ECLI:NL:GHARL:2020:9917

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	24-11-2020
Datum publicatie	04-12-2020
Zaaknummer	19/01204
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBNNE:2019:3367, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Kansspelbelasting. Heffing in strijd met Unierecht?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2020/3018 V-N 2021/11.15 NLF 2020/2709 FutD 2020-3634 Viditax (FutD) 2020120434

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Leeuwarden

nummer 19/01204

uitspraakdatum: 24 november 2020

Uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] GmbH te **[Z] , Duitsland** (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland van 1 augustus 2019, nummer LEE 17/122, in het geding tussen belanghebbende en

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

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. De Inspecteur heeft aan belanghebbende over het tijdvak 1 januari 2013 tot en met 31 december 2014 een naheffingsaanslag kansspelbelasting (hierna: KSB) opgelegd.

1.2. De Inspecteur heeft het bezwaar ongegrond verklaard.

1.3. Belanghebbende is tegen de uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Noord-Nederland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft op digitale wijze plaatsgevonden op 17 november 2020. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende is een op 12 oktober 2007 naar Duits recht opgerichte besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (GmbH) en is statutair gevestigd te [Z] , Duitsland. [A] is sinds de oprichting directeur en enig aandeelhouder van belanghebbende. Daarnaast maakt haar echtgenoot [B] deel uit van het bestuur.

2.2. Tot 17 april 2013 is de bedrijfsomschrijving: "Der Betrieb von Spielhallen". Per 17 april 2013 is de bedrijfsomschrijving gewijzigd in: "Der Ankauf von Spielgeräten und Geldspielgeräten jeglichter Art sowie deren Vermietung-Verpachtung und sonstige zulässige Überlassung an Dritte sowie der Betrieb von Spielhallen".

2.3. Belanghebbende heeft op 2 januari 2013 97 kansspelautomaten gekocht van [C] GmbH voor 41.000. Sinds deze datum verhuurt belanghebbende deze kansspelautomaten aan de vennootschap onder firma " [D] " (hierna: VOF [D]).

2.4. [C] GmbH is ook opgericht naar Duits recht en is statutair ingeschreven te [E] , Duitsland. Het bestuur van deze vennootschap bestaat uit [B] en zijn zoon [F] .

2.5. [B] en [F] zijn tevens vennoten van VOF [D] . Deze vennootschap houdt zich bezig met de exploitatie van kansspelautomaten in Nederland.

2.6. [C] GmbH heeft op 9 september 2009 alle door VOF [D] geëxploiteerde kansspelautomaten overgenomen van en (terug)verhuurd aan VOF [D] .

2.7. Belanghebbende heeft in juli/augustus 2015 de kansspelautomaten verkocht aan VOF [D] .

2.8. Bij beschikking van 30 juli 2013 heeft de Kansspelautoriteit per 2 augustus 2013 een vergunning voor de exploitatie van kansspelautomaten verstrekt aan belanghebbende.

2.9. Belanghebbende heeft bij de Kansspelautoriteit een formulier ingediend met gegevens over de opstellocaties per 31 december 2013. Hieruit volgt dat zij per deze datum 76 kansspelautomaten op 39 horeca-locaties in Nederland opgesteld heeft staan en dat 7 kansspelautomaten zich bevinden op een voorraadlocatie. Het formulier is op 7 februari 2014 ontvangen.

2.10. Belanghebbende heeft bij de Kansspelautoriteit een formulier ingediend met gegevens over de opstellocaties per 31 december 2014. Hieruit volgt dat zij per deze datum 77 kansspelautomaten op 42 horeca-locaties in Nederland opgesteld heeft staan en dat 5 kansspelautomaten zich bevinden op een voorraadlocatie. Het formulier is op 4 februari 2015 ontvangen.

2.11.

VOF [D] heeft voor de jaren 2013 en 2014 contracten afgesloten met de in de formulieren genoemde horeca-locaties voor het exploiteren van de kansspelautomaten. VOF [D] heeft bij de afrekeningen met deze horeca-locaties KSB over de bruto spelopbrengst berekend en gereserveerd. In de administratie van VOF [D] is vermeld dat de door haar gereserveerde KSB voor het jaar 2013 160.820 bedraagt en voor het jaar 2014 160.246.

2.12. De Inspecteur heeft vanaf de maand augustus 2013 telkens iedere maand aangiftebiljetten voor de KSB aan belanghebbende uitgereikt. Belanghebbende heeft op 17 april 2015 over de maanden augustus 2013 tot en met december 2014 aangifte in de KSB gedaan. Zij heeft daarbij steeds aangegeven dat zij geen KSB verschuldigd is. Deze aangiften zijn gedagtekend 14 april 2015 en zijn ondertekend door [B] .

