

# ECLI:NL:GHARL:2017:900

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	07-02-2017
Datum publicatie	17-02-2017
Zaaknummer	16/00216
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2016:199, Bekrachtiging/bevestiging Cassatie: ECLI:NL:HR:2017:3130, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Kansspelbelasting. Duitse loterij. Naheffing terecht?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NLF 2017/0503 met annotatie van Bas Jongmans V-N 2017/20.1.4 V-N Vandaag 2017/367 FutD 2017-0437 Viditax (FutD), 15-12-2017 mr. M.M.Q. Wiezer annotatie in NTFR 2017/617

## Uitspraak

### **GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN**

Afdeling belastingrecht

Locatie Arnhem

nummer 16/00216

uitspraakdatum: 7 februari 2017

### **Uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer**

op het hoger beroep van

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

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 21 januari 2016, nummer AWB 15/66, ECLI:NL:RBGEL:2016:199, in het geding tussen belanghebbende en

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

## **1 Ontstaan en loop van het geding**

- 1.1. Aan belanghebbende is een naheffingsaanslag kansspelbelasting opgelegd van € 1.015.492.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar de naheffingsaanslag gehandhaafd.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Belanghebbende heeft een nader stuk overgelegd.
- 1.6. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

## **2 De vaststaande feiten**

- 2.1. Belanghebbende heeft op 28 april 2012 (tezamen met drie anderen) de hoofdprijs in de Westdeutsche Lotterie gewonnen, ter grootte van € 3.501.699,60. Dit bedrag is op 7 mei 2012 op de rekening van belanghebbende gestort.
- 2.2. Van de inleg van de Westdeutsche Lotterie wordt circa 50% als prijzengeld uitgekeerd.
- 2.3. De deelstaten van de Bondsrepubliek Duitsland heffen een Lotteriesteuer van 162/3% van de totale verkoopwaarde van alle loten (exclusief Lotteriesteuer). De Lotteriesteuer wordt berekend voordat de loten worden verkocht, wat betekent dat de Lotteriesteuer ook is verschuldigd over de nominale waarde van loten die niet worden verkocht. Daarnaast heffen de deelstaten een Konzessionsbeitrag van 24% van de totale inleg als vergoeding voor het bezit van een vergunning voor het organiseren van het kansspel. De Lotteriesteuer en de Konzessionsbeitrag worden geheven van de organisator van het kansspel. De opbrengsten vloeien in de kas van de deelstaten, die de gelden verplicht of niet verplicht besteden aan goede doelen, sport en cultuur.

## **3 Het geschil**

In geschil is het antwoord op de volgende vragen:

1. Is artikel 52 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb) van toepassing?
2. Is de naheffingsaanslag opgelegd in strijd met het vertrouwensbeginsel?
3. Is de naheffingsaanslag opgelegd in strijd met het gelijkheidsbeginsel?
4. Is de naheffingsaanslag opgelegd in strijd met de vrijheid van dienstenverkeer als bedoeld in artikel 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU)?

5. Is de naheffingsaanslag opgelegd in strijd met artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM (hierna: EP)?

Belanghebbende beantwoordt de hiervoor genoemde vragen bevestigend en de Inspecteur ontkennend.

#### **4 Beoordeling van het geschil**

- 4.1. Op de voet van artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: WKB, tekst 2013) wordt onder de naam 'kansspelbelasting' een directe belasting geheven van de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigden tot de prijzen van buitenlandse kansspelen, niet zijnde kansspelen welke via het internet worden gespeeld.
- 4.2. Artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de WKB bepaalt dat de belasting wordt geheven naar de prijzen.
- 4.3. Ingevolge artikel 5, eerste lid, van de WKB bedraagt de belasting 29 percent.
- 4.4. De Duitse Rennwet- und Lotteriegesezt luidt - voor zover hier van belang - als volgt:

“§ 17

(1) Im Inland veranstaltete öffentliche Lotterien und Ausspielungen unterliegen einer Steuer. Eine Lotterie oder Ausspielung nach Satz 1 gilt als öffentlich, wenn die für die Genehmigung zuständige Behörde sie als genehmigungspflichtig ansieht. Die Steuer beträgt 20 vom Hundert des planmäßigen Preises (Nennwert) sämtlicher Lose ausschließlich der Steuer.

