ECLI:NL:GHARL:2019:5704

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	09-07-2019
Datum publicatie	16-08-2019
Zaaknummer	17/00682
Formele relaties	Cassatie: ECLI:NL:HR:2020:1922
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Kansspelbelasting. Vestigingsplaats houder van internetpokerspelen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2019/1889 NLF 2019/1926 met annotatie van

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummer 17/00682

uitspraakdatum: 9 juli 2019

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Utrecht** (hierna: de Inspecteur)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 24 mei 2017, nummer AWB 15/7382, in het geding tussen de Inspecteur en

[X] te **[Z]** (hierna: belanghebbende)

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is over het tijdvak januari 2015 een naheffingsaanslag kansspelbelasting (hierna: KSB) opgelegd.

1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar het bezwaar ongegrond verklaard.

1.3.

Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur en de naheffingsaanslag vernietigd en aan belanghebbende een vergoeding voor immateriële schade toegekend van 500 en een proceskostenvergoeding van 1.482. Voorts heeft de Rechtbank de Inspecteur gelast het griffierecht te vergoeden.

1.4. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 18 juni 2019. De zaak is gelijktijdig behandeld met de zaken van [A] met zaaknummers 17/00748, 17/00768, 17/00769, 17/00770, 18/00423 en 18/00424, de zaken van [B] met zaaknummers 17/00687 tot en met 17/00689, de zaak van [C] met zaaknummer 17/00698, de zaken van [D] met zaaknummers 18/00071 en 18/00072, de zaken van [E] met zaaknummers 18/00073 en 18/00074 en de zaken van [F] met zaaknummers 18/00075 tot en met 18/00078. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende woont in Nederland en heeft deelgenomen aan buitenlandse internetpokerspelen via de website Pokerstars.eu. Belanghebbende heeft in januari 2015 hiermee een winst behaald van 8.609. De Inspecteur heeft over dit bedrag KSB nageheven.

2.2. In 2001 is de Rational Group begonnen met het aanbieden van internetpokerspelen via de website Pokerstars.com. In 2005 is de Rational Group verhuisd van Costa Rica naar Isle of Man. De Rational Group bestaat uit een groot aantal vennootschappen. Aan het hoofd van de Rational Group staat Rational Group Ltd. (RG), een vennootschap die haar statutaire zetel en feitelijke leiding heeft in Isle of Man. De merknaam PokerStars is eigendom van Rational Intellectual Holdings Ltd. (RIH), gevestigd in Isle of Man. Tot het concern behoren ook Rational Entertainment Enterprises Limited (REEL), gevestigd in Isle of Man, eigenaar van het webdomein Pokerstars.com en werkgever van de directeuren van de financiële, juridische en IT afdelingen van PokerStars, en Rational Services Limited (RSL), gevestigd in Isle of Man en eigenaar van de in Isle of Man aanwezige Random Number Generator (hierna: RNG).

2.3. Nederlandse spelers speelden de internetpokerspelen van PokerStars oorspronkelijk via Pokerstars.com. Nadat een overeenkomst was gesloten met PokerStars kon een speler de op Pokerstars.com aangeboden software downloaden en een spelersaccount aanmaken. De website waarop een speler zich aanmeldt en de software kan worden gedownload, werd en wordt gehost in het Verenigd Koninkrijk. De bij een spelersaccount gekozen nickname is uniek en blijft aan de speler verbonden. Alvorens deel te kunnen nemen aan de internetpokerspelen via Pokerstars.com, stort een speler een bedrag op zijn spelersrekening. Op het moment dat een speler vervolgens wil deelnemen aan een pokerspel, logt hij in via de (eerder gedownloade) software. De speler kiest een spel in de virtuele Pokerlobby en de spelersgelden worden van de derdenrekening overgemaakt naar een spelerstafel in de eveneens virtuele Pokerroom. Om mee te kunnen spelen dient een speler een vergoeding te betalen. Op de inzet van een speler wordt hiertoe vóór deelname aan een internetpokerspel een rake (bij zogenoemde cashgames) of een entry-fee (bij pokertoernooien) ingehouden. In het eindstadium van een spel is het soms mogelijk dat de laatste spelers samen een deal sluiten. Dit kan alleen met toestemming van PokerStars.

2.4. Na ingrijpen door onder andere de Amerikaanse overheid op Black Friday (15 april 2011) wijzigt de Rational Group de organisatiestructuur en wordt voor onder andere Nederlandse spelers de website Pokerstars.eu gecreëerd. Tot de Rational Group behoren vanaf 31 oktober 2011 Rational Gaming Europe Limited (RGEL) gevestigd in Malta en Rational Networks Limited (RNL), eveneens gevestigd in

Malta. Voorts is na Black Friday ook Rational FT Enterprises (Malta) Limited (RFEL), gevestigd in Malta, tot de Rational Group gaan behoren. Spelers met een Nederlands IP-adres, die aanvankelijk speelden via de website pokerstars.com, zijn op 30 mei 2012 gemigreerd naar de website Pokerstars.eu. Spelers hebben teneinde via Pokerstars.eu aan internetpokerspelen deel te kunnen nemen een overeenkomst gesloten met RGEL.

2.5. Een schermafdruk van de website van PokerStars vermeldt voor over hier van belang het volgende ten aanzien van een veel gestelde vraag over de gevolgen van de migratie van Pokerstars.com naar Pokerstars.eu:

"What changes will I experience?

Very few. You will be required to review and accept the updated Terms & Conditions, as well as our updated Privacy Policy, and you will need to update your PokerStars client (see above), but otherwise you will keep every feature you are accustomed to, and you will continue to have access to all games and offers provided on the Pokerstars.com platform."

2.6. Pokerstars.eu wordt door RGEL geëxploiteerd. De Malta Gaming Authority heeft aan RGEL op 22 december 2011 een Class 3 on 4-vergunning (nr. LGA/CL3/795/2011) verstrekt. De licentie van RGEL is gekoppeld aan het platform van RNL. RNL beschikt vanaf 2011 over een Class 4-vergunning (nr. LGA/CL4/795/2011). RNL is voorts domeinnaamhouder van de website Pokerstars.eu. In de Maltese Remote Gaming Regulations worden de hiervoor genoemde typen vergunning als volgt gedefinieerd:

"(c) Class 3 Remote Gaming Licence shall be a licence to promote and, or abet remote gaming from Malta.

(d) Class 4 Remote Gaming Licence shall be a licence to host and manage remote gaming operators, excluding the licensee himself."

2.7. Op de website van pokernews (https://nl.pokernews.com/nieuws/2012/05/pokerstars-migreert-nederlandse-spelers-naar-eu-client-9326.htm) wordt ten aanzien van de migratie van spelers van Pokerstars.com naar Pokerstars.eu op 30 mei 2012 het volgende bericht geplaatst:

"PokerStars migreert Nederlandse spelers naar .EU cliënt

Woensdagmiddag kregen spelers uit Nederland geleidelijk allemaal dezelfde melding op het moment dat ze probeerden in te loggen op PokerStars. Gebruikers van de mobiele cliënt kregen het eerst te maken met de wijzigingen, daarna kregen spelers van de desktop cliënt hetzelfde.

Mobiele gebruikers kregen aanvankelijk enkel de mededeling dat ze niet meer mochten spelen vanaf hun huidige locatie. Desktop gebruikers kregen direct de melding dat ze gemigreerd werden naar Pokerstars.eu. De nieuwe cliënt is verder gelijk aan de .com cliënt en het overzetten van het account duurt minder dan een minuut. Mensen die gebruik willen maken van Pokerstars.eu moeten via Pokerstars.eu/mobile de nieuwe cliënt downloaden en de oude verwijderen.