2.13. De Inspecteur heeft een administratief onderzoek ingesteld bij belanghebbende naar de belastingplicht met betrekking tot de KSB over de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2014. Van dit onderzoek heeft de Inspecteur met dagtekening 2 december 2015 een rapport opgemaakt. In dit rapport heeft de Inspecteur geconcludeerd dat belanghebbende over de jaren 2013 en 2014 in totaal 321.066 (160.820 en 160.246) te weinig KSB heeft voldaan. Dit bedrag heeft de Inspecteur ontleend aan de administratie van VOF [D] .

2.14. De Inspecteur heeft met dagtekening 17 december 2015 over de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2014 aan belanghebbende een naheffingsaanslag KSB opgelegd van 321.066. Op het aanslagbiljet heeft de Inspecteur vermeld:

"De naheffingsaanslag is vastgesteld, omdat te weinig kansspelbelasting is afgedragen.

De naheffingsaanslag is opgelegd op basis van het rapport van het ingestelde boekenonderzoek."

2.15. De Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst (hierna: FIOD) heeft eveneens een onderzoek ingesteld bij belanghebbende en de aan haar gelieerde personen en ondernemingen. Op 2 december 2015 heeft een inval van de FIOD plaatsgevonden op diverse ondernemingslocaties van de familie [B] en zijn de bestuurders alsmede [F] drie dagen in verzekering gesteld.

2.16. De rechtbank Overijssel heeft op 11 juni 2018 vonnis op tegenspraak gewezen in de strafzaak van de officier van justitie tegen [A] (ECLI:NL:RBOVE:2018:2066). Aan haar is ten laste gelegd dat zij samen met anderen feitelijk leiding dan wel opdracht heeft gegeven aan belanghebbende ter zake van het opzettelijk onjuist doen van aangiften KSB over de maanden augustus 2013 tot en met december 2014. De rechtbank Overijssel heeft [A] hiervan vrijgesproken, omdat niet is bewezen dat zij feitelijk leiding of opdracht heeft gegeven aan de in de tenlastelegging omschreven strafbare gedragingen.

2.17. De rechtbank Overijssel heeft tevens op 11 juni 2018 vonnis op tegenspraak gewezen in de strafzaak van de officier van justitie tegen [B] (ECLI:NL:RBOVE:2018:2060). Aan hem is ten laste gelegd dat hij samen met anderen feitelijk leiding dan wel opdracht heeft gegeven aan belanghebbende ter zake van het opzettelijk onjuist doen van aangiften KSB over de maanden augustus 2013 tot en met december 2014. De rechtbank Overijssel heeft [B] hiervan vrijgesproken, omdat hij ten tijde van het doen van de aangiften - naar objectieve maatstaven gemeten - redelijkerwijs kon en mocht menen dat de ingezonden (nihil)aangiften conform deskundig advies en daarmee juist en volledig waren. De rechtbank Overijssel heeft daarom opzet op het doen van onjuiste aangiften in de KSB niet bewezen geacht.

2.18. De Rechtbank heeft het beroep wat betreft de onderhavige naheffingsaanslag in de KSB ongegrond verklaard. Zij heeft geoordeeld dat belanghebbende de exploitant van de kansspelautomaten is en dus belastingplichtige voor de KSB. Van schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur is niet gebleken. De Rechtbank heeft voorts geoordeeld dat de heffing van KSB niet in strijd is met het Unierecht, dat de KSB niet valt binnen de reikwijdte van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en Duitsland en dat geen sprake is van een individuele en buitensporige

last.

3 Geschil

In geschil is of de naheffingsaanslag KSB terecht is opgelegd. Voorts verzoekt belanghebbende om schadevergoeding. Dit betreft zowel de vergoeding van de werkelijke proceskosten als de als gevolg van de KSB door belanghebbende geleden schade.

4 Beoordeling van het geschil

4.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de KSB om twee redenen in strijd is met het Unierecht. De eerste reden is dat de heffing van KSB het vrije verkeer binnen de Europese Unie belemmert. De KSB is in Duitsland niet aftrekbaar van de omzet en dus ook niet van de winst. Belanghebbende betaalt als gevolg van de heffing van de KSB meer vennootschapsbelasting in Duitsland. De tweede reden waarom de KSB in strijd is met het Unierecht, is dat belanghebbende omzetbelasting dient te voldoen over de ontvangen huur en KSB over het bruto spelresultaat. Er is sprake van een met de Btw-richtlijn strijdige dubbele heffing. De Inspecteur bestrijdt dit standpunt. Er is hetzij sprake van een dispariteit tussen de Nederlandse en de Duitse wetgeving, dan wel wordt de KSB bij belanghebbende niet als last geaccepteerd omdat deze voor haar een doorlopende post is. De bruto spelopbrengst komt immers ten goede aan VOF [D] . De verhuur van automaten en het gelegenheid geven tot spelen zijn twee aparte prestaties. De eerste is onderworpen aan de btw en de tweede aan de KSB, aldus de Inspecteur.

