

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

Kansspelbelasting: is herziening een gok waard?



Naam Student:	Olivier Flinterman
Studentnummer:	353422
Begeleider:	meneer drs. M.H.M. Smeets
Tweede beoordelaar:	meneer prof. dr. P. Kavelaars
Datum:	28 februari 2018
Plaats:	Rotterdam

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat Generaal
ALN	Stichting Aanwending Loterijgelden
AMvB	Algemene Maatregel van Bestuur
ANBI	Algemeen nut beogende instelling
AWR	Algemene wet rijksbelastingen
BCG	Boston Consultancy Group
BNB	Beslissingen inzake belastingzaken
BSR	Bruto spelresultaat
BTW	Belasting toegevoegde waarde
B.V.	Besloten Vennootschap
BvdB 2001	Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001
BW	Burgerlijk Wetboek
CBS	Centraal Bureau voor Statistiek
College van B&W	College van burgemeester en wethouders
CRUKS	Centraal Register Uitsluiting Kansspelen
CVO	Centrum Verslavingsonderzoek
EC	Europese Commissie
EER	Europese Economische Ruimte
EU	Europese Unie
GA	Gambling Act
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HM	Her Majesty's
HvJ	Hof van Justitie
Jo.	Juncto
KOA	Kansspelen op afstand
KSB	Kansspelbelasting
LAS	Lov om afgifter af spil
LOS	Lov om spil
MRD	Miljard
MvA	Memorie van antwoord
MvT	Memorie van toelichting
NDR	Nederlandse draf- en rensport
NL	Nederland
NNavV	Nota naar aanleiding van het verslag
NOB	Nederlandse orde van belastingadviseurs
NOC*NSF	Nederlands Olympisch Comité*Nederlandse Sport Federatie
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
N.V.	Naamloze Vennootschap
OFM	Overige fiscale maatregelen
RIFD	Radio-frequency identification tags
R.o.	Rechtsoverweging
SENS	Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij
SER	Sociaal-Economische Raad
Stb	Staatsblad
Stert	Staatscourant
V-N	Vakstudie Nieuws
VEU	Verdrag betreffende de EU
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de EU
WIGB	Wetboek van de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen.
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

Wet KSB
Wet LB
Wet OB
Wet VPB
WFR
WK
Wok

Wet op de kansspelbelasting
Wet op de loonbelasting 1964
Wet op de omzetbelasting 1968
Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Weekblad Fiscaal Recht
Wereldkampioenschap
Wet op de kansspelen

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen	2
H1. Inleiding.....	6
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Problematiek kansspelbelasting	7
1.3 Onderzoeksvraag en deelvragen	9
1.4 Toetsingscriteria	9
1.5 Afbakening	11
H2. De markt en regulering	12
2.1 Inleiding	12
2.2 De markt	12
2.2.1 Economische kijk op de markt	12
2.2.2 Ontwikkelingen, omvang en sectoren.....	14
2.2.3 Vergunninghouders en spelbeschrijving	15
2.2.4 Geldstromen	19
2.3 Regulering.....	21
2.3.1 Wet op de kansspelen en kansspelbeleid	21
2.3.2 Wetsvoorstel KOA.....	23
2.3.3 Kanalisatie.....	24
2.4 Conclusie	25
H3. Fiscaal kader en complicaties.....	27
3.1 Inleiding	27
3.2 Fiscaal kader	27
3.2.1 Historie en heffingsbeginsel.....	27
3.2.2 Object	29
3.2.3 Subject, grondslag, vrijstellingen.....	32
3.2.4 Wijze van heffing en tarief	38
3.3 Wetsvoorstel KOA.....	41
3.4 Complicaties	42
3.4.1 Samenhang heffingsbeginsel en doeltreffendheid	42
3.4.2 Heffingsbeginsel	42
3.4.3 Doeltreffendheid	43
3.4.4 Doelmatigheid.....	46
3.5 Conclusie.....	48
H4 Europees kader en complicaties.....	51
4.1 Inleiding	51
4.2 Europeesrechtelijk kader.....	51
4.2.1 Harmonisatie van de kansspelbelasting.....	51
4.2.2 Vrijheid van dienstenverkeer	52

4.2.3 Staatssteun.....	56
4.3 Vergelijking landensystemen	62
4.3.1 Inleiding	62
4.3.2 Duitsland.....	63
4.3.3 België.....	66
4.3.4 Groot Brittannië.....	70
4.3.5 Denemarken.....	73
4.3.6 Best practice.....	76
4.4 Conclusie	77
H5. Alternatieven	81
5.1 Inleiding	81
5.2 Toekomstvisie kansspelbelasting	81
5.3 Alternatieven	83
5.3.1 Speler belasten over de prijs.....	83
5.3.2 Aanbieder belasten over de inleg	86
5.3.3 Aanbieder belasten over het bruto spelresultaat	88
5.4 Conclusie.....	91
H6. Samenvatting en conclusie.....	94
6.1 Inleiding	94
6.2 Beschrijving van de kansspelmarkt.....	94
6.3 Hoe is de huidige kansspelbelasting vormgegeven?	95
6.4 Welke problemen manifesteren zich binnen de huidige vormgeving van de kansspelbelasting?.....	96
6.5 Hoe verhoudt de Nederlandse kansspelbelasting zich tot EU-regelgeving en tot de kansspelbelasting in andere EU-lidstaten?	97
6.6 Welke alternatieven zijn er?	99
Literatuurlijst	103
Jurisprudentie	103
Literatuur.....	103
Parlementaire stukken	105
Overige bronnen	106
Bijlage I: Geldstromen	107
Bijlage II: Stroomschema kansspelbelasting	109
Bijlage III: Herverdelingsaspecten	110
Bijlage IV: Kanalisatiegraad.....	111

H1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De kansspelbelasting speelt binnen de fiscaliteit ogenschijnlijk nauwelijks een rol van betekenis. Gezien haar marginale budgettaire belang, met € 476 miljoen maakt zij nog geen half procent uit van de totale belastingopbrengsten van het Rijk¹, is dit niet zeer verwonderlijk. Weinig belastingplichtigen komen met de belasting in aanraking en evenzo pleegt de heffing en invordering van de belasting geen buitengewone aanslag op de capaciteit van de Belastingdienst.

Desalniettemin moet het maatschappelijke belang en de fiscale relevantie van de kansspelbelasting niet worden onderschat. Niet alleen laat de kansspelbelastingopbrengst een spectaculaire positieve ontwikkeling zien², tevens is de kansspelmarkt bijvoorbeeld als gevolg van de opkomst van het internetgokken (hierna: kansspelen op afstand) aan een flinke verandering onderhevig.³ Hoewel de totale omvang van de kansspelmarkt voornamelijk toeneemt door het fenomeen kansspelen op afstand, verleent Nederland als één van de weinige landen in de Europese Unie (EU) nog geen vergunningen voor dit type spelen en blijven deze vooralsnog illegaal.^{4,5} Nog afgezien van de budgettaire consequenties van het niet erkennen van kansspelen op afstand⁶, dient het kansspel(belasting)beleid ook binnen haar maatschappelijke context te worden beschouwd. Zo wordt regulering van de kansspelmarkt noodzakelijk geacht omdat zij risico's op kansspelverslaving, fraude en criminaliteit met zich meebrengt.⁷ De kansspelbelasting speelt binnen deze context een rol omdat daar vermoedelijk een gok-ontmoedigende werking vanuit gaat.⁸

Het kabinet heeft zich gerealiseerd dat het in Europees verband nagenoeg alleen staat in het niet erkennen van kansspelen op afstand (KOA) en heeft zodoende besloten tot het indienen van het Wetsvoorstel KOA Wet op de kansspelen in juli 2014.⁹ *“Met dit wetsvoorstel beoogt de regering de bestaande en toekomstige behoefte aan kansspelen naar een verantwoord, betrouwbaar en controleerbaar aanbod te leiden, waarbij de speler met een passend en attractief aanbod wordt geleid naar een gereguleerd aanbod met waarborgen tegen kansspelverslaving en criminaliteit”*, aldus de memorie van toelichting.¹⁰

Gezien de behoorlijke periode die de behandeling van het wetsvoorstel in beslag neemt is het moderniseren van de kansspelmarkt bepaald geen sinecure. Zo is het wetsvoorstel reeds in juli 2014 ingediend bij de Tweede Kamer en pas twee jaar later (op 7 juli 2016), na te hebben gestemd over 23 amendementen en 13 moties, aangenomen.¹¹ Het wetsvoorstel is thans in behandeling bij de Eerste Kamer.

De obstakels die gepaard gaan met de invoering laten zich ook op fiscaal vlak gelden. Het voorstel bevatte met betrekking tot de kansspelbelasting een gedifferentieerd tarief voor

¹ CBS, 'Belastingopbrengsten', visualisatie, 14 maart 2016. <https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisatie/2016/11/belastingopbrengsten>, geraadpleegd op 18 augustus 2017.

² De opbrengsten zijn in tien jaar tijd meer dan verdubbeld.

³ Kansspelautoriteit, 'Marktscan online kansspelen 2015', onderzoeksrapport, 18 augustus 2016.

⁴ Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum, 'Kansspelen op afstand', onderzoeksrapport, 2014, p. 96.

⁵ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, C, p. 2.

⁶ Zowel de concessieverlening als het kunnen heffen van kansspelbelasting over legale kansspelen op afstand leveren geld op.

⁷ Kansspelautoriteit, 'Marktscan online kansspelen 2015', onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 13.

⁸ Een belasting op kansspelen leidt er immers toe dat het deelnemen aan kansspelen minder aantrekkelijk wordt aangezien de belasting ervoor zorgt dat het bedrag aan uitgekeerde prijzen lager zal zijn. Hier zijn wel een aantal haken en ogen aan verbonden die in het onderzoek uitgebreider aan bod zullen komen.

⁹ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3.

¹⁰ Idem, p. 2.

¹¹ Van der Duin, 'De Wet kansspelen of afstand', NJB 2016/2116, p. 1.

kansspelen op afstand enerzijds en zogenoemde landgebonden kansspelen¹² anderzijds. Hoewel het gedifferentieerde tarief bij amendement uit het wetsvoorstel is verdwenen¹³ vormde het de aanleiding voor overleg met de Europese Commissie. Deze prenotificatie heeft geresulteerd in een voorlopig oordeel van de Commissie waarbij weliswaar geen bezwaren naar voren zijn gekomen jegens het gedifferentieerd tarief maar wel is aangegeven dat naar de mening van de Commissie sprake is van staatssteun aan de landgebonden (sport)weddenschappen en bingo vanwege het verschil in fiscale behandeling met online sportweddenschappen en bingo.

1.2 Problematiek kansspelbelasting

Om het argument van de Europese Commissie te kunnen begrijpen dient de Nederlandse kansspelbelasting in haar wetshistorische context te worden gezien. Op basis van het huidige wetsvoorstel KOA worden namelijk alle aanbieders van kansspelen op afstand belastingplichtig over het bruto spelresultaat, zijnde de verkregen omzet (inleg van de spelers) minus de uitgekeerde prijzen. De voorkeur voor een dergelijke heffingsmaatstaf ligt volgens het toenmalige kabinet in het feit dat zo *“wordt tegemoetgekomen aan een daartoe strekkend verzoek van een aantal aanbieders van kansspelen op afstand met een groot marktaandeel.”*¹⁴ Terzijde wordt in de memorie van toelichting opgemerkt dat heffing over het bruto spelresultaat ook de meest voorkomende belastinggrondslag is in de lidstaten van de EU.¹⁵

Hoe het ook zij, met het voorstel wordt een onderscheid gecreëerd met de landgebonden aanbieders van kansspelen. Bij de landgebonden kansspelen is de belastingplicht immers (onder meer) afhankelijk van het type kansspel. Indien geen sprake is van casinospelen, kansspelautomatenspelen of binnenlandse kansspelen op afstand¹⁶ is de speler belastingplichtig over de prijs. In de optiek van de Commissie leidt dit tot een selectief voordeel voor de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo.

Het wetsvoorstel KOA verwordt daarmee vanuit kansspelbelastingoptiek tot het zoveelste uit een bonte stoet. In de loop der jaren is de kansspelbelastingplicht en de grondslag immers afhankelijk gemaakt van ten eerste het type kansspel, ten tweede het distributiekanaal (offline dan wel online) en tot slot de woonplaats van de aanbieder (binnenlands dan wel buitenlands). De NOB merkt daarover het volgende op¹⁷: *“De heffing van kansspelbelasting is historisch gezien gestoeld op de beginselen van draagkracht en buitenkans. De wetgever heeft van deze beginselen steeds meer afstand genomen bij de wetwijzigingen in de jaren tachtig van de vorige eeuw, alsmede bij de wetwijzigingen per 1 november 2008, omdat in bepaalde gevallen (zoals bij kansspelen op internet) de belastingheffing is verlegd naar de aanbieder en de belastinggrondslag is gedifferentieerd.”*

De regering heeft zich telkens laten verleiden tot een snelle aanpassing van de ‘spelregels’ in plaats van het op grondige wijze herzien van de kansspelbelasting. Het heeft tot gevolg dat, zo omschrijft Van Eijdsen het treffend¹⁸, de bepaling van de kansspelbelastingplicht veel weg

¹² De landgebonden kansspelen zijn de kansspelen die niet door middel van een elektronisch communicatiemiddel worden aangeboden en waarbij fysiek contact tussen de deelnemer en de organisator/exploitant onontbeerlijk is. Kortom, alle ‘offline’ kansspelen, zoals casinospelen, kansspelautomatenspelen, bingo’s, loterijen, sportweddenschappen, etc. Zie: MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 2.

¹³ Amendement Mei Li Vos/van Wijngaarden, Kamerstukken II 2015/16, 33 996, nr. 14.

¹⁴ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 44.

¹⁵ Idem.

¹⁶ Deze zijn vooralsnog illegaal, maar op basis van Art. 1(b) jo. Art. 3(1b) Wet KSB is de aanbieder van dergelijke kansspelen belastingplichtig over het bruto spelresultaat.

¹⁷ NOB Commissie Wetsvoorstellen, ‘Commentaar op het concept wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting in verband met het organiseren van kansspelen op afstand’, 18 juli 2013, p. 1.

¹⁸ Van Eijdsen, ‘Hollandse Roulette’, WFR 2014/478, p. 1.

heeft van een Franse roulette. De ‘illustratieve’ tabel bij het wetsvoorstel KOA rechtvaardigt de vraag of de staatssecretaris zelf het systeem nog wel kan doorgronden¹⁹:

Tabel 1: Belastingplicht volgens de Wok

	Momenteel	Voorstel
Binnenlandse landgebonden casinospelen	Aanbieder	Aanbieder
Binnenlandse landgebonden pokertoer-nooien	Speler of aanbieder	Aanbieder
Legale binnenlandse landgebonden kansspelautomatenspelen	Exploitant (juridisch eigenaar)	Exploitant (vergunninghouder)
Illegale binnenlandse landgebonden kansspelautomatenspelen	Exploitant (juridisch eigenaar)	Degene die het BSR geniet
Overige binnenlandse landgebonden kansspelen	Speler	Speler
Buitenlandse landgebonden casinospelen, kansspelautomatenspelen en pokertoernooien	NL-speler, ongeacht waar de aanbieder gevestigd is	NL-speler, mits de aanbieder buiten de EER gevestigd is
Overige buitenlandse landgebonden kansspelen	NL-speler	NL-speler
Legale kansspelen op afstand	-	Aanbieder
Binnenlandse illegale kansspelen via internet (momenteel) / op afstand (voorstel)	Aanbieder	NL-speler
Buitenlandse illegale kansspelen via internet (momenteel) / op afstand (voorstel)	NL-speler	NL-speler

Het gegoochel met de belastingplicht en belastinggrondslag binnen de kansspelbelasting leidt onmiskenbaar tot een aantal problemen. Deze luiden als volgt:

- Europeesrechtelijke problemen: eerder is de staatssteunprocedure van de Europese Commissie al aan bod gekomen. Verder lijkt de huidige Nederlandse kansspelbelasting in sommige gevallen in strijd met de vrije verkeersbepalingen van de EU.²⁰
- Europees economische problemen: hieronder worden verstaan de negatieve gevolgen voor de Nederlandse concurrentiekracht als gevolg van de huidige vormgeving van de kansspelbelasting en de negatieve impact op de interne markt van de EU (het hinderen van harmonisatie).
- Het gebrek aan een consistente en neutrale heffing: zoals al eerder gezegd is het rechtskarakter van de heffing steeds meer verlaten en dit leidt onder meer tot aanzienlijke verschillen in de belastingdruk per type kansspel.²¹
- Complexiteit en administratieve verplichtingen: het feit dat de belastingplicht afhankelijk is van een drietal omstandigheden lijkt het systeem complex, ondoorgrondelijk en procedure gevoelig te maken.²²

Al met al lijkt, als gevolg van de voorgenomen modernisering van de kansspelmarkt, de kansspelbelasting te moeten worden herzien. Op zijn minst dient bij invoering van het wetsvoorstel KOA aan de Europese Commissie tegemoet gekomen te worden met betrekking tot het fiscaal gelijk behandelen van aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo en van online weddenschappen en bingo om eventuele staatssteun procedures te voorkomen.

¹⁹ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 148.

²⁰ Duynstee en Groenewegen, *‘De internetkansspelbelasting: een kwestie van ordinair bluffen?’*, NTFR 2008/2163, p. 6.

²¹ Kansspelautoriteit, *‘Marktscan online kansspelen 2015’*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 16.

²² NOB Commissie Wetsvoorstellen, *‘Commentaar op het concept wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting in verband met het organiseren van kansspelen op afstand’*, 18 juli 2013, p. 2.

Meer fundamenteel noopt het voorlopige oordeel van de Commissie tot de vraag of de kansspelbelasting in breder perspectief dient te worden herzien.

1.3 Onderzoeksvraag en deelvragen

Het doel van de scriptie is dan ook te onderzoeken of een alternatieve vormgeving van de kansspelbelasting alle problemen kan wegnemen, dan wel op zijn minst kan mitigeren. Het één en ander heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag en deelvragen:

Onderzoeksvraag:

- **Wat is de meest optimale vormgeving van de Nederlandse kansspelbelasting?**

Deelvragen:

- Hoe is de huidige kansspelbelasting vormgegeven?
- Welke problemen manifesteren zich binnen de huidige vormgeving van de kansspelbelasting?
- Hoe verhoudt de Nederlandse kansspelbelasting zich tot EU-regelgeving en tot de kansspelbelasting in andere EU-lidstaten?
- Welke alternatieven zijn er?

1.4 Toetsingscriteria

Het antwoord op de bovengenoemde onderzoeksvraag laat zich niet eenvoudig vatten. Het normatieve karakter van de probleemstelling vereist immers een inkadering van hetgeen als optimaal moet worden gezien. Derhalve wordt, om de normatieve onderzoeksvraag toch zo objectief mogelijk te beantwoorden, gebruik gemaakt van een toetsingskader op basis waarvan de facetten van de huidige en mogelijke toekomstige kansspelbelasting worden gewogen. Des te meer een (gewijzigde) vormgeving van de kansspelbelasting voldoet aan het toetsingskader, des te geschikter wordt de vormgeving geacht.

Door allereerst het huidige kansspel(belasting)beleid uiteen te zetten en te beoordelen op haar merites wordt het mogelijk om het toetsingskader vorm te geven. De toetsingscriteria vinden daarbij hun oorsprong enerzijds in de door de wetgever geformuleerde doelstellingen en vormen anderzijds gangbaar wetenschappelijk gedachtegoed. De volgende toetsingscriteria worden in acht genomen:

- Het heffingsbeginsel: welk heffingsbeginsel ligt ten grondslag aan de in te voeren belasting op kansspelen? Het heffingsbeginsel verklaart waarop het recht van de overheid om de belasting te heffen rust²³ en noodzaakt tot een analyse en interpretatie van de verdeling van de belastingdruk. In die zin is het van belang om de vijf kernelementen van elke belastingsoort, te weten het subject, het object, de grondslag, het tarief en de wijze van heffing, in nauwe samenhang goed te bezien. Afgezien van de door de NOB geuite kritiek met betrekking tot het wetsvoorstel KOA, vraagt de Raad van State of: *“de rechtsgrondslag van de kansspelbelasting door de thans voorgestelde verschuiving zijn betekenis heeft verloren en voorts wat de rechtsgrondslag voor deze heffing in deze gevallen dan nog is.”*²⁴ Het maakt een eventuele herbezinning van de kansspelbelasting onlosmakelijk verbonden met een analyse omtrent haar rechtsgrond.
- Europees(rechtelijke) houdbaarheid: is het voorgestelde alternatief in overeenstemming met richtlijnen, verkeersvrijheden en staatssteunaspecten? Is het voorgestelde alternatief in overeenstemming met toegepaste systemen in andere EU-lidstaten? Hoewel de Europese Commissie door middel van een mededeling²⁵ kenbaar

²³ Heithuis, Kavelaars, Schuiver, *‘Inkomstenbelasting’*, FED fiscale studieserie, Wolters Kluwer, 2015, p. 1.

²⁴ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 16.

²⁵ Mededeling EC, COM(2012)596, 15737/12, oktober 2012.

heeft gemaakt dat zij geen sectorspecifieke EU-wetgeving voor zal stellen, benadrukt zij dat de nationale regelgeving in overeenstemming met het EU-recht moet zijn en dat lidstaten, gezien het grensoverschrijdende karakter van de gokmarkt, tot administratieve samenwerking en het uitwisselen van *best practices* moeten komen.²⁶ De Nederlandse regering kan zich al jaar en dag vinden in dit standpunt en stelt ook expliciet ten aanzien van de kansspelbelasting dat internationale samenwerking een eerste vereiste is.²⁷ Ook het uitwisselen van *best practices* blijkt zij hoog op de agenda te hebben staan. Zo wordt met betrekking tot het eerder voorgestelde gedifferentieerde tarief in de kansspelbelasting opgemerkt dat: “*aangezien het Nederlandse gedifferentieerde tarief vormgegeven is conform het Deense systeem en vergelijkbare doelstellingen nastreeft met betrekking tot het kansspelbeleid, ook voor Nederland een goedkeuring van de Commissie mogelijk lijkt.*” Klaarblijkelijk dient het Deense systeem als inspiratiebron.

- Doeltreffendheid: worden de gestelde doelen bereikt met de huidige maatregel (beleidseffectiviteit)? Al sinds de belastingherziening in 2001 geeft de SER aan²⁸ en heeft de wetgever erkend dat²⁹ een belasting doeltreffend dient te zijn in haar gebruik als instrument voor sociaal-economisch beleid.

Met het wetsvoorstel KOA wordt een aanpassing van de kansspelbelasting (fiscale maatregel) gecombineerd met een wijziging van de regulering van de kansspelmarkt (juridische maatregel). Daarmee wordt duidelijk dat met de aanpassing van de belasting ook, of misschien wel bij uitstek niet-fiscale doelstellingen - van vooral financiële en sociaaleconomische aard - worden nagestreefd. De Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie heeft in 2011 zijn visie op het Nederlandse kansspelbeleid gegeven.³⁰ De drie pijlers van het kansspelbeleid, zijnde het voorkomen van kansspelverslaving, het beschermen van de consument en het tegengaan van fraude en overige criminaliteit, vormen daarbij het uitgangspunt en zijn zodoende belangrijke facetten die in de kansspelbelasting dienen te worden geïncorporeerd. Naast deze drie sociale doelstellingen dient de kansspelbelasting volgens het kabinet ook neutraal te zijn met het oog op het creëren van een gelijk fiscaal speelveld.³¹ De belasting mag immers niet leiden tot (verstorende) gedragsveranderingen bij belastingplichtigen.³²

Het doeltreffendheidscriterium noopt derhalve tot onderzoek welke doelen ten grondslag liggen aan een (neutrale) kansspelbelasting.

- Doelmatigheid: wordt, gegeven de doelstellingen, het doel bereikt tegen zo min mogelijk kosten (kostenefficiëntie)? Ook dit aspect is door de wetgever al lang en breed erkend als belangrijk criterium voor de beoordeling van beleidsmaatregelen.³³ Het criterium maakt het mogelijk te onderzoeken hoe complex en uitvoerbaar de belastingheffing is en tevens wat de budgettaire en herverdelingsgevolgen zijn van een mogelijk alternatief. Hier merk ik nog op dat de Raad van State in het eerder aangehaalde advies suggereert dat, als gevolg van de toenemende complexiteit, een herbezinning van de kansspelbelasting geboden is.³⁴ Het toont eens te meer de relevantie van het specifieke criterium en het onderzoek in het algemeen.

²⁶ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 56.

²⁷ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 42.

²⁸ SER, ‘*Naar een robuust belastingstelsel*’, advies aan het ministerie van Financiën, april 1998, p. 7.

²⁹ MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 9.

³⁰ Brief van de staatssecretaris van Justitie, Kamerstukken II 2010/11, 24 557, nr. 124.

³¹ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, C, p. 56.

³² Stiglitz, ‘*Economics of the public sector*’, Norton & Company, 2000, p. 458.

³³ MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 9.

³⁴ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 12.

Zoals gezegd betekent het gebruik van een toetsingskader dat een weging van de criteria moet plaatsvinden om tot een gedegen antwoord op de onderzoeksvraag te komen. Daarbij merk ik op dat er geen sprake is van een specifieke rangorde in de toetsingscriteria. Tot slot is het onderzoek kwalitatief van aard en wordt het uitgevoerd op basis van literatuuronderzoek, analyse van jurisprudentie en de parlementaire geschiedenis.

1.5 Afbakening

In het onderzoek staat de kansspelbelasting centraal. Hoewel aan de kansspelbelasting bepaalde eisen en voorwaarden worden gesteld in het kader van regulering van de kansspelmarkt, staat het kansspelbeleid als zodanig niet ter discussie. De Wet op de kansspelen³⁵ (hierna: Wok), de drie pijlers van het kansspelbeleid en het vergunningenstelsel worden in het onderzoek derhalve slechts beschreven. De thema's zijn té uitgebreid en passen zodoende niet binnen de horizon van dit onderzoek.

Op financieel gebied worden vergunningenhouders, gezien het wetsvoorstel KOA, overigens niet alleen geconfronteerd met kansspelbelasting. Naast de kansspelbelasting zijn de kosten voor een vergunninghouder opgebouwd uit de kansspelheffing ter financiering van de kansspelautoriteit, de bijdrage aan het preventiefonds, de leges voor de vergunningaanvraag en eventueel een afdracht aan sportdoelen en goede doelen.³⁶ De kansspelheffing en de bijdrage preventiefonds worden verondersteld gegeven en onderdeel van de kansspelbelasting te zijn. Op de leges en eventuele optimale afdrachtssystematiek aan sportdoelen en goede doelen ga ik niet in.

Tot slot is in het onderzoek gebruik gemaakt van de financiële (jaar)verslagen over het jaar 2015. Ten tijde van het schrijven waren namelijk nog niet alle verslagen over het jaar 2016 gepubliceerd.³⁷ Vanwege praktische redenen is zodoende met de fusie tussen De Lotto en de Staatsloterij geen rekening gehouden. Dit heeft verder geen belangrijke consequenties voor het onderzoek.

³⁵ Wet van 10 december 1964, Stb. 483. De wet verbiedt het organiseren van kansspelen tenzij daarop een uitzondering van toepassing is (zoals het hebben van een vergunning). Verder bevat de wet nadere bepalingen omtrent de soorten kansspelen.

³⁶ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 43.

³⁷ Waaronder de marktscan van de Kansspelautoriteit en een aantal jaarverslagen van vergunninghouders.

H2. De markt en regulering

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de vormgeving van de kansspelmarkt centraal. Het doel is om een economisch, financieel en juridisch kader te schetsen voor de nader te bespreken kansspelbelasting. Het maakt het mogelijk een begrip te krijgen van de ontwikkelingen op, de geldstromen in en de juridische voorwaarden van de kansspelmarkt en te analyseren welke doelen aan de kansspelbelasting (moeten) worden gesteld. Paragraaf 2.2 vangt aan met de economische en financiële beschrijving van de kansspelmarkt. Daartoe worden de economische kijk op de markt (§2.2.1), de sector en haar omvang (§2.2.2), de vergunninghouders en (korte) spelbeschrijving, (§2.2.3) en tot slot de geldstromen (§2.2.4) uiteen gezet. Hoewel de beschrijving van de vergunninghouders een meer juridisch dan economisch karakter heeft, acht ik het logischer³⁸ dit aspect in de financieel-economische paragraaf te bespreken. Paragraaf 2.3 behandelt de juridische vormgeving van de markt. Zo komen de Wet op de kansspelen (Wok) en het kansspelbeleid (§2.3.1), het wetsvoorstel KOA (§2.3.2) en het concept kanalisatie (§2.3.3) aan bod. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie in paragraaf 2.4.

2.2 De markt

2.2.1 Economische kijk op de markt

Vanuit de welvaartstheorie kan gokken worden gezien als een consumptiegoed of als een financiële investering.³⁹ Enerzijds is gokken een consumptiegoed omdat gokken een beleving met zich brengt die de consument emoties oplevert. Anderzijds kan deelname aan een kansspel een financiële investering zijn omdat de deelnemer aan het kansspel in ruil voor een hoog risico een rendement verwacht te behalen. Hoewel, om in de woorden van de staatssecretaris te spreken⁴⁰, het hoofdmotief van de spelers velerlei van aard kan zijn, wordt gedurende dit onderzoek de kansspelmarkt geanalyseerd vanuit de optiek van de consument. Het wagen van een gok wordt gezien als een bijzonder soort consumptiegoed. Ik spreek hier van een bijzonder soort consumptiegoed omdat gokken naast baten en lasten voor de individuele gokker ook maatschappelijke kosten teweegbrengt. In het bijzonder doel ik op de risico's van kansspelverslaving en de aantrekkingskracht van de sector op het criminele circuit.⁴¹ De wenselijkheid van de kansspelmarkt als zodanig laat zich zodoende alleen duiden door een afweging van de, zowel individuele als maatschappelijke, baten en lasten. Daarvoor is onderzoek noodzakelijk naar bijvoorbeeld de ontwikkeling van de marktstructuur, naar de elasticiteit van de vraag- en aanbodcurve en naar het evenwicht tussen gebruikservaring, merkwaarde en het zakenmodel van alle operatoren.⁴²

³⁸ In eerste instantie benader ik de kansspelmarkt vanuit een economische invalshoek; hoe is deze ontstaan zoals zij is? Hoewel het verlenen van vergunningen meer een juridisch dan economisch karakter kent, bespreek ik dit aspect toch in de economische paragraaf omdat het helpt bij het begrip van de markt.

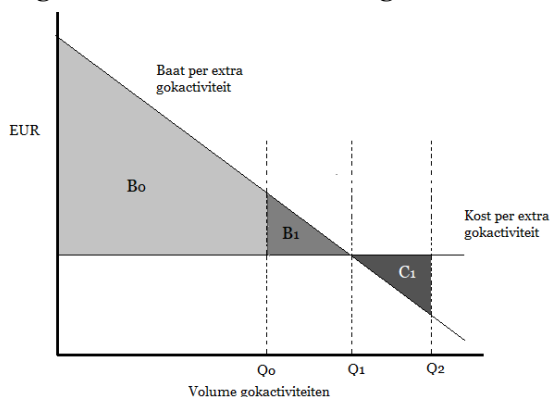
³⁹ Cnossen et al, *Taxation and Regulation of Smoking, Drinking and Gambling in the European Union*, CPB policy brief, februari 2009, p. 70.

⁴⁰ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, C, p. 6.

⁴¹ Kansspelautoriteit, *Marktscan landgebonden kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 64.

⁴² Volckaert, *Economische kijk op de kansspelsector*, onderzoeksrapport in opdracht van de Belgische Kansspelcommissie, 2014, p. 4.

Figuur 1: Schematische weergave kosten- batenanalyse^{43,44}



De figuur toont aan hoe de toezichthouder conceptueel het optimale gokvolume kan evalueren. In het voorbeeld levert de sector bij een volume van Q_0 slechts baten op voor de samenleving (vlak B_0). Voorbij volume Q_1 zijn de sociale kosten van kansspelen dusdanig hoog dat per saldo een verlies resteert (C_1). De kunst voor de wetgever en toezichthouder is dus om volume Q_1 te bepalen, het punt waar de marginale baten en marginale (individuele en sociale) kosten gelijk zijn.

In de ideale wereld, waarbij de vraag- en aanbodcurve perfect te observeren zijn, kan een financieel-economische prikkel effectief bijdragen aan het internaliseren van de negatieve externaliteiten.⁴⁵ Deze zogenoemde Pigouheffing stuurt de productiekosten en/of prijs voor de consument dusdanig bij dat de prijs van het kansspel (na de heffing) de randschade incorporeert.⁴⁶ De kosten voor de samenleving, strekkend van preventiemaatregelen tot en met het verlies aan arbeidsproductiviteit, worden dan in feite geprivatiseerd zodat precies de maatschappelijk gewenste hoeveelheid gokken tot stand komt.

Maar we leven niet in de ideale wereld. Aanbod- en vraagcurves laten zich lastig schatten en de regering kan geen inzicht verschaffen in de maatschappelijke kosten van gokken.⁴⁷ Het maakt een integrale welvaartsanalyse schier onmogelijk, zeker binnen de horizon van dit onderzoek.

Toch verschaft het welvaarts kader de kansspelbelasting context en helpt het de belasting te conceptualiseren. Duidelijk is dat de negatieve maatschappelijke effecten die de kansspelmarkt veroorzaakt kansspelen tot een bijzondere economische activiteit maken waarbij het aanbod moet worden gereguleerd.⁴⁸ Treffend zijn de woorden van advocaat-generaal Bot van het Europese Hof van Justitie⁴⁹: “Volgens mij heeft het gemeenschapsrecht niet tot doel kans- en gokspelen aan de wetten van de markt te onderwerpen...Vrije mededinging tussen dienstverrichters zou hen er toe brengen de consument steeds aantrekkelijker spelen aan te bieden om daar zoveel mogelijk winst uit te halen. Dit lijkt mij geen bron van vooruitgang en ontwikkeling...Kans- en gokspelen kunnen slechts gedijen en blijven bestaan indien het overgrote deel van de spelers meer verliest dan wint.”

Het zijn deze overwegingen die de gokmarkt kenmerken door verbod en regulering. Als gevolg daarvan hebben de wetgevende macht en de toezichthoudende instanties (zoals de kansspelautoriteit) grote invloed op de vormgeving van de kansspelmarkt in termen van haar omvang, bereik en bijvoorbeeld de bepalingen omtrent winstafracht.⁵⁰ De markt ontwikkelt zich derhalve niet volgens gangbare economische theorie maar wordt gekarakteriseerd door politieke processen. De actoren en belanghebbenden op de kansspelmarkt, zoals de toegelaten aanbieders van kansspelen en de beneficianten zoals de goede doelen en het

⁴³ Volckaert, ‘Economische kijk op de kansspelsector’, onderzoeksrapport in opdracht van de Belgische Kansspelcommissie, 2014, p. 47.

⁴⁴ De baat per extra gokactiviteit is afgeleid uit de marginale vraagcurve. De kost per extra gokactiviteit is afgeleid uit de marginale aanbod curve (inclusief sociale kosten).

⁴⁵ Volckaert, ‘Economische kijk op de kansspelsector’, onderzoeksrapport in opdracht van de Belgische Kansspelcommissie, 2014, p. 53.

⁴⁶ Pigou, ‘The economics of welfare’, Macmillan, 1920.

⁴⁷ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, C, p. 40.

⁴⁸ Volckaert, ‘Economische kijk op de kansspelsector’, onderzoeksrapport in opdracht van de Belgische Kansspelcommissie, 2014, p. 16.

⁴⁹ Conclusies A-G Bot in zaak C-42/07, European Court Reports 2009 I-07633, §245-249.

⁵⁰ Swiss Institute of Comparative Law, ‘Study of Gambling Services in the Internal Market of the European Union’, onderzoeksrapport in opdracht van de Europese Commissie, 2006, p. 1153.

ministerie van Financiën, kunnen zich daardoor substantiële geldstromen toe-eigenen. Het één en ander suggereert ook dat de genoemde actoren niet zonder slag of stoot vernieuwingen verwelkomen indien die hun belangen schaden. Bij een alternatieve vormgeving van de kansspelbelasting dient het maatschappelijke en politieke krachtenveld daarom in ogenschouw te worden genomen. In de navolgende (sub)paragraaf wordt dit krachtenveld inzichtelijk gemaakt.

2.2.2 Ontwikkelingen, omvang en sectoren

Ontwikkelingen

De vraag naar gokproducten stijgt sinds een halve eeuw, en zeker vanaf de 21^e eeuw, sterk.⁵¹ Daarvoor is een aantal oorzaken te vinden. Zo neemt in Europa sinds het beëindigen van de Tweede Wereldoorlog het besteedbare inkomen gestaag toe, zodat vrije tijd en ‘vrij’ geld steeds meer aan (luxe) consumptiegoederen worden besteed. Ook is er steeds meer morele acceptatie van het gokfenomeen, allicht als gevolg van de inkrimping van religieuze en ideologische instituties.⁵² In Nederland valt daarbij te denken aan de ontzuiling⁵³ van de samenleving in de jaren zestig van de vorige eeuw. Overheden zijn daardoor steeds meer geneigd kansspelen te reguleren in plaats van te verbieden. Tot slot zijn er twee seculiere tendensen die de vraag naar gokproducten aanwakkeren⁵⁴:

- de opmaat van de belevingseconomie op basis waarvan kansspelen hand in hand gaan met sport, ontspanning en media; in combinatie met
- de opkomst van de digitale economie, op basis waarvan iedereen kan beschikken over informatie- en communicatietechnologieën.

Omvang

Onder invloed van de bovengenoemde ontwikkelingen neemt ook de omvang van de Nederlandse kansspelmarkt toe. Gemeten in bruto spelresultaat⁵⁵ bedroeg volgens de Kansspelautoriteit de omvang van de landgebonden kansspelen €2,34 miljard in 2015, honderd miljoen meer dan in 2014.⁵⁶ De verwachting is dat deze groei zich blijft voordoen.⁵⁷ De totale Nederlandse kansspelmarkt bestaat echter uit meer dan alleen landgebonden kansspelen. Zoals gezegd neemt de omvang van de markt voornamelijk toe door het fenomeen kansspelen op afstand, ofwel internetkansspelen. De onlinemarkt is sterk gegroeid in de periode van 2003 tot en met 2014, gemiddeld met 26% per jaar.⁵⁸ Door de groei bedraagt de omvang van de onlinemarkt ongeveer 13% van de totale kansspelmarkt, aldus de Kansspelautoriteit.⁵⁹ Schattingen lopen daarbij uiteen van zo’n €300 miljoen tot €500 miljoen aan bruto spelresultaat per jaar.

⁵¹ Swiss Institute of Comparative Law, ‘*Study of Gambling Services in the Internal Market of the European Union*’, onderzoeksrapport in opdracht van de Europese Commissie, 2006, p. 1152.

⁵² Swiss Institute of Comparative Law, ‘*Study of Gambling Services in the Internal Market of the European Union*’, onderzoeksrapport in opdracht van de Europese Commissie, 2006, p. 1152.

⁵³ Lijphart kenmerkt de verzuiling als een maatschappelijke institutionalisering van ideologie en religie, dat niet alleen de modernisering van maatschappij en cultuur kanaliseert, maar ook ingrijpende invloed heeft op de werking van het politieke systeem, Lijphart, ‘*Verzuiling, pacificatie en kentering in de Nederlandse politiek*’, Becht-Haarlem, 1990.

⁵⁴ Volckaert, ‘*Economische kijk op de kansspelsector*’, onderzoeksrapport in opdracht van de Belgische Kansspelcommissie, 2014, p. 19.

⁵⁵ De omvang van de markt wordt, in navolging van internationale literatuur, gemeten in termen van bruto spelresultaat. De reden dat de omzet (inleg) niet als standaard maat wordt gebruikt is dat deze voor casinospelen en speelautomaten nauwelijks te meten is.

⁵⁶ Kansspelautoriteit, ‘*Marktscan landgebonden kansspelen 2015*’, onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 14.

⁵⁷ Kansspelautoriteit, ‘*Marktscan online kansspelen 2015*’, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 46.

⁵⁸ Kansspelautoriteit, ‘*Marktscan online kansspelen 2015*’, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 44.

⁵⁹ Idem.

Sectoren

In navolging van de vorige subparagraaf en de marktscan⁶⁰ van de Kansspelautoriteit wordt in dit onderzoek de kansspelmarkt bekeken vanuit het perspectief van de consument. De indeling van de markt is gebaseerd op de perceptie van de spelers wat betreft productkenmerken en spelkarakteristieken en komt dus niet overeen met de indeling naar bijvoorbeeld vergunninghouders. De kansspelmarkt kan worden onderverdeeld in sectoren en daarbinnen segmenten, waarbij de sector wordt gezien als het hoogste aggregatieniveau van vergelijkbare kansspelen.⁶¹ De indeling wordt inzichtelijk gemaakt door middel van een tabel⁶², welke is gebaseerd op de marktscan van de Kansspelautoriteit:

Tabel 2: Indeling kansspelmarkt (omvang in bruto spelresultaat)

Sector	Omvang	Segment	Omvang	Vergunninghouders/Aanbieders
Loterijen	1.035 mln	Staatsloterij	280 mln	Staatsloterij
		Goededoelenloterijen	643 mln	Nationale Postcode Loterij BankGiro Loterij Vrienden Loterij Samenwerkende non-profit Loterijen
		Lotto's Instantloterijen	112 mln	De Lotto
Sportwedenschappen	46 mln	Sportprijsvragen Totalisator	41 mln 5 mln	De Lotto Sportech Racing B.V.
Casinospelen	223 mln	Tafelspelen	223 mln	Holland Casino
Kansspelautomaten	1.289 mln	Casino-automaten	294 mln	Holland Casino
		Horeca- en speelhalautomaten	995 mln	Divers

2.2.3 Vergunninghouders en spelbeschrijving

Loterijen

Bij een loterij het gaat om het willekeurig nemen van één of meer mogelijkheden uit een bepaalde reeks.⁶³ Het kan gaan om de trekking van het winnende getal, de winnende combinatie, de winnende postcode, de honderdste beller, etc. De uitkomst van de loterij is geheel afhankelijk van het toeval zodat behendigheid geen enkele rol speelt bij de vaststelling van de uitkomst.

Voor wat betreft de loterijensector wordt toegang tot de kansspelmarkt toegestaan op basis van de volgende vergunningen⁶⁴:

1. De Staatsloterij. De vergunning is op basis van artikel 9 lid 1 van de Wok in handen van Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij (SENS).
2. De Goededoelenloterijen. Dit zijn loterijen waarvan de opbrengst is bestemd om enig algemeen belang te dienen.⁶⁵ De vergunning voor dit type loterij kan weer worden onderverdeeld in:
 - a. De niet-incidentele vergunningen. Vergunninghouders zijn:

⁶⁰ Kansspelautoriteit, 'Marktscan landgebonden kansspelen 2015', onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 13.

⁶¹ Idem.

⁶² Beknopte weergave van de tabel in Bijlage I.

⁶³ Idem.

⁶⁴ Kansspelautoriteit, 'Marktscan landgebonden kansspelen 2015', onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 25.

⁶⁵ Art. 3 Wok.

- De Nationale Postcode Loterij N.V.
 - De BankGiro Loterij N.V.
 - De VriendenLoterij N.V.
 - De stichting Samenwerkende non-profit Loterijen (een samenwerkingsverband van zes goededoelenorganisaties).
- b. De incidentele vergunningen voor kansspelen met een prijzenpot groter dan €4.500. Deze hebben een looptijd van maximaal zes maanden en zijn niet in aantal beperkt.
 - c. De gemeentelijke vergunningen voor incidentele kansspelen met een prijzenpot kleiner dan €4.500. De vergunningen worden verleend door het college van B&W van de desbetreffende gemeente.
3. De Lotto.⁶⁶ Dit is een loterij met door de consument zelf te kiezen symbolen.⁶⁷ De vergunning is in handen van Stichting De Lotto.
 4. De Instantloterijen, oftewel krasloten.⁶⁸ De vergunning is eveneens in handen van Stichting De Lotto.

Sportweddenschappen

Onder de sportweddenschappen worden zowel de sportprijsvragen als de sportweddenschappen geschaard. Volgens artikel 15 lid 2 van de Wok worden onder sportprijsvragen verstaan prijsvragen, welke erop zijn gericht deelnemers uitslagen van tevoren aangekondigde sportwedstrijden, met uitzondering van harddraverijen en paardenrennen, te doen raden of voorspellen.

(Sport)Weddenschappen worden in de Wok niet gedefinieerd. In overeenstemming met Enter⁶⁹ meen ik dat een weddenschap zich in die gevallen manifesteert, wanneer een voorspelling is gebaseerd op een onzekere gebeurtenis. De definitie van een kansspel, waar ik later op terug kom, ligt daar alsdan aan ten grondslag.

Voor het aanbieden van sportweddenschappen gelden twee vergunningen:

1. Op basis van artikel 16 van de Wok wordt de vergunning voor het organiseren van sportprijsvragen aan één rechtspersoon verleend. Deze vergunning is verleend aan De Lotto, welke sportweddenschappen en sportprijsvragen aanbiedt onder de merknaam Toto.⁷⁰
2. Op grond van artikel 24 van de Wok wordt het organiseren van de totalisator vergund aan één enkele rechtspersoon. De vergunning is verleend aan Sportech Racing B.V. welke op de Nederlandse markt opereert onder de merknaam Runnerz.

Het aanbieden van sportweddenschappen met betrekking tot de draf- en rensport gebeurt door middel van *de totalisator*. Art. 23(2) beschrijft *de totalisator* als elke gelegenheid, opengesteld om op de uitslag van harddraverijen en paardenrennen te wedden, met dien verstande dat het totaal van de inleg, behoudens bij of krachtens de wet toegestane aftrek, verdeeld zal worden onder degenen die op de winnaar of op een van de prijswinnaars hebben gewed. De totalisator is derhalve het systeem op basis waarvan draf- en rensport weddenschappen worden afgesloten en de inzet wordt verdeeld.

⁶⁶ Art. 27a tot en met 27f Wok.

⁶⁷ De lottospelen zijn kansspelen die erop gericht zijn deelnemers een aantal symbolen te doen voorspellen, die door loting of trekking worden verkregen uit een van tevoren opgegeven aantal symbolen, aldus Art. 27a (2) Wok.

⁶⁸ Art. 14a tot en met 14e Wok.

⁶⁹ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 120.

⁷⁰ Kansspelautoriteit, 'Marktscan landgebonden kansspelen 2015', onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 45.

Casinospelen

De casinospelen zijn een verzamelnaam voor de tafelspelen zoals roulette, blackjack, poker en bijvoorbeeld punto banco.⁷¹ Onder titel IVb (casinospelen) van de Wok wordt de vergunning verleend voor *het organiseren van speelcasino's*. De wet definieert een speelcasino⁷² als de voor het publiek opengestelde of bedrijfsmatig gedreven inrichting, waar door middel van gemeenschappelijk beoefende kansspelen aan de deelnemers de gelegenheid wordt gegeven om mede te dingen naar prijzen of premies, indien de aanwijzing van de winnaars geschiedt door enige kansbepaling, waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen. Het verplichte fysieke karakter van de casino's komt duidelijk tot uiting in de wettekst. Hoewel casinospelen via het internet dus nog verboden zijn, mogen ze wel via elektronische terminals binnen het casino worden aangeboden.

Wederom wordt op grond van de wet⁷³ de vergunning verleend aan één rechtspersoon, in dit geval aan de Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen, beter bekend onder de merknaam Holland Casino. De stichting mag 14 speelcasino's exploiteren waar naast casinospelen ook kansspelautomaten geplaatst mogen worden.

Kansspelautomaten

Een kansspelautomaat is volgens artikel 30, onderdeel c van de Wok een type speelautomaat. Een speelautomaat is een speltoestel dat door de speler in werking wordt gesteld en door middel van een mechanisch, elektrisch of elektronisch proces leidt tot de uitkering van prijzen.⁷⁴ De speelautomaten zijn te onderscheiden in behendigheids- en kansspelautomaten, waarbij alleen de laatstgenoemde categorie van belang is voor het onderzoek. De meest bekende soort kansspelautomaat is de fruitautomaat, welke een premie of prijs uitkeert op het moment dat de rollen een bepaalde combinatie van (gelijke) (fruit)symbolen vertonen.

Afgezien van de definitie van kansspelautomaten bevat de Wok voorwaarden omtrent de inrichting van speelhallen, horecagelegenheden en casino's indien deze partijen een kansspelautomaat plaatsen. Waar in de regel één vergunning volstaat om een kansspel te mogen aanbieden, zijn voor de plaatsing van een kansspelautomaat drie vergunningen nodig:

1. Een modeltoelating.⁷⁵ Elke kansspelautomaat moet van een door de Kansspelautoriteit afgegeven merksticker worden voorzien. Deze verkrijgt de automaat alleen indien deze als model is (goed)gekeurd door diezelfde autoriteit.
2. Een exploitatievergunning.⁷⁶ Elke eigenaar of exploitant van een kansspelautomaat dient in het bezit te zijn van een exploitatievergunning. De Kansspelautoriteit toetst hiervoor de integriteit van de exploitant.
3. Een aanwezigheidsvergunning.⁷⁷ De aanwezigheidsvergunning is bestemd voor de eigenaar of huurder van de locatie waar de kansspelautomaat wordt geplaatst. Een aanwezigheidsvergunning voor een kansspelautomaat in een speelhal wordt alleen verleend als de gemeenteraad dit bij verordening heeft toegestaan. Voor horeca

⁷¹ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 96.

⁷² Art. 27g (2) Wok.

⁷³ Art. 27h (1) Wok.

⁷⁴ Art. 30 (a) Wok.

⁷⁵ Art. 30n tot en met 30t van de Wok.

⁷⁶ Art. 30h tot en met 30l van de Wok.

⁷⁷ Art. 30b tot en met 30g van de Wok.

gelegenheden geldt een wettelijk verplicht aantal van twee horeca-automaten indien een aanwezigheidsvergunning wordt aangevraagd.⁷⁸

Bingo

Het kansspel Bingo werkt als volgt: de kansbepaling geschiedt door het trekken van getallen die overeenkomen met de getallen op de verkochte bingokaarten. Bij een reeks van overeenkomende getallen, zodat een 'rijtje' of 'volle kaart' wordt gevormd, roept de deelnemer hard 'Bingo!' waarna de rechtmatigheid van de uitroep wordt gecontroleerd. Meestal worden de bingo's een aantal keer per jaar georganiseerd door een plaatselijke vereniging of stichting, voor de gezelligheid en ten behoeve van haar eigen leden.⁷⁹

Naast deze vorm van bingo zijn er ook meer professionele bingo's waarbij niet om prijzen in natura maar om geldprijzen wordt gespeeld. Met deze meer bedrijfsmatig georganiseerde bingo's is het mogelijk een stabiele (positieve) inkomstenstroom te verwerven.⁸⁰ Vanwege dit karakter zijn hoofdprijzen mogelijk van honderden euro's en kent deze vorm van bingo een meer verslavend effect.⁸¹

Bingo is in de eerdere beschrijving van de markt niet aan bod gekomen. Dit komt omdat voor het organiseren van bingo's geen specifieke vergunning kan worden verkregen. Bingo's worden getolereerd op basis van art. 7c van de Wok, de bepaling voor zogenaamde kleine kansspelen. Belangrijk element is dat de prijzen of premies in geld of goederen, die door de deelnemers aan het spel kunnen worden verkregen, geen hogere waarde hebben dan € 400 per serie of set en de gezamenlijke waarde daarvan niet meer bedraagt dan € 1.550 per bijeenkomst. Verder dient de bingo te worden georganiseerd door drie jaar oude Nederlandse vereniging. Voor dit type kleine kansspel is geen kansspelvergunning benodigd maar volstaat melding vooraf aan de gemeente.

Indien aan de voorwaarden niet wordt voldaan omdat bijvoorbeeld de prijzen te hoog zijn, is de bingo in principe verboden op basis van artikel 1 van de Wok. Een uitzondering hierop is art. 2 (1a) Wok, waarin is bepaald dat gelegenheden die noch voor het publiek zijn opengesteld, noch bedrijfsmatig worden georganiseerd niet worden aangemerkt als verboden kansspel. De bingo dient aldus een besloten karakter te hebben en niet bedrijfsmatig te worden georganiseerd.⁸²

Promotionele kansspelen

Een promotioneel kansspel is het, bij wijze van promotie, geven van gelegenheid om mee te dingen naar prijzen of premies, waarbij de aanwijzing van de winnaars geschiedt door enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen.⁸³ Deelname aan een promotioneel kansspel is veelal gratis en ook wordt de prijs van het product niet verhoogd om de prijzenpot te vullen. Het incidentele karakter van promotionele kansspelen leidt ertoe dat voor het organiseren ervan geen vergunning benodigd is. Zij blijven in het vervolg van dit onderzoek buiten beschouwing.⁸⁴

Short odd vs long odd

Tot slot is nog één onderscheid tussen de kansspelen onbesproken gebleven. Het betreft dan niet een specifiek kansspel, als wel een functionele indeling tussen *short odd* en *long odd* kansspelen. Van een short odd kansspel wordt gesproken wanneer sprake is van een korte periode tussen de inleg en de uitkering van de prijs. Voorbeelden zijn de casino-tafelspelen

⁷⁸ Art. 30c (2) Wok.

⁷⁹ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 93.

⁸⁰ Hof Leeuwarden 12 augustus 2005, nr. 03/0219, V-N 2005/51.5.

⁸¹ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 94.

⁸² Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 96.

⁸³ Kansspelautoriteit, 'Marktscan landgebonden kansspelen 2015', onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 30.

⁸⁴ Idem.

en kansspelautomaten. Bij een long odd kansspel is de tijd tussen inleg en uitkering langer, zoals bij loterijen.

Het onderscheid is functioneel omdat de korte termijn behoeftebevrediging een rol speelt in normafwijkend gedrag.⁸⁵ Anders gezegd herbergen de short odd kansspelen meer gevaren voor kansspelverslavingsgevoelige personen. Dit gevaar wordt nog versterkt vanwege het feit dat short odd kansspelen het illegale aanbod domineren.⁸⁶

Afgezien van de kansspelbeleidsmatige kant van short odd kansspelen, heeft het type kansspel ook een financiële implicatie. Zo is de omzet van de vergunninghouder geen werkbare maat voor de omvang van de short odd kansspelmarkt.⁸⁷ Dit komt omdat door de hoge spelfrequentie en het herinzetten van gewonnen prijzen geen registratie plaats kan vinden van de inleg en uitkering. In de praktijk wordt daarom alleen het bruto spelresultaat gemeten.⁸⁸ In de vorige en navolgende subparagraaf is daarom het bruto spelresultaat het uitgangspunt bij beschrijving van de markt.

2.2.4 Geldstromen

De omzet uit kansspelen wordt aangewend om:

1. wederom als prijs uit te keren;
2. af te dragen aan de staat als kansspelbelasting;
3. operationele kosten te dekken;
4. en tot slot om af te dragen als dividend, vennootschapsbelasting of verplichte winstuitkering aan de staat en/of beneficianten.

Het inzicht in deze geldstromen is van belang om de (financiële) verplichtingen van de kansspelsector te kunnen interpreteren en eventuele herverdelingsgevolgen te analyseren en berekenen. Een alternatieve vormgeving van de kansspelbelasting kan immers financiële verschuivingen teweegbrengen die leiden tot tegenstrijdige belangen en lobbygroepen. Zoals al eerder gezegd is de kansspelmarkt immers onderhevig aan een sterk maatschappelijk en politiek krachtenveld.