Op dit moment is niet exact duidelijk wat de migratie voor een gevolgen heeft voor de Nederlandse spelers op het gebied van belastingen. De cliënt is verder gelijk aan de oude .com cliënt en men speelt nog steeds tegen spelers van over de gehele wereld. De gegarandeerde prijzenpotten zijn ongewijzigd en het is niet mogelijk om een tweede account aan te maken.

Zodra er meer updates naar buiten komen, leest u die hier uiteraard direct."

2.8. De door een Nederlandse speler gestorte gelden worden na de migratie naar Pokerstars.eu door RGEL afgescheiden van het ondernemingsvermogen en op derdenrekeningen geplaatst. Indien een speler zijn account opheft, draagt RGEL zorg voor uitbetaling van de tegoeden op de spelersrekening.

2.9. In een blog van Brad Willis, PokerStars Head of Blogging, uit 2013, (https://www.Pokerstars.com/en/blog/tournaments/ukipt/2013/in-the-belly-of-the-beast-the-pokerstars-143107.shtml?no_redirect=1) genaamd "In the belly of the beast: The PokerStars Data Center (hierna: blog) staat voor zover hier van belang met betrekking tot in Isle of Man gelegen gebouwen in gebruik bij Pokerstars het volgende:

"It is arguably the most important building in all of online poker. Hidden away behind walls of bleachers built to watch the TT motorcycle race, tucked on the other side of an ancient cemetery, behind a nondescript but foreboding green gate sits the PokerStars Data Center. Inside, behind the kind of security reserved for nuclear warheads and heads of state, sit the machines that deal every hand you get on PokerStars. Nearby sit hundreds of hard drives that hold the history of every hand of poker ever dealt by PokerStars' ethereal dealers.

()

Inside the PokerStars shuffle

If that all sounds a little more romantic that you'd expect a data center to be, you'll have to forgive me, because for the two hours I was in the building, I was geeked out as much as your average guy can be. Why? Because, having known and loved PokerStars for the better part of a decade, I was literally standing in the place where the magic happens. The magician was none other than Gary Hill.

"When players connect to PokerStars," Hill says, "that game is actually running right here on one of these servers."

Six years ago, PokerStars recruited the Isle of Man native from a local telecom company. He's since overseen the monstrous task of building and maintaining the technology required to keep PokerStars running. Every bit of the infrastructure for the game play technology, security technology, and hand storage falls under his watch.

Oh, and the random number generator that controls the PokerStars shuffle? We're standing within spitting distance of it, ().

I wanted to know how the cards get decided. Hill surprised me. It remarkably involves mirrors.

"It fires photons at a small mirror, and the direction of those photons reflecting off the mirror is actually what decides what cards the player gets. That all happens in this room," he said.

()

Keeping the lights on

Everywhere I look, there are lights. The important thing to remember is that if someone ever turns out the lights here, the world as you know it on PokerStars ceases to exist. That's why Hill and Paul have made sure it's virtually impossible for the power to ever go out. That in itself is a task, because it takes a *lot* of electricity to run the world's biggest online poker site. At any given time, the data center is pulling enough energy to power 70 to 120 homes running with all their lights on. ()

But the point of all of this is, despite the notoriously bad Isle of Man weather, there can never be a loss of power here. And that's where redundancy comes in.

"Everything you see, there's two of it," Paul confides.

And he's not kidding. Every air conditioning system has a back up air conditioning system. In the room where high voltage currents are turned into low voltage currents, there are huge circuit breakers. And then there are duplicates of those.

But all of those things are dependent on the power coming in the building, and I want to know what happens when the lights go out in Douglas.

That's where the UPS comes in. It's what Paul calls his "box of tricks." Inside that box is a super duper computer than can immediately sense if the power is going out. The UPS (Uninterrupted Power Supply) detects it and sends word to the generators to get to work. Those generators are the beasts in the machine.

In one room, two of them sit (yes, there is another room with two more). They are gigantic diesel engines that make 200dBs of noise when both are running. They have a giant muffler as big as a room that makes sure the neighbors barely hear a sound. With the fuel they have on hand, they can power the center for 72 hours. If that gas runs out, there is a special fuel line that can be tapped to keep things on indefinitely.

As much as I am impressed by the sheer size of the engines (seriously, we could fit the entire blog team inside one if it were hollow), I'm wary of things like this. I mean, if you have ever tried to start any kind of engine, you know there are days that they can be temperamental. Imagine that happening when the fate of PokerStars hangs in the balance.

Well, of course there is a back-up.

That is the battery room (and, of course, its duplicate room) where in the event the generators take a little too long firing up, the batteries can keep things going for 15 minutes. It doesn't seem like a lot of time, but it's enough to make sure everything stays afloat until the big mama engines get running.

I think back to Paul's candid admission about those batteries.

"They're very dangerous," he had said.

If they explode, the PokerStars servers could suffer a fate far worse than a minute without power. What happens then?

Paul smiles as if I'm a child.

"We have a VESDA," he says.

That's a Very Early Warning Aspirating Smoke Detection machine. It can sniff the finest of dust particles from the air to determine if something is amiss. Put another way, it knows if there is a fire in the room before the fire knows there is a fire in the room.

And if there is?

Argonite. That's what. Big red tanks of it that will release a gas that sucks all the oxygen out of the room and snuffs out the fire.

Gary Hill lives by a simple motto: "The site just cannot go down."

The only thing left to chance at the PokerStars Data Center is how you decide to play your inside straight draw.

()

"I can honestly say, hand on heart, the facility that we have here on the Isle of Man, it beats all the data centers that I've seen in the UK and Europe in terms in the amount of investment in

infrastructure.''

()”

2.10. Op 12 juni 2014 brengt Oldford Group Ltd, het moederbedrijf van de Rational Group naar buiten dat zij overeenstemming heeft bereikt met Amaya Gaming Group Inc (hierna: Amaya). Amaya zal 100% van de aandelen in de Oldford Group verkrijgen. In 2014 (ten tijde van de overname) zijn er ongeveer 1680 werknemers werkzaam bij de verschillende locaties van de Rational Group over de hele wereld.

2.11. Op vrijdag 13 juni 2014 is voor zover hier van belang - het volgende bericht geplaatst op het internet (http://www.iomtoday.co.im/news/business/pokerstars-to-be-bought-in-4-9bn-deal-1-6670951#) (heden niet meer op internet vindbaar):

"()
Eric Hollreiser, head of corporate communications at Rational Group, said: 'PokerStars is committed to the Isle of Man and this acquisition does not change that.

There will be no impact to our staff here and PokerStars global headquarters will remain in the Isle of Man for the foreseeable future.

We expect the acquisition will accelerate our growth, with new products and expansion into new territories, particularly in the U.S. These initiatives are designed to take us to even greater heights, which will likely lead to growth and job opportunities in the Isle of Man.

We also remain committed to the wider Isle of Man community and our core values. We will continue to give to local charities, support local sporting talent and be a responsible corporate citizen in engaging in community issues.

PokerStars opened its headquarters in Onchan in 2006. It now employees 216 people in Isle of Man, which is an 11 per cent increase over June 2013.

It says it intends to grow staff by another 10 per cent by year-end.

()”

2.12. Op YouTube staan op het PokerStars-YouTube-kanaal verschillende films over de werkwijze van PokerStars. Deze films geven voor zover hier van belang de volgende informatie:

Film 1: Exclusive behind the scenes look at PokerStars HQ, gepubliceerd op 8 augustus 2014.