(...)

§ 19

(1) Die Steuer für Lotterien und Ausspielungen (§ 17 Absatz 1) schuldet der Veranstalter. Die Steuerschuld entsteht mit der Genehmigung, spätestens aber in dem Zeitpunkt, zu dem die Genehmigung hätte eingeholt werden müssen. Die Steuer für Lotterien und Ausspielungen ist von dem Veranstalter zu entrichten, bevor mit dem Losabsatz begonnen wird.”

*Artikel 52 van het Bvdb*

- 4.5. Belanghebbende stelt zich primair op het standpunt dat in Duitsland een gelijksoortige belasting is geheven als bedoeld in artikel 52 van het Bvdb. Dat de belastingplichtige en de grondslag verschillen, is zijns inziens niet van belang. Belanghebbende leidt uit de Nota naar aanleiding van het verslag, 30 583, nr. 7, blz. 9, af dat een ongeclausuleerde toezegging is gedaan dat in Nederland geen kansspelbelasting wordt geheven indien in het buitenland kansspelbelasting is geheven. Belanghebbende verwijst in dit verband naar de in Nederland toepasbare heffingssystematiek voor binnenlandse casinospelen en binnenlandse kansspelen die via internet worden gespeeld.
- 4.6. De Inspecteur bestrijdt dat in Duitsland een gelijksoortige belasting is geheven. In dit verband voert de Inspecteur aan dat de Konzessionsbeitrag geen belasting is, maar een vergoeding voor het bezit van de vergunning of de concessie om een kansspel te organiseren. De Lotteriesteuer is geen gelijksoortige belasting, omdat zij niet de prijs, maar de inleg als grondslag heeft. Ook verschilt het subject van beide belastingen. De Lotteriesteuer is een indirecte belasting die als een soort omzetbelasting wordt geheven van de aanbieder. De kansspelbelasting is een directe belasting die wordt geheven van de gerechtigde tot de prijs. De Lotteriesteuer voldoet wel aan de

voorwaarde dat zij vanwege een land of een andere Mogendheid is geheven.

- 4.7. Ingevolge artikel 52, eerste lid, van het Bvdb is een in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot een prijs van een buitenlands kansspel vrijgesteld van de daarop betrekking hebbende kansspelbelasting, indien die prijs is onderworpen aan een gelijksoortige belasting, die vanwege een ander land of andere Mogendheid wordt geheven.
- 4.8. Het Hof leidt uit de tekst van artikel 52, eerste lid, van het Bvdb af dat een gerechtigde slechts is vrijgesteld van Nederlandse kansspelbelasting indien de in het buitenland gewonnen prijs is onderworpen aan een gelijksoortige, buitenlandse belasting. Dit blijkt ook uit de door belanghebbende aangehaalde Nota naar aanleiding van het verslag, waarin is opgenomen dat de gewonnen prijs in het buitenland aan een gelijksoortige belasting moet zijn onderworpen, om voor vrijstelling in aanmerking te komen. Anders dan belanghebbende betoogt, is dan ook geen ongeclausuleerde toezegging gedaan dat enige heffing van kansspelbelasting, van welke aard en op welke wijze dan ook, in het buitenland in de weg staat aan heffing van kansspelbelasting in Nederland. Naar het oordeel van het Hof maakt, anders dan belanghebbende stelt, het feit dat in Duitsland Lotteriesteuer is verschuldigd over de nominale waarde van loten, dan wel dat een Konzessionsbeitrag wordt geheven van de organisator van het kansspel, niet dat de door hem gewonnen prijs is onderworpen aan een gelijksoortige belasting. Hoewel deze heffingen, net als de Nederlandse kansspelbelasting, van invloed zijn op het gedeelte van de inleg dat als prijzengeld kan worden uitgekeerd, hebben ze, anders dan de kansspelbelasting, niet de gewonnen prijzen als grondslag. De hoogte van de op grond van deze heffingen verschuldigde belasting is dan ook op geen enkele wijze afhankelijk van de hoogte van het uitgekeerde prijzengeld of de samenstelling daarvan in grote en kleine prijzen. Noch de Lotteriesteuer, noch de Konzessionsbeitrag kunnen om die reden worden aangemerkt als een gelijksoortige, buitenlandse belasting als bedoeld in artikel 52, eerste lid, van het Bvdb. Belanghebbende heeft verder gesteld noch aannemelijk gemaakt dat over zijn prijs in Duitsland belasting is geheven. De prijs is dan ook niet onderworpen aan een gelijksoortige belasting in Duitsland. Het Hof verwerpt het beroep op artikel 52, eerste lid, van het Bvdb.