Overigens worden in deze subparagraaf alleen de eerste en derde aanwendingswijze besproken. Op de afdracht van kansspelbelasting kom ik later terug en de dividendstromen aan commerciële aandeelhouders zijn verder niet relevant.

Tabel 3: Geldstromen op de kansspelmarkt.⁸⁹

Sector	Segment	Omzet	Prijzen		BSR	KSB	Overige Afdracht		
			Verplicht	Feitelijk			Verplicht	Feitelijk	Begunstigde
Loterijen	Staatsloterij	691,8	60%	413,4	278,4	59,3	15%	116,6	Het Rijk
	Goededoelenloterijen	886,6	-	268,7	617,9	71,7	50%	443,2	Goededoelen
	Samenwerkende non-profit Loterijen	25,8	-	0,8	25	0,1	50%	19,2	Goededoelen
	De Lotto	262,5	47,5%	150,3	112,2	10,1	18%	44	Sportdoelen
Sportwedenschappen	De Lotto	95,1	47,5%	54,5	40,6	3,7	18%	16	Sportdoelen
	Totalisator	22,8	-	17,1	5,7	0,3	2,5%	1,6	Sportdoelen
Casinospelen	Tafelspelen	2233	-	2009,7	223,3	67,7	*	12	Het Rijk
Kansspelautomaten	Casino-automaten	2942	80%	2647,8	294,2	85,3	*	15,3	Het Rijk
	Horeca- en speelhalautomaten	1524	60%	914,3	609,7	176,8	-	-	-
Cumulatieven		8683,6		6476,6	2207	475		667,9	

*Holland Casino heeft als staatsdeelname de verplichting om haar netto winst, minus bijdragen aan het eigen vermogen, af te dragen aan het ministerie van Financiën.

⁸⁵ Brief van de minister van Justitie, Kamerstukken II 2009/10, 24 557, nr. 103.

⁸⁶ Brief van de minister van Justitie, Kamerstukken II 2009/10, 24 557, nr. 103.

⁸⁷ Kansspelautoriteit, *Marktscan landgebonden kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 56.

⁸⁸ Bijvoorbeeld door de totale ingekochte munten/fiches te verminderen met de totaal geretourneerde munten/fiches.

⁸⁹ Op basis van de jaarverslagen (2015) van de Staatsloterij, Nationale Postcode Loterij, BankGiro Loterij, Vrienden Loterij, Samenwerkende non-profit Loterijen, De Lotto, Sportech Racing B.V. (Runnerz), Holland Casino, de marktscan (2015) van de Kansspelautoriteit en het Financieel Jaarverslag (2015) van het Rijk.

Met de bovenstaande tabel poog ik de geldstromen op de kansspelmarkt inzichtelijk te maken. Van belang is dat de genoemde bedragen schattingen zijn. Zij komen niet in alle gevallen overeen met bijvoorbeeld cijfers van de Kansspelautoriteit.⁹⁰

Met betrekking tot de tabel: alle genoemde bedragen zijn in miljoenen euro's. De verplichte afdrachtspercentages vloeien voort uit de wet en worden in dit hoofdstuk nader beschreven. Het bruto spelresultaat is het verschil tussen de inleg (omzet) en de uitgekeerde prijzen. De voorgenoemde aanwending van het bruto spelresultaat is, exclusief de operationele kosten en uitkeringen aan private aandeelhouders, tevens weergegeven.

Een aantal aannames is gemaakt om tot een volledig beeld te komen.⁹¹ Zo is het afgedragen bedrag aan kansspelbelasting niet altijd verantwoord in het jaarverslag en wordt bij de casinospelen en kansspelautomatenspelen de omzet en prijsuitkering niet geregistreerd.⁹² De bedragen dienen daarom niet op hun exacte grootte te worden beoordeeld maar zijn richtinggevend.

Loterijen

Staatsloterij

Onder de staatsloterij wordt ingevolge Art. 8 (2) van de Wok (onder meer) verstaan een loterij waarbij ten minste 60% van de door de deelnemers betaalde inleg aan prijzen wordt uitgelooft. Naast het toezicht door de Kansspelautoriteit valt de SENS, zoals alle staatsdeelnemingen, tevens onder het bedrijfsmatige toezicht van het Ministerie van Financiën. Het resultaat van de staatsloterij vloeit immers op basis van de wet⁹³ naar de Staat. De afdracht is op grond van de vergunning minimaal 15% van de omzet, inclusief de afgedragen vennootschapsbelasting.

Goededoelenloterijen

Op basis van Art. 3 Wok worden kansspelvergunningen verleend indien deze kansspelen worden georganiseerd uitsluitend met het doel de opbrengst te doen toekomen aan enig doel van algemeen belang. De niet-incidentele vergunninghouders zijn ingevolge Art. 6 (1) Wok jo. Art. 2 (a) Kansspelenbesluit⁹⁴ gehouden 50% van de inleg af te dragen aan een goed doel. Voor de incidentele vergunninghouders geldt deze voorwaarde eveneens.

Lottospelen

Op grond van titel IVa van de Wok wordt onder meer een kansspelvergunning verleend voor de lottospelen aan Stichting De Lotto. Ten minste 47,5% van de nominale inleg dient als prijs te worden uitgekeerd aan de spelers.⁹⁵ Vervolgens dient nog eens 18% van nominale inleg via een vaste formule te worden verdeeld over twee organisaties: 72,46% voor de Vereniging Nederlands Olympisch Comité*Nederlandse Sport Federatie (NOC*NSF) en 27,54% voor de Stichting Aanwending Loterijgelden (ALN).⁹⁶ Deze financiële voorwaarden gelden voor de drie vergunningen in het bezit van De Lotto tezamen.

Instantloterijen

Dezelfde (financiële) voorwaarden worden aldus gesteld aan de instantloterijen, beter bekend als de krasloten (aangeboden door De Lotto).

⁹⁰ Bijvoorbeeld: volgens mijn schatting bedraagt het bruto spelresultaat van de gehele markt € 2,20 mrd, t.o.v. € 2,34 mrd volgens de Kansspelautoriteit.

⁹¹ Zie voor een volledig overzicht Bijlage I.

⁹² Zie bijlage I.

⁹³ Art. 9 (2) Wok.

⁹⁴ Algemene Maatregel van Bestuur, 1 december 1997, nr. 643371/97/6, Kansspelenbesluit.

⁹⁵ Art. 27b (3) Wok.

⁹⁶ Art. 27c (2d) Wok jo. artikelen C.1 en C.2 Besluit vergunning sportprijsvragen en lotto 2015/2016, 25 november 2014, kenmerk 8785, Kansspelautoriteit.

Sportweddenschappen

Sportprijsvragen (en -weddenschappen)

Op grond van Art. 16 van de Wok bezit De Lotto, naast de twee loterij-vergunningen, ook een vergunning voor het aanbieden van sportweddenschappen. Ook voor deze vergunning gelden de bovengenoemde financiële voorwaarden.

Totalisator

Het organiseren van de totalisator is vergund aan één commerciële partij, te weten Sportech Racing B.V.. Er gelden in vergelijking met de overige vergunningen weinig financiële verplichtingen. Sportech is slechts gehouden 2,5% van de inleg af te dragen aan de Nederlandse Draf en -Rensport (de NDR).^{97,98}

Casinospelen

Zoals eerder aangegeven is Holland Casino, of preciezer gezegd de Nationale Stichting tot Exploitatie van Casinospelen, in het bezit van de vergunning tot het aanbieden van casinospelen.⁹⁹ De staatsdeelneming draagt naast 29% kansspelbelasting haar netto winst, verminderd met toevoegingen aan het eigen vermogen, af aan de staat.

Kansspelautomaten

Voor de vergunninghouders van kansspelautomatenspelen gelden geen afdrachtsverplichtingen. Wel dient het uitkeringspercentage van horeca- en speelhalautomaten minimaal 60% te bedragen en dat van casinoautomaten 80%.¹⁰⁰

Tot slot zijn de geldstromen van de bingo- en promotionele kansspelmarkt niet van belang gezien hun kleine en incidentele karakter.

2.3 Regulering

2.3.1 Wet op de kansspelen en kansspelbeleid

De Wet op de kansspelen is in 1964 ontstaan uit de oorspronkelijke Loterijwet. De laatstgenoemde wet diende te worden gemoderniseerd om de ontwikkelingen op de kansspelmarkt bij te houden.¹⁰¹ Door het nieuwe Engelse fenomeen, *voetbalpools* (sportweddenschappen) en chaos op de loterijmarkt¹⁰² kon de Loterijwet niet langer aan haar (sociale) doelstellingen voldoen. Het toenmalige kabinet sprak al over “*het beschermen van de geestelijke volksgezondheid*”¹⁰³ en “*de plicht voor de wetgever, uitgaande van de realiteit van de speelbehoefte om deze in geordende banen te leiden en waarborgen te scheppen dat excessen zoveel mogelijk worden voorkomen. Met het woord kanalisatie kan een en ander het duidelijkst worden aangegeven.*”¹⁰⁴ Op het kanalisatie concept kom ik later in het hoofdstuk terug.

Tegenwoordig verwoordt het kabinet de doelstellingen van het kansspelbeleid als het voorkomen van kansspelverslaving, het beschermen van de consument en het tegengaan van

⁹⁷ Art. 24 Wok jo. Art. B.1 Besluit verlening vergunning organiseren totalisator 2017–2022, 29 juni 2017, kenmerk 10389, Kansspelautoriteit.

⁹⁸ Deze vereniging is verantwoordelijk voor de koersagenda, bepaalt de spelregels en houdt toezicht op naleving.

⁹⁹ Art. 27h (1) Wok.

¹⁰⁰ Art. 12 (1f) Speelautomaten besluit 2000, 4 november 1999, nr. WJZ/W 99062493 & Art. 8 (1g) Beschikking casinospelen 1996, 22 september 1997.

¹⁰¹ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5786, nr. 3, p. 1.

¹⁰² MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5786, nr. 3, p. 1.

¹⁰³ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5786, nr. 3, p. 4.

¹⁰⁴ MvA, Kamerstukken I 1964/65, 7603, nr. 32a, p. 1.

fraude en overige criminaliteit.¹⁰⁵ In eerste instantie zijn kansspelen dan ook niet toegestaan, gezien de algemene verbodsbepaling van artikel 1 van de Wok. Alleen de eerder benoemde promotionele en kleine kansspelen en de verstrekte vergunningen vormen daar een uitzondering op.

Een kansspel wordt gedefinieerd als een spel waarbij de aanwijzing van de winnaars geschiedt door enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen.¹⁰⁶ Daar ligt het onderscheid met de behendigheidsspelen, in welk geval de winnaar juist wel overwegende invloed kan uitoefenen op de uitkomst. Uiteraard zijn er tussenvormen mogelijk die zowel een kans- als behendigheidselement incorporeren. Een voorbeeld dat tot veel discussie heeft geleid is poker.¹⁰⁷

Verder zijn piramidespelen op basis van artikel 1a van de Wok expliciet verboden.

Kansspelverslaving

De overheid acht kansspelverslaving een inherent risico van kansspelen.¹⁰⁸ De verslaving heeft een negatieve impact op de gokverslaafde en zijn omgeving. Zo doen zich ernstige psychische, lichamelijke en financiële problemen voor en wordt ook de samenleving opgescheept met de gevolgen van faillissement, criminaliteit en werkloosheid. Daarom moeten op grond van Art. 4a lid 1 van de Wok de vergunninghouders maatregelen treffen om kansspelverslaving te voorkomen. Een voorbeeld is het preventiebeleid van Holland Casino. Dit beleid is toonaangevend en wordt als zeer effectief ervaren.¹⁰⁹ Het gaat onder meer om toegangscontroles, gedragsinterventies en bezoekbeperkingen.

Bescherming van de consument

Één van de uitgangspunten van het kansspelbeleid is dat de consument, indien hij zijn goklust de vrije loop laat, moet kunnen vertrouwen op een veilige, betrouwbare en transparante sector. Deze eis komt bijvoorbeeld tot uiting in voorwaarden omtrent reclameactiviteiten¹¹⁰, de uitsluiting van bepaalde groepen (minderjarigen en verslavingsgevoeligen) en de borging van privacyrechten. Ter illustratie: reclame op de televisie mag alleen tussen 19:00 en 06:00 uur worden uitgezonden en ook reclame-uitingen gericht op jongvolwassenen in de leeftijd van 18 tot 24 jaar zijn niet toegestaan.

Tegengaan van fraude en overige criminaliteit

Vanwege de aanzienlijke geldstromen die omgaan in de kansspelmarkt zijn kansspelen nogal gevoelig voor criminaliteit.¹¹¹ Vooral witwas praktijken, waarbij crimineel verkregen geld wordt gebruikt als inleg of ter uitkering van prijzen, komen veelvuldig voor. Ook het organiseren van een kansspel zonder vergunning is illegaal en wordt bestraft als een misdrijf. Tot slot ligt bij illegale kansspelen het gevaar op de loer dat de speluitkomst wordt gemanipuleerd en zodoende niet meer willekeurig en afhankelijk van het lot zijn.¹¹²

Handhaving

Op 1 april 2012 is de Kansspelautoriteit opgericht en belast met de uitvoering en vergunningverlening, toezicht en handhaving van de Wok. De Kansspelautoriteit is een

¹⁰⁵ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 5.

¹⁰⁶ Art. 1 (1a) Wok.

¹⁰⁷ Dat wil zeggen het antwoord op de vraag of poker een behendigheidspel of kansspel is.

¹⁰⁸ Kansspelautoriteit, *Marktscan online kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 13.

¹⁰⁹ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 14.

¹¹⁰ Art. 4a (2) Wok en verder.

¹¹¹ Kansspelautoriteit, *Marktscan online kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 15.

¹¹² Redactie, *FIOD verdenkt speelhallen van gebruik sjoemelsoftware*, Het Financieel Dagblad, 25 juli 2017.

zelfstandig bestuursorgaan en heeft als doel het onafhankelijk toezichthouden op de kansspelmarkt en het creëren van een veilig en betrouwbaar kansspelaanbod.¹¹³

Tevens doet de Kansspelautoriteit onderzoek naar en publiceert zij over de kansspelmarkt. Dit onderzoek maakt gebruik van de marktscans landgebonden en online kansspelen, die op systematische wijze een beeld van de stand van zaken op de kansspelmarkt geven.¹¹⁴

2.3.2 Wetsvoorstel KOA

De eerste pogingen om internetkansspelen te reguleren dateren van 2005. Toentertijd werd bij wijze van proef voorgesteld om Holland Casino een vergunning te verlenen voor het aanbieden van online kansspelen.¹¹⁵ Het voorstel werd echter verworpen uit vrees voor een toename van gokverslaving en omdat het geen overheidstaak werd geacht casinospelen online aan te bieden.¹¹⁶

In reactie daarop wordt in 2009 een commissie benoemd om de mogelijke regulering van het internetregime te onderzoeken. Het advies dat zij uitbrengt oppert om zo weinig mogelijk te veranderen aan de architectuur van het Nederlandse kansspelbeleid en het organiseren van kansspelen op afstand, met uitzondering van poker, alleen de bestaande vergunninghouders toe te staan.¹¹⁷

In een beleidsvisie kondigt de toenmalige staatssecretaris van Justitie echter aan verder te willen gaan dan de legalisering van online poker en stelt hij zelfs een open vergunningstelsel voor.¹¹⁸ Deze beleidsvisie ligt uiteindelijk ten grondslag aan het Wetsvoorstel KOA.¹¹⁹

Op basis van een nieuw in te voeren Titel Vb in de Wok wordt een open vergunningstelsel voor internetkansspelen gecreëerd.¹²⁰ Dit houdt in dat iedere vennootschap (gevestigd in de EU of EER) in principe in aanmerking kan komen voor een vergunning. Nadere voorwaarden worden bij of krachtens AMvB vastgelegd en hebben met name betrekking op de betrouwbaarheid en financiële draagkracht van de toekomstige vergunninghouders. Ook bevat het voorstel diverse preventieve bepalingen. Het CRUKS (Centraal Register Uitsluiting Kansspelen) wordt in het leven geroepen, een systeem onder beheer van de Kansspelautoriteit dat niet alleen uitsluitingen voor de online kansspelen vastlegt maar ook de bezoekverboden voor het Holland Casino en speelautomatenhallen combineert. Verder rust op de vergunninghouder een zorgplicht om het speelgedrag te volgen, te registreren en indien nodig te interveniëren en dient elke speler een profiel aan te maken met de grenzen van zijn speelgedrag.

Evenals het fiscale is het juridische aspect van het Wetsvoorstel KOA met kritiek ontvangen. Zo stelt de Raad van State dat de samenhang tussen verschillende kansspelen steeds minder inzichtelijk wordt.¹²¹ Voor de landgebonden kansspelen geldt immers een gesloten vergunningstelsel: er zijn zeven landelijke loterijen toegestaan, twee sportwedenschappen en veertien vestigingen van Holland Casino. Speelautomatenhallen worden slechts geoorloofd als een gemeentelijke verordening de vestiging daarvan mogelijk maakt. Voor de online kansspelen wordt daarentegen een open stelsel ingevoerd: voldoet de gegadigde aan de voorwaarden, dan wordt de vergunning verleend. Dit is des te opmerkelijker als de

¹¹³ Kansspelautoriteit, *Marktscan online kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 7.

¹¹⁴ Kansspelautoriteit, *Marktscan online kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016 & Kansspelautoriteit, *Marktscan landgebonden kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 29 september 2016.

¹¹⁵ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 362, nr. 3.

¹¹⁶ Van der Duin, *De Wet kansspelen op afstand*, Nederlands Juristen Blad 2016/2116, p. 2.

¹¹⁷ Jansen et al, *Legalisatie van kansspelen via internet*, eindrapport van de Adviescommissie Kansspelen via internet, augustus 2010, p. 4.

¹¹⁸ Brief van de staatssecretaris van Justitie, Kamerstukken II 2010/11, 24 557, nr. 124.

¹¹⁹ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3.

¹²⁰ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 86.

¹²¹ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 2.

memorie van toelichting wordt beschouwd.¹²² Daarin stelt de regering dat zij: *“het gehele kansspelbeleid wil moderniseren. Daarbij wenst zij geen overhaaste stappen te nemen, maar kiest zij voor de gefaseerde aanpak.”*

In mijn optiek staan bovengenoemde wensen op gespannen voet met elkaar. Niet alleen rijmt een gefaseerde aanpak niet met het volledig openstellen van de online kansspelmarkt, een gemoderniseerd kansspelbeleid vereist mijns inziens ook een integrale aanpak en visie op de kansspelmarkt. Het in fases reguleren leidt tot een inconsistent systeem zoals blijkt uit het advies van de Raad van State.¹²³ De tegenstrijdigheden in het wetsvoorstel zijn niet alleen de Raad van State en mij opgevallen. De volgende passage stamt uit de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer:¹²⁴

“De aan het woord zijnde leden hebben het idee dat het voorstel de nodige ambiguïteiten in zich bergt. Aan de ene kant wil de regering met het voorstel aan de groeiende vraag naar onlinekansspelen met een attractief aanbod tegemoet komen, terwijl de regering de vraag ook niet wil stimuleren. Enerzijds wil de regering een open en aantrekkelijk aanbod en reclame voor vergunde onlinegokmogelijkheden toestaan, maar anderzijds wil zij niet dat onlinegokken wordt aangemoedigd en wil de regering onlinekansspelers tegen zichzelf in bescherming nemen. Voornoemde leden vragen of zij het goed zien dat de primaire doelstelling van het wetsvoorstel het legaliseren van onlinekansspelen is, vanuit een positieve houding ten opzichte van onlinekansspelen.”

Het simpele antwoord van de staatssecretaris van Justitie luidt dat de primaire doelstelling van de voorgestelde regulering *kanalisatie* is¹²⁵: het geleiden van de bestaande en groeiende vraag naar kansspelen naar een veilig en gereguleerd aanbod. Dit vormt dan ook het onderwerp van de navolgende subparagraaf.

2.3.3 Kanalisatie

Zoals gezegd sprak de regering al halverwege de 20^e eeuw over de noodzaak tot het kanaliseren van het kansspelaanbod. Hoewel de huidige memorie van toelichting voornamelijk de sociale doelstellingen benadrukt die bij de kanalisatie gebaat zijn¹²⁶, spelen budgettaire overwegingen ook een duidelijke rol. De illegale online kansspelen zijn op ‘financieel’ gebied namelijk nog onontgonnen terrein. Zo leidt een hogere kanalisatiegraad tot een hogere afdracht aan sportdoelen en goede doelen en aan kansspelbelasting. In het oorspronkelijke wetsvoorstel werd een kanalisatiegraad van 80% beoogd (bij een kansspelbelastingtarief van 20%), gebaseerd op het bruto spelresultaat.¹²⁷ Dit houdt in dat 80% van het totale door Nederlandse spelers gegenereerde bruto spelresultaat wordt gerealiseerd bij aanbieders met een vergunning op grond van de Wok.

Het Rijk hoeft echter niet bij voorbaat de jackpot te verwachten. Het creëren danwel reguleren van de online kansspelmarkt betekent immers niet dat deze op zijn volle potentieel wordt benut. Maatregelen die leiden tot hogere kosten voor gereguleerde aanbieders maken het moeilijker om te kunnen concurreren met illegale aanbieders.¹²⁸ Daarentegen worden tegen de illegale aanbieders (wettelijke) barrières opgeworpen om hen de toegang tot de markt te ontfangen. Volgens Van der Duin moet de illegale aanbieder zich daarom bedienen van *affiliates*: websites die de online gokker attenderen doorgeleiden naar gokwebsites.¹²⁹ Voor de dienst wordt in sommige gevallen wel 40% van het spelresultaat afgedragen. Hoe het ook zij, uit onderzoek is gebleken dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de kosten

¹²² MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 3.

¹²³ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 11.

¹²⁴ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, C, p. 3.

¹²⁵ Idem.

¹²⁶ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3.

¹²⁷ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 15.

¹²⁸ BCG, ‘Onderzoek online markspelen’, eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 7.

¹²⁹ Van der Duin, ‘De Wet kansspelen op afstand’, Nederlands Juristen Blad 2016/2116, p. 9.

die de vergunninghouder moet maken en de kanalisatiegraad.¹³⁰ Zoals gezegd¹³¹ bestaan deze kosten uit de kansspelbelasting, kansspelheffing, de bijdrage aan het preventiefonds, de leges voor de vergunningaanvraag en tot slot de afdracht aan sportdoelen en goede doelen.¹³²

Rol kansspelbelasting

In het eerste hoofdstuk is het neutraliteitsconcept aan bod gekomen. Het betekent dat een belasting idealiter geen versturende werking heeft op de economie. Door het in stand laten van de onderlinge prijsverhoudingen tast de belasting de concurrentieverhoudingen in een markt niet aan en werkt zij neutraal. In het geval van een Pigouheffing wordt deze neutraliteitsgedachte juist verlaten. De belasting wordt een instrument om gedrag bij te sturen naar een bepaald sociaal gewenst maximum. De gedachte is dat door de heffing de prijs van het desbetreffende goed stijgt ten opzichte van de overige goederen en daardoor minder aantrekkelijk wordt.

Maar binnen de welvaartseconomie wordt vaak van een aantal onrealistische aannames uitgegaan. Zo is de consument niet immer rationeel, een *homo economicus*.¹³³ Er bestaat per slot van rekening een grote illegale gokmarkt waar consumenten zich verliezen in gokverslaving. De vraag luidt zodoende ten opzichte van welk overig goed een kansspelbelasting kansspelen minder aantrekkelijk maakt. Niet alleen ten opzichte van andere vergelijkbare consumptiegoederen (de bioscoop, videospelen, etc) maar ook ten opzichte van haar illegale equivalent, blijkt uit onderzoek.¹³⁴ Additionele kosten voor de vergunninghouders worden namelijk doorbelast aan de speler in de vorm van lagere winkansen, hetgeen legale kansspelen competitief benadeelt.¹³⁵ Omdat consumenten prijszessensitief zijn leidt een stijging van de effectieve prijs¹³⁶ van legale spelen tot een daling van de vraag.¹³⁷ De kansspelbelasting heeft derhalve een bepalende invloed op de mate van kanalisatie.

2.4 Conclusie

In de voorgaande paragrafen is de kansspelmarkt uitvoerig beschreven en bekeken vanuit het perspectief van de consument. Met andere woorden is de indeling van de markt gebaseerd op de perceptie van de spelers wat betreft productkenmerken en spelkarakteristieken. Deze zienswijze sluit aan bij de welvaartstheorie, aangezien de deelname aan een kansspel over het algemeen als een consumptiegoed wordt beschouwd.¹³⁸ Daarbij zij opgemerkt dat aan de deelname aan kansspelen risico's kleven. Een aantal spelers is behoorlijk verslavingsgevoelig en de kansspelmarkt heeft een magnetische werking op de criminele sector. Het zijn deze omstandigheden waardoor de kansspelmarkt wordt gekenmerkt door strenge regelgeving. Het kabinet verwoordt de doelstellingen van het kansspelbeleid als het voorkomen van kansspelverslaving, het beschermen van de consument en het tegengaan van fraude en overige criminaliteit.¹³⁹

De markt ontwikkelt zich derhalve niet volgens gangbare economische theorie maar wordt gekarakteriseerd door politieke processen. Dit heeft er bijvoorbeeld toe geleid dat bepaalde kansspelaanbieders een monopolie hebben op het aanbieden van kansspelen en dat bepaalde

¹³⁰ BCG, 'Onderzoek online markspelen', eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 7 en Copenhagen Economics, 'Licensing system for online gambling', rapport in opdracht van The Association of Online Gambling Operators, Stockholm, 26 september 2016, p. 7.

¹³¹ Zie paragraaf 1.5.

¹³² MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 43.

¹³³ Kahneman, 'Thinking Fast and Slow', Penguin Random House UK, 2012.

¹³⁴ BCG, 'Onderzoek online markspelen', eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 34.

¹³⁵ Zie Bijlage IV.

¹³⁶ De prijs van gokspelen wordt gemeten in bruto spelresultaat.

¹³⁷ BCG, 'Onderzoek online markspelen', eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 34.

¹³⁸ Cnossen et al, 'Taxation and Regulation of Smoking, Drinking and Gambling in the European Union', CPB policy brief, februari 2009, p. 70.

¹³⁹ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 5.

beneficianten, zoals de goede doelen en de Staat, zich substantiële geldstromen kunnen toe-eigenen.¹⁴⁰ De genoemde actoren zullen daarom niet zonder tegenstand veranderingen verwelkomen indien die hun belangen schaden. De belangrijkste actoren op de kansspelmarkt en de geldstromen zijn samengevat in de onderstaande tabel:

Tabel 3: Geldstromen op de kansspelmarkt.¹⁴¹

Sector	Segment	Omzet	Prijzen		BSR	KSB	Overige Afdracht		
			Verplicht	Feitelijk			Verplicht	Feitelijk	Begunstigde
Loterijen	Staatsloterij	691,8	60%	413,4	278,4	59,3	15%	116,6	Het Rijk
	Goededoelenloterijen	886,6	-	268,7	617,9	71,7	50%	443,2	Goededoelen
	Samenwerkende non-profit Loterijen	25,8	-	0,8	25	0,1	50%	19,2	Goededoelen
	De Lotto	262,5	47,5%	150,3	112,2	10,1	18%	44	Sportdoelen
Sportweddenschappen	De Lotto	95,1	47,5%	54,5	40,6	3,7	18%	16	Sportdoelen
	Totalisator	22,8	-	17,1	5,7	0,3	2,5%	1,6	Sportdoelen
Casinospelen	Tafelspelen	2233	-	2009,7	223,3	67,7	*	12	Het Rijk
Kansspelautomaten	Casino-automaten	2942	80%	2647,8	294,2	85,3	*	15,3	Het Rijk
	Horeca- en speelhalautomaten	1524	60%	914,3	609,7	176,8	-	-	-
Cumulatieven		8683,6		6476,6	2207	475		667,9	

*Holland Casino heeft als staatsdeelneming de verplichting om haar netto winst, minus bijdragen aan het eigen vermogen, af te staan aan het ministerie van Financiën.

Hoewel de kansspelmarkt streng wordt gereguleerd neemt de omvang van de kansspelmarkt ieder jaar toe. Vooral de spectaculaire opkomst van het fenomeen internetkansspelen verandert de kansspelmarkt snel en hevig. Desalniettemin heeft de Nederlandse wetgever de internetkansspelmarkt tot op heden niet van behoorlijke wet- en regelgeving kunnen voorzien en is het organiseren van dergelijke kansspelen in Nederland derhalve, als één van de weinige landen in Europa, voornamelijk verboden.

Het kabinet heeft zich gerealiseerd dat het in Europees verband nagenoeg alleen staat in het niet-erkennen van kansspelen op afstand en heeft zodoende besloten tot het indienen van het Wetsvoorstel KOA, op basis waarvan de aanbieders van internetkansspelen in aanmerking kunnen komen voor een kansspelvergunning. Ik plaats kanttekeningen bij de inhoud van het wetsvoorstel omdat het veel tegenstrijdige doelstellingen bevat.¹⁴² Gewezen op deze tegenstrijdigheden antwoordt de staatssecretaris van Financiën dat het enige wezenlijke doel van het Wetsvoorstel KOA het kanaliseren van de internetkansspelmarkt is. Hiermee wordt bedoeld op het geleiden van de bestaande en groeiende vraag naar (internet)kansspelen naar een veilig en gereguleerd aanbod. De vraag luidt dan ook hoe de hoogste kanalisatiegraad kan worden bereikt.

Hoewel de beantwoording van deze vraag dit onderzoek te buiten gaat wordt duidelijk dat de kansspelbelasting een rol speelt bij de verwezenlijking van de sociale doelstellingen en de beoogde kanalisatiegraad. Indien de aanbieders van kansspelen worden geconfronteerd met additionele kosten, zoals de kansspelbelasting, worden deze gedeeltelijk doorbelast aan de speler in de vorm van lagere winkansen, hetgeen de aanbieders van legale kansspelen competitief benadeelt.¹⁴³ Omdat consumenten prijsgevoelig zijn leidt een stijging van de effectieve prijs van legale kansspelen tot een daling van de vraag. De kansspelbelasting heeft zodoende een bepalende invloed op de mate van kanalisatie.

¹⁴⁰ Zie paragraaf 2.2.4 en Bijlage I.

¹⁴¹ Op basis van de jaarverslagen (2015) van de Staatsloterij, Nationale Postcode Loterij, BankGiro Loterij, Vrienden Loterij, Samenwerkende non-profit Loterijen, De Lotto, Sportech Racing B.V. (Runnerz), Holland Casino, de markscan (2015) van de Kansspelautoriteit en het Financieel Jaarverslag (2015) van het Rijk.

¹⁴² Zie paragraaf 2.3.2.

¹⁴³ Zie Bijlage IV.

H3. Fiscaal kader en complicaties

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komt het wettelijk kader van de kansspelbelasting aan de orde en worden de daarbij optredende complicaties blootgelegd. Er wordt een antwoord gezocht op de vraag hoe de huidige kansspelbelasting is vormgegeven en welke (fiscale) doelstellingen daaraan ten grondslag liggen. Deze (fiscale) doelstellingen worden vervolgens gecombineerd met de conclusies uit het tweede hoofdstuk zodat de criteria van het toetsingskader uitgewerkt kunnen worden.¹⁴⁴ Het maakt het mogelijk om de voor- en nadelen van de huidige en mogelijk toekomstige vormgeving van de kansspelbelasting met elkaar te vergelijken.

Zodoende wordt in paragraaf 3.2 allereerst de huidige (kansspel)belastingwetgeving uiteengezet. Aspecten als de historie van de belasting (§3.2.1), het object (§3.2.2), het subject en de belastinggrondslag (§3.2.3) en de wijze van heffing (§3.2.4) passeren de revue. In paragraaf 3.3 komen de fiscale aspecten van het Wetsvoorstel KOA aan bod. Vervolgens wordt in paragraaf 3.4 het huidige en toekomstige kansspelbelastingbeleid getoetst aan de gestelde criteria. Dat wil zeggen dat, na wat algemene opmerkingen (§3.4.1), de optredende complicaties worden verduidelijkt aan de hand van het toetsingskader, zijnde het heffingsbeginsel (§3.4.2), de doeltreffendheid (§3.4.3) en de doelmatigheid (§3.4.4). In paragraaf 3.5 wordt het hoofdstuk afgesloten met de conclusie.

3.2 Fiscaal kader

3.2.1 Historie en heffingsbeginsel

De voorloper van de kansspelbelasting, de loterijbelasting, werd in 1961 tezamen met het wetsvoorstel tot wijziging van de Loterijwet ingevoerd.¹⁴⁵ Het onderlinge verband tussen de twee wetten (thans de Wok en Wet KSB) is zodoende groot. Zo werd voor een groot aantal begrippen in de loterijbelasting direct verwezen naar de bepalingen in de Loterijwet. Hoewel de meeste verwijzingen bij latere wetwijzigingen zijn geschrapt, moet bedacht worden dat de huidige Wet op de kansspelen en Wet op de kansspelbelasting nog altijd materieel hetzelfde object bestrijken (dat wil zeggen: kansspelen).¹⁴⁶

De kansspelbelasting kent in tegenstelling tot vele andere heffingswetten geen uitvoeringsbesluit. Wel is gelijktijdig met de loterijbelasting de Uitvoeringsbeschikking loterijbelasting ingevoerd waarin administratieve eisen worden gesteld aan de inhoudingsplichtige.¹⁴⁷ Voorts is tegelijkertijd met de loterijbelasting de Leidraad loterijbelasting ingevoerd.¹⁴⁸ Dit was een richtinggevend beleidsstuk waarin ten aanzien van een aantal wettelijke bepalingen werd aangegeven hoe de Belastingdienst daarmee zou omgaan.¹⁴⁹ De leidraad is per 16 december 2010 ingetrokken.¹⁵⁰ De huidige Wet op de kansspelbelasting (Wet KSB) is in 1965 tot stand gekomen bij wijziging van de Wet op de loterijbelasting.

Met de invoering van de loterijbelasting werd het Nederlandse belastingstelsel een nieuwe belastingsoort rijker. Prijzen van kansspelen zouden voortaan in een afzonderlijke heffing van 15% worden betrokken, in plaats van de daarvóór geldende inkomstenbelastingplicht

¹⁴⁴ Voor een gedeelte, aangezien de Europese dimensie van de kansspelbelasting in het vierde hoofdstuk wordt besproken.

¹⁴⁵ Wet van 14 september 1961, 5787, Stb. 313.

¹⁴⁶ MvT, Kamerstukken II 1963/64, 7603, nr. 3, p. 12.

¹⁴⁷ Beschikking 30 oktober 1961, nr. B1/18979, Stcrt. 211.

¹⁴⁸ Beschikking 15 december 1961, nr. B1/22403.

¹⁴⁹ Ter illustratie: ingevolge paragraaf 13 kon het bewijs dat de buitenlandse kansspelbelasting was betaald als gevolg van de deelname aan kansspelen in België en de Bondsrepubliek Duitsland in de praktijk achterwege blijven. Ten aanzien van deze landen kon dus worden aangenomen dat aan de vereisten voor de toepassing van de vrijstelling van Art. 52 BvdB werd voldaan.

¹⁵⁰ Besluit van 16 december 2010, nr. IFZ2010/827M, Stcrt. 21026.

indien de prijs als inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking werd beschouwd. Daarnaast gold voordien een inhoudingsplicht van 15% op prijzen van de Staatsloterij. Die systematiek werd niet als toereikend gezien.¹⁵¹ Als gevolg van naoorlogse ontwikkelingen¹⁵² wilde de regering een eind maken aan *“een niet langer toereikend, onoverzichtelijk, een verwarrend beeld tonend en tot willekeurige discriminatie leidend fiscaal stelsel.”*¹⁵³ Anders gezegd beoogde de regering een ordelijk stelsel te creëren waarbij alle kansspelen in de heffing werden betrokken en discriminatie ten ongunste van een bepaald type kansspel werd vermeden.¹⁵⁴ Daarom zou het uit oogpunt van een rechtvaardige lastenverdeling geoorloofd zijn de door buitenkans verkregen financiële voordelen te betrekken in een eenvoudige heffing naar proportioneel tarief.

Het buitenkansbeginsel vormt de rechtsgrondslag voor de overheid om belasting te heffen indien een persoon, door een buitenkans, in een financieel bevoorrechte positie verkeert ten opzichte van een ander.¹⁵⁵ Het beginsel kan niet volledig losgezien worden van het draagkrachtbeginsel. Immers is het *“uit oogpunt van een rechtvaardige lastenverdeling”*¹⁵⁶ juist om de bevoorrechte persoon aan een heffing te onderwerpen: de zwaarste lasten worden daarmee gedragen door de sterksten (of gelukkigsten). Het een en ander impliceert een persoonlijk karakter van de belasting, zoals ook de opzet is volgens artikel 1 van het ontwerp van de loterijbelasting.¹⁵⁷ Een aantal leden van de Tweede Kamer stelt daaromtrent dat de toenmalige loterijbelasting niet als een strikt zakelijke, evenmin als een strikt persoonlijke belasting kan worden beschouwd.¹⁵⁸ Op de vraag hoe de regering de verhouding tussen beide elementen ziet, beantwoordt de staatssecretaris van Financiën dat de loterijbelasting dit met een zakelijke belasting gemeen heeft dat geheven wordt over het bruto voordeel¹⁵⁹ en geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.¹⁶⁰

Het buitenkansbeginsel heeft de tand des tijds niet kunnen weerstaan, gezien het feit dat steeds meer afstand is genomen van het persoonlijke karakter van de belasting. Bij wijziging van de kansspelbelasting in 1981 inzake het heffingsregime bij casinospelen is vanwege praktische redenen de belastingplicht verschoven van de prijswinnaar naar de vergunninghouder van het casino.¹⁶¹ De kansspelbelasting werd voor de nieuwe categorie belastingplichtigen een tijdvakbelasting waar niet langer het buitenkansbeginsel aan ten grondslag ligt.¹⁶² Dit geldt eveneens voor de vergunninghouders van kansspelautomaten en de aanbieders van internetkansspelen.¹⁶³ Verder duidt artikel 6, derde lid, Wet KSB op het zakelijke karakter van de heffing. Immers is voor de belastingheffing niet van belang wanneer de prijs in ontvangst wordt genomen (ergo: wanneer de daadwerkelijke vermogenstoename bij de deelnemer zich manifesteert) maar wanneer de prijs ter beschikking wordt gesteld. De handelswijze, waarbij kansspelbelasting dient te worden afgedragen over niet afgehaalde prijzen, is bevestigd door de Hoge Raad¹⁶⁴ en getuigt niet van een persoonlijke karakter.

¹⁵¹ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 1.

¹⁵² Zie paragraaf 2.3.1.

¹⁵³ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 1.

¹⁵⁴ MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 1.

¹⁵⁵ Van der Geld, *‘Hoofdzaken vennootschapsbelasting’*, FED fiscale studiereserie, Wolters Kluwer, 2014, p. 21.

¹⁵⁶ MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 1.

¹⁵⁷ MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 2.

¹⁵⁸ MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 2.

¹⁵⁹ Dat wil zeggen dat de prijs zonder aftrek van de inleg in de grondslag wordt betrokken.

¹⁶⁰ MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 2.

¹⁶¹ Wet van 16 maart 1981, Stb. 143.

¹⁶² MvT, Kamerstukken II 1978/79, 15 358, nr. 3, p. 7.

¹⁶³ Wet van 20 december 2007, Stb. 562 jo. Wet van 11 september 2008, Stb. 385.

¹⁶⁴ Hoge Raad 29 juni 2007, nr. 43 108, BNB 2008/154.

3.2.2 Object

Artikel 2 van de Wet op de kansspelbelasting bevat het object van de heffing.¹⁶⁵ Er is sprake van een belastbaar feit indien gelegenheid wordt gegeven tot het mededingen naar een prijs of premie bij een kansspel.¹⁶⁶ De definitie van een kansspel is gelijk aan het in artikel 1, onderdeel a, Wet op de kansspelen opgenomen begrip. Het gaat hier met name om kansspelen waarbij de aanwijzing van de winnaars geschiedt door enige kansbepaling¹⁶⁷ of indien sprake is van een prijsvraag¹⁶⁸. Verder bevat artikel 2, tweede lid, Wet KSB het onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse kansspelen.

Om te kunnen spreken van een kansspel moet volgens de aanhef van artikel 2 Wet KSB gelegenheid worden gegeven tot mededingen. De algemene voorwaarde heeft tot doel om kansspelen in besloten kring uit te sluiten van de werking van de kansspelbelasting.¹⁶⁹ Weddenschappen, kaartspelen, prijsvragen, enz. tussen personen onderling blijven buiten de heffing indien buiten het groepje deelnemers geen anderen worden toegelaten. Volgens de memorie van toelichting kan een grens worden getrokken bij de privésfeer (groep personen onderling), of daarbuiten (deelname aan het kansspel staat voorop).^{170,171}

De wet¹⁷² kenmerkt twee typen kansspelen en definieert het eerste type kansspel als een spel waarbij de aanwijzing van de winnaars moet geschieden door enige kansbepaling waarop de deelnemers geen overwegende invloed kunnen uitoefenen.¹⁷³ Gezien het feit dat de wet spreekt van ‘enige kansbepaling’ moet het begrip ruim geïnterpreteerd worden. De aanwijzing van de winnaars kan bijvoorbeeld plaatsvinden met behulp van een toevalsgenerator (dobbelstenen, het trekken van een lot, etc.) of afhankelijk zijn van een onzekere gebeurtenis, zoals bij weddenschappen.

De zinssnede “geen overwegende invloed” strekt tot het onderscheid van kansspelen met behendigheidsspelen. Kan een gemiddelde speler overwegende invloed uitoefenen op zijn succes dan is sprake van een behendigheidsspel. In dat geval zijn de opbrengsten uit het spel niet onderhevig aan kansspelbelasting maar worden mogelijk in de inkomsten- of vennootschapsbelasting betrokken.¹⁷⁴ Omtrent het grijze gebied tussen kans- en behendigheidsspelen heeft de Hoge Raad zich uitgelaten¹⁷⁵: bepalend is, of het resultaat welke de grote meerderheid van de spelers in de praktijk bij dit spel behaalt, van het toeval afhangt.

Het begrip “overwegende invloed” speelt geen rol bij de tweede categorie kansspelen, zijnde prijsvragen, als genoemd in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, Wet KSB. Hierin wordt bepaald dat een prijsvraag een kansspel is, ook al kan de deelnemer zijn kans op de prijs vergroten door een betere prestatie te leveren. Opmerkelijk is dat het begrip prijsvraag in de wet niet wordt omschreven. Volgens Enter moet het begrip ruim geïnterpreteerd worden.¹⁷⁶ Elke

¹⁶⁵ Dat wil zeggen: welk (belastbaar) feit leidt tot belastingheffing.

¹⁶⁶ Art. 2 Wet KSB.

¹⁶⁷ Art. 2 (1a) Wet KSB.

¹⁶⁸ Art. 2 (1b) Wet KSB.

¹⁶⁹ Aantekening 2.2.1 bij Art. 2 Kansspelbelasting, Vakstudie Kansspelbelasting.

¹⁷⁰ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 6.

¹⁷¹ Het is niet precies duidelijk waar de grens ligt tussen een besloten en open karakter van het kansspel, zie meer uitgebreid: Enter, ‘Kansspelbelasting’, FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 8.

¹⁷² Art. 2 (1a) Wet KSB.

¹⁷³ Zie ook de definitie van een kansspel in Art. 1 (1a) Wok.

¹⁷⁴ Als met het behendigheidsspel wordt deelgenomen aan het economisch verkeer en de opbrengsten vormen een bron van inkomen dan worden deze belast als winst uit onderneming (afdeling 3.2 Wet IB 2001), resultaat uit overige werkzaamheden (afdeling 3.4 Wet IB 2001) of betrokken in de vennootschapsbelasting (Art. 1 e.v. Wet VPB).

¹⁷⁵ HR 21 december 1965, nr. AB5541, NJ 1966/364.

¹⁷⁶ Enter, ‘Kansspelbelasting’, FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 8.

vraag waarbij gelegenheid wordt gegeven tot het mededingen naar een prijs ten behoeve van haar deelnemers is een prijsvraag en daarmee kansspel.¹⁷⁷

Ten aanzien van de bovengenoemde kansspelen gelden overigens nog een aantal uitzonderingen. Zo worden levensverzekeringen en premieleningen ingevolge artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB expliciet uitgezonderd van het begrip kansspel. Ook indien voor de prijsvraag een wetenschappelijke of kunstzinnige prestatie wordt gevorderd of de prestatie een algemeen maatschappelijk belang dient is geen sprake van een kansspel.¹⁷⁸ De discussies daaromtrent zijn voor het overige van het onderzoek niet relevant.

Als vaststaat dat een activiteit een kansspel in de zin van de kansspelbelasting is, komt de vraag aan de orde of het een binnenlands dan wel buitenlands kansspel is. Ingevolge artikel 2, tweede en derde lid, Wet KSB, vormt de woon- of vestigingsplaats van de organisator van het kansspel het onderscheidende criterium. Indien één van de organisatoren in Nederland woont of is gevestigd, dan is het gehele kansspel binnenlands.¹⁷⁹ Niet relevant is zodoende waar de activiteit plaatsvindt of waar de prijswinnaars wonen. Is het kansspel op basis van het tweede lid niet binnenlands, dan is het volgens het derde lid per definitie buitenlands.

Samenloop

De constatering dat sprake is van een kansspel is overigens niet uitsluitend relevant voor de kansspelbelasting. In verschillende belastingwetten zijn vrijstellingen ten aanzien van kansspelen opgenomen om een samenloop van belastingen te voorkomen. Deze vrijstellingen zijn nodig omdat niet per direct duidelijk is tot welke belastinggrondslag een voordeel uit een kansspel behoort. Zo bestaat er een aantal raakvlakken tussen de kansspelbelasting en de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonbelasting en de omzetbelasting. Op deze raakvlakken zal ik hierna ingaan.

Wet op de inkomstenbelasting 2001

Een voordeel dat iemand geniet wordt in de inkomstenbelasting betrokken als aan de volgende drie voorwaarden wordt voldaan:

1. er wordt deelgenomen aan het economisch verkeer;
2. het behalen van een voordeel is beoogd;
3. en het behalen van een voordeel is objectief gezien te verwachten.

Indien een persoon deelneemt aan een kansspel kan het voorkomen dat aan deze drie voorwaarden wordt voldaan. Zo moet, om te kunnen spreken van een kansspel, het kansspel worden georganiseerd buiten de privésfeer¹⁸⁰, waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Bovendien wordt met de deelname aan een kansspel vaak het behalen van een voordeel beoogd waarmee aan de tweede voorwaarde wordt voldaan.¹⁸¹ Met name op de laatste voorwaarde zal het heffen van inkomstenbelasting over de voordelen uit kansspelen veelal afketsen. Het objectief gezien kunnen verwachten van een voordeel staat tegenover de definitie van een kansspel in de zin van de kansspelbelasting¹⁸²; de deelnemer moet in het algemeen geen invloed kunnen uitoefenen op het resultaat. Het voordeel is derhalve objectief gezien niet te verwachten. Desondanks kunnen mengvormen van kans- en behendigheids spelen voor een samenloop van inkomstenbelasting en kansspelbelasting zorgen indien ‘professionele’ gokkers met hun activiteiten stelselmatig een positief resultaat kunnen behalen.¹⁸³ Het gaat dan bijvoorbeeld om professionele pokeraars. In die gevallen

¹⁷⁷ Zie onder andere de Zeeuwse Milieuprijs (V-N 2007/5.19) en de Sportstimuleringsprijs (V-N 2009/21.5).

¹⁷⁸ Art. 2 (1b) Wet KSB.

¹⁷⁹ De woon- of vestigingsplaats wordt naar omstandigheden bepaald, ingevolge Art. 4 AWR.

¹⁸⁰ Art. 2 aanhef Wet KSB

¹⁸¹ Dit doel verschuift slechts naar de achtergrond indien het steunen van een goed doel ten grondslag ligt aan de deelname.

¹⁸² Art. 2(1a) Wet KSB.

¹⁸³ Enter, ‘Kansspelbelasting’, FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 8.

kunnen de voordelen uit kansspelen in de inkomstenbelasting worden betrokken als winst uit onderneming¹⁸⁴.

Indien een voordeel uit een kansspel in de inkomstenbelasting wordt betrokken als winst uit onderneming bepaalt artikel 3.14, zevende lid, Wet IB 2001 dat de geheven kansspelbelasting niet aftrekbaar is van de winst. In dat geval is de geheven kansspelbelasting volgens artikel 9.2, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 als voorheffing verrekenbaar. De vennootschapsbelasting¹⁸⁵ kent soortgelijke bepalingen; in artikel 10, eerste lid, onderdeel f, Wet VPB wordt aangegeven dat de geheven kansspelbelasting bij het bepalen van de winst niet in aftrek kan worden gebracht. De kansspelbelasting is op grond van artikel 25, eerste lid, Wet VPB als voorheffing verrekenbaar.¹⁸⁶

Voorts worden de voordelen uit kansspelen in afdeling 3.4 van de inkomstenbelasting expliciet van inkomstenbelastingheffing vrijgesteld. Op grond van artikel 3.96, onderdeel a, Wet IB 2001 worden de prijzen uit kansspelen niet als resultaat uit overige werkzaamheden in de inkomstenbelasting betrokken.

Wet op de loonbelasting 1964

Vooralsnog heb ik de samenloop van kansspelbelasting met één afdeling van de inkomstenbelasting nog niet besproken, zijnde afdeling 3.3 *het belastbare loon*. Via artikel 3.81 Wet IB 2001 wordt voor wat betreft het loonbegrip verwezen naar de loonbelasting¹⁸⁷. De loonbelasting kent geen vrijstelling voor de voordelen uit kansspelen. Een prijs die door de inhoudingsplichtige ter beschikking wordt gesteld aan een werknemer zou dus zowel loon voor de loonheffing, als een prijs voor de kansspelbelasting kunnen zijn. Desalniettemin blijkt uit jurisprudentie dat deze samenloop van belastingen zich nauwelijks voordoet.¹⁸⁸ Zo betoogde de winnaar van het spel de Gouden Kooi, waarbij belanghebbende permanent in een huis moest verblijven en met camera's werd gevolgd, dat de verkregen geldelijke beloning een prijs uit een kansspel zou zijn omdat hij geen invloed kon uitoefenen op de uitkomst van het spel. De Hoge Raad hechtte aan deze zienswijze geen waarde en oordeelde dat de belanghebbende de prijs ontleende aan een deelnameovereenkomst van het programma en niet aan enige andere rechtsverhouding met de productiemaatschappij. Daaruit blijkt dat, ongeacht de opzet van de winkans van het spel, de aan het spel ten grondslag liggende overeenkomst wordt gekwalificeerd als arbeidsovereenkomst óf als 'kansspelovereenkomst' op basis waarvan een samenloop van kansspelbelasting en loonbelasting zich niet kan voordoen.

Wet op de omzetbelasting 1968

Met betrekking tot de omzetbelasting¹⁸⁹ worden in artikel 11, eerste lid, onderdeel 1, kansspelen vrijgesteld van de omzetbelasting. Zo wordt voorkomen dat ten aanzien van kansspelen zowel kansspelbelasting als omzetbelasting moet worden betaald. Daarnaast bestaat bij kansspelen geen recht op aftrek van de aan deze prestaties toerekenbare omzetbelasting op grond van artikel 15, tweede lid, Wet OB 1968.

Tot slot zijn zowel de Algemene wet inzake rijksbelastingen als de Invorderingswet 1990 van toepassing op de kansspelbelasting omdat de kansspelbelasting een rijksbelasting is.

¹⁸⁴ Afdeling 3.2 Wet IB 2001.

¹⁸⁵ Wet VPB 1969.

¹⁸⁶ Artikel 25, eerste lid, Wet VPB is zo geformuleerd dat alleen de kansspelbelasting die is geheven over de prijzen als voorheffing verrekenbaar is. Dit sluit de kansspelbelasting die wordt geheven over het bruto spelresultaat van de casinospelen, kansspelautomatenspelen en internetkansspelen uit. De laatst genoemde geheven kansspelbelasting is wel aftrekbaar van de winst.

¹⁸⁷ Wet LB 1964.

¹⁸⁸ HR 11 mei 2012, 11/03487, BNB 2012/212.

¹⁸⁹ Wet OB 1968.

3.2.3 Subject, grondslag, vrijstellingen

In de vorige subparagraaf is het eerste kernelement van de kansspelbelasting¹⁹⁰, zijnde het object van de heffing, uiteengezet. In de navolgende subparagraaf verdienen het subject, de grondslag en een aantal vrijstellingen de aandacht.¹⁹¹ Deze zijn opgenomen in respectievelijk artikel 1, 3 en 4 van de Wet KSB. Volgens artikel 1, eerste lid, aanhef, is de kansspelbelasting een directe belasting. Zoals in de vorige subparagraaf aangegeven zijn daarmee de AWR en de Wet op de Invordering 1990 van toepassing.¹⁹² In de inleiding van het onderzoek¹⁹³ is al kort het palet aan belastingplichtigen aan de orde gekomen. In mijn optiek is dit het overzichtelijkst weer te geven door middel van de volgende tabel:

Tabel 4: Belastingplicht volgens de Wet KSB

Artikel	Lid	Type kansspel / Distributiekanaal	Plaats activiteit	Belastingplichtige	Grondslag
Artikel 1	lid 1, onderdeel a	Casino- en automaten spelen	Binnenlands	Aanbieder	Bruto spelresultaat (Art. 3(1a))
	lid 1, onderdeel b	Internetspelen	Binnenlands	Aanbieder	Bruto spelresultaat (Art. 3(1a))
	lid 1, onderdeel c	Overige kansspelen	Binnenlands	Speler	Prijs (Art. 3(1b))
	lid 1, onderdeel d	Internet- en overige kansspelen	Buitenlands	Speler	Prijs of spelresultaat (Art. 3(1b) of 3(1c))
		Casino- en automaten spelen	Buitenlands	-	-

Opmerkelijk is dat de belastingplicht afhankelijk is van drie omstandigheden, zijnde het type kansspel (casino, kansspelautomaat of overig), het distributiekanaal (offline dan wel online) en de woon- of vestigingsplaats van de aanbieder (binnenlands of buitenlands). Op basis van artikel 1 van de Wet KSB kunnen mijns inziens vier groepen belastingplichtigen worden aangewezen¹⁹⁴:

- Art. 1(a) jo. 3(1a): degene die gelegenheid geeft tot deelname aan binnenlandse casinospelen en kansspelautomaten spelen over het bruto spelresultaat;
- Art. 1(b) jo. 3(1a): degene die gelegenheid geeft tot deelname aan binnenlandse internetkansspelen over het bruto spelresultaat;
- Art. 1(c) jo. 3(1b): de gerechtigden tot de prijzen van de binnenlandse kansspelen voor zover deze kansspelen nog niet zijn genoemd;
- Art. 1(d) jo. 3(1b): de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigden tot prijzen van buitenlandse kansspelen, niet zijnde:
 - casino- en kansspelautomaten spelen in de EU of EER¹⁹⁵.

Hierna worden de verschillende groepen belastingplichtigen en hun belastinggrondslag toegelicht.

Casino- en kansspelautomaten spelen

In 1976 werd in Zandvoort het eerste legale casino van Nederland geopend.¹⁹⁶ Snel na de oprichting van het casino bleek dat het bestaande kansspelbelastingregime vanwege het short odd karakter¹⁹⁷ van de casinospelen niet goed toepasbaar was.¹⁹⁸ Inhouding van

¹⁹⁰ Zie paragraaf 1.4 onder heffingsbeginsel.