Gary Hill, Director of IT Operations, vertelt dat er ongeveer 800 servers staan in Isle of Man. Als de spelers spelen, dan spelen ze op één van de servers in Isle of Man. De RNG staat in dezelfde ruimte, werkt onder andere met een fotonbenadering en is volledig willekeurig. Het Game Integrity team bewaakt de eerlijkheid van de spelen. Stephen Winter, Director of Game Integrity geeft aan dat ze niet alleen vechten tegen mensen die bewust bedriegen, maar ook als doel hebben mensen voor te lichten die de gevolgen van hun acties niet overzien. Donna Crellin, Director of Treasury, geeft aan dat de spelersgelden altijd gescheiden worden bewaard. Door de commentator wordt aangegeven dat PokerStars nauw samenwerkt met regelgevers over de gehele wereld en PokerStars 11 aparte gokvergunningen heeft. Matthew Robins, Director of Compliance, vertelt dat het belangrijk is dat PokerStars onaantrekkelijk wordt gemaakt voor witwassers.

Film 2: Inside PokerStars 1: What kind of company is PokerStars?, gepubliceerd op 25 september 2014. Geïnterviewd wordt Eric Hollreiser, Head of Corporate Communications op het hoofdkantoor van PokerStars in Isle of Man.

Eric Hollreiser vertelt dat PokerStars wereldwijd 1700 werknemers heeft en meer dan 65 miljoen geregistreerde spelers. Het hoofdkantoor is gevestigd in Isle of Man. Dat is ook waar het senior executive team is gevestigd en waar een wereldwijde licentie aanwezig is. Er zijn kantoren over de gehele wereld, Londen, Australië, Costa Rica en kantoren in West-Europa. Die kantoren houden zich voornamelijk bezig met marketing services en customer (support) services.

Film 3: Inside PokerStars 2: What does PokerStars do with the money?, gepubliceerd op 25 september 2014. Geïnterviewd wordt Donna Crellin, director of Treasury van de Rational Group op het hoofdkantoor van PokerStars in Isle of Man.

Donna Crellin vertelt dat het geld van de spelers wordt afgescheiden van het bedrijfsvermogen en wordt gestald op aparte bankrekeningen bij verschillende banken (risicospreiding). Het is onderdeel van de vergunning dat deze gelden apart moeten worden gehouden.

Film 4: Inside PokerStars 3: How does PokerStars shuffle the deck?, gepubliceerd op 14 oktober 2014. Geïnterviewd wordt Lee Jones, Head of PokerStars Communications bij het data center in Isle of Man.

Lee Jones vertelt dat de verdeling van de kaarten plaats heeft in het data center. Alle servers, alles wat er gebeurt bij PokerStars, gebeurt in dit data center. PokerStars heeft een RNG. PokerStars heeft twee mechanische methodes om willekeurige nummers te genereren. De eerste set van willekeurige nummers wordt gecreëerd door het schieten van fotonen op een semi-ondoorzichtige spiegel. Als het licht door de spiegel gaat, wordt een 0 gegenereerd en als het licht terugkaatst, wordt een 1 gegenereerd. De tweede set van willekeurige nummers wordt gegenereerd door het gedrag van de spelers, mondbewegingen, tijdvertragingen, enz. te observeren. De twee sets van willekeurige nummers worden gecombineerd en dat levert de uiteindelijke constante stroom op van nummers, die compleet en totaal willekeurig zijn. De willekeurigheid van de RNG wordt geverifieerd door een extern bedrijf. Vanuit de verschillende jurisdicties worden vaak auditors gestuurd die verifiëren dat de verdeling van de kaarten consistent is en 100% willekeurig. PokerStars heeft meer dan 100 miljard pokerspelen gefaciliteerd waarmee dit kan worden gecheckt.

Film 5: Inside PokerStars 4: How does PokerStars protect the game?, gepubliceerd op 25 november 2014. Geïnterviewd worden Steve/Stephen Winter (director of Game Integrity) en Bryan Taylor (Senior Game Integrity Product Manager) van het Integrity team op het hoofdkantoor van PokerStars in Isle of Man.

Steve Winter vertelt dat bedrog niet zon groot probleem is, maar dat ze het probleem wel heel serieus nemen. Het team heeft 80 werknemers die de pokerspelen bekijken en controleren op bedrog. Het systeem let hier ook op. Als er sprake is van bedrog worden de fondsen geretourneerd aan de spelers die het slachtoffer zijn van het bedrog. Bryan Taylor vertelt dat bedrog door samenwerking tussen spelers het vaakst wordt vermoed. PokerStars heeft onderzoekers die alle data over de spelers bekijken. Bots zijn herkenbaar door niet-menselijke interactie. Er komen steeds nieuwe systemen bij die bedrog detecteren.

Film 6: Inside PokerStars 5: When Im playing online where do the game take place?, gepubliceerd op 10 januari 2015. Geïnterviewd wordt Gary Hill, director of IT Operations bij het Data Centre in Isle of Man.

Gary Hill vertelt dat hij met de interviewer aanwezig is in het hoofd PokerStars data center. Elke server die het spel begeleidt, staat in deze beveiligde ruimte. Er zijn honderden servers, die de spelers vanuit de hele wereld bij elkaar brengen. Als een speler dubbelklikt op het PokerStars-icoon en de spelers connectie maken, dan is het PokerStars data center de plek waar de connectie eindigt. Het PokerStars data center is de plek waar alle internetpokerspelen worden gespeeld en waar ook de RNG gelokaliseerd is. Er is veel lawaai omdat alle servers moeten worden gekoeld. Er is ook veel beveiliging. In dit data center bevindt zich ook de magnetic media. Daarop zijn alle internetpokerspelen, die ooit zijn gespeeld via PokerStars, opgeslagen. De aansluiting met het data server center is erg belangrijk. PokerStars heeft eigen glasvezelkabels. Deze komen uit het data server

center, verlaten vervolgens Isle of Man en gaan naar Ierland en het Verenigd Koninkrijk. De kabels gaan ook in een ring om Europa heen. Daarna wordt per land dit glasvezelkabelnetwerk aangesloten op de nationale netwerken.

2.13. Pokernews.com heeft op 6 januari 2015 op de website (https://nl.pokernews.com/nieuws/2015/01/pokerstars-draait-beslissing-over-hogere-rake-terug-18092.htm) een bericht gepubliceerd, waarin voor zover hier van belang het volgende staat:

"Eind oktober van het vorig jaar kondigde 's werelds grootste online poker room PokerStars aan dat de rake per 1 januari verhoogd zou gaan worden. De spelers waren woedend, mede doordat er in dezelfde periode andere wijzigingen werden gedaan die ook in het nadeel waren van de spelers. Veel bekende namen uitten hun kritiek op het beleid van PokerStars sinds de overname van Amaya Gaming en schijnbaar heeft men geluisterd.

Vandaag heeft Eric Hollreiser, Head of Corporate Communications for PokerStars and Amaya Inc., namelijk naar buiten gebracht dat het verhogen van de rake niet door zal gaan.

()"

2.14. Blijkens een bij de belastingdienst uitgevoerde IP-adres-check via www.robtex.com op 3 november 2015 leiden de websites Pokerstars.com, pokerstars.nl en Pokerstars.eu via verschillende servers (met verschillende IP-adressen) naar de gemeenschappelijke server van RSL, gevestigd in Isle of Man.

2.15. Blijkens de website van pokerstarspartners.com van februari 2016 (http://www.pokerstarspartners.com) bestaat voor derden de mogelijkheid verschillende merken van de Rational Group tegen vergoeding te promoten door spelers door te geleiden naar de verschillende websites (Pokerstars.com, Pokerstars.fr, Pokerstars.be, Pokerstars.dk, Pokerstars.it, Pokerstars.es, Pokerstars.ee, Pokerstars.eu, Fulltiltpoker.com en Fulltiltpoker.eu) van de Rational Group. Een derde sluit daarvoor een overeenkomst met RG, gevestigd in Isle of Man.