#### *Het vertrouwensbeginsel*

- 4.9. Belanghebbende stelt zich subsidiair op het standpunt dat hij aan de op 29 december 2010 ingetrokken Leidraad Loterijbelasting (hierna: de Leidraad) het in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenuen dat geen kansspelbelasting verschuldigd is. Onder de Leidraad gold een uitdrukkelijke vrijstelling voor prijzen die waren gewonnen in een Duitse loterij. Belanghebbende wijst erop dat de Leidraad 50 jaar onverkort heeft gegolden, dat de Duitse wetgeving sinds 1922 niet noemenswaardig is gewijzigd en dat de intrekking van de Leidraad op geen enkele wijze adequaat is toegelicht. De bewoners in de grensstreek zijn hierover nooit geïnformeerd, terwijl zij door de beleidswijziging onevenredig zouden worden getroffen. Ook is geen overgangsregeling getroffen. Alles in aanmerking nemende is de intrekking van de Leidraad aldus belanghebbende onrechtmatig geweest. Tot slot wijst belanghebbende op de eerder genoemde passage in de Nota naar aanleiding van het verslag.
- 4.10. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat de Leidraad in 2010 rechtsgeldig is ingetrokken. De prijs is in 2012 gewonnen, dus ruim na de intrekking van de Leidraad, zodat belanghebbende aan de Leidraad geen in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenuen. De publicaties van de Belastingdienst en de brochure Kansspelbelasting zijn dienovereenkomstig aangepast.
- 4.11. De Leidraad is ingetrokken bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2010, nr. IFZ2010/827M (Stcrt. Nr. 21026 van 29 december 2010). Het Hof stelt voorop dat de Staatssecretaris van Financiën in beginsel de bevoegdheid heeft om beleid te formuleren, te wijzigen en zelfs in te trekken, ook als een (adequate) toelichting ontbreekt. Het stond de Staatssecretaris van Financiën dan ook vrij om de Leidraad in te trekken, ongeacht de vraag of

daarmee inhoudelijke beleidswijzigingen werden beoogd. Hij was niet verplicht de intrekking te motiveren of een overgangsregeling te treffen. Evenmin was hij gehouden om personen die mogelijk het meest door de beleidswijzigingen zouden worden geraakt, onder wie belanghebbende, te informeren of van uitleg te voorzien. Zoals de Inspecteur ter zitting bij het Hof heeft verklaard, zou het bovendien praktisch uiterst moeilijk of zelfs onmogelijk zijn geweest om te achterhalen welke personen hadden moeten worden benaderd. De Leidraad bevatte landelijk beleid, en alle Nederlands ingezetenen konden loten kopen voor buitenlandse loterijen, waaronder Belgische en Duitse loterijen. Met de publicatie van de intrekking in de Staatscourant en de uitgifte van de nieuwe brochure Kansspelbelasting is voldoende voorlichting gegeven aan het publiek over het gewijzigde beleid. De verwijzing naar de Nota naar aanleiding van het verslag maakt het voorgaande niet anders. Zoals onder 4.8 reeds is opgemerkt, is hierin geen ongeclausuleerde toezegging gedaan. Het Hof verwerpt het beroep op het vertrouwensbeginsel.

#### *Gelijkheidsbeginsel*

- 4.12. Belanghebbende stelt zich meer subsidiair op het standpunt dat het gelijkheidsbeginsel, vervat in artikel 6 van het EVRM en artikel 14 van het IVBPR, is geschonden. Indien de Duitse belasting zou zijn ingehouden door de Duitse organisator op de prijs, zou de vrijstelling van artikel 52 van het Bvdb van toepassing zijn geweest. Twee economisch gelijke situaties kunnen niet verschillend worden behandeld, aldus belanghebbende. De Inspecteur bestrijdt dit standpunt van belanghebbende.
- 4.13. Het Hof stelt vast dat de door belanghebbende vergeleken situaties feitelijk niet gelijk zijn; de Duitse organisator heeft immers, gelijk belanghebbende erkent, geen kansspelbelasting ingehouden op de prijs. Feitelijk ongelijke situaties mogen verschillend worden behandeld. Dat de situaties wel economisch gelijk zouden zijn, zoals belanghebbende betoogt, acht het Hof niet aannemelijk. Het Hof wijst er in dat verband op dat verschillen in wetgeving betreffende kansspelen, verschillen tussen de belastingen wat betreft object, subject en tijdstip, verplichte bestemming van een deel van de inleg en verschillen in spelvoorwaarden de situaties ook vanuit economisch perspectief moeilijk vergelijkbaar maken. Het Hof verwerpt het beroep op het gelijkheidsbeginsel.

