RECHTSPRAAK OVER KANSSPELEN

Uitspraak Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch

ECLI:NL:GHSHE:2018:5296

31-12-2018 · Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch · Bestuursrecht; Belastingrecht

Kansspelbelasting. Art. 2, lid 2, en 3, Wet KSB; art. 56 en 57 VWEU. Blijkens het arrest Hoge Raad 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:356 (het verwijzingsarrest) is de plaats van vestiging…

Originele uitspraak volgt ongewijzigd

OCA-leeskopie met een navigatievoorblad. Vanaf de volgende pagina staat de oorspronkelijke Rechtspraak-publicatie. Dit voorblad is door OnlineCasino.Amsterdam toegevoegd en maakt geen deel uit van de rechterlijke uitspraak.

Lees het rechtspraakdossier

Dossiers en persinformatie

www.onlinecasino.amsterdam

Bron oorspronkelijke publicatie: Rechtspraak.nl. ECLI is de vaste identificatie van de uitspraak.
OCA-voorblad toegevoegd op 17 oktober 2026. De oorspronkelijke PDF is afzonderlijk bewaard.

ECLI:NL:GHSHE:2018:5296

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	31-12-2018
Datum publicatie	07-01-2019
Zaaknummer	17/00335 tot en met 17/00350
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2017:2346, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan Cassatie: ECLI:NL:HR:2020:1344
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Kansspelbelasting. Art. 2, lid 2, en 3, Wet KSB; art. 56 en 57 VWEU. Blijkens het arrest Hoge Raad 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:356 (het verwijzingsarrest) is de plaats van vestiging van de houder bij internetpoker bepalend voor de kwalificatie als binnenlands of buitenlands kansspel. Het Hof is van oordeel dat gelet op de aard van online pokerspelen, voor de vraag wie de houder en derhalve organisator van het online pokerspel is, dient te worden aangesloten bij de initiatiefnemer. Ten aanzien van een van de online pokerspelen is aannemelijk dat de vennootschap op Malta op eigen naam en onder eigen verantwoordelijkheid de feitelijke organisatie van het spel voor de Nederlandse spelers op zich heeft genomen en in dit geval als houder is aan te merken. Heffing van kansspelbelasting is dan in strijd met artikel 56 VWEU. Dit geldt niet voor het tweede in geschil zijnde online pokerspel. Met betrekking tot de verliesverrekening dient, om te bepalen in hoeverre sprake is van strijdigheid met het Unierecht, eerst het saldo van binnen de EU behaalde resultaten te worden bepaald. Indien dit saldo positief is, dan blijft heffing van kansspelbelasting daarover achterwege. Als per saldo binnen de EU een verlies is geleden, komt het negatieve saldo in aftrek op buiten de EU behaalde positieve resultaten.
Wetsverwijzingen	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie 56 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie 57
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2019/55 NLF 2019/0195 met annotatie van Bas Jongmans NTFR 2019/174 met annotatie van mr. M.M.Q. Wiezer FutD 2019-0103 Viditax (FutD) 2019010708 Viditax (FutD) 2020013122

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 17/00335 tot en met 17/00350

Uitspraak op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 13 april 2017, nummers BRE 16/2929, 16/2930, 16/2938, 16/2973, 16/3331, 16/3373, 16/3374, 16/5219 tot en met 16/5223, 16/7302 en 16/8351 tot en met 16/8353, in het geding tussen

[belanghebbende] ,

wonende te [woonplaats] ,

hierna: belanghebbende,

en

de Inspecteur,

betreffende na te vermelden voldoeningen op aangifte en naheffingsaanslagen.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft de volgende bedragen aan kansspelbelasting op aangifte voldaan:

Tijdvak	Kenmerk Hof	Belasting
mei 2013	16/00335	1.051
juni 2013	16/00336	674
januari 2014	16/00337	5.780
februari 2014	16/00338	4.377
maart 2014	16/00339	534
april 2014	16/00340	2.889
mei 2014	16/00341	42.708
juli 2014	16/00342	11.188
augustus 2014	16/00343	8.469
september 2014	16/00344	936
oktober 2014	16/00345	312
november 2014	16/00346	2.995
december 2014	16/00347	5.614

1.2. Aan belanghebbende zijn de volgende naheffingsaanslagen in de kansspelbelasting opgelegd:

Tijdvak	Aanslagnummer	Kenmerk Hof	Belasting
maart 2015	[aanslagnummer 1]	16/00348	2.980
april 2015	[aanslagnummer 2]	16/00349	5.392
mei december 2015	[aanslagnummer 3]	16/00350	11.750

1.3. Belanghebbende heeft tegen de onder 1.1 en 1.2 genoemde voldoeningen op aangifte en naheffingsaanslagen bezwaar gemaakt. De Inspecteur heeft bij uitspraken de bezwaren over de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014 en oktober 2014 nietontvankelijk

verklaard, de bezwaren over de tijdvakken augustus 2014, december 2014 en mei tot en met december 2015 gegrond verklaard, de betreffende naheffingsaanslagen verminderd c.q. teruggaven van kansspelbelasting verleend en de overige bezwaren ongegrond verklaard.

1.4. Belanghebbende is van deze uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende driemaal een griffierecht geheven van 46. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de naheffingsaanslagen verminderd, teruggaven van kansspelbelasting verleend, gelast dat de Inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van driemaal 46 aan deze vergoedt en, voor alle zaaknummers waarop in die uitspraak is beslist tezamen, de Inspecteur veroordeeld tot vergoeding van geleden immateriële schade ten bedrage van 500 en de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende van 4.446.

1.5. Tegen deze uitspraak heeft de Inspecteur hoger beroep ingesteld bij het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.6. De meervoudige Kamer heeft op de voet van artikel 8:12 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: de Awb) uit haar midden mr. drs. P. Fortuin aangewezen als raadsheer-commissaris. Op 13 april 2018 te sHertogenbosch zijn op de voet van artikel 8:44 van de Awb voor de raadsheer-commissaris verschenen en gehoord de heer [A] , als gemachtigde van belanghebbende, alsmede, namens de Inspecteur, de heren [B] , [C] en [D] . Te dezer zitting zijn gezamenlijk doch niet gevoegd behandeld de hoger beroepszaken met zaaknummers 17/00333 tot en met 17/00350, 16/03507 tot en met 16/3511, 17/00087, 17/00088, 17/00499, 17/00621 tot en met 17/00624, 18/00139 en 18/00150.