2.16. Op de website van Pokercity (https://www.pokercity.nl/pokerstars-verhoogt-rake-op-spin-gos-hyper-turbo-en-rebuy-mtts/) wordt op 22 maart 2016 een bericht geplaatst. Dit bericht vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

"Vanaf 28 maart moet je meer rake betalen als je op PokerStars een Spin & Go, een hyper-turbo toernooi of een rebuy-toernooi wilt spelen. Ook bij sommige cashtafels gaat de rake omhoog. Volgens de pokerroom komen de maatregelen neer op een rakeverhoging van 4%. PokerStars beweert dat Party, 888 en iPoker meer rake vragen dan ze zelf doen.

De rakeverhoging werd aangekondigd door Eric Hollreiser in een blogpost op het corporate blog van PokerStars. De online pokerroom besloot tot de verhoging na een uitgebreide review van de gehanteerde rake in cashgames in de periode van 8 januari t/m 7 maart van dit jaar.

Hieronder de opsomming van de maatregelen zoals aangekondigd:

Key pricing changes include:

Spin & Go rake will be increased by one percentage point for buy-ins from $1 to $30 (two percentage points in $3 buy-in). $0.25, $60 and $100 buy-ins will not change.

In multi-table tournaments, PokerStars will match the practices deployed in our closed Liquidity markets where rebuys and add-ons incur fees similar to the original entry. These tournaments represent approximately 12% of the current main schedule:

MTT hyper-turbo rake will be increased to 5%.

Cap and percentage of rake will be increased in some no limit and pot limit ring games, mainly heads-up. Some rake caps will be lowered Limit games will not be affected.

()"

2.17. Een memorandum van 13 maart 2017 van de Legal Department (Rational Gaming Europe Limited) aan de gemachtigde van belanghebbende (hierna: het eerste memorandum) vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

"()

3 Adequate personnel in Malta and numbers

The Amaya Group currently has 262 staff at its Malta office, with several open positions soon to be filled. As detailed below we will be able to accommodate circa 350 staff in our new offices. Most of the business units within the Amaya Group have staff in Malta managing the EU facing operations.

4 Office facilities in Malta

From the accompanying lease agreement it is evident that RGEL leases 1137m2 of office space in Malta. This consists of 476m2 on the 6th floor and 661m2 plus 119m2 terrace space on the 7th floor, ().

Furthermore. RGEL is moving to new office premises in May 2017. The new offices will accommodate circa 350 persons.

()

6 Location of player funds

Players conclude a contractual relationship with RGEL by way of the Terms of Service and RGEL manages all player funds of players on pokerstars.eu and this includes the funds of players resident in the Netherlands. MGA regulation includes an obligation for player funds to be segregated from other funds of RGEL as well as the monthly filing of a report and updating the MGA on the status of these segregated funds. This obligatory reporting includes the submission of details relating to our player funds and the supply of corresponding bank statements that have been allocated to the matching of those funds specifically. At all times a sum equivalent to the total player liability of RGEL is held in a separate trust. In order to minimise banking risk and jurisdictional risk these funds are held in a variety of banks in several different jurisdictions, including Malta.

Third party payment processors are used for handling deposits and cash-outs, which differ according to the payment method used. These processors only collect and pay out funds on behalf of RGEL.

7 Location where RGEL bookkeeping takes place

The financial statements of any Malta based company, including RGEL, are prepared by our accountants in Malta and are audited by a Maltese company. The financial records are kept in EUR (with USD and GBP used as second and third reporting currencies), and financial statements are prepared in EUR.

8. Location of servers (for the provision of the poker offer to residents of the Netherlands)

In accordance with requirements of the licence issued by the Malta Gaming Authority key components of the technical infrastructure used by RGEL are located in Malta, with other parts in the Isle of Man and the United Kingdom.

Furthermore, other EU Member State facing operations have been gradually moved to be operated from Malta, and currently residents from all EU member states are playing on games organised from Malta and run under the MGA license on pokerstars.eu. The ongoing expansion of the Maltese operation reflects this growth.

9. Location from where IT-services are operated

Each office within the Amaya Group has an IT department which manages the technical infrastructure in that jurisdiction. Thus, in terms of RGEL players residing in the Netherlands, the IT services for these players are located in Malta.

Customer support for players residing in the Netherlands is routed through servers in the Isle of Man but no customer support functions are carried out from the Isle of Man. 24-hour customer support for players of pokerstars.eu, specifically including those players residing in the Netherlands, is provided predominantly from the extensive customer support team located in Malta with backup from London, Dublin and Costa Rica where the group also has support offices.

()"

2.18. Een memorandum van 17 juli 2018 van de Regulatory Compliance Department, Rational Gaming Europe Limited aan de gemachtigde van belanghebbende (hierna: het tweede memorandum) vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

"()

4. Personnel in Malta

The Stars Group currently has 344 staff working from its Malta office

Most of the business units within the Stars Group have staff based in Malta managing EU-facing operations.

()

7 Location of player funds

Players conclude a contractual relationship with RGEL by way of the Terms of Service and RGEL manages all player funds and players on Pokerstars.eu and this includes the funds of players resident in the Netherlands. MGA regulation includes an obligation for player funds to be segregated from other funds of RGEL as well as the monthly filing of a Player Liability Report which updates the MGA on the status of these funds. This obligatory report includes the submission of details relating to MGA player funds and the supply of corresponding bank statements. This demonstrates that these funds adequately cover customer account balances for all customers playing under the Maltese licence, thus including those residing in the Netherlands. At all times a sum equivalent to the total player liability of RGEL is held in a separate trust. In order to minimise banking risk and jurisdictional risk these funds are held in a variety of banks in several different jurisdictions, including Malta.

()

9 Games offered

Any changes to the rules of the games on offer in the Netherlands will be subject to review and approval by the Malta Gaming Authority in accordance the applicable licensing conditions. Changes to the rules are extremely rare, and will apply across our Pokerstars.eu offer.

From time to time there may be Pokerstars.eu players who breach our End User Licence Agreement ("EULA") and the rules of the game. We have two teams to handle such issues, namely Security (with staff across the EU in Bulgaria, Ireland, Malta and the United Kingdom, and Costa Rica) and Game Integrity (with all staff within the EU, namely in Ireland, Malta and the United Kingdom). Escalation can occur to staff on the Isle of Man or in the United Kingdom. Our Malta based regulatory compliance staff review and manage all legal advice and regulatory compliance reviews stemming from alleged breaches of the Pokerstars.eu EULA and game rules for players on the .eu website, as well as escalated player complaints.

We note that visually our Pokerstars.eu website is almost identical to our Pokerstars.com website, however this has no legal or regulatory significance. As much as possible we try to keep our websites aligned across difference licenses. This is solely cosmetic. The fact that we seamlessly transitioned players in May 2012 to the .eu website was related solely to the customer journey and has no bearing upon the fact that the underlying gambling activity was transferred from one licence to another, from the Isle of Man to Malta. ()

The offer available via Pokerstars.eu shares liquidity with poker offered via licences other than those awarded by the Malta Gaming Authority (i.e. to different entities within the group). However, each individual licence is operated by the respective entity within the Stars Group, and solely in accordance with the laws and regulations applicable pursuant to the licensing jurisdiction, this being Malta in RGEL's case. The services offered to RGEL's players remain in line with Maltese requirements at all times, notwithstanding the presence of players subject to other regulatory regimes in the same competition. Whilst tournaments can be open to players from across the world, to the Stars Group international player bases, players in the Netherlands will experience this solely in accordance with the requirements of RGEL's Class 3 licence. Many licenses held by the group allow such sharing of player pools with other licenses, including licenses held in Estonia, Belgium, Denmark, Germany, Bulgaria, Greece, UK and Czech Republic.