4.2. Belanghebbende heeft ter zitting toegelicht dat geen verhaal mogelijk is op de VOF. Er ontbreekt een titel om de KSB die vanwege de exploitatie van de kansspelautomaten in Nederland is verschuldigd, op de VOF te verhalen. Het Hof kan dit standpunt van belanghebbende niet volgen. De KSB is in rekening-courant met de VOF ten laste van de VOF geboekt. Dit betekent dat belanghebbende en de VOF bij het regelen van hun onderlinge verhoudingen wel degelijk met de verschuldigdheid van de KSB rekening hebben gehouden. Dat belanghebbende welbewust een huur aan de VOF vraagt die lager is dan de verschuldigde KSB, is de reden dat belanghebbende door eigen toedoen de nageheven KSB niet kan betalen. Verhaal was wel voorzien en geadministreerd, maar is door de gebeurtenissen na de inval door de FIOD uiteindelijk illusoir geworden. Met de belemmering van het vrije verkeer heeft dit niets van doen.

4.3. De KSB vertoont wat betreft belastbaar feit (exploitatie) en grondslag (omzet) een aantal gelijkenissen met de btw, zonder dat zij het karakter van een btw heeft. Artikel 135, eerste lid, aanhef en sub i, van de Btw-richtlijn bevat een vrijstelling voor weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde voorwaarden en beperkingen. Een lidstaat kan de btw-vrijstelling beperken tot bepaalde vormen van kansspelen (arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 10 juni 2010, C-58/09, Leo-Libera GmbH, ECLI:EU:C:2010:333). Het is niet in strijd met de Btw-richtlijn om een belasting zoals de KSB te heffen in plaats van btw, mits deze niet het karakter heeft van een btw (zie de conclusie van de advocaat-generaal van 11 maart 2010 in de zaak-Leo-Libera GmbH). Dat karakter heeft de KSB niet, aangezien zij geen algemene werking heeft en zich niet uitstrekt tot alle fasen van de handelsketen. De verhuur van kansspelautomaten is een aparte prestatie. Deze prestatie is belast indien zij in het economische verkeer wordt verricht. De vrijstelling ziet niet op deze prestatie, zodat belanghebbende daarover in

Duitsland terecht omzetbelasting heeft voldaan. Het past binnen de opzet en doel en strekking van de btw dat een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Er is geen sprake van een verboden samenloop tussen de btw en de KSB. Er is geen sprake van strijd met de Btw-richtlijn.

4.4. Belanghebbende stelt zich voorts op het standpunt dat het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en Duitsland (hierna: het Verdrag) wel van toepassing is op grond van artikel 2, vierde lid, van het Verdrag, omdat de KSB een belasting van in wezen gelijke of gelijksoortige aard is als een van de in artikel 2, eerste lid, van het Verdrag opgesomde belastingen. Met de KSB wordt gefocust op de ontvanger van het inkomen en niet op de consument, omdat de KSB niet afhankelijk is van het prijzengeld dat wordt verkregen door de consument, maar van de omvang van de omzet van de spelautomaten minus de kosten van het prijzengeld. De heffing van de KSB gaat geheel aan de consument voorbij. Bij de heffing van omzetbelasting maakt de omzetbelasting integraal deel uit van de consumentenprijs van een bepaald goed of bepaalde dienst. Daarom is de KSB geheel gefocust op de inkomsten van de exploitant van de kansspelautomaat. Alhoewel niet alle kosten gerelateerd aan het exploiteren van de automaat in het bruto spelresultaat zijn meegenomen, kan wel worden gesteld dat in het onderhavige geval de KSB voor de exploitant zwaar drukt op de totale inkomsten uit de kansspelautomaat en daarmee feitelijk een directe belasting naar het inkomen vormt. De Inspecteur bestrijdt dit standpunt. Belanghebbende verwijst om te beginnen naar het verkeerde verdrag, namelijk het verdrag dat later in werking is getreden. Daarnaast valt de KSB niet binnen de reikwijdte van welk verdrag dan ook. Het is geen belasting naar winst of inkomen.