1.7. De Inspecteur heeft schriftelijk gerepliceerd en belanghebbende heeft schriftelijk gedupliceerd.

1.8. Het eerste onderzoek ter zitting van de meervoudige belastingkamer heeft plaatsgehad op 13 juni 2018 te sHertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord de heer [A] , als gemachtigde van belanghebbende, alsmede, namens de Inspecteur, mevrouw [E] en de heren [C] , [F] , [G] en [D] . De Inspecteur heeft te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij. Te dezer zitting zijn gezamenlijk doch niet gevoegd behandeld de hoger beroepszaken met zaaknummers 17/00333 tot en met 17/00350 en 16/03507 tot en met 16/3511.

1.9. Op grond van artikel 8:58 van de Awb hebben partijen vóór de tweede zitting van de meervoudige belastingkamer nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.10. Het tweede onderzoek ter zitting van de meervoudige belastingkamer heeft plaatsgehad op 16 augustus 2018 te sHertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord de heer [A] , als gemachtigde van belanghebbende, alsmede, namens de Inspecteur, mevrouw [E] , mevrouw [H] , mevrouw [J] en de heren [C] , [K] en [D] . Voorts is verschenen en gehoord de belanghebbende in de hoger beroepszaak met zaaknummer 18/00150. Partijen hebben te dezer zitting ieder een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij. Partijen hebben verklaard geen bezwaar te hebben tegen overlegging van de bij deze pleitnotas behorende bijlagen en het door de Inspecteur overgelegde stuk. Te dezer zitting zijn gezamenlijk doch niet gevoegd behandeld de hoger beroepszaken met zaaknummers 17/00335 tot en met 17/00350, 16/03507 tot en met 16/3511, 17/00087, 17/00088, 17/00621 tot en met 17/00624, 18/00139 en 18/00150.

1.11. Het Hof heeft aan het einde van die zitting het onderzoek gesloten.

1.12. Van de zittingen zijn processen-verbaal opgemaakt, die in afschrift aan partijen zijn verzonden.

2 Feiten

2.1. Belanghebbende is woonachtig in Nederland. Hij heeft in de onderhavige tijdvakken deelgenomen aan online pokerspelen bij de volgende aanbieders: PokerStars.eu, Fulltilt.eu, William Hill, 888Poker, Betsafe, Coral Poker, Bwin, Lockpoker en WPT. Over de in de betreffende tijdvakken behaalde resultaten is kansspelbelasting op aangifte voldaan of van belanghebbende nageheven.

2.2. De pokermerken PokerStars en Fulltilt (vanaf november 2012) worden geëxploiteerd binnen de Rational Group, waarvan het hoofdkantoor zich bevindt op Isle of Man. De Rational Group bestaat uit een groot aantal vennootschappen in meerdere vestigingsplaatsen, met onder meer kantoren in Isle of Man, Ierland, het Verenigd Koninkrijk, Costa Rica en Malta. Aan het hoofd van de Rational Group staat Rational Group Ltd. (RG), een vennootschap die haar statutaire zetel en feitelijke leiding heeft op Isle of Man. De merknaam PokerStars is eigendom van Rational Intellectual Holdings Ltd., gevestigd op Isle of Man. Tot het concern behoren verder onder andere Rational Entertainment Enterprises Limited (REEL) gevestigd op Isle of Man, Rational Services Limited (RSL) gevestigd op Isle of Man, Rational Gaming Europe Limited (RGEL) gevestigd op Malta, Rational Networks Limited (RNL) gevestigd op Malta, Rational Social Projects Limited (RSPL) gevestigd op Isle of Man en Rational FT Enterprises (Malta) Limited (Rational FT), gevestigd op Malta. In 2014 is Rational Group overgenomen door de Amaya Group, beursgenoteerd te Canada. Amaya Group houdt de aandelen in Rational Group via een aantal Nederlandse entiteiten.

2.3. De website PokerStars.eu wordt door RGEL geëxploiteerd. De Maltese kansspelautoriteit, de Malta Gaming Authority, heeft aan RGEL een licentie, een Class 3 on 4-vergunning (nr. LGA/CL3/975/2011) verstrekt. De licentie van RGEL is gekoppeld aan het platform van RNL. Deze laatste vennootschap beschikt over een Class 4-vergunning (nr. LGA/CL4/795/2011) verstrekt door de Malta Gaming Authority. RNL is voorts domeinnaamhouder van de website PokerStars.eu.

Uit een toelichting van de Malta Gaming Authority op deze vergunningen blijkt het volgende:

(c) Class 3 Remote Gaming Licence shall be a licence to promote and, or abet remote gaming from Malta. e.g.: poker networks, bingo networks, betting exchange and Player to Player (P2) games.

(d) Class 4 Remote Gaming Licence shall be a licence to host and manage remote gaming operators, excluding the licensee himself. Operators with this licence are B2B operators that provide management and hosting facilities on their gaming platform to other B2C operators and EEA licensees.

2.4. Belanghebbende heeft teneinde via PokerStars.eu aan pokerspelen deel te nemen een End user license agreement gesloten (hierna: de agreement met PokerStars), waarin, voor zover hier van belang, het volgende is opgenomen:

This end user license agreement (the "**Agreement**") should be read by you (the "**User**" or "**you**") in its entirety prior to your use of PokerStars service or products. Please note that the Agreement constitutes a legally binding agreement between you, Rational Gaming Europe Limited ("**Rational Gaming**") and Rational Social Projects Limited ("**Rational Social**") (Rational Gaming and Rational Social together being referred to herein as "**PokerStars**", "**us**" or "**we**").

Rational Gaming is a company registered in Malta () and licensed by the Malta Gaming Authority (CL3/795/2011) pursuant to which it operates the real money games, ("**RM Games**") offered to you on the Internet site found at www.pokerstars.eu (the "**Site**"). The terms and conditions governing your play on RM Games follow below. Rational Social operates the "play money"/"play for free" games ("**PM Games**") offered to you on the Site. ().