It sometimes happens that a player relocates to another country which falls under a different license. Players can move jurisdiction, and if their new jurisdiction forms part of the shared pool of liquidity, then that player will be required to retain their original nickname/username when playing in the new jurisdiction. This rule is designed to ensure that the identity of a player, to others within shared liquidity is clear, so as to avoid a player appearing as a new player (it is key for players to be able to understand whether they are playing against a player whose playing patterns and ability is known to them). The whole point of this rule is to protect the integrity of the poker game. This rule was created by the Stars Group Game Integrity Department.

()

10 Location of servers

In accordance with requirements of the licence awarded by the Malta Gaming Authority, key components of the technical infrastructure used by RGEL are located in Malta, with other parts in the Isle of Man and

the United Kingdom. We have servers in Malta specifically for the offering of our Pokerstars.eu services. Over the years we have seen an expansion of our Maltese operations as more and more local licensed were obtained by companies incorporated and based in Malta. Thus; players who play in their jurisdiction subject to a local licence, such as a ".fr" licence for example, do so on the basis of the RNG and servers based in Malta.

Services offered through Pokerstars.com are based on servers located on the Isle of Man, however, our Pokerstars.com offer is not accessible to players based in the Netherlands. Players based in the Netherlands must, like other players located in other European countries, play on Pokerstars.eu.

11 Location of other IT services

We have a single random number generator ("RNG") which we use for our global offering, except the US, and this is located in Malta.

Our websites are hosted in London, and a player from the Netherlands will firstly be routed to our website (in London) in order to download the client software via which they are able to participate in our offering. Once a player has completed the download and logged in they will be connected dispatchers in Malta which are responsible for the connection between the player (client) and the server. During game play, there is a back and forth between elements in Malta (RNG, which is the key component in any gaming system) and the Poker lobby in the isle of Man. All data is stored and replicated in both Malta and the Isle of Man.

Customer support emails are routed through servers in the Isle of Man or London but no customer support functions are carried out from the Isle of Man, given that no customer support staff are located there. 24-hour customer support for players of Pokerstars.eu, thus including those players residing in the Netherlands, is provided predominantly from the extensive customer support team located in Malta with backup from London, Dublin and Costa Rica where the group also has support offices.

Furthermore the domain name "Pokerstars.eu" is registered in the name of Rational Networks Ltd, and as noted above this company holds a network licence from the Malta Gaming Authority. A service on the website of EURid (www.eurid.eu), the registry which manages the .eu country code top level domain, verifies that Rational Networks Ltd. () is the registrant of Pokerstars.eu. It should also be noted that Rational Networks Ltd holds a Class 4 licence, in other words a network licence, which enables it to provide technical infrastructure to other Malta based companies within the Stars Group; including RGEL in relation to players in the Netherlands.

12 Customer support

As already noted, no customer support functions are based on the Isle of Man. Instead, they are based predominantly within the EU, namely in Bulgaria, Ireland, Malta, the United Kingdom, with some in Costa Rica.

In accordance with Maltese responsible gaming regulatory obligations players are able to set limits to their play, within the context of applicable responsible gambling tools and mechanisms. Player requests implementing these limits and other responsible gaming tools available to customers on Pokerstars.eu are handled and reviewed by the Responsible Gaming Team, located predominantly in Malta.

()”

3 Geschil

In geschil is waar de houder van de door belanghebbende gespeelde internetpokerspelen via Pokerstars.eu is gevestigd.

4 Beoordeling van het geschil

Houderschap

4.1. Op grond van artikel 1, lid 1, onder e, van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB) wordt KSB geheven van de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigden tot de prijzen van buitenlandse kansspelen welke via het internet worden gespeeld.

4.2. Artikel 2, lid 1, aanhef en onder a, van de Wet KSB bepaalt dat onder kansspelen worden verstaan gelegenheden, gegeven tot mededinging naar prijzen en premies, indien de aanwijzing der winnaars geschiedt door enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen, met uitzondering van levensverzekeringen en premieleningen.

In het tweede lid van dit artikel is bepaald dat kansspelen als binnenlands worden beschouwd, indien zij worden gehouden door natuurlijke personen of door lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Stb. 1959, 301), van wie een of meer in Nederland wonen of zijn gevestigd.

Ingevolge het derde lid van dit artikel worden kansspelen als buitenlands beschouwd, indien zij niet vallen onder het tweede lid.

4.3. Over de vraag of sprake is van een binnenlands of buitenlands kansspel heeft de Hoge Raad op 16 maart 2018, nr. 17/02691, ECLI:NL:HR:2018:356 voor zover hier van belang het volgende overwogen:

“2.4. Artikel 2, lid 2, van de Wet op de kansspelbelasting bepaalt, voor zover hier van belang, dat een kansspel als binnenlands wordt beschouwd indien het wordt gehouden door een lichaam in de zin van de AWR dat in Nederland is gevestigd. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een binnenlands of buitenlands kansspel is dus niet van belang waar degene is gevestigd die gelegenheid geeft tot deelname aan het kansspel. Beslissend is waar de houder van dat spel is gevestigd. In dit geval zijn er twee rechtspersonen betrokken bij de online pokertoernooien waaraan belanghebbende heeft deelgenomen: Rational Gaming en Rational Group. Uit s Hofs oordeel kan niet worden afgeleid welke van deze rechtspersonen is aan te merken als de houder van de spelen. Daarvoor is bepalend wie de organisator is (vgl. Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 6), dat wil zeggen de zeggenschap heeft over de organisatie van die spelen. De enkele omstandigheid dat, zoals het Hof heeft aangenomen, Rational Gaming jegens belanghebbende heeft gefungeerd als aanbieder van pokertoernooien, is onvoldoende om te oordelen dat Rational Gaming dan ook de houder van die

spelen is.

Indien Rational Group de houder is van de spelen, is sprake van buitenlandse kansspelen in de zin van artikel 2, lid 3, van de Wet op de kansspelbelasting en is belanghebbende de kansspelbelasting verschuldigd. Omdat Rational Group gevestigd is op het eiland Man, kan dan geen sprake zijn van strijdigheid met artikel 57 VWEU omdat de dienstverrichting door Rational Group op grond van artikel 355, lid 5, letter c, VWEU buiten de werkingssfeer van het vrije dienstenverkeer valt. In dat geval is belanghebbende de kansspelbelasting verschuldigd, ongeacht of Rational Gaming in Nederland of elders binnen de Europese Unie is gevestigd."

4.4. Tussen partijen is niet in geschil dat op basis van de nationale wetgeving ten aanzien van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu sprake is van buitenlandse kansspelen. De Inspecteur kan alsdan in beginsel op basis van artikel 1, lid 1, onder e, van de Wet KSB belasting van belanghebbende heffen over de resultaten behaald met internetpokerspelen via Pokerstars.eu.

4.5. Belanghebbende stelt evenwel dat de houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie (hierna: EU), te weten Malta, zodat belanghebbende een beroep toekomt op de vrijheid van dienstenverkeer. In dat geval moeten de internetpokerspelen via Pokerstars.eu op grond van het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2015, nr. 14/03069, ECLI:NL:HR:2015:472, worden behandeld als ware het binnenlandse kansspelen om strijdigheid met de vrijheid van dienstenverkeer als bedoeld in artikel 56 van het VWEU te voorkomen. Heffing van KSB over de met die kansspelen behaalde resultaten dient dan achterwege te blijven.

4.6. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat de vestigingsplaats van de houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu buiten de EU is gelegen, omdat de Rational Group, gevestigd in Isle of Man, de houder is van deze internetkansspelen.

Bewijslast

4.7. Belanghebbende beroept zich ter ondersteuning van zijn standpunt over de definitie van het begrip "houder van het kansspel" op de uitleg van de Malta Gaming Authority, die een in Malta gevestigde vennootschap als organisator van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu beschouwt. De Inspecteur dient dit oordeel van de kansspelautoriteit in Malta te accepteren. Nu de Inspecteur stelt dat de internetpokerspelen wordt gehouden in Isle of Man, rust de bewijslast op de Inspecteur.