¹⁹¹ Dat wil zeggen: wie is waarover belast?

¹⁹² Zie aantekening 1.7 bij Art. 1 Kansspelbelasting, Vakstudie Kansspelbelasting.

¹⁹³ Zie paragraaf 1.2 tabel 1.

¹⁹⁴ Het wetsartikel creëert vijf groepen belastingplichtigen door de deelnemers aan buitenlandse internetkansspelen in het eerste lid, onderdeel d, sub 2, in eerste instantie uit te zonderen van kansspelbelastingplicht om hen vervolgens in het eerste lid, onderdeel e, weer te onderwerpen. Ik beschouw de in de vorige volzin genoemde verschillende belastingplichtigen als één groep, zijnde de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigden tot prijzen van buitenlandse kansspelen.

¹⁹⁵ Naar analogie van onderdeel 1a t/m 1c waar bij binnenlandse kansspelen de speler ook niet belast is over de opbrengsten uit casino- en kansspelautomaten spelen.

¹⁹⁶ Redactie, '40 jaar Holland Casino, 40 jaar schandalen', De Nieuwe Revu, 4 oktober 2016.

¹⁹⁷ Zie paragraaf 2.2.3 onder short odd vs long odd.

kansspelbelasting bij prijzen boven (destijds) duizend gulden was niet goed mogelijk omdat met fiches werd gespeeld en de bijkomstige administratieve handelingen het spel te veel vertraagden. Indien de belasting om bedrijfseconomische redenen voor rekening van de organisator zou komen, zou een extra voordeel ontstaan voor de deelnemer waardoor de waarde van de prijs gebruteerd moest worden.¹⁹⁹ Een dergelijke, als gevolg van ontoereikende wetgeving bestaande belastingverplichting dreigde de staatscasino's de das om te doen.²⁰⁰ Om deze reden heeft de wetgever gekozen voor een afwijkend heffingsregime voor casinospelen, waarbij de belastingplicht is verschoven van de prijswinnaar naar de exploitant van het casino.

Het begrip casinospel is overigens niet gedefinieerd in de Wet KSB, noch in de Wok. In een procedure omtrent een naheffingsaanslag kansspelbelasting wordt door de Hoge Raad²⁰¹ derhalve aansluiting gezocht bij de Beschikking Casinospelen. Uit het op de Beschikking Casinospelen gebaseerde Spelreglement van de vergunninghouder van speelcasino's (Holland Casino) kan vervolgens worden opgemaakt welke spelen als casinospel kwalificeren.²⁰²

Kansspelautomatenspelen zijn als onderdeel van het Belastingplan 2008 overgegaan van de heffing van omzetbelasting naar de heffing van kansspelbelasting.²⁰³ Tot dan toe bevonden de vergunninghouders van kansspelautomaten zich in een fiscaal gunstiger positie ten opzichte van de overige vergunninghouders omdat de vergunninghouders van kansspelautomaten niet alleen tegen een lager belastingtarief in de heffing werden betrokken (19% BTW ten opzichte van 40,85% KSB bij de casinohouders²⁰⁴) maar bovendien omdat zij recht hadden op aftrek van de aan deze prestaties toerekenbare omzetbelasting. De regering achtte het vanuit een fiscale gelijkheidsgedachte logischer om de kansspelautomatenspelen eveneens onder de werking van de kansspelbelasting te brengen.²⁰⁵ Daarom merkt artikel 1, eerste lid, onderdeel a van de huidige Wet KSB de exploitant van een in Nederland geplaatste fysieke kansspelautomaat aan als belastingplichtige. Op grond van artikel 30h, eerste lid, Wok wordt de exploitant gezien als degene die in het bezit is van een exploitatievergunning.

Het in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB omschreven kansspelautomatenspel kan zowel via het internet als op een fysieke kansspelautomaat gespeeld worden. Met ingang van oktober 2008 zijn in artikel 1, eerste lid, onderdeel b en e, van de Wet KSB twee groepen belastingplichtigen toegevoegd.²⁰⁶ Het betreft de aanbieders van binnenlandse internetkansspelen en de in Nederland woonachtige prijswinnaars van buitenlandse internetkansspelen. Vanaf de genoemde datum vallen reële en virtuele kansspelautomatenspelen derhalve onder verschillende onderdelen van artikel 1 van de Wet KSB. Om tot een duidelijk onderscheid te komen is in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB het woord 'fysieke' opgenomen. Bij buitenlandse kansspelautomatenspelen die via het internet worden aangeboden is namelijk de in Nederland wonende gerechtigde tot de prijs belastingplichtig in plaats van de vergunninghouder.²⁰⁷ Bovendien benadrukt het woord '*fysieke*' dat voor kansspelautomatenspelen wordt afgeweken van de systematiek van artikel 2 Wet KSB. Voor de kwalificatie van een binnenlands of buitenlands kansspelautomatenspel is niet van belang waar de organisator van het kansspel woont of is gevestigd maar of de

¹⁹⁸ Enter, '*Kansspelbelasting*', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 20.

¹⁹⁹ Zie meer uitgebreid paragraaf 3.2.4 onder bruterings.

²⁰⁰ Enter, '*Kansspelbelasting*', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 20.

²⁰¹ HR 11 juli 2014, nr. 12/05519, V-N 2014/36.31.

²⁰² Zie voor de huidige stand van zaken: Holland Casino, '*Spelreglement 2000*', maart 2017. Het gaat bijvoorbeeld om roulette, kaartspelen als black jack, punto banco en poker, dobbelspelen als dice ball en sic bo, en overige kansspelen zoals bingo, keno en kansspelautomatenspelen.

²⁰³ Artikel XXI belastingplan 2008, Kamerstukken II 2008/09, 31 205, nr. 2.

²⁰⁴ De vergelijking met het destijds geldende tarief voor de casinovergunninghouder dringt zich op omdat de vergunninghouders van kansspelautomaten thans gelijk worden behandeld als de vergunninghouders van casinospelen.

²⁰⁵ MvT, Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 39.

²⁰⁶ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 583, nr. 2, p. 1 juncto Stb. 2008/385.

²⁰⁷ Zie Tabel 4, type 4.

automaat al dan niet in Nederland is geplaatst. Indien zou worden aangesloten bij de woon- of vestigingsplaats van de vergunninghouder kan de heffing van kansspelbelasting namelijk makkelijk worden voorkomen door de vestigingsplaats van de vergunninghouder naar het buitenland te verplaatsen. Buitenlandse (fysieke) kansspelautomatenspelen worden immers niet in de Nederlandse kansspelbelasting betrokken.²⁰⁸

Binnenlandse internetkansspelen

In samenhang met de in 2008 voorgestelde proef om Holland Casino het organiseren van internetkansspelen toe te staan is de kansspelbelasting op een aantal vlakken aangepast.²⁰⁹ Wederom zou vanwege het short odd karakter van de meeste internetkansspelen het belasten van de speler over de prijs tot uitvoeringsproblemen leiden.²¹⁰ Bovendien vielen de kansspelautomaten ten tijde van het indienen van het voorstel tot wijziging van de Wok nog onder de omzetbelasting. Zou Holland Casino zowel casinospelen als kansspelautomatenspelen via het internet aanbieden dan zou een lastig te maken verdeling van de bruto spelopbrengst ontstaan.²¹¹ Daarom heeft de wetgever destijds voor wat betreft de belastingplicht de principiële beslissing genomen om alle kansspelen onder de heffing van de kansspelbelasting te brengen en bij internetkansspelen geen onderscheid te maken naar het type kansspel (casinospelen, loterijen, etc.) maar naar de ‘plaats’ van activiteit (binnenlands of buitenlands). Hoewel de proef nooit is uitgevoerd en internetkansspelen in Nederland vooralsnog verboden zijn, is sinds 2008 de aanbieder van een binnenlands internetkansspel belastingplichtig over het bruto spelresultaat.²¹² De in Nederland woonachtige prijswinnaar van een buitenlands internetspel is gehouden zelf kansspelbelasting te voldoen, maar dan over het bedrag van de gewonnen prijzen verminderd met de door hem gedane inzet.²¹³

Het aanwijzen van de daadwerkelijke aanbieder van het internetkansspel is vanwege het fijnmazige karakter van het internet niet eenvoudig en heeft derhalve tot jurisprudentie geleid; de Hoge Raad heeft in februari 2015 een arrest gewezen dat zich onder andere toespitst op de vraag of een pokerspel dat op buitenlandse internetwebsites wordt aangeboden terecht wordt aangemerkt als een buitenlands kansspel in de zin van artikel 2, derde lid van de Wet KSB.²¹⁴ Zoals aangegeven²¹⁵ is daarbij van belang of minstens één van de aanbieders van het kansspel in Nederland woont of is gevestigd. Uit het voorgenoemde arrest blijkt dat de Europese Richtlijn inzake elektronische handel²¹⁶, hoewel deze richtlijn strikt genomen niet van toepassing is op (internet)kansspelen, aanknopingspunten biedt voor de vaststelling van de vestigingsplaats van de kansspeldienstverlener. In artikel 19 van de richtlijn is bepaald dat de plaats van vestiging van de dienstverlener moet worden vastgesteld overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie, volgens welke het begrip ‘vestiging’ de uitoefening van een economische activiteit voor onbepaalde tijd vanuit een duurzame vestiging impliceert. *“De plaats van vestiging van een bedrijf dat via een internetwebsite diensten aanbiedt, is niet de plaats waar zich de technologie ter ondersteuning van de website bevindt of waar de website toegankelijk is, maar de plaats waar de economische activiteit wordt uitgeoefend.”*²¹⁷ In het Schindler-arrest²¹⁸ wordt het criterium verder gespecificeerd en geldt als economische activiteit inzake kansspelen: *“het zorgdragen voor de inzameling van de inleggeden, de organisatie van de trekkingen alsmede de vaststelling en*

²⁰⁸ Artikel 1(1d sub 1) Wet KSB.

²⁰⁹ Stb. 2007/562, Stb. 2007/563 en Stb. 2008/385.

²¹⁰ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 583, nr. 3, p. 1.

²¹¹ Aantekening 6.1 bij Art. 1 Kansspelbelasting, Vakstudie Kansspelbelasting.

²¹² Art. 1(1b) jo. 3(1a) Wet KSB.

²¹³ Art. 1(1e) jo. 3(1c) Wet KSB, zie meer uitgebreid pagina 38.

²¹⁴ HR 27 februari 2015, r.o. 2.4.1, nr. 13/04929, BNB 2015/123.

²¹⁵ Zie paragraaf 3.2.2.

²¹⁶ Richtlijn 2000/31/EG van 8 juni 2000, Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen L 178/1.

²¹⁷ Artikel 19 Richtlijn elektronische handel.

²¹⁸ HvJ EU 24 maart 1994, Schindler, zaak C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119.

*de uitkering van de prijzen.*²¹⁹ Voor de vaststelling van de vestigingsplaats van de kansspelaanbieder is het dus van belang te bepalen wie het juridisch en economisch risico draagt van het aangeboden kansspel. De feitelijke vaststelling van de vestigingsplaats is erg lastig omdat de organisator het spel rechtstreeks of via een wederverkoper kan aanbieden. Daarbij moeten de aan het gokbedrijf verwante (commerciële en financiële) diensten die enkel dienen om de inwoners van een bepaalde lidstaat deel te laten nemen aan het kansspel, worden onderscheiden van de hoofddienst. De werkelijke aanbieder kan derhalve in Nederland wonen of gevestigd zijn, terwijl de website ‘draait’ op een server die op een tropisch eiland staat opgesteld.²²⁰ Volgens de rechtbank Zeeland-West-Brabant moet wie gelegenheid geeft tot deelname aan een kansspel op basis van feiten en omstandigheden worden beoordeeld met inachtneming van de volgende factoren:²²¹

- waar het kansspel wordt *gehouden*²²²: is het kansspel binnenlands of buitenlands?
- wie het kansspel *organiseert*²²³: wie is de belastingplichtige?

De definitie van wat onder een internetkansspel moet worden verstaan ontbreekt in de Wet KSB. Uiteraard geldt als algemene voorwaarde dat het moet gaan om een kansspel zoals bedoeld in artikel 2, eerste lid, Wet KSB. In de parlementaire geschiedenis komt met betrekking tot internetkansspelen het verschil tussen e-gaming en e-commerce aan de orde.²²⁴ Alleen als het gaat om e-gaming wordt van een internetkansspel gesproken. Bij e-commerce wordt het internet slechts gebruikt als communicatiekanaal voor bestaande producten. Het gaat dan bijvoorbeeld om de situatie waarbij de deelname aan het kansspel per telefoon of via het internet door de deelnemer kenbaar wordt gemaakt aan de organisator. Bij deze vorm van kansspelen vindt het daadwerkelijke kansspel op de gebruikelijke, ‘fysieke’ wijze plaats en geldt het landgebonden kansspelbelastingregime.²²⁵ Bij e-gaming wordt een kansspel gespeeld door middel van een door de speler via het internet in werking gesteld elektronisch proces, waarbij de kansbepaling zich onmiddellijk of vrijwel onmiddellijk na het in werking stellen van het spelproces voltrekt. In dat geval wordt gesproken van een kansspel op afstand (KOA) ofwel een internetkansspel en geldt het internetkansspelbelastingregime.²²⁶

De maatstaf van heffing is opgenomen in artikel 3 van de Wet KSB. Het artikel koppelt in het eerste lid verschillende heffingsgrondslagen aan de eerder genoemde belastingplichtigen. De eerste twee groepen belastingplichtigen²²⁷ (casinospelen, kansspelautomatenspelen en binnenlandse internetkansspelen) worden op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a belast over de bruto spelopbrengst, het verschil tussen de in het tijdvak van een kalendermaand ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen. Indien de genoemde aanbieders geen prijzen ter beschikking stellen omdat spelers onderling tegen elkaar spelen wordt geheven over de provisie die de vergunninghouder ontvangt.

Overige binnenlandse kansspelen

Voor de niet eerder genoemde binnenlandse kansspelen, te weten de loterijen, sportwedenschappen en bingo, is de gerechtigde tot de prijs de belastingplichtige.²²⁸ De gerechtigde tot de prijs is degene die ten opzichte van de aanbieder van het kansspel aanspraak maakt op een uitkering van de prijs.²²⁹ Dit kunnen zowel natuurlijke als niet-

²¹⁹ Idem, r.o. 27.

²²⁰ Aantekening 6.2 bij Art. 1 Kansspelbelasting, Vakstudie Kansspelbelasting.

²²¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 20 augustus 2015, AWB - 13/4901, V-N 2015/59.2.3.

²²² Art. 2(2)/2(3) Wet KSB.

²²³ Art. 1 Wet KSB.

²²⁴ MvT, Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 3, p. 2.

²²⁵ Art. 1(1a) jo. Art. 1(1c) jo. Art. 1(1d sub 1) Wet KSB.

²²⁶ Art. 1(1b) jo. Art. 1(1e) Wet KSB.

²²⁷ Zoals vermeld in tabel 4 in paragraaf 3.2.3.

²²⁸ Art. 1(1c) jo. 3(1b) Wet KSB.

²²⁹ HR 27 juni 2007, r.o. 3.4.1, nr. 43108, V-N 2007/31.6.

natuurlijke alsmede een hele groep personen zijn. Niet relevant is of de speler in Nederland of het buitenland woont dan wel gevestigd is. Een beperking van de belastingplicht tot de in Nederland wonende of gevestigde personen zou op uitvoeringsproblemen stuiten.²³⁰ Dit komt omdat in deze gevallen de kansspelbelasting geschiedt door inhouding op de prijs²³¹ en de identiteit van de prijswinnaar bij de aanbieders van kansspelen nauwelijks bekend is.²³²

Buitenlandse kansspelen

Tot slot worden de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigden van buitenlandse kansspelen in de kansspelbelasting betrokken op grond van artikel 1, eerste lid, onderdelen d en e, Wet KSB. Het artikel creëert twee groepen belastingplichtigen door de deelnemers aan buitenlandse internetkansspelen in het eerste lid, onderdeel d, sub 2, in eerste instantie uit te zonderen van kansspelbelastingplicht om hen vervolgens in het eerste lid, onderdeel e, weer te onderwerpen.²³³ Dit gebeurt omdat voor de deelnemers aan buitenlandse internetkansspelen en de deelnemers aan de overige buitenlandse kansspelen een afwijkende belastinggrondslag geldt. De deelnemer aan een buitenlands internetkansspel is belastingplichtig over zijn spelresultaat, het verschil tussen de in een kalendermaand gewonnen prijzen en gedane inzetten.²³⁴ De wetgever heeft daarover het volgende opgemerkt: *“voor de winnaar van een buitenlands internetspel, geldt dat de snelle opeenvolging van achtereenvolgende spelen, het heen en weer gaan van inzetten en uitkeringen tussen de speler en de organisator van het spel er toe leidt dat toepassing van het huidige heffingssysteem voor casinospelen voor deze categorie prijswinnaars het best toepasbaar is.”*²³⁵

De deelnemer aan de overige buitenlandse kansspelen (afgezien van casinospelen en kansspelautomatenspelen²³⁶) is belastingplichtig over de prijs, zonder aftrek van inleg of andere kosten.^{237,238} Deze groep deelnemers is belastingplichtig gemaakt om te voorkomen dat de onbelastbaarheid van de prijzen een stimulans zou zijn om deel te nemen aan buitenlandse kansspelen.²³⁹ Binnenlandse kansspelen zouden zich hierdoor in een ongunstiger concurrentiepositie bevinden. Om te voorkomen dat over de prijzen van buitenlandse kansspelen twee keer belasting wordt geheven treedt Nederland op basis van artikel 38 AWR terug als in het buitenland een soortgelijke belasting is geheven. Op basis van artikel 52, eerste lid, BvdB 2001²⁴⁰ wordt voor de kansspelbelasting de vrijstellingsmethode toepast.²⁴¹

De prijs

Wat onder een prijs moet worden verstaan in de zin van de kansspelbelasting is bepaald in artikel 3, tweede lid van de Wet KSB. Het betreft alle goederen waaraan in het economische verkeer waarde kan worden toegekend. Het woord goederen komt civielrechtelijke betekenis toe. Dit houdt in dat alle zaken en vermogensrechten een prijs kunnen zijn.²⁴²

²³⁰ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 8.

²³¹ Art. 6 Wet KSB.

²³² Enter, ‘Kansspelbelasting’, FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 29.

²³³ Ik beschouw de groep belastingplichtigen zoals genoemd in artikel 1, eerste lid, onderdeel e van de Wet KSB niet als aparte groep belastingplichtigen maar schaar hen onder de vierde groep belastingplichtigen zoals aangegeven in het eerste onderdeel van paragraaf 3.2.3.

²³⁴ Art. 3(1c) Wet KSB.

²³⁵ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 583, nr. 3, p. 5.

²³⁶ De in Nederland woonachtige of gevestigde deelnemer aan buitenlandse casinospelen en kansspelautomatenspelen wordt niet in de Nederlandse kansspelbelasting betrokken.

²³⁷ Art. 3(1b) Wet KSB.

²³⁸ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 6.

²³⁹ Idem.

²⁴⁰ Besluit voorkoming dubbele Belasting van 21 december 2000, Stb. 2000/642.

²⁴¹ Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 4, p. 6, zie paragraaf 4.2.2.

²⁴² Art. 3:1 BW.

Bovendien moet, om van een prijs te kunnen spreken, de prijs uit hoofde van de deelneming aan de deelnemers toevallen.²⁴³ Dit toevallen ziet op de onzekere gebeurtenis die aan de kansbepaling ten grondslag ligt.^{244,245} Valt een prijs bijvoorbeeld op een niet uitgegeven lot en vervalt deze daarmee aan de aanbieder dan is de prijs niet verkregen uit hoofde van deelneming. Er is dan geen sprake van een belastbaar feit voor de kansspelbelasting. Deze situatie verschilt van de omstandigheid dat de prijs niet wordt afgehaald door de prijswinnaar. In dat geval is de prijs wél ter beschikking gesteld en valt derhalve toe aan de deelnemer uit hoofde van zijn deelneming. Zodoende is sprake van een belastbaar feit voor de kansspelbelasting en dient de aanbieder de kansspelbelasting op de prijs in te houden en af te dragen aan de Belastingdienst, ondanks dat de prijs niet is uitgekeerd aan de prijswinnaar.²⁴⁶

Bestaat de prijs uit een ander goed dan een geldbedrag dan moet volgens artikel 3, derde lid, Wet KSB de prijs worden gewaardeerd op zijn waarde in het economisch verkeer. Dit betekent dat de waarde van de prijs gesteld wordt op het geldbedrag dat de prijswinnaar zou ontvangen als hij de prijs direct zou doorverkopen aan een derde.²⁴⁷ Volgens de Hoge Raad is de verkoopprijs de prijs die bij aanbieding van de zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed.²⁴⁸ Het gaat bij de waardebepaling van een prijs voor de kansspelbelasting dus om de geobjectiveerde waarde van de prijs als tweedehands goed.

Vrijstellingen

Artikel 4, eerste lid, Wet KSB bevat twee vrijstellingen van kansspelbelasting. De vrijstellingen zijn alleen van toepassing als de speler belast is over de prijs op basis van artikel 1, eerste lid, onderdelen c of d. Concreet betreft het de prijswinnaars van (zowel binnenlandse als buitenlandse) loterijen, sportwedenschappen en bingo's. Indien sprake is van buitenlandse casinospelen, internetkansspelen of kansspelautomatenspelen vinden de vrijstellingen dus geen toepassing. Bij de kansspelbelasting speelt de persoon van de gerechtigde tot de prijs slechts een ondergeschikte rol. Of de prijswinnaar één persoon of een hele groep is, is voor de (prijs)vrijstelling irrelevant.

De in de wet als eerst genoemde vrijstelling geldt voor prijzen met een waarde van niet meer dan € 449.²⁴⁹ Het doel is om 'kleine prijzen' uit te zonderen van kansspelbelasting om de administratieve lasten te beperken.²⁵⁰ Gaat de waarde van de prijs de vrijstelling te boven, dan dient kansspelbelasting te worden ingehouden over het gehele bedrag. De vrijstelling van € 449 betreft dus een drempelbedrag en niet een belastingvrije som.²⁵¹

De tweede prijsvrijstelling geldt voor de zogenoemde 'eigen geldjes'. In artikel 4, eerste lid, onderdeel b, Wet KSB is bepaald dat de prijs is vrijgesteld indien de waarde van die prijs niet uitgaat boven de inleg. Indien een deelnemer aan een loterij bijvoorbeeld een lot heeft gekocht van € 1.250 en deze deelnemer heeft recht op een prijs van € 1.000, dan is deze prijs van kansspelbelasting vrijgesteld.²⁵² Is de waarde van de prijs één euro hoger dan de inleg, in dit voorbeeld € 1.251, dan moet een bedrag van € 377 (30,1% van € 1.251) aan kansspelbelasting worden ingehouden, ondanks het feit dat de deelnemer er daardoor € 376 op achteruitgaat.

²⁴³ Art. 3(2) Wet KSB.

²⁴⁴ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 43.

²⁴⁵ Art. 2(1a) Wet KSB.

²⁴⁶ Zie de laatste alinea van paragraaf 3.2.1.

²⁴⁷ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 6.

²⁴⁸ Ingevolge vaste jurisprudentie van de Hoge Raad, zoals blijkt uit: HR 5 februari 1969, nr. 16 047, BNB 1969/63.

²⁴⁹ Art. 4(1a) Wet KSB.

²⁵⁰ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 6.

²⁵¹ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 50.

²⁵² Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 51.

Ten tijde van invoering van de loterijbelasting was de wetgever al bedacht op oneigenlijk gebruik van de vrijstellingen.²⁵³ Door opsplitsing van de prijs naar afzonderlijke waarden zodat elke afzonderlijke prijs onder de € 449 blijft, zou geen kansspelbelasting meer verschuldigd zijn. Om dit te voorkomen is in artikel 4, tweede lid, Wet KSB een fictiebepaling opgenomen. Alle ter beschikking gestelde prijzen worden als één prijs aangemerkt als aan de volgende drie voorwaarden wordt voldaan:²⁵⁴

1. het betreft een loterij of prijsvraag;
2. waarbij de prijzen zijn verschuldigd door dezelfde schuldenaar;
3. en de prijzen zijn gevallen op een lot of een onderdeel van een lot op grond van dezelfde toevallige gebeurtenis.²⁵⁵

3.2.4 Wijze van heffing en tarief

Het gegeven dat de belastingplicht binnen de kansspelbelasting afhangt van drie omstandigheden is ook van invloed op de wijze van heffing. De meest doelmatig geachte wijze van heffing kan als gevolg hiervan per groep belastingplichtigen verschillen. Daarom is in hoofdstuk V van de kansspelbelasting (Art. 5a tot en met 8a) per categorie belastingplichtige de wijze van heffing bepaald. In deze subparagraaf wordt aan de wijze van heffing en het van toepassing zijnde tarief meer aandacht besteed.

Algemeen

De kansspelbelasting is een aangiftebelasting. Dit houdt in dat de belastingplichtige of inhoudingsplichtige de verschuldigde belasting op de aangifte vermeldt en het verschuldigde bedrag overmaakt naar de Belastingdienst.²⁵⁶ Wordt de aan de belanghebbende gezonden aangifte niet teruggezonden dan kan de inspecteur een naheffingsaanslag kansspelbelasting opleggen.²⁵⁷ Verzendt de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige de aangifte niet tijdig of betaalt hij de belasting niet tijdig dan kan de inspecteur een verzuimboete opleggen.²⁵⁸

Van oorsprong is de kansspelbelasting een tijdstipbelasting, waarbij de inhoudingsplichtige de belasting inhoudt op het tijdstip dat de prijs ter beschikking wordt gesteld.²⁵⁹ Als gevolg van de eerder genoemde differentiaties in de belastingplicht verschilt de wijze van heffing thans per categorie.

Casinospelen, kansspelautomatenspelen en binnenlandse internetkansspelen

Ingevolge artikel 5a Wet KSB dienen de in artikel 1, eerste lid, onderdeel a en b genoemde belastingplichtigen de in een tijdvak verschuldigde belasting te voldoen op aangifte. Dit zijn de vergunninghouders van binnenlandse casinospelen, kansspelautomatenspelen en internetkansspelen. De wetgever heeft, gezien het short-odd karakter van dergelijke spelen, ervoor gekozen om eenzelfde wijze van heffing voor deze drie categorieën belastingplichtigen te introduceren.²⁶⁰

Volgens het tweede lid van artikel 5a Wet KSB is de belasting verschuldigd op de laatste dag van het tijdvak als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB. Via artikel 19, tweede lid, AWR en artikel 26 van de Uitvoeringsregeling AWR is bepaald dat het tijdvak onder voorwaarden in plaats van op een kalendermaand, op een kwartaal kan worden gesteld.

Zoals eerder aangegeven wordt de heffingsgrondslag voor de desbetreffende aanbieders gevormd door het bruto spelresultaat²⁶¹. Mocht het verschil tussen de inzetten en de prijzen

²⁵³ MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 8.

²⁵⁴ Art. 4(2) Wet KSB.

²⁵⁵ Zie voor een uitgebreider beschrijving: Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 52.

²⁵⁶ Art. 10 jo Art. 19 AWR.

²⁵⁷ Art. 20 AWR.

²⁵⁸ Art. 67a AWR.

²⁵⁹ Zie Art. 6(3) Wet KSB.

²⁶⁰ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 62.

²⁶¹ Art. 3(1a) Wet KSB.

in een kalendermaand leiden tot een negatief bedrag, dan biedt artikel 5a, derde lid, Wet KSB de mogelijkheid dit verlies te verrekenen met toekomstige tijdvakken ('carry forward').

Overige binnenlandse kansspelen

Bij de overige binnenlandse kansspelen, anders dan bij casinospelen, kansspelautomatenspelen en internetkansspelen, is de gerechtigde tot de prijs de belastingplichtige.²⁶² De kansspelbelasting wordt bij deze belastingplichtigen, ingevolge artikel 6, eerste lid, Wet KSB, geheven volgens het oorspronkelijk systeem van inhouding op de prijs. Dat betekent dat de inhoudingsplichtige de kansspelbelasting inhoudt op de bruto prijs en afdraagt aan de Belastingdienst. De netto prijs wordt vervolgens uitgekeerd aan de gerechtigde. Artikel 6, tweede lid, Wet KSB merkt de inhoudingsplichtige aan als degene die de prijs is verschuldigd. Niet van belang is wie de prijs betaalt of uitkeert, maar ten aanzien van wie de gerechtigde een afdwingbaar recht heeft op de prijs.²⁶³ Het civiele recht speelt hierbij dus een belangrijke rol.

Deze wijze van heffing is ten tijde van invoering van de loterijbelasting ingevoerd vanwege zijn eenvoud.²⁶⁴ Door de vergunninghouder verantwoordelijk te maken voor de signalering en correcte verwerking van het belastbare feit is het voor de inspecteur en ontvanger niet langer noodzakelijk om achteraf de namen en adressen van de prijswinnaars te achterhalen en hen een aanslag kansspelbelasting op te leggen. Daardoor wordt het aantal personen dat direct te maken krijgt met de Belastingdienst behoorlijk verminderd. De inhoudingsplichtige wordt hiermee in de woorden van Enter 'een onbezoldigd inspecteur' (vaststellen van de verschuldigde belasting) en 'ontvanger' (innen van de verschuldigde belasting).²⁶⁵

Het moment waarop de kansspelbelasting verschuldigd wordt, is volgens artikel 6, derde lid, Wet KSB, het tijdstip waarop de prijs ter beschikking wordt gesteld. Volgens de Hoge Raad is sprake van het 'ter beschikking stellen' van een prijs indien de gerechtigde tot die prijs een onvoorwaardelijk recht op uitbetaling van de prijs verkregen.²⁶⁶ Volgens het hof Den Haag is dit het moment waarop de inhoudingsplichtige kenbaar maakt dat de prijs zal worden uitgekeerd.²⁶⁷

De bedoeling van de wetgever om het heffingstijdstip te koppelen aan één moment vindt eveneens zijn oorsprong in eenvoudsoverwegingen.²⁶⁸ Zo kent artikel 13a Wet LB 1964 bijvoorbeeld verschillende tijdstippen waarop het loon beschouwd wordt te zijn genoten. Naast het tijdstip waarop het loon ter beschikking van de werknemer wordt gesteld, is loon ook genoten als het betaald, verrekend, rentedragend en vorderbaar en tevens inbaar wordt. Zou in de kansspelbelasting worden aangesloten bij bijvoorbeeld het moment van uitkeren van de prijs, dan zou voor elk tijdstip waarop een prijs wordt uitgekeerd een aangifte kansspelbelasting moeten worden ingediend.²⁶⁹

Op basis van artikel 6, derde lid, Wet KSB juncto artikel 10, tweede lid AWR en artikel 19, derde lid, AWR dienen de aangifte en betaling van de belasting binnen één maand na het tijdstip waarop de prijs ter beschikking is gesteld, te worden voltooid. In het pakket Overige Fiscale Maatregelen (OFM 2018) wil het kabinet, indien is voldaan aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, in een nieuw in te voeren vijfde lid van artikel 6 Wet KSB het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is, stellen op de laatste dag van de kalendermaand of van het kalenderkwartaal waarin de prijs ter beschikking is gesteld.²⁷⁰

²⁶² Art. 1(1c) Wet KSB.

²⁶³ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 1.

²⁶⁴ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 5.

²⁶⁵ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 66.

²⁶⁶ HR 29 juni 2007, nr. 43 108, r.o. 3.4.1, BNB 2008/154.

²⁶⁷ Hof Den Haag 29 mei 2002, nr. 00/2837, r.o. 6.3, V-N 2002/48.6.

²⁶⁸ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 67.

²⁶⁹ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 67.

²⁷⁰ Artikelsgewijze toelichting, artikel X, Overige Fiscale Maatregelen 2018, MvT, Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 13.

Buitenlandse kansspelen

Met betrekking tot de buitenlandse kansspelen kent de kansspelbelasting twee verschillende wijzen van heffing omdat de wetgever de heffingsgrondslag voor buitenlandse internetkansspelen en de overige buitenlandse kansspelen heeft gedifferentieerd.

Ingevolge artikel 8a, eerste lid, Wet KSB moeten de in Nederland woonachtige of gevestigde gerechtigden tot de prijzen van buitenlandse internetkansspelen kansspelbelasting op aangifte voldoen. Zij zijn dus zelf verantwoordelijk voor het tijdig indienen van een aangifte kansspelbelasting en de tijdige betaling van de verschuldigde kansspelbelasting. In het tweede lid is opgenomen dat de belasting verschuldigd wordt op de laatste dag van de kalendermaand waarin de prijzen zijn gewonnen. Omdat het aangiftetijdvak hier in de wet is bepaald is de tijdvaakaanwijzing van artikel 26 Uitvoeringsregeling AWR niet nodig.²⁷¹ Voorts is voor deze groep belastingplichtigen geen verliesverrekening mogelijk gemaakt.

In artikel 8 van de kansspelbelasting is de wijze van heffing geregeld ten aanzien van de in Nederland wonende prijswinnaar bij de overige buitenlandse kansspelen. Het betreft de belastingplichtigen genoemd in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, Wet KSB. Ook zij moeten de belasting op aangifte voldoen. Volgens het tweede lid van artikel 8 is de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de prijs ontvangen of verrekend wordt, ter beschikking van de belastingplichtige wordt gesteld, of rentedragend wordt, dan wel vorderbaar en tevens inbaar. Anders dan bij buitenlandse internetkansspelen wordt bij de overige buitenlandse kansspelen voor wat betreft het heffingstijdstip dus wel aansluiting gezocht bij de loon- en inkomstenbelasting.²⁷² De wetgever is er bij het bepalen van de wijze van heffing van uitgegaan dat het winnen van een prijs bij een buitenlands kansspel vaak een eenmalige gebeurtenis is.²⁷³ Dit in tegenstelling tot het spelen van kansspelen via het internet waarbij de wetgever op basis van de aard van de spelen er van uit is gegaan dat er in een kalendermaand doorgaans verschillende prijzen worden gewonnen (short odd kansspelen).

Tarief

De kansspelbelasting kende tot voorkort voor alle typen spelen en belastingplichtigen hetzelfde, proportionele tarief van 29%.²⁷⁴ Per 1 januari 2018 is het tarief verhoogd naar 30,1%.²⁷⁵ Deze verhoging moet de derving compenseren die optreedt als gevolg van het uitstellen van de inwerkingtreding van het wetsvoorstel KOA. Er wordt voorgesteld om het tarief weer terug te brengen naar 29% zodra het wetsvoorstel KOA zes maanden in werking is getreden.²⁷⁶

In de parlementaire behandeling van de Wet op de loterijbelasting komt de vraag op of er een proportioneel of een progressief moest worden ingevoerd.²⁷⁷ Daarbij is gekozen voor een proportioneel tarief, waarbij direct verwezen werd naar het laagste tarief in de inkomstenbelasting (het bijzondere tarief). Een progressief tarief zoals dat in de loonbelasting en inkomstenbelasting van toepassing is, waarbij rekening wordt gehouden met alle inkomsten in een tijdvak, zou voor de kansspelbelasting uitvoeringstechnische problemen geven.

Het tweede lid van artikel 5 Wet KSB bevat de bruteringsregel indien een nettoprijs ter beschikking wordt gesteld. In die gevallen neemt de inhoudingsplichtige de kansspelbelasting voor zijn rekening. Als gevolg daarvan verkrijgt de gerechtigde tot de prijs een extra voordeel (namelijk de belasting die niet van hem wordt geheven). Dit voordeel moet bij de waarde van

²⁷¹ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 69.

²⁷² Art. 13a Wet LB 1964 en Art. 3.146 Wet IB 2001.

²⁷³ Aantekening 2.4.2 bij Art. 8 Kansspelbelasting, Vakstudie Kansspelbelasting.

²⁷⁴ Art. 5(1) Wet KSB.

²⁷⁵ MvT, Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 8.

²⁷⁶ De genoemde termijn van zes kalendermaanden is de termijn die de Kansspelautoriteit nodig heeft voor de implementatie van de desbetreffende maatregelen.

²⁷⁷ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 4.

de prijs worden opgeteld. Gezien het tarief van 30,1% dient de ter beschikking gestelde (netto) prijs op 69,9% (100-30,1) te worden gesteld. De heffingsgrondslag bedraagt in die gevallen: 69,9% (prijs) + 30,1% (belasting) = 100%.

De brutering is beperkt tot de situaties waarin de speler belastingplichtig is over de prijs en degene die de prijs verschuldigd is de belasting voor zijn rekening neemt. Het voor eigen rekening nemen van de kansspelbelasting is niet aan de orde bij binnenlandse casinospelen, kansspelautomatenspelen en internetkansspelen omdat in die situaties degene die de prijzen verschuldigd is zelf de belastingplichtige is.

3.3 Wetsvoorstel KOA

Het wetsvoorstel KOA bevat hoofdzakelijk maatregelen die zien op het reguleren van de onlinekansspelmarkt.²⁷⁸ Als gevolg van de opkomst van de illegale onlinekansspelmarkt²⁷⁹ poogt de regering de vraag naar online kansspelen te kanaliseren. Daarom bevat het wetsvoorstel, naast juridische bepalingen, ook een aanpassing van de kansspelbelasting.

Om de beoogde kanalisatiegraad van 80%²⁸⁰ te behalen werd in het oorspronkelijke wetsvoorstel een onderscheid gemaakt tussen legale en illegale kansspelen op afstand, met name met betrekking tot het tarief. Voor legale kansspelen op afstand zou een tarief van 20% gelden, ten opzichte van 29% voor de overige kansspelen (zijnde de landgebonden kansspelen en illegale internetkansspelen). Vanuit de kansspelbranche, de Raad van State en de politiek zijn tegen dit voornemen echter verschillende bezwaren geuit²⁸¹; zo zou de tariefdifferentiatie leiden tot concurrentievervalsing, afbakeningsproblemen en bovendien tot ontoelaatbare staatssteun. Hoewel de regering ondanks de eerder aangevoerde argumenten geen aanleiding zag²⁸² om de tariefdifferentiatie te schrappen, is zij in een later stadium toch overtuigd geraakt van de noodzaak tot een geüniformeerd tarief van thans 30,1%.²⁸³

Zodoende worden de vergunninghouders, na inwerkingtreding van het Wetsvoorstel KOA, voor het aanbieden van kansspelen op afstand op dezelfde manier en tegen hetzelfde tarief belast als de huidige vergunninghouders van casinospelen en kansspelautomatenspelen. Niet de speler, maar de aanbieder van het internetkansspel is belastingplichtig over het bruto spelresultaat. De voorkeur voor een dergelijke heffingsmaatstaf ligt volgens het toenmalige kabinet in het feit dat zo *“wordt tegemoetgekomen aan een daartoe strekkend verzoek van een aantal aanbieders van kansspelen op afstand met een groot marktaandeel. Het bruto spelresultaat is ook de meest voorkomende belastinggrondslag in de lidstaten van de EU die kansspelen op afstand hebben gereguleerd.”*²⁸⁴ De regering verwacht dat bij een belastingtarief van 29% de kanalisatiegraad na drie jaar uitkomt op 70%.

Dit is echter niet de enige wijziging in de belastingplicht die het wetsvoorstel teweeg zou brengen. Voorgesteld wordt om de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot de prijs van een illegaal internetkansspel belastingplichtig te maken over zijn spelresultaat. Op basis van huidige wetgeving is juist alleen een illegaal (binnenlands) aanbod van internetkansspelen mogelijk, waarbij de aanbieder belastingplichtig is over het bruto spelresultaat.²⁸⁵

²⁷⁸ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 2.

²⁷⁹ Uit de marktscan online kansspelen van de Kansspelautoriteit blijkt dat het aantal deelnemers aan internetkansspelen tussen de 242.000 en 437.000 ligt: Kansspelautoriteit, *Marktscan online kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 21.

²⁸⁰ Zie paragraaf 2.3.3.

²⁸¹ Zie onder andere MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 68-72 en advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4.

²⁸² MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 68.

²⁸³ Amendement, Kamerstukken II 2015/16, 33 996, nr. 14.

²⁸⁴ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 44.

²⁸⁵ Art. 1(1b) jo. Art. 3(1a) Wet KSB.

3.4 Complicaties

3.4.1 Samenhang heffingsbeginsel en doeltreffendheid

In de vorige paragrafen is het fiscale kader van de kansspelmarkt uitvoerig beschreven. Daarmee wordt antwoord gegeven op de vraag hoe de huidige kansspelbelasting is vormgegeven. Een kritische beschouwing van deze vormgeving maakt het mogelijk om de kansspelbelasting te beoordelen op zijn merites; welke doelstellingen liggen ten grondslag aan de belasting en worden deze zo efficiënt mogelijk bereikt?

In paragraaf 3.2.1 ben ik reeds ingegaan op de rechtsgrondslag van de kansspelbelasting, zijnde het buitenkansbeginsel. Hoewel ik het buitenkansbeginsel eerder heb behandeld als reden ter invoering van de kansspelbelasting, blijken uit hoofdstuk twee en (tot dusver) uit hoofdstuk drie ook andere doelstellingen aan de belasting ten grondslag te liggen van sociale, economische en fiscaal technische aard. Naar mijn mening is het heffingsbeginsel echter van doorslaggevende invloed; wordt de belasting niet geheven bij de persoon die zich in een financiële buitenkans bevindt dan vervalt daarmee de gehele rechtsgrond van de heffing. Het maakt de overige doelstellingen van de belasting irrelevant. Daarom wordt het heffingsbeginsel, ondanks dat deze deel uitmaakt van het totaal aan doelstellingen, in de navolgende subparagraaf apart besproken. Daaropvolgend komen de overige twee criteria van het toetsingskader, de doelmatigheid en doeltreffendheid, aan de orde.²⁸⁶

3.4.2 Heffingsbeginsel

Ruim vijftig jaar na invoering van de oorspronkelijke loterijbelasting dringt de vraag zich op of de wetgever de samenhang tussen het subject, het object, de grondslag, het tarief en de wijze van heffing van de kansspelbelasting uit het oog is verloren. Zo wijst een aantal leden van de Tweede Kamer bij de invoering van de belasting op het schizofrene karakter van de belasting.²⁸⁷ Enerzijds is de belasting persoonlijk van aard, gezien deze is gestoeld op het buitenkansbeginsel, anderzijds is de belasting zakelijk van aard, gezien geen rekening wordt gehouden met persoonlijke omstandigheden. Het één en ander verhoudt zich slecht met elkaar; door bij prijswinnaars in voorkomende gevallen uit te gaan van het bruto voordeel leidt een prijs die slechts één euro hoger is dan de inleg tot een veelvoud aan kansspelbelasting.²⁸⁸ Het is slechts één van de voorbeelden waarbij de zakelijke heffingsgrondslag het buitenkansbeginsel ondergraaft. De tegenstellingen binnen de kansspelbelasting zijn in de loop der jaren namelijk verhevigd. Door de belastingplicht bij bepaalde typen kansspelen te verleggen van de speler naar de aanbieder komt aan het buitenkansbeginsel, in de woorden van de Raad van State, steeds minder betekenis toe.²⁸⁹ Het gebrek aan aandacht voor de rechtsgrond van de kansspelbelasting heeft geleid tot een volstrekt willekeurig fiscaal systeem, waarbij de belastingplicht afhankelijk is gemaakt van de volgende omstandigheden:

- het type kansspel. De deelnemer aan een loterij, bingo of sportweddenschap is belastingplichtig over de prijs, terwijl de vergunninghouders van casinospelen, kansspelautomatenspelen en internetkansspelen belastingplichtig zijn over het bruto spelresultaat;
- het distributiekanaal. Op grond van de huidige Wet KSB wordt het hiervoor genoemde onderscheid in type kansspel genegeerd in het geval van internetkansspelen. De aanbieder van binnenlandse kansspelen op afstand is belastingplichtig over het bruto spelresultaat, ongeacht of er sprake is van een loterij, casinospel, sportweddenschap of kansspelautomatenspiel;
- de plaats van de activiteit. Op basis van het voorgenoemde onderscheid had wellicht verwacht mogen worden dat ook de aanbieder van buitenlandse kansspelen op afstand belastingplichtig is over het bruto spelresultaat. Dit is niet het geval; de deelnemer aan dergelijke kansspelen is belastingplichtig over zijn spelresultaat.

²⁸⁶ De Europees(rechtelijke) aspecten worden in hoofdstuk vier besproken.

²⁸⁷ MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 2.

²⁸⁸ Zie pagina 37.

²⁸⁹ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 12.

Het Wetsvoorstel KOA brengt op dit vlak geen verbeteringen. Weliswaar wordt het onderscheid in belastingplicht en belastinggrondslag tussen binnenlandse en buitenlandse kansspelen op afstand weggenomen, het wetsvoorstel creëert ook weer een nieuw onderscheid; tussen legale en illegale kansspelen, gezien het feit dat de deelnemer aan illegale kansspelen op afstand belastingplichtig wordt over zijn spelresultaat²⁹⁰.

Dit is de reden waarom ik in de inleiding van het onderzoek²⁹¹ spreek van een “bonte stoet aan wetsvoorstellen”. Met tal van wetswijzigingen wordt het ene onderscheid verevend om het volgende te creëren. De wetgever lijkt gevangen in een vicieuze cirkel waarbij afwijkingen van de oorspronkelijke rechtsgrond leiden tot nieuwe verschillen in belastingplicht welke weer leiden tot een verdere verwijdering van de oorspronkelijke rechtsgrond, etc. Dit proces is des te problematischer als de opkomst van de digitale economie in ogenschouw wordt genomen. In de woorden van Kavelaars: *“de kern van de optredende problematiek is dat het (internationale) fiscale systeem (nog) geen antwoord heeft op de ‘flexibiliteit’ van de digitale wereld.”*²⁹² De NOB onderschrijft deze visie.²⁹³ Zij vraagt zich in dat kader af of het onderscheid naar distributiekanaal binnen de kansspelbelasting voldoende toekomstbestendig is, gelet op de snelle innovatie van digitale producten en de summiere scheidslijn met landgebonden kansspelen. Samenvattend leidt het telkens gedeeltelijk aanpassen van de kansspelbelasting er slechts toe dat de belasting steeds beperkt toekomstbestendig is en bovendien alsmaar verder verwijderd raakt van zijn oorspronkelijke rechtsgrond.

Afgezien van de kritiek op de toekomstbestendigheid van de heffing leidt het huidige kansspelbelastingbeleid nu al tot een groot aantal acute problemen. Hoewel de meeste complicaties in de navolgende subparagrafen worden besproken, past het om hier alvast één complicatie toe te lichten: de gebrekkige waarborging van de rechtszekerheid. Het verwerpen van het buitenkansbeginsel en het daardoor constant, en dikwijls zeer traag, aanpassen van de belastingplicht leidt bij belanghebbenden op de kansspelmarkt tot onzekerheid en frustratie. Zo voelt Bengtsson, directeur van de Betsson Group, zich zelfs genoodzaakt een oproep te plaatsen in Het Financieel Dagblad: *“Deze wet laat al elf jaar op zich wachten en dat is schadelijk voor alle partijen, maar zeker ook voor het imago van Nederland als vooruitstrevend en toegewijd lid van de Europese Unie... Na zoveel jaren van wachten begint ons geduld op te raken... Wij zullen hierover verhaal halen bij de Europese Commissie en we hebben er alle vertrouwen in dat de Commissie de nodige stappen zal nemen.”*²⁹⁴ Blijkbaar is de aanhoudende onzekerheid dusdanig groot dat deze directeur zelfs medestanders probeert te vinden bij de Europese Commissie. Het maakt duidelijk dat een gedeeltelijke aanpassing van de kansspelbelasting, zonder aandacht voor het aan de belasting ten grondslag liggende heffingsbeginsel, niet langer volstaat.

3.4.3 Doeltreffendheid

Een algemene herbezinning van de kansspelbelasting ligt eens te meer in de rede omdat het wetgevend proces wordt bemoeilijkt door tal van tegenstrijdige doelstellingen. Deze aan de kansspelbelasting ten grondslag liggende doelstellingen kunnen in drie categorieën worden onderverdeeld:

- doelstellingen van sociale aard. Idealiter draagt de kansspelbelasting bij aan het realiseren van de drie pijlers van het kansspelbeleid, te weten het voorkomen van

²⁹⁰ Ten opzichte van de legale aanbieder van kansspelen op afstand die belastingplichtig is over het bruto spelresultaat.

²⁹¹ Zie paragraaf 1.2.

²⁹² Kavelaars, *‘Fiscaal digitaal geworstel’*, NTFR 2014/2096, p. 1.

²⁹³ NOB Commissie Wetsvoorstellen, *‘Commentaar op het concept wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting in verband met het organiseren van kansspelen op afstand’*, 18 juli 2013, p. 3.

²⁹⁴ Bengtsson, *‘Nederland draait veel te lang met nieuwe regels voor onlinekansspelen’*, Het Financieel Dagblad, 26 juli 2017, p. 9.

kansspelslaving, het voorkomen van fraude en overige criminaliteit en het beschermen van de consument;

- doelstellingen van economische aard. Hierbij wordt bedoeld op de gokontmoedigende of wel kanaliserende werking die van een kansspelbelasting uit zou moeten gaan. Daarnaast dient de belasting neutraal te zijn. Dat wil zeggen dat de belasting geen gedragsveranderingen veroorzaakt ten (on)gunste van bepaalde, al dan niet illegale, spelvormen;
- doelstellingen van financiële en fiscaal technische aard. Indien een kansspelbelasting op basis van zijn rechtsgrond en de bovenstaande criteria wenselijk wordt geacht dient deze zo efficiënt mogelijk te worden vormgegeven, opdat administratieve kosten en uitvoeringskosten worden beperkt. Daarnaast genereert een belasting opbrengsten voor het Rijk.

Sociale doelstellingen

Het antwoord op de vraag óf en in welke mate de kansspelbelasting bijdraagt aan het beschermen van de consument en het voorkomen van kansspelslaving en criminaliteit ligt niet binnen het bereik van dit onderzoek. Desgevraagd kan ook de staatssecretaris van Financiën geen inzicht verschaffen in de kosten van het bestrijden van de negatieve gevolgen van kansspelen.²⁹⁵ Bovendien merkt hij op dat de kansspelbelasting niet geheven wordt om te compenseren voor de kosten van het bestrijden van negatieve gevolgen van kansspelen maar dat de opbrengsten van de kansspelbelasting naar de algemene middelen vloeien. Ik merk daarom slechts op dat de kansspelbelasting niet direct lijkt bij te dragen aan haar sociale doelstellingen.

Economische doelstellingen

Gokontmoedigend of kanalisatie?

De leden van de Eerste Kamer wijzen met betrekking tot de doelstellingen van het kansspel(belasting)beleid op de ambigüiteiten die het in zich bergt.²⁹⁶ Te denken valt bijvoorbeeld aan de gokontmoedigende werking die van de kansspelbelasting uit zou moeten gaan. Deze doelstelling wordt niet bereikt als gevolg van het bestaan van een groot illegaal aanbod van kansspelen. De kansspelbelasting werkt geen substitutie tussen kansspelen en overige goederen in de hand maar juist tussen het legale en illegale aanbod van kansspelen.²⁹⁷ Daarmee heeft de kansspelbelasting juist een negatief effect op de sociale doelstellingen; hoe hoger het belastingtarief is, des te aantrekkelijker is het illegale aanbod.²⁹⁸ De wetgever heeft zich deze tegenstrijdigheid gerealiseerd en tracht sindsdien de vraag naar kansspelen te kanaliseren. Het doel is om een ordelijk fiscaal systeem te creëren waarbij de vraag naar kansspelen op een neutrale wijze naar het legale aanbod wordt geleid. Op een gereguleerde kansspelmarkt kunnen de sociale doelstellingen immers beter worden geëffectueerd. Bovendien kunnen de opbrengsten uit de kansspelbelasting worden gebruikt om het toezicht op de kansspelmarkt te versterken, ondanks het initiële negatieve effect van de belasting op de kanalisatiegraad.

Vóór de opkomst van internetkansspelen wordt in de parlementaire geschiedenis slechts in algemene termen over de kanalisatiedoelstelling gesproken. Daarom is niet duidelijk hoe hoog de kanalisatiegraad is op de huidige landgebonden kansspelmarkt.²⁹⁹ Dit is opmerkelijk

²⁹⁵ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 40.

²⁹⁶ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 3.

²⁹⁷ BCG, 'Onderzoek online markspelen', eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 10.

²⁹⁸ BCG, 'Onderzoek online markspelen', eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 23.

²⁹⁹ Noch de Kansspelautoriteit in zijn marktscan, noch het kabinet in de parlementaire geschiedenis doet uitspraken over huidige mate van kanalisatie op de landgebonden kansspelmarkt.

aangezien de voorgenoemde sociale doelstellingen het best gewaarborgd worden op een legale kansspelmarkt. Hoe het ook zij, voor de toekomstig gereguleerde online kansspelmarkt werd als ondergrens een kanalisatiegraad van 80% beoogd bij een tarief van 20%.^{300,301} Later is dit doel omlaag bijgesteld naar 70%, als gevolg van het verdwijnen van het gedifferentieerde tarief. Hoewel op basis van het voorgaande geen concrete uitspraken over de huidige kanalisatiegraad op de (gehele) kansspelmarkt mogelijk zijn, veronderstel ik in het vervolg van het onderzoek dat de kanalisatiegraad gebaat is bij een lagere belastingdruk. Dit draagt op zijn beurt bij aan het bereiken van de sociale doelstellingen.

De kanalisatiegraad is niet de enige economische doelstelling die aan de kansspelbelasting ten grondslag ligt. Meerdere malen heeft de wetgever aangegeven dat de kansspelbelasting neutraal moet zijn.³⁰² Dit neutraliteitsconcept speelt op twee vlakken. Enerzijds doelt de wetgever op de spelvormneutraliteit; dit houdt in dat de kansspelbelasting geenszins de vraag naar een bepaald type spel beïnvloedt. Anderzijds wordt bedoeld op de neutraliteit tussen legale en illegale kansspelen; dit betekent dat kansspelbelasting geheven wordt bij de belastingplichtige onafhankelijk van de vraag of de opbrengsten op een legale of illegale manier zijn verkregen.

Duidelijk is dat beide vormen van neutraliteit met het huidige kansspelbelastingbeleid worden geschonden. Zo bevatte het originele Wetsvoorstel KOA een gedifferentieerd tarief (onder meer) afhankelijk van de vraag of het kansspel legaal dan wel illegaal werd aangeboden. Hoewel het gedifferentieerde tarief tijdens de parlementaire behandeling is ingetrokken, maakt het wetsvoorstel nog steeds onderscheid in de belastingplicht en belastinggrondslag bij legale en illegale kansspelen. Zo is bij een legaal internetkansspel de aanbieder belastingplichtig over het bruto spelresultaat, terwijl bij een illegaal internetkansspel de speler belastingplichtig is over zijn spelresultaat. Niet alleen wijkt daarmee de belastingplicht af naar gelang het kansspel legaal of illegaal is; anders dan de wetgevende macht doet voorkomen³⁰³ verschuift door de afwijkende belastinggrondslag ook de belastingdruk. Ik breng in herinnering dat het bruto spelresultaat voor de aanbieder wordt gevormd door het totaal aan omzet (inleg van de speler) minus de uitgekeerde prijzen. Het spelresultaat voor de speler is het omgekeerde van deze heffingsmaatstaf, te weten de gewonnen prijzen minus zijn inleg. Omdat de uitkeringspercentages veelal boven de 50% procent liggen en voor de deelnemers aan internetkansspelen geen verliesverrekening mogelijk is gemaakt, vergroot de regering de belastbare grondslag en de belastingdruk bij bepaalde illegale kansspelen.³⁰⁴

De spelvormneutraliteit wordt op minder impliciete wijze geschonden. De NOB merkt hierover het volgende op³⁰⁵: *“ook de Raad van State heeft al in zijn advies³⁰⁶ opgemerkt dat de wetgever afstand neemt van het beginsel van draagkracht en buitenkans en heeft geadviseerd de toen voorgestelde wijzigingen niet door te voeren. Dit advies is niet opgevolgd en de wetwijzigingen hebben enorme verschillen in effectieve belastingdruk per kansspel tot gevolg gehad.”* Hier is een belangrijke rol weggelegd voor de eerder besproken prijsvrijstelling. Omdat de gerechtigde tot een prijs is vrijgesteld van kansspelbelasting indien de waarde van de prijs niet boven de € 449 uitkomt hebben de aanbieders van loterijen en sportwedenschappen de mogelijkheid om een groot aantal relatief kleine prijzen

³⁰⁰ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 15.