4.5. De Wet op de kansspelbelasting is van 14 september 1961, dus een jaar na de ondertekening van het Verdrag. De KSB is, in de vorm waarin zij sinds 2008 wordt geheven van exploitanten van kansspelautomaten, een belasting van (een deel van) de omzet, namelijk de inworp minus de uitgekeerde prijzen. Zoals hiervoor al overwogen, vertoont de KSB wat betreft belastbaar feit en grondslag meer gelijkenissen met de btw dan met belastingen die naar het inkomen of de winst worden geheven. Dat het niet de bedoeling van de verdragsluitende staten is geweest om de KSB onder de werking van het Verdrag te brengen, blijkt voorts uit de tekst van het in 2015 gesloten en in 2016 in werking getreden nieuwe verdrag tussen beide staten. De KSB is niet toegevoegd aan de lijst met belastingen die onder de werking van dat verdrag vallen. Dat had wel voor de hand gelegen als beide staten van oordeel waren dat de KSB in wezen een gelijksoortige belasting is als de belastingen die in het nieuwe verdrag zijn genoemd.

4.6. Belanghebbende stelt zich voorts op het standpunt dat de KSB voor haar een individuele en buitensporige last vormt. Haar automaten staan opgesteld in de horeca, en uit branchegegevens kan worden afgeleid dat exploitanten van automaten die in de horeca staan opgesteld het moeilijker hebben dan exploitanten van elders opgestelde automaten. De omzet van belanghebbende is meer gedaald dan de omzet van de gemiddelde exploitant van automaten in de horeca. Bovendien zorgt de samenloop tussen de btw en de KSB voor een extra last. De voorbelasting die in rekening wordt gebracht dan wel verschuldigd is over de huur van de automaten, is niet aftrekbaar en vormt een last. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat belanghebbende niet aan de op haar rustende bewijslast heeft voldaan. Uit de overgelegde gegevens kan niet worden afgeleid dat belanghebbende een individuele en buitensporige last heeft ondervonden door de KSB. In dat verband is van belang dat belanghebbende pas ruim na de invoering van de KSB voor kansspelautomatenspelen met haar activiteiten van verhuur van kansspelautomaten en de exploitatie daarvan in Nederland is begonnen, aldus de Inspecteur.

4.7. Het Hof is van oordeel dat de wetswijziging van 1 juli 2008 bij belanghebbende niet kan leiden tot schending van artikel 1 EP bij het EVRM nu belanghebbende op 1 juli 2008 geen kansspelautomaten in Nederland exploiteerde en daarom niet kan zijn getroffen door deze wetswijziging. Van een in 2013 met de exploitatie van kansspelautomaten begonnen vennootschap mag worden verwacht dat zij rekening houdt met de wet zoals die op dat moment luidt (vgl. gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 8 oktober 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:8109). Hierbij komt dat de KSB in rekening-courant is geboekt

tussen belanghebbende en de VOF, waardoor de KSB economisch niet ten laste van belanghebbende is gekomen. Belanghebbende wist dat zij de KSB was verschuldigd en kon hiermee dus van meet af aan rekening houden. Het Hof voegt hieraan toe dat belanghebbende geen specifiek voor haar geldende bijzondere omstandigheden heeft aangevoerd die maken dat de KSB voor haar een individuele en buitensporige last vormt.

4.8. Belanghebbende verzoekt het Hof compensatie te verlenen voor de door haar als gevolg van de KSB geleden schade. Het Hof begrijpt belanghebbende aldus, dat zij de verschuldigde KSB niet kan betalen, omdat de VOF als gevolg van de inval van de FIOD en de strafrechtelijke vervolging van haar firmanten geen verhaal biedt. Het Hof wijst het verzoek om schadevergoeding af. Belanghebbende wist dat zij KSB verschuldigd was vanwege de exploitatie van de kansspelautomaten en dat zij hiervoor belastingplichtig was. Dat de waarde van de onderneming van de VOF als gevolg van de inval door de FIOD tegenwoordig nihil is, is geen omstandigheid die de Hoge Raad voor ogen heeft gehad in zijn jurisprudentie over de individuele en buitensporige last.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A. van Dongen, voorzitter, mr. J.W. baron van Knobelsdorff en mr. P. van der Wal, in tegenwoordigheid van mr. K. Braaksma als griffier.

De beslissing is op 24 november 2020 in het openbaar uitgesproken.

De griffier is verhinderd de uitspraak De voorzitter,
te ondertekenen.

(K. Braaksma) (A. van Dongen)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 24 november 2020

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag.** Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie **www.hogeraad.nl**).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

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

2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;

3 - het beroepschrift moet 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.