4.8. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat het aan belanghebbende is, die zich beroept op een verboden beperking van het vrije verkeer van diensten, aannemelijk te maken dat die conclusie is gerechtvaardigd. Het is daarmee aan belanghebbende aannemelijk te maken dat de houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu gevestigd is binnen de EU, aldus de Inspecteur.

4.9. Het Hof verwerpt het standpunt van belanghebbende. Het in 4.7 tussen aanhalingstekens geplaatste begrip "houder van het kansspel" is geen Unierechtelijk begrip, maar een nationaalrechtelijk begrip, dat figureert in de Nederlandse Wet KSB. Het is alsdan aan de Nederlandse wetgever dit begrip te definiëren en aan de Nederlandse rechter dit begrip uit te leggen en toe te passen wanneer een definitie van dit begrip in de Wet KSB en de parlementaire geschiedenis ontbreekt. Het Hof is dus bevoegd en gehouden geheel zelfstandig een oordeel te geven over welke vennootschap (niet) de houder van het kansspel is.

4.10. Alhoewel belanghebbende dit als zwaar en onredelijk ervaart, dient de bewijslast wat betreft de vestigingsplaats en de identiteit van de houder van de internetpokerspelen bij belanghebbende te worden gelegd. Belanghebbende doet een beroep op een voor hem gunstige regeling en het is dan aan belanghebbende dit te onderbouwen. De bedoeling van de wetgever is immers dat een ingezetene die voordelen geniet uit deelname aan een in het buitenland gehouden internetkansspel, hierover in Nederland KSB verschuldigd is. Het resultaat dat de wetgever beoogt, kan niet worden bereikt indien van de inspecteur wordt gevraagd aannemelijk te maken dat de houder van het internetkansspel niet in de EU is gevestigd. Hierbij tekent het Hof aan dat het in het bijzonder lastig of onmogelijk zal blijken

te zijn voldoende gegevens te krijgen van of over buiten de EU gevestigde houders van (al dan niet legale) internetpokerspelen. Het is voorts belanghebbende die de meest gerede partij is om de gevraagde gegevens te verstrekken. Belanghebbende neemt immers deel aan het desbetreffende kansspel en kan via zijn contracterende partij informatie inwinnen om de houder te identificeren en te onderzoeken waar deze is gevestigd.

Vestigingsplaats houder internetpokerspelen via Pokerstars.eu

4.11. Op grond van het eerder genoemde arrest van de Hoge Raad van 16 maart 2018 moet als houder worden aangemerkt de organisator van het kansspel, dat wil zeggen degene die de zeggenschap heeft over de organisatie van het kansspel. Tot 30 mei 2012 speelden de Nederlandse spelers internetpokerspelen van PokerStars via Pokerstars.com. Pokerstars.com werd en wordt geëxploiteerd via de Rational Group en aangeboden via REEL, gevestigd in Isle of Man. Tussen partijen is niet in geschil dat tot de migratie van de Nederlandse spelers op 30 mei 2012 sprake was van een buitenlands kansspel als bedoeld in artikel 2 van de Wet KSB en dat de houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.com gevestigd was buiten de EU in Isle of Man. Het Hof zal partijen hierin volgen en deze situatie als uitgangspunt nemen.

4.12. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat na de migratie van de Nederlandse spelers op 30 mei 2012 de in Malta gevestigde RGEL niet alleen is aan te merken als aanbieder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu, maar ook is aan te merken als de houder daarvan. RGEL heeft een vergunning voor het aanbieden van internetpokerspelen van de Malta Gaming Authority. De Europese pokercliënt van PokerStars draait op het netwerk c.q. de servers van RNL, eveneens gevestigd in Malta. De servers waarop daadwerkelijk internetpokerspelen worden gespeeld, staan in Malta en staan onder toezicht van de Malta Gaming Authority. Belanghebbende stelt dat de technische aspecten, waaronder servers en de RNG, de financiële aspecten van de internetpokerspelen, alsook de zeggenschap over de internetpokerspelen aan Malta zijn verbonden.

4.13. De Inspecteur heeft de stellingen van belanghebbende gemotiveerd betwist en gesteld dat RG in Isle of Man als houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu moet worden aangemerkt. De pokerroom en de spelerstafels bevinden zich in Isle of Man en daar komen de spelers wereldwijd samen om tegen elkaar te spelen. Daarbij voert de Inspecteur aan dat de belangrijkste servers en de RNG in Isle of Man staan en de belangrijkste beslissingen over de internetpokerspelen via PokerStars.eu in Isle of Man worden genomen. RG heeft de macht in handen, RIH is eigenaar van de merknaam PokerStars, beslissingen worden centraal genomen in Isle of Man via een directie in dienst bij REEL; aldaar wordt ook zorggedragen voor de voortgang van de internetpokerspelen en worden de spelregels bepaald. Ook de technische infrastructuur bevindt zich in Isle of Man. RGEL fungeert slechts als een doorgeefluik, aldus de Inspecteur.

4.14. Het Hof oordeelt als volgt.

4.15. Zoals ook uit de hiervoor weergegeven feiten en omstandigheden blijkt, brengt de aard van internetpokerspelen met zich dat het spel niet aan één plaats gebonden is. Spelers van over de hele wereld loggen in op verschillende websites (.eu, .fr, .it, .com, enzovoorts) en worden met elkaar in verbinding gebracht om gezamenlijk internetpokerspelen van PokerStars te spelen. Dit gebeurt online. Gegevens worden over en weer gecommuniceerd en kunnen gemakkelijk op verschillende plaatsen worden verzonden en opgeslagen. Ook in het geval van PokerStars worden voor het spelen van het internetpokerspel diensten verricht vanuit verschillende plaatsen, waaronder Isle of Man, Malta, het Verenigd Koninkrijk, Costa Rica en Ierland. Daarbij worden soms dezelfde diensten vanuit verschillende plaatsen verricht. Het spel is in meerdere opzichten divers. Er is dan ook niet één plaats aan te wijzen, waar *alle* diensten ten aanzien van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu ten aanzien van Nederlandse spelers worden verricht. Bovendien zijn verschillende diensten, gegeven de digitale omgeving, relatief eenvoudig naar een andere plaats te verplaatsen of vanuit verschillende plaatsen te verrichten.

4.16. Bij de vraag welke factoren een rol spelen bij de vaststelling wie de houder van het internetpokerspel is en waar die is gevestigd, zoekt het Hof aansluiting bij de algemene kenmerken van internetpokerspelen. Internetpokerspelen zijn kansspelen, waarbij de kaartverdeling wordt bepaald door een toevalsgenerator, de RNG. De speler die een internetpokerspel wint, krijgt de pot of een deel daarvan uitbetaald. Aan het eind van een spel kan het voorkomen dat tussen de resterende spelers onder begeleiding een deal wordt gesloten waarbij het prijzengeld tussen hen wordt verdeeld. Om het spel in goede banen te leiden dienen de spelers zich te houden aan dezelfde spelregels en moeten de spelers zich houden aan gebruikersvoorwaarden. Gelet op de algemene kenmerken van internetpokerspelen, kunnen de volgende factoren van belang zijn bij het bepalen wie de houder van een internetpokerspel is:

- Met welke partij heeft een speler een overeenkomst,
- Welke partij heeft de gokvergunning,
- Welke partij is de eigenaar van het kansspel,
- Welke partij heeft de zeggenschap over de resultaten van de RNG,
- Welke partij draagt het economisch risico,
- Welke partij laat de aanspraak op de prijs ontstaan,
- Welke partij bepaalt de spelregels en houdt toezicht op de naleving daarvan,
- Welke partij bepaalt de gebruikersvoorwaarden,
- Welke partij heeft de beschikkingsmacht over de technische infrastructuur (soft- en hardware), en
- Welke partij draagt zorg voor de voortgang van de spelen.