³⁰¹ H2 Gambling Capital, *Benchmark of Gambling Taxation and License Fees in Eight European Member States*, rapport in opdracht van het ministerie van Financiën, 25 maart 2013.

³⁰² MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 1.

MvA, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 5, p. 1.

MvA, Kamerstukken I 2007/08, 30 583, nr. E, p. 5.

³⁰³ Zie Duynstee en Groenewegen, *De internetkansspelbelasting: een kwestie van ordinair bluffen?*, NTFR 2008/2163, p. 1 en 2.

³⁰⁴ Zie paragraaf 4.2.2, p. 55.

³⁰⁵ NOB Commissie Wetsvoorstellen, *Commentaar op het concept wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting in verband met het organiseren van kansspelen op afstand*, 18 juli 2013, p. 1.

³⁰⁶ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4.

zonder heffing van kansspelbelasting ter beschikking te stellen. Als gevolg daarvan verschilt de effectieve belastingdruk in termen van het bruto spelresultaat aanzienlijk per sector; bij de aanbieders van casinospelen en kansspelautomatenspelen is deze het hoogst (gemiddeld 29%), gevolgd door de vergunninghouders van loterijen (gemiddeld 15,5%) en tot slot de aanbieders van sportwedenschappen (gemiddeld 3,7%).³⁰⁷ Gezien het voorgaande is in verhouding tot de totale opbrengst van de kansspelbelasting slechts een klein deel van het belastinggeld afkomstig van de in oorsprong bedoelde belastingplichtige, de gerechtigde tot de prijs.

Financieel en fiscaal technische doelstellingen

De sociaaleconomische doelstellingen zijn in vergelijking met de financiële en fiscaal technische doelstellingen het belangrijkste, zo blijkt uit de woorden van het kabinet: *“de beleidsdoelstellingen van het kansspelbeleid zijn het uitgangspunt. Afdrachten aan de staat, goede doelen en sport worden daarbij beschouwd als een positief neveneffect.”*³⁰⁸

Bij nader inzien blijkt dit echter niet de gehele waarheid. Zo heeft de staatssecretaris bij monde van het kabinet een aantal jaar later gezegd dat: *“de voordelen van een stelselwijziging (een transparanter systeem, het oplossen van technische knelpunten en het in lijn brengen van de heffing in Europees verband), op dit moment niet opwegen tegen de verzwaring in de sector die de stelselwijziging met zich meebrengt.”*³⁰⁹ Daarmee stelt het kabinet de financiële gevolgen van een veranderende kansspelbelastingplicht juist boven de doelstellingen van efficiëntie en sociaaleconomische doelstellingen. Daarom veronderstel ik in het vervolg van het onderzoek dat de financiële doelstellingen van het kansspelbelastingbeleid minstens zo belangrijk zijn als de sociaaleconomische doelstellingen. De huidige financiële verhoudingen vormen daarbij het uitgangspunt.

De fiscaal technische doelstelling komt in de navolgende subparagraaf aan bod.

3.4.4 Doelmatigheid

De doelmatigheid van de kansspelbelasting is naar mijn mening de enige zuivere fiscale doelstelling van de kansspelbelasting. Het betreft de vraag hoe de kansspelbelasting zo efficiënt mogelijk kan worden vormgegeven zodat de doelstellingen worden bereikt tegen zo min mogelijk administratieve lasten en uitvoeringskosten.

In overeenstemming met het eerder aangehaalde advies van de Raad van State³¹⁰ meen ik dat dat de doelmatigheid binnen de huidige kansspelbelasting niet wordt gewaarborgd. De kansspelbelasting is moeizaam toe te passen voor zover ze de digitale kansspelmarkt betreft en bovendien is de heffing nogal gedifferentieerd waar het bijvoorbeeld de belastingplichtige en belastinggrondslag betreft, aldus Kavelaars.³¹¹ De NOB merkt op dat de kansspelbelasting door deze verschillen proceduregevoelig en kwetsbaar is gebleken.³¹² Duynstee en Groenewegen³¹³, Kavelaars³¹⁴ en de Raad van State³¹⁵ stellen allen dat, vanwege de eerder genoemde verschillen in belastingplicht, de kansspelbelasting nauwelijks uitvoerbaar is in de praktijk. Ik zie daarom niet in hoe *“de praktijk goed uit de voeten kan met de verschillen in grondslagen en belastingplichtigen”*, zoals het kabinet stelt.³¹⁶ Ik wijs op hetgeen Stevens

³⁰⁷ Zie bijlage I.

³⁰⁸ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 5.

³⁰⁹ NnavV, Kamerstukken II 2015/2016, 33 996, nr. 6, p. 178.

³¹⁰ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 39.

³¹¹ Kavelaars, *‘Fiscaal digitaal geworstel’*, NTFR 2014/2096, p. 4.

³¹² NOB Commissie Wetsvoorstellen, *‘Commentaar op het concept wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting in verband met het organiseren van kansspelen op afstand’*, 18 juli 2013, p. 2.

³¹³ Duynstee en Groenewegen, *‘De internetkansspelbelasting: een kwestie van ordinair bluffen?’*, NTFR 2008/2163, p. 1.

³¹⁴ Kavelaars, *‘Fiscaal digitaal geworstel’*, NTFR 2014/2096, p. 2.

³¹⁵ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 2.

³¹⁶ NNavV, Kamerstukken II 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 178.

heeft opgemerkt met betrekking tot ingewikkelde belastingregimes³¹⁷: *"Hoe meer bijzondere regimes, hoe ingewikkelder ons belastingstelsel wordt. Elk streven naar vereenvoudiging moet zich daarom richten op de kritische vraag of die regimes wel nodig zijn. Ze leiden tot grotere complexiteit...en dit leidt tot de klacht dat de neutraliteit wordt verstoord"*.

In het vervolg van deze subparagraaf ga ik in op een aantal concrete complicaties die, als gevolg van de afwijkende belastingplicht en belastinggrondslag, de doelmatigheid van heffing schaden.

Bepaling belastingplicht

Op basis van de huidige kansspelbelasting³¹⁸ moet degene die deelneemt aan een internetkansspel bepalen of het kansspel binnenlands of buitenlands van aard is. Indien het een binnenlands kansspel betreft, is niet de deelnemer maar de aanbieder belastingplichtig. Daarbij zij opgemerkt dat alle binnenlandse internetkansspelen, alsmede de buitenlandse internetkansspelen die specifiek op de Nederlandse markt zijn gericht, vooralsnog illegaal zijn. De aanbieder van het kansspel zal daarom niet uit eigen beweging informatie verstrekken. De vraag luidt dan ook hoe de deelnemer aan het internetkansspel kan vaststellen of één van de aanbieders een in Nederland woonachtig of gevestigd persoon is.³¹⁹ De staatssecretaris van Financiën heeft een aantal handvatten aangereikt om te kunnen beoordelen of er sprake is van een binnenlands kansspel, te weten de taal, de provider en het webadres van de website van de aanbieder.³²⁰ De criteria zijn zwak omdat ze nauwelijks onderscheidend zijn; webadressen worden eenvoudig doorgelinkt en ook worden de websites in verschillende talen aangeboden.³²¹ De criteria zijn dan ook geenszins doorslaggevend.

Het Wetsvoorstel KOA brengt hierin geen verbetering omdat nog steeds moet worden beoordeeld of het om legale of illegale internetkansspelen gaat. In geval van het illegale aanbod is in plaats van de aanbieder van het internetkansspel de deelnemer aan het internetkansspel belastingplichtig. Daarmee wordt van deze deelnemer verwacht dat hij te allen tijde de legitimiteit van de aanbieder controleert. Dit lijkt mij geen realistische verwachting. Bovendien lijkt deze aanpak het illegaal blijven aanbieden van internetkansspelen te stimuleren.³²²

Meer algemeen verwacht ik niet dat belastingplichtigen deugdzaam aangifte zullen doen indien de opbrengsten zijn verkregen met illegale activiteiten. Met het indienen van de aangifte zouden zij hun strafbare feit erkennen en de toezichthoudende instanties mogelijk juist wijzen op hun ongehoorzaamheid. De aangifte- en belastingplicht is bij illegale kansspelen dan ook een dode letter.

Prijs

Omdat voor wat betreft de belastingplicht en belastinggrondslag in voorkomende gevallen wordt aangesloten bij de prijs(gerechtigde), is het noodzakelijk om vast te stellen wat een prijs precies is. Als gevolg van de in de kansspelbelasting opgenomen objectvrijstelling³²³ hebben de aanbieders van loterijen, bingo's en sportweddenschappen daarbij het motief om één prijs onder te verdelen in verschillende kleine prijzen die het bedrag van de vrijstelling (€ 449) niet te boven gaan. Daardoor is een antiontgaansbepaling benodigd³²⁴ waaraan uitvoeringskosten kleven.

³¹⁷ Stevens, 'Belasten of factureren', Het Financieel Dagblad, 14 juni 2016, p. 11.

³¹⁸ Art. 1(1b) jo. 1(1e) Wet KSB.

³¹⁹ Art. 2(2) Wet KSB.

³²⁰ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 583, nr. 3, p. 3.

³²¹ Duynstee en Groenewegen, 'De internetkansspelbelasting: een kwestie van ordinair bluffen?', NTFR 2008/2163, p. 5.

³²² Kavelaars, 'Fiscaal digitaal geworstel', NTFR 2014/2096, p. 4.

³²³ Art. 4(1a) Wet KSB.

³²⁴ Art. 4(2) Wet KSB.

Voorts dient te worden vastgesteld hoe hoog de waarde van de prijs is. Bij geldprijzen is dit eenvoudig maar bewerkelijker wordt de vaststelling als het gaat om prijzen in natura. Er wordt namelijk niet aangesloten bij de inkoopprijs voor de aanbieder van het kansspel maar bij de waarde in het economisch verkeer vanuit de optiek van de consument. Deze methode is gecompliceerd(er) en zelfs de staatssecretaris van Financiën heeft erkend dat het criterium tot de nodige discussies leidt.³²⁵

Daarbij betekent het feit dat de speler belastingplichtig is over de prijs dat de waarde van de prijs moet worden gebruteerd indien de aanbieder de belasting voor zijn rekening neemt.^{326,327} Het leidt tot een accumulatie van belastingdruk en heeft zodoende een negatieve impact op de neutraliteit van de heffing.

Tijdstip of tijdvakbelasting

Zoals eerder aangegeven hangt de wijze van heffing binnen de kansspelbelasting samen met het voorwerp van de belasting. In de gevallen dat de speler belastingplichtig is over de prijs is de kansspelbelasting een tijdstipbelasting.³²⁸ Deze systematiek is niet doelmatig indien veelvuldig prijzen ter beschikking worden gesteld, bijvoorbeeld bij de dagelijkse lottotrekking. In dat geval zou elke keer dat een prijs ter beschikking wordt gesteld een aangifte kansspelbelasting moeten worden ingediend en de ingehouden kansspelbelasting worden afgedragen. Vooralsnog is er immers geen wettelijke basis waarop een periodieke aangifte mogelijk is.

Tot slot maakt het feit dat de kansspelbelasting in voorkomende gevallen een tijdstipbelasting is dat kansspelbelasting is verschuldigd op het moment dat de prijs ter beschikking is gesteld.³²⁹ Het betekent dat kansspelbelasting moet worden ingehouden op een niet afgehaalde prijs. Deze systematiek is geenszins in overeenstemming met de rechtsgrondslag van de kansspelbelasting omdat de draagkracht van de prijswinnaar, als gevolg van het niet afhalen van de prijs, niet is vergroot maar desondanks wel kansspelbelasting wordt geheven. Dit schaadt de doelmatigheid van de heffing.

3.5 Conclusie

In de voorgaande paragrafen zijn de kansspelbelasting en de daarbij optredende complicaties besproken. Daaruit blijkt dat de regering met de invoering van de Wet op de loterijbelasting het tot dan toe willekeurige kansspelbelastingbeleid trachtte te moderniseren. Zo zou het uit oogpunt van een rechtvaardige lastenverdeling geoorloofd zijn de door buitenkans verkregen financiële voordelen te betrekken in een eenvoudige heffing naar proportioneel tarief. De belasting werd derhalve geheven van de gerechtigde tot de prijs, met als belastinggrondslag eveneens de prijs.³³⁰ Om de heffing en invordering van de belasting te vereenvoudigen en te verzekeren werd de kansspelbelasting geheven door middel van inhouding op afdracht. De inhoudingsplichtige werd verplicht de kansspelbelasting in te houden op de prijs en af te dragen aan de Belastingdienst.

In de loop van de vorige eeuw bleek dat het systeem van kansspelbelastingheffing bij casinospelen uitvoeringsproblemen veroorzaakte. De inhouding van kansspelbelasting op de prijzen bleek vanwege het short odd karakter van de casinokansspelen om praktische en bedrijfseconomische redenen niet uitvoerbaar. Daarom heeft de wetgever destijds de belastingplicht verschoven van de prijswinnaar naar de aanbieder van het casinospel. Dit had tot gevolg dat het buitenkansbeginsel niet meer voor elk type kansspel van toepassing was. Deze buitenkansfilosofie is later verder losgelaten toen ook de aanbieders van kansspelautomatenspelen en internetkansspelen belastingplichtig werden voor de kansspelbelasting.

³²⁵ Aantekening 4.4.1 bij Art. 3 Kansspelbelasting, Vakstudie Kansspelbelasting.

³²⁶ Zie p. 40.

³²⁷ Art. 5(2) Wet KSB.

³²⁸ Art. 6(3) jo. 8(2) Wet KSB.

³²⁹ Hoge Raad 29 juni 2007, nr. 43 108, BNB 2008/154.

³³⁰ Zonder aftrek van de inleg.

Zodoende kent de kansspelbelasting op dit moment vier verschillende groepen belastingplichtigen. Deze groepen belastingplichtigen en de toepasselijke belastinggrondslag zijn in de volgende tabel samengevat:

Tabel 4: Belastingplicht volgens de Wet KSB.

Artikel	Lid	Type kansspel / Distributiekanaal	Plaats activiteit	Belastingplichtige	Grondslag
Artikel 1	lid 1, onderdeel a	Casino- en automaten spelen	Binnenlands	Aanbieder	Bruto spelresultaat (Art. 3(1a))
	lid 1, onderdeel b	Internetspelen	Binnenlands	Aanbieder	Bruto spelresultaat (Art. 3(1a))
	lid 1, onderdeel c	Overige kansspelen	Binnenlands	Speler	Prijs (Art. 3(1b))
	lid 1, onderdeel d	Internet- en overige kansspelen Casino- en automaten spelen	Buitenlands Buitenlands	Speler -	Prijs of spelresultaat (Art. 3(1b) of 3(1c)) -

Met betrekking tot het Wetsvoorstel KOA zij opgemerkt dat het niet slechts civielrechtelijke bepalingen bevat. Omdat de kansspelbelasting een cruciale rol speelt bij de mate van kanalisatie bevat het wetsvoorstel KOA ook een aanpassing van de kansspelbelasting. Zodoende worden de aanbieders van (zowel binnenlandse als buitenlandse) kansspelen op afstand op dezelfde manier en tegen hetzelfde tarief belast als de huidige aanbieders van casinospelen en kansspelautomaten spelen, te weten over het bruto spelresultaat. De voorkeur voor deze heffingsmaatstaf ligt volgens het toenmalige kabinet in het feit dat zo *“wordt tegemoetgekomen aan een daartoe strekkend verzoek van een aantal aanbieders van kansspelen op afstand met een groot marktaandeel.”*³³¹

Ruim vijftig jaar na invoering van de oorspronkelijke loterijbelasting dringt de vraag zich op of de wetgever de samenhang tussen de vijf kernelementen van de kansspelbelasting uit het oog is verloren. Zo is de belasting enerzijds persoonlijk van aard, aangezien deze is gestoeld op het buitenkansbeginsel, anderzijds is de belasting zakelijk van aard, aangezien geen rekening wordt gehouden met persoonlijke omstandigheden.³³² Daarmee streeft de overheid twee doelen na die nimmer tegelijkertijd vervuld kunnen worden. De tegenstellingen binnen de kansspelbelasting zijn in de loop der jaren bovendien verhevigd door de belastingplicht bij bepaalde typen kansspelen te verschuiven van de speler naar de aanbieder. Daarmee komt aan het buitenkansbeginsel, in de woorden van de Raad van State, steeds minder betekenis toe.³³³ Het gebrek aan aandacht voor de rechtsgrond van de kansspelbelasting heeft geleid tot een volstrekt willekeurig fiscaal systeem, waarbij de belastingplicht afhankelijk is gemaakt van het type kansspel, het distributiekanaal en de plaats van de activiteit. Het Wetsvoorstel KOA brengt op dit vlak geen verbeteringen. Weliswaar wordt het onderscheid in belastingplicht en belastinggrondslag tussen binnenlandse en buitenlandse internetkansspelen weggenomen, het wetsvoorstel gaat wederom gepaard met nieuwe differentiaties; tussen legale en illegale kansspelen, gezien het feit dat de deelnemer aan illegale internetkansspelen belastingplichtig wordt over zijn spelresultaat³³⁴.

Een algemene herbezinning van de kansspelbelasting ligt mijns inziens dan ook in de rede. Deze mening ben ik eens te meer toegedaan omdat het wetgevend proces wordt bemoeilijkt door tal van tegenstrijdige doelstellingen. Een aantal leden van de Eerste Kamer wijst met betrekking tot de doelstellingen van het kansspel(belasting)beleid op de ambiguïteiten die het in zich bergt, bijvoorbeeld wat de economische doelstellingen betreft. De gokontmoedigende werking van de kansspelbelasting wordt niet bewerkstelligd omdat de kansspelbelasting geen substitutie tussen kansspelen en overige goederen in de hand werkt maar juist tussen het legale en illegale aanbod van kansspelen. Daarmee heeft de kansspelbelasting juist een negatief effect op de sociale doelstellingen; hoe hoger het belastingtarief is, des te aantrekkelijker is het illegale aanbod. De wetgever heeft zich deze tegenstrijdigheid gerealiseerd en tracht sindsdien de vraag naar kansspelen te kanaliseren. Het doel is om een

³³¹ Mvt, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 44.

³³² Bijvoorbeeld indien kansspelbelasting moet worden afgedragen over een niet afgehaalde prijs.

³³³ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4, p. 12.

³³⁴ Ten opzichte van de legale aanbieder van kansspelen op afstand die belastingplichtig is over het bruto spelresultaat.

ordelijk fiscaal systeem te creëren waarbij de vraag naar kansspelen op een neutrale wijze naar het legale aanbod wordt geleid.

De huidige kansspelbelasting is echter alles behalve neutraal. Door het bestaan van de prijzenvrijstelling hebben de aanbieders van loterijen en weddenschappen de mogelijkheid hun prijzen netto uit te keren aan hun klanten. Als gevolg daarvan verschilt de effectieve belastingdruk in termen van het bruto spelresultaat aanzienlijk per sector. Daardoor is in verhouding tot de totale opbrengst van de kansspelbelasting slechts een klein deel van het belastinggeld afkomstig van de in oorsprong bedoelde belastingplichtige. Tot slot meen ik dat dat de doelmatigheid binnen de huidige kansspelbelasting niet wordt gewaarborgd. De kansspelbelasting is moeizaam toe te passen voor zover ze de digitale kansspelmarkt betreft en bovendien is de heffing nogal gedifferentieerd waar het bijvoorbeeld de belastingplichtige en belastinggrondslag betreft. De NOB merkt op dat de kansspelbelasting door deze verschillen proceduregevoelig en kwetsbaar is gebleken.³³⁵

Tot slot wil ik graag wijzen op drie omstandigheden waaruit de ondoelmatigheid van de huidige kansspelbelasting blijkt. De eerste complicatie doet zich voor met betrekking tot het bepalen van de belastingplicht. De vraag luidt hoe de deelnemer aan het internetkansspel kan vaststellen of één van de aanbieders een in Nederland woonachtig of gevestigd persoon is.³³⁶ De staatssecretaris van Financiën heeft een aantal handvatten aangereikt om te kunnen beoordelen of er sprake is van een binnenlands kansspel, te weten de taal, de provider en het webadres van de website van de aanbieder.³³⁷ De criteria zijn echter zwak omdat ze nauwelijks onderscheidend zijn; webadressen worden eenvoudig doorgelinkt en ook worden de websites in verschillende talen aangeboden.³³⁸ De criteria zijn dan ook geenszins doorslaggevend. De tweede complicatie betreft de vaststelling van de prijs. Als gevolg van de in de kansspelbelasting opgenomen objectvrijstelling hebben de aanbieders van loterijen en weddenschappen het motief om één prijs onder te verdelen in verschillende kleine prijzen. Daardoor is een antiontgaansbepaling benodigd³³⁹ waaraan uitvoeringskosten kleven. Voorts dient te worden vastgesteld hoe hoog de waarde van de prijs is. Bij geldprijzen is dit eenvoudig maar bewerkelijker wordt de vaststelling als het gaat om prijzen in natura. Zelfs de staatssecretaris van Financiën heeft erkend dat het criterium tot de nodige discussies leidt.³⁴⁰ De derde complicatie is de belastingheffing over een niet afgehaalde prijs. Het feit dat de kansspelbelasting in voorkomende gevallen een tijdstipbelasting is, maakt dat kansspelbelasting is verschuldigd op het moment dat de prijs ter beschikking is gesteld.³⁴¹ Het betekent dat kansspelbelasting moet worden ingehouden op een niet afgehaalde prijs. Deze systematiek is geenszins in overeenstemming met de rechtsgrondslag van de kansspelbelasting omdat de draagkracht van de prijswinnaar niet is vergroot maar desondanks wel kansspelbelasting wordt geheven. Dit schaadt de doelmatigheid van de heffing.

Hoewel op basis van het voorgaande de conclusie kan worden getrokken dat de huidige kansspelbelasting niet langer voldoet aan de aan haar gestelde doelstellingen wordt in het volgende hoofdstuk eerst het toetsingskader gecompleteerd. Zodoende wordt in hoofdstuk vier ingegaan op de Europees(rechtelijke) complicaties.

³³⁵ NOB Commissie Wetsvoorstellen, *‘Commentaar op het concept wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting in verband met het organiseren van kansspelen op afstand’*, 18 juli 2013, p. 2.

³³⁶ Art. 2(2) Wet KSB.

³³⁷ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 583, nr. 3, p. 3.

³³⁸ Duynstee en Groenewegen, *‘De internetkansspelbelasting: een kwestie van ordinair bluffen?’*, NTFR 2008/2163, p. 5.

³³⁹ Art. 4(2) Wet KSB.

³⁴⁰ Aantekening 4.4.1 bij Art. 3 Kansspelbelasting, Vakstudie Kansspelbelasting.

³⁴¹ Hoge Raad 29 juni 2007, nr. 43 108, BNB 2008/154.

H4 Europees kader en complicaties

4.1 Inleiding

Hoofdstuk vier vormt het Europese hoofdstuk van het onderzoek. Er wordt antwoord gegeven op de vraag hoe de Nederlandse kansspelbelasting zich verhoudt in Europees verband. Met het antwoord op de voorgenoemde vraag wordt het laatste criterium van het toetsingskader, te weten de Europees(rechtelijke) houdbaarheid, verduidelijkt en behandeld. Het één en ander heeft tot doel om te bepalen of de huidige en mogelijke toekomstige kansspelbelasting voldoen aan de gestelde doelstellingen.

Zodoende wordt in paragraaf 4.2 allereerst het Europeesrechtelijk kader behandeld. In de paragraaf wordt uiteengezet in hoeverre de harmonisatie van de kansspelbelasting tot stand is gekomen (§4.2.1) en hoe hier mogelijk inbreuk op wordt gemaakt, meer specifiek met betrekking tot de verkeersvrijheden (§4.2.2) en staatssteunaspecten (§4.2.3). Verder bestaat paragraaf 4.3 uit een rechtsvergelijkend onderzoek waarin, na een aantal inleidende opmerkingen (§4.3.1), de Nederlandse kansspelbelasting wordt vergeleken met die van een aantal andere lidstaten (§4.3.2). Het één en ander heeft tot doel om een *best practice* vast te stellen (§4.3.3). In de conclusie in slotparagraaf 4.4 wordt de relatie gelegd met het toetsingskader van hoofdstuk drie.

4.2 Europeesrechtelijk kader

4.2.1 Harmonisatie van de kansspelbelasting

Al sinds jaar en dag erkent de overheid het grensoverschrijdende karakter van kansspelen.³⁴² Dit aspect van de belasting heeft in de afgelopen jaren aan belang gewonnen als gevolg van de digitalisering van de kansspelmarkt.³⁴³ Het inherent grensoverschrijdende karakter van internetkansspelen doet de traditionele landsgrenzen vervagen en de roep om een meer internationaal gecoördineerd kansspelbeleid toenemen.³⁴⁴

De Europese Unie (EU) lijkt het aangewezen internationale samenwerkingsverband om de problematiek die gepaard gaat met de digitalisering van de economie te adresseren en waar mogelijk op te lossen. De Europese Unie heeft zich immers, zoals schriftelijk is vastgelegd in het Verdrag betreffende de (werking van de) Europese Unie (VEU/VWEU), tot doel gesteld om economische integratie tussen de lidstaten te bevorderen en een interne markt tot stand te brengen.³⁴⁵ Zodoende heeft de Europese Commissie in 2011 de handschoen opgepakt en een groenboek gepubliceerd over internetkansspelen op de interne markt. De Commissie hoopte zo een beeld te krijgen van de verschillende nationale regelgevingsmodellen om vervolgens te kunnen bepalen of actie op EU-niveau nodig was.³⁴⁶ In aansluiting op het groenboek heeft de Commissie in 2012 een mededeling verzonden waarin zij vaststelt dat het voorsnog niet opportuun is om sectorspecifieke EU-wetgeving voor te stellen.³⁴⁷ De Commissie bevestigt dat de lidstaten in beginsel vrij zijn in het stellen van de beleidsdoelen inzake kansspelen en in het bepalen van het beschermingsniveau. Zij benadrukt echter ook dat de nationale regelgevingskaders in overeenstemming met het EU-recht moeten zijn en dat de lidstaten moeten samenwerken om informatie en *best practices* met elkaar te delen. Al met al luidt de conclusie dat de harmonisatie van kansspelbelasting in Europees verband nauwelijks tot stand gekomen is.

In het vervolg van deze paragraaf wordt het Europeesrechtelijk aspect behandeld. Het betreft de vraag of de huidige kansspelbelasting en het Wetsvoorstel KOA in overeenstemming zijn met de Europese verkeersvrijheden en staatssteunaspecten. Daarbij wordt allereerst

³⁴² Zie bijvoorbeeld de memorie van toelichting ten tijde van invoering van de loterijbelasting omtrent de belastingplicht bij buitenlandse kansspelen: MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 5.

³⁴³ Kavelaars, 'Fiscaal digitaal geworstel', NTFR 2014/2096, p. 1.

³⁴⁴ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 56.

³⁴⁵ Art. 3(3) VEU jo. Art. 26 VWEU.

³⁴⁶ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 56.

³⁴⁷ Mededeling EC, COM(2012)596, 15737/2012, oktober 2012.

aandacht geschonken aan artikel 52 van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting³⁴⁸ (BvdB) waarin de vrijstelling van kansspelbelasting in grensoverschrijdende situaties is opgenomen.

4.2.2 Vrijheid van dienstenverkeer

Vrijheid van dienstenverkeer

Hoewel met betrekking tot kansspelen geen specifieke EU-regelgeving geldt, heeft het Hof van Justitie kansspelen aangemerkt als economische activiteiten.³⁴⁹ Het aanbieden van kansspelen zijn diensten in de zin van het VWEU.³⁵⁰ Dit betekent onder meer dat de in het VWEU vastgelegde verkeersvrijheden, zoals de vrijheid van vestiging³⁵¹ en de vrijheid van dienstenverkeer³⁵², van toepassing zijn en dat de bevoegdheden van lidstaten om een eigen kansspelbeleid te voeren niet onbeperkt zijn. Het VWEU verbiedt in beginsel beperkingen op de voorgenoemde vrijheden tenzij een in het VWEU vastgelegde uitzondering van toepassing is of deze uitzondering volgt uit de jurisprudentie³⁵³ van het Hof van Justitie (HvJ).

Het Hof van Justitie is het hoogste Europese rechtsorgaan en is belast met de toepassingsverklaring en de uitleg van het Unierecht.³⁵⁴ Het Hof beslist of het EU-recht door bepaalde nationale wetgeving van de lidstaten wordt geschonden. De vraag of sprake is van een schending van de fundamentele verkeersvrijheden kan op basis van vaste jurisprudentie van het HvJ worden beantwoord met behulp van een belemmeringentoets. Deze belemmeringentoets wordt in het vervolg van de subparagraaf toegepast op de Nederlandse kansspelbelasting en luidt als volgt:

- Is er sprake van een grensoverschrijdende, economische activiteit?
Voor een beroep op het vrije verkeer van vestiging en diensten is vereist dat een economische activiteit (als werknemer, ondernemer of als dienstverrichter) in een andere lidstaat wordt verricht. Als economische activiteiten kunnen gelden alle activiteiten die, met of zonder winstoogmerk, direct of indirect, in geld of natura, tegen vergoeding worden verricht.³⁵⁵ Bovendien moeten de desbetreffende economische activiteiten worden verricht door een in de EU wonend dan wel gevestigd natuurlijk persoon of rechtspersoon.³⁵⁶
- Is er sprake van discriminatie of een belemmering?
Ingevolge artikel 18 van het VWEU is elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden. Het verbod is uitgewerkt in de bepalingen betreffende de verdragsvrijheden, waaruit blijkt dat alle economische productiefactoren, ongeacht de nationaliteit van de personen³⁵⁷ of de herkomst van de goederen³⁵⁸, de diensten³⁵⁹ en het kapitaal³⁶⁰, aan de gemeenschappelijke markt kunnen deelnemen. Naast directe discriminatie is ook indirecte discriminatie naar nationaliteit verboden. Dit doet zich voor indien een regeling een onderscheidend criterium hanteert dat naar zijn aard in feite of in potentie tot een discriminatie naar nationaliteit leidt.³⁶¹ Het is voldoende dat de onderdanen van andere lidstaten in potentie worden benadeeld.

³⁴⁸ Besluit van 21 december 2000, Stb. 2000/642.

³⁴⁹ HvJ EU 8 september 2009, C-42/07, NJ 2009, 472.

³⁵⁰ Idem.

³⁵¹ Art. 49 VWEU.

³⁵² Art. 56 VWEU.

³⁵³ De zogenaemde rule of reason.

³⁵⁴ Weber, Cursus Belastingrecht EBR, 2.0.3.

³⁵⁵ Weber, Cursus Belastingrecht EBR, 5.0.2.B.b.

³⁵⁶ Art. 20 VWEU.

³⁵⁷ Art. 45(2) jo. Art. 49 VWEU.

³⁵⁸ Art. 28 VWEU.

³⁵⁹ Art. 56 VWEU.

³⁶⁰ Art. 63 VWEU.

³⁶¹ Weber, Cursus Belastingrecht EBR, 5.0.9.B.a.

- Is er sprake van een rechtvaardigingsgrond?
Het VWEU en de jurisprudentie van het HvJ laten ruimte om in bepaalde gevallen belemmerende nationale maatregelen toch toe te staan. Ingevolge artikel 45, lid 3, VWEU kan een schending van de verkeersvrijheden gerechtvaardigd zijn uit hoofde van de openbare orde, de openbare veiligheid en/of de volksgezondheid. Volgens het HvJ gaat het bij kansspelen om consumentenbescherming, fraudebestrijding en het vermijden van ernstige maatschappelijke problemen in het algemeen.³⁶² De uitzonderingen moeten strikt worden uitgelegd.³⁶³ In dat kader past het Hof van Justitie enerzijds een proportionaliteitstoets toe die inhoudt dat de nationale maatregel geschikt moet zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken (de maatregel moet als het ware passend zijn), en anderzijds een noodzakelijkheidstoets die meebrengt dat de maatregel niet verder mag gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (de maatregel moet als het ware onmisbaar zijn om het beoogde doel te bereiken).³⁶⁴

Dubbele heffing

Het feit dat de harmonisatie van kansspelbelasting niet van de grond is gekomen heeft de Nederlandse regering ertoe gebracht op unilaterale wijze aandacht te schenken aan de grensoverschrijdende implicaties van de kansspelbelasting. Zodoende heeft zij in artikel 52 van het BvdB een vrijstelling opgenomen ter voorkoming van dubbele kansspelbelasting. Artikel 52, eerste lid bepaalt dat de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot een prijs van een buitenlands kansspel is vrijgesteld van de Nederlandse kansspelbelasting indien die prijs is onderworpen aan een gelijksoortige belasting en wordt geheven vanwege een andere Mogendheid. Het eerste lid vindt geen toepassing indien de prijs als winst uit onderneming moet worden aangemerkt.³⁶⁵ In dat geval is de in het buitenland geheven kansspelbelasting aftrekbaar van de Nederlandse winst op grond van artikel 3.14, zesde lid, onderdelen a en b van de Wet IB 2001.

Het doel van de vrijstelling is evident: het voorkomen van dubbele kansspelbelasting in grensoverschrijdende situaties. Dit doel wordt echter nauwelijks bereikt, zo blijkt uit recente jurisprudentie³⁶⁶ waarbij een in Nederland woonachtig natuurlijk persoon kansspelbelasting is verschuldigd over een prijs van een Duits kansspel (Westdeutsche Lotterie). Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt namelijk dat geen sprake is van een soortgelijke belasting. De ‘Lotteriesteuer’ is verschuldigd over de nominale waarde van de – ook niet verkochte – loten. Bovendien wordt de loterijbelasting geheven van de organisator en niet van de prijswinnaar. Daarom is de Duitse kansspelbelasting niet soortgelijk aan de Nederlandse kansspelbelasting. De uitkomst van het geschil wringt aangezien de vrijstelling van dubbele kansspelbelasting vóór 2010 altijd gold voor prijzen uit Duitse en Belgische kansspelen³⁶⁷ en gezien eerdere uitspraken van de staatssecretaris van Financiën³⁶⁸: *“hier komt bij dat de bij buitenlandse aanbieders van kansspelen gewonnen prijzen alleen in de heffing van de kansspelbelasting worden betrokken indien artikel 52 BvdB niet voorziet in een objectvrijstelling, hetgeen het geval zal zijn indien de gewonnen prijs in het buitenland niet is onderworpen aan een met de Nederlandse kansspelbelasting vergelijkbare heffing. Binnen de EU zal hiervan echter grosso modo geen sprake zijn, waardoor naar mijn mening geen sprake is van een belemmering van het vrije verkeer van diensten.”* Op welke lidstaten binnen de EU de staatssecretaris zich baseert blijft een raadsel. Dit wordt nog eens onderstreept door het oordeel van het Hof Arnhem-Leeuwarden in de voornoemde beroepszaak waarin het hof

³⁶² HvJ EG 8 september 2009, C-42/07, NJ 2009, 472.

³⁶³ Weber, Cursus Belastingrecht EBR, 5.1.2.A.

³⁶⁴ Weber, Cursus Belastingrecht EBR, 4.0.6.B.

³⁶⁵ Art. 52(2) BvdB.

³⁶⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 februari 2017, 16/00216, V-N 2017/20.1.4.

³⁶⁷ Paragraaf 13 van de reeds ingetrokken Leidraad loterijbelasting, beschikking Staatssecretaris van Financiën van 15 december 1961, nr. B1/22403, V-N 1962, p. 23 e.v.

³⁶⁸ NnavV, Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 7, p. 8.

bepaalt dat de Duitse kansspelbelasting niet vergelijkbaar is met de Nederlandse kansspelbelasting.

De doeltreffendheid van de vrijstelling komt daarmee onder druk te staan en dit leidt tot de fundamentele vraag of de huidige vormgeving van de kansspelbelasting het vrije verkeer van diensten schaadt. In de onderhavige beroepszaak oordeelt het Hof met betrekking tot de vrijstelling ter voorkoming van dubbele kansspelbelasting, naar mijn mening terecht, dat van schending van het EU-recht geen sprake is. Dit komt niet, zoals de samenvatting in het Vakstudie-Nieuws doet voorkomen³⁶⁹, omdat het kansspel(belasting)beleid in Europees verband nauwelijks geharmoniseerd is, maar omdat sprake is van omgekeerde discriminatie (discriminatie van eigen onderdanen). Aangezien de belastingplicht en belastinggrondslag bij loterijen³⁷⁰ niet verschilt naar gelang deze kansspelen binnenlands of buitenlands zijn³⁷¹, is de effectieve belastingdruk in Nederland in beide gevallen even hoog³⁷²; hiervan kan geen belemmerende werking van het vrijedienstenverkeer uitgaan. Dat Nederlands ingezetenen, als gevolg van de optredende dubbele heffing, slechter worden behandeld dan buitenlands ingezetenen is volgens het HvJ (in beginsel) toegestaan.³⁷³

Strijdigheid met vrije dienstenverkeer

De vermeende vrijstelling van kansspelbelasting bij buitenlandse kansspelen is echter niet het enige aspect van de Nederlandse kansspelbelasting dat in het licht van de Europese verkeersvrijheden in twijfel is getrokken. Zoals aangegeven in hoofdstuk drie³⁷⁴ wijst de huidige kansspelbelasting tal van verschillende belastingplichtigen aan met ieder afwijkende belastinggrondslagen, hetgeen het risico op schendingen van het Europees (belasting)recht vergroot. In dat kader wijs ik op de afwijkende belastingplicht en belastinggrondslag bij internetkansspelen.³⁷⁵ Ik breng in herinnering dat bij binnenlandse internetkansspelen de aanbieder belastingplichtig is over het bruto spelresultaat (inleg minus prijzen) terwijl bij buitenlandse kansspelen de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot de prijs belastingplichtig is over zijn spelresultaat (prijzen minus inleg). Dit onderscheid leidt tot een schending van het vrije dienstenverkeer zoals blijkt uit de belemmeringentoets en een arrest van de Hoge Raad³⁷⁶:

- Is er sprake van een grensoverschrijdende, economische activiteit?
Zoals aangegeven vormen kansspelen diensten in de zin van het VWEU.³⁷⁷ Het behoeft dan ook weinig toelichting dat van een grensoverschrijdende, economische activiteit sprake is als een in Nederland woonachtige of gevestigde persoon deelneemt aan een buitenlands kansspel; buitenlandse kansspelen worden alleen als zodanig beschouwd als zij worden georganiseerd door (uitsluitend) in het buitenland woonachtige of gevestigde aanbieders.³⁷⁸
- Is er sprake van discriminatie of een belemmering?
Voor het antwoord op deze vraag is het van belang om te bepalen of de deelnemers aan een buitenlands internetkansspel slechter worden behandeld dan een vergelijkbare interne situatie.³⁷⁹ Dit is het geval, zoals impliciet is aangetoond in het vorige hoofdstuk.³⁸⁰ Zo is bij een binnenlands internetkansspel de aanbieder belastingplichtig over het bruto spelresultaat, terwijl bij een buitenlands

³⁶⁹ V-N 2017/20.1.4.

³⁷⁰ Art. 1(1c) Wet KSB.

³⁷¹ Zie Art. 1(1c) jo. 1(1d) en 3(1b) Wet KSB.

³⁷² R.o. 4.18, Hof Arnhem-Leeuwarden 7 februari 2017, 16/00216, V-N 2017/20.1.4.

³⁷³ Dit blijkt onder andere uit HvJ EG 26 januari 1993, C-112/91, V-N 1991, p. 1269. Zie ook Weber, *Cursus Belastingrecht EBR*, 5.0.9.B.b.

³⁷⁴ Paragraaf 3.2.3.

³⁷⁵ Art. 1(1b) jo. Art. 1(1e) jo. Art. 3(1a) jo. Art. 3(1c) Wet KSB.

³⁷⁶ HR 27 februari 2015, 14/03069, BNB 2015/124.

³⁷⁷ Zie paragraaf 4.2.2, eerste alinea: HvJ EG 8 september 2009, C-42/07, NJ 2009, 472.

³⁷⁸ Art. 2(3) Wet KSB.

³⁷⁹ Zie de noot van Grunn, bij HR 11 juli 2014, 13/03843, FED 2014/97.

³⁸⁰ Zie paragraaf 3.4.3 onder Economische doelstellingen.

internetkansspel de speler belastingplichtig is over zijn spelresultaat. Waar de aanbieder van een binnenlands internetkansspel de mogelijkheid heeft om verliezen in opeenvolgende tijdvakken te compenseren heeft de speler van een buitenlands internetkansspel deze mogelijkheid niet.³⁸¹ Hierdoor is de verschuldigde kansspelbelasting bij buitenlandse internetkansspelen in het algemeen hoger dan de – van de binnenlandse aanbieder geheven – kansspelbelasting die is toe te rekenen aan het bruto spelresultaat behaald bij binnenlandse internetkansspelen.³⁸² Het volgende voorbeeld dient ter verduidelijking:

Stel 10 personen leggen allen € 10 in bij een internetkansspel. De eerste 9 personen verliezen hun inleg, de tiende en gelukkigste persoon wint € 90³⁸³. Indien heffing geschiedt bij de aanbieder over het bruto spelresultaat is € 10 belast met 30,1% kansspelbelasting.³⁸⁴ Indien echter de heffing geschiedt bij de prijswinnaar over het spelresultaat is € 80 belast met 30,1% kansspelbelasting.³⁸⁵ Het is duidelijk dat het spelresultaat voor de aanbieder niet overeenkomt met het spelresultaat van een individuele speler, in het bijzonder wanneer meer dan 50% van de inzetten als prijzen worden uitbetaald.³⁸⁶ Daarmee ontstaat niet slechts een verschuiving van de belastingdruk van de aanbieder naar de speler maar neemt de totale belastingdruk toe. Dit verschil in behandeling benadeelt de deelnemers aan buitenlandse internetkansspelen ten opzichte van de deelnemers aan binnenlandse internetkansspelen en veroorzaakt derhalve een belemmering van het dienstenverkeer.

- Is er sprake van een rechtvaardigingsgrond?

Nu vaststaat dat er sprake is van een belemmering van het dienstenverkeer moet worden onderzocht of dit onderscheid kan worden gerechtvaardigd. Hiervoor moet de doelstelling van het gecreëerde onderscheid onderzocht worden. De staatssecretaris merkt daartoe op dat de heffing over de prijs van buitenlandse (internet)kansspelen noodzakelijk is omdat, wanneer in het buitenland geen kansspelbelasting wordt geheven, een deel van de effectiviteit van het Nederlandse kansspelbeleid wordt ondergraven.³⁸⁷ Bovendien zou de door de Nederlandse wetgeving veroorzaakte discriminatie worden gerechtvaardigd omdat de Nederlandse wetgever op grote moeilijkheden zou stuiten om buitenlandse aanbieders van internetkansspelen als belastingplichtige voor de kansspelbelasting aan te wijzen.³⁸⁸

Hoewel een beperking van de verkeersvrijheden gerechtvaardigd kan zijn uit hoofde van een doelmatige invordering van belasting³⁸⁹, doet de HR deze stelling in het onderhavige geval resoluut af: het (belemmerende) onderscheid staat niet in proportie tot het nagestreefde doel.³⁹⁰ Het feit dat Nederland poogt om (buitenlandse) prijzen in ieder geval één keer in de kansspelbelasting te betrekken rechtvaardigt geenszins de zwaardere belastingheffing van de deelnemers van buitenlandse internetkansspelen. Zodoende wordt geen rechtvaardigingsgrond naar voren gebracht en blijkt de

³⁸¹ Art. 8a Wet KSB bevat geen verliesverrekening.

³⁸² R.o. 4.3.2 HR 27 februari 2015, 14/03069, BNB 2015/124.

³⁸³ Een uitkeringspercentage van 90% van de prijzen is gebruikelijk bij internetkansspelen, zie:

Kansspelautoriteit, *Marktscan online kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 63.

³⁸⁴ 10 maal € 10 = € 100 aan inleg, minus € 90 aan uitgekeerde prijzen maakt € 10 bruto spelresultaat.

³⁸⁵ De eerste negen personen verliezen hun inleg zonder toekomstige compensatiemogelijkheid. De laatste persoon is belast over zijn spelresultaat, in casu € 90 aan prijzen minus € 10 aan inleg.

³⁸⁶ Duynstee en Groenewegen, *‘De internetkansspelbelasting: een kwestie van ordinair bluffen?’*, NTFR 2008/2163, p. 1 en 2.

³⁸⁷ NnavV, Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 7, p. 8.

³⁸⁸ NnavV, Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 7, p. 8 en HR 27 februari 2015, 14/03069, r.o. 4.4.1, BNB 2015/124.

³⁸⁹ Vergelijk HvJ EU 18 oktober 2012, C-498/10, V-N 2012/57.13.

³⁹⁰ HR 27 februari 2015, 14/03069, r.o. 4.4.3, BNB 2015/124.

kansspelbelasting in voorkomende gevallen in strijd met de vrije verkeersbepalingen van het EU-recht.³⁹¹

De wetgever heeft, geconfronteerd met de voorgaande problematiek, gemeend het verschil in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse internetkansspelen te moeten oplossen.³⁹² Op basis van het Wetsvoorstel KOA wordt daarom de aanbieder van (zowel binnenlandse als buitenlandse) internetkansspelen belastingplichtig, over het bruto spelresultaat.³⁹³ Alle goede bedoelingen van de wetgever ten spijt creëert het wetsvoorstel nieuwe differentiaties in de belastingplicht en belastinggrondslag. Het verschil in behandeling tussen legale en illegale internetkansspelen is in het voorgaande hoofdstuk reeds aan bod gekomen.³⁹⁴ Voorts brengt het wetsvoorstel een onderscheid aan naar gelang een kansspel via het internet, dan wel via traditionele distributiekkanalen wordt aangeboden.³⁹⁵ Dit onderscheid is ook een aantal leden van de Eerste Kamer niet onopgemerkt gebleven; zij vragen naar de mogelijke staatssteunaspecten van het wetsvoorstel.³⁹⁶ Dit vormt het onderwerp van de navolgende subparagraaf.

4.2.3 Staatssteun

Aanleiding

De vragen vanuit de Eerste Kamer omtrent de staatssteunaspecten van het Wetsvoorstel KOA zijn niet ongegrond. In de inleiding van dit onderzoek is al aangegeven dat dat het voorlopige oordeel van de Europese Commissie luidt dat sprake is van verboden staatssteun aan de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo vanwege het verschil in fiscale behandeling met de aanbieders van internetweddenschappen en -bingo.³⁹⁷ Voorts geeft de Commissie aan dat de prijzenvrijstelling van € 449 niet verenigbaar is met de interne markt. Hoewel de staatssecretaris van Financiën, na bestudering van het oordeel, in het voorjaar van 2017 een wijziging zou voorstellen om een mogelijke infractieprocedure te voorkomen, laat deze wijziging vooralsnog op zicht wachten. In het vervolg van deze subparagraaf zal ik daarom de staatssteunaspecten van het Wetsvoorstel KOA analyseren.

Staatssteun in het kort

Staatssteun valt onder het EU-recht en is gedefinieerd in artikel 107, lid 1, VWEU. Het artikel kent vier criteria waaraan cumulatief moet zijn voldaan. Als een regeling (in potentie) aan de criteria voldoet, dient de lidstaat op grond van artikel 108 VWEU de voorgenomen maatregel aan de Europese Commissie voor te leggen. Uitsluitend de Commissie kan de maatregel definitief kwalificeren als verboden staatssteun. In het tweede en derde lid van artikel 107 VWEU is een aantal uitzonderingen op de hoofdregel opgenomen. Het tweede lid bevat drie onvoorwaardelijke uitzonderingen. Dit betekent dat de voor het tweede lid kwalificerende maatregelen door de Commissie worden goedgekeurd zonder nadere voorwaarden te stellen.³⁹⁸ Het gaat bijvoorbeeld om steun in verband met natuurrampen. Het derde lid heeft betrekking op de voorwaardelijke uitzonderingen ('kanbepaling'), waarbij de Commissie de bevoegdheid heeft om de voorgenomen maatregel, al dan niet onder nader te stellen voorwaarden, goed te keuren.³⁹⁹ Het gaat hier onder meer om steunmaatregelen ter bevordering van de ontwikkeling van economisch zeer zwakke regio's. Indien een maatregel zonder expliciete goedkeuring van de Commissie wordt geïmplementeerd en deze als

³⁹¹ R.o. 4.5.1 HR februari 2015, 14/03069, BNB 2015/124.

³⁹² MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56.

³⁹³ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 150.

³⁹⁴ Paragraaf 3.4.2.

³⁹⁵ Zie paragraaf 3.3: bij alle internetkansspelen (casino, loterij, bingo, etc.) is de aanbieder belastingplichtig over het bruto spelresultaat terwijl bij de landgebonden kansspelen de belastingplicht afhangt van het type kansspel (casino – aanbieder over het bsr, loterij – speler over de prijs, etc.).

³⁹⁶ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56.

³⁹⁷ MvA, Kamerstukken II 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56.

³⁹⁸ Kavelaars, 'Staatssteun in de picture', NTFR-B 2012/8, p. 1.

³⁹⁹ Idem.

steunmaatregel kwalificeert wordt gesproken van verboden steun. Deze steun moet op last van de Commissie, inclusief rente, worden teruggevorderd van de begunstigden.⁴⁰⁰ Tot slot is de minimisregeling nog van belang; een staatssteunmaatregel wordt toch aanvaard indien deze een bepaald bedrag per begunstigde niet overtreft.⁴⁰¹ In het vervolg van het onderzoek wordt op de minimisregeling niet verder ingegaan.

Zoals gezegd kent artikel 107, lid 1, VWEU vier cumulatieve criteria waaraan moet worden voldaan om te kunnen spreken van verboden staatssteun. Het gaat om:

1. een voordeel of begunstiging;
2. van bepaalde producties of ondernemingen (selectiviteit);
3. dat bekostigd wordt uit de staatsmiddelen;
4. en het handelsverkeer ofwel de mededinging tussen de lidstaten verstoort.

De criteria dienen ruim te worden geïnterpreteerd. Hierna worden de criteria verduidelijkt en direct toegepast op het Wetsvoorstel KOA. Het gaat specifiek om de vraag of het belastingplichtig maken van de aanbieders van internetkansspelen (ongeacht het type kansspel) verboden staatssteun oplevert voor de aanbieders van landgebonden loterijen, sportwedenschappen en bingo, in welk geval de deelnemer aan het kansspel belastingplichtig blijft over de prijs.⁴⁰²

Voordeel of begunstiging

Om van een staatssteunmaatregel te kunnen spreken dient de maatregel allereerst een voordeel voor de begunstigde te bevatten. Het begrip ‘voordeel’ moet economisch worden opgevat⁴⁰³: *“er is sprake van een verboden subsidie, wanneer bepaalde ondernemingen een economisch voordeel genieten waardoor de concurrentieverhoudingen ten opzichte van andere ondernemingen worden vervalst”*, aldus het Hof van Justitie. Het kan dus zijn dat de staatssteun niet in directe zin maar slechts in wezen ten goede komt aan de onderneming (indirect voordeel).

Met betrekking tot het Wetsvoorstel KOA zorgt de prijzenvrijstelling voor een indirect voordeel.⁴⁰⁴ De prijzenvrijstelling van € 449 geldt voor belastingplichtigen die gerechtigd zijn tot een prijs, oftewel de deelnemers aan loterijen, sportwedenschappen en bingo. De aanbieders van dergelijke kansspelen hebben impliciet baat bij de prijsvrijstelling van hun consumenten omdat zij de mogelijkheid hebben om hun prijzen netto ter beschikking te stellen indien deze prijzen de waarde van € 449 niet overschrijden. Daarmee kunnen zij hun belastingdruk in termen van het bruto spelresultaat drukken.⁴⁰⁵ De belastingplichtige die belast is over het bruto spelresultaat heeft deze mogelijkheid niet. De prijzenvrijstelling is daarmee voor een groot deel verantwoordelijk voor de optredende belastingdrukverschillen tussen de kansspelen,⁴⁰⁶ ondanks het feit dat de prijzenvrijstelling op het niveau van de aanbieders van kansspelen geen directe invloed kan hebben.⁴⁰⁷

Vanuit de optiek van de Europese Commissie is de prijzenvrijstelling één van de elementen die het Wetsvoorstel KOA onverenigbaar maken met de interne markt.⁴⁰⁸ De Commissie stelt zich op het standpunt dat de prijzenvrijstelling een (indirect) voordeel oplevert voor de aanbieders van landgebonden wedenschappen en bingo ten opzichte van de aanbieders van

⁴⁰⁰ Art 15, Verordening (EG) nr. 659/1999, PbEU 1999 L 83/1-9.

⁴⁰¹ Bij steun tot een bedrag van € 200.000 per drie fiscale boekjaren neemt de Commissie aan dat er geen verstoring van het handelsverkeer zal zijn.

⁴⁰² Zie meer uitgebreid: Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56-57.

⁴⁰³ HvJ EU 23 februari 1961, C-30/59, p. 20.

⁴⁰⁴ Art. 4(1a) Wet KSB.

⁴⁰⁵ De aanbieders van dergelijke kansspelen zijn inhoudingsplichtige, Art. 6 Wet KSB.

⁴⁰⁶ Zie paragraaf 3.4.3 onder economische doelstellingen.

⁴⁰⁷ Kansspelautoriteit, *Marktscan landgebonden kansspelen 2015*, onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 9.

⁴⁰⁸ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56.

hun internetequivalent. Het is opmerkelijk dat de Commissie de landgebonden aanbieders van loterijen niet betreft in haar voorlopige staatssteunoordeel, ondanks dat de voorgenomen prijsenvrijstelling ook bij hun deelnemers van toepassing is. Het één en ander doet de vraag opkomen of de Commissie de aanbieders van loterijen per abuis of op duidelijke gronden heeft genegeerd. Hoewel het daadwerkelijke antwoord op deze vraag niet kan worden gegeven wijs ik op hetgeen Nicolaïdes heeft opgemerkt.⁴⁰⁹ Nicolaïdes stelt dat de belastingvrijstelling voor de aanbieders van goededoelenloterijen niet tot een voordeel leidt omdat zij ertoe verplicht zijn hun opbrengsten aan goede doelen te doneren⁴¹⁰: *“It follows that the tax exemption is inherently linked to the obligation of non-profit associations to pass on to third parties the net revenue they generate from lotteries and bingo. Since they must use their revenues to fund good causes and since they are not competing with for-profit operators in funding good causes, non-profit associations do not obtain an advantage in relation to for-profit providers of lotteries and bingo.”* Daarbij zij opgemerkt dat Nicolaïdes het staatssteunraamwerk toepast op de Zweedse kansspelmarkt. Zijn uitspraken zijn daarom niet één op één toepasbaar op de Nederlandse kansspelmarkt.

Ik ben van mening dat de invoering van het Wetsvoorstel KOA zal leiden tot een financieel voordeel voor de aanbieders van zowel landgebonden weddenschappen en bingo als de aanbieders van landgebonden loterijen. De aanbieders van al deze landgebonden kansspelen kennen als gevolg van hun belastingplichtvrijstelling en de prijsenvrijstelling een aanzienlijk lagere belastingdruk dan de aanbieders van hun internetequivalent, aangezien deze laatste groep 30,1% kansspelbelasting zal moeten voldoen over hun bruto spelresultaat. Ik betrek in dit argument dus eveneens de goededoelenloterijen. Zij treden, ongeacht de aanwending van hun opbrengsten, in concurrentie met de overige aanbieders van kansspelen en hebben derhalve baat bij een lagere belastingdruk.⁴¹¹ De vraag of een verplicht uitkeringspercentage of een eventuele afdrachtsverplichting de aard van de aanbieder van een kansspel dusdanig verandert dat deze aanbieder niet langer vergelijkbaar is met de overige kansspelaanbieders bevindt zich mijns inziens op het terrein van het selectiviteitscriterium.

Selectiviteit

Voordat gesproken kan worden van verboden staatssteun dient de steunmaatregel aan een bepaalde (groep) onderneming(en) ten goede te komen. Wat onder deze ‘bepaalde groep ondernemingen’ moet worden verstaan heeft zich langs jurisprudentiële weg ontwikkeld. Volgens het Hof van Justitie moet aan de hand van drie fasen worden getoetst of een bepaalde maatregel selectief is: *“de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als „selectief” veronderstelt in de eerste plaats dat wordt bepaald welke algemene of „normale” belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat. Vervolgens moet worden beoordeeld of het door de betrokken belastingmaatregel verschaft voordeel selectief is ten opzichte van die algemene belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel van de voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover zij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.”*⁴¹² *“Ten slotte dient te worden nagegaan of de maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.”*⁴¹³

Met betrekking tot het referentiekader zij opgemerkt dat, bij gebrek aan harmonisatie van de directe belastingen in Europees verband, de ‘normaal geldende belastingregeling’ dient te

⁴⁰⁹ Nicolaïdes, ‘Opinion on the Conformity of the Swedish Gambling Tax with Article 107(1) TFEU’, College of Europe University Maastricht.

⁴¹⁰ Nicolaïdes, ‘Opinion on the Conformity of the Swedish Gambling Tax with Article 107(1) TFEU’, College of Europe University Maastricht, paragraaf 6.3.

⁴¹¹ Zodoende is sprake van een, uit staatsmiddelen bekostigd, voordeel.

⁴¹² Zie HvJ EU 8 september 2011, C-78/08, r.o. 49 en HvJ EU 6 september 2006, C-88/03, r.o. 56.

⁴¹³ Het Gerecht EU 7 november 2014, T-219/10, r.o. 33, zoals bevestigd door HvJ EU 22 december 2008 C-487/06 P, r.o. 83.

worden bepaald naar nationale maatstaven.⁴¹⁴ Hiervoor is het van belang om een eventuele afwijkende maatregel in zijn wetshistorische context te bezien. Inzake de kansspelbelasting is de wetshistorische context niet geheel duidelijk. Van oudsher is de speler belastingplichtig over de prijs op grond van het buitenkansbeginsel. Dit zou betekenen dat niet de landgebonden aanbieders zich in een voordelige positie bevinden, maar juist de aanbieders van internetkansspelen zich in een nadelige positie bevinden. Deze zienswijze is niet slechts symbolisch omdat een rechtvaardigingsgrond van een staatssteunmaatregel afhangt van het referentiekader waaruit de staatssteunmaatregel wordt geanalyseerd.⁴¹⁵

Ondanks de onevenwichtige totstandkoming van de huidige kansspelbelasting kan er mijns inziens inzake het Wetsvoorstel KOA geen discussie bestaan over het referentiekader. Het toenmalige kabinet merkt duidelijk op dat met het oog op het creëren van een gelijk fiscaal speelveld ervoor is gekozen om eenzelfde belastingplicht, belastinggrondslag en belastingtarief te introduceren voor alle kansspelen op afstand.⁴¹⁶ Dit vormt het referentiekader waartegen eventuele afwijkingen moeten worden beoordeeld.

De Europese Commissie stelt zich op het standpunt dat weliswaar een gelijk speelveld voor internetkansspelen wordt geïntroduceerd, maar dat tegelijkertijd een verschil wordt gecreëerd met de landgebonden weddenschappen en bingo. In de optiek van de Commissie leidt dit onderscheid tot verboden staatssteun omdat internetkansspelen en landgebonden weddenschappen en bingo zowel juridisch als feitelijk vergelijkbaar zijn. Zoals gezegd betreft de Commissie de landgebonden loterijen niet in haar voorlopige oordeel, ondanks dat de toegepaste heffingssystematiek ten aanzien van landgebonden loterijen, weddenschappen en bingo gelijk is.⁴¹⁷ Een mogelijke verklaring hiervoor is dat de aanbieders van landgebonden (veelal goededoelen)loterijen zich niet in een vergelijkbare positie bevinden als de commerciële aanbieders van weddenschappen en bingo.⁴¹⁸ Immers, in het *Paint Graphos*-arrest heeft het Hof van Justitie ten aanzien van coöperatieve vennootschappen geoordeeld dat zij voor hun wijze van functioneren specifieke (wettelijke) beginselen volgen welke hen onderscheiden van andere marktdeelnemers.⁴¹⁹ De kenmerken die het Hof aandraagt zijn onder andere dat de coöperatie bestaat tot voordeel van hun leden en dat het bestuur niet ten voordele van externe investeerders wordt gevoerd. Ten aanzien van loterijen gelden vergelijkbare specifieke wettelijke voorwaarden; de goededoelenloterijen zijn gehouden hun opbrengsten (voor minimaal 50%) af te dragen aan goede doelen en de overige loterijen, te weten de staatsloterij en de instantloterijen, dienen minimaal 60% respectievelijk 47,5% van hun omzet uit te keren aan prijzengeld en 15% respectievelijk 18% van hun omzet af te dragen aan specifieke begunstigen. In de visie van Nicolaïdes bewerkstelligen dergelijke voorwaarden dat de aanbieders van landgebonden loterijen zich noch in een juridische, noch in een feitelijke vergelijkbare positie bevinden als de aanbieders van weddenschappen en bingo.⁴²⁰ Dit zou verklaren waarom het Wetsvoorstel KOA volgens de Europese Commissie geen verboden staatssteun oplevert voor landgebonden aanbieders van loterijen.

Indien Nicolaïdes' argumentatie wordt gevolgd zou de Europese Commissie echter in haar voorlopige staatssteunanalyse evenmin de aanbieders van landgebonden weddenschappen

⁴¹⁴ Nicolaïdes, *'Opinion on the Conformity of the Swedish Gambling Tax with Article 107(1) TFEU'*, College of Europe University Maastricht, p. 14.

⁴¹⁵ Bijvoorbeeld: indien op grond van het 'normale belastingregime' de speler van een kansspel belastingplichtig is, leidt het belastingplichtig maken van de aanbieder van casinospelen voor hem tot een nadeel (dienovereenkomstig een voordeel voor de aanbieder van andere kansspelen). Dit nadeel kan gerechtvaardigd zijn uit het oogpunt van bestrijding van misbruik en fraude. In het omgekeerde geval hoeft deze rechtvaardigingsgrond niet per definitie te gelden.

⁴¹⁶ De aanbieder van het internetkansspel wordt belastingplichtig over het spelresultaat.

⁴¹⁷ Art. 1(1c) jo. 3(1b) Wet KSB.

⁴¹⁸ Nicolaïdes, *'Opinion on the Conformity of the Swedish Gambling Tax with Article 107(1) TFEU'*, College of Europe University Maastricht, p. 14.

⁴¹⁹ HvJ EU 8 september 2011, C-78/08, r.o. 55.

⁴²⁰ Nicolaïdes, *'Opinion on the Conformity of the Swedish Gambling Tax with Article 107(1) TFEU'*, College of Europe University Maastricht, p. 15.

moeten betrekken. Het overgrote deel van deze markt wordt immers bestreken door De Lotto⁴²¹, ten aanzien van wie eveneens specifieke wettelijke voorwaarden gelden met betrekking tot het uitkerings- en afdrachtspercentage.⁴²² Nicolaides' argumentatie kan derhalve niet verklaren waarom de Europese Commissie de landgebonden loterijen niet, en de landgebonden weddenschappen wél in haar staatssteunanalyse betreft. Het negeren van de landgebonden loterijen is des te opmerkelijker aangezien de verschillen tussen kansspelen, in termen van het aantal aanbieders, de bedrijfsvoering (uitkeringspercentages) en de afdracht aan goede doelen, volgens de Commissie niet van invloed zijn op de feitelijke en juridische vergelijkbaarheid van dergelijke kansspelen.⁴²³ Op de vraag waarom de Commissie de landgebonden loterijen niet in haar staatssteunanalyse betreft moet ik het antwoord daarom schuldig blijven.

Daarentegen kan ik wel antwoord geven op de vraag of het Wetsvoorstel KOA een selectief voordeel biedt aan de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo ten opzichte van de aanbieders van internetkansspelen. Ik meen, in overeenstemming met de Commissie, dat hiervan sprake is. De aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo zijn de enige aanbieders die tot op heden subjectief zijn vrijgesteld van kansspelbelasting. De maatregel kan daarom als *prima facie* selectief worden beschouwd.⁴²⁴ Daarbij heeft de Commissie in een eerdere formele staatssteunprocedure ten aanzien van het Deense kansspelbelastingstelsel geoordeeld dat het aanbieden van internetkansspelen niet substantieel 'juridisch en feitelijk' verschilt van het aanbieden van landgebonden kansspelen.⁴²⁵ De Commissie bleek niet gevoelig voor de argumenten van de Deense regering die stelt dat internetkansspelen verschillen van landgebonden kansspelen in termen van vraag en aanbod, het aanbiedingsplatform, de financiële marge en de sociale implicaties (waaronder verslavingsgevoeligheid).⁴²⁶ Ik acht deze beslissing de juiste. Hoewel ik begrip heb voor de argumenten van de Deense regering dient het feitelijke geschilpunt in breder verband te worden gezien; leidt het aanbieden van een product of dienst via het internet tot een substantiële verandering van de aard van de desbetreffende dienst? En rechtvaardigt deze verandering een ongelijke behandeling? Deze vragen dienen telkens naar omstandigheden te worden beantwoord. Daarbij merk ik op dat deze omstandigheden zich in de toekomst steeds minder makkelijk zullen laten duiden omdat de grens tussen de werkelijke ('landgebonden') wereld en de virtuele wereld alsmaar vervaagt. Dit vergroot het risico op onbegrijpelijke en gedifferentieerde belastingregimes. Daarom vermoed ik dat de Commissie deze discussie heeft willen vermijden en zich ten aanzien van het Wetsvoorstel KOA op het standpunt stelt dat landgebonden kansspelen en internetkansspelen zowel in juridische als in feitelijke zin vergelijkbaar zijn.⁴²⁷

Uit de voorgaande alinea blijkt dat het Wetsvoorstel KOA als *prima facie* selectief kan worden beschouwd. Daarmee wordt artikel 107 van het VWEU nog niet geschonden, aangezien het begrip staatssteun niet ziet op een overheidsmaatregel welke differentieert tussen ondernemingen wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard of de opzet van het belastingstelsel waarvan de maatregel deel uitmaakt.⁴²⁸ Met betrekking tot het Wetsvoorstel KOA betekent het dat de belastingvrijstelling voor de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo moet voortvloeien uit de aard en opzet van de kansspelbelasting.

⁴²¹ De Lotto heeft een marktaandeel van 80% op basis van de omzet, zie Bijlage I.

⁴²² Zie paragraaf 2.2.4; het betreft dezelfde voorwaarden als voor het aanbieden van instantloterijen, alwaar De Lotto een monopolie op bezit.

⁴²³ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56.

⁴²⁴ Zie in vergelijkbare zin: Gunn, noot bij HR 11 juli 2014, 13/03843, FED 2014/97.

⁴²⁵ Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011, punt 87.

⁴²⁶ Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011, punt 85.

⁴²⁷ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 57.

⁴²⁸ HvJ EU 6 september 2006, C-88/03, r.o. 52 jo. r.o. 80.

De wetgever heeft daarvoor mijns inziens geen goede argumenten. De belastingvrijstelling voor de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo is het resultaat van het verlaten van het buitenkansbeginsel dat ten grondslag ligt aan de oorspronkelijke kansspelbelasting. Een aantal aanpassingen waarbij de aanbieder van het kansspel belastingplichtig is gemaakt is in mijn optiek gerechtvaardigd om de ontwikkelingen op de kansspelmarkt bij te houden.⁴²⁹ Daarmee is echter wel het referentiekader verschoven, zeker binnen het Wetsvoorstel KOA. Het feit dat de wetgever aanbieders van internetkansspelen belastingplichtig tracht te maken over het bruto spelresultaat omdat “*een heffing over de prijzen bij spelen op het internet niet goed toepasbaar is*”⁴³⁰, is niet een ‘uit de aard en opzet van het belastingstelsel voortvloeiende rechtvaardiging’ om de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo van kansspelbelasting vrij te stellen. De belastingvrijstelling voor de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo is evenmin gebaseerd op overige sociale doelstellingen of doelmatigheidsoverwegingen. De wetgever geeft slechts argumenten voor het belastingplichtig maken van de aanbieders van bepaalde kansspelen. Deze gronden vervallen op het moment dat het referentiekader verschuift van de standaard belastingplicht voor de deelnemer aan een kansspel naar de aanbieder van het kansspel.

Met staatsmiddelen bekostigd

Om van verboden staatssteun ingevolge artikel 107, lid 1, VWEU te kunnen spreken dient het verleende voordeel bekostigd te zijn door de staat. Een maatregel waarbij de staat aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, ook als in dat kader niet op directe wijze staatsmiddelen worden overgedragen, kwalificeert ook als een staatssteunmaatregel.⁴³¹ Van een indirecte overdracht van staatsmiddelen is bijvoorbeeld sprake als de desbetreffende maatregel leidt tot lagere belastingopbrengsten voor de overheid.⁴³²

Ik merk op dat de belastingdruk, op het niveau van de aanbieders, als gevolg van een afwijkende belastingplicht aanzienlijk verschilt per type kansspel.⁴³³ Bij de aanbieders van casinospelen en kansspelautomatenspelen is de belastingdruk het hoogst met gemiddeld 29%, gevolgd door de aanbieders van loterijen met gemiddeld 15,5% en het laagst bij de aanbieders van sportweddenschappen met gemiddeld 3,7%.⁴³⁴ Er lijkt zodoende sprake te zijn van een ‘door de staat bekostigde’ maatregel. De vraag of deze maatregel ook het handelsverkeer ofwel de mededinging tussen de lidstaten verstoort komt in het navolgende onderdeel aan de orde.

Concurrentie verstorend

De Europese Commissie ziet streng toe op de naleving van de staatssteunregels. Dit komt omdat zij snel overtuigd is van de (negatieve) invloed van staatssteunmaatregelen op het intracommunautaire handelsverkeer. De Commissie wordt in deze opvatting gesterkt door jurisprudentie van het HvJ; ook al is de hoogte van de steun zeer gering, dan wil dit niet zeggen dat er geen invloed aanwezig is.⁴³⁵ Het criterium dat ‘het handelsverkeer ofwel de mededinging tussen de lidstaten moet worden verstoord’ dient derhalve ruim te worden opgevat; voldoende is dat een maatregel in potentie de mededinging vervalst.⁴³⁶

⁴²⁹ Denk aan de opkomst van short odd kansspelen en internetkansspelen.

⁴³⁰ MvT, Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 3, p. 2.

⁴³¹ HvJ EU 15 maart 1994, C-387/92, paragraaf 14.

⁴³² Aantekening 7 lid 1 bij Art. 107 VWEU, Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht.

⁴³³ Zie paragraaf 3.4.3, economische doelstellingen en Bijlage I.

⁴³⁴ Zie bijlage I.

⁴³⁵ HvJ EU 21 maart 1990, C-142/87.

⁴³⁶ Aantekening 8.1 jo. 9 lid 1 bij Art. 107 VWEU, Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht.

Met betrekking tot het Wetsvoorstel KOA merk ik op dat de wetgever een open vergunningenstelsel heeft voorgesteld voor internetkansspelen.⁴³⁷ Dit betekent dat de aanbieders met een statutaire zetel in de EU of in de EER⁴³⁸ voor een vergunning in aanmerking kunnen komen.⁴³⁹ Het behoeft dan ook weinig toelichting dat de mogelijke toekomstige aanbieders van internetkansspelen op de Nederlandse markt aan intra communautaire competitie onderhevig zullen zijn. Daarom dreigt de maatregel de (intra communautaire) mededinging te verstoren.

Conclusie

De omstandigheid dat de wetgever geen gronden aandraagt waarop de belastingvrijstelling voor de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo is gebaseerd leidt ertoe dat de differentiatie in belastingplicht niet kan worden gerechtvaardigd uit de aard of de opzet van de kansspelbelasting. Daarmee wordt duidelijk dat aan de vier cumulatieve criteria van artikel 107 VWEU is voldaan. Het Wetsvoorstel KOA biedt mijns inziens een selectief, met staatsmiddelen bekostigd, voordeel aan bepaalde ondernemingen welke de (intra communautaire) mededinging dreigt te verstoren. Er is, met andere woorden, sprake van verboden staatssteun. De wetgever draagt immers ook in meer algemene zin geen rechtvaardigingsgronden aan voor de staatssteunmaatregel; sterker nog, hij bestrijdt het voorlopige oordeel van de Commissie in zijn geheel niet⁴⁴⁰: *“gelet op het voorgaande lijkt het noodzakelijk om de stap te zetten naar het fiscaal gelijk behandelen van aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo en van online weddenschappen en bingo”*, aldus de staatssecretaris van Financiën.⁴⁴¹

De vraag luidt evenwel hoe dit ‘gelijk behandelen’ moet worden vormgegeven. In zijn uitspraak in de *Air Liquide* casus oordeelde het HvJ EU dat een uitbreiding van de kring van mogelijke begunstigten tot andere ondernemingen het effect van (verboden)steun niet kan wegnemen, maar integendeel tot gevolg zou hebben dat het effect van deze steun toeneemt.⁴⁴² Een ongelijke behandeling als gevolg van een steunmaatregel kan dus niet worden weggenomen door middel van een uitbreiding van die maatregel.⁴⁴³ In het geval van de kansspelbelasting zou dat mogelijk betekenen dat de weg terug, naar het belasten van de speler over de prijs bij landgebonden weddenschappen en bingo, is uitgesloten. Daarmee lijkt de rol van het buitenkansbeginsel binnen de kansspelbelasting verder aan belang in te boeten.

Overigens wil ik niet suggereren dat de *Air Liquide*-staatssteunprocedure noodzakelijkerwijs vergelijkbaar is met de kansspelbelasting-casus in termen van hun feitencomplex. Deze vergelijking past niet binnen de horizon van dit onderzoek. Ik merk daarom slechts op dat met de voorgaande overwegingen rekening moet worden gehouden indien het Wetsvoorstel KOA wordt aangepast.

4.3 Vergelijking landensystemen

4.3.1 Inleiding

In de vorige paragraaf zijn de Europeesrechtelijke problemen van de huidige en toekomstige Nederlandse kansspelbelasting aan de orde gekomen. Het is duidelijk dat de kansspelbelasting een aanpassing behoeft om strijdigheid met het EU-recht te voorkomen. In de inleiding van het onderzoek⁴⁴⁴ heb ik bovendien aangegeven dat de huidige opzet van de kansspelbelasting de concurrentiekracht van de Nederlandse kansspelmarkt schaadt en de harmonisatie van kansspelbelasting in Europees verband hindert. Het doel van deze

⁴³⁷ MvT, Kamerstukken II, 2016/17, 33 996, nr. 3, p. 22.

⁴³⁸ Europese Economische Ruimte.

⁴³⁹ De vergunninghouder moet zijn statutaire zetel in de Europese Unie (EU) of in de Europese Economische Ruimte (EER) hebben, zie: MvT, Kamerstukken II, 2016/17, 33 996, nr. 3, p. 34.

⁴⁴⁰ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 57.

⁴⁴¹ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 57.

⁴⁴² HvJ EU 15 maart 1994, C-387/92, paragraaf 14.

⁴⁴³ Zie de annotatie van Gunn bij HR 11 juli 2014, 13/03843, FED 2014/97.

⁴⁴⁴ Paragraaf 1.2.

paragraaf is dan ook tweeledig. Enerzijds zal uit de vergelijking van een aantal landensystemen blijken dat het Nederlandse systeem niet altijd aansluit bij hetgeen in de ons omringende buurlanden gebruikelijk is. Anderzijds kan de (rechts)vergelijking bijdragen aan het bepalen van het beste kansspelbelastingstelsel door de wetgeving van andere EU-lidstaten te beschouwen. Zodoende wordt in deze paragraaf de kansspel(belasting)wetgeving uiteengezet zoals deze geldt in Duitsland, België, Groot Brittannië en Denemarken. Voor deze EU-lidstaten is gekozen omdat Nederland in historische, culturele en economische termen aan hen nauw verwant is.

Door het op stelselmatige wijze vergelijken van de desbetreffende vergunningstelsels en kansspelbelastingwetgeving⁴⁴⁵ is het mogelijk de *best practice* te bepalen. Daarbij hanteer ik overigens andere criteria dan zoals eerder toegepast in het onderzoek. Het beschouwen van de buitenlandse wetgeving met betrekking tot het heffingsbeginsel, de neutraliteit, de doeltreffendheid en de doelmatigheid ligt niet binnen de bereik van dit onderzoek. Daarom beschouw ik de meest consistente wijze van heffing⁴⁴⁶ en het meest toegepaste systeem als de *best practice*.

4.3.2 Duitsland

Wetgeving

Duitsland is een federale staat, welke zestien deelstaten omvat.⁴⁴⁷ Hoewel veel belastingwetgeving is gecentraliseerd⁴⁴⁸, is dat met betrekking tot de kansspelen niet altijd het geval. Zo kent Duitsland centrale wetgeving met betrekking tot bijvoorbeeld weddenschappen⁴⁴⁹ en speelautomaten⁴⁵⁰ en meer gedecentraliseerde wetgeving met betrekking tot casino's⁴⁵¹ en loterijen⁴⁵². Dikwijls zijn de verschillende kansspelen echter onderhevig aan zowel federale als deelstatelijke wetten. Hoewel deze opzet het wetgevend proces bemoeilijkt en de wetgeving onoverzichtelijk maakt⁴⁵³, blijken de deelstaten hun wetgeving op basis van het Glücksspielstaatsvertrag⁴⁵⁴ toch behoorlijk op elkaar te hebben afgestemd.⁴⁵⁵ In het vervolg van deze subparagraaf zal ik eerst het Duitse vergunningstelsel op hoofdlijnen toelichten om vervolgens in te gaan op de kansspelbelastingwetgeving.

Vergunningstelsel

Duitsland hanteert voor het aanbieden van kansspelen een strikt vergunningstelsel. Internetkansspelen zijn niet toegestaan⁴⁵⁶, op het aanbieden van loterijen bezitten de Duitse deelstaten een monopolie⁴⁵⁷ en andere kansspelen worden vergund door middel van het verlenen van een aantal licenties⁴⁵⁸. Het Glücksspielstaatsvertrag definieert in artikel 1 de

⁴⁴⁵ Met betrekking tot het object, subject, de grondslag, het tarief en de wijze van heffing.

⁴⁴⁶ In termen van de in de vorige voetnoot genoemde elementen.

⁴⁴⁷ Artikel 20(1) Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, wet van 23 mei 1949, Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100.

⁴⁴⁸ Zie het Duitsland Instituut, Naslagwerk - Politiek en Staatsinrichting, <https://duitslandinstituut.nl/naslagwerk/170/algemeen>, bron geraadpleegd op 11 december 2017.

⁴⁴⁹ Rennwett- und Lotteriesgesetz, wet van 8 april 1922, Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-14.

⁴⁵⁰ Gewerbeordnung, wet van 21 juni 1869, Bundesgesetzblatt Teil I, Gliederungsnummer 202.

⁴⁵¹ Zie bijvoorbeeld de Spielbankgesetz Nordrhein-Westfalen, wet van 13 december 2012, GV. NRW. S. 524.

⁴⁵² Staatsvertrag zum Lotteriewesen in Deutschland, verdrag van 13 februari 2004, GV. LB. S.160.

⁴⁵³ Swiss Institute of Comparative Law 'Study of Gambling Services in the Internal Market', rapport in opdracht van de Europese Commissie, p. 268.

⁴⁵⁴ Glücksspielstaatsvertrag, verdrag van 15 december 2011, GVBl. 2012 S. 318.

⁴⁵⁵ Hoeller en Bodemann, 'Das Gambelli-Urteil des EuGH und seine aufwirkungen auf Deutschland', NJW 2004, 122.

⁴⁵⁶ Zij het dat in de deelstaat Sleeswijk-Holstein een aantal aflopende licenties zijn verleend voor het aanbieden van internetkansspelen.

⁴⁵⁷ Zoals bijvoorbeeld de Gemeinsame Klassenloterie der Länder, zie artikel 6(1) StLottV en artikel 1 Staatsvertrag über die Gründung der Gemeinsame Klassenloterie der Länder.

⁴⁵⁸ Zie bijvoorbeeld artikel 2(2) Spielbankgesetz Nordrhein-Westfalen.

doelstellingen van het kansspelbeleid. De deelstaten dienen kansspelverslaving te voorkomen, kwetsbare (consumenten)groepen te beschermen en ervoor te zorgen dat gokken correct en begrijpelijk wordt uitgevoerd. Artikel 3, eerste lid van het Glücksspielstaatsvertrag bevat de definitie van een kansspel; een kansspel kwalificeert als zodanig wanneer in het kader van een spel voor het verkrijgen van een winkans een vergoeding wordt gevraagd en de beslissing over de winst volledig of overwegend van het toeval afhangt. De navolgende leden van het artikel bevatten meer specifieke bepalingen zoals wat onder een loterij⁴⁵⁹ en een speelhal⁴⁶⁰ moet worden verstaan. Verder hebben de deelstaten de wettelijke taak om voor voldoende aanbod van kansspelen te zorgen.⁴⁶¹ Daartoe is het volgende vergunningstelsel ingevoerd:

- Op basis van artikel 1 van het federale Rennwett- und Lotteriesgesetz wordt in theorie een oneindig aantal vergunningen verleend voor het organiseren van weddenschappen op de draf- en rensport. Desalniettemin dient de aanbieder van de *totalisator*⁴⁶² de zekerheid te bieden dat hij zijn inkomsten uitsluitend ten behoeve van de nationale paardenfokkerij gebruikt. Het een en ander sluit een grootschalige commerciële exploitatie van weddenschappen op de draf- en rensport uit.
- Gezien de naam van de voorgenoemde wet ligt het in de lijn der verwachting dat de loterijen ook worden vergund op basis van het Rennwett- und Lotteriesgesetz. Dit is echter niet het geval. Hoewel deze wet wel de belastingvoorschriften voor loterijen bevat, behoort het vergunningstelsel voor de loterijen tot de competenties van de deelstaten. Op basis van het Staatsvertrag zum Lotteriewesen komen, naast het monopolie van de deelstaten voor het organiseren van staatsloterijen⁴⁶³, goededoelenloterijen in aanmerking voor een vergunning⁴⁶⁴. Tot slot is voor het organiseren van een kleine loterij geen vergunning benodigd.⁴⁶⁵ De twee laatstgenoemde loterijen zijn niet in hun aantal beperkt.
- De wet- en regelgeving met betrekking tot de nog niet genoemde weddenschappen⁴⁶⁶ is eveneens op deelstatelijk niveau vormgegeven. De meest relevante bepalingen zijn opgenomen in artikel 10a en 21 van het Glücksspielstaatsvertrag. Daarin wordt het maximale aantal te verlenen licenties voor het organiseren van sportweddenschappen op 20 gesteld.⁴⁶⁷ Voorts hebben de deelstaten de bevoegdheid het aantal bemiddelingskantoren (de zogenaamde bookmakers of wedkantoren) te limiteren. Het aantal varieert tussen de 60⁴⁶⁸ en de 2.400 per deelstaat⁴⁶⁹.
- Artikelen 33c tot en met 33i van de federale Gewerbeordnung bevatten voorschriften omtrent kansspelautomaten. Allereerst dient iedereen die een kansspelautomatenspel met een winsttoegmerk wenst te organiseren daarvoor toestemming te hebben van de bevoegde autoriteit.⁴⁷⁰ Voorts wordt een aantal technische eisen gesteld aan de kansspelautomaten.⁴⁷¹ Meer specifieke regelgeving geldt op basis van de federale

⁴⁵⁹ Artikel 3(3) Glücksspielstaatsvertrag.

⁴⁶⁰ Artikel 3(7) Glücksspielstaatsvertrag.

⁴⁶¹ Artikel 5(1) StLottV.

⁴⁶² Zie paragraaf 2.2.3.

⁴⁶³ Artikel 5(2) Staatsvertrag zum Lotteriewesen.

⁴⁶⁴ Artikel 6 t/m 11 Staatsvertrag zum Lotteriewesen.

⁴⁶⁵ Artikel 13 Staatsvertrag zum Lotteriewesen. Het betreft loterijen met een omzet van minder dan € 40.000.

⁴⁶⁶ Alle weddenschappen behalve die op de draf- en rensport.

⁴⁶⁷ Weddenschappen op individuele evenementen tijdens het sportevenement zijn uitgesloten.

⁴⁶⁸ Zie artikel 11(1) van het Saarländisches Gesetz zur Ausführung des Staatsvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland

⁴⁶⁹ Zie artikel 8 van de Niedersächsisches Glücksspielgesetz.

⁴⁷⁰ Artikel 33d(1) Gewerbeordnung.

⁴⁷¹ Artikel 33e en 33f Gewerbeordnung.

Spielverordnung⁴⁷², waarin onder andere is bepaald waar de kansspelautomaten mogen worden opgesteld. Op grond van artikel 2 en 3 Spielverordnung mogen horecagelegenheden maximaal drie kansspelautomaten opstellen en speelhallen maximaal 12. Op basis van artikel 25, derde lid, Glücksspielstaatsvertrag mogen de deelstaten het aantal te verlenen vergunningen in een gemeente beperken.

- De vergunningen voor het bedrijfsmatig exploiteren van casino's worden eveneens verleend door de deelstaten.⁴⁷³ Per deelstaat wordt in het desbetreffende Spielbankgesetz een maximum aantal casino's vastgesteld, variërend van een enkel casino tot meer dan tien per deelstaat. In het Spielbankgesetz⁴⁷⁴ van de deelstaat Saksen-Anhalt is in artikel 9 bepaald dat roulette, baccarat, blackjack, trente en quarante, poker, punto banco, craps en het rad van fortuin als casinospelen worden gezien. Verder vallen ook de kansspelautomaten die in een casino zijn geplaatst onder het casino-regime. Voor de kansspelautomaten die buiten een casino zijn geplaatst geldt het in de vorige bullet beschreven regime.

Kansspelbelasting

De Duitse belastingwetgeving inzake kansspelen is terug te vinden in een behoorlijk aantal verschillende federale en deelstatelijke wetten. Desalniettemin hebben de deelstaten door middel van het Glücksspielstaatsvertrag een aantal begrippen geharmoniseerd, zoals bijvoorbeeld het toepassingsbereik van de deelstatelijke wetten en een aantal definities. De kansspelbelastingwetgeving sluit voor wat betreft het object van de heffing aan bij artikel 3 van het Glücksspielstaatsvertrag. Het kansspelbelastingregime per type kansspel luidt als volgt:

- De organisator of de bemiddelaar van een weddenschap op de draf- en rensport dient op grond van artikel 10 Rennwett- und Lotteriegelgesetz 5% van de nominale inleg af te dragen aan kansspelbelasting. De belasting dient op aangifte te worden voldaan en is voor elke belastingplichtige als genoemd in het Rennwett- und Lotteriegelgesetz betaalbaar binnen een week na het einde van elke halve kalendermaand.⁴⁷⁵
- Loterijen die op het grondgebied van de Duitse deelstaten worden gehouden zijn eveneens op grond van het Rennwett- und Lotteriegelgesetz belastbaar. Artikel 17, eerste lid bepaalt dat de organisator van een loterij 20% van de netto waarde van de inleg exclusief belasting dient af te dragen aan kansspelbelasting. Als gevolg daarvan bedraagt de belasting 16 2/3% van de nominale inleg.⁴⁷⁶ Over de invoer van buitenlandse loten is de organisator 25% kansspelbelasting verschuldigd.⁴⁷⁷
- Ingevolge artikel 17, tweede lid juncto artikel 19, tweede lid van het Rennwett- und Lotteriegelgesetz is de organisator of de bemiddelaar van de overige weddenschappen, niet zijnde draf- en rensportweddenschappen, belastingplichtig over de nominale waarde van de inleg. Het tarief bedraagt 5%.
- Kansspelautomaten worden niet op federaal niveau in een kansspelbelasting betrokken. Kansspelautomaten die zijn geplaatst in een casino worden belast op basis van het geldende casinokansspelbelastingregime (zie de bullet hierna). De kansspelautomaten die buiten casino's zijn geplaatst, zijnde de kansspelautomaten in horecagelegenheden en speelhallen, zijn onderhevig aan een gemeentelijke

⁴⁷² Spielverordnung, wet van 6 februari 1962, Bundesgesetzblatt Teil I, Gliederungsnummer 280.

⁴⁷³ Zie artikel 20 Glücksspielstaatsvertrag.

⁴⁷⁴ Spielbankgesetz des Landes Sachsen-Anhalt, wet van 16 december 2009, GVBl. LSA S. 204.

⁴⁷⁵ Artikel 13(1) Rennwett- und Lotteriegelgesetz.

⁴⁷⁶ De kansspelbelasting wordt als het ware, net zoals de BTW, geacht onderdeel uit te maken van de prijs van het kansspel (daar wordt in dit geval de inleg van de speler mee bedoeld).

⁴⁷⁷ Artikel 21(1) Rennwett- und Lotteriegelgesetz.

amusementsbelasting, de zogeheten Vergnügungssteuer. Afhankelijk van de gemeente bedraagt deze 10% tot 20% van het bruto spelresultaat.⁴⁷⁸ De wijze van heffing verschilt per gemeente.

- Zoals eerder aangegeven behoort de wet- en regelgeving met betrekking tot de landgebonden casino's tot de competenties van de deelstaten. Dit betekent dat de vergunninghouders van casino's niet op federaal niveau in een kansspelbelasting worden betrokken. Zij zijn op basis van het Spielbankgesetz van de desbetreffende deelstaat gehouden om een percentage van het bruto spelresultaat af te staan als kansspelbelasting.⁴⁷⁹ De percentages variëren van 20% tot 80% en de wijze van heffing verschilt per deelstaat.

4.3.3 België

Wetgeving

Evenals Duitsland bestaat België als federale staat uit verschillende gemeenschappen en gewesten die naast de federale regering een eigen regering hebben.⁴⁸⁰ Dit heeft tot gevolg dat de verschillende gewesten⁴⁸¹ bevoegd zijn om de belastinggrondslag, het toepasselijke tarief en eventuele vrijstellingen van een belasting naar gelieve te bepalen.⁴⁸² Hoewel België haar kansspelwetgeving in vergelijking met Duitsland veel meer heeft gecentraliseerd doen zich met betrekking tot de kansspelbelasting op gewestelijk niveau nog steeds verschillen voor. Deze verschillen behandel ik in het restant van deze subparagraaf. Ten eerste komt de Wet op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers (Wet op de kansspelen)⁴⁸³ aan de orde waarin de definitie van het kansspel en het vergunningstelsel is opgenomen. Vervolgens beschrijf ik de in België geldende kansspelbelastingwetgeving welke met name is terug te vinden in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen⁴⁸⁴ (WIGB).

Vergunningenstelsel

Het Belgische vergunningenstelsel staat bekend om het zogenaamde *licentie + model*. Zo heeft België de vergunningverlening voor internetkansspelen gekoppeld aan het reeds bestaande landgebonden model.⁴⁸⁵ Zo kunnen alleen de vergunninghouders van landgebonden kansspelen een vergunning verkrijgen voor het aanbieden van datzelfde type kansspel op het internet.⁴⁸⁶ Voorts bestaat de Belgische kansspelmarkt, net als de Duitse kansspelmarkt, uit een staatsmonopolie voor het aanbieden van loterijen en worden de overige kansspelen door middel van licenties vergund aan commerciële organisaties. Verder zijn in hoofdstuk VI van de Wet op de kansspelen maatregelen opgenomen ter bescherming van de “spelers en gokkers”, hetgeen een primaire doelstelling is van het Belgische kansspelbeleid.

Zodoende kent artikel 4 van de Wet op de kansspelen een algemene verbodsbepaling op het aanbieden van en deelnemen aan kansspelen. Alleen indien een voorafgaande vergunning

⁴⁷⁸ Zie bijvoorbeeld: Bremische Bürgschaft, ‘*Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vergnügungssteuergesetzes*’, Drs. 17/966, 10 November 2011.

⁴⁷⁹ Zie bijvoorbeeld artikel 12(2) Spielbankgesetz Nordrhein-Westsfalen, wet van 13 november 2011, GV. NRW. S. 524.

⁴⁸⁰ Artikel 1 De Gecoördineerde Grondwet, wet van 17 februari 1994, Belgisch Staatsblad 1994021048, p. 4054.

⁴⁸¹ Het Vlaams Gewest, het Waals Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest.

⁴⁸² Diepvens en Vukobratovic, ‘*P(l)ay when feeling lucky: a dollar won is twice as sweet as a dollar earned*’, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Brussel 2016, nr. 509, p. 820.

⁴⁸³ Wet op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers, wet van 7 mei 1999, Belgisch Staatsblad 1999010222, p. 50040.

⁴⁸⁴ Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, wet van 23 november 1965, Belgisch Staatsblad 1965112350, p. 556.

⁴⁸⁵ Artikel 25 Wok.

⁴⁸⁶ Zie bijvoorbeeld Gambling Compliance, ‘*Modernisation of Games of Chance*’, rapport in opdracht van het ministerie van justitie, augustus 2014, p. 3.

van de Kansspelcommissie is verkregen is het kansspel wettelijk toegestaan.⁴⁸⁷ In artikel 2 van de Wet op de Kansspelen is de definitie van een kansspel opgenomen.⁴⁸⁸ Het begrip is ruim en, naar mijn mening, moeizaam geformuleerd. Het moet gaan om een spel waarbij de inzet van de deelnemer bij het minste toeval toekomt aan hemzelf, de overige deelnemers of de aanbieder van het kansspel. Weddenschappen worden eveneens onder het begrip geschaard.⁴⁸⁹ Vervolgens wordt in artikel 3 een aantal uitzonderingen geformuleerd. Het beoefenen van sport⁴⁹⁰ is geen kansspel en evenmin worden spelen ten behoeve van een sociaal of liefdadig doel die slechts een zeer beperkte inzet vereisen⁴⁹¹ als kansspel aangemerkt.

Artikel 25 van de Wet op kansspelen bevat het raamwerk van het Belgische vergunningstelsel. Er bestaan negen klassen van vergunningen van welke alleen de meest relevante worden besproken. Tot slot zij opgemerkt dat kansspelen in België alleen mogen worden aangeboden in één van de vier typen kansspelinrichtingen.⁴⁹² Dit zijn *“de gebouwen of plaatsen waar één of meerdere kansspelen worden geëxploiteerd”*⁴⁹³, te weten:

- I. de casino's;
- II. de speelautomatenhallen;
- III. de drankgelegenheden en;
- IV. de plaatsen uitsluitend bestemd voor het aannemen van weddenschappen.

Op basis van de Wet op de kansspelen worden de volgende kansspelen vergund:

- Op grond van artikel 25, eerste lid juncto artikel 28 is vergunning type A vereist voor het uitbaten van casino's. Het totaal aantal toegestane kansspelinrichtingen klasse I is beperkt tot 9. Verder kan de casinohouder in aanmerking komen voor een internetlicentie (vergunning type A+) op basis waarvan hij casinospelen op het internet mag aanbieden.⁴⁹⁴ Noch in de wet, noch in de gepaard gaande Koninklijke besluiten is een definitie opgenomen van een casino.
- Ingevolge artikel 25, tweede lid juncto artikel 34 wordt vergunning type B verleend voor het aanbieden van speelautomatenhallen. Er worden hoogstens 180 kansspelinrichtingen klasse II toegestaan⁴⁹⁵, ieder met maximaal 30 speeltoestellen.⁴⁹⁶ Wat onder een speelautomaat in de zin van de Wet op de kansspelen moet worden verstaan is opgenomen in artikel 1 van het Koninklijk besluit van 26 april 2004; het gaat om *“een kansspel in de volgende zes types: blackjackspelen, paardenweddenschappen, dobbelspelen, pokerspelen, roulettespelen en interactieve pokerspelen.”* Ook deze vergunninghouder komt in aanmerking voor een internetlicentie (vergunning type B+).⁴⁹⁷
- Op basis van artikel 25, derde lid juncto artikel 39 is vergunning type C benodigd voor het aanbieden van kansspelen in kansspelinrichting klasse III. Het betreft drankgelegenheden waar drank wordt verkocht voor gebruik ter plaatse en waarin maximaal twee kansspelen worden geëxploiteerd. Artikel 1 van het Koninklijk besluit van

⁴⁸⁷ Artikel 4(1) Wok.

⁴⁸⁸ Onder een kansspel wordt verstaan: *“elk spel, waarbij een ingebrachte inzet van om het even welke aard, hetzij het verlies van deze inzet door minstens één der spelers, hetzij een winst van om het even welke aard voor minstens één der spelers of inrichters van het spel tot gevolg heeft en waarbij het toeval een zelfs bijkomstig element is in het spelverloop, de aanduiding van de winnaar of de bepaling van de winstgrootte”*.

⁴⁸⁹ Artikel 2(5) t/m 2(7) Wok.

⁴⁹⁰ Artikel 3(1) Wok.

⁴⁹¹ Artikel 3(3) Wok.

⁴⁹² Artikel 6 Wok.

⁴⁹³ Artikel 2(3) Wok.

⁴⁹⁴ Artikel 25(1/1) Wok.

⁴⁹⁵ Artikel 34 Wok.

⁴⁹⁶ Artikel 8 Koninklijk besluit van 26 april 2004, Staatsblad 2004009286, p. 36721.

⁴⁹⁷ Artikel 25(2/1) Wok.

2 maart 2004⁴⁹⁸ noemt als toegestane kansspelen de zogenaamde “elektronische biljarten met veranderlijke inzet”. Het gaat dan om de kansspelen die in Nederland bekend staan als kansspelautomaten. Zij zijn niet in hun aantal beperkt.

- Tot slot is op grond van artikel 25, zesde lid juncto artikel 43/4 vergunning type F noodzakelijk voor het organiseren van kansspelen in kansspelinrichting klasse IV, zijnde de plaatsen die uitsluitend bestemd zijn voor het aannemen van weddenschappen. Blijkens artikel 2, vijfde lid is een weddenschap een “kansspel waarbij elke speler een inzet inbrengt en waarbij winst of verlies wordt opgeleverd die niet afhangt van een daad gesteld door de speler, maar van de verwezenlijking van een onzekere gebeurtenis die zich voordoet zonder tussenkomst van de spelers”. Er worden maximaal 1.000 vaste kansspelinrichtingen klasse IV en maximaal 60 mobiele kansspelinrichtingen klasse IV toegestaan.⁴⁹⁹ Ook de vergunninghouder van het wedkantoor komt in aanmerking voor een internetlicentie (vergunning type F+).⁵⁰⁰ Weddenschappen op de draf- en rensport die in België plaatsvinden worden enkel toegelaten indien zij worden georganiseerd door een renvereniging die is erkend door de bevoegde federatie.⁵⁰¹
- Voor het organiseren van een loterij geldt een algemeen verbod, opgenomen in artikel 1 van de Wet op de loterijen.⁵⁰² De wet bepaalt dat het organiseren van loterijen verboden is tenzij de loterij uitsluitend is bestemd tot godvruchtige of liefdadige werken, tot bevordering van nijverheid of tot elk ander doel van algemeen nut.⁵⁰³ Voorts vormt de Wet tot rationalisering van de werking en het beheer van de Nationale Loterij (Wet Nationale Loterij)⁵⁰⁴ een belangrijke uitzondering op de eerder genoemde verbodsbepaling. Artikel 3, eerste lid van de Wet Nationale Loterij bepaalt dat De Nationale Loterij⁵⁰⁵ is belast met het organiseren van openbare loterijen, weddenschappen en wedstrijden. Opmerkelijk is dat de staatsdeelneming een monopolie heeft op het organiseren van loterijen en daarnaast tezamen met commerciële aanbieders de vrijheid geniet om weddenschappen en wedstrijden te organiseren.

Kansspelbelasting

In België is de kansspelbelastingwetgeving terug te vinden in drie aparte wetten. De meeste bepalingen zijn opgenomen in het Wetboek van de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen (WIGB) en daarnaast spelen de Wet Nationale Loterij en het Wetboek van de belasting toegevoegde waarde⁵⁰⁶ een rol. De WIGB is niet in heel België in gelijke zin van toepassing omdat de gewesten de bevoegdheid hebben om wijzigingen aan te brengen in bijvoorbeeld de belastinggrondslag en het tarief. De verschillen, voor zover relevant, tussen het Vlaams Gewest en de overige gewesten worden hierna besproken. Het kansspelbelastingregime per type kansspel luidt als volgt:

- Krachtens artikel 43, eerste lid juncto artikel 44 WIGB is de organisator van een weddenschap belastingplichtig over het bruto spelresultaat. Het tarief bedraagt in Vlaanderen 15% en in Wallonië en Brussel 11%. Bovendien is in artikel 43 WIGB een verwijzing opgenomen naar de Wet op de Kansspelen voor wat de definities van kansspelen en weddenschappen betreft.

⁴⁹⁸ Artikel 1 Koninklijk besluit van 2 maart 2004, Staatsblad 2004009094, p. 15335.

⁴⁹⁹ Artikel 1 Koninklijk besluit van 22 december 2010, Staatsblad 2010009986, p. 82704.

⁵⁰⁰ Artikel 25(6/1) Wok.

⁵⁰¹ Artikel 43/2(1) Wok.

⁵⁰² Wet op de loterijen, wet van 17 januari 1852, Belgisch Staatsblad 1851123151.

⁵⁰³ Artikel 7 Wet op de Loterijen.

⁵⁰⁴ Wet tot rationalisering van de werking en het beheer van de Nationale Loterij, wet van 19 april 2002, Belgisch Staatsblad 2002014105, p. 18828.

⁵⁰⁵ Krachtens Artikel 4(1) Wet Nationale Loterij is de Nationale Loterij een naamloze vennootschap.

⁵⁰⁶ Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, wet van 3 juli 1969, Belgisch Staatsblad 1969070305, p. 7046.

Voor elke belastingplichtige als genoemd in de WIGB is de belasting betaalbaar op de eerste en vijftiende van elke kalendermaand.⁵⁰⁷ Voorts dienen op grond van, het in mijn optiek nogal vaag geformuleerde, artikel 53 WIGB *“de belastingschuldigen, alvorens hun verrichtingen te beginnen, uiterlijk de voorlaatste dag een aangifte in te dienen bij de ontvanger van het gebied.”*

- Artikel 45 WIGB bevat de belastingwetgeving met betrekking tot de casino's. Hoewel de belastingplichtige en de belastinggrondslag voor de casinospelen in elk gewest gelijk is, verschilt het tarief ditmaal niet alleen per gewest maar ook per type casinospel:
 - Vlaams Gewest: bij het spel baccarat wordt het bruto spelresultaat van de casinohouder tegen 5,3% belast. Bij het spel roulette wordt het prijzengeld van de deelnemers bij de organisator belast tegen een tarief van 3%. Bij de overige casinospelen wordt het bruto spelresultaat van de organisator tot € 865.000 belast tegen 33% en voor zover daarboven tegen 44%.
 - Brussels Gewest: de organisator van blackjack en poker wordt voor 15% belast over het bruto spelresultaat. Voorts wordt de organisator van roulette tegen 2,75% over de uitgekeerde prijzen in de heffing betrokken. Voor de overige kaart- en dobbelspelen is de organisator 11% verschuldigd over het bruto spelresultaat. De overige casinospelen⁵⁰⁸ zijn tot een bruto spelresultaat van € 1,3 miljoen belast tegen 33% en voor het overige tegen 44%.
 - Waals Gewest: de bepalingen in het Waals Gewest zijn gelijk aan de bepalingen in het Brussels Gewest.
- Artikel 45, tweede lid, WIGB bevat, tezamen met artikelen 76 tot en met 81 WIGB, de belastingbepalingen inzake kansspelautomaten. Deze bepalingen gelden voor alle kansspelautomaten, dus ook voor de automaten die in casino's zijn geplaatst. De organisatoren van dergelijke kansspelen worden in elk gewest tegen hetzelfde progressieve tarief, oplopend van 20% tot en met 50%, belast over het bruto spelresultaat.⁵⁰⁹ Daarnaast dienen zij jaarlijks een vast en forfaitair bedrag aan belasting te betalen, variërend van €150 tot en met €3.570.⁵¹⁰ In artikel 76, tweede lid, WIGB is voor toepassing van de WIGB een eigen definitie opgenomen van een kansspelautomaat.
- Artikel 43, eerste lid, WIGB vermeldt dat de organisator van een loterij 15% belasting verschuldigd is over het bruto spelresultaat. Dit geldt echter niet voor de Nationale Loterij, waarvan de prijzen op grond van artikel 27 van de Wet Nationale Loterij zijn vrijgesteld van alle belastingen ten bate van de Staat.
- De belastingheffing ten aanzien van internetkansspelen is eveneens in twee aparte wetten geregeld. Enerzijds worden de organisatoren van internetkansspelen⁵¹¹ op grond van artikel 43bis, tweede lid, WIGB voor 11% belast over het bruto spelresultaat, ongeacht in welk gewest de organisator is gevestigd. Anderzijds dienen de aanbieders van internetkansspelen vanaf juli 2016 tevens 21% omzetbelasting in

⁵⁰⁷ Artikel 60(1) WIGB.

⁵⁰⁸ Mij is onduidelijk welke spelen hiermee worden bedoeld, te meer de Belgische Wok en WIGB geen definitie bevatten van een casino en/of casinospelen.

⁵⁰⁹ Artikel 45(2) WIGB.

⁵¹⁰ Artikel 76 jo. artikel 80(1) WIGB.

⁵¹¹ Vergunninghouders A+ - casinospelen; Vergunninghouders B+ - blackjackspelen, paardenwedenschappen, dobbelspelen, pokerspelen, roulettespelen en interactieve pokerspelen en; Vergunninghouders C+ - overige wedenschappen.

rekening te brengen aan hun consumenten.⁵¹² Dit besluit heeft in België veel stof doen opwaaien.⁵¹³

4.3.4 Groot Brittannië

Wetgeving

Groot Brittannië is noch een federale staat, noch een eenheidsstaat die in provincies is verdeeld. In plaats daarvan bestaat Groot Brittannië uit drie verschillende landen, namelijk Engeland, Schotland en Wales. Ondanks deze constitutionele diversiteit is het materiële recht op het gebied van kansspelen in Groot Brittannië behoorlijk uniform vormgegeven.⁵¹⁴

In het vervolg van deze subparagraaf ga ik eerst in op de allesomvattende⁵¹⁵ Gambling Act⁵¹⁶ (GA), waarin onder meer de definitie van het kansspel en het vergunningstelsel zijn opgenomen. Vervolgens beschrijf ik de belastingheffing ten aanzien van de Britse kansspelen welke in een behoorlijk aantal aparte wetten is terug te vinden.

Vergunningstelsel

De kansspelmarkt van Groot Brittannië staat bekend om haar verregaande liberalisatie⁵¹⁷ en is mede daarom een van de omvangrijkste van de EU.⁵¹⁸ Elk type kansspel mag op basis van een licentie worden aangeboden door één of enkele private organisaties. Om de doelstellingen van het kansspelbeleid te waarborgen worden daarom strenge eisen gesteld⁵¹⁹ aan de vergunninghouders. Ingevolge artikel 1 van de Gambling Act bestaat het kansspelbeleid uit drie pijlers, te weten het voorkomen van criminaliteit en fraude, het waarborgen van transparantie en een eerlijk verloop van het spel en het beschermen van kwetsbare (consumenten)groepen. Hoofdstuk 1 van de Gambling Act bevat de definities van de verschillende toegestane kansspelen. Volgens artikel 3 GA kwalificeert een kansspel als zodanig wanneer sprake is van een spel⁵²⁰, een weddenschap of een loterij. Het begrip ‘een spel’ moet ruim worden opgevat en omvat elk spel om een prijs waarbij de uitkomst enigszins afhankelijk is van het toeval, met uitzondering van sporten.⁵²¹ De definitie van een weddenschap is wat omslachtig in de wet opgenomen.⁵²² Afgeleid kan worden dat van een weddenschap sprake is als iets van waarde tot voorwerp van inzet wordt tussen twee partijen en de uitkomst afhankelijk is van een bestaand of mogelijk feit.⁵²³ Ook kent de Gambling Act verschillende definities van een loterij.⁵²⁴ Kort gezegd is sprake van een loterij wanneer de inzet van de deelnemers als prijzengeld aan de winnaars wordt uitgekeerd en daarbij volledig afhankelijk is van het toeval. Voorts is in artikel 4 GA een ruim begrip opgenomen van wat onder kansspelen op afstand⁵²⁵ moeten worden verstaan. Naast kansspelen via de radio, televisie en telefoon vallen ook internetkansspelen onder het begrip.⁵²⁶

⁵¹² Artikel 18(2) sub 16 Wetboek BTW.

⁵¹³ Zie bijvoorbeeld Diepvens en Vukobratovic, *‘P(l)ay when feeling lucky: a dollar won is twice as sweet as a dollar earned’*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Brussel 2016, nr. 509.

⁵¹⁴ Swiss Institute of Comparative Law *‘Study of Gambling Services in the Internal Market’*, rapport in opdracht van de Europese Commissie, p. 904.

⁵¹⁵ De wet bevat maar liefst 362 artikelen waarin zaken als de doelstellingen van het kansspelbeleid, de toepasselijke definities en de regels omtrent de vergunningverlening en het toezicht worden geregeld.

⁵¹⁶ Gambling Act, wet van 7 april 2005, House of Lords Hansard Vol. 671 Col. 950.

⁵¹⁷ Gambling Compliance, *‘Modernisation of Games of Chance’*, rapport in opdracht van het ministerie van justitie, augustus 2014, p. 3.

⁵¹⁸ H2 Gambling Capital, *‘Benchmark of Gambling Taxation and License Fees in Eight European Member States’*, rapport in opdracht van het ministerie van Financiën, 25 maart 2013, p. 5.

⁵¹⁹ Zie onder meer hoofdstuk 4 *‘Protection of children and young persons’* GA.

⁵²⁰ Dit is mijn eigen vertaling. Het artikel spreekt letterlijk van ‘gaming’ in de zin van artikel 6 GA.

⁵²¹ Artikel 6 GA.

⁵²² Zo bepaalt artikel 9(1) GA dat wedden het aangaan van een weddenschap is, om vervolgens slechts een aantal beschrijvingen te geven.

⁵²³ Artikel 9(1), jo. artikel 11(1), jo. artikel 353(stake) GA.

⁵²⁴ Artikel 14(2), artikel 14(3) en artikel 14(5) GA.

⁵²⁵ Artikel 4 GA spreekt van ‘remote gambling’.

⁵²⁶ Artikel 4(2) GA.

Voor het aanbieden van landgebonden kansspelen zijn drie vergunningen benodigd, te weten een 'operating license'⁵²⁷, een 'personal license'⁵²⁸ en een 'premises license'⁵²⁹. Het aanbieden van internetkansspelen vereist slechts een operating license. De operating license wordt voor nagenoeg alle typen kansspelen, afgezien van de loterijen, in aantal onbeperkt verstrekt aan private organisaties, zij het dat de vergunninghouders op grond van hun licenties aan strenge wetgeving moeten voldoen. Het vergunningstelsel is als volgt vormgegeven:

- Op grond van artikel 90 GA wordt een operating license verleend voor het organiseren van casinospelen. Artikel 7, tweede lid, GA definieert een casinospel als elk kansspel dat geen 'gelijk kansspel'⁵³⁰ is. Op grond van artikel 8, eerste lid, GA is sprake van een gelijk kansspel als de inzet van de deelnemers uitsluitend aan de deelnemers zelf toekomt.⁵³¹ Thans zijn 242 operating licenties in omloop.⁵³² Verder komt de vergunninghouder van casinospelen in aanmerking voor een 'combined license', op basis waarvan hij casinospelen op internet mag aanbieden.⁵³³
- De operating license voor het aanbieden van weddenschappen wordt verleend op basis van artikelen 92 tot en met 94 GA. Onder deze artikelen vallen zowel weddenschappen op de draf- en rensport, sportweddenschappen en het zogenaamde 'pool betting'. Pool betting omvat het in groepsverband opzetten van een weddenschap waarbij de inzet vervalt aan de deelnemers. Hierbij kan gedacht worden aan een WK-voetbalpoule. Op dit moment zijn ongeveer 1.000 licenties verleend voor het organiseren van weddenschappen. Deze vergunninghouders komen eveneens in aanmerking voor een internetkansspelvergunning.⁵³⁴
- Het organiseren van loterijen met een winstoogmerk is op grond van artikel 95 GA uitsluitend voorbehouden aan de National Lottery. De tienjarige licentie voor het organiseren van de National Lottery is in 2009 verleend aan Camelot UK Lotteries limited. Verder kan een licentie worden verkregen voor het organiseren van goededoelenloterijen op basis van artikel 98 GA. Thans zijn 556 licenties uitgegeven voor het aanbieden van goededoelenloterijen.
- Krachtens artikel 96 GA is eveneens een operating license benodigd voor het exploiteren van kansspelautomaten. De definitie van een kansspelautomaat is bijzonder ruim geformuleerd⁵³⁵ en dekt alle kansspelen die met behulp van een elektronische machine kunnen worden gespeeld.⁵³⁶ Deze vergunninghouders komen eveneens in aanmerking voor een internetkansspelvergunning.⁵³⁷

Kansspelbelasting

In Groot Brittannië is de belastingwetgeving ten aanzien van kansspelen in een groot aantal verschillende wetten opgenomen. Zo is elke type kansspel onderhevig aan een eigen accijns, de zogenaamde duty. De volgende accijnzen zijn van toepassing:

⁵²⁷ Hoofdstuk 5 GA: een licentie voor het aanbieden van een type kansspel.

⁵²⁸ Hoofdstuk 6 GA: een licentie voor het personeel werkzaam in kansspelinrichtingen.

⁵²⁹ Hoofdstuk 8 GA: een licentie voor het exploiteren van een (fysieke) kansspelinrichting.

⁵³⁰ Dit is mijn eigen vertaling. Artikel 7(2) GA spreekt letterlijk van 'equal chance gaming'.

⁵³¹ Daarmee wordt bijvoorbeeld poker uitgesloten van het begrip.

⁵³² Zie het publieke register van de Gambling Commission,

<https://secure.gamblingcommission.gov.uk/PublicRegister/Search?Search=&Sector=Casino&Status=Granted>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

⁵³³ Artikel 68(3) GA.

⁵³⁴ Artikel 68(4) GA.

⁵³⁵ Het artikel beslaat maar liefst anderhalve pagina.

⁵³⁶ Artikel 235 GA.

⁵³⁷ Artikel 68(5) GA.

- Op casinospelen wordt op grond van de Gambling Duty⁵³⁸ een accijns geheven over het bruto spelresultaat van de aanbieder. De opbrengsten van ‘gelijke kansspelen’ worden eveneens in de heffingsgrondslag betrokken. Artikel 121, eerste lid van de Finance Act⁵³⁹ bevat een progressief tarief voor casinospelen, oplopend van 20% tot en met 50%. De heffingswijze is voor elke accijns gelijk. De accijns dient over elke driemaands periode op aangifte te worden voldaan en is verschuldigd binnen één maand na afloop van de voorgenoemde periode.⁵⁴⁰
- Op de draf- en rensport weddenschappen en de overige sportweddenschappen wordt op basis van de General Betting Duty⁵⁴¹ een accijns geheven over het bruto spelresultaat van de vergunninghouder. Het toepasselijke tarief voor draf- en rensport weddenschappen is 15% en voor sportweddenschappen 10%. Pool betting wordt krachtens de Pool Betting Duty⁵⁴² op een gelijke wijze in de accijnsheffing betrokken tegen een tarief van 15%.
- De organisator van de National Lottery is krachtens de Lottery Duty⁵⁴³ accijns verschuldigd over de verkregen omzet (inleg van de deelnemers). Goededoelenloterijen zijn van de accijnsheffing uitgesloten.⁵⁴⁴ Het tarief bedraagt 12%.⁵⁴⁵
- De aanbieder van een kansspelautomatenspel is op grond van de Machines Games Duty⁵⁴⁶ accijns verschuldigd over het verkregen bruto spelresultaat. Het tarief is afhankelijk van het type kansspelautomaat en varieert tussen de 5% en 25%.⁵⁴⁷
- Tot slot dienen ook de aanbieders van internetkansspelen, op basis van de Remote Gambling Duty⁵⁴⁸, accijns te voldoen over het verkregen bruto spelresultaat. Opmerkelijk is dat de accijns verschuldigd is door zowel in Groot Brittannië, als in het buitenland woonachtige of gevestigde personen, zolang een Britse inwoner deelneemt aan het internetkansspel.⁵⁴⁹ Daarmee gaat van de accijns een extraterritoriale werking uit. Ingevolge artikel 155, derde lid, van de Finance Act bedraagt het tarief 15%.

⁵³⁸ Paragraaf 2.1 Excise Notice 453, besluit van 8 december 2017, HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-453-gaming-duty/excise-notice-453-gaming-duty>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

⁵³⁹ Finance Act, wet van 17 juli 2014, House of Lords Hansard Vol. 755 Col. 774.

⁵⁴⁰ Paragraaf 5.1 Excise Notice 453.

⁵⁴¹ Paragraaf 1 Excise Notice 451a, besluit van 18 oktober 2017, HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-451a-general-betting-duty/excise-notice-451a-general-betting-duty>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

⁵⁴² Paragraaf 1 Excise Notice 147A, besluit van 20 oktober 2017, HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-147a-pool-betting-duty/excise-notice-147a-pool-betting-duty>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

⁵⁴³ Paragraaf 2.1 Excise Notice 458, besluit van 24 februari 2017, HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-458-lottery-duty/excise-notice-458-lottery-duty>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

⁵⁴⁴ Paragraaf 2.3 Excise Notice 458.

⁵⁴⁵ Paragraaf 2.2 Excise Notice 458.

⁵⁴⁶ Paragraaf 1.1 Excise Notice 452, besluit van 21 november 2017, HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-452-machine-games-duty/excise-notice-452-machine-games-duty>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

⁵⁴⁷ Paragraaf 4.1 Excise Notice 452.

⁵⁴⁸ Paragraaf 1 Excise Notice 455a, besluit van 16 december 2014, HM Revenue and Customs, <https://www.gov.uk/government/publications/excise-notice-455a-remote-gaming-duty/excise-notice-455a-remote-gaming-duty#definition-of-uk-person>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

⁵⁴⁹ Paragraaf 1 Excise Notice 455a.

4.3.5 Denemarken

Wetgeving

Denemarken is qua staatsinrichting vergelijkbaar met Nederland. Zo is Denemarken eveneens een constitutionele monarchie⁵⁵⁰ en heeft het land een met Nederland vergelijkbaar parlementair stelsel, afgezien van het feit dat het Deense parlement slechts uit één kamer bestaat.⁵⁵¹ Het een en ander heeft ertoe geleid dat de wetgeving omtrent kansspelen nagenoeg geheel op rijksniveau tot stand gekomen is. De doelstellingen van het kansspelbeleid, een aantal belangrijke definities en het vergunningenstelsel zijn opgenomen in de Deense Wet op de kansspelen, oftewel de Lov om spil (LOS)⁵⁵². De belastingwetgeving inzake kansspelen is opgenomen in de Deense Wet op de kansspelbelasting, oftewel de Lov om afgifter af spil (LAS)⁵⁵³. In het vervolg van deze subparagraaf zal ik eerst het Deense vergunningenstelsel toelichten om vervolgens in te gaan op de kansspelbelastingwetgeving.

Vergunningenstelsel

Denemarken heeft als gevolg van een kleine bevolking een van oudsher zwakke binnenlandse kansspelmarkt. Om de kleine legale markt te beschermen tegen de illegale markt heeft het land zijn kansspelmarkt opengesteld voor buitenlandse kansspelaanbieders.⁵⁵⁴ De Deense kansspelmarkt wordt derhalve, evenals de Britse kansspelmarkt, gekenmerkt door een hoge mate van liberalisatie. Alleen op het aanbieden van commerciële loterijen en draf- en rensportwedenschappen bezit de Deense staat een monopolie en voorts worden de licenties voor een groot deel van de overige kansspelen niet in aantal beperkt. Ook de Deense wetgever is zich bewust van de gevaren van de kansspelmarkt en formuleert daarom in artikel 1 Lov om spil de doelstellingen van het kansspelbeleid. De doelstelling van de wet is het (gematigd) aanbieden van kansspelen waarbij wordt voorkomen dat kansspelen dienen ter misdaadondersteuning en leiden tot de uitbuiting van kwetsbare groepen. In artikel 4 LOS is opgenomen dat het aanbieden kansspelen alleen wordt toegestaan indien toestemming is verkregen van de bevoegde autoriteit. Artikel 5 LOS bevat definities van de verschillende kansspelen. Onder het begrip kansspelen vallen loterijen, wedenschappen en combinatiespelen. Combinatiespelen zijn spelen om een prijs waarbij de uitkomst van het spel afhankelijk is van een combinatie van vaardigheden en toeval.⁵⁵⁵ Op grond van artikelen 14 tot en met 23 van de Lov om spil kan worden afgeleid dat het om casinospelen en kansspelautomatenspelen gaat. Verder wordt een internetkansspel gezien als elk kansspel dat zich voltrekt door middel van “communicatie op afstand”.⁵⁵⁶ Het Deense vergunningenstelsel luidt als volgt:

- Artikel 6 juncto artikel 8 LOS bepalen dat alleen de Danske Spil A/S en de Danske Klasselotteri A/S⁵⁵⁷, beide staatsdeelnemingen, loterijen mogen aanbieden. Een loterij is op grond van artikel 5, tweede lid, LOS een activiteit waarbij de deelnemer de kans heeft om een overwinning te behalen en waarbij de uitkomst uitsluitend het gevolg is van toeval. Onder het begrip vallen zowel loterijen (in Nederlandse zin) als bingo's. Artikel 10 LOS bevat een uitzondering op de hiervoor genoemde artikelen en

⁵⁵⁰ Hoofdstuk 1 van de Deense Grondwet, Grundloven, wet van 5 juni 1953, Lovtidende A, nr. 169.

⁵⁵¹ Tweede Kamer der Staten-Generaal, Hoe werken andere parlementen?

https://www.tweedekamer.nl/debat_en_vergadering/uitgelicht/recesdossier_hoe_werken_andere_parlementen. Bron geraadpleegd op 19 december 2017.

⁵⁵² Lov om spil, wet van 6 december 2016, Lovtidende A, nr. 1494.

⁵⁵³ Lov om afgifter af spil, wet van 7 april 2016, Lovtidende A, nr. 337.

⁵⁵⁴ Gambling Compliance, ‘*Modernisation of Games of Chance*’, rapport in opdracht van het ministerie van justitie, augustus 2014, p. 3.

⁵⁵⁵ Artikel 5(3) LOS.

⁵⁵⁶ Artikel 5(8) LOS.

⁵⁵⁷ Er wordt een, verder irrelevant, onderscheid gemaakt in loterijen en klasse loterijen.

bepaalt dat goededoelenloterijen wel zijn toegestaan indien aan nadere regelgeving⁵⁵⁸ wordt voldaan.

- De licenties voor het aanbieden van weddenschappen worden verleend op grond van artikel 11 tot en met artikel 13 LOS. Onder deze artikelen vallen zowel sportweddenschappen als ‘pool betting’⁵⁵⁹ en weddenschappen op de draf- en rensport. Volgens artikel 5, vierde lid, LOS is een weddenschap een activiteit waarbij een deelnemer kans maakt op een prijs en de uitkomst afhankelijk is van een toekomstige gebeurtenis. Voor de te verstrekken licenties inzake sport- en poolweddenschappen geldt geen maximum en eveneens mag de vergunninghouder deze kansspelen via het internet aanbieden.⁵⁶⁰ De draf- en rensportweddenschappen mogen uitsluitend (fysiek) worden aangeboden door de Danske Spil A/S.⁵⁶¹
- Ingevolge artikel 14 LOS kan toestemming worden verleend voor de oprichting en exploitatie van landgebonden casino’s. Hoewel het artikel geen maximum aantal landgebonden casino’s bepaalt, zijn op dit moment zeven licenties afgegeven en komen er daar niet meer bij.⁵⁶² De casinolicentie geldt zowel voor het aanbieden van casinospelen (zoals roulette, baccarat, punto banco, blackjack, poker) als kansspelautomatenspelen. De licentie voor het aanbieden van internetcasinospelen wordt vergund op grond van artikel 18 LOS. Dit type vergunning is niet in aantal beperkt.
- Het aanbieden van kansspelautomatenspelen wordt toegestaan op basis van artikelen 19 tot en met 24 LOS. Artikel 5, zevende lid, van de Lov om spil hanteert een ruime definitie van een kansspelautomaat als zijnde een mechanische of elektronische machine die kan worden gebruikt voor spelen waarbij de speler een prijs kan winnen. Maximaal drie kansspelautomaten mogen worden opgesteld in horeca inrichtingen⁵⁶³ en voorts mag een onbeperkt aantal kansspelautomaten worden opgesteld in speelhallen.⁵⁶⁴ Nadere regelgeving omtrent de uitkeringspercentages, de licentievergoeding en administratieve bepalingen is opgenomen in het Kansspelautomatenbesluit.⁵⁶⁵ De licenties worden in beginsel onbeperkt verstrekt. Het aanbieden van kansspelautomatenspelen via het internet is niet toegestaan.

Kansspelbelasting

Denemarken heeft al haar kansspelbelastingwetgeving opgenomen in één centrale belastingwet, te weten de Lov om afgifter af spil (LAS). Voor wat betreft het object van de heffing sluit de Lov om afgifter af spil aan bij de in de Lov om spil genoemde definities. Voorts is van belang dat de prijzen van kansspelen zijn vrijgesteld van enige inkomsten- en/of winstbelasting.⁵⁶⁶ De Lov om afgifter af spil betreft de volgende kansspelen in de heffing:

- Op grond van artikel 2 tot en met artikel 5 LAS zijn de vergunninghouders van loterijen belasting verschuldigd over een percentage van de waarde van de terbeschikkinggestelde prijs, indien die prijs groter is dan 200 Deense Kroon

⁵⁵⁸ Artikel 10(2) LOS

⁵⁵⁹ Zie paragraaf 4.3.4 onder vergunningenstelsel.

⁵⁶⁰ Artikel 11(3) LOS.

⁵⁶¹ Artikel 12 LOS.

⁵⁶² Kansspelautoriteit Spillemyndigheden, About Casino’s (land-based), <https://spillemyndigheden.dk/en/land-based-casinos>. Bron geraadpleegd op 19 december 2017.

⁵⁶³ Artikel 19 LOS.

⁵⁶⁴ Artikel 20 LOS.

⁵⁶⁵ Bekendtgørelse om gevinstgivende spilleautomater i spillehaller og restaurationer, besluit van 15 december 2011, Lovtidende A, nr. 1302.

⁵⁶⁶ Artikel 1(3) LAS.

(ongeveer €25). Voor de Dankse Spil geldt een tarief van 15%.⁵⁶⁷ Voor de Danske Klasselotteri geldt een tarief van 15% en wordt daarbovenop een belasting van 6% geheven over de waarde van de omzet.⁵⁶⁸ De vergunninghouders van goededoelenloterijen zijn 17,5% kansspelbelasting verschuldigd over de waarde van de terbeschikkinggestelde prijzen.⁵⁶⁹ Voor elke kansspelaanbieder geldt dat zij op grond van artikelen 21 tot en met 28 LAS de kansspelbelasting op aangifte moeten voldoen. Het aangifte- en voldoeningstijdvak verschilt echter per kansspel. Voor de loterijen aangeboden door de Danske Spil geldt een belastingperiode van een week en moet de belasting binnen 5 werkdagen na afloop van de belastingperiode worden aangegeven en betaald.⁵⁷⁰ Voor de loterijen van de Danske Klasselotteri is de belastingperiode de individuele loterij en dient de kansspelbelasting binnen 5 werkdagen na de laatste trekking te worden aangegeven en worden voldaan.⁵⁷¹ Voor de goededoelenloterijen is de belastingperiode de kalendermaand en dient de aangifte en betaling van de kansspelbelasting uiterlijk de 15^e van de maand volgend op het verstrijken van het belastingtijdvak plaats te vinden.⁵⁷²

- De private vergunninghouders van (zowel landgebonden als online) weddenschappen zijn op basis van artikel 6 LAS belastingplichtig over het bruto spelresultaat. Het toepasselijke tarief is 20%. De Dankse Spil, welke de draf- en rensportweddenschappen aanbiedt, is gehouden 11% van het bruto spelresultaat te betalen aan kansspelbelasting.⁵⁷³ Indien het bruto spelresultaat per maand 16,7 miljoen Kroon overschrijdt wordt het tarief boven deze grens 30%. De belastingperiode is de kalendermaand en de aangifte en betaling dienen uiterlijk de 15^e van de daaropvolgende maand te zijn voldaan.⁵⁷⁴
- Krachtens artikel 10 LAS is de vergunninghouder van landgebonden casino's 45% kansspelbelasting verschuldigd over zijn bruto spelresultaat tot 4 miljoen Kroon. Het bruto spelresultaat boven deze grens wordt tegen een tarief van 75% belast. De vergunninghouders van online casino's zijn op grond van artikel 11 LAS 20% kansspelbelasting verschuldigd over het bruto spelresultaat, ongeacht de hoogte van het bruto spelresultaat. De wijze van heffing ten aanzien van beide vergunninghouders is gelijk aan de hiervoor beschreven wijze van heffing bij weddenschappen.⁵⁷⁵
- Ook de aanbieders van kansspelautomatenspelen zijn ingevolge de Lov om afgifter af spil belastingplichtig over het bruto spelresultaat.⁵⁷⁶ Het voor hun geldende belastingtarief is 41%. Voor de kansspelautomaten die in horecagelegenheden zijn geplaatst geldt bovendien voor het bruto spelresultaat boven de 30.000 Kroon een tarief van 71%.⁵⁷⁷ Voor de kansspelautomaten die in speelhallen zijn geplaatst geldt voor het bruto spelresultaat boven de 250.000 Kroon een tarief van 71% en een vast bedrag van 3.000 Kroon per kansspelautomaat tot 50 kansspelautomaten en boven dit aantal kansspelautomaten een vast bedrag van 1.500 Kroon per

⁵⁶⁷ Artikel 2 LAS.

⁵⁶⁸ Artikel 3 jo. artikel 4 LAS.

⁵⁶⁹ Artikel 5 LAS.

⁵⁷⁰ Artikel 22 LAS.

⁵⁷¹ Artikel 25 LAS.

⁵⁷² Artikel 21 LAS.

⁵⁷³ Artikel 7 LAS.

⁵⁷⁴ Idem.

⁵⁷⁵ Artikel 21 LAS.

⁵⁷⁶ Artikel 12 LAS.

⁵⁷⁷ Artikel 12(2) LAS.

kansspelaatomaat.⁵⁷⁸ De wijze van heffing ten aanzien van beide vergunninghouders is gelijk aan de hiervoor beschreven wijze van heffing bij weddenschappen.⁵⁷⁹

Tabel 5: Belastinggrondslag en tarieven in de verschillende lidstaten

Type kansspel → Lidstaat	Loterijen	Sportweddenschappen	Casinospelen	Kansspelaautomaten	Internetkansspelen
Duitsland	Inleg: 16,67%	Inleg: 5%	BSR: 20-80%	BSR: 10-20%	-
België	BSR: 15%	BSR: 11-15%	Combinatie van: Prijs: 2,75-5,3% en BSR: 11-44%	Combinatie van: BSR: 20-50% en Vast bedrag: 150-3.570€	Gelijk aan landgebonden
Groot Brittannië	Inleg: 12%	BSR: 10-15%	BSR: 20-50%	BSR: 5-25%	BSR: 15%
Denemarken	Combinatie van: Prijs: 15-17,5% en Inleg: 6%	BSR: 11-30%	BSR: 45-75%	Combinatie van: BSR: 41-71% en Vast bedrag: 3.000-1.500 kroon	BSR: 20%

4.3.6 Best practice

Harmonisatie

Er doen zich in de lidstaten grote verschillen voor met betrekking tot het niveau van de wetgeving en de mate van liberalisatie van de kansspelmarkt. De kansspelwetgeving van Duitsland, België en Groot Brittannië is opgenomen in een groot aantal verschillende (regionale) wetten en ook verschilt het vergunningstelsel per land; zo verstrekken Groot Brittannië, Denemarken en België veel vergunningen zonder kwantitatieve beperkingen en kennen Duitsland en Nederland juist relatief veel staatsmonopolies. Voorts zijn de definities van de verschillende kansspelen vaak omslachtig en moeizaam gedefinieerd. Hoewel het kansspelbeleid in elk van de onderzochte landen is gestoeld op dezelfde doelstellingen, zijnde het beschermen van de consument en het voorkomen van criminaliteit, maken de eerder beschreven verschillen de wetgeving moeilijk vergelijkbaar en onoverzichtelijk. Het een en ander komt de interne markt niet ten goede en van harmonisatie van het kansspelbeleid in Europees verband is dan ook geen sprake.

Fiscale behandeling kansspelen

Hoewel de kansspelwetgeving als geheel behoorlijk verschilt is de fiscale behandeling van kansspelen in de verschillende landen vrij eenduidig. De definities van het object van de heffing, te weten kansspelen en de subcategorieën zoals loterijen, casinospelen, weddenschappen, kansspelaautomaten en internetkansspelen, komen op hoofdlijnen overeen. Verder wordt in elk van de onderzochte landen de organisator van het kansspel als belastingplichtige aangemerkt. Deze organisator is in de meeste gevallen belastingplichtig over het bruto spelresultaat, hoewel ook de inleg als maatstaf van heffing kan gelden. Ook dient in elk land de kansspelbelasting op aangifte te worden voldaan.⁵⁸⁰ Het enige element van de (kansspel-)belastingen dat wezenlijk verschilt is het toepasselijke tarief. Het belastingtarief verschilt tussen en binnen de landen en is afhankelijk van het type kansspel, het distributiekanaal en de hoogte van de omzet.

Complicaties

Eerder in dit onderzoek⁵⁸¹ heb ik aangegeven dat de huidige opzet van de Nederlandse kansspelbelasting de harmonisatie van deze belasting in Europees verband hindert. Deze constatering lijkt op voorhand nietsbetekenend omdat ik tevens heb geconstateerd dat van harmonisatie inzake het Europese kansspelbeleid geen sprake is. Desalniettemin meen ik dat de huidige Nederlandse kansspelbelasting uit de pas loopt met de kansspelbelasting in de ons omringende buurlanden (en Denemarken). Nederland belast als enige, voor een groot aantal

⁵⁷⁸ Artikel 12(2) jo. 12(3) LAS.

⁵⁷⁹ Artikel 21 LAS.

⁵⁸⁰ Wel bestaan behoorlijke verschillen tussen en binnen de landen met betrekking tot de tijdvakken waarin de belasting moet worden aangegeven en voldaan.

⁵⁸¹ Paragraaf 1.2 onder Europees economische problemen.

kansspelen⁵⁸², de speler over de ter beschikking gestelde prijs. Dit leidt in voorkomende gevallen tot dubbele heffing van kansspelbelasting indien kansspelen grensoverschrijdend worden aangeboden.⁵⁸³ Dit is schadelijk voor de concurrentiekracht van de Nederlandse kansspelaanbieders omdat een Nederlands kansspel als gevolg van de optredende dubbele kansspelbelasting voor buitenlands ingezetenen minder aantrekkelijk wordt.⁵⁸⁴ Voorts kan de dubbele heffing het bestaan van de illegale gokmarkt stimuleren. Indien bijvoorbeeld een Nederlands ingezetene een prijs wint bij een Belgisch internetcasinospel treedt een cumulatie van belastingheffing op omdat de Belgische organisator 21% BTW moet afdragen over de inleg van de deelnemer⁵⁸⁵, daarnaast 11% kansspelbelasting moet afdragen over het bruto spelresultaat⁵⁸⁶ en de deelnemer van het kansspel in Nederland ook nog eens 30,1% kansspelbelasting moet voldoen over zijn spelresultaat.⁵⁸⁷ Al deze belastingen gaan ten koste van het uitkeringspercentage van het kansspel⁵⁸⁸ en maken het Belgische internetcasinospel minder aantrekkelijk ten opzichte van de binnenlandse variant. In Nederland bestaat echter geen binnenlandse variant omdat internetkansspelen verboden zijn, zodat het buitenlandse kansspel louter minder aantrekkelijk wordt ten opzichte van de illegale (binnenlandse) variant. Daarmee wordt het kansspelbeleid juist ondergraven.

Best practice

De hiervoor gesignaleerde problemen kunnen door Nederland worden weggenomen door de kansspelbelasting meer in lijn te brengen met haar buurlanden en voornamelijk Denemarken. Denemarken heeft naar mijn mening het meest overzichtelijke systeem door haar juridische en fiscale wetgeving omtrent kansspelen op te nemen in twee aparte rijks wetten. Hoewel Nederland wat dat betreft niet onderdoet voor Denemarken, is de Deense kansspelbelasting inhoudelijk consistent en eenvoudiger vormgegeven. Zo kent Denemarken slechts één belastingplichtige, te weten de organisator van het kansspel. Voorts is de belastinggrondslag in nagenoeg alle gevallen het bruto spelresultaat⁵⁸⁹ en is de wijze van heffing ten aanzien van elke belastingplichtige gelijk. Daardoor is de Deense kansspelbelasting in overeenstemming met de staatssteunregels⁵⁹⁰ en is het mijns inziens terecht dat de staatssecretaris van Financiën de Deense wetgeving als inspiratiebron ziet.⁵⁹¹ Hier is evenwel een kritische noot op zijn plaats. De Deense kansspelbelasting is namelijk op *point-of-consumption* gebaseerd. Dat wil zeggen dat een kansspel als binnenlands wordt beschouwd zodra een Deens ingezetene deelneemt aan het kansspel waar ter wereld de aanbieder ook is gevestigd. De vraag luidt of de belasting ten aanzien van deze buitenlandse aanbieder effectief kan worden ingevorderd.

4.4 Conclusie

In de voorgaande paragrafen is het laatste criterium van het toetsingskader uitgewerkt, te weten de Europees(rechtelijke)houdbaarheid. Dit aspect van de kansspelbelasting wint aan relevantie vanwege de opkomst van internetkansspelen. Het grensoverschrijdende karakter van internetkansspelen vervaagt de traditionele landsgrenzen en daardoor neemt de roep om een meer internationaal gecoördineerd kansspelbeleid toe. Hoewel de Europese Unie het aangewezen samenwerkingsverband lijkt om dergelijk beleid te formuleren heeft de Europese

⁵⁸² De loterijen en weddenschappen maken de helft uit van de totale kansspelmarkt, zie paragraaf 2.2.2.

⁵⁸³ Zie paragraaf 4.2.2 onder dubbele heffing.

⁵⁸⁴ Dit geldt vice versa voor binnenlands ingezetenen ten aanzien van buitenlandse kansspelen. De Nederlandse kansspelmarkt is echter relatief klein zodat binnenlandse kansspelaanbieders meer te duchten hebben van buitenlandse concurrentie.

⁵⁸⁵ Artikel 18(2) sub 16 Wetboek BTW.

⁵⁸⁶ Artikel 43bis(2) WIGB.

⁵⁸⁷ Artikel 1(1e) jo. artikel 3(1c) Wet KSB.

⁵⁸⁸ Zie paragraaf 2.3.3 onder rol kansspelbelasting en Bijlage IV.

⁵⁸⁹ Alleen voor de aanbieders van loterijen geldt een andere belastinggrondslag, zijnde de waarde van de uitgekeerde prijzen.

⁵⁹⁰ Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011.

⁵⁹¹ Zie paragraaf 1.4 onder Europees(rechtelijke) houdbaarheid.

Commissie medegedeeld dat het niet opportuun is om sectorspecifieke EU-wetgeving voor te stellen.⁵⁹² De Commissie bevestigt derhalve dat de lidstaten (in beginsel) vrij zijn in het stellen van de beleidsdoelen inzake kansspelen.

Vanwege de gebrekkige harmonisatie van de kansspelbelasting heeft Nederland op unilaterale wijze aandacht geschonken aan de grensoverschrijdende implicaties van de kansspelbelasting. Zodoende heeft de wetgever in artikel 52 BvdB een vrijstelling opgenomen ter voorkoming van dubbele kansspelbelasting, welke toepassing vindt indien de prijs uit een buitenlands kansspel onderworpen is aan een gelijksoortige buitenlandse belasting. Het doel van de vrijstelling is evident: het voorkomen van dubbele kansspelbelasting in grensoverschrijdende situaties. Dit doel wordt echter nauwelijks bereikt omdat de kansspelbelasting in de ons omringende lidstaten niet gelijksoortig is aan de Nederlandse kansspelbelasting, zo blijkt uit recente jurisprudentie.⁵⁹³

De doeltreffendheid van de vrijstelling komt daarmee ernstig onder druk te staan en dit leidt tot de meer fundamentele vraag of de huidige vormgeving van de kansspelbelasting het vrije verkeer van diensten schaadt. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat de gebrekkige doeltreffendheid van artikel 52 BvdB niet in strijd is met het EU-recht aangezien de belastingplicht en belastinggrondslag bij loterijen niet verschilt naar gelang deze kansspelen binnenlands of buitenlands zijn.⁵⁹⁴ Van de dubbele kansspelbelastingheffing kan in dit geval geen belemmerende werking van het vrijedienstenverkeer uitgaan.

De vermeende vrijstelling van kansspelbelasting bij buitenlandse kansspelen is echter niet het enige aspect van de kansspelbelasting dat in twijfel is getrokken. Zo is bij binnenlandse internetkansspelen de aanbieder belastingplichtig over het bruto spelresultaat terwijl bij buitenlandse kansspelen de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot de prijs belastingplichtig is over zijn spelresultaat. Dit onderscheid leidt tot een schending van het vrije dienstenverkeer zoals blijkt uit een arrest van de Hoge Raad.⁵⁹⁵ De deelnemers aan buitenlandse internetkansspelen worden namelijk slechter behandeld dan een objectief vergelijkbare interne situatie omdat de aanbieders van binnenlandse internetkansspelen de mogelijkheid hebben om verliezen in opeenvolgende tijdvakken te compenseren waar de spelers van buitenlandse internetkansspelen deze mogelijkheid niet hebben. De Belastingdienst kan hiertoe geen rechtvaardigingsgronden aandragen.

De wetgevende macht heeft, geconfronteerd met de voorgaande problematiek, vanuit het oogpunt van een gelijk fiscaal speelveld gemeend het verschil in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse internetkansspelen te moeten oplossen. Op basis van het Wetsvoorstel KOA wordt daarom de aanbieder van (zowel binnenlandse als buitenlandse) internetkansspelen belastingplichtig over het bruto spelresultaat.⁵⁹⁶ Alle goede bedoelingen ten spijt creëert het wetsvoorstel nieuwe differentiaties in de belastingplicht en belastinggrondslag omdat het wetsvoorstel een onderscheid aanbrengt naar gelang een kansspel via het internet, dan wel via traditionele distributiekkanalen wordt aangeboden. Dit onderscheid is ook een aantal leden van de Eerste Kamer niet onopgemerkt gebleven; zij vragen dan ook naar de mogelijke staatssteunaspecten van het wetsvoorstel.⁵⁹⁷

In de inleiding van dit onderzoek is al aangegeven dat het voorlopige oordeel van de Europese Commissie luidt dat sprake is van verboden staatssteun aan de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo vanwege het verschil in fiscale behandeling met de aanbieders van internetweddenschappen en -bingo.⁵⁹⁸ Mijns inziens is de beslissing van de Commissie de juiste. Het Wetsvoorstel KOA kan als *prima facie* selectief kan worden beschouwd.⁵⁹⁹ De aanbieders van landgebonden loterijen, weddenschappen en bingo zijn de

⁵⁹² Mededeling EC, COM(2012)596, 15737/2012, oktober 2012.

⁵⁹³ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 februari 2017, 16/00216, V-N 2017/20.1.4.

⁵⁹⁴ R.o. 4.18, Hof Arnhem-Leeuwarden 7 februari 2017, 16/00216, V-N 2017/20.1.4.

⁵⁹⁵ HR 27 februari 2015, 14/03069, BNB 2015/124.

⁵⁹⁶ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 150.

⁵⁹⁷ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56.

⁵⁹⁸ MvA, Kamerstukken I 2016/17, 33 996, nr. C, p. 56.

⁵⁹⁹ Zie in vergelijkbare zin: Gunn, noot bij HR 11 juli 2014, 13/03843, FED 2014/97.

enige aanbieders die tot op heden subjectief zijn vrijgesteld van kansspelbelasting. Daarbij heeft de Commissie in een eerdere formele staatssteunprocedure ten aanzien van het Deense kansspelbelastingstelsel geoordeeld dat het aanbieden van internetkansspelen niet ‘juridisch en feitelijk’ verschilt van het aanbieden van landgebonden kansspelen.⁶⁰⁰ Hoewel ik begrip heb voor de argumenten van de Deense regering⁶⁰¹ dient het geschilpunt in breder verband te worden gezien; leidt het aanbieden van een product of dienst via het internet tot een substantiële verandering van de aard van het desbetreffende product of dienst? Deze vraag moet telkens naar omstandigheden worden beantwoord. Ik denk dat deze omstandigheden in de toekomst steeds moeilijker te duiden zijn omdat de grens tussen de werkelijke (‘landgebonden’) wereld en de virtuele wereld alsmaar vervaagt. Daarom vermoed ik dat de Commissie deze discussie zoveel mogelijk heeft willen vermijden en zich ten aanzien van het Wetsvoorstel KOA op het standpunt stelt dat landgebonden kansspelen en internetkansspelen zowel in juridische als in feitelijke zin vergelijkbaar zijn. De wetgever draagt evenmin duidelijke rechtvaardigingsgronden aan voor het gecreëerde onderscheid. Hij geeft slechts argumenten voor het belastingplichtig maken van de aanbieders van bepaalde kansspelen. Deze gronden vervallen op het moment dat het referentiekader verschuift van de standaard belastingplicht voor de deelnemer aan een kansspel naar de aanbieder van het kansspel. Daarmee wordt naar mijn mening voldaan aan de vier criteria van artikel 107 VWEU; er is sprake van een selectief voordeel dat bekostigd wordt uit de staatsmiddelen en het handelsverkeer tussen de lidstaten verstoort.

Op basis van het voorgaande is het duidelijk dat de kansspelbelasting een aanpassing behoeft om strijdigheid met het EU-recht te voorkomen. Door de Nederlandse kansspelbelasting te vergelijken met de kansspelbelasting in de ons omringende lidstaten (inclusief Denemarken) kan de Nederlandse wetgever mogelijk inspiratie opdoen. Het doel van het rechtsvergelijkend onderdeel van het onderzoek is zodoende tweeledig. Ten eerste blijkt uit de vergelijking van een aantal landensystemen dat het Nederlandse systeem niet aansluit bij hetgeen in de ons omringende buurlanden gebruikelijk is. De van toepassing zijnde belastinggrondslag en belastingtarieven per lidstaat zijn in de volgende tabel samengevat:

Tabel 5: Belastinggrondslag en tarieven in de verschillende lidstaten

Type kansspel → Lidstaat	Loterijen	Sportwedenschappen	Casinospelen	Kansspelautomaten	Internetkansspelen
Duitsland	Inleg: 16,67%	Inleg: 5%	BSR: 20-80%	BSR: 10-20%	-
België	BSR: 15%	BSR: 11-15%	Combinatie van: Prijs: 2,75-5,3% en BSR: 11-44%	Combinatie van: BSR: 20-50% en Vast bedrag: 150-3.570€	Gelijk aan landgebonden
Groot Brittannië	Inleg: 12%	BSR: 10-15%	BSR: 20-50%	BSR: 5-25%	BSR: 15%
Denemarken	Combinatie van: Prijs: 15-17,5% en Inleg: 6%	BSR: 11-30%	BSR: 45-75%	Combinatie van: BSR: 41-71% en Vast bedrag: 3.000-1.500 kroon	BSR: 20%

Ten tweede draagt de (rechts)vergelijking bij aan het bepalen van het beste kansspelbelastingstelsel door de wetgeving van andere EU-lidstaten te analyseren. Zodoende is in dit onderzoek de kansspel(belasting)wetgeving uiteengezet zoals deze geldt in Duitsland, België, Groot Brittannië en Denemarken.

Eerder in dit onderzoek⁶⁰² heb ik aangegeven dat de huidige Nederlandse kansspelbelasting de harmonisatie van deze belasting in Europees verband tegenwerkt. Deze constatering lijkt op voorhand nietsbetekenend omdat ik eveneens heb geconstateerd dat van harmonisatie inzake het Europese kansspelbeleid geen sprake is. Desalniettemin meen ik dat de huidige Nederlandse kansspelbelasting uit de pas loopt met de kansspelbelasting in de ons omringende buurlanden (en Denemarken). Nederland belast als enige, voor een groot aantal

⁶⁰⁰ Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011, punt 87.

⁶⁰¹ Die stelt dat internetkansspelen verschillen van landgebonden kansspelen in termen van vraag en aanbod, het aanbiedingsplatform, de financiële marge.

⁶⁰² Paragraaf 1.2 onder Europees economische problemen.

kansspelen⁶⁰³, de speler over de ter beschikking gestelde prijs. Dit leidt in bepaalde gevallen tot dubbele heffing van kansspelbelasting als kansspelen grensoverschrijdend worden aangeboden.⁶⁰⁴ Dit is schadelijk voor de concurrentiekracht van de Nederlandse kansspelaanbieders omdat een Nederlands kansspel als gevolg van de optredende dubbele kansspelbelasting voor buitenlands ingezetenen minder aantrekkelijk wordt. Voorts kan de dubbele heffing het bestaan van de illegale gokmarkt stimuleren. Daarmee wordt het kansspelbeleid juist ondergraven.

De hiervoor gesignaleerde problemen kunnen door Nederland worden weggenomen door de kansspelbelasting meer in lijn te brengen met haar buurlanden en voornamelijk Denemarken. Denemarken heeft naar mijn mening het meest overzichtelijke systeem door haar juridische en fiscale wetgeving omtrent kansspelen op te nemen in twee aparte rijkswetten. Hoewel Nederland wat dat betreft niet onderdoet voor Denemarken, is de Deense kansspelbelasting inhoudelijk consistent en eenvoudiger vormgegeven. De Deense kansspelbelasting kent slechts één belastingplichtige, te weten de organisator van het kansspel. Voorts is de belastinggrondslag in nagenoeg alle gevallen het bruto spelresultaat⁶⁰⁵ en is de wijze van heffing ten aanzien van elke belastingplichtige gelijk. Daardoor is de Deense kansspelbelasting in overeenstemming met de staatssteunregels⁶⁰⁶ en is het mijns inziens terecht dat de staatssecretaris van Financiën de Deense wetgeving als inspiratiebron ziet.⁶⁰⁷

⁶⁰³ De loterijen en weddenschappen maken de helft uit van de totale kansspelmarkt, zie paragraaf 2.2.2.

⁶⁰⁴ Zie paragraaf 4.2.2 onder dubbele heffing.

⁶⁰⁵ Alleen voor de aanbieders van loterijen geldt een andere belastinggrondslag, zijnde de waarde van de uitgekeerde prijzen.

⁶⁰⁶ Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011.

⁶⁰⁷ Zie paragraaf 1.4 onder Europees(rechtelijke) houdbaarheid.

H5. Alternatieven

5.1 Inleiding

Dit hoofdstuk behandelt de alternatieven voor de huidige kansspelbelasting om zo een antwoord te geven op de laatste deelvraag: welke alternatieven zijn er? Het uiteindelijke doel is om de optimale vormgeving van de kansspelbelasting te bepalen door de voorgestelde alternatieven te beoordelen op basis van het, in het eerste hoofdstuk opgestelde, toetsingskader.

Daartoe behandel ik in paragraaf 5.2 eerst mijn (toekomst)visie op de kansspelbelasting. Ik ga in op de vraag waar een toekomstige kansspelbelasting aan moet voldoen, gegeven de aan haar gestelde doelstellingen en de thans optredende complicaties. Vervolgens worden in paragraaf 5.3 de alternatieven uitgewerkt, zijnde het belasten van de speler over de prijs (§5.3.1), het belasten van de aanbieder over de inleg dan wel omzet (§5.3.2) en het belasten van de aanbieder over het bruto spelresultaat (§5.3.3). Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie in paragraaf 5.4.

5.2 Toekomstvisie kansspelbelasting

Op grond van de voorgaande hoofdstukken⁶⁰⁸ is duidelijk geworden dat de huidige kansspelbelasting niet voldoet aan de gestelde doelstellingen. Kort gezegd ontstaan vier (kern)problemen als gevolg van het onvoldoende waarborgen van de vier (kern)criteria:

1. Het heffingsbeginsel: door het verlaten van het buitenkansbeginsel als rechtskarakter van de heffing is een inconsistente heffing ontstaan waarbij de belastingplicht en belastinggrondslag afhankelijk zijn gemaakt van drie factoren, zijnde het type kansspel, het distributiekanaal en de plaats van activiteit. De wetgever is de samenhang tussen de vijf elementen⁶⁰⁹ van de belasting uit het oog verloren hetgeen heeft geleid tot een niet-neutrale heffing.⁶¹⁰ De NOB, de Raad van State en Kavelaars wijzen op de beperkte toekomstbestendigheid van de heffing en de rechtsonzekerheid die daarmee gepaard gaat.⁶¹¹
2. De Europees(rechtelijke) houdbaarheid: het Nederlandse kansspelbelastingstelsel loopt uit de pas met de systemen zoals toegepast door de buurlanden (en Denemarken) en is daardoor proceduregevoelig⁶¹², leidt in voorkomende gevallen tot dubbele belastingheffing en maakt de Nederlandse kansspelmarkt bovendien minder concurrerend⁶¹³;
3. De doeltreffendheid: mede als gevolg van de hiervoor genoemde complicaties is het kansspelbelastingstelsel niet doeltreffend. Zo blijft, als gevolg van een relatief hoog belastingtarief, de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt achter bij de beoogde kanalisatiegraad en werkt het huidige kansspelbelastingstelsel niet (spelvorm)neutraal uit.⁶¹⁴ Bovendien wordt door een achterblijvende kanalisatiegraad de potentiële budgettaire opbrengst van de kansspelbelasting niet benut.
4. De doelmatigheid: het huidige kansspelbelastingstelsel is vanwege zijn ondoorgrondelijkheid en proceduregevoeligheid niet kostenefficiënt.⁶¹⁵ Voorts worden te veel individuele belastingplichtigen met de kansspelbelastingheffing geconfronteerd.⁶¹⁶

⁶⁰⁸ Zie met name paragrafen 3.4, 4.2 en 4.3.

⁶⁰⁹ Het subject, het object, de grondslag, het tarief en de wijze van heffing.

⁶¹⁰ Zie paragraaf 3.4.2.

⁶¹¹ Idem.

⁶¹² Met betrekking tot staatssteunprocedures en strijdigheid met de verkeersvrijheden.

⁶¹³ Zie paragraaf 4.3.5.

⁶¹⁴ Zie paragraaf 3.4.3.

⁶¹⁵ Zie paragraaf 3.4.4.

⁶¹⁶ Zo dient elke individuele prijswinnaar van een buitenlands kansspel zelf de kansspelbelasting op aangifte te voldoen.

De conclusie luidt dat het onontkoombaar is om het kansspelbelastingstelsel kritisch tegen het licht te houden met als doel de bovengenoemde complicaties zo veel mogelijk op te lossen. Daarom wordt in het vervolg van de paragraaf met een open en constructieve blik gekeken naar de mogelijke alternatieven. De insteek is blanco of met andere woorden: hoe zou een (optimale) belastingheffing op kansspelen vormgegeven kunnen worden indien er thans geen enkele belastingheffing op kansspelen zou plaatsvinden?

Uit deze exercitie blijkt dat sommige alternatieven gepaard gaan met flinke herverdelingsaspecten. Gelet op de verworven rechten en posities van een aantal belanghebbenden op de kansspelmarkt⁶¹⁷ moeten, naast de reeds genoemde complicaties, eveneens de herverdelingsaspecten geminimaliseerd worden om een vlotte herziening van de kansspelbelasting mogelijk te maken. Daarbij merk ik op dat het huidige kabinet zich in een onmogelijke positie heeft gemanoeuvreed door in het regeerakkoord te stellen dat: *“het bestaande beleid rond de mogelijkheden voor de afdracht aan sport en goede doelen niet wordt aangetast.”*⁶¹⁸ Ik ben juist van mening dat de markt op zoek moet naar een nieuw evenwicht, waarbij, in tegenstelling tot hetgeen het kabinet meent⁶¹⁹, doelstellingen van efficiëntie en sociaaleconomische doelstellingen minstens zo belangrijk zijn als de financiële verworvenheden van de staat alsmede de sportdoelen en goede doelen. In dit nieuwe evenwicht kennen alle spelsoorten idealiter dezelfde belastingplicht en dezelfde belastinggrondslag. Voorts leidt de combinatie van de belastinggrondslag en het belastingtarief tot een zo hoog mogelijke kanalisatie van de internetkansspelmarkt, alhoewel de herziening budgetneutraal wordt vormgegeven. Tot slot dient, zoals hiervoor aangegeven, het alternatief zo min mogelijk herverdelingseffecten teweeg te brengen⁶²⁰ en zoveel mogelijk van de gesignaleerde complicaties op te lossen.

De hierboven beschreven ‘blanco insteek’ vergt in eerste instantie de afweging of een belasting op kansspelen in een bestaande belasting kan worden geïncorporeerd. Toch wil ik deze mogelijkheid bij voorbaat uitsluiten. Het belasten van kansspelen bij de speler via de inkomstenbelasting kan alleen, zoals aangegeven in hoofdstuk drie⁶²¹, als er sprake is van een bron van inkomen. Hoewel deze inkomstenbron zich bij een aantal kansspelen kan voordoen⁶²² is het lastiger, zo niet onmogelijk, om overige kansspelen in de inkomstenbelasting te betrekken.⁶²³ Daarmee wordt de eerste voorwaarde geschonden omdat niet voor elke spelsoort dezelfde belastingplicht en belastinggrondslag zal gelden. Hetzelfde geldt voor het in de omzetbelasting betrekken van kansspelen. Op grond van de btw-richtlijn zijn weddenschappen en loterijen namelijk verplicht vrijgesteld van omzetbelastingheffing.⁶²⁴ Daarom wordt in dit hoofdstuk verondersteld dat de heffing op kansspelen in een aparte belastingwet moet worden opgenomen en uitgewerkt.

Tot slot zijn geen kwantitatieve uitspraken mogelijk over de mate waarin de doeltreffendheid van de kansspelbelasting wordt verbeterd. Eerder is al aangegeven dat de sociale doelstellingen zich niet laten meten.⁶²⁵ Voorts kunnen de economische doelstellingen slechts

⁶¹⁷ Zie paragraaf 2.2.

⁶¹⁸ Regeerakkoord 2017-2021, ‘Vertrouwen in de toekomst’, 10 oktober 2017, VVD CDA D66 en ChristenUnie.

<https://www.kabinetsformatie2017.nl/documenten/publicaties/2017/10/10/regeerakkoord-vertrouwen-in-de-toekomst>. Bron geraadpleegd op 17 januari 2018.

⁶¹⁹ Zie paragraaf 3.4.3.

⁶²⁰ Dit wordt beoordeeld met behulp van de in Bijlage III opgenomen tabel.

⁶²¹ Zie paragraaf 3.2.2.

⁶²² Denk daarbij aan de professionele pokeraar die een structureel positief resultaat kan behalen als gevolg van het verrichten van een bepaalde mate van arbeid.

⁶²³ Zo wordt bijvoorbeeld bij het kopen van een lot geen arbeid verricht en is het voordeel niet objectief gezien te verwachten.

⁶²⁴ Artikel 135(ii), Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen L 347/1.

⁶²⁵ Zie paragraaf 3.4.3 onder sociale doelstellingen.

op theoretische wijze worden geduid. Zo moet, voor het trekken van conclusies ten aanzien van de kanalisatiegraad op de internetkansspelmarkt, concreet onderzoek worden gedaan naar de vraagcurve van de consument en de aanbodcurve van de producent op de kansspelmarkt. Deze exercitie gaat dit onderzoek te buiten en daarom ga ik slechts op theoretische wijze in op het effect van het voorgestelde alternatief op de kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt. Uit Bijlage IV blijkt dat een verhoogde belastingdruk bij de consument of de kansspelaanbieder in meer of mindere mate gepaard gaat met een verlaging van het uitkeringspercentage.⁶²⁶ Dit heeft op zijn beurt een negatief effect op de kanalisatiegraad van de kansspelmarkt omdat de illegale kansspelaanbieders, bij een gebrek aan kansspelbelastingheffing, in vergelijking met de legale kansspelaanbieders hogere uitkeringspercentages kunnen aanbieden.⁶²⁷ Deze notie zegt echter nog niets over de kanalisatiegraad op de gehele kansspelmarkt. De hierna voorgestelde alternatieven zijn namelijk budgetneutraal vormgegeven zodat er altijd bepaalde kansspelaanbieders zijn waarbij de belastingdruk zal toenemen dan wel afnemen.

Desalniettemin kunnen voor wat betreft de kanalisatiegraad op de kansspelmarkt bij de verschillende voorgestelde alternatieven wel richtinggevende conclusies worden getrokken. Zo blijkt uit onderzoek dat short odd kansspelen, zoals casinospelen en kansspelautomatenspelen⁶²⁸, zeer verslavingsgevoelig zijn en zich zodoende het best lenen om illegaal te worden aangeboden.^{629,630} Bij de weddenschappen en de loterijensector is dit risico veel minder. In een alternatief waarbij alleen de short odd kansspelaanbieders worden geconfronteerd met een hogere belastingdruk zal vermoedelijk de kanalisatiegraad op de gehele kansspelmarkt verslechteren⁶³¹, maar zeker de kanalisatiegraad op de toekomstige internetkansspelmarkt omdat de internetkansspelaanbieders in termen van het spelaanbod en het toepasselijke belastingregime vergelijkbaar zijn met de casinohouders en kansspelautomatenvergunninghouders. In het vervolg van het hoofdstuk wordt derhalve verondersteld dat een verhoogde belastingdruk bij de short odd kansspelaanbieders een negatieve invloed heeft op de kanalisatiegraad.

5.3 Alternatieven

5.3.1 Speler belasten over de prijs

Algemeen

De eerste optie gaat uit van de huidige situatie waarin de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot de prijs belastingplichtig is over de gewonnen prijs. Daarmee wordt teruggekeerd naar het oorspronkelijke kansspelbelastingstelsel zoals dat gold ten tijde van invoering van de Wet op de kansspelbelasting. Zoals in paragraaf 3.2.3 aangegeven bleek dit stelsel voor casinospelen niet uitvoerbaar vanwege hun short odd karakter. Met de huidige technologische stand van zaken komt dit argument te vervallen. Door gebruik te maken van speel fiches voorzien met RFID-tags⁶³² en speel tafels met detectielussen kunnen het exacte

⁶²⁶ Zie Bijlage IV.

⁶²⁷ Ecorys, *'Relatie kansspelbelasting en kanalisatiegraad'*, eindrapport in opdracht van Pokerstars, 23 maart 2016, p. 6 en BCG, *'Onderzoek online markspelen'*, Eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 33.

⁶²⁸ Deze spelen zijn eveneens de op het internet meest gespeelde spelen; zie Kansspelautoriteit, *'Marktscan online kansspelen 2015'*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016, p. 41.

⁶²⁹ CVO, *'Kansspelverslaving, risico's en preventie'*, onderzoeksrapport in opdracht van de Kansspelautoriteit, 2015, p. 33.

⁶³⁰ Brief van de minister van Justitie, Kamerstukken II 2009/10, 24 557, nr. 103.

⁶³¹ De verlaging van het uitkeringspercentage bij short odd kansspelen (als gevolg van een gestegen belastingdruk) heeft een groter negatief effect op de kanalisatiegraad dan de verhoging van het uitkeringspercentage bij long odd kansspelen een positief effect heeft op de kanalisatiegraad omdat de long odd kansspelen zich minder lenen voor een illegaal aanbod.

⁶³² Radio-frequency identification tags. RFID is een technologie waarbij met behulp van radiogolven informatie op afstand kan worden opgeslagen, verwerkt en afgelezen van de objecten waarin de technologie is verwerkt. Holland Casino heeft reeds in 2006 dergelijke fiches aangeschaft (zie: RFID Journal, *'Dutch Casino Operator Bets on RFID Chips'*, december 2008) om fraude en diefstal te voorkomen en toezicht te houden op het speelgedrag van de deelnemers.

bedrag van de inleg en de uitgekeerde prijzen per kansspel worden vastgesteld. Ook bij kansspelautomaten en internetkansspelen kunnen (eventueel na softwarematige aanpassingen) de inleg en uitgekeerde prijzen worden vastgesteld. Dit maakt het mogelijk om voor elk type kansspel de prijs als belastinggrondslag te hanteren.

Technisch

In elk van de aan te dragen alternatieven wordt aangesloten bij het huidige object van heffing, te weten kansspelen. Artikel 2 van de huidige Wet KSB kan in het alternatief volledig worden overgenomen, zowel wat de definitie van kansspelen betreft als voor het onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse kansspelen.

Als subject voor de kansspelbelasting wordt in dit alternatief uitsluitend de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot de prijs uit een kansspel aangemerkt. Niet van belang is via welk distributiekanaal het kansspel wordt aangeboden en evenmin of het kansspel binnenlands of buitenlands is.

De belastinggrondslag wordt gevormd door de ter beschikking gestelde prijs. De in het huidige artikel 3, tweede lid, Wet KSB opgenomen definitie van een prijs kan behouden blijven, opdat zowel prijzen in natura als geldelijke prijzen onder het begrip vallen. Daarbij zij aangetekend dat de opbrengsten van het in de kansspelbelasting betrekken van iedere kleine prijs vermoedelijk niet opwegen tegen de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Daarom wordt een prijzenvrijstelling ingevoerd zoals deze geldt op basis van artikel 4 Wet KSB. Hoewel concreet onderzoek naar de optimale hoogte van de prijzenvrijstelling dit onderzoek te buiten gaat⁶³³ pleit ik voor een prijzenvrijstelling van €99. Dit sluit mijns inziens beter aan bij wat moet worden verstaan onder een 'kleine prijs'. Voorts past bij een persoonlijke opzet van de kansspelbelasting⁶³⁴ dat 'eigen geldjes' worden vrijgesteld van belastingheffing. Met andere woorden wordt over de prijs geen belasting geheven indien de inleg, uit hoofde waarvan aanspraak op de prijs bestaat, hoger is dan de prijs.⁶³⁵

Het tarief kan, bij een gelijkblijvende opbrengst, worden gesteld op 7,3%.⁶³⁶ Uit invorderingsoverwegingen⁶³⁷ wordt de prijs geheven door inhouding op de prijs. De inhoudingsplichtige is degene die de prijs verschuldigd is. Hij is verplicht, in gelijke zin met het huidige artikel 6, vierde lid, Wet KSB, de ingehouden belasting op aangifte af te dragen.

Toetsingskader

Het hierboven beschreven alternatief sluit op het eerste gezicht goed aan bij het buitenkansbeginsel. Er wordt immers belasting geheven bij degene bij wie zich een vermogenstoename heeft gemanifesteerd. Daarmee is de belasting gebaseerd op een duidelijke rechtsgrondslag hetgeen de heffing van de belasting rechtvaardigt. Desalniettemin wordt aan het persoonlijke karakter van de belasting ook in dit alternatief niet altijd recht gedaan. Zo wordt bij het bepalen van de belastinggrondslag geen rekening gehouden met de inleg van de deelnemer⁶³⁸ en dient de kansspelbelasting ook te worden afgedragen over de niet afgehaalde prijzen.⁶³⁹ Zodoende komt de vraag op of de rol van het buitenkansbeginsel binnen de kansspelbelasting is uitgespeeld en de kansspelbelasting op een andere rechtsgrondslag moet worden geschoeid. Ik ben, gezien de onderstaande redenen, geneigd deze vraag bevestigend te beantwoorden.

Nederland loopt immers internationaal gezien uit de pas door de speler belastingplichtig te maken over de prijs. Hoewel eventuele staatssteunprocedures worden voorkomen door voor

⁶³³ In dat geval zouden de administratieve lasten en uitvoeringskosten van het in de kansspelbelasting betrekken van ieder kansspel moeten worden afgezet tegen de budgettaire opbrengst. Dit vereist onder meer een onderzoek naar de verdeling van de hoogte van de prijzen, hetgeen niet past binnen de horizon van dit onderzoek.

⁶³⁴ Zoals blijkt uit het navolgende toetsingskader is dit alternatief gebaseerd op het buitenkansbeginsel.

⁶³⁵ Zie in gelijke zin Art. 4(1b) Wet KSB.

⁶³⁶ Zie Bijlage III.

⁶³⁷ Zie paragraaf 3.2.4 onder Overige binnenlandse kansspelen.

⁶³⁸ Afgezien van de situatie waarin de inleg hoger is dan de gewonnen prijs.

⁶³⁹ Zie paragraaf 3.4.4 onder Tijdstip of tijdvakbelasting.

elk kansspel dezelfde belastingplicht, dezelfde belastinggrondslag en hetzelfde belastingtarief te hanteren en zodoende ook strijdigheid met de verkeersvrijheden zich niet snel laat denken, leidt de kansspelbelastingheffing bij de speler in voorkomende grensoverschrijdende gevallen tot dubbele heffing.⁶⁴⁰ Dit schaadt, zoals aangegeven, de concurrentiekracht van de Nederlandse kansspelmarkt. Bovendien blijft Nederland in Europees verband zijn eigen koers varen en toont zich daarmee bepaald geen voorloper van harmonisatie van het kansspelbeleid. Voorts lijkt deze wijze van kansspelbelastingheffing niet goed uitvoerbaar ten aanzien van de buitenlandse short odd kansspelen. De aanbieders van deze kansspelen moeten eveneens nieuwe administratiesystemen invoeren om de registratie van de inleg en uitgekeerde prijzen mogelijk te maken. De vraag luidt óf Nederland dat kan afdwingen. De Europese complicaties worden binnen dit alternatief derhalve niet opgelost.

Ook de doelmatigheid van de heffing wordt binnen dit alternatief weinig eer aangedaan. Een budget neutrale belastingherziening betekent dat vooral de short odd kansspel aanbidders met een verhoogde belastingdruk worden geconfronteerd.⁶⁴¹ Daarmee lijkt het alternatief de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt niet ten goede te komen. De verhoogde belastingdruk bij de short odd kansspel aanbidders moet immers ofwel worden afgewenteld op de consument ofwel worden opgevangen door de kansspel aanbieder in zijn kostenstructuur of winstgevendheid. Dit heeft een negatief effect op de concurrentiekracht van de legale kansspel aanbidders ten opzichte van de illegale kansspel aanbidders en zet de economische doelstellingen onder druk. De spelvormneutraliteit wordt in het voorgestelde alternatief wel flink verbeterd. Dit heeft ermee te maken dat elk type kansspel op dezelfde manier in de kansspelbelasting wordt betrokken. De belasting verstoort daarmee niet langer de keuze tussen bepaalde spelen. Ik merk wel op dat van de prijzenvrijstelling nog steeds een verstoring effect kan uitgaan. Bij bepaalde typen kansspelen, zoals weddenschappen, casinospelen en kansspelautomatenspelen, kan de kansspel aanbieder veel prijzen onder de grenswaarde van €99 uitkeren.⁶⁴² Daarmee hebben zij de mogelijkheid om hun prijzen netto ter beschikking te stellen aan hun klanten hetgeen de belastingdruk verlaagt.

Naast het feit dat het voorgestelde alternatief de Europees(rechtelijke) complicaties niet oplost en de economische doelstellingen slechts ten dele waarborgt, wordt de doelmatigheid van de heffing evenmin verbeterd. Het alternatief is weliswaar eenvoudiger te doorgronden en lijkt minder proceduregevoelig⁶⁴³ dan het thans geldende systeem. Desalniettemin vergt een belastingheffing over de prijs een verregaande uitwerking van het begrip. De discussies zullen gaan over de vraag wat als één prijs moet worden aangemerkt.⁶⁴⁴ Voorts ontstaan complicaties voor organisaties die prijzen in natura ter beschikking stellen omdat zij uit bedrijfseconomische overwegingen veelal de belastingheffing voor hun rekening nemen.⁶⁴⁵ Het gevolg is dat de waarde van de prijs moet worden gebruteerd⁶⁴⁶ met een cumulatie van belastingdruk tot gevolg. Verder reikt de inhoudingsplicht voor degenen die de prijzen verschuldigd zijn tot aan de Nederlandse landsgrenzen. De in Nederland woonachtige of gevestigde gerechtigde tot een prijs uit een buitenlands kansspel dient derhalve de kansspelbelasting zelfstandig op aangifte te voldoen. Daarmee zijn uitvoeringskosten gemoeid voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst. Voorts vergt de invoering van het alternatief enorme investeringen in de systemen van zowel de casinohouders⁶⁴⁷ als de

⁶⁴⁰ Zie paragraaf 4.3.5.

⁶⁴¹ Zie bijlage III.

⁶⁴² De deelname aan bovengenoemde spelen is herhaaldelijk, snel en gaat veelal om kleine bedragen.

⁶⁴³ Door de belastingplicht en belastinggrondslag niet langer eindeloos te differentiëren.

⁶⁴⁴ Bijvoorbeeld wat de toepassing van de prijzenvrijstelling bij de short odd kansspelen betreft; vindt de prijzenvrijstelling toepassing per deelname aan het kansspel dan leidt dit tot een uitholling van de belastinggrondslag en een aantasting van de spelvormneutraliteit omdat veelal kleine prijzen worden uitgekeerd. Dit kan worden opgelost door de prijzenvrijstelling toepassing te laten vinden per 'speelsessie'; in dat geval zullen waarschijnlijk discussies ontstaan over wat onder een speelsessie moet worden verstaan.

⁶⁴⁵ Enter, 'Kansspelbelasting', FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009, p. 59.

⁶⁴⁶ Zie paragraaf 3.2.3 onder Tarief.

⁶⁴⁷ Zij dienen de detectielussen op de speeltafels te implementeren en een hogere kwaliteit RIFD-tags aan te schaffen.

kansspelautomatenaanbieders⁶⁴⁸.⁶⁴⁹ Tot slot gaat het alternatief gepaard met aanzienlijke herverdelingsaspecten⁶⁵⁰ waarbij voornamelijk de short odd kansspelaanbieders en de organisator van de totalisator onevenredig hard worden getroffen. De conclusie luidt dan ook dat, hoewel het alternatief technisch mogelijk is, de heffing van kansspelbelasting bij de speler over de prijs praktisch geen kans van slagen heeft.

5.3.2 Aanbieder belasten over de inleg

Algemeen

Bij de tweede optie wordt niet langer aangesloten bij het buitenkansbeginsel. In plaats daarvan wordt de aanbieder belastingplichtig over een nieuwe belastinggrondslag, te weten de inleg; dit is de nominale waarde van het speelgoed dat op één moment wordt aangeschaft, ongeacht hoe vaak dit goed tijdens het spel wordt ingezet. De kansspelbelasting krijgt in dit geval het karakter van een bestedingsbelasting, vergelijkbaar met de omzetbelasting. Daarbij is niet van belang waar de deelnemer aan het kansspel woont of is gevestigd. Slechts de in Nederland woonachtige of gevestigde aanbieder van een kansspel wordt in de kansspelbelasting betrokken.

Technisch

Het heffingsobject blijft ook in dit alternatief gelijk; de kansspelbelasting wordt geheven indien sprake is van het organiseren van een kansspel.⁶⁵¹ Daarentegen worden, in tegenstelling tot het voorgaande alternatief, buitenlandse kansspelen⁶⁵² niet in de kansspelbelasting betrokken. Het extraterritoriaal heffen van kansspelbelasting van de in het buitenland woonachtige of gevestigde kansspelaanbieders lijkt praktisch onuitvoerbaar. De organisator van een buitenlands kansspel dat zich duidelijk op de Nederlandse kansspelmarkt richt⁶⁵³ dient zich in Nederland te vestigen door middel van een fiscaal vertegenwoordiger.⁶⁵⁴ Zo wordt voorkomen dat kansspelaanbieders zich massaal in het buitenland vestigen om de Nederlandse kansspelbelasting te ontlopen.

Het subject van de heffing moge duidelijk zijn. Dit is uitsluitend de in Nederland woonachtige of gevestigde aanbieder van het kansspel.

Deze (rechts)persoon wordt in dit alternatief belast over de inleg. Dit is de nominale waarde van het speelgoed dat op één moment wordt aangeschaft. De inleg wordt omschreven als de totale waarde van de tegenprestatie. Dit is hetgeen in verband met het kansspel in rekening wordt gebracht bij de speler. Indien er meer wordt ingelegd dan er in rekening is gebracht dan wordt in plaats daarvan hetgeen door de speler in werkelijkheid is voldaan aangemerkt als de inleg. De geheven kansspelbelasting is geen onderdeel van de inleg.⁶⁵⁵

Ook in dit alternatief moet worden gelet op de administratieve lasten en uitvoeringskosten. Daarom is het wenselijk om een vrijstelling van kansspelbelasting in te voeren voor kansspelen met een beperkte inleg. Om te voorkomen dat kansspelaanbieders hun activiteiten opknippen in een aantal kleine, en zodoende onbelaste, kansspelen geldt de vrijstelling van kansspelbelasting op het niveau van de aanbieder.⁶⁵⁶ Gedacht kan worden aan

⁶⁴⁸ Zij dienen de kansspelautomaten te digitaliseren.

⁶⁴⁹ BCG, 'Onderzoek online markspelen', Eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011, p. 8.

⁶⁵⁰ Een gewogen gemiddeld procentueel effect van 74,5%, zie Bijlage III.

⁶⁵¹ In de zin van artikel 2 van de huidige Wet KSB.

⁶⁵² In de zin van het huidige artikel 2(3) Wet KSB.

⁶⁵³ De beoordeling daarvan kan geschieden door de door de Staatssecretaris van Financiën geformuleerde criteria te hanteren: de taal waarin het kansspel wordt aangeboden, typische Nederlandse elementen die worden gebruikt (zoals klompen, molens en stroopwafels) en eventueel het webadres van de internetkansspelaanbieder, zie paragraaf 3.4.4.

⁶⁵⁴ Zoals bijvoorbeeld vastgelegd in Art. 33g Wet OB.

⁶⁵⁵ Zie in vergelijkbare zin Art. 8(2) Wet OB.

⁶⁵⁶ De subjectieve vrijstelling van kansspelbelasting vindt alleen toepassing indien er geen sprake is van een verbonden persoon of verbonden lichaam welke eveneens kansspelen organiseert. Voor het begrip verbonden persoon wordt aangesloten bij Art. 10a(5) Wet VPB. Voor het begrip verbonden lichaam wordt aangesloten bij Art. 10a(4) Wet VPB.

een subjectieve vrijstelling van kansspelbelasting indien de jaarlijkse inleg van de georganiseerde kansspelen €18.000 niet overschrijdt.⁶⁵⁷

Een budgetneutraal belastingtarief kan in dit alternatief worden gesteld op 5,5%.⁶⁵⁸ Verder kan voor de wijze van heffing worden aangesloten bij het thans geldende regime voor casinospelen.⁶⁵⁹ De in een tijdvak verschuldigd geworden kansspelbelasting moet in dat geval op aangifte worden voldaan. De kansspelbelasting is verschuldigd op de laatste dag van het tijdvak, te weten de laatste dag van de kalendermaand volgend op de maand waarin de inleg in rekening is gebracht.

Toetsingskader

Zoals ik hiervoor heb aangegeven wordt in dit alternatief het buitenkansbeginsel expliciet verlaten. Door de kansspelbelasting te heffen bij de kansspelaanbieder over de inleg van de deelnemers krijgt deze belasting het karakter van een bestedingsbelasting. Daarmee is de relatie met het draagkrachtbeginsel niet per se verbroken. Naast een vermogenstoename als belangrijk element van draagkracht kan ook de mate van consumptie worden gezien als een signaal van draagkracht. De hoogte van de consumptieve uitgaven van een persoon geven immers een indruk van zijn financiële armslag. De kansspelbelasting als een indirecte belasting kan haar rechtsgrondslag dus nog steeds vinden, hoewel indirect, in het draagkrachtbeginsel. Daarmee is ook in dit alternatief het heffen van de kansspelbelasting gerechtvaardigd.

Door de belastingplicht, de belastinggrondslag en het toepasselijke tarief niet af te laten hangen van het type kansspel, noch het distributiekanaal, noch de plaats van activiteit wordt de Europeesrechtelijke houdbaarheid van de heffing sterk verbeterd. Minder differentiaties in het belastingregime leiden tot een grotere eenvoud en zodoende tot minder risico's op staatssteunaspecten en strijdigheid met de verkeersvrijheden. Daarenboven sluit Nederland met deze heffingssystematiek ook meer aan bij de ons omringende landen. Zo passen Duitsland en Denemarken in voorkomende gevallen reeds een heffing over de inleg bij de aanbieder toe.⁶⁶⁰ Voorts zal van dubbele kansspelbelastingheffing nauwelijks sprake zijn.⁶⁶¹ De Europees(rechtelijke) complicaties worden met dit voorgestelde kansspelbelastingstelsel nagenoeg volledig opgelost.

De doeltreffendheid van de kansspelbelasting wordt slechts mondjesmaat verbeterd. Zo geldt ook bij een kansspelbelastingheffing bij de aanbieder over de inleg dat de short odd kansspelaanbieders met een hogere belastingdruk worden geconfronteerd.⁶⁶² Daarmee volsta ik met dezelfde conclusie als in het vorige alternatief, te weten dat het voorgestelde alternatief de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt vermoedelijk niet ten goede zal komen. Het thans voorgestelde alternatief maakt de kansspelbelasting wel (spelvorm)neutraal omdat elk type kansspel en dus elke kansspelaanbieder op dezelfde wijze in de kansspelbelasting wordt betrokken. Bovendien zal zich, in tegenstelling tot het vorige

⁶⁵⁷ Kortgezegd wordt in artikel 7c(1) Wok onder een klein kansspel verstaan het organiseren van een kansspel door een vereniging, waarbij de prijzen geen hogere waarde hebben dan € 400 per serie en de gezamenlijke waarde niet meer bedraagt dan € 1.550 per bijeenkomst. Indien wordt uitgegaan van 1 bijeenkomst per maand waarbij de gezamenlijke waarde van de prijzen €1.500 bedraagt worden mijns inziens met de voorgestelde vrijstelling de meeste kleine kansspelaanbieders van kansspelbelastingplicht uitgezonderd.

⁶⁵⁸ Zie Bijlage III.

⁶⁵⁹ Art. 5a(1) Wet KSB.

⁶⁶⁰ Zie paragraaf 4.3.2 en 4.3.5.

⁶⁶¹ Alleen indien een Nederlands ingezetene deelneemt aan een Duitse loterij (die expliciet op de Nederlandse markt is gericht) is de organisator in beide landen kansspelbelasting verschuldigd over de inleg van de Nederlandse deelnemer. Deze situatie kan door de Duitse kansspelaanbieder eenvoudig worden voorkomen door zich niet expliciet te richten op de Nederlandse markt, ofwel in Nederland een vennootschap op te richten die de kansspelen organiseert.

⁶⁶² Zij het minder hoog dan in het vorige voorgestelde alternatief, zie Bijlage III.

alternatief, op de kansspelmarkt geen (economische) verstoring voordoen aangezien de geformuleerde subjectieve vrijstelling van kansspelbelasting relatief laag in waarde is.⁶⁶³ Tevens wordt met het aan de orde zijnde alternatief de doelmatigheid van de kansspelbelasting flink verbeterd. Ten eerste zullen de discussies omtrent de belastinggrondslag verminderen. Het begrip ‘de inleg’ is immers eenduidiger dan het begrip ‘de prijs’.⁶⁶⁴ Ten tweede worden minder belanghebbenden met de kansspelbelasting geconfronteerd. Zo vervalt de aangifteplicht voor de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot een prijs uit een buitenlands kansspel. Slechts de kansspelaanbieders worden in de kansspelbelasting betrokken hetgeen de uitvoeringskosten drukt. Verder past het heffen over de inleg in het beleid van de regering zoals neergelegd in het Belastingplan voor de 21^e eeuw⁶⁶⁵, waarbij een verschuiving van directe naar indirecte belastingen wordt voorgesteld. Dit zorgt immers, zo betoogt de Staatssecretaris van Financiën, voor minder belastingerosie en belastingarbitrage.⁶⁶⁶ Ook brengt dit alternatief, in vergelijking met het hiervoor aangedragen alternatief, lagere invoeringskosten met zich mee. Dit komt omdat de administratiesystemen van de kansspelaanbieders technisch reeds voldoende zijn uitgerust om een belastingheffing over de inleg mogelijk te maken. Tot slot zijn de herverdelingseffecten van het voorgestelde alternatief relatief laag.⁶⁶⁷ De casinohouder, de organisator van de totalisator alsmede de samenwerkende non-profit loterijen worden met een flink hogere belastingdruk geconfronteerd. Omdat deze laatste twee partijen slechts kleine spelers zijn op de markt is het totale herverdelingseffect, in vergelijking met de overige alternatieven, relatief laag. Vanuit een maatschappelijk perspectief leidt dit alternatief dan ook vermoedelijk tot de minste weerstand.

5.3.3 Aanbieder belasten over het bruto spelresultaat

Algemeen

De laatste optie gaat uit van kansspelbelastingheffing bij de kansspelaanbieder over het bruto spelresultaat. Deze belastingplicht en belastinggrondslag gelden thans voor de aanbieders van casinospelen, kansspelautomatenspelen en internetkansspelen. Met het voorgestelde alternatief worden dus ook de aanbieders van loterijen, weddenschappen en bingo's in een eenduidige heffing betrokken. Daarmee wordt, in de woorden van het toenmalig kabinet, *“tegenoetgekomen aan een daartoe strekkend verzoek van een aantal aanbieders van kansspelen op afstand met een groot marktaandeel.”*⁶⁶⁸ Op de redenen waarom deze aanbieders verzoeken om de dergelijke belastingplicht en heffingsmaatstaf ga ik in de hiernavolgende onderdelen in.

Technisch

Voor wat betreft het object van de heffing wordt, zoals ik ondertussen uitvoerig heb betoogd, aangesloten bij het huidige object van de heffing, te weten kansspelen zoals bedoeld in artikel 2 van de Wet KSB. De aanbieders van buitenlandse kansspelen worden niet in de heffing betrokken omdat het extraterritoriaal heffen van kansspelbelasting onuitvoerbaar is. Om misbruik te voorkomen dienen buitenlandse kansspelaanbieders die hun activiteiten richten op de Nederlandse kansspelmarkt zich hier te lande te vestigen door middel van een fiscaal vertegenwoordiger.⁶⁶⁹ Als subject van de heffing wordt uitsluitend de in Nederland woonachtige of gevestigde aanbieder van het kansspel aangemerkt.

⁶⁶³ Geen commerciële kansspelaanbieder zal, gezien het prijsniveau in Nederland, rendabel kunnen opereren door de jaarlijkse inleg bij de door hem georganiseerde kansspelen te beperken tot €18.000. De kansspelbelasting leidt dus niet tot een (kunstmatige) ophoping van commerciële kansspelaanbieders rond deze grens.

⁶⁶⁴ De inleg kan bijvoorbeeld niet in natura worden voldaan. Daarmee vervalt de noodzaak om (in bepaalde gevallen) gebruik te moeten maken van het begrip ‘waarde in het economisch verkeer’.

⁶⁶⁵ Nota, Kamerstukken II 1997/98, 25 810, nr. 2.

⁶⁶⁶ Nota, Kamerstukken II 1997/98, 25 810, nr. 2, p. 83.

⁶⁶⁷ Een gewogen gemiddeld procentueel effect van 66,5%, zie Bijlage III.

⁶⁶⁸ MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3, p. 44.

⁶⁶⁹ Vergelijkbaar met artikel Art. 33g Wet OB.

Binnen dit alternatief geldt als belastinggrondslag het bruto spelresultaat. Dit is de door de kansspelaanbieder verkregen bruto omzet (dat wil zeggen de inleg van de spelers) verminderd met de uitgekeerde prijzen. Er kan voor wat het voorwerp van de belasting betreft dus worden aangesloten bij artikel 3, eerste lid, onderdeel a van de Wet KSB.

Om de administratieve lasten en uitvoeringskosten te drukken is het van belang om niet iedere kleine kansspelaanbieder in de belastingheffing te betrekken. Daarom wordt een subjectieve vrijstelling van kansspelbelasting in de belastingwet opgenomen welke toepassing vindt indien het jaarlijkse bruto spelresultaat van de kansspelaanbieder niet hoger is dan €4.500.⁶⁷⁰

Een budgetneutraal belastingtarief kan in dit alternatief worden gesteld op 21,5%.⁶⁷¹ Verder wordt voor de heffingswijze aangesloten bij het thans geldende regime voor casinospelen.⁶⁷² De in een tijdvak verschuldigd geworden kansspelbelasting moet derhalve op aangifte worden voldaan. De kansspelbelasting is verschuldigd op de laatste dag van het tijdvak, te weten de laatste dag van de kalendermaand volgend op de maand waarin de inleg in rekening is gebracht.

Toetsingskader

Door de belastingplicht te verschuiven van de speler naar de aanbieder van een kansspel en de belastinggrondslag te relateren aan zijn brutowinst wordt de kansspelbelasting een strikt zakelijke heffing. De rol van het buitenkansbeginsel en het aangrenzende draagkrachtbeginsel spelen geen rol meer binnen dit alternatief. Zodoende moet de vraag worden gesteld op welke rechtsgrondslag de nieuw in te voeren kansspelbelasting is gebaseerd. Het antwoord luidt dat de zakelijke vormgeving van de kansspelbelasting een instrumentele rechtsgrondslag kent. Zo wordt de opbrengst van de kansspelbelasting gebruikt ter financiering van de algemene middelen. Als bijkomstig argument geldt dat een kansspelbelasting economisch minder verstorend is dan een belasting op arbeid of kapitaal.⁶⁷³ Daarmee is het heffen van de kansspelbelasting binnen dit alternatief gestoeld op een meer pragmatische rechtsgrondslag.

Wat betreft de Europees(rechtelijke) houdbaarheid van de heffing ben ik van mening dat dit alternatief de eerder genoemde complicaties het best oplost. Indien voor elk type kansspel dezelfde belastingplicht en dezelfde belastinggrondslag geldt hoeft niet langer te worden gevreesd voor staatssteunprocedures.⁶⁷⁴ Verder sluit het voorgestelde alternatief goed aan op de internationale praktijk, aangezien elk van de ons omringende landen (inclusief Denemarken) reeds een kansspelbelasting heeft ingevoerd waarbij de kansspelaanbieder wordt belast over zijn bruto spelresultaat. Van een dubbele heffing van kansspelbelasting zal in het voorgestelde alternatief nauwelijks sprake zijn omdat Nederland uitsluitend kansspelbelasting heft op basis van het woonlandbeginsel⁶⁷⁵, hetgeen de concurrentiekracht

⁶⁷⁰ In dit geval wordt aansluiting gezocht bij de kansspelbelastingvrijstelling zoals geopperd in het vorige alternatief. Bij een inleg van €18.000 per jaar en een gewogen gemiddeld uitkeringspercentage van 75% resteert een bruto spelresultaat van €4.500 per jaar. Daarmee blijven mijns inziens de meeste kleine kansspelaanbieders buiten de heffing van kansspelbelasting.

⁶⁷¹ Zie Bijlage III.

⁶⁷² Art. 5a(1) Wet KSB.

⁶⁷³ Zie Jacobs, *'De prijs van gelijkheid'*, Prometheus/Bert Bakker, 2008.

⁶⁷⁴ Zie de beslissing inzake de staatssteunprocedure jegens Denemarken: Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011.

⁶⁷⁵ Uitsluitend wanneer de kansspelaanbieder in Nederland is gevestigd is hij subjectief belastingplichtig. Waar de bron opkomt (bijvoorbeeld wanneer een in Nederland woonachtige of gevestigde persoon deelneemt aan een buitenlands kansspel) is niet relevant. Alleen wanneer het buitenland heft op basis van zowel het woonland als het bronlandbeginsel is dubbele kansspelbelastingheffing mogelijk; alleen indien bijvoorbeeld een Nederlands ingezetene deelneemt aan een Duitse loterij (die expliciet op de Nederlandse markt is gericht) is de organisator in beide landen kansspelbelasting verschuldigd. Deze situatie kan door de Duitse kansspelaanbieder eenvoudig worden voorkomen door zich niet expliciet te richten op de Nederlandse markt, ofwel in Nederland een aparte vennootschap op te richten die de kansspelen organiseert.

van de Nederlandse kansspelmarkt ten goede komt. De Europees(rechtelijke) complicaties worden binnen dit alternatief derhalve volledig opgelost.

De doeltreffendheid van de belasting wordt binnen dit alternatief eveneens het best gewaarborgd, meer in het bijzonder wat de economische doelstellingen van de kansspelbelasting betreft. Zo leidt de heffing van kansspelbelasting bij de aanbieder over het bruto spelresultaat tot een lagere belastingdruk voor de short odd kansspel aanbieder.⁶⁷⁶ Hiervoor is al betoogd dat juist deze spelen zich het meest lenen voor een illegaal aanbod. Door de short odd kansspelen minder te belasten verkrijgen de aanbieder van deze spelen meer mogelijkheden om met het illegale aanbod te concurreren; zij kunnen het uitkeringspercentage verhogen of meer geld besteden aan (online) marketing. De verwachting luidt dat het thans voorgestelde alternatief een positieve invloed heeft op de kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt. Bovendien is het alternatief (spelvorm)neutraal omdat elk type kansspel en dus elke kanspel aanbieder op dezelfde wijze in de kansspelbelasting wordt betrokken. Voorts zal zich op de kansspelmarkt geen (economische) verstoring voordoen aangezien de geformuleerde subjectieve vrijstelling van kansspelbelasting relatief laag in waarde is.⁶⁷⁷

De doelmatigheid van het alternatief behoeft geen uitgebreide toelichting. Zo gelden alle in het vorige alternatief genoemde voordelen ook ten aanzien van de heffing van kansspelbelasting bij de aanbieder over het bruto spelresultaat.⁶⁷⁸ Daarbij zij opgemerkt dat dit alternatief nog minder invoeringskosten teweeg brengt omdat slechts een klein deel van de huidige kanspel aanbieder met een veranderde belastingplicht en belastinggrondslag geconfronteerd wordt. Verder is er nóg een belangrijk punt dat pleit voor de kansspelbelastingheffing bij de aanbieder over het bruto spelresultaat ten opzichte van de kansspelbelastingheffing bij de aanbieder over de inleg. In dat laatste geval wordt de deelnemer aan het kansspel bij de aankoop van zijn speelgoed namelijk direct geconfronteerd met de kansspelbelastingheffing. Er resteert hem na een inleg van €100 nog maar (netto) €94,50 speelgoed. In het derde alternatief, waarbij de belastingheffing geschiedt bij de aanbieder over zijn brutowinst, wordt de deelnemer slechts indirect geconfronteerd met de kansspelbelasting.⁶⁷⁹ Daardoor doet de belastingheffing ‘minder pijn’⁶⁸⁰ en is de belasting doelmatiger.

Het in deze subparagraaf gesuggereerde alternatief kent één belangrijk nadeel. Zo zijn de herverdelingseffecten het hoogst.⁶⁸¹ Vooral de loterijsector en de aanbieder van weddenschappen⁶⁸² worden geconfronteerd met een aanzienlijk hogere belastingdruk. Vermoedelijk levert invoering van het geopperde alternatief daarom veel maatschappelijke weerstand op, zeker aangezien de voorgenoemde kanspel aanbieder de grootste afdrachten plegen aan sportdoelen en goede doelen. Dit betekent dat in meer of mindere mate tegemoet moet worden gekomen aan de oproep van de goede doelenlobby om de status quo te behouden.⁶⁸³ Daartoe kan een alternatief worden overwogen waarbij de aanbieder wordt belast over het bruto spelresultaat, verminderd met de afdrachten aan de sportdoelen, goede doelen en de staat.⁶⁸⁴ In dat geval zou een budgettair neutraal belastingtarief uitkomen op

⁶⁷⁶ Zie Bijlage III.

⁶⁷⁷ Geen commerciële kanspel aanbieder zal, gezien het prijsniveau in Nederland, rendabel kunnen opereren door het jaarlijkse verkregen bruto spelresultaat te beperken tot €4.500. De kansspelbelasting leidt dus niet tot een (kunstmatige) ophoping van commerciële kanspel aanbieder rond deze grens.

⁶⁷⁸ Met uitzondering van de verschuiving van directe belastingen naar indirecte belastingen.

⁶⁷⁹ Via een afwenteling van de kansspelbelasting door de kanspel aanbieder op de deelnemer in de vorm van een verlaagd uitkeringspercentage.

⁶⁸⁰ Beginsel van de minste pijn.

⁶⁸¹ Een gewogen gemiddeld procentueel effect van 107,6%, zie Bijlage III.

⁶⁸² Zowel De Lotto als Sportech B.V. (de organisator van de totalisator).

⁶⁸³ Zie bijvoorbeeld NnavV, Kamerstukken II 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 178.

⁶⁸⁴ Preciezer; de aanbieder wordt belast over het bruto spelresultaat, waarbij de werkelijke afdrachten aan de sportdoelen, goede doelen en de staat in mindering mogen worden gebracht op het bruto spelresultaat.

30,9%⁶⁸⁵ en worden de herverdelingseffecten aanzienlijk beperkt.⁶⁸⁶ Daarmee wordt aan de maatschappelijke kritiek grotendeels tegemoetgekomen. Dit alternatief zet daarentegen weer druk op de doeltreffendheid van de kansspelbelasting omdat bij een dergelijke belastinggrondslag en een dergelijk belastingtarief de kanalisatiegraad achter blijft bij de doelstelling. Voorts moet de afdracht-aftrekmogelijkheid goed worden ingekaderd; welke afdrachten kwalificeren precies voor de aftrekmogelijkheid?⁶⁸⁷ Hiermee gaan uitvoeringskosten en invoeringskosten gepaard.

5.4 Conclusie

Op basis van het in de voorgaande hoofdstukken uitgewerkte toetsingskader blijkt dat de Wet KSB geen recht meer doet aan haar oorspronkelijke heffingsbeginsel, dat de wet in Europees verband te kort komt en dat de wet niet-doeltreffend en ondoelmatig is. De conclusie luidt dat het kansspelbelastingstelsel kritisch tegen het licht moet worden gehouden met als doel de bovengenoemde complicaties op te lossen. Daarom is in dit hoofdstuk met een constructieve blik gekeken naar de alternatieven. Ik meen dat de markt op zoek moet naar een nieuw evenwicht waarbij alle spelsoorten dezelfde belastingplicht en dezelfde belastinggrondslag kennen. Voorts moet de combinatie van de belastinggrondslag en het belastingtarief een zo hoog mogelijke kanalisatiegraad opleveren, alhoewel de herziening budgetneutraal wordt vormgegeven. Tot slot moet het alternatief zo min mogelijk herverdelingseffecten teweegbrengen⁶⁸⁸ en zoveel mogelijk van de gesignaleerde complicaties op te lossen.

In het eerste alternatief wordt de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot de prijs belastingplichtig over de gewonnen prijs. Het voordeel van dit systeem is dat goed wordt aangesloten bij de oorspronkelijke rechtsgrondslag, te weten het buitenkansbeginsel. Daar lijkt echter alles mee gezegd. Zoals aangegeven loopt Nederland internationaal gezien uit de pas door de speler belastingplichtig te maken over de prijs. Daarmee blijft Nederland in Europees verband zijn eigen koers varen en toont zich daarmee bepaald geen voorloper van harmonisatie van het kansspelbeleid. Voorts wordt de doelmatigheid van de heffing binnen dit alternatief weinig eer aangedaan. Een budget neutrale belastingherziening betekent dat vooral de short odd kansspelers met een verhoogde belastingdruk worden geconfronteerd.⁶⁸⁹ Daarmee lijkt het geopperde alternatief de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt niet ten goede te komen. Evenmin wordt de doelmatigheid van de heffing verbeterd. Hoewel het alternatief eenvoudiger te doorgronden lijkt dan het thans geldende systeem, vergt een belastingheffing over de prijs een verregaande uitwerking van wat onder een prijs moet worden verstaan. Bovendien is, om oneigenlijk gebruik van de prijzenvrijstelling te voorkomen, een antimisbruikbepaling benodigd waaraan uitvoeringskosten kleven. Voorts vergt de invoering enorme investeringen in de systemen van zowel de casinohouders als de kansspelautomatenaanbieders en gaat het alternatief gepaard met aanzienlijke herverdelingsaspecten⁶⁹⁰, waarbij voornamelijk de short odd kansspelers en de organisator van de totalisator onevenredig hard worden getroffen. Daarom is de terugkeer naar het belasten van de speler over de prijs op zijn zachtst gezegd zeer onverstandig.

Het tweede alternatief betreft de situatie waarin de aanbieder belastingplichtig wordt over de inleg. Het alternatief is naar mijn mening invoeringswaardig. Zo wordt de Europeesrechtelijke houdbaarheid van de heffing sterk verbeterd. Een minder gedifferentieerd belastingregime leidt tot een grotere eenvoud en zodoende tot minder

⁶⁸⁵ Zie Bijlage III.

⁶⁸⁶ Met een gewogen gemiddeld procentueel effect van 38,7% is de herverdeling binnen dit alternatief het laagst. Zie Bijlage III.

⁶⁸⁷ Te denken valt aan alle afdrachten aan organisaties met een ANBI-status.

⁶⁸⁸ Zie Bijlage III.

⁶⁸⁹ Zie bijlage III.

⁶⁹⁰ Een gewogen gemiddeld procentueel effect van 74,5%, zie Bijlage III.

risico's op staatssteunaspecten en strijdigheid met de verkeersvrijheden. Bovendien sluit Nederland met deze heffingssystematiek ook meer aan bij de ons omringende landen. De doeltreffendheid van de kansspelbelasting wordt daarentegen slechts mondjesmaat verbeterd. Zo geldt ook bij een kansspelbelastingheffing bij de aanbieder over de inleg dat voornamelijk de short odd kansspelaanbieders met een hogere belastingdruk worden geconfronteerd.⁶⁹¹ Daarmee lijkt het voorgestelde alternatief de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelm Markt niet ten goede te komen. Wel wordt de doelmatigheid van de kansspelbelasting flink verbeterd. Ten eerste zullen de discussies omtrent de belastinggrondslag verminderen. Ten tweede worden minder belanghebbenden met de kansspelbelasting geconfronteerd. Ten derde brengt dit alternatief lagere invoeringskosten met zich mee. Dit komt omdat de administratiesystemen van de kansspelaanbieders technisch reeds voldoende zijn uitgerust om een belastingheffing over de inleg mogelijk te maken. Tot slot zijn de herverdelingseffecten van het voorgestelde alternatief relatief laag. Vanuit een maatschappelijk perspectief leidt dit alternatief dan ook vermoedelijk tot de minste weerstand.

Het derde alternatief gaat uit van kansspelbelastingheffing bij de kansspelaanbieder over het bruto spelresultaat. Door de belastingplicht te verschuiven van de speler naar de aanbieder van een kansspel en de belastinggrondslag te relateren aan zijn brutowinst wordt de kansspelbelasting een zakelijke heffing. Deze vorm van kansspelbelasting kent zodoende een meer instrumentele rechtsgrondslag. Wat betreft de Europees(rechtelijke) houdbaarheid van de heffing ben ik van mening dat dit alternatief de eerder genoemde complicaties het best oplost. Indien voor elk type kansspel dezelfde belastingplicht en dezelfde belastinggrondslag gelden hoeft niet langer te worden gevreesd voor staatssteunprocedures.⁶⁹² Verder sluit het voorgestelde alternatief goed aan op de internationale praktijk, aangezien elk van de ons omringende landen (inclusief Denemarken) reeds een kansspelbelasting heeft ingevoerd waarbij de kansspelaanbieder wordt belast over zijn bruto spelresultaat. De doeltreffendheid van de belasting wordt binnen dit alternatief eveneens het best gewaarborgd, meer in het bijzonder wat de economische doelstellingen van de kansspelbelasting betreft. Zo leidt de heffing van kansspelbelasting bij de aanbieder over het bruto spelresultaat tot een lagere belastingdruk voor de short odd kansspelaanbieders.⁶⁹³ Dit komt de kanalisatiegraad van de internetkansspelm Markt ten goede. Verder behoeft de doelmatigheid van het thans gesuggereerde alternatief geen uitgebreide toelichting. Zo gelden alle in het vorige alternatief genoemde voordelen ook ten aanzien van de heffing van kansspelbelasting bij de aanbieder over het bruto spelresultaat. Daarbij brengt dit alternatief nog minder invoeringskosten teweeg omdat slechts een klein deel van de huidige kansspelaanbieders met een veranderde belastingplicht worden geconfronteerd. Dit alternatief kent echter één belangrijk nadeel. Zo zijn de herverdelingseffecten het hoogst in vergelijking met de andere alternatieven.⁶⁹⁴ Vooral de loterijsector en de aanbieders van weddenschappen worden geconfronteerd met een aanzienlijk hogere belastingdruk. Vermoedelijk levert invoering van het geopperde alternatief daarom veel maatschappelijke weerstand op. Dit betekent dat tegemoet moet worden gekomen aan de oproep van de goede doelenlobby om de status quo te behouden. Daartoe kan een alternatief worden overwogen waarbij de aanbieder wordt belast over het bruto spelresultaat, verminderd met de afdrachten aan de sportdoelen, goede doelen en de staat. Dit leidt ertoe dat de herverdelingsaspecten worden verminderd opdat aan de maatschappelijke kritiek wordt tegemoetgekomen. Helaas zet dit alternatief daarentegen weer druk op de doeltreffendheid van de kansspelbelasting omdat een budget neutrale herziening van de kansspelbelasting inclusief afdracht-aftrek-mogelijkheid gepaard gaat met een verhoogd belastingtarief. De kanalisatiegraad blijft zodoende achter bij de doelstelling.

⁶⁹¹ Zij het minder hoog dan in het vorige voorgestelde alternatief, zie Bijlage III.

⁶⁹² Zie de beslissing inzake de staatssteunprocedure jegens Denemarken: Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011.

⁶⁹³ Zie Bijlage III.

⁶⁹⁴ Een gewogen gemiddeld procentueel effect van 107,6%, zie Bijlage III.

Voorts gaan met de invoering van de afdracht-aftrekmogelijkheid uitvoeringskosten en invoeringskosten gepaard.

Hoewel dus geen van de gesuggereerde alternatieven perfect kan voldoen aan de gestelde doelstellingen ben ik van mening dat kansspelbelastingheffing bij de aanbieder over het bruto spelresultaat inclusief afdracht-aftrekmogelijkheid het beste alternatief is. Immers worden de Europees(rechtelijke) complicaties het best opgelost en is het alternatief het meest doelmatig wanneer het aankomt op uitvoerings- en invoeringsaspecten. Bovendien lijkt de maatschappelijke weerstand tegen dit alternatief het geringst. Daarbij merk ik op dat er een afruil plaatsvindt tussen de doelmatigheid van de heffing en de maatschappelijke weerstand⁶⁹⁵ tegen het voorgestelde alternatief. Indien de afdracht-aftrekmogelijkheid wordt geschrapt brengt het alternatief nog minder uitvoeringskosten en invoeringskosten met zich mee. Daarom zou, afhankelijk van de mate van maatschappelijke weerstand, ook kunnen worden gekozen voor een versoberde afdracht-aftrekmogelijkheid⁶⁹⁶ zodat de kanalisatiedoelstellingen voor de internetkansspelmarkt worden behaald.

⁶⁹⁵ Gemeten op basis van de herverdelingseffecten.

⁶⁹⁶ Bijvoorbeeld wanneer slechts de helft van de afdrachten aan de staat en goede doelen in aftrek mag worden gebracht op de belaste grondslag (het bruto spelresultaat).

H6. Samenvatting en conclusie

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een samenvatting gegeven van het onderzoek en volgt de expliciete beantwoording van de onderzoeksvraag, te weten: wat is de meest optimale vormgeving van de Nederlandse kansspelbelasting? Ter beantwoording van deze vraag worden allereerst enkele algemene aspecten van de kansspelmarkt beschreven. Vervolgens komen de wijze waarop de huidige kansspelbelasting is vormgegeven en de optredende complicaties aan de orde. Omdat deze complicaties in voorkomende gevallen internationale implicaties hebben wordt aan de hand van een rechtsvergelijkend onderzoek bezien of het Nederlandse kansspel(belasting)beleid afwijkt van de internationale standaard. Het een en ander heeft tot doel om een aantal realistische alternatieven aan te dragen alsmede een oordeel te vellen over de optimale vormgeving van de kansspelbelasting.

6.2 Beschrijving van de kansspelmarkt

Zoals gezegd wordt de beantwoording van de onderzoeksvragen voorafgegaan door een beschrijving van de kansspelmarkt. De beschrijving van het economisch, financieel en juridisch kader van de kansspelmarkt maakt het mogelijk een begrip te krijgen van de ontwikkelingen op, de geldstromen in en de juridische voorwaarden van de markt en te analyseren welke doelen aan de kansspelbelasting (moeten) worden gesteld.

In het onderzoek is de kansspelmarkt geanalyseerd vanuit het perspectief van de consument.⁶⁹⁷ Dit houdt in dat de deelname aan een kansspel als een consumptiegoed wordt beschouwd. De speler is, in ruil voor de kans op een (waardevolle) prijs, bereid een bepaald geldbedrag op te geven. Daarbij zij opgemerkt dat aan de deelname aan kansspelen ook risico's kleven. Zo is een aantal spelers verslavingsgevoelig en heeft de kansspelmarkt een magnetische werking op de criminele sector. Zodoende wordt de kansspelmarkt gekenmerkt door strenge regelgeving. Het kabinet verwoordt de doelstellingen van het kansspelbeleid als het voorkomen van kansspelverslaving, het beschermen van de consument en het tegengaan van fraude en overige criminaliteit.⁶⁹⁸ In eerste instantie zijn kansspelen dan ook niet toegestaan, gezien de algemene verbodsbepaling van artikel 1 van de Wok. Alleen indien een vergunningen is afgegeven door de Kansspelautoriteit of de desbetreffende gemeente wordt het organiseren van het kansspel toegestaan.

De markt ontwikkelt zich derhalve niet volgens gangbare economische theorie maar wordt gekarakteriseerd door politieke processen. Dit heeft er bijvoorbeeld toe geleid dat bepaalde kansspelaanbieders een monopolie hebben op het aanbieden van kansspelen en dat bepaalde beneficianten, zoals de goede doelen en de Staat, zich substantiële geldstromen kunnen toe-eigenen.⁶⁹⁹ De belangrijkste actoren op de kansspelmarkt en de geldstromen zijn samengevat in de onderstaande tabel:

Tabel 3: Geldstromen op de kansspelmarkt.⁷⁰⁰

Sector	Segment	Omzet	Prijzen		BSR	KSB	Overige Afdracht		
			Verplicht	Feitelijk			Verplicht	Feitelijk	Begunstigde
Loterijen	Staatsloterij	691,8	60%	413,4	278,4	59,3	15%	116,6	Het Rijk
	Goededoelenloterijen	886,6	-	268,7	617,9	71,7	50%	443,2	Goededoelen
	Samenwerkende non-profit Loterijen	25,8	-	0,8	25	0,1	50%	19,2	Goededoelen
	De Lotto	262,5	47,5%	150,3	112,2	10,1	18%	44	Sportdoelen
Sportwedenschappen	De Lotto	95,1	47,5%	54,5	40,6	3,7	18%	16	Sportdoelen
	Totalisator	22,8	-	17,1	5,7	0,3	2,5%	1,6	Sportdoelen
Casinospelen	Tafelspelen	2233	-	2009,7	223,3	67,7	*	12	Het Rijk
Kansspelautomaten	Casino-automaten	2942	80%	2647,8	294,2	85,3	*	15,3	Het Rijk
	Horeca- en speelhalautomaten	1524	60%	914,3	609,7	176,8	-	-	-
Cumulatieven		8683,6		6476,6	2207	475		667,9	

Jaarverslag (2015) van het Rijk.

*Holland Casino heeft als staatsdeelneming de verplichting om haar netto winst, minus bijdragen aan het eigen vermogen, af te staan aan het ministerie van Financiën.

Hoewel de kansspelmarkt streng wordt gereguleerd neemt de omvang van de kansspelmarkt ieder jaar toe. Vooral de spectaculaire opkomst van het fenomeen internetkansspelen verandert de kansspelmarkt snel en hevig. Desalniettemin heeft de Nederlandse wetgever de internetkansspelmarkt tot op heden nog niet van behoorlijke wet- en regelgeving kunnen voorzien en is het organiseren van dergelijke kansspelen in Nederland derhalve, als één van de weinige landen in Europa, voornamelijk verboden.

Het kabinet heeft zich gerealiseerd dat het in Europees verband nagenoeg alleen staat in het niet-erkennen van kansspelen op afstand en heeft zodoende het Wetsvoorstel KOA ingediend, op basis waarvan de aanbieders van internetkansspelen in aanmerking komen voor een kansspelvergunning. Ik plaats kanttekeningen bij de inhoud van het wetsvoorstel omdat het voorgestelde openvergunningstelsel indruist tegen de boogde gefaseerde openstelling van de kansspelmarkt. Verder is de noodzaak tot legalisering en regulering van de internetkansspelmarkt mijns inziens een goede aanleiding om het kansspel(belasting)beleid integraal te herzien. Nu bevat het wetsvoorstel nog veel tegenstrijdige doelstellingen.⁷⁰¹ Gewezen op deze tegenstrijdigheden antwoordt de staatssecretaris van Financiën dat het enige wezenlijke doel van het Wetsvoorstel KOA het kanaliseren van de internetkansspelmarkt is. Hiermee wordt bedoeld op het geleiden van de bestaande en groeiende vraag naar (internet)kansspelen naar een veilig en gereguleerd aanbod. De vraag luidt dan ook hoe de hoogste kanalisatiegraad kan worden bereikt. Hoewel deze vraag dit onderzoek te buiten gaat⁷⁰² wordt duidelijk dat de kansspelbelasting een rol speelt bij de verwezenlijking van de sociale doelstellingen en de beoogde kanalisatiegraad. Indien de aanbieders van kansspelen worden geconfronteerd met additionele kosten, zoals de kansspelbelasting, worden deze gedeeltelijk doorbelast aan de speler in de vorm van lagere winkansen, hetgeen de aanbieders van legale kansspelen competitief benadeelt.⁷⁰³ Omdat consumenten prijssensitief zijn leidt een stijging van de effectieve prijs van legale spelen tot een daling van de vraag. De kansspelbelasting heeft zodoende een bepalende invloed op de mate van kanalisatie.

6.3 Hoe is de huidige kansspelbelasting vormgegeven?

De Wet op de kansspelbelasting vormde ten tijde van invoering⁷⁰⁴ een nieuwe soort belasting binnen het Nederlandse belastingstelsel. Hiermee trachtte de regering een eind te maken aan *“een niet langer toereikend, onoverzichtelijk, een verwarrend beeld tonend en tot willekeurige discriminatie leidend fiscaal stelsel.”*⁷⁰⁵ Daarom zou het uit oogpunt van een rechtvaardige lastenverdeling geoorloofd zijn de door buitenkans verkregen financiële voordelen te betrekken in een eenvoudige, afzonderlijke heffing naar proportioneel tarief. De belasting werd derhalve geheven van de gerechtigde tot de prijs, met als belastinggrondslag eveneens de prijs. Om de heffing en invordering van de belasting te vereenvoudigen en te verzekeren werd de kansspelbelasting geheven door middel van inhouding op afdracht. De inhoudingsplichtige werd daarmee verplicht de kansspelbelasting in te houden op de prijs en af te dragen aan de Belastingdienst.

Naar gelang het kansspelaanbod zich bleef vernieuwen bleek het systeem van kansspelbelastingheffing bij de zogenaamde short odd kansspelen uitvoeringsproblemen te veroorzaken. De inhouding van kansspelbelasting bij prijzen is technisch lastig⁷⁰⁶ en de bijkomstige administratieve handelingen vertragen het spel te veel. Daarom heeft de wetgever destijds gekozen voor een afwijkende belastingplicht en belastinggrondslag voor casinospelen, kansspelautomatenspelen en internetkansspelen. Het verschuiven van de belastingplicht van de prijswinnaar naar de aanbieder van het kansspel heeft tot gevolg dat het buitenkansbeginsel niet meer voor elk type kansspel van toepassing was. Zodoende kent de kansspelbelasting op dit moment vier verschillende groepen belastingplichtigen:

⁷⁰¹ Zie paragraaf 2.3.2.

⁷⁰² Zie paragraaf 2.1.

⁷⁰³ Zie Bijlage IV.

⁷⁰⁴ Onder de naam: Wet op de loterijbelasting.

⁷⁰⁵ MvT, Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, p. 1.

⁷⁰⁶ Bijvoorbeeld omdat met fiches wordt gespeeld.

Tabel 4: Belastingplicht volgens de Wet KSB.

Artikel	Lid	Type kansspel / Distributiekanaal	Plaats activiteit	Belastingplichtige	Grondslag
Artikel 1	lid 1, onderdeel a	Casino- en automaten spelen	Binnenlands	Aanbieder	Bruto spelresultaat (Art. 3(1a))
	lid 1, onderdeel b	Internet spelen	Binnenlands	Aanbieder	Bruto spelresultaat (Art. 3(1a))
	lid 1, onderdeel c	Overige kansspelen	Binnenlands	Speler	Prijs (Art. 3(1b))
	lid 1, onderdeel d	Internet- en overige kansspelen Casino- en automaten spelen	Buitenlands Buitenlands	Speler -	Prijs of spelresultaat (Art. 3(1b) of 3(1c)) -

Uit de tabel blijkt dat de binnenlandse aanbieders van casinospelen, kansspelautomaten spelen en internetkansspelen op dezelfde wijze in de kansspelbelasting worden betrokken. Zij zijn belastingplichtig over het bruto spelresultaat, oftewel het verschil tussen de gezamenlijke inleg van de spelers en de uitgekeerde prijzen. Bij de overige binnenlandse kansspelen, te weten de loterijen, weddenschappen en bingo's is de speler nog altijd belast over de prijs. De buitenlandse casinospelen en kansspelautomaten spelen worden niet in de Nederlandse kansspelbelasting betrokken. De in Nederland woonachtige of gevestigde gerechtigden tot prijzen van buitenlandse kansspelen zoals loterijen, weddenschappen en bingo's zijn belastingplichtig over de prijs. De in Nederland woonachtige of gevestigde gerechtigden tot prijzen van buitenlandse internetkansspelen zijn belastingplichtig over hun spelresultaat, te weten het positieve verschil tussen de gewonnen prijzen en de gedane inzetten. Daarbij zij opgemerkt dat de gerechtigde tot de prijs gebruik kan maken van de twee objectvrijstellingen zoals genoemd in artikel 4 Wet KSB. Indien de waarde van de prijs niet meer bedraagt dan €449 of indien de waarde van de prijs de waarde van de inleg niet overschrijdt is de prijs van kansspelbelasting vrijgesteld. Volgens artikel 3, tweede lid, Wet KSB kunnen alle goederen waaraan in economische verkeer waarde kan worden toegerekend als een prijs worden aangemerkt. Het toepasselijke tarief is 30,1%.⁷⁰⁷

6.4 Welke problemen manifesteren zich binnen de huidige vormgeving van de kansspelbelasting?

Ruim vijftig jaar na invoering van de oorspronkelijke loterijbelasting dringt de vraag zich op of de wetgever de samenhang tussen de vijf kernelementen van de kansspelbelasting uit het oog is verloren. Enerzijds is de belasting persoonlijk van aard, aangezien deze is gestoeld op het buitenkansbeginsel, anderzijds is de belasting zakelijk van aard, aangezien geen rekening wordt gehouden met persoonlijke omstandigheden. Daarmee streeft de overheid twee doelen na die nimmer tegelijkertijd vervuld kunnen worden. Vanwege het feit dat de kansspelbelasting in voorkomende gevallen een tijdstipbelasting is, dient kansspelbelasting te worden afgedragen op het moment dat de prijs ter beschikking is gesteld.⁷⁰⁸ Dit betekent dat kansspelbelasting moet worden ingehouden op een niet afgehaalde prijs. Het is slechts één voorbeeld waarbij de zakelijke heffingswijze het buitenkansbeginsel ondergraaft. De tegenstellingen binnen de kansspelbelasting zijn in de loop der jaren verhevigd door de belastingplicht bij bepaalde typen kansspelen te verschuiven van de speler naar de aanbieder. Daarmee komt aan het buitenkansbeginsel steeds minder betekenis toe. Het gebrek aan aandacht voor de rechtsgrond van de kansspelbelasting heeft geleid tot een volstrekt willekeurig fiscaal systeem, waarbij de belastingplicht afhankelijk is gemaakt van het type kansspel, het distributiekanaal en de plaats van de activiteit. Het Wetsvoorstel KOA brengt op dit vlak geen verbeteringen. Weliswaar wordt het onderscheid in belastingplicht en belastinggrondslag tussen binnenlandse en buitenlandse internetkansspelen weggenomen, het wetsvoorstel gaat wederom gepaard met nieuwe differentiaties; tussen legale en illegale kansspelen, gezien het feit dat de deelnemer aan illegale internetkansspelen belastingplichtig wordt over zijn spelresultaat⁷⁰⁹.

⁷⁰⁷ Artikel 5 Wet KSB.

⁷⁰⁸ Hoge Raad 29 juni 2007, nr. 43 108, BNB 2008/154.

⁷⁰⁹ Ten opzichte van de legale aanbieder van kansspelen op afstand die belastingplichtig is over het bruto spelresultaat.

Op basis van het onderzoek wordt duidelijk dat vier (kern)problemen ontstaan door het onvoldoende waarborgen van vier (kern)criteria:

1. Het heffingsbeginsel: door het verlaten van het buitenkansbeginsel als rechtskarakter van de heffing is een inconsistente heffing ontstaan waarbij de belastingplicht en belastinggrondslag afhankelijk zijn gemaakt van drie factoren, zijnde het type kansspel, het distributiekanaal en de plaats van activiteit. De wetgever is de samenhang tussen de vijf elementen van de belasting uit het oog verloren hetgeen heeft geleid tot een niet-neutrale heffing.⁷¹⁰ De NOB, de Raad van State en Kavelaars wijzen allen op de beperkte toekomstbestendigheid van de heffing en de rechtsonzekerheid die daarmee gepaard gaat.⁷¹¹
2. De Europees(rechtelijke) houdbaarheid⁷¹²: het Nederlandse kansspelbelastingstelsel loopt uit de pas met de systemen zoals toegepast door de buurlanden (en Denemarken) en is daardoor proceduregevoelig⁷¹³, leidt in voorkomende gevallen tot dubbele belastingheffing en maakt de Nederlandse kansspelmarkt bovendien minder concurrerend⁷¹⁴;
3. De doeltreffendheid: mede als gevolg van de hiervoor genoemde complicaties is het kansspelbelastingstelsel niet doeltreffend. Zo blijft, als gevolg van een relatief hoog belastingtarief, de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt vermoedelijk achter bij de doelstelling en werkt het huidige kansspelbelastingstelsel niet (spelvorm)neutraal uit.⁷¹⁵ Bovendien wordt door een achterblijvende kanalisatiegraad de budgettaire opbrengst van de kansspelbelasting niet volledig benut.
4. De doelmatigheid: het huidige kansspelbelastingstelsel is vanwege zijn ondoorgrondelijkheid en proceduregevoeligheid niet kostenefficiënt.⁷¹⁶ Voorts worden te veel individuele belastingplichtigen met de kansspelbelastingheffing geconfronteerd.

6.5 Hoe verhoudt de Nederlandse kansspelbelasting zich tot EU-regelgeving en tot de kansspelbelasting in andere EU-lidstaten?

De bovengenoemde deelvraag wint aan relevantie vanwege de opkomst van internetkansspelen. Het inherent grensoverschrijdende karakter van internetkansspelen doet de traditionele landsgrenzen vervagen en de roep om een meer internationaal gecoördineerd kansspelbeleid toenemen. Hoewel de Europese Unie het aangewezen samenwerkingsverband lijkt om dergelijk beleid te formuleren heeft de Europese Commissie in 2012 een mededeling verzonden waarin zij vaststelt dat het niet opportuun is om sectorspecifieke EU-wetgeving voor te stellen.⁷¹⁷ De Commissie bevestigt dat de lidstaten vrij zijn in het stellen van de beleidsdoelen inzake kansspelen, maar benadrukt dat de lidstaten hun nationale wet- en regelgeving moeten afstemmen op de kaders van het EU-recht.

De Nederlandse kansspelbelasting is in het licht van de Europese verkeersvrijheden verschillende keren in twijfel getrokken. Ik breng in herinnering dat bij binnenlandse internetkansspelen de aanbieder belastingplichtig is over het bruto spelresultaat (inleg minus prijzen) terwijl bij buitenlandse kansspelen de in Nederland wonende of gevestigde

⁷¹⁰ Zie paragraaf 3.4.2.

⁷¹¹ Idem.

⁷¹² De Europees(rechtelijke)complicaties kunnen zowel onder de derde als onder de vierde deelvraag worden geschaard. Er is er in dit onderzoek voor gekozen om de bespreking van de Europees(rechtelijke) complicaties en het rechtsvergelijkende gedeelte van het onderzoek te combineren in één hoofdstuk, te weten hoofdstuk vier (beantwoording vierde deelvraag).

⁷¹³ Met betrekking tot staatssteunprocedures en strijdigheid met de verkeersvrijheden.

⁷¹⁴ Zie paragraaf 4.3.5.

⁷¹⁵ Zie paragraaf 3.4.3.

⁷¹⁶ Zie paragraaf 3.4.4.

⁷¹⁷ Mededeling EC, COM(2012)596, 15737/2012, oktober 2012.

gerechtigde tot de prijs belastingplichtig is over zijn spelresultaat (prijzen minus inleg). Dit onderscheid is in strijd met het vrije dienstenverkeer zoals blijkt uit een arrest van de Hoge Raad⁷¹⁸. De deelnemers aan buitenlandse internetkansspelen worden namelijk slechter behandeld dan een objectief vergelijkbare interne situatie. Waar de aanbieder van een binnenlands internetkansspel de mogelijkheid heeft om verliezen in opeenvolgende tijdvakken te compenseren heeft de speler van een buitenlands internetkansspel deze mogelijkheid niet. Hierdoor is de verschuldigde kansspelbelasting bij buitenlandse internetkansspelen in het algemeen hoger dan de – van de binnenlandse aanbieder geheven – kansspelbelasting die is toe te rekenen aan het bruto spelresultaat behaald bij binnenlandse internetkansspelen.⁷¹⁹ Daarmee ontstaat niet slechts een verschuiving van de belastingdruk van de aanbieder naar de speler maar neemt de totale belastingdruk toe. De regering kan hiertoe geen rechtvaardigingsgronden aandragen.

De wetgevende macht heeft, geconfronteerd met de voorgaande problematiek, vanuit het oogpunt van een gelijk fiscaal speelveld gemeend het verschil in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse internetkansspelen te moeten oplossen. Op basis van het Wetsvoorstel KOA wordt daarom de aanbieder van (zowel binnenlandse als buitenlandse) internetkansspelen belastingplichtig over het bruto spelresultaat. Alle goede bedoelingen ten spijt creëert het wetsvoorstel nieuwe differentiaties in de belastingplicht en belastinggrondslag. Zo brengt het wetsvoorstel een onderscheid aan naar gelang een kansspel via het internet, dan wel via traditionele distributiekanaal wordt aangeboden.⁷²⁰ Dit onderscheid is een aantal leden van de Eerste Kamer niet onopgemerkt gebleven; zij vragen naar de mogelijke staatssteunaspecten van het wetsvoorstel.⁷²¹ In de inleiding van dit onderzoek is al aangegeven dat het voorlopige oordeel van de Europese Commissie luidt dat sprake is van verboden staatssteun aan de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo vanwege het verschil in fiscale behandeling met de aanbieders van internetweddenschappen en -bingo. Ik ben het eens met dit oordeel. Mijns inziens wordt met het Wetsvoorstel KOA voldaan aan de vier criteria van artikel 107, eerste lid, VWEU.⁷²² De aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo zijn de enige aanbieders die tot op heden subjectief zijn vrijgesteld van kansspelbelasting. De maatregel kan daarom als *prima facie* selectief worden beschouwd. Bovendien draagt de wetgever geen gronden aan waarop de belastingvrijstelling voor de aanbieders van landgebonden weddenschappen en bingo is gebaseerd. Het leidt ertoe dat de differentiatie in belastingplicht niet kan worden gerechtvaardigd uit de aard of de opzet van de kansspelbelasting.

Door de Nederlandse kansspelbelasting te vergelijken met de kansspelbelasting in de ons omringende lidstaten (inclusief Denemarken) kan de Nederlandse wetgever mogelijk inspiratie opdoen. Het doel van het rechtsvergelijkendonderdeel van het onderzoek is dan ook tweeledig. Ten eerste blijkt uit de vergelijking van een aantal landensystemen dat het Nederlandse systeem niet aansluit bij hetgeen in de ons omringende buurlanden gebruikelijk is. Zo wordt in elk van de onderzochte landen de organisator van het kansspel als belastingplichtige aangemerkt. Deze organisator is in de meeste gevallen belastingplichtig over het bruto spelresultaat, hoewel ook de inleg van de deelnemers als maatstaf van heffing kan gelden. Ook dient in elk land de kansspelbelasting op aangifte te worden voldaan. De van toepassing zijnde belastinggrondslag en belastingtarieven per lidstaat zijn in de volgende tabel samengevat:

Tabel 5: Belastinggrondslag en tarieven in de verschillende lidstaten

Type kansspel → Lidstaat	Loterijen	Sportwedenschappen	Casinospelen	Kansspelautomaten	Internetkansspelen
Duitsland	Inleg: 16,67%	Inleg: 5%	BSR: 20-80%	BSR: 10-20%	-
België	BSR: 15%	BSR: 11-15%	Combinatie van: Prijs: 2,75-5,3% en BSR: 11-44%	Combinatie van: BSR: 20-50% en Vast bedrag: 150-3.570€	Gelijk aan landgebonden
Groot Britannië	Inleg: 12%	BSR: 10-15%	BSR: 20-50%	BSR: 5-25%	BSR: 15%
Denemarken	Combinatie van: Prijs: 15-17,5% en Inleg: 6%	BSR: 11-30%	BSR: 45-75%	Combinatie van: BSR: 41-71% en Vast bedrag: 3.000-1.500 kroon	BSR: 20%

(selectiviteit) (3) dat bekostigd wordt uit de staatsmiddelen en (4) het handelsverkeer ofwel de mededinging tussen de lidstaten verstoort.

Ten tweede draagt de (rechts)vergelijking bij aan het bepalen van het beste kansspelbelastingstelsel door de wetgeving van andere EU-lidstaten te beschouwen. Zodoende is in dit onderzoek de kansspel(belasting)wetgeving uiteengezet zoals deze geldt in Duitsland, België, Groot-Brittannië en Denemarken. Voor deze EU-lidstaten is gekozen omdat Nederland in historische, culturele en economische termen aan hen het nauwst verwant is.

Eerder in dit onderzoek heb ik aangegeven dat de huidige Nederlandse kansspelbelasting de harmonisatie van deze belasting in Europees verband tegenwerkt. Deze constatering lijkt op voorhand nietsbetekenend omdat ik eveneens heb geconstateerd dat van harmonisatie inzake het Europese kansspelbeleid geen sprake is. Desalniettemin meen ik dat de huidige Nederlandse kansspelbelasting uit de pas loopt met de kansspelbelasting in de ons omringende buurlanden. Nederland belast als enige, voor een groot aantal kansspelen, de speler over de ter beschikking gestelde prijs. Dit leidt in bepaalde gevallen tot dubbele heffing van kansspelbelasting als kansspelen grensoverschrijdend worden aangeboden.⁷²³ Dit is schadelijk voor de concurrentiekracht van de Nederlandse kansspelaanbieders omdat een Nederlands kansspel als gevolg van de optredende dubbele kansspelbelasting voor buitenlands ingezetenen minder aantrekkelijk wordt.⁷²⁴ Voorts kan de dubbele heffing het bestaan van de illegale gokmarkt stimuleren. Daarmee wordt het kansspelbeleid juist ondergraven.

De gesignaleerde problemen kunnen door Nederland worden weggenomen door de kansspelbelasting meer in lijn te brengen met haar buurlanden en voornamelijk Denemarken. Denemarken heeft naar mijn mening het meest overzichtelijke stelsel door slechts één belastingplichtige aan te merken voor de kansspelbelasting. Voorts is de belastinggrondslag in nagenoeg alle gevallen het bruto spelresultaat en is de wijze van heffing ten aanzien van elke belastingplichtige gelijk. Daardoor is de Deense kansspelbelasting in overeenstemming met de staatssteunregels en is het mijns inziens terecht dat de staatssecretaris van Financiën de Deense wetgeving als inspiratiebron ziet.

6.6 Welke alternatieven zijn er?

De beantwoording van deze (deel)vraag is van belang omdat de huidige kansspelbelasting niet langer voldoet aan de aan haar gestelde doelstellingen. Op basis van de voorgaande deelvragen blijkt dat de Wet KSB geen recht meer doet aan haar oorspronkelijke heffingsbeginsel, dat de wet in Europees verband te kort komt⁷²⁵ en dat de wet niet-doeltreffend en ondoelmatig is.

Daarom is met een open en constructieve blik gekeken naar de mogelijke alternatieven. Daarbij merk ik op dat het huidige kabinet zich in een lastige positie heeft gemanoeuvreerd door te stellen dat: *“het bestaande beleid rond de mogelijkheden voor de afdracht aan sport en goede doelen niet wordt aangetast.”*⁷²⁶ Ik meen juist dat de markt op zoek moet naar een nieuw evenwicht waarbij voor alle spelsoorten dezelfde belastingplicht en dezelfde belastinggrondslag gelden. Voorts dient de combinatie van de belastinggrondslag en het belastingtarief een zo hoog mogelijke kanalisatiegraad op te leveren, alhoewel de herziening budgetneutraal wordt vormgegeven. Tot slot moet het alternatief zo min mogelijk herverdelingseffecten teweeg te brengen⁷²⁷ en zoveel mogelijk van de gesignaleerde complicaties op te lossen.

⁷²³ Zie paragraaf 4.2.2 onder dubbele heffing.

⁷²⁴ Dit geldt vice versa voor binnenlands ingezetenen ten aanzien van buitenlandse kansspelen. De Nederlandse kansspelmarkt is echter relatief klein zodat binnenlandse kansspelaanbieders meer te duchten hebben van buitenlandse concurrentie.

⁷²⁵ Zij is strijdig met het EU-recht en wijkt af van de internationale standaard.

⁷²⁶ Regeerakkoord 2017-2021, ‘Vertrouwen in de toekomst’, 10 oktober 2017, VVD CDA D66 en ChristenUnie.

<https://www.kabinetsformatie2017.nl/documenten/publicaties/2017/10/10/regeerakkoord-vertrouwen-in-de-toekomst>. Bron geraadpleegd op 14 februari 2018.

⁷²⁷ Zie Bijlage III.

In het eerste alternatief wordt de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot de prijs belastingplichtig over de gewonnen prijs. Daarmee wordt teruggekeerd naar het oorspronkelijke kansspelbelastingstelsel zoals dat gold ten tijde van invoering van de Wet op de kansspelbelasting. Het voordeel van dit stelsel is dat goed wordt aangesloten bij de oorspronkelijke rechtsgrondslag, zijnde het buitenkansbeginsel. Daar lijkt echter alles mee gezegd. Zoals aangegeven loopt Nederland loopt internationaal gezien uit de pas door de speler belastingplichtig te maken over de prijs. Daarmee blijft Nederland in Europees verband zijn eigen koers varen en toont zich daarmee bepaald geen voorloper van harmonisatie van het kansspelbeleid. Bovendien leidt de kansspelbelastingheffing bij de speler in voorkomende grensoverschrijdende gevallen tot dubbele heffing.⁷²⁸ Dit schaadt de concurrentiekracht van de Nederlandse kansspelmarkt. Voorts wordt de doelmatigheid van de heffing binnen dit alternatief weinig eer aangedaan. Een budget neutrale belastingherziening betekent dat vooral de short odd kansspel aanbieders met een verhoogde belastingdruk worden geconfronteerd.⁷²⁹ Daarmee lijkt het geopperde alternatief de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt niet ten goede te komen. Evenmin wordt de doelmatigheid van de heffing verbeterd. Hoewel het alternatief eenvoudiger te doorgronden lijkt dan het thans geldende stelsel, vergt een belastingheffing over de prijs een verregaande uitwerking van wat onder een prijs moet worden verstaan. Voorts vergt de invoering enorme investeringen in de systemen van zowel de casinohouders als de kansspelautomatenaanbieders en gaat het alternatief gepaard met aanzienlijke herverdelingsaspecten⁷³⁰, waarbij voornamelijk de short odd kansspel aanbieders en de organisator van de totalisator onevenredig hard worden getroffen. Daarom is de terugkeer naar het belastingen van de speler over de prijs op zijn zachtst gezegd zeer onverstandig.

Het tweede alternatief betreft de situatie waarin de aanbieder belastingplichtig wordt over de inleg. Het alternatief is naar mijn mening invoeringswaardig. Zo wordt de Europeesrechtelijke houdbaarheid van de heffing sterk verbeterd. Een minder gedifferentieerd belastingregime leidt nu eenmaal tot een grotere eenvoud en zodoende tot minder risico's op staatssteunaspecten en strijdigheid met de verkeersvrijheden. Bovendien sluit Nederland met deze heffingssystematiek ook meer aan bij de ons omringende landen. De doeltreffendheid van de kansspelbelasting wordt daarentegen slechts mondjesmaat verbeterd. Zo geldt ook bij een kansspelbelastingheffing bij de aanbieder over de inleg dat voornamelijk de short odd kansspel aanbieders met een hogere belastingdruk worden geconfronteerd.⁷³¹ Daarmee volsta ik met dezelfde conclusie als in het vorige alternatief, te weten dat het voorgestelde alternatief de toekomstige kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt niet ten goede komt. Wel wordt de doelmatigheid van de kansspelbelasting flink verbeterd. Ten eerste zullen de discussies omtrent de belastinggrondslag verminderen. Het begrip 'de inleg' is nu eenmaal eenduidiger dan het begrip 'de prijs'. Ten tweede worden minder belanghebbenden met de kansspelbelasting geconfronteerd. Zo vervalt de aangifteplicht voor de in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot een prijs uit een buitenlands kansspel. Ook brengt dit alternatief, in vergelijking met het hiervoor aangedragen alternatief, lagere invoeringskosten met zich mee. Dit komt omdat de administratiesystemen van de kansspel aanbieders technisch reeds voldoende zijn uitgerust om een belastingheffing over de inleg mogelijk te maken. Tot slot zijn de herverdelingseffecten van het voorgestelde alternatief relatief laag. Vanuit een maatschappelijk perspectief leidt dit alternatief dan ook vermoedelijk tot de minste weerstand.

Het derde alternatief gaat uit van kansspelbelastingheffing bij de kanspel aanbieder over het bruto spelresultaat. Door de belastingplicht te verschuiven van de speler naar de aanbieder

⁷²⁸ Zie paragraaf 4.3.5.

⁷²⁹ Zie bijlage III.

⁷³⁰ Een gemiddeld procentueel effect van 74,5%, zie Bijlage III.

⁷³¹ Zij het minder hoog dan in het vorige voorgestelde alternatief, zie Bijlage III.

van een kansspel en de belastinggrondslag te relateren aan zijn brutowinst wordt de kansspelbelasting een strikt zakelijke heffing. Deze vorm van kansspelbelasting kent zodoende een meer instrumentele rechtsgrondslag ter financiering van de collectieve goederen. Wat betreft de Europees(rechtelijke) houdbaarheid van de heffing ben ik van mening dat dit alternatief de eerder genoemde complicaties het best oplost. Indien voor elk type kansspel dezelfde belastingplicht en dezelfde belastinggrondslag geldt hoeft niet langer te worden gevreesd voor staatssteunprocedures.⁷³² Verder sluit het voorgestelde alternatief goed aan op de internationale praktijk, aangezien elk van de ons omringende landen (inclusief Denemarken) reeds een kansspelbelasting heeft ingevoerd waarbij de kansspelaanbieder wordt belast over zijn bruto spelresultaat. De doeltreffendheid van de belasting wordt binnen dit alternatief eveneens het best gewaarborgd, meer in het bijzonder wat de economische doelstellingen van de kansspelbelasting betreft. Zo leidt de heffing van kansspelbelasting bij de aanbieder over het bruto spelresultaat tot een lagere belastingdruk voor de short odd kansspelaanbieders.⁷³³ Dit komt de kanalisatiegraad van de internetkansspelmarkt ten goede. Verder behoeft de doelmatigheid van het thans gesuggereerde alternatief weinig toelichting. Zo gelden alle in het vorige alternatief genoemde voordelen ook ten aanzien van de heffing van kansspelbelasting bij de aanbieder over het bruto spelresultaat. Dit alternatief brengt echter nog minder invoeringskosten teweeg brengt omdat slechts een klein deel van de huidige kansspelaanbieders met een veranderde belastingplicht worden geconfronteerd. Desalniettemin kent dit alternatief één belangrijk nadeel. Zo zijn de herverdelingseffecten het hoogst in vergelijking met de andere alternatieven.⁷³⁴ Vooral de loterijsector en de aanbieders van weddenschappen worden geconfronteerd met een aanzienlijk hogere belastingdruk. Vermoedelijk levert invoering van het geopperde alternatief daarom veel maatschappelijke weerstand op. Dit betekent dat tegemoet gekomen moet worden aan de oproep van de goede doelenlobby om de status quo te behouden.⁷³⁵

Daartoe kan een alternatief worden overwogen waarbij de aanbieder wordt belast over het bruto spelresultaat, verminderd met de afdrachten aan de sportdoelen, goede doelen en de staat. Dit leidt ertoe dat de herverdelingsaspecten worden verminderd. Helaas zet dit alternatief daarentegen weer druk op de doeltreffendheid van de kansspelbelasting omdat een budget neutrale herziening van de kansspelbelasting inclusief afdracht-aftrekmogelijkheid gepaard gaat met een verhoogd belastingtarief. De kanalisatiegraad blijft zodoende achter bij de doelstelling. Voorts gaan met de invoering van de afdracht-aftrekmogelijkheid uitvoeringskosten en invoeringskosten gepaard. Het uiteindelijke antwoord op de onderzoeksvraag is daarom niet per se eenduidig.

6.7 Wat is de meest optimale vormgeving van de Nederlandse kansspelbelasting?

Hoewel geen van de gesuggereerde alternatieven perfect kan voldoen aan de gestelde doelstellingen ben ik van mening dat kansspelbelastingheffing bij de aanbieder over het bruto spelresultaat inclusief afdracht-aftrekmogelijkheid het beste alternatief is. Immers worden de Europees(rechtelijke) complicaties het best opgelost, worden de economische doelstellingen het best geborgd en is het alternatief het meest doelmatig wanneer het aankomt op uitvoerings- en invoeringsaspecten. Bovendien lijkt de maatschappelijke weerstand tegen dit alternatief het geringst. Daarbij merk ik op dat zich een afruil voordoet tussen de doelmatigheid van de heffing en de maatschappelijke weerstand⁷³⁶ tegen het voorgestelde alternatief. Indien de afdracht-aftrekmogelijkheid wordt geschrapt brengt het alternatief nog minder uitvoeringskosten en invoeringskosten met zich mee. Daarom zou, afhankelijk van de

⁷³² Zie de beslissing inzake de staatssteunprocedure jegens Denemarken: Beschikking EC, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011.

⁷³³ Zie Bijlage III.

⁷³⁴ Een gewogen gemiddeld procentueel effect van 107,6%, zie Bijlage III.

⁷³⁵ Zie bijvoorbeeld NnavV, Kamerstukken II 2014/15, 33 996, nr. 6, p. 178.

⁷³⁶ Gemeten op basis van de herverdelingseffecten.

mate van maatschappelijke weerstand, ook kunnen worden gekozen voor een versoberde afdracht-aftrekmogelijkheid⁷³⁷ zodat de kanalisatiedoelstellingen voor de internetkansspelmarkt worden behaald.

⁷³⁷ Bijvoorbeeld wanneer slechts de helft van de afdrachten aan de staat en goede doelen in aftrek mag worden gebracht op de belaste grondslag (het bruto spelresultaat).

Literatuurlijst

Jurisprudentie

HvJ EU 23 februari 1961, C-30/59, ECLI:EU:C:1961:2.
HvJ EU 21 maart 1990, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125.
HvJ EG 26 januari 1993, C-112/91, ECLI:EU:C:1993:27.
HvJ EU 15 maart 1994, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100.
HvJ EU 24 maart 1994, nr. C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119.
HvJ EU 15 juni 2006, gevoegde zaken C-393/04 en C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403.
HvJ EU 6 september 2006, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511.
HvJ EU 22 december 2008 C-487/06, ECLI:EU:C:2006:403.
HvJ EU 8 september 2009, C-42/07, ECLI:EU:C:2009:519.
HvJ EU 8 september 2011, C-78/08, ECLI:EU:C:2011:550.
HvJ EU 18 oktober 2012, C-498/10, V-N 2012/57.13.
Conclusie A-G Bot HvJ EU 14 oktober 2008, nr. C-42/07, ECLI:EU:C:2008:560.
Het Gerecht EU 7 november 2014, T-219/10, ECLI:EU:T:2014:939.

HR 21 december 1965, nr. AB5541, NJ 1966/364.
HR 5 februari 1969, nr. 16 047, BNB 1969/63.
HR 29 juni 2007, nr. 43 108, BNB 2008/154.
HR 11 mei 2012, nr. 11/03487, BNB 2012/212.
HR 11 juli 2014, nr. 13/03843, FED 2014/97.
HR 11 juli 2014, nr. 12/05519, V-N 2014/36.31.
HR 27 februari 2015, nr. 13/04929, BNB 2015/123.
HR 27 februari 2015, nr. 14/03069, BNB 2015/124.

Hof Den Haag 29 mei 2002, nr. 00/2837, V-N 2002/48.6.
Hof Leeuwarden 12 augustus 2005, nr. 03/0219, V-N 2005/51.5.
Hof Arnhem-Leeuwarden 7 februari 2017, nr. 16/00216, V-N 2017/20.1.4.

Rechtbank Den Haag 11 augustus 2008, nr. AWB07/7273, V-N 2009/21.5.
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 20 augustus 2015, nr. AWB13/4901, V-N 2015/59.2.3.

Literatuur

BCG, *‘Onderzoek online markspelen’*, eindrapport in opdracht van het ministerie van Justitie, 28 september 2011.

Bremische Bürgschaft, *‘Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vergnügungssteuergesetzes’*, Drs. 17/966.

Copenhagen Economics, *‘Licensing system for online gambling’*, rapport in opdracht van The Association of Online Gambling Operators, Stockholm, 26 september 2016.

Cnossen et al, *‘Taxation and Regulation of Smoking, Drinking and Gambling in the European Union’*, CPB policy brief, februari 2009.

CVO, *‘Kansspelverslaving, risico’s en preventie’*, onderzoeksrapport in opdracht van de Kansspelautoriteit, 2015.

Diepvens en Vukobratovic, *‘P(l)ay when feeling lucky: a dollar won is twice as sweet as a dollar earned’*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, Brussel 2016, nr. 509.

Van der Duin, *‘De Wet kansspelen of afstand’*, NJB 2016/2116.

Duynstee en Groenewegen, *‘De internetkansspelbelasting: een kwestie van ordinair bluffen?’*, NTFR 2008/2163.

EC, *‘Mededeling: Een breed Europees kader voor online gokken’*, COM(2012)596, 15737/12, oktober 2012.

EC, Beschikking, COM(2011)6499, N 302/2010, 20 september 2011.

Ecorys, *‘Relatie kansspelbelasting en kanalisatiegraad’*, eindrapport in opdracht van Pokerstars, 23 maart 2016.

Enter, *‘Kansspelbelasting’*, FED fiscale brochures, Wolters Kluwer, 2009.

Van Eijdsen, *‘Hollandse Roulette’*, WFR 2014/478.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Kansspelbelasting, Wolters Kluwer, digitale editie.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, Wolters Kluwer, digitale editie.

Gambling Compliance, *‘Modernisation of Games of Chance’*, rapport in opdracht van het ministerie van justitie, augustus 2014.

Van der Geld, *‘Hoofdzaken vennootschapsbelasting’*, FED fiscale studieresie, Wolters Kluwer, 2014.

H2 Gambling Capital, *‘Benchmark of Gambling Taxation and License Fees in Eight European Member States’*, rapport in opdracht van het ministerie van Financiën, 25 maart 2013.

Heithuis, Kavelaars, Schuiver, *‘Inkomstenbelasting’*, FED fiscale studieresie, Wolters Kluwer, 2015.

Hoeller en Bodemann, *‘Das Gambelli-Urteil des EuGH und seine aufwirkungen auf Deutschland’*, NJW 2004.

Jacobs, *‘De prijs van gelijkheid’*, Prometheus/Bert Bakker, 2008.

Jansen et al, *‘Legalisatie van kansspelen via internet’*, eindrapport van de Adviescommissie Kansspelen via internet, augustus 2010.

Kahneman, *‘Thinking Fast and Slow’*, Penguin Random House UK, 2012.

Kansspelautoriteit, *‘Marktscan landgebonden kansspelen 2015’*, onderzoeksrapport, 29 september 2016.

Kansspelautoriteit, *‘Marktscan online kansspelen 2015’*, onderzoeksrapport, 18 augustus 2016.

Kavelaars, *‘Staatssteun in de picture’*, NTFR-B 2012/8.

Kavelaars, *‘Fiscaal digitaal geworstel’*, NTFR 2014/2096.

Lijphart, *‘Verzuiling, pacificatie en kentering in de Nederlandse politiek’*, Becht-Haarlem, 1990.

Nicolaides, *'Opinion on the Conformity of the Swedish Gambling Tax with Article 107(1) TFEU'*, College of Europe University Maastricht.

NOB Commissie Wetsvoorstellen, *'Commentaar op het concept wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de Kansspelbelasting in verband met het organiseren van kansspelen op afstand'*, 18 juli 2013.

Pigou, *'The economics of welfare'*, Macmillan, 1920.

RFID Journal, *'Dutch Casino Operator Bets on RFID Chips'*, december 2008.

SER, *'Naar een robuust belastingstelsel'*, advies aan het ministerie van Financiën, april 1998.

Stiglitz, *'Economics of the public sector'*, Norton & Company, 2000.

Swiss Institute of Comparative Law, *'Study of Gambling Services in the Internal Market of the European Union'*, onderzoeksrapport in opdracht van de Europese Commissie, 2006.

Volckaert, *'Economische kijk op de kansspelsector'*, onderzoeksrapport in opdracht van de Belgische Kansspelcommissie, 2014.

Weber e.a., *Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht)*, Wolters Kluwer, digitale editie.

Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum, *'Kansspelen op afstand'*, onderzoeksrapport, 2014.

Parlementaire stukken

Brief van de Minister van Financiën van 13 november 2006, nr. DGB/2006/05305.

Kamerstukken I 1964/65, 7603, nr. 32a.

Kamerstukken I 2016/17, 33 996, C.

Kamerstukken II 1959/60, 5786, nr. 3.

Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr.3.

Kamerstukken II 1963/64, 7603, nr. 3.

Kamerstukken II 1978/79, 15 358, nr. 3.

Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr.4.

Kamerstukken II 1997/98, 25 810, nr. 2

Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/06, 30 362, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/06, 30 583, nr. 2.

Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 3.

Kamerstukken II 2006/07, 30 583, nr. 7.

Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3.

Kamerstukken II 2008/09, 31 205, nr. 2.

Kamerstukken II 2009/10, 24 557, nr. 103.

Kamerstukken II 2010/11, 24 557, nr. 124.

Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 3.

Kamerstukken II 2013/14, 33 996, nr. 4.

Kamerstukken II 2014/15, 33 996, nr. 6.

Kamerstukken II 2015/16, 33 996, nr. 14.

Kamerstukken II 2015/16, 34 475, nr. 1.

Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 3.

Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 3.

Overige bronnen

Bengtsson, 'Nederland draait veel te lang met nieuwe regels voor onlinekansspelen', Het Financieele Dagblad, 26 juli 2017.

CBS, 'Belastingopbrengsten', visualisatie, 14 maart 2016.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisatie/2016/11/belastingopbrengsten>, bron geraadpleegd op 18 augustus 2017.

Duitsland Instituut, Naslagwerk - Politiek en Staatsinrichting,

<https://duitslandinstituut.nl/naslagwerk/170/algemeen>, bron geraadpleegd op 11 december 2017.

Gambling Commission, Find license,

<https://secure.gamblingcommission.gov.uk/PublicRegister/Search?Search=&Sector=Casino&Status=Granted>. Bron geraadpleegd op 15 december 2017.

Holland Casino, 'Spelreglement 2000', maart 2017.

<https://www.hollandcasino.nl/library/pdf/spelreglement.pdf>, bron geraadpleegd op 11 november 2017.

Kansspelautoriteit Spillemyndigheden, About Casino's (land-based),

<https://spillemyndigheden.dk/en/land-based-casinos>. Bron geraadpleegd op 19 december 2017.

Redactie, '40 jaar Holland Casino, 40 jaar schandalen', De Nieuwe Revu, 4 oktober 2016.

Redactie, 'FIOD verdenkt speelhallen van gebruik sjoemelsoftware', Het Financieele Dagblad, 25 juli 2017.

Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', 10 oktober 2017, VVD CDA D66 en ChristenUnie.

<https://www.kabinetsformatie2017.nl/documenten/publicaties/2017/10/10/regeerakkoord-vertrouwen-in-de-toekomst>. Bron geraadpleegd op 17 januari 2018.

Stevens, 'Belasten of factureren', Het Financieele Dagblad, 14 juni 2016.

Tweede Kamer der Staten-Generaal, Hoe werken andere parlementen?

https://www.tweedekamer.nl/debat_en_vergadering/uitgelicht/recesdossier_hoe_werken_andere_parlementen. Bron geraadpleegd op 19 december 2017.

BankGiroLoterij, 'Jaarverslag 2015', Amsterdam, 14 april 2016.

Fijncieel Jaarverslag van het Rijk 2015,

Holland Casino, 'Jaarverslag 2015', Hoofddorp, 6 april 2016.

De Lotto, 'Jaarverslag 2015. Wat een tijd', Den Haag, 14 maart 2016.

Nationale Postcode Loterij, 'Jaarverslag 2015', Amsterdam, 14 april 2016.

Samenwerkende Non-profit Loterijen, 'Jaarverslag 2015', Tilburg, 18 april 2016.

Sportech Racing, 'Financieel verslag 2016', Den Haag, 2 maart 2017.

Staatsloterij, 'Jaarverslag 2015', Den Haag, 17 februari 2016.

VriendenLoterij, 'Jaarverslag 2015', Amsterdam, 14 april 2016.

Bijlage I: Geldstromen⁷³⁸

Sector	Segment	Omzet	Prijzen			BSR	KSB			Overige Afdracht				Cumulatief	
			Verplicht	Feitelijk	%Omzet		Feitelijk	%Omzet	%BSR	Verplicht	Feitelijk	%Omzet	%BSR	%Omzet	%BSR
Loterijen	Staatsloterij	691,8	60%	413,4	59,8%	278,4	59,3	8,6%	21,3%	15%	116,6	16,9%	41,9%	25,4%	63,2%
	Goededoelenloterijen	886,6	-	268,7	30,3%	617,9	71,7	8,1%	11,6%	50%	443,2	50,0%	71,7%	58,1%	83,3%
	Samenwerkende non-profit Loterijen	25,8	-	0,8	3,1%	25	0,1	0,4%	0,4%	50%	19,2	74,4%	76,8%	74,8%	77,2%
	De Lotto	262,5	47,5%	150,3	57,3%	112,2	10,1	3,8%	9,0%	18%	44	16,8%	39,2%	20,6%	48,2%
Sportwedenschappen	De Lotto	95,1	47,5%	54,5	57,3%	40,6	3,7	3,9%	9,1%	18%	16	16,8%	39,4%	20,7%	48,5%
	Totalisator	22,8	-	17,1	75,0%	5,7	0,3	1,3%	5,3%	2,5%	1,6	7,0%	28,1%	8,3%	33,3%
Casinospelen	Tafelspelen	2233	-	2009,7	90,0%	223,3	67,7	3,0%	30,3%	*	12	0,5%	5,4%	3,6%	35,7%
Kansspelaautomaten	Casino-automaten	2942	80%	2647,8	90,0%	294,2	85,3	2,9%	29,0%	*	15,3	0,5%	5,2%	3,4%	34,2%
	Horeca- en speelhalautomaten	1524	60%	914,3	-	609,7	176,8	11,6%	29,0%	-	-	-	-	11,6%	29,0%
Cumulatieven		8683,6	6476,6			2207	475			667,9					

*Holland Casino heeft als staatsdeelneming de verplichting om haar netto winst, minus bijdragen aan het eigen vermogen, af te staan aan het ministerie van Financiën.

van de spelers) van de vergunninghouders te verminderen met het bedrag aan uitgekeerde prijzen. Dit bruto spelresultaat gebruikt de vergunninghouder van het kansspel vervolgens om zijn afdrachtsverplichtingen na te komen; de afdracht aan kansspelbelasting, vennootschapsbelasting, dividenduitkeringen aan de staat en de afdracht aan goede doelen. Wat resteert wordt aangewend om de operationele kosten te dekken en als dividend uit te keren aan de (private) aandeelhouders.⁷³⁹

In sommige gevallen zijn de geldstromen niet perfect te observeren. Deze bedragen zijn in het rood opgenomen in de tabel. Om toch tot een volledige voorstelling van zaken te komen is een aantal aannames gemaakt:

- Het daadwerkelijke bedrag aan afgedragen kansspelbelasting is niet uit de jaarverslagen van de Goededoelenloterijen op te maken. Daarom wordt het bedrag gebaseerd op de schatting van de Kansspelaautoriteit; 11,6% van het bruto spelresultaat.⁷⁴⁰
- Hoewel De Lotto alle weergegeven bedragen opneemt in het jaarverslag, splitst zij de kansspelbelasting en overige afdracht niet uit naar type kansspel. In de tabel is de kansspelbelasting derhalve gesplitst naar rato van de omzet.

⁷³⁸ De tabel is gebaseerd op de jaarverslagen (2015) van de Staatsloterij, Nationale Postcode Loterij, BankGiro Loterij, Vrienden Loterij, Samenwerkende non-profit Loterijen, De Lotto, Sportech Racing B.V. (Runnerz), Holland Casino, de marktscan (2015) van de Kansspelaautoriteit en het financieel jaarverslag (2015) van het Rijk. Het toepasselijke kansspelbelastingtarief in 2015 bedroeg 29%.

⁷³⁹ Niet opgenomen in de tabel.

⁷⁴⁰ Kansspelaautoriteit, 'Marktscan landgebonden kansspelen 2015', onderzoeksrapport, 29 september 2016, p. 36.

Beschrijving
Het bruto spelresultaat (BSR) wordt berekend door de omzet (inleg

- Zoals aangegeven in het onderzoek is voor short odd kansspelen de omzet geen werkbare financiële maat. Holland Casino registreert en publiceert derhalve slechts het bruto spelresultaat voor de tafel- en kansspelautomatenspelen. Toch kan de omzet worden benaderd met behulp van het uitkeringspercentage en het bruto spelresultaat, zoals blijkt uit de volgende vergelijking:

$$\text{omzet} - \text{prijzen} = \text{BSR} = \text{omzet} * (1 - \text{uitkeringspercentage})$$

Hoewel Holland Casino geen uitspraken doet over het uitkeringspercentage per type kansspel, stel ik de uitkeringspercentages voor zowel de tafel- als kansspelautomatenspelen op minimaal 90%. Door middel van kansspelberekening kunnen de uitkeringspercentages van roulette, blackjack, punto banco en the money wheel immers worden vastgesteld op respectievelijk 97,3%, 99,35%, 95,16%, 97,8%.⁷⁴¹ Deze spelen zijn in mijn optiek het populairst zodat het gemiddelde uitkeringspercentage van alle tafelspelen tezamen niet onder de 90% zal uitkomen.

Voor de kansspelautomatenspelen in het casino geldt een wettelijk uitkeringspercentage van minimaal 80%. Desalniettemin verwacht ik dat het feitelijk uitkeringspercentage hoger ligt, omdat een verschil in uitkeringspercentages tussen de kansspelautomaten- en tafelspelen tot verschuivingen in de vraag naar beide spelen leidt. Gezien het feit dat het verkregen bruto spelresultaat uit kansspelautomatenspelen hoger ligt dan dat voor tafelspelen is er geen reden te veronderstellen dat de uitkeringspercentages verschillen. De afgedragen kansspelbelasting is verdeeld naar rato van het bruto spelresultaat.

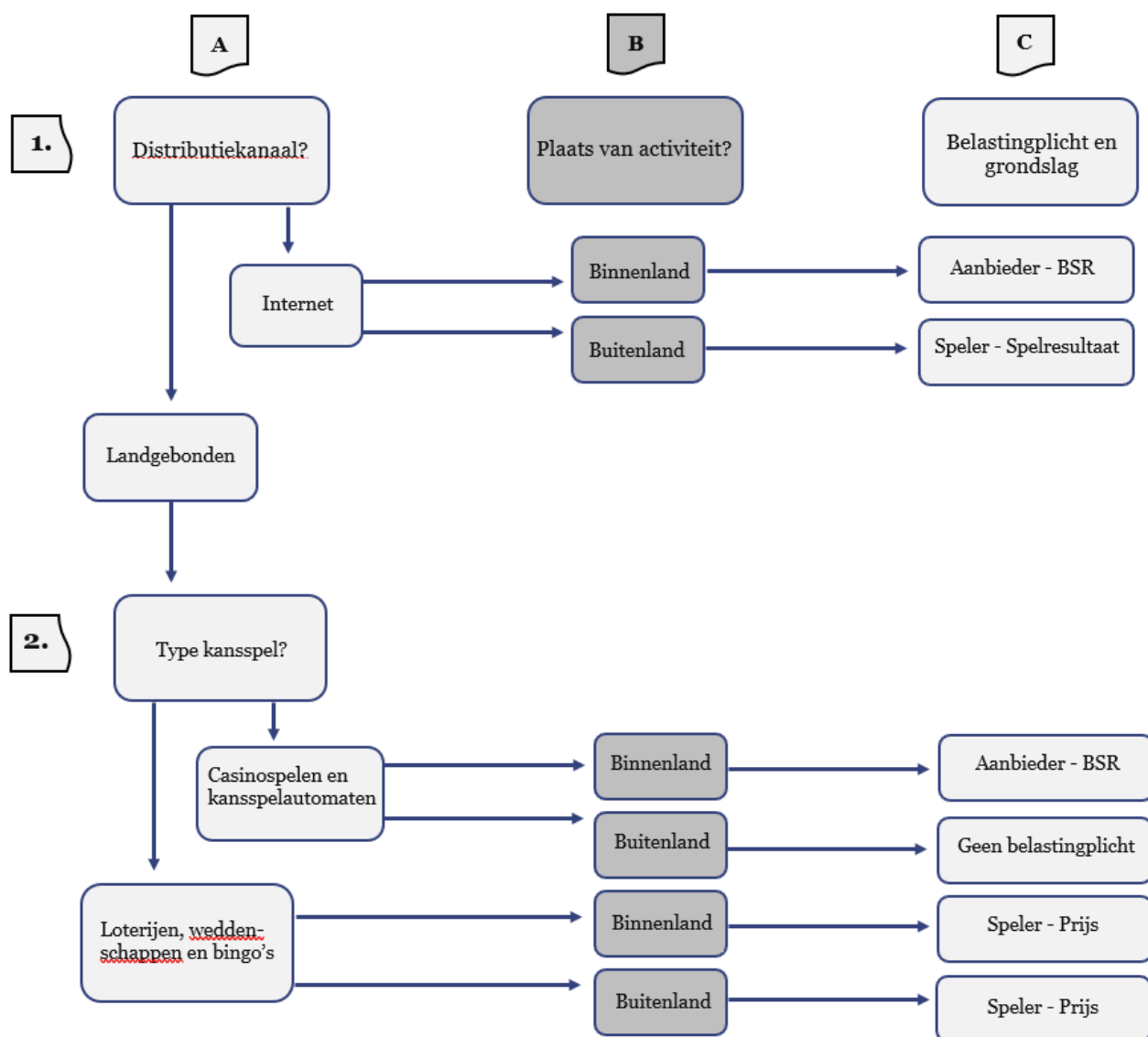
- Tot slot is het bruto spelresultaat van de overige vergunninghouders van kansspelautomatenspelen niet te observeren. De Belastingdienst geeft geen inzage in de belastingpositie van individuen, bedrijven of bedrijfstakken. Vandaar dat ik, in overeenstemming met de Kansspelautoriteit, mijn schatting omtrent het bruto spelresultaat baseer op de totale afgedragen kansspelbelasting zoals gerapporteerd in het Financieel Jaarverslag Rijk. De kansspelbelasting betaald door de overige vergunninghouders wordt van dit bedrag afgetrokken.⁷⁴² Het resterende bedrag wordt vervolgens omgerekend naar het bruto spelresultaat.⁷⁴³ Via het wettelijke minimale uitkeringspercentage van 60% is de gerealiseerde omzet binnen de sector minimaal € 1.524 miljoen.

⁷⁴¹ Ter illustratie: bij het standaard roulettespel is de uitbetaling 35 keer de inzet (plus de eigen inleg), bij 37 inzetmogelijkheden (0 – 36). Gemiddeld verliest een speler dus $100\% - (36/37 * 100\%) = 2,7\%$

⁷⁴² € 475 mln – € 298,2 mln = € 176,8 mln.

⁷⁴³ € 176,8 mln * (29/100) = € 609,7 mln.

Bijlage II: Stroomschema kansspelbelasting 2018



Bijlage III: Herverdelingsaspecten

Sector	Segment	KSB Huidig	Alternatief 1	Alternatief 2	Alternatief 3	Alternatief 4	Prijzen	Inleg	BSR
			Speler - Prijs 7,33%	Aanbieder - Inleg 5,47%	Aanbieder - BSR 21,50%	Aanbieder - BSR (afdracht) 30,86%			
Loterijen	Staatsloterij	59,3	30,3	37,8	59,9	49,9	413,4	691,8	278,4
	Goededoelenloterijen	71,7	19,7	48,5	132,9	53,9	268,7	886,6	617,9
	Samenwerkende non-profit Loterijen	0,1	0,06	1,4	5,4	1,8	0,8	25,8	25
	De Lotto	10,1	11,0	14,4	24,1	21	150,3	262,5	112,2
Sportweddenschappen	De Lotto	3,7	4,0	5,2	8,7	7,6	54,5	95,1	40,6
	Totalisator	0,3	1,25	1,2	1,2	1,2	17,1	22,8	5,7
Casinospelen	Tafelspelen	67,7	147,3	122,2	48,0	65,2	2010	2233	223,3
Kansspelautomaten	Casino-automaten	85,3	194,0	160,9	63,3	86,2	2648	2942	294,2
	Horeca- en speelhalautomaten	176,8	67,0	83,4	131,1	188,4	914,3	1524	609,7
Cumulatieven		475	474,6	475,0	474,5	475,2	6477	8684	2207
Gewogen procentueel effect		-	74,5%	66,5%	107,6%	38,7%			

Beschrijving

De beoordeling van de herverdelingsaspecten komt als volgt tot stand; allereerst wordt bij de nieuw gekozen grondslag het budget neutrale tarief berekend.⁷⁴⁴ Vervolgens wordt per kansspelaanbieder bekeken hoe de kansspelbelastingdruk (in absolute termen) verandert.⁷⁴⁵ Met deze informatie kan de procentuele verandering in kansspelbelastingdruk per aanbieder worden berekend. Door deze (absolute) percentages te sommeren en daarvan het gewogen gemiddelde⁷⁴⁶ te nemen wordt het gewogen procentueel effect duidelijk. Dit gewogen procentueel effect geldt als maatstaf voor de hoeveelheid verandering, ofwel herverdeling, dat het geopperde alternatief teweeg brengt. Hoe hoger de maatstaf, hoe heftiger de verandering in kansspelbelastingdruk voor alle kansspelaanbieders tezamen. De maatstaf zegt daarom iets over de mate van weerstand op de kansspelmarkt jegens het in te voeren alternatief.

⁷⁴⁴ Bijvoorbeeld: bij optie één is de prijs de nieuwe grondslag. Deze heeft een omvang van €6.477 mln. Bij gelijkblijvende opbrengsten (€475 mln.) bedraagt het nieuwe tarief: $475/6.477 = 7,33\%$

⁷⁴⁵ Bijvoorbeeld: bij optie drie is duidelijk te zien dat de belastingdruk voor de loterijensector en de weddenschappen flink toeneemt en bij de casinohouders en aanbieders van kansspelautomatenspelen juist afneemt.

⁷⁴⁶ In termen van het BSR.

Bijlage IV: Kanalisatiegraad

In deze bijlage wordt op theoretische wijze geschetst wat het effect is van de invoering van een belasting op kansspelen op het uitkeringspercentage van het desbetreffende kansspel. Ik breng de volgende vergelijking in herinnering:

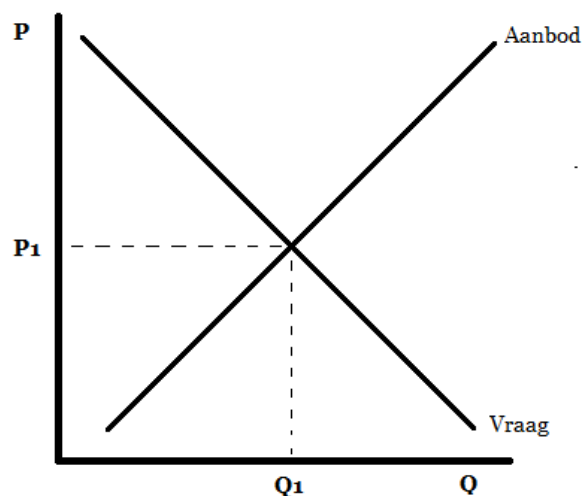
$$omzet - prijzen = BSR = omzet * (1 - uitkeringspercentage)$$

De omzet, oftewel de inleg, is de effectieve prijs van het kansspel. Het betreft de geldelijke waarde van de inleg waarmee deelname aan het kansspel verzekerd is. De aanbieder van het kansspel gebruikt deze omzet enerzijds om uit te keren als gewonnen prijzen aan de consument en anderzijds ter financiering van zijn activiteiten (of met andere woorden; ter bekostiging van de ingezette productiefactoren).

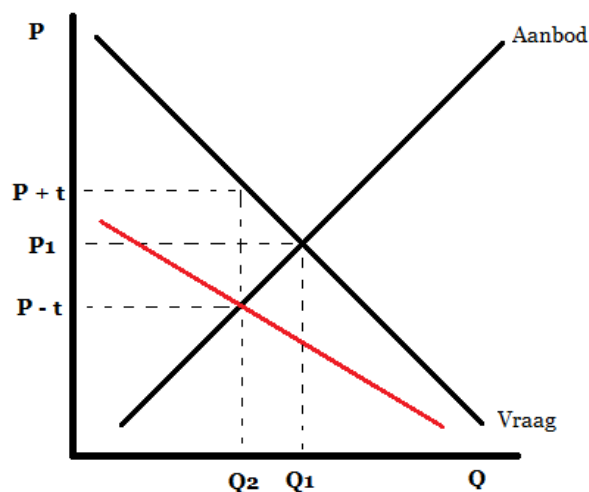
Het effect van de invoering van een belasting op kansspelen kan zich binnen deze vergelijking op twee manieren manifesteren; enerzijds kan de consument de belastingheffing dragen door genoeg te nemen met een verlaagd uitkeringspercentage (in dat geval blijft het verkregen bruto spelresultaat voor de kanspelaanbieder gelijk). Anderzijds kan de kanspelaanbieder de belastingheffing dragen door genoeg te nemen met een verlaagd bruto spelresultaat (in dat geval blijft het uitkeringspercentage, oftewel het bedrag aan gewonnen prijzen voor de consument gelijk). Het werkelijke effect is afhankelijk van de vraagcurve en de aanbodcurve van het desbetreffende kansspel; meer specifiek gaat het om de prijselasticiteit van de vraag en het aanbod. Op grond van onderzoek blijkt een typische prijselasticiteit van de vraag naar kansspelen te liggen tussen de -1% en de -2%. Over de prijselasticiteit van het aanbod worden geen uitspraken gedaan. Daarom wordt in het vervolg een prijselasticiteit van het aanbod verondersteld van 1% (een hogere prijs (inleg) voor het goed leidt immers tot meer aanbod).

Grafisch:

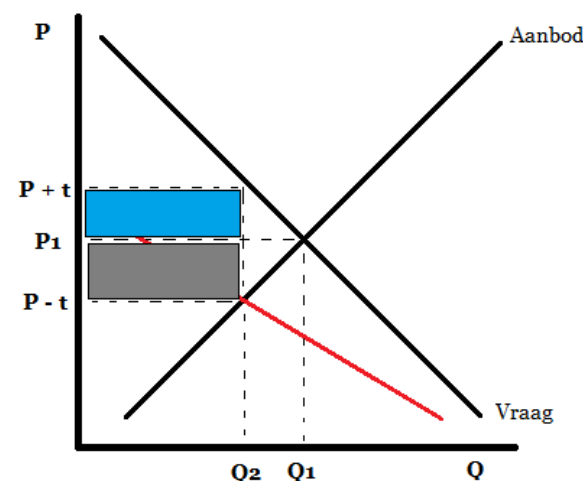
Uitgangssituatie zonder belastingheffing.



Situatie met belastingheffing over de prijs.



Afwentelingseffect.



In de uitgangssituatie wordt uitgegaan van een normale kansspelmarkt waarbij het aanbod (Q staat voor kwantiteit) toeneemt naar mate de prijs (P staat voor effectieve prijs) toeneemt en de vraag afneemt zodra de prijs toeneemt. Op het moment dat er een belasting wordt ingevoerd bij de consument (bijvoorbeeld een kansspelbelastingheffing over de waarde van de gewonnen prijs bij de prijswinnaar) verschuift en draait de vraagcurve naar links. De vraag neemt af omdat, bij een gelijkblijvende effectieve prijs (inleg), een belasting moet worden betaald. Dit wordt weergegeven door de rode lijn die naar links verschuift. De vraag en het aanbod nemen af van Q_1 naar Q_2 . De nieuwe prijs die de consument betaald is $P+t$. De prijs die de kansspelaanbieder ontvangt is $P-t$. Het verschil verdwijnt in de staatsschatkist.

De belastingheffing wordt niet geheel door de consument gedragen. Als gevolg van de gestegen effectieve prijs neemt de vraag af. De kansspelaanbieders zullen de negatieve (financiële) effecten van de gedaalde vraag afzetten tegen hun winstgevendheid. Kunnen zij de gedaalde vraag opvangen door een verhoging van het uitkeringspercentage om zo de vraag naar hun kansspel weer te stimuleren? Het gezamenlijke effect van deze gedragskeuzes hangt af van de prijselasticiteiten van de vraag en het aanbod. In de laatste grafiek wordt weergegeven welk gedeelte van de belastingheffing (t) wordt gedragen door welke groep. Het grijze vlak symboliseert de belastingopbrengsten die worden opgebracht door de producenten (als gevolg van een aanpassing van de winstgevendheid of kostenstructuur). Het blauwe vlak symboliseert de belastingopbrengsten die worden opgebracht door de consumenten door genoeg te nemen met een lager uitkeringspercentage. In dit voorbeeld wentelt de consument een aanzienlijk deel van de kansspelbelasting af op de kansspelaanbieder, maar dient de consument hoe dan ook genoeg te nemen met een lager uitkeringspercentage.

Bij een belastingheffing bij de producent zal de aanbodcurve naar links verschuiven met dezelfde bovenstaande conclusies tot gevolg. Een belastingheffing zorgt in dit voorbeeld hoe dan ook voor een verlaging van het uitkeringspercentage.