#### *Strijd met artikel 56 van het VwEU*

- 4.14. Belanghebbende stelt zich nog meer subsidiair op het standpunt dat de heffing van kansspelbelasting in zijn geval strijd oplevert met artikel 56 van het VwEU, waarin het vrije verkeer van diensten binnen de Europese Unie wordt gewaarborgd. De kansspelbelasting zal inwoners van Nederland ontmoedigen om loten te kopen in Duitse loterijen, zodat het voor de organisatoren van Duitse loterijen moeilijker zal worden om gebruik te maken van het vrijedienstenverkeer.
- 4.15. De Inspecteur bestrijdt dit standpunt van belanghebbende. De belastingdruk op buitenlandse en binnenlandse overige kansspelen, zoals loterijen, is gelijk. In beide gevallen is de prijs de grondslag, is het tarief 29 percent en wordt de belasting geheven van de gerechtigde tot de prijs. Bij een binnenlandse loterij wordt de belasting ingehouden door de organisator en bij een buitenlandse loterij wordt de belasting geheven van de gerechtigde. Voor dit onderscheid bestaat een rechtvaardiging, omdat het moeilijker is om de belasting te heffen van een in het buitenland gevestigde organisator. Er is geen sprake van belemmering van het dienstenverkeer binnen de Europese Unie.
- 4.16. Op grond van artikel 56 van het VwEU zijn beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Unie verboden ten aanzien van de onderdanen der lidstaten die in een andere lidstaat zijn gevestigd dan die waarin degene is gevestigd te wiens behoeve de dienst wordt verricht. Gelet op vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie moet ervan worden uitgegaan dat kansspelen in beginsel onder het bereik van het begrip 'diensten' van

artikel 56 van het VwEU vallen (arrest van 24 maart 1994, Schindler, C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119, inzake loterijen).

- 4.17. Het Hof constateert dat op het niveau van de Europese Unie geen verplichting bestaat om op het gebied van de kansspelbelasting te komen tot harmonisatie laat staan uniformering en dat elke lidstaat bevoegd is zijn eigen wetgeving toe te passen, mits het Unierecht wordt gerespecteerd. Anders dan belanghebbende verdedigt, behoeft geen van beide lidstaten op voorhand terug te treden en bestaat geen verplichting om wetgeving en beleid af te stemmen. Het Hof zal uitsluitend beoordelen of Nederland het vrijedienstenverkeer belemmert.
- 4.18. In dit verband dient om te beginnen te worden beoordeeld of de heffing van Nederlandse kansspelbelasting belemmerend werkt op de deelname aan buitenlandse loterijen. Het Hof is van oordeel dat dit niet zo is. Belanghebbende heeft ter zitting bij het Hof erkend dat prijzen in Nederlandse en buitenlandse loterijen op gelijke wijze in de heffing van kansspelbelasting worden betrokken, met uitzondering van de persoon die de kansspelbelasting is verschuldigd. De effectieve belastingdruk is in beide gevallen dus even hoog, zodat hiervan geen belemmering van het vrijedienstenverkeer kan uitgaan. Het Hof is van oordeel dat van de verplichting van een in Nederland woonachtige prijswinnaar om zelf aangifte te doen van een in een buitenlandse loterij gewonnen prijs, evenmin een belemmering van enige betekenis uitgaat. De aangifteplicht treedt immers slechts in ingeval een prijs wordt gewonnen die hoger is dan de vrijstelling (€ 454), wat niet vaak zal voorkomen bij dezelfde persoon. Voor het aanwijzen van de prijswinnaar als aangifteplichtige bestaat bovendien een voldoende rechtvaardiging, aangezien heffing bij de buitenlandse organisator op aanzienlijke uitvoeringstechnische problemen stuit. De omstandigheid dat, zoals belanghebbende heeft gesteld, de cumulatie van Lotteriesteuer, Konzessionsbeitrag en kansspelbelasting leidt tot een hogere belastingdruk op het ingelegde geld bij deelname aan Duitse loterijen dan bij deelname aan in Nederland gevestigde loterijen, brengt het Hof, wat er van die stelling zij, niet tot een ander oordeel. Een eventuele hogere belastingdruk vindt zijn grond in de omstandigheid dat op het gebied van de kansspelbelasting geen harmonisatie of uniformering bestaat. Naar 's Hofs oordeel kan niet worden gezegd dat de Nederlandse kansspelbelasting in strijd is met het Unierecht, nu heffing van die kansspelbelasting op grond van de Nederlandse eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting achterwege blijft indien de prijs in een andere lidstaat is onderworpen aan een soortgelijke belasting. Het Hof verwerpt het beroep op artikel 56 van het VwEU.