4.17. Als uitgangspunt (zie 4.11) heeft te gelden dat de houder van de internetpokerspelen van PokerStars tot 30 mei 2012 gevestigd was buiten de EU in Isle of Man. Alsdan is het aan belanghebbende, die de bewijslast heeft ten aanzien van de vestigingsplaats van de houder, aannemelijk te maken dat na 30 mei 2012 ten aanzien van de onder 4.16 genoemde factoren er dusdanige wijzigingen hebben plaatsgevonden, dat de vestigingsplaats van de houder van de internetpokerspelen van PokerStars door het spelen via PokerStars.eu anders is dan de houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.com en binnen de EU is komen te liggen. Dat een speler vanaf 30 mei 2012 een overeenkomst sluit met RGEL en dat RGEL daarvoor in combinatie met RNL gokvergunningen heeft (eerste twee factoren zoals weergegeven onder 4.16) acht het Hof onvoldoende. Deze omstandigheden maken dat RGEL is aan te merken als aanbieder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu, maar maakt RGEL nog geen houder daarvan (zie HR 16 maart 2019, nr. 17/02691, ECLI:NL:HR:2018:356). Daarvoor is naar het oordeel van het Hof meer nodig, nu hieruit niet blijkt dat RGEL bepaalt hoe, waar, door wie en volgens welke regels (inzetten, prijzen, aantal keer deelnemen, enzovoorts) en op basis van welke gebruikersvoorwaarden (minimum leeftijd, provisie/rake, enzovoorts) de kansspelen worden gespeeld.

4.18. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat RGEL in het onderhavige tijdvak houder is van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu. Hierbij acht het Hof van belang dat uit de stukken van het dossier voor het onderhavige tijdvak ten aanzien van de factoren zoals genoemd in 4.16 (uitgezonderd de eerste twee factoren) nagenoeg alleen aanwijzingen te vinden zijn die nog immer wijzen richting Isle of Man. Voor de periode 2013/2014 geven het blog (2.9) en de films (2.12) een beeld dat in die periode alle internetpokerspelen van PokerStars (ongeacht via welke toegangspoort de spelers binnenkomen) uiteindelijk worden gespeeld op de computers die zich bevinden in het in Isle of Man gelegen data center van de Rational Group met behulp van de daarop geïnstalleerde software en dat het hoofdkantoor van deze groep ook de beschikkingsmacht over deze computers en software heeft. Op deze zeker 800 servers in het data center in Isle of Man zijn de (virtuele) Pokerlobby, de Pokerroom en de speeltafels gelokaliseerd. Gelet op de omschrijving van dit data center (zie vooral 2.9) acht het Hof aannemelijk dat dit onderdeel van de infrastructuur van PokerStars moeilijk verplaatsbaar is naar een andere locatie. Dat, zoals belanghebbende stelt, reeds in het onderhavige tijdvak internetpokerspelen via Pokerstars.eu plaatsvinden op servers van RNL acht

het Hof niet aannemelijk. De zich in het dossier bevindende jaarstukken van RNL van 2015 (bijlage 23 bij de gronden van het hoger beroep van de Inspecteur van 27 juni 2018) geven geen blijk van enige eigendom of bezit van materiële vaste activa, zoals servers. In Isle of Man is in 2013/2014 ook de RNG gelokaliseerd, welke RNG eigendom is van RSL in Isle of Man. Het toezicht op de internetpokerspelen vindt op dat moment in ieder geval ook plaats in Isle of Man. Aldaar houdt een aanzienlijk aantal medewerkers (80) zicht op de internetpokerspelen. Dat de YouTube-films van een veel eerdere datum zouden zijn dan de publicatie op YouTube en daardoor geen accuraat beeld zouden geven van de situatie bij PokerStars in 2014, acht het Hof niet aannemelijk. Het Hof ziet niet in waarom PokerStars inaccurate of verouderde films op het eigen YouTube-kanaal zou plaatsen. Films die in ieder geval tot op de dag van de zitting bij het Hof vindbaar zijn op het PokerStars-YouTube-kanaal en waarvan de informatie, bijvoorbeeld ten aanzien van het aantal medewerkers wereldwijd, overeenkomt met andere bronnen over 2014 (overname door Amaya). Ook in de periode na het blog en de YouTube-films wijzen de stukken in de richting van Isle of Man. Beslissingen ten aanzien van de rake/provisie (gebruikersvoorwaarden) worden centraal genomen en gecommuniceerd vanuit Isle of Man. De overname van PokerStars door Amaya, zo wordt aangegeven, heeft geen gevolgen voor de organisatie in Isle of Man. Daarnaast blijkt in november 2015 dat de verschillende IP-adressen van de websites Pokerstars.com, Pokerstars.nl en Pokerstars.eu via verschillende servers naar de gemeenschappelijke server van RSL leiden en dat derden in februari 2016 die tegen vergoeding spelers door willen leiden naar websites van PokerStars (zowel Pokerstars.com als Pokerstars.eu) een overeenkomst moeten sluiten met RG in Isle of Man.

4.19. Dat RGEL de door de spelers gestorte bedragen beheert, acht het Hof onvoldoende om voor RGEL tot houderschap van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu te concluderen. Hierbij is van belang dat belanghebbende geen inzicht heeft kunnen geven aan wie de rake/provisie wordt betaald. De rake/provisie wordt pas ingehouden als een speler geld inzet aan een spelerstafel, welke tafels in het onderhavige tijdvak volgens de YouTube-films zijn gelokaliseerd in Isle of Man. Het beheren van de spelersgelden geeft daarmee geen inzicht in welke partij binnen de Rational Group welk economisch risico draagt.

4.20. Ook de door belanghebbende overgelegde memoranda van 13 maart 2017 en 17 juli 2018 (2.17 en 2.18) kunnen belanghebbende niet baten. In vooral het tweede memorandum kunnen aanwijzingen worden onderkend, waaruit zou kunnen worden afgeleid dat de situatie van vóór de migratie van Nederlandse spelers van Pokerstars.com naar Pokerstars.eu kan zijn gewijzigd. Echter nu de memoranda van 13 maart 2017 en 17 juli 2018 zijn, is niet duidelijk dat de memoranda zien op de situatie bij PokerStars in het onderhavige tijdvak (januari 2015). De memoranda geven die duidelijkheid niet. Het Hof acht de stelling van belanghebbende dat de memoranda wel op de situatie van het onderhavige tijdvak zien ook niet aannemelijk. De informatie in de memoranda zou dan op de wijze waarop belanghebbende de memoranda uitlegt strijdig zijn met de elders door PokerStars zelf verstrekte informatie (blog, YouTube films, jaarstukken RNL).

4.21.1. Bovendien bevatten de memoranda ten aanzien van de hier onder 4.16 weergegeven relevante factoren voor het bepalen van de houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu veelal geen of hooguit vage en zeer algemene informatie. De memoranda geven geen informatie over welke partij aanspraak op prijzen laat ontstaan, welke partij de gebruikersvoorwaarden bepaalt en welke partij zorg draagt voor de (technische) infrastructuur. In paragraaf 1 van zowel het eerste als tweede memorandum wordt informatie gegeven over de functie van de Maltese vennootschappen. Hierbij wordt aangegeven dat voor Europese spelers het spelen van internetpokerspelen van PokerStars alleen nog mogelijk is via Pokerstars.eu (beheerd door RGEL) en dat Pokerstars.com de rest van de wereld blijft bedienen. Deze informatie ziet op de aanbiedersfunctie die RGEL heeft, hetgeen, zo heeft het Hof geoordeeld, onvoldoende is om ten aanzien van RGEL te concluderen tot houderschap. In paragraaf 6 van het eerste memorandum en paragraaf 7 van het tweede memorandum wordt aangegeven dat RGEL de spelersfondsen beheert. Weliswaar is het beheren en van het eigen vermogen van RGEL afzonderen van de spelersgelden een belangrijke door de Maltese overheid opgelegde taak ter bescherming van de

spelers, maar deze taak raakt niet de organisatie en uitvoering van het kansspel zelf. De gelden van de speler worden immers pas in het spel betrokken nadat de speler zijn inzet heeft gedaan. En daar ziet het voorgeschreven beheer niet meer op. Zoals al eerder is overwogen, zegt het beheer van de spelersfondsen daarnaast niets over wie de rake/provisie int, hetgeen eerst aan de spelerstafel plaatsvindt. Deze paragraaf geeft ook geen inzicht in welke partij welk economisch risico draagt.