By entering into this Agreement, you acknowledge that PokerStars is part of a group of companies. As such, where used and the context allows, the term "Group" means PokerStars together with its subsidiaries and any holding company of PokerStars and any subsidiary of such holding company and any associated company with PokerStars including, but not limited to, associated companies providing services under the trade mark "Full Tilt Poker". In addition to the terms and conditions of this Agreement, please review our **Privacy Policy**, the **Cookie Policy**, the **PM Games Terms and Conditions**, the **Poker Rules**, the **Games Rules**, **the FAQs, the Sports Betting rules,** the **Real Money Processing and Currency Exchange terms and conditions** and the **VIP Club terms and conditions** as well as other rules, policies and terms and conditions relating to the games and promotions available on the Site as posted on the Site from time to time, which are incorporated herein by reference, together with such other policies of which you may be notified of by us from time to time.

10. SECURITY AND YOUR ACCOUNT

()

10.8 Should a User account with a positive balance remain dormant or inactive with no account transactions for a consecutive period exceeding 30 months PokerStars will attempt to contact you with a view to return the balance. In the event this is not possible, the remaining balance within the account shall be remitted to the Malta Gaming Authority.

()

10.13 You acknowledge and agree that if your User account is "active" () monies deposited by you in your User account are held in a trust account on your behalf and are considered to be "End Userss Deposits". In the event that your User account is "inactive" () monies deposited by you in your User account will cease to be "End Userss Deposits" and will not be held in trust () Moreover if no transactions are recorded on your User account for 30 months, your User account will be deemed to have become "dormant" in accordance with the provisions of the Remote Gaming Regulations under the Laws of Malta (). ()

10.17 Users are strictly prohibited from utilising the Service to facilitate any type of illegal money transfer system () As a Malta-registered company PokerStars is also governed by the prevailing anti-money laundering laws of Malta.

()

12. DISPUTES

12.1 () () Should any dispute not be resolved to your satisfaction you can contact the Malta Gaming Authority by sending an email to upport.mga@mga.org.mt.

()

14. GOVERNING LAW

14.1 The Agreement and any matters relating hereto shall be governed by, and construed in accordance with, the laws of Malta. You irrevocably agree that (...) the courts of Malta shall have exclusive jurisdiction in relation to any claim, dispute or difference concerning the Agreement (.)."

2.5. Nadat de agreement met PokerStars is gesloten kan een speler de op PokerStars.eu aangeboden benodigde software downloaden en een spelersaccount aanmaken. De bij dit spelersaccount gekozen nickname is uniek en blijft aan de speler verbonden als deze, bijvoorbeeld na een verhuizing naar een ander land, via een andere extensie bij PokerStars speelt.

2.6. Spelers met een Nederlands IP-adres die aanvankelijk speelden via de website PokerStars.com, zijn in mei 2012 gemigreerd naar de website PokerStars.eu. Vanaf die datum kunnen Nederlandse spelers, althans een speler met een IP-adres in Nederland, alleen inloggen bij PokerStars op zijn of haar spelersaccount via de website PokerStars.eu. Tot de gedingstukken behoort een schermafdruk van de website van PokerStars met daarop het volgende vermeld ten aanzien van een veel gestelde vraag over de gevolgen van deze migratie:

"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 (), 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 PokerStars.com platform.

2.7. Op de inzet van een speler wordt voor deelname aan het spel een rake (bij zogenoemde cashgames) of een entry-fee (bij pokertoernooien) ingehouden, waarvan de betaling via een spelersrekening geschiedt.

2.8. Belanghebbende heeft een memorandum van 13 maart 2017 van Legal Department van RGEL (hierna: het eerste memo) overgelegd, waarin informatie is gegeven over PokerStars en meer specifiek over RGEL en PokerStars.eu.

2.9. Belanghebbende heeft voorts een memorandum van 17 juli 2018 van Regulatory Compliance Department, Rational Gaming Europe Limited (hierna: het tweede memo) overgelegd met aanvullende informatie. Het tweede memo is ondertekend door [L] , werkzaam op Isle of Man.

2.10. Tot de stukken van het geding behoren testrapporten van Gaming Laboratories International (hierna: GLI), een onafhankelijk testbureau. In deze rapporten concludeert GLI dat de Random Number Generator (RNG) van RSL succesvol is getest. Beide rapporten zijn afgegeven aan de Rational Group, de een ten behoeve van REEL en de ander ten behoeve van RGEL.

2.11. Belanghebbende heeft teneinde via Fulltilt.eu aan pokerspelen deel te nemen een End user license agreement gesloten (hierna: de agreement met Fulltilt), waarin, voor zover van belang, het volgende is opgenomen:

This end user license agreement (the "Agreement") should be read by you (the "User" or "you") in its entirety prior to your use of Full Tilts service or products. Please note that the Agreement constitutes a legally binding agreement between you, Rational FT Enterprises (Malta) Limited ("Rational FT Malta") and Rational Social Projects Limited ("Rational Social") (Rational FT Malta and Rational Social together being referred to herein as "Full Tilt", "us" or "we").

Rational FT Malta is a company registered in Malta () and licensed by the Lotteries and Gaming Authority of Malta (CL3/846/2012) pursuant to which it operates real money games ("RM Games") offered to you on the Internet site found at www.fulltilt.eu (the "Site"). The terms and conditions governing your play on RM Games follow below. Rational Social operates the "play money"/"play for free" poker games ("PM Games") offered to you on the Site. Click here for the PM Games Terms and Conditions governing your playing on the PM Games.

Voor het overige is de agreement met Fulltilt vergelijkbaar met de agreement met PokerStars, met dien verstande dat waar Rational Gaming staat Rational FT Malta (hierna: RFTE) dient te worden gelezen.

2.12. RFTE beschikt over een Class 3-vergunning van de Malta Gaming Authority.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of belanghebbende kansspelbelasting is verschuldigd. Meer in het bijzonder is in geschil of de heffing op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel c van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB) in strijd is met het vrije verkeer van diensten van het Verdrag werking Europese Unie (hierna: artikel 56 VWEU).

Daarbij spitst het geschil zich toe op de volgende vragen:

I. Zijn de bezwaren betreffende de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014 en oktober 2014 ontvankelijk?

II. Is de houder van de online pokerspelen via de website PokerStars.eu gevestigd binnen de Europese Unie, te weten op Malta?

III. Is de houder van de online pokerspelen via de website Fulltilt.eu gevestigd binnen de Europese Unie, te weten op Malta?

IV. Kunnen de binnen de EU geleden negatieve resultaten worden verrekend met buiten de EU behaalde positieve resultaten?

De Inspecteur is van mening dat deze vragen ontkennend moeten worden beantwoord. Belanghebbende is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden, die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt. Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van de zittingen opgemaakte processen-verbaal.

3.3. De Inspecteur concludeert primair tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, tot vernietiging van de uitspraken op bezwaar betreffende de tijdvakken april 2014, maart 2015, april 2015 en mei tot en met december 2015, tot gedeeltelijke teruggave van de op aangifte voldane belasting c.q. tot vermindering van de over deze tijdvakken opgelegde naheffingsaanslagen, en ongegrondverklaring van de overige bij de Rechtbank ingestelde beroepen. Subsidiair concludeert de Inspecteur wat betreft de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014 en oktober 2014 tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de desbetreffende uitspraken op bezwaar, met betrekking tot het tijdvak oktober 2014 tot gedeeltelijke teruggave van de op aangifte voldane belasting en met betrekking tot de overige tijdvakken tot ongegrondverklaring van de bezwaren en tot ongegrondverklaring van de bij de Rechtbank daartegen ingestelde beroepen. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Vraag I

4.1. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende over de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014 en oktober 2014 niet binnen zes weken na de voldoening op de betreffende aangifte bezwaar heeft gemaakt. Voor wat betreft de overige in geschil zijnde tijdvakken heeft belanghebbende wel tijdig bezwaar gemaakt. In de periode mei tot en met juli 2016 heeft de gemachtigde motiveringen van bezwaarschriften ingediend, waaronder voor de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014 en oktober 2014. De Inspecteur heeft deze brieven aangemerkt als te laat ingediende bezwaarschriften tegen de genoemde tijdvakken en de bezwaren niet-ontvankelijk verklaard.

4.2. Op grond van artikel 6:11 van de Awb dient ten aanzien van een na afloop van de termijn ingediend bezwaarschrift niet-ontvankelijkverklaring op grond daarvan achterwege indien redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de indiener in verzuim is geweest.

4.3. Belanghebbende heeft als reden voor de overschrijding van de bezwaartermijn aangevoerd, dat de rechtsmiddelverwijzing ontbreekt en hij niet wist dat hij binnen een bepaalde termijn bezwaar moest maken (zie Hoge Raad 5 december 2014, nr. 13/05778, ECLI:NL:HR:2014:3441). Dit verweer faalt. Hoewel het Hof evenals de Rechtbank aannemelijk acht dat belanghebbende zich ten tijde van de voldoeningen op aangifte niet liet bijstaan door een gemachtigde, kan evenwel redelijkerwijs worden aangenomen dat belanghebbende wist dat hij binnen een bepaalde termijn bezwaar moest maken. Belanghebbende heeft immers zelf tijdig bezwaarschriften ingediend tegen voldoeningen op aangifte over tijdvakken zowel voorafgaand aan als volgende op de onderhavige tijdvakken. Ook heeft de gemachtigde ter zitting bij de Rechtbank verklaard dat belanghebbende vaak geen bezwaar heeft gemaakt, maar dat hij bij een hoog belastingbedrag zich zorgen ging maken en in die gevallen wel bezwaar heeft gemaakt. Deze verklaring komt overeen met de omstandigheid dat de op aangifte voldane bedragen aan kansspelbelasting lager zijn dan in de overige in geschil zijnde tijdvakken. Gelet op het vorenstaande acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende welbewust ervoor heeft gekozen geen (tijdig) bezwaar in te dienen.

4.4. Daarnaast heeft belanghebbende aangevoerd dat er geen noodzaak was om bezwaar te maken, gelet op de toezegging in de ontvangstbevestigingen van de bezwaarschriften betreffende de tijdvakken juni en september 2012, die bij hem het rechtens te honoreren vertrouwen hebben gewekt dat de kansspelbelasting ambtshalve zou worden herzien. De Inspecteur heeft in deze ontvangstbevestigingen het volgende opgenomen:

> Verder wil ik u er op wijzen dat het niet noodzakelijk is om ook tegen (betaalde) aangiftes voor komende tijdvakken bezwaarschriften in te dienen. Als de uitspraak van de belastingrechter in hoogste instantie inhoudt dat de inspecteur moet overgaan tot herbeoordeling van de aangiftes kansspelbelasting dan zullen ook de aangiftes van de toekomstige tijdvakken ambtshalve verminderd worden.

4.5. De aard van de bezwaartermijn, welke meebrengt dat deze op straffe van niet-ontvankelijkverklaring in acht behoort te worden genomen, staat eraan in de weg dat het desbetreffende bestuursorgaan van een beroep op overschrijding van die termijn afstand zou kunnen doen of de duur van de termijn zou kunnen wijzigen (HR 20 november 1996, nr. 31827, ECLI:NL:HR:1996:AA1755). Zulks sluit evenwel

niet uit dat zich de situatie kan voordoen, dat een belanghebbende aan een uitlating van dat bestuursorgaan het vertrouwen mag ontlenen dat hij niet telkens opnieuw bezwaar hoeft in te dienen, zodat redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat hij in verzuim is geweest. De Inspecteur heeft echter in zijn brieven duidelijk te kennen gegeven dat als geen bezwaar wordt gemaakt, wordt overgegaan tot ambtshalve vermindering. Deze toezegging heeft de Inspecteur in de conclusie van repliek nogmaals bevestigd. De brief kan niet worden opgevat als een toezegging dat eerdere bezwaarschriften ook als bezwaar tegen latere tijdvakken worden aangemerkt of dat op een later tijdstip alsnog bezwaar zou kunnen worden gemaakt. Belanghebbende heeft het kennelijk ook niet als zodanig opgevat, gezien het feit dat hij meerdere malen tegen latere voldoeningen op aangifte wel bezwaar heeft gemaakt.

4.6. Gelet op het vorenstaande zijn de bezwaren tegen de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014 en oktober 2014 niet-ontvankelijk. De andersluidende uitspraak van de Rechtbank dient te worden vernietigd en de desbetreffende beroepen dienen ongegrond te worden verklaard.

Vraag II

4.7. Artikel 2, van de Wet KSB luidt, voor zover hier van belang:

1 Onder kansspelen worden verstaan gelegenheden, gegeven tot mededinging naar:

a. 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;

b. ()

2 Kansspelen worden als binnenlands 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.

3 Kansspelen worden als buitenlands beschouwd, indien zij niet vallen onder het tweede lid.

4.8. Op grond van artikel 1, lid 1, onder e, van de Wet KSB, wordt kansspelbelasting geheven van de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigden tot de prijzen van buitenlandse kansspelen welke via internet worden gespeeld.

4.9. Tussen partijen is niet in geschil dat in beginsel sprake is van een buitenlands kansspel. De Inspecteur kan alsdan in beginsel op basis van artikel 1, lid 1, onder e, van de Wet KSB, kansspelbelasting van belanghebbende heffen. Belanghebbende stelt evenwel dat de houder van het kansspel is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie, te weten Malta, zodat aan belanghebbende een beroep toekomt op de vrijheid van dienstenverkeer. In dat geval moet het kansspel worden behandeld als ware het een binnenlands kansspel om strijdigheid met de vrijheid van dienstenverkeer als bedoeld in artikel 57 van het VWEU te voorkomen. Heffing van kansspelbelasting van belanghebbende dient dan achterwege te blijven.

4.10. Nu belanghebbende een beroep doet op de vrijheid van dienstenverkeer, rust op hem de bewijslast om aannemelijk te maken dat de houder van het kansspel op Malta is gevestigd.

4.11. Over de vraag of de houder van het kansspel, dat wordt gespeeld via PokerStars.eu, is gevestigd binnen of buiten de Europese Unie, heeft de Hoge Raad op 16 maart 2018 het volgende overwogen (nr. 17/02691, ECLI:NL:HR:2018:356, waarbij RGEL wordt aangeduid met Rational Gaming en RG met Rational Group):

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.

4.12. In de parlementaire geschiedenis (Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, pagina 3) is het volgende vermeld ten aanzien van de houder van een kansspel:

De beantwoording van de vraag of er sprake is van een binnenlandse loterij of ander binnenlands kansspel dan wel van een buitenlandse loterij, enz. is afhankelijk gesteld van de woonplaats of plaats van vestiging van de organisator van de loterij en dergelijke. Bestaat deze uit meer dan één persoon of lichaam, dan is het voor het stempelen van de loterij en dergelijke tot een binnenlandse voldoende, dat één van hen binnen het Rijk woont of is gevestigd.

()

Als inhoudingsplichtige is aangewezen degene, die de prijs verschuldigd is, dat is de organisator van de loterij en dergelijke, en op deze is ook de verplichting gelegd de ingehouden belasting op aangifte af te dragen.

4.13. Belanghebbende stelt dat RGEL niet alleen de aanbieder van het spel is, maar ook als de houder daarvan moet worden aangemerkt. Belanghebbende stelt dat de technische aspecten, waaronder servers en de random number generator, en de financiële aspecten van het spel alsook de zeggenschap over het spel, aan Malta verbonden zijn. Voorts is de vergunning verleend vanuit Malta en wordt toezicht gehouden door de Malta Gaming Authority.

4.14. De Inspecteur heeft deze stellingen gemotiveerd betwist en gesteld dat RG op Isle of Man als houder van het kansspel moet worden aangemerkt. De poker lobby bevindt zich op 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 random number generator op Isle of Man staan en de belangrijkste beslissingen over het spel op Isle of Man worden genomen. RGEL fungeert als het ware als een doorgeefluik, aldus de Inspecteur.

4.15. Beide partijen hebben een veelheid aan feiten en omstandigheden naar voren gebracht ter onderbouwing van hun stelling, en over en weer de door de wederpartij gestelde feiten en omstandigheden gemotiveerd bestreden. Uit de stukken van het geding heeft het Hof op hoofdlijnen de volgende beschrijving van de feitelijke gang van zaken omtrent het online spelen van poker via PokerStars.eu afgeleid.

4.16. De eerste keer dat een speler zich aanmeldt via PokerStars.eu dient hij de agreement met RGEL te accorderen en de benodigde software te downloaden. De website waarop deze aanmelding plaatsvindt, wordt gehost in het Verenigd Koninkrijk. Vervolgens stort de speler een bedrag op zijn

spelersrekening. Deze gelden dienen op grond van de Maltese Remote Gaming Regulations op een derdenrekening afgescheiden te worden gehouden van het overige ondernemingsvermogen. Volgens het tweede memo van Rational Group worden de spelersgelden gehouden in een aparte trust, verdeeld over bankrekeningen in verschillende jurisdicties. De Inspecteur stelt dat de gelden worden beheerd door Worldwide Independent Trust Ltd., gevestigd op Isle of Man. De RGEL dient maandelijks de Malta Gaming Authority te informeren over de status van de spelersgelden. Op het moment dat een speler wil deelnemen aan pokerspel, logt hij in via de (eerder gedownloade) software. Deze maakt verbinding met een dispatcher op Malta, een server die de communicatie regelt tussen de speler, de random number generator en de poker lobby op Isle of Man. In de poker lobby komen spelers wereldwijd samen. De speler kiest een spel in de poker lobby en de spelersgelden worden door RGEL van de derdenrekening overgemaakt naar de spelerstafel. Na afloop van het spel worden via RGEL eventuele tegoeden weer overgemaakt naar de derdenrekening. Indien een speler zijn account opheft, draagt RGEL zorg voor uitbetaling van de tegoeden op de spelersrekening. Bij vragen en/of klachten kan een speler in beginsel terecht bij customer support, die zich op verschillende plaatsen bevindt. Bij escalatie kan een klacht worden behandeld door een team op Isle of Man of in het Verenigd Koninkrijk of kan een klacht worden ingediend bij de Malta Gaming Authority. Indien een account langere tijd niet wordt gebruikt, komen tegoeden toe aan de Malta Gaming Authority als er geen contact mogelijk is met de houder van de account.

4.17. Een van de aspecten van het spel, die onduidelijk is gebleven, is de plaats waar de random number generator, een toevalsgenerator die op aselecte wijze de kaarten bepaalt, staat. In het tweede memo van Rational Group is vermeld dat de random number generator, die wereldwijd behalve voor de Verenigde Staten wordt gebruikt, op Malta staat. De door partijen overgelegde testrapporten, ook het testrapport op naam van RGEL die volgens belanghebbende ziet op de random number generator van RGEL, betreffen echter een random number generator van RSL, gevestigd op Isle of Man.

4.18. Zoals ook uit de hiervoor weergegeven feiten en omstandigheden blijkt, brengt de aard van online pokerspelen 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 moeten met elkaar in verbinding worden gebracht om het spel te kunnen spelen. Dit gebeurt online met gebruik van servers verspreid over meerdere landen. 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 online pokerspel (bepalende) 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 bepalende diensten ten aanzien van het online pokerspel worden verricht. Bovendien zijn deze diensten, gegeven de digitale omgeving, relatief eenvoudig naar een andere plaats te verplaatsen of vanuit verschillende plaatsen te verrichten.

4.19. Gelet hierop dient voor de vraag wie de houder en derhalve organisator van dit online pokerspel is, te worden aangesloten bij de initiatiefnemer. Dit betreft degene die de organisatie op zich heeft genomen om het spel mogelijk te maken voor de Nederlandse spelers en ervoor zorgt, dat het spel kan worden gespeeld. Hoewel de poker lobby op Isle of Man is en aldaar ook de uiteindelijke houder van het intellectueel eigendom is gevestigd, is aannemelijk dat RGEL op eigen naam en onder eigen verantwoordelijkheid de feitelijke organisatie van het spel voor de Nederlandse spelers op zich heeft genomen. RGEL heeft gebruik gemaakt van de (sub)licentie van RNL om het spel te mogen organiseren voor Nederlandse spelers en heeft daaraan uitvoering gegeven. Niet alleen vanuit het oogpunt van de speler is RGEL de organisator, omdat hij met RGEL de agreement heeft gesloten, RGEL zijn gelden beheert en hij RGEL moet aanspreken als hij zijn tegoed wil opnemen. Ook de Maltese wetgeving, de voorwaarden voor het verlenen van de vergunning en het toezicht daarop wijzen in die richting. Het Hof hecht echter met name waarde aan de toelichtingen in het eerste en tweede memo van de Rational Group, die het beeld geven dat op Malta sprake is van een zelfstandige organisatie, die niet slechts voorbereidende of ondersteunende werkzaamheden verricht. Hieraan doet niet af dat RG als hoofdkantoor van PokerStars op Isle of Man ook een aantal beleidsbepalende beslissingen zal

nemen. Dit is inherent aan een (internationale) groepsstructuur met een houdstervennootschap als hoofdkantoor en onderliggende houdster- en werkmaatschappijen.

4.20. De conclusie is derhalve dat RGEL dient te worden aangemerkt als de houder van het online kansspel dat via PokerStars.eu wordt aangeboden. Heffing van kansspelbelasting over de behaalde resultaten via PokerStars.eu is dan ook in strijd met artikel 57 van het VWEU en dient achterwege te blijven. Het gelijk is in zoverre aan belanghebbende.

Vraag III

4.21. Rational Group heeft het pokermerk Fulltilt in 2012 overgenomen. Vanaf 6 november 2012 is de website Fulltilt.eu online beschikbaar voor Nederlandse spelers. Evenals voor het spel via PokerStars.eu heeft te gelden, geldt ook voor Fulltilt dat de speler met een op Malta gevestigde vennootschap, in dit geval RFTE, een agreement sluit, waarvan de inhoud vergelijkbaar is met de agreement met PokerStars. RFTE heeft ook een vergunning verkregen van de Malta Gaming Authority voor het aanbieden van het online pokerspel. Hoewel dit aanwijzingen kunnen zijn dat de houder van het spel op Malta is gevestigd, kan hier gelet op de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur niet zonder meer vanuit worden gegaan. Niet aannemelijk is geworden dat RFTE naast aanbieder van het online kansspel via Fulltilt.eu, ook als houder daarvan dient te worden aangemerkt. Belanghebbende heeft daaromtrent, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur, onvoldoende feiten en omstandigheden aangevoerd. Ook is niet vanzelfsprekend dat omdat de houder bij PokerStars.eu op Malta is gevestigd, de houder bij Fulltilt.eu ook op Malta is gevestigd. RFTE en de daarmee samenhangende vennootschappen vormen een apart onderdeel binnen het concern van Rational Group.

4.22. Gelet op het vorenstaande is de conclusie dat niet aannemelijk is geworden dat de houder van het online kansspel dat via Fulltilt.eu wordt aangeboden, binnen de EU is gevestigd. Heffing van kansspelbelasting over de behaalde resultaten via Fulltilt.eu leidt niet tot strijdigheid met artikel 57 van het VWEU. Het gelijk is in zoverre aan de Inspecteur.

Vraag IV

4.23. Partijen hebben na de eerste zitting een compromis bereikt over de berekening van de verschuldigde kansspelbelasting zowel in de situatie dat de houders van PokerStars.eu en Fulltilt.eu beide binnen de EU zouden zijn gevestigd, als in de situatie dat de houders van beide kansspelen buiten de EU zouden zijn gevestigd. Uit het door partijen in dat kader opgestelde overzicht leidt het Hof het volgende af. Partijen zijn - samengevat - overeengekomen dat in de eerstgenoemde situatie de Rechtbank wat betreft de verliesverrekening wordt gevolgd in haar oordeel, dat negatieve resultaten geleden binnen de EU pro rata moeten worden verrekend met de positieve resultaten behaald buiten de EU. In de als tweede genoemde situatie zijn partijen uitgegaan van de door de Inspecteur bij uitspraken op bezwaar ingenomen standpunt, te weten dat negatieve resultaten geleden binnen de EU alleen kunnen worden verrekend met positieve resultaten behaald buiten de EU, voor zover het saldo van de in dat tijdvak binnen de EU behaalde resultaten negatief is. Het Hof is hiervóór onder 4.18 en 4.20 tot het oordeel gekomen dat de houder van PokerStars.eu binnen de EU is gevestigd en de houder van Fulltilt.eu niet. Het door partijen gesloten compromis ziet niet op die situatie. Aangezien partijen bij het compromis ook niet tot een eenduidig standpunt omtrent de wijze van verliesverrekening zijn gekomen, ziet het Hof zich genoodzaakt om hierover alsnog een oordeel te geven.

4.24. In zijn arrest van 27 februari 2015 (nr. 14/03069, ECLI:NL:HR:2015:472) heeft de Hoge Raad hieromtrent het volgende overwogen:

4.5.2. De rechtstreekse werking en voorrang van artikel 56 VWEU brengen mee dat de hiermee strijdige bepalingen van nationaal recht in zoverre buiten toepassing moeten worden gelaten. In het onderhavige geval brengt dit mee dat de heffing van kansspelbelasting over het positieve verschil

tussen de in een kalendermaand gewonnen prijzen en de in die kalendermaand gedane inzetten behaald bij in andere lidstaten van de EU gevestigde aanbieders achterwege moet blijven. In het gebrek dat aan de wettelijke regeling kleeft als gevolg van de hiervoor in 4.5.1 vastgestelde schending van artikel 56 VWEU kan door de rechter namelijk niet op andere wijze worden voorzien omdat uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen noch uit de wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk kan worden afgeleid hoe dit zou dienen te geschieden (vgl. HR 14 november 2008, nr. 40597bis, ECLI:NL:HR:2008:BG4211, BNB 2009/3).

4.25. De Rechtbank heeft met inachtneming van dit arrest het volgende over de verliesverrekening overwogen:

4.22. Met de formulering dat de heffing van kansspelbelasting over het positieve verschil tussen de in een kalendermaand gewonnen prijzen en de in die kalendermaand gedane inzetten behaald bij in andere lidstaten van de EU gevestigde aanbieders achterwege moet blijven sluit de Hoge Raad aan bij de tekst van artikel 3, eerste lid, letter c, van de Wet op de kansspelbelasting. Uit die bepaling volgt niet dat er per aanbieder moet worden vastgesteld wat het positieve resultaat is. Evenmin volgt daaruit dat verliezen behaald bij aanbieders gevestigd binnen de EU uitsluitend mogen worden verrekend met opbrengsten behaald bij binnen de EU (standpunt inspecteur) of buiten de EU (standpunt belanghebbende) gevestigde aanbieders.

4.23. De rechtbank stelt voorop dat Europees recht niet kan resulteren in een hoger belastingbedrag dan het bedrag dat voortvloeit uit de nationale wet. Dit maakt dat de primaire stelling van de inspecteur niet juist kan zijn. De rechtbank acht het redelijk dat verliezen, voor zover deze zijn behaald bij binnen de EU gevestigde aanbieders, pro rata worden verrekend met winsten behaald bij buiten de EU gevestigde aanbieders. De binnen de EU behaalde verliezen rekent de rechtbank daarom naar evenredigheid toe aan de winsten behaald bij binnen de EU gevestigde aanbieders en de winsten behaald bij buiten de EU gevestigde aanbieders. Dit resulteert in een heffingsgrondslag waarbij de buiten de EU behaalde winsten worden verminderd met de binnen de EU behaalde verliezen in de verhouding waarin de winsten behaald bij aanbieders gevestigd buiten de EU deel uitmaken van de totaal behaalde winst in een tijdvak.

De Rechtbank heeft vervolgens per tijdvak de verrekening van verliezen berekend.

4.26. Het Hof volgt het oordeel van de Rechtbank dat de verliezen pro rata moeten worden verrekend niet. Uit bovengenoemd arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2015 volgt dat heffing van kansspelbelasting slechts over het positieve verschil tussen de in een kalendermaand binnen de EU gewonnen prijzen en de in die kalendermaand binnen de EU gedane inzetten achterwege moet blijven. Om te bepalen in hoeverre sprake is van strijdigheid met het Unierecht , dient daarom eerst het saldo van binnen de EU behaalde resultaten te worden bepaald. Indien het saldo positief is, dan blijft heffing van kansspelbelasting daarover achterwege. Het Hof ziet, anders dan de Rechtbank, geen aanleiding om in dat geval gedeeltelijke pro rata - verrekening van binnen de EU geleden verliezen met buiten de EU behaalde positieve resultaten toe te staan. Daarmee wordt een te ruime uitleg van het Unierecht gegeven.

4.27. Vorenstaande neemt niet weg dat als per saldo binnen de EU een verlies is geleden, het negatieve saldo in aftrek komt op de buiten de EU behaalde positieve resultaten. Het Unierecht staat er immers niet aan in de weg om in dat geval overeenkomstig de wettelijke bepalingen dit saldo te verrekenen met de buiten de EU behaalde positieve resultaten. Het Hof bevestigt derhalve het door de Inspecteur bij uitspraken op bezwaar ingenomen standpunt. De resultaten behaald binnen de EU, die kunnen worden verrekend met buiten de EU behaalde resultaten, berekent het Hof als volgt (waarbij overeenkomstig het overzicht van de Inspecteur de resultaten in US dollars zijn omgerekend tegen de destijds geldende maandkoers bij de ECB):

Tijdvak	*januari 2014*	*februari 2014*	*april 2014*	*mei 2014*	*juli 2014*

PokerStars.eu	25.720	19.478	3.643	139.123	27.011
888Poker	-	-	-	-	- 4.684
William Hill	-	-	-	-	- 5.291
Totaal resultaat binnen EU	25.720	19.478	3.643	139.123	17.036
Te verrekenen resultaat	0	0	0	0	0

Tijdvak	*augustus 2014*	*november 2014*	*december 2014*	*maart 2015*	*april 2015*
PokerStars.eu	25.243 ($ 33.614)	6.542	- 12.685 ($ -15.641)	12.995	580
888Poker	- 2.223 ($ - 2.960)	-	16.932 ($ 20.879)	2.393	- 4.037
William Hill	10.642	-		-	-
Betsafe	-	-	-	1.105	- 14
Coral Poker				10.519	- 1.097
Bwin	-	-	-	-	825
Totaal resultaat binnen EU	33.662	6.542	4.247	27.012	- 3.743
Te verrekenen resultaat	0	0	0	0	- 3.743

Tijdvak	*mei 2015*	*juni 2015*	*augustus 2015*	*september 2015*	*december 2015*
PokerStars.eu	396	135	2.335	32.685	- 3.611
888Poker	- 779	4.215	- 458	- 9.933	11.058
Totaal resultaat binnen EU	-383	4.350	1.877	22.752	7.447
Te verrekenen resultaat	383	0	0	0	0

4.28. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, dient voor de tijdvakken januari 2014, februari 2014, april 2014, mei 2014, juli 2014, augustus 2014, november 2014, december 2014, maart 2015, april 2015 en mei 2015 tot en met december 2015 de verschuldigde kansspelbelasting als volgt te worden berekend (waarbij overeenkomstig het overzicht van de Inspecteur de resultaten in US dollars zijn omgerekend tegen de destijds geldende maandkoers bij de ECB):

Tijdvak	*januari 2014*	*februari 2014*	*april 2014*	*mei 2014*	*juli 2014*
Fulltilt.eu	- 5.788	- 4.383	6.319	8.148	21.546
WPT	-	-	-	-	-
Totaal resultaat buiten EU	- 5.788	- 4.383	6.319	8.148	21.546
Te verrekenen resultaat binnen EU	0	0	0	0	0
Grondslag heffing kansspelbelasting	0	0	6.319	8.148	21.546
Verschuldigde kansspelbelasting	0	0	1.832	2.362	6.248

Tijdvak	*augustus 2014*	*november 2014*	*december 2014*	*maart 2015*	*april 2015*
Fulltilt.eu	- 5.703 ($ - 7.594)	3.796	16.959 ($ 20.913)	- 7.183	22.302
WPT	-	-	- 1.756 ($ - 2.165)	2.073	- 249
Totaal resultaat buiten EU	- 5.703	3.796	15.203	- 5.110	22.053
Te verrekenen resultaat binnen EU	0	0	0	0	- 3.743
Grondslag heffing kansspelbelasting	0	3.796	15.203	0	18.310
Verschuldigde kansspelbelasting	0	1.100	4.408	0	5.309

Tijdvak	*mei 2015*	*juni 2015*	*augustus 2015*	*september 2015*	*december 2015*
Fulltilt.eu	3.161	775	- 1.582	1.893	233
WPT	-	-	-	-	-
Totaal resultaat buiten EU	3.161	775	- 1.582	1.893	233
Te verrekenen resultaat binnen EU	383	0	0	0	0
Grondslag heffing kansspelbelasting	2.778	775	- 1.582	1.893	233
Verschuldigde kansspelbelasting	805	224	0	548	67

De verschuldigde kansspelbelasting over de periode mei 2015 tot en met december 2015 bedraagt 1.644.

Slotsom

4.29. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is, behoudens voor zover het betreft de tijdvakken januari 2014, februari 2014, augustus 2014 en maart 2015. Met betrekking tot maart 2015 concludeert het Hof tot een verschuldigde kansspelbelasting van nihil, terwijl de Rechtbank heeft beslist dat de verschuldigde kansspelbelasting 453 bedraagt. Belanghebbende heeft evenwel geen incidenteel hoger beroep ingesteld, zodat de (cijfermatige) conclusie van de Rechtbank in stand blijft. De uitspraak van de Rechtbank dient te worden vernietigd, behoudens de beslissing ten aanzien van de tijdvakken januari 2014, februari 2014, augustus 2014 en maart 2015, en de beslissingen omtrent het griffierecht, de vergoeding van immateriële schade en de proceskosten. Het Hof zal het beroep betreffende de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014, oktober 2014 en december 2014 ongegrond verklaren, het beroep betreffende de tijdvakken april 2014, mei 2014, juli 2014, november 2014, april 2015 en mei tot en met december 2015 gegrond verklaren, de desbetreffende uitspraken op bezwaar vernietigen en teruggave van de op aangifte voldane belasting c.q. vermindering van de over deze tijdvakken opgelegde naheffingsaanslagen tot de onder 4.28 genoemde bedragen aan verschuldigde kansspelbelasting gelasten. Voor het tijdvak december 2014 heeft te gelden dat de verschuldigde kansspelbelasting hoger is dan de Inspecteur in de desbetreffende uitspraak op bezwaar heeft geconcludeerd. Het bedrag aan op aangifte voldane aangifte, na teruggave bij uitspraak op bezwaar, is derhalve eerder te laag dan te hoog.

Ten aanzien van het griffierecht

4.30. Gelet op het feit dat de uitspraak van de Rechtbank niet (geheel) in stand blijft, is voor het heffen van griffierecht van de Inspecteur inzake het hoger beroep geen plaats.

Ten aanzien van de proceskosten

4.31. Nu niet geheel aan het hoger beroep van de Inspecteur wordt tegemoetgekomen, acht het Hof termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen tot betaling van een tegemoetkoming in de kosten, die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep bij het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken.

4.32. Het Hof stelt deze tegemoetkoming, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht, op 3,5 (punten) x 501 (waarde per punt) x 1 (factor gewicht van de zaak) x 1,5 (factor samenhangende zaken) = 2.630,25.

5 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens voor zover het betreft de beslissingen ten aanzien van de tijdvakken januari 2014, februari 2014, augustus 2014 en maart 2015 en de beslissingen omtrent het griffierecht, de vergoeding van immateriële schade en de proceskosten,
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep betreffende de tijdvakken mei 2013, juni 2013, maart 2014, september 2014, oktober 2014 en december 2014 ongegrond,
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep betreffende de tijdvakken april 2014, mei 2014, juli 2014, november 2014, april 2015 en mei tot en met december 2015 gegrond,
- vernietigt de desbetreffende uitspraken op bezwaar,
- bepaalt dat van de op aangifte voldane kansspelbelasting over het tijdvak april 2014 een teruggaaf wordt verleend van 1.057,
- bepaalt dat van de op aangifte voldane kansspelbelasting over het tijdvak mei 2014 een teruggaaf wordt verleend van 40.346,
- bepaalt dat van de op aangifte voldane kansspelbelasting over het tijdvak juli 2014 een teruggaaf wordt verleend van 4.940,
- bepaalt dat van de op aangifte voldane kansspelbelasting over het tijdvak november 2014 een teruggaaf wordt verleend van 1.895,
- vermindert de naheffingsaanslag over het tijdvak april 2015 tot 5.309,
- vermindert de naheffingsaanslag over de tijdvakken in de periode mei tot en met december 2015 tot 1.644, en
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding bij het Hof aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op 2.630,25.

Aldus gedaan op 31 december 201 door P. Fortuin, voorzitter, J. Swinkels en B.G. van Zadelhoff, in tegenwoordigheid van S.J. Willems-Ruesink, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken.

Aangetekend aan partijen verzonden op: 4 januari 2019

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

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 s-Gravenhage. 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. een dagtekening;
c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
d. e 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.