*Strijd met artikel 1 van het EP*

- 4.19. Belanghebbende stelt zich tot slot op het standpunt dat sprake is van een buitensporige individuele last. Uitgaande van een uitkeringspercentage van 50, is voor de prijs van belanghebbende € 7.003.399,20 ingelegd. Over de inleg is 16,67% belasting geheven, ofwel € 1.167.466. Samen met de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag resulteert dit in een belastingbedrag van € 2.182.958. In Duitsland wordt voorts een Konzessionsbeitrag van 24% van de inzet geheven, ofwel € 1.680.081. Alle bedragen tezamen leveren een belastingdruk op van 110% van de prijs van belanghebbende (€ 3.863.039 ten opzichte van een prijs van € 3.510.699,60). Een belastingdruk van 110% is een buitensporige, individuele last.
- 4.20. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat belanghebbende appels met peren vergelijkt. Het gaat om de beoordeling ten aanzien van belanghebbende, en niet relevant is wat anderen aan belastingen moeten betalen. Alleen zijn "individual burden" is van belang. Ook vanuit economisch oogpunt is hetgeen belanghebbende aanvoert, onjuist. De Lotteriesteuer en de Konzessionsbeitrag van de inleg van belanghebbende bedragen enkele euro's, niet de genoemde bedragen. Die worden geheven van de inleg van andere spelers. De Lotteriesteuer en de Konzessionsbeitrag komen ten goede aan goede doelen en sport, net als in Nederland het geval is bij de Staatsloterij en de Lotto. Dat Duitsland de sterkste heffingsrechten zou hebben, bestrijdt de Inspecteur eveneens. Bij het buitenkansbeginsel ligt heffing bij de winnaar voor de hand. Zelfs zonder compenserende maatregelen is geen sprake van een buitensporige individuele last bij

belanghebbende.

4.21. Van het tarief van de kansspelbelasting van 29 percent kan volgens het Hof in het algemeen niet worden gezegd dat het een onevenredige belasting oplevert. Dat geldt te meer voor een belasting als de kansspelbelasting, die uitgaat van het buitenkansbeginsel en die niet beoogt om een (reguliere) bron van inkomen te belasten. Door bij de kansspelbelasting van 29 percent de door de organisator gedragen Lotteriesteuer en Konzessionsbeitrag op te tellen en zo tot de conclusie te komen dat sprake is van schending van artikel 1 van het EP, miskent belanghebbende dat beoordeeld moet worden of hij een buitensporige *individuele* last ondervindt. Aangezien belanghebbende de Lotteriesteuer noch de Konzessionsbeitrag draagt, houdt het Hof met deze laatste heffingen geen rekening. De door belanghebbende bepleite economische benadering acht het Hof niet juist. Het Hof verwerpt dit standpunt van belanghebbende.

*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. R.A.V. Boxem en mr. Z.J. Oosting, in tegenwoordigheid van drs. S. Darwinkel als griffier.

De beslissing is op 7 februari 2017 in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(S. Darwinkel)

(A. van Dongen)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op: 8 februari 2017

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

**de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer),  
Postbus 20303,  
2500 EH Den Haag.**

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. de dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - d. de gronden van het beroep in cassatie.

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