4.21.2. Uit het in paragraaf 9 van het tweede memorandum neergelegde gegeven dat RGEL wijzigingen van de spelregels aan de Maltese kansspelautoriteit voorlegt, kan niet de conclusie worden getrokken dat RGEL ook degene is die de spelregels van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu bepaalt. Dat aan het toezicht vanuit Malta een bijzondere betekenis toekomt, kan ook niet uit deze paragraaf van het tweede Memorandum worden afgeleid. In paragraaf 9 van het tweede memorandum wordt slechts aangegeven dat dit door medewerkers in Bulgarije, Malta, Verenigd Koninkrijk, Costa Rica en Ierland wordt gedaan. Welke taakverdeling er is, en dat die anders is dan in de YouTube-films wordt weergegeven en waarin wordt aangegeven dat de filialen buiten Isle of Man voornamelijk zien op customer services en marketing, kan niet uit het tweede memorandum worden afgeleid. De informatie op dit punt is te algemeen van aard. De memoranda bespreken wel de migratie van Europese spelers in mei 2012 van Pokerstars.com naar Pokerstars.eu, maar geven hierbij geen feitelijke informatie waaruit zou kunnen worden afgeleid dat meer dan de contractuele relatie en het beheer van de spelersgelden is gewijzigd. Het eerste memorandum bevat op dit punt nog veel minder en geen andere informatie dan het tweede memorandum.

4.21.3. In paragraaf 10 van het tweede memorandum wordt aangegeven dat in overeenstemming met de gokvergunningen afgegeven in Malta de belangrijkste componenten van de technische infrastructuur *die door RGEL worden gebruikt*, in Malta zijn gelokaliseerd. Nu niet duidelijk is welke diensten RGEL anders levert dan die van aanbieder van en doorgeefluik voor internetpokerspelen via Pokerstars.eu, customer services en marketing, kan uit hetgeen het tweede memorandum hierover aangeeft geen conclusie worden getrokken welke technische infrastructuur voor de internetpokerspelen via Pokerstars.eu in Malta aanwezig is. Dit kan ook slechts de technische infrastructuur zijn voor de customer services en marketing van RGEL. Het tweede memorandum geeft geen enkele indicatie welke technische faciliteiten het betreft en er worden ook geen gegevens verstrekt over wie de eigenaar is c.q. de eigenaren zijn van de technische infrastructuur. Jaarstukken van RGEL zitten niet in het dossier. De jaarstukken van RNL van 2015 laten, zoals eerder werd overwogen, niet zien dat RNL de beschikking heeft over een technische infrastructuur die lijkt op die in het data center in Isle of Man. Dat servers aanwezig zijn in Malta is niet in geschil. Dat dit de servers zijn waarop de Pokerlobby, de Pokerroom en de spelerstafels gelokaliseerd zijn, blijkt niet uit het tweede memorandum. Met 800 streng beveiligde en gekoelde servers in Isle of Man en de verschillende bronnen (waaronder blog en YouTube-films) die aangeven dat aldaar de spelen plaatsvinden, kunnen uit de enkele opmerking in het tweede memorandum dat er servers zijn, zonder dat aangegeven wordt hoeveel dit er zijn en waarvoor deze worden gebruikt, geen concrete conclusies worden getrokken ten aanzien van een eventuele wijziging van houderschap van de internetpokerspelen. Slechts wordt duidelijk dat Europese spelers via een lokale website zoals Pokerstars.fr via RGEL binnenkomen. Dat dit meer is dan de aanbieder- en doorgeefluik-functie waarvan niet in geschil is dat RGEL deze functies heeft, kan niet uit het tweede memorandum worden afgeleid. De paragrafen 8 en 9 van het eerste memorandum lijken vorenstaande te bevestigen, nu daarin de suggestie wordt gewekt dat de servers (blijkens de titel van paragraaf 8) aanwezig zijn om het voor RGEL mogelijk te maken te beslissen over pokerdeals, die spelers willen sluiten. Dat RGEL ten aanzien van de zorg voor de voortgang van de spelen meer mag dan beslissen over deals tussen spelers (wat uit de titel van een paragraaf moet worden afgeleid) blijkt niet uit de memoranda.

4.21.4.

Enkel ten aanzien van de RNG is het tweede memorandum concreet. Het tweede memorandum geeft aan dat een tweede RNG ten tijde van het tweede memorandum in juli 2018 in Malta is gelokaliseerd. Dat dit in het onderhavige tijdvak reeds het geval is, blijkt niet uit het tweede memorandum. Dit zou ook strijdig zijn met andere informatie (blog en YouTube-films). Het eerste memorandum maakt geen melding van een RNG in Malta. Het tweede memorandum geeft daarbij overigens geen inzicht in wie eigenaar is van de RNG in Malta en daarmee de beschikking heeft over de random numbers die de RNG genereert. Dat dit RGEL zou zijn, anders dan de eerdere berichten dat de RNG van RLS is, blijkt niet uit het tweede memorandum.

4.22. Gelet op het vorenstaande is niet aannemelijk geworden dat in het onderhavige tijdvak de houder van de internetpokerspelen via Pokerstars.eu binnen de EU is gevestigd. Heffing van KSB over de behaalde resultaten via Pokerstars.eu leidt alsdan niet tot strijdigheid met artikel 56 van het VWEU. Het gelijk is aan de Inspecteur.

4.23. De Rechtbank heeft aan belanghebbende een vergoeding van geleden immateriële schade toegekend, vergoeding van het griffierecht gelast en een proceskostenveroordeling uitgesproken. Daartegen zijn in hoger beroep geen grieven aangevoerd, zodat het Hof deze beslissingen in stand zal laten.

4.24. Belanghebbende heeft verzocht om vergoeding van de door hem geleden immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn in hoger beroep. De termijn is met minder dan zes maanden overschreden, hetgeen betekent dat het Hof belanghebbende een vergoeding zal toekennen van 500. De Staat (de Minister voor Rechtsbescherming) zal tot vergoeding van deze schade worden veroordeeld.

Slotsom
Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5 Proceskosten

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op 1.024 (2 punten (hogerberoepschrift, bijwonen zitting) wegingsfactor 1 512 (bedrag 2019)).

6 Beslissing

Het Hof:

vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent de vergoeding van immateriële schade, het griffierecht en de proceskostenvergoeding,

verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond,

veroordeelt de Staat (de Minister voor Rechtsbescherming) in de door belanghebbende geleden schade tot een bedrag van 500, en

veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van 1.024.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.E. Keulemans, voorzitter, mr. A. van Dongen en mr. A.I. van Amsterdam, in tegenwoordigheid van dr. J.W.J. de Kort als griffier.

De beslissing is op 9 juli 2019 in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(J.W.J. de Kort) (A.E. Keulemans)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 10 juli 2019.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij

de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer),

Postbus 20303,

2500 EH DEN HAAG.

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;

2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:

a. de naam en het adres van de indiener;

b. de dagtekening;

c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;

d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.