ECLI:NL:GHSHE:2018:5298

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	31-12-2018
Datum publicatie	07-01-2019
Zaaknummer	18/00150
Formele relaties	Cassatie: ECLI:NL:HR:2020:1416
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep Verwijzing na Hoge Raad
Inhoudsindicatie	Kansspelbelasting. Art. 2, lid 2, en 3, Wet KSB; art. 56 en 57 VWEU. Uitspraak na verwijzing Hoge Raad. Blijkens het arrest Hoge Raad 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:356 en ECLI:NL:HR:2018:362 (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. Aannemelijk is 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.
Wetsverwijzingen	Wet op de kansspelbelasting 2 Wet op de kansspelbelasting 2 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie 56 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie 57
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2019/48 NLF 2019/0238 FutD 2019-0075 Viditax (FutD) 2019010707 Viditax (FutD) 2020013122

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 18/00150

Uitspraak op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

en het incidenteel hoger beroep van

de heer [belanghebbende] ,

wonende te [woonplaats] ,

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland (hierna: de Rechtbank) van 4 december 2015, nummer HAA 15/2405, in het geding tussen

belanghebbende,

en

de Inspecteur,

betreffende na te vermelden voldoening op aangifte.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft over het tijdvak januari 2015 een bedrag van 19.934 aan kansspelbelasting op aangifte voldaan. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur bij uitspraak het bezwaar ongegrond verklaard.

1.2. Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van 45. De Rechtbank heeft bij uitspraak als volgt beslist:

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de naheffingsaanslag;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiser tot een bedrag van 1.224;
- draagt verweerder op het betaalde griffierecht van 45 aan eiser te vergoeden.

1.3. Tegen deze uitspraak heeft de Inspecteur hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof Amsterdam. Bij zijn uitspraak van 23 mei 2017, nr. 16/00019, ECLI:NL:GHAMS:2017:1895, heeft het Gerechtshof Amsterdam de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, behoudens voor zover het de beslissing omtrent het griffierecht betreft, het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, belanghebbende een teruggaaf van kansspelbelasting van 19.934 verleend, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van in totaal 4.070,75 en bepaald dat van de Inspecteur in hoger beroep een griffierecht wordt geheven van 503.

1.4. Op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën heeft de Hoge Raad bij arrest van 16 maart 2018, nr. 17/03221, ECLI:NL:HR:2018:362, het beroep in cassatie gegrond verklaard en de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam vernietigd. Voorts heeft de Hoge Raad bij dit arrest het

geding verwezen naar het Gerechtshof Den Haag ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest (hierna: het verwijzingsarrest). Het Gerechtshof Den Haag heeft de zaak doorverwezen naar het Gerechtshof s-Hertogenbosch (hierna: het Hof) en het Hof verzocht de behandeling daarvan over te nemen.

1.5. De meervoudige Kamer heeft op de voet van artikel 8:12 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: 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.

1.6. De Inspecteur heeft, daartoe in de gelegenheid gesteld door het Hof, geconcludeerd naar aanleiding van het verwijzingsarrest. Belanghebbende is vervolgens door het Hof in de gelegenheid gesteld schriftelijk te reageren op het verwijzingsarrest en op de conclusie van de Inspecteur, hetgeen hij heeft gedaan bij zijn conclusie/reactie.

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

1.8. Het onderzoek ter zitting van de meervoudige belastingkamer heeft plaatsgehad op 16 augustus 2018 te sHertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord, belanghebbende, bijgestaan door zijn gemachtigde, de heer [A] , alsmede, namens de Inspecteur, mevrouw [E] , mevrouw [H] , mevrouw [J] en de heren [C] , [K] en [D] . 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.

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

1.10. 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 het onderhavige tijdvak deelgenomen aan online pokerspelen via de website PokerStars.eu. Over het in het betreffende tijdvak behaalde resultaat heeft belanghebbende kansspelbelasting op aangifte voldaan.

2.2. Het pokermerk PokerStars wordt 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 en Rational Social Projects Limited (RSPL) gevestigd op Isle of Man. 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.

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 vraag of de houder van de online pokerspelen via de website PokerStars.eu gevestigd is binnen de Europese Unie, te weten op Malta.

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

3.2. Indien het gelijk aan belanghebbende is, is verder niet in geschil dat belanghebbende recht heeft op teruggaaf van 19.934 aan op aangifte betaalde kansspelbelasting en dat de door de Rechtbank toegekende proceskostenvergoeding gecorrigeerd moet worden, in die zin dat rekening wordt gehouden met de hoorzitting in de bezwaarfase.

3.3. 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.

3.4. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en ongegrondverklaring van de beroepen. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank, behoudens voor zover het de beslissing omtrent de proceskostenvergoeding betreft en verzoekt om vergoeding van de door hem gemaakte proceskosten.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

4.1. 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.

4.2.

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.

4.3. 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.

4.4. 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.

4.5. In het verwijzingsarrest heeft de Hoge Raad voor de gronden, waarop het middel slaagt, verwezen naar zijn arrest van 16 maart 2018, nr. 17/02691, ECLI:NL:HR:2018:356. In dat arrest heeft de Hoge Raad over de vraag of de houder van het kansspel, dat wordt gespeeld via PokerStars.eu, is gevestigd binnen of buiten de Europese Unie, het volgende overwogen (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.

4.6. 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.

4.7. 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.

4.8. 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.

4.9. 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.

4.10. 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.

4.11. 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.

4.12. 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.

4.13. 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.

4.14. 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 aan belanghebbende.

Slotsom

4.15. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is. Het incidenteel hoger beroep van belanghebbende waarin deze heeft aangevoerd dat de Rechtbank ten onrechte geen kosten van bezwaar heeft toegekend voor het bijwonen van de hoorzitting in de bezwaarfase is gegrond. Het Hof zal de uitspraak van de Rechtbank behoudens voor zover het de beslissing omtrent het griffierecht betreft vernietigen, omdat het dictum daarvan een misslag bevat, en doende wat de Rechtbank had behoren te doen, belanghebbende een teruggaaf van 19.934 verlenen.

Ten aanzien van het griffierecht

4.16. Aangezien het hoger beroep van de Inspecteur geen doel treft en de uitspraak van de Rechtbank uitsluitend wordt vernietigd vanwege het gegronde incidentele hoger beroep van belanghebbende, wordt van de Inspecteur op de voet van artikel 8:109, lid 2, van de Awb (gelet op de strekking van deze bepaling) een griffierecht geheven van 503.

Ten aanzien van de proceskosten

4.17. Nu het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep ongegrond is en het incidenteel hoger beroep van belanghebbende gegrond is, 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 Gerechtshof Amsterdam en het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken. Voorts dienen de voor de bezwaarfase te vergoeden kosten opnieuw te worden vastgesteld, gelet op hetgeen onder 3.2 is overwogen, terwijl de door de Rechtbank voor de beroepsfase toegekende proceskostenvergoeding (waartegen geen grieven zijn aangevoerd) in stand dient te worden gelaten.

4.18. Het Hof stelt deze kosten, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht, voor de behandeling van het bezwaar op 2 (punten) x 249 (waarde per punt) x 1 (factor gewicht van de zaak) = 498.

Het Hof handhaaft de kosten voor de behandeling van het beroep bij de Rechtbank, vastgesteld door de Rechtbank op 2 (punten) x 490 (waarde per punt) x 1 (factor gewicht van de zaak) = 980.

Het Hof stelt deze kosten, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht, voor de behandeling van het beroep bij het Gerechtshof Amsterdam op 3,5 (punten) x 501 (waarde per punt) x 1 (factor gewicht van de zaak) = 1.753,50.

Het Hof stelt deze kosten, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht, voor de behandeling van het beroep bij het Hof op 2 (punten) x 501 (waarde per punt) x 1 (factor gewicht van de zaak), is 1.002.

4.19. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten bedragen gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, in totaal 4.233,50.

5 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens voor zover het de beslissing omtrent het griffierecht betreft;
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- bepaalt dat van de op aangifte voldane kansspelbelasting een teruggaaf wordt verleend van 19.934;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende van in totaal 4.233,50, en
- bepaalt dat van de Staat ter zake van het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep door tussenkomst van de griffier een griffierecht wordt geheven van 503.

Aldus gedaan op 31 december 2018 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.