dat dezelfde kans- en geldspelen nog aan een andere belasting onderworpen zijn, voor zover het niet gaat om een omzetbelasting (artikel 401), neemt niet weg dat de wetgever die de richtlijnbevestigingen omzet de bevoegdheidverdelende regels dient na te leven.

B.8.2. De artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere financieringswet kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen, waaronder de belasting op de spelen en weddenschappen.

B.8.3. Uit de parlementaire voorbereiding ervan blijkt 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. Zonder dergelijke uitdrukkelijke bepaling staat het immers aan de nationale overheid vrij om bij gewone wet, op grond van artikel 110 [thans artikel 170], § 2, tweede lid, van de Grondwet, ‘ uitzonderingen te bepalen waarvan de noodzakelijkheid blijkt ’ » (*Parl. St.*, Kamer, 1988-1989, nr. 635/1, pp. 7-8).

B.8.4. De gewesten zijn niet bevoegd om de belastbare materie van de belasting op de spelen en weddenschappen te wijzigen. Het komt de federale wetgever toe om de belastbare materie te bepalen, bij een met een bijzondere meerderheid aangenomen wet.

De bijzondere wetgever heeft de belastbare materie van de in artikel 3 van de bijzondere financieringswet opgesomde belastingen en heffingen « als het ware bevroren », zowel ten aanzien van de met gewone meerderheid beslissende federale wetgever, als ten aanzien van de gewestelijke wetgevers (zie de afdeling wetgeving van de Raad van State in haar advies van 16 september 1992 over een voorstel van bijzondere wet tot wijziging van de bijzondere wet van 16 januari 1989 (*Parl. St.*, Kamer, BZ 1991-1992, nr. 604/2, pp. 11-12)).

B.9. De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag (« de heffingsgrondslag »), die de basis is waarop de belasting wordt berekend.

B.10. De belastbare materie van de belasting op de spelen en weddenschappen, zo blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001, is « de organisatie in het openbaar of in private kring van de spelen en de weddenschappen ». De heffingsgrondslag van de belasting is « het bruto bedrag van de sommen ingezet bij spelen en weddenschappen » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 157) of de zogenaamde « werkelijke brutomarge », zijnde het bedrag van de inzetten van de spelers, verminderd met het bedrag van de winsten die werkelijk uitgekeerd zijn aan de spelers (zie artikel 43bis van het WIGB).

B.11. Krachtens artikel 26, eerste lid, van het BTW-Wetboek, wordt de btw berekend over alles wat de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie de dienst wordt verstrekt.

Wanneer de organisator van kans- of geldspelen een juridische verplichting heeft, van welke aard dan ook, om een gedeelte van de inzetten van de spelers als winst uit te keren, wordt de maatstaf van heffing berekend aan de hand van de werkelijke brutomarge, die een bedrag inclusief btw is (omzendbrief AAFisc Nr. 32/2016 van 30 november 2016, nr. 27). Dat is, met andere woorden, het brutobedrag van de ingezette sommen of inleggelden, verminderd met de winsten die werkelijk uitgekeerd zijn (*Parl. St.*, Kamer, 2015-2016, DOC 54-1875/001, p. 20).

De btw zelf behoort niet tot de maatstaf van heffing (artikel 28, 6°, van het BTW-Wetboek). Aangezien de btw begrepen is in de werkelijke brutomarge moet zij derhalve uit die marge worden getrokken om de maatstaf van heffing te bepalen (voormelde omzendbrief, nr. 28).

Bij de berekening van de verschuldigde btw wordt evenwel geen rekening gehouden met de gewestelijke belasting op spelen en weddenschappen (voormelde omzendbrief, nr. 47).

B.12. De bestreden bepalingen hebben tot gevolg dat de werkelijke brutomarge van de organisatie van *online* kans- en geldspelen zowel aan de btw (21 pct.) wordt onderworpen als aan de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen (basistarief van 11 of 15 pct. naar gelang van het gewest).

B.13. Door de *online* kans- en geldspelen aan de btw te onderwerpen, heeft de federale wetgever weliswaar de belastbare materie van de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen formeel niet gewijzigd, maar heeft hij in werkelijkheid 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 oordeel over de wenselijkheid van dat gevolg komt in de eerste plaats de gewestelijke wetgever toe, die krachtens artikel 3, eerste lid, 1^o, van de bijzondere financieringswet bevoegd is voor het vaststellen van de aanslagvoet en de vrijstellingen van de belasting op de spelen en weddenschappen.

Een dergelijke wijziging van de belastbare materie, die de mogelijkheid voor de gewesten om hun bevoegdheden uit te oefenen beperkt, zou de federale wetgever enkel kunnen doorvoeren met de in artikel 4, laatste lid, van de Grondwet bepaalde bijzondere meerderheid. Die bijzondere meerderheidsvoorwaarde maakt noodzakelijk deel uit van het systeem tot bepaling van bevoegdheden. Op grond van artikel 1, 1^o, van de bijzondere wet van 6 januari 1989, vermag het Hof kennis te nemen van een schending van de bijzondere meerderheidsvoorwaarden vereist door de Grondwet.

B.14. De middelen zijn gegrond in zoverre zij zijn afgeleid uit een schending van artikel 177 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 3, eerste lid, 1^o, van de bijzondere financieringswet.

B.15. De artikelen 29 tot 34 van de programmawet van 1 juli 2016 dienen bijgevolg te worden vernietigd.

Er is geen aanleiding om de overige middelen te onderzoeken, aangezien zij niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden.

B.16. De vernietigde artikelen waren van toepassing op de inkomsten verkregen vanaf 1 juli 2016.

Teneinde rekening te houden met de budgettaire en administratieve moeilijkheden die de terugbetaling van de reeds betaalde belastingen zou teweegbrengen, dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen definitief te worden gehandhaafd met toepassing van artikel 8 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt de artikelen 29 tot 34 van de programmawet van 1 juli 2016;
- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepalingen.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 22 maart 2018.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot