

richtlijn geeft dan in artikel 23 het recht om te eisen dat het bestuur een plan opstelt dat leidt tot het zo snel mogelijk in acht nemen van de grenswaarden. Dat is op zichzelf al, mede gezien de aanzienlijke gevolgen voor de gezondheid van (te) slechte luchtkwaliteit, een beperkt recht, want het is gericht tot het op papier en niet feitelijk halen van de grenswaarden. De plannen dienen duidelijk te maken dat met de daarin voorziene maatregelen de overschrijdingen ongedaan worden gemaakt. Echter, plannen met beoogde beleidsmaatregelen en de daarmee te bereiken beoogde gevolgen zijn wat anders dan een daadwerkelijk acceptabele luchtkwaliteit. De lidstaten zijn bijvoorbeeld op grond van de richtlijn in beginsel niet expliciet verplicht om nieuwe activiteiten die leiden tot een extra emissie en een verdere verslechtering van de luchtkwaliteit te verbieden. De Britse High Court (Administrative Court) en de Court of Appeals vonden nu dat ook de verplichting om een plan op te stellen met adequate maatregelen niet door middel van een rechterlijk bevel aan het bestuur kan worden afgedwongen. Een dergelijk bevel zou niet tot de bevoegdheden van de rechter behoren, nu deze 'tot grote politieke en economische vraagstukken zou leiden'. Hier is dus de rechtsmachtverdeling tussen rechter en bestuur aan de orde. De Engelse rechters zijn wat dat betreft in de regel bijzonder terughoudend en vermijden in te grijpen in het beleid en de politieke besluitvorming van bestuursorganen. Zoals hier blijkt, geldt deze terughoudendheid ook als uit het Europees recht een duidelijke en onvoorwaardelijke plicht voortvloeit. Een soortgelijke terughoudendheid betracht de Nederlandse rechter doorgaans niet als het om bevelen aan het bestuur gaat en het recht geen beleidsruimte laat. Voor de spannende vraag of het niet mogen geven van bevelen aan de wetgever te verenigen is met het EU-recht (zie HR 21 maart 2003 (*Waterpakt*), AB 2004/39, SEW 2004, p. 232 e.v.) is in een noot als deze geen plaats. Het is overigens goed dat het Hof nog eens benadrukt dat de lidstaten met betrekking tot de inhoud van zo'n 'herstelplan' (zie artikel 23 van de richtlijn) enige, maar toch een slechts zeer beperkte beoordelingsmarge hebben. De inhoud van het plan moet 'hoe dan ook van dien aard zijn dat de periode van overschrijding van de grenswaarden daarmee zo kort mogelijk kan worden gehouden' (rechtsoverweging 57).

Ch. Backes

## AB 2015/39

### HOGE RAAD

27 juni 2014, nr. 12/04123

(Mrs. C. Schaap, P.M.F. van Loon, M.A. Fierstra, R.J. Koopman, Th. Groeneveld; A-G mr. M.E. van Hiltten)

m.nt. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik

Art. 1, 3 Wet KSB; art. 1 EP EVRM

V-N Vandaag 2014/1280

BNB 2014/220

V-N 2014/35.5

V-N 2014/13.22.17

ECLI:NL:PHR:2014:55

ECLI:NL:HR:2014:1524

**Artikel 1 EP EVRM. Op grond van de Wet KSB wordt kansspelbelasting geheven van exploitanten van kansspelautomaten. De wetgever is met percentage belasting binnen haar beoordelingsmarge gebleven. Na verwijzing wel nog toets of sprake is van een individuele en buitensporige last.**

*Uit de hiervoor weergegeven wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever ervan is uitgegaan dat exploitanten van kansspelautomaten zich zullen aanpassen aan de gewijzigde regelgeving en maatregelen zullen nemen om de omzet te verhogen of kosten te verlagen. Gelet op deze veronderstellingen van de wetgever – die niet evident van redelijke grond zijn ontbloeit – kan niet worden gezegd, zoals het Hof heeft gedaan, dat de wetgever bewust het risico heeft aanvaard dat ten minste een substantieel deel van de exploitanten van kansspelautomaten als gevolg van de wetswijziging in een structureel verliesgevende positie zou komen te verkeren.*

*Het Hof heeft voor zijn oordeel dat de 'fair balance' is geschonden voorts van belang geacht dat slechts zuiver budgettaire overwegingen aan de wetswijziging ten grondslag liggen. Uit de wetsgeschiedenis volgt echter dat de wetgever kansspelautomaten onder de kansspelbelasting heeft gebracht om een consistentere en neutralere regime voor alle kansspelen in te voeren.*

*Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat de wetgever zich rekenschap heeft gegeven van de mogelijke gevolgen van de wetswijziging en van de te verwachten effecten en reacties in de branche. Een en ander overziende is de Hoge Raad van oordeel dat de wetgever op het niveau van de regelgeving is gebleven binnen de hem toekomende ruime beoordelingsmarge en dat het hiervoor bedoelde oordeel van het Hof daarom onjuist is.*

*Na verwijzing dient alsnog de vraag te worden beantwoord of de onderhavige wetswijziging, hoe-*

wel deze op het niveau van de regelgeving niet heeft geleid tot een schending van artikel 1 EP, niettemin heeft geleid tot een individuele en buitensporige last in het geval van belanghebbende. Het Hof heeft zich daaromtrent niet uitgelaten. Aangezien een oordeel daaromtrent mede van feitelijke aard is, dient het verwijzingshof daarover te oordelen.

X B.V.,  
tegen  
Staatssecretaris van Financiën en vice versa.

### Conclusie A-G mr. M.E. van Hilten:

#### 1. Inleiding

1.1 Met ingang van 1 juli 2008 zijn (opbrengsten uit) kansspelautomaten overgeheveld van de omzetbelasting (destijds 19%) naar de kansspelbelasting (29%). Deze switch heeft behoorlijk wat stof doen opwaaien, vooral – maar niet uitsluitend – over de rechtsgeldigheid van de heffing van kansspelbelasting van eigenaren van kansspelautomaten in het licht van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden<sup>1</sup> (hierna: EVRM). Diverse gerechtelijke procedures zijn gentameerd, waarvan onderhavige er één is. Ook zaak nr. 12/04122 waarin ik vandaag eveneens conclusie neem, is een van die procedures.<sup>2</sup> Bij de conclusies in deze zaak en in zaak nr. 12/04122 behoort een gemeenschappelijke bijlage, die deel uitmaakt van elk van de conclusies. In de conclusie(s) verwijfs ik zo mogelijk naar deze bijlage (hierna: de bijlage).

1.2 Belanghebbende in deze zaak is een ondernemer wiens bedrijfsactiviteiten onder meer daarin bestaan dat zij bij haar in eigendom zijnde kansspelautomaten tegen vergoeding ter beschikking stelt. Zij stelt zich – kort weergegeven – op het standpunt dat haar activiteiten niet leiden tot belastingplicht op grond van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB) zoals die vanaf 1 juli 2008 luidt en, zo dit wel het geval is, dat de heffing van kansspelbelasting in strijd is met het eigendomsgrondrecht als bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol<sup>3</sup> bij het EVRM (hierna: EP).

1.3 Rechtbank Haarlem (hierna: de Rechtbank) oordeelde dat op grond van de per 1 juli 2008 ingevoerde wetgeving terecht kansspelbelasting is geheven van belanghebbende en dat de wetgeving niet in strijd is met artikel 1 van het EP.

1.4 Hof Amsterdam (hierna: het Hof) volgde het eerste oordeel van de Rechtbank. Het Hof nam echter wel een schending van artikel 1 van het EP aan, op grond dat de vereiste ‘fair balance’ door de wetgever niet in acht is genomen bij de wetswijziging waarbij exploitanten van kansspelautomaten in de heffing van kansspelbelasting werden betrokken. Naar het oordeel van het Hof is sprake van een dermate vergaande vorm van regulering van eigendom, dat de wetgever niet ontkomt aan het verlenen van compensatie. In dat kader heeft het Hof geoordeeld dat op grond van artikel 8:73, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) het onderzoek ‘over de omvang van de aan belanghebbende te vergoeden schade’ moet worden heropend.

1.5 Belanghebbende en de staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) hebben beiden beroep in cassatie ingesteld en daarbij diverse middelen voorgesteld. De middelen hebben betrekking op de maatstaf van heffing en de aanwijzing van de belastingplichtige in de Wet KSB, de ‘houdbaarheid’ van de wetswijziging in het licht van artikel 1 van het EP, de gevolgen van schending van artikel 1 van het EP – waaronder de mogelijkheid tot het toekennen van een schadevergoeding op grond van artikel 8:73, lid 2, van de Awb –, en de door het Hof aan belanghebbende toegekende tegemoetkoming in haar proceskosten.

1.6 De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond en dat van de Staatssecretaris gegrond moet worden verklaard en dat verwijzing moet volgen.

#### 2. Feiten en procesverloop

2.1 Belanghebbende drijft een onderneming, in het handelsregister van de Kamers van Koophandel omschreven als:

“De handel in-, exploitatie, verhuur, onderhoud en conversie van amusementsspele en andere roerende goederen dienstbaar aan het horecawezens alsmede onroerende goederen”. Aan belanghebbende is met ingang van 1 juni 2001 voor de duur van tien jaar een vergunning verstrekt tot het exploiteren van speelautomaten in de zin van artikel 30h van de Wet op de kansspelen.

2.2 Belanghebbende houdt de aandelen in diverse besloten vennootschappen, waarvan zij tevens directeur is en waarmee zij een fiscale eenheid voor de omzetbelasting vormt. Veertien van deze vennootschappen exploiteren een speelautomatenhal. In juli 2008 stonden in totaal 1.278 bij belanghebbende in eigendom zijnde speelautomaten bij deze veertien vennootschappen. De speelautomaten stelde belanghebbende – zonder daaraan ten grondslag liggende schrif-

1 Verdrag van Rome van 4 november 1950, *Trb.* 1951/154, in werking getreden op 3 september 1953.

2 Andere vergelijkbare zaken zijn die welke onder de nummers 13/02166 en 13/02167 bij de Hoge Raad aanhangig zijn.

3 Het EP dateert van 20 maart 1952 en is door Nederland op 31 augustus 1954 geratificeerd.

telijke overeenkomst — ter beschikking tegen vergoeding van de door haar gemaakte kosten en een winstopslag.

2.3 Twee andere vennootschappen waarin belanghebbende de aandelen houdt, hebben zelf speelautomaten in eigendom. Eén daarvan stelt speelautomaten ter beschikking aan derden, waarbij de opbrengst uit de automaten wordt verdeeld tussen die vennootschap en de derde(n).

2.4 In een rapport met dagtekening 7 augustus 2009 van een door de Belastingdienst bij belanghebbende ingesteld deelonderzoek staat:

“2.2 *Bedrijfsactiviteiten*

De activiteiten (...) met betrekking tot de amusementscenters (separate B.V.'s; 100% eigendom (...)) bestaan onder meer uit;

- het ter beschikking stellen en plaatsen van speelautomaten aan de centers.
  - het faciliteren op het gebied van automatisering.
  - het faciliteren op het gebied van technisch onderhoud
  - het faciliteren van administratieve ondersteuning.
- (...)

4.2 *Aangiftemethodiek*

(...) Uitgangspunt bij deze manier van aangifte doen, zijn de zogenaamde lichtingsperiodes. (...) Echter, alle aanwezige en actieve TH-automaten bij [belanghebbende] en haar amusementscenters zijn aangesloten op het REAC-systeem. Door middel van dit systeem is men in staat tot op het uur nauwkeurig de bruto-opbrengst te bepalen (...).”

2.5 Belanghebbende heeft bij met dagtekening 28 augustus 2008 ingediende aangifte over het tijdvak juli 2008 een bedrag van € 511.474 aan kansspelbelasting voldaan. Zij heeft vervolgens bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte. De Inspecteur<sup>4</sup> heeft het bezwaar bij uitspraak ongegrond verklaard.

3. *Geding voor de Rechtbank en het Hof*

3.1 *De Rechtbank*

3.1.1 Voor de Rechtbank was in geschil of belanghebbende terecht kansspelbelasting op aangifte heeft voldaan.

3.1.2 De Rechtbank heeft — kort samengevat en voor zover in cassatie van belang — geoordeeld dat belanghebbende degene is die het in de Wet KSB omschreven belastbaar feit — het exploiteren van een kansspelautomaat — verricht en dat de voor belanghebbende relevante maatstaf van

heffing is opgenomen in de eerste zinsnede van artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB.<sup>5</sup> Ten aanzien van belanghebbendes standpunt dat heffing van kansspelbelasting van belanghebbende in strijd is met artikel 1 van het EP heeft de Rechtbank geoordeeld dat (i) sprake is van een inbreuk op het eigendomsrecht in overeenstemming met de nationale wetgeving, welke wetgeving voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar is in de uitoefening, (ii) het legitieme doel in het algemeen belang is gelegen in de gelijke behandeling van exploitanten van kansspelen ten opzichte van aanbieders van andere kansspelen, en (iii) nu alle aanbieders van kansspelen kansspelbelasting verschuldigd zijn en alle kansspelen zijn vrijgesteld van omzetbelasting — zodat de uitsluiting van het recht op aftrek alle aanbieders treft — geen sprake is van een discriminatoire regeling die leidt tot een verboden excessieve individuele last.<sup>6</sup>

3.1.3 Bij uitspraak van 17 juni 2010, nr. AWB 09/4601, ECLI:NL:RBHAA:2010:BM8552, V-N 2011/13.22, heeft de Rechtbank het beroep ongegrond verklaard.

3.2 *Het Hof*

3.2.1 Belanghebbende heeft bij het Hof hoger beroep ingesteld<sup>7</sup> tegen de uitspraak van de Rechtbank. Ook voor het Hof was in geschil of belanghebbende over het tijdvak juli 2008 kansspelbelasting is verschuldigd. In punt 4.2 van zijn uitspraak heeft het Hof belanghebbendes standpunten als volgt weergegeven:

- a. de door haar verrichte activiteiten leiden niet tot belastingplicht op de grond van de Wet op de kansspelbelasting zoals deze met ingang van 1 juli 2008 is komen te luiden (hierna: Wet KSB);
- b. uit de Wet KSB kan niet met zekerheid worden opgemaakt welk belastbaar feit voor exploitanten van speelautomaten heeft te gelden. De Wet KSB kan reeds om die reden — vanwege strijdigheid met het legaliteits- of rechtszekerheidsbeginsel — niet tot belastingheffing leiden;
- c. indien de Wet KSB wel een in deze zaak toepasselijk belastbaar feit bevat, dient

<sup>5</sup> Zie punten 4.5 tot en met 4.8 van de uitspraak van de Rechtbank.

<sup>6</sup> Zie punt 4.16 van de uitspraak van de Rechtbank.

<sup>7</sup> Deze stelling verdient enige toelichting. Belanghebbende had in juli 2010 (sprong)cassatie ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank; destijds geregistreerd onder zaaknummer 10/02971. Nadat bleek dat de minister van Financiën geen instemmingsverklaring voor sprongcassatie wilde afgeven, heeft de griffier van de Hoge Raad het beroepschrift vervolgens op de voet van het bepaalde in artikel 6:15 van de Awb ter behandeling als hoger beroep doorgezonden aan het Hof.

<sup>4</sup> De inspecteur van de Belastingdienst/P.

de conclusie te zijn dat dit belastbare feit niet door belanghebbende wordt verricht;

d. indien het Hof van oordeel is dat de hiervoor vermelde standpunten niet tot onverschuldigdheid van de kansspelbelasting leiden, stelt belanghebbende zich op het standpunt dat aan haar geen belastbaar voorwerp kan worden toegerekend. In de eerste plaats niet omdat het in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB gedefinieerde belastbare voorwerp voor de exploitant van speelautomaten in feite niet bestaat dan wel nihil bedraagt. Zo deze grondslag niet nihil bedraagt, kan het in de Wet KSB gedefinieerde belastbare voorwerp wettelijk noch economisch aan belanghebbende worden toegerekend;

e. (nog) meer subsidiair stelt belanghebbende dat de heffing van kansspelbelasting van exploitanten van speelautomaten in strijd is met het grondrecht op ongestoord genot van eigendom, zoals vervat in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

(...)"

3.2.2 De oordelen van het Hof over deze deel(stand)punten komen – voor zover in cassatie van belang – aan de orde bij de behandeling van de cassatiemiddelen in de onderdelen 5 tot en met 9 van deze conclusie.

3.2.3 Bij uitspraak van 19 juli 2012, nr. 10/00474, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX1902, *NIFR* 2012/2341, m.nt. Kerckhoffs, *V-N* 2012/44.5, heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, het bezwaar tegen de op aangifte voldane kansspelbelasting ongegrond verklaard, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 3.513 en het onderzoek heropend in verband met de omvang van aan belanghebbende te vergoeden schade.

#### 4. *Het geding in cassatie*

4.1 Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris heeft daarbij drie cassatiemiddelen voorgesteld, belanghebbende twee.

4.2 Belanghebbende en de Staatssecretaris hebben over en weer een verweerschrift ingediend.

4.3 Partijen hebben de zaak schriftelijk doen toelichten, belanghebbende door mr. D.G. Barmantlo, advocaat te Amstelveen, en mr. B. Jongmans, advocaat te Halfweg, de Staatssecretaris door mr. C.M. Bergman en mr. R.T. Wiegink, advocaten te 's-Gravenhage.

4.4 Belanghebbende en de Staatssecretaris hebben over en weer een reactie op elkaars schriftelijke toelichting ingediend.

#### 5. *Belastingplicht, belastbaar feit, maatstaf van heffing (middel I belanghebbende)*

5.1 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende op grond van artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel a, en artikel 1, lid 2, van de Wet KSB dient te worden aangemerkt als exploitant en daarmee als belastingplichtige. Uit artikel 1, lid 2, van de Wet KSB kan naar het oordeel van het Hof voldoende duidelijk worden afgeleid ter zake van welk belastbaar feit van de exploitant kansspelbelasting wordt geheven. Het legaliteitsbeginsel vereist niet dat het belastbare feit in een afzonderlijke bepaling in de Wet KSB is gedefinieerd. Het Hof oordeelde dat het aan belanghebbende toerekenbare belastbare voorwerp wordt gevormd door het verschil tussen de in het tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen (bruto-spelresultaat). Hij overwoog daartoe in punt 5.2.4 van zijn uitspraak:

"(...) Aangezien de in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, na 'dan wel' opgenomen zinsnede reeds naar de tekst ervan specifiek ziet op andere categorieën belastingplichtigen (...) dan de exploitanten van een kansspelautomaat en de zinsnede vóór 'dan wel' zonder onderwerp is geformuleerd, dient op grond van een wets-systematische uitleg de conclusie te luiden dat de laatstbedoelde zinsnede het belastbare voorwerp omschrijft voor de in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB vermelde exploitant van een kansspelautomaat. Dat de in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB opgenomen bepaling taalkundig zuiverder geformuleerd had kunnen worden, leidt niet tot de door belanghebbende bepleite gevolgtrekking dat dit voorschrift als strijdig met algemene beginselen van behoorlijke wetgeving buiten toepassing moet worden verklaard."

5.2 In middel I stelt belanghebbende dat het Hof met dit oordeel het recht heeft geschonden, althans onjuist heeft toegepast, omdat het Hof met zijn oordeel:

"allereerst voorbij gaat aan de bedoeling van de wetgever om op basis van deze maatstaf uitsluitend te heffen over het verschil tussen de in een tijdvak door een belastingplichtige zelf ontvangen inzetten en de door deze belastingplichtige ter beschikking gestelde prijzen. Verder gaat het Hof met dit oordeel eraan voorbij dat de tekst van artikel 3, lid 1, onderdeel a Wet KSB de heffing van kansspelbelasting in dit geval niet mogelijk maakt nu het een ander dan X. is die de inzetten ontvangt en de prijzen ter beschikking stelt."

5.3 Ik meen dat het middel faalt. Ter onderbouwing hebben de onderdelen 2 en 3 van de bijlage te gelden.

6. *Wetgeving in strijd met artikel 1 EP? (mid-  
del 1 Staatssecretaris)*

6.1 Ten aanzien van de gestelde schending van artikel 1 van het EP heeft het Hof, na (in punt 5.6 van de uitspraak) te hebben overwogen dat de onderhavige heffing van kansspelbelasting een vorm van regulering van het eigendomsgrondrecht vormt, in punt 5.7 van zijn uitspraak geoordeeld dat de litigieuze wetgeving voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar – en daarmee ‘lawful’ – is, en dat met de wijziging van de Wet KSB per 1 juli 2008 een legitiem doel in het algemeen belang is nagestreefd (‘legitimate aim’).

6.2 *(Geen) fair balance*

6.2.1 Het Hof kwam vervolgens tot het oordeel dat de wetgever ten tijde van de invoering van de heffing van kansspelbelasting van (exploitanten van) speelautomaten de vereiste fair balance niet in acht heeft genomen en dat daarom deze heffing in strijd is met artikel 1 EP:

“5.8.12. (...) de wetgever [heeft] bij de totstandbrenging van de per 1 juli 2008 gewijzigde Wet KSB niet de ingevolge artikel 1 EP vereiste ‘fair balance’ in acht (...) genomen en (...) deze disproportionaliteit [betreft] een dermate substantieel deel van de hierdoor getroffen belastingplichtigen (...) dat deze wetgeving als geheel niet aan het ‘fair balance’-vereiste voldoet.”

Aan zijn oordeel dat de wetgever reeds op het niveau van de regelgeving de vereiste ‘fair balance’ niet in acht heeft genomen, legde het Hof ten grondslag:

“5.8.10. (...) Hij [MvH: de wetgever] heeft de hem ter zake toekomstende ruime beoordelingsmarge overschreden door – uitgaande van de hem bij de totstandkoming van deze wetgeving ter beschikking staande gegevens – bewust het risico te aanvaarden dat ten minste een substantieel deel van de door de nieuwe wettelijke regeling getroffen contribuabelen – met name de exploitanten van in horecagelegenheden geplaatste kansspelautomaten (hierna: het horecasegment) – met hun exploitatieactiviteiten in een structurele verliespositie zouden komen te verkeren. Een dergelijk effect levert een dermate ernstige inbreuk op het hiermee gemoede eigendomsgrondrecht van deze exploitanten (...), dat de wetgever niet heeft kunnen volstaan met het vermelden van een aantal mogelijkheden tot potentiële compensatie van het economische effect van deze wetgeving, zonder – tegen-

over de vanuit de branche hiertegen aangevoerde bezwaren – het realiteitsgehalte van deze mogelijkheden nader te onderzoeken en/of te kwantificeren. (...)”

6.2.2 In punt 5.8.11 van de uitspraak valt te lezen dat het Hof bij dit oordeel heeft meegewogen dat (i) het aanvaarden van het risico enkel is gebaseerd op zuiver budgettaire overwegingen, (ii) het strikt gereguleerde kader leidde tot beperkte mogelijkheden voor de exploitanten om de lastenverzwaring af te wentelen door aanpassing van het uitkeringspercentage, (iii) bij de berekeningen geen rekening was gehouden met de effecten van invoering van het rookverbod per 1 juli 2008 en met de effecten van de herziening van in aftrek gebrachte omzetbelasting als gevolg van de introductie per 1 juli 2008 van de omzetbelastingvrijstelling.

6.2.3 Bij zijn beoordeling achtte het Hof eveneens van belang dat vóór de openbaarmaking van het wetsvoorstel geen overleg is gevoerd met de branche en dat de regering heeft gesteld bij de wetgeving gebruik te hebben gemaakt van door KPMG gerapporteerde branchegegevens (punt 5.8.4 van de hofuitspraak). Uitgaande van die branchegegevens is ten tijde van de indiening van het wetsvoorstel ervan uitgegaan dat het nieuwe regime – bij overigens gelijkblijvende omstandigheden – de winstgevendheid van de branche geheel zou verdampen (punt 5.8.7 van 's Hof's uitspraak). De staatssecretaris van Financiën meende destijds echter dat ‘aanpassing van de bedrijfsvoering en contracten, het afstoten van niet rendabele activiteiten en kostenreducties (...) wel tot een rendabele exploitatie moeten kunnen leiden’ (punt 5.8.7 van de hofuitspraak). Vóór de inwerkingtreding van het wetsvoorstel berekende de staatssecretaris van Financiën een verlies voor het segment ‘horeca-automaten’ van € 13 miljoen ‘onder de veronderstelling van gelijkblijvende afzet, gelijkblijvende kosten en een gelijkblijvende verdeling tussen exploitant van de automaat en de horecaondernemer’ (punt 5.8.8 van de uitspraak van het Hof). Volgens het Hof (eveneens punt 5.8.8) is echter bij deze berekening wél rekening gehouden met een gewijzigde verdeling tussen de exploitant en de horecaondernemer, zodat duidelijk is dat ook in die situatie sprake is van een verliesgevende exploitatie.

6.3 In middel 1 komt de Staatssecretaris op tegen 's Hof's oordeel dat de wetgever de eigendom van belanghebbende in strijd met artikel 1 van het EP heeft gereguleerd. Het middel bevat diverse middelonderdelen. Grofweg zijn twee (hoofd)stellingen van de Staatssecretaris te onderscheiden. Ten eerste stelt hij dat het Hof een onjuiste maatstaf heeft gehanteerd bij zijn toetsing aan artikel 1 van het EP. Ten tweede stelt hij

dat het Hof bij de toets aan het 'fair balance'-vereiste ten onrechte heeft geoordeeld dat de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden. In punt 6.4 ga ik in op de vermeende onjuiste maatstaf.

#### 6.4 *Onjuiste maatstaf?*

6.4.1 Volgens de Staatssecretaris (punt 4.3 van de motivering van zijn beroepschrift in cassatie) neemt het Hof ten onrechte aan dat bij toepassing van de zogenoemde proportionaliteitstoets:

“reeds op het niveau van de wetgeving geoordeeld kan worden dat geen sprake is van een 'fair balance', zonder dat vastgesteld is dat de wetgeving in alle gevallen steeds leidt tot een buitensporige last voor de exploitanten van kansspelautomaten, althans zonder dat vastgesteld is dat belanghebbende in dit geval wordt getroffen door een individuele en buitensporige last.”

6.4.2 Uit de punten 5.1.1 tot en met 5.1.13 van de bijlage volgt dat ik van mening ben dat het Hof op zichzelf geen onjuiste toets heeft aangelegd bij de beantwoording van de vraag of voldaan is aan het vereiste van een fair balance in die zin dat denkbaar is dat wetgeving 'an sich' zodanig is dat op wetgevingsniveau reeds kan worden geconstateerd dat de proportionaliteit tussen het algemeen belang en de bescherming van de rechten van het individu zoek is. In zoverre faalt het middel. Naar volgt uit mijn betoog in de onderdelen 5.2 tot en met 5.5 van de bijlage, meen ik echter dat van de per 1 juli 2008 gewijzigde uitbreiding van de kansspelbelasting tot speelautomaten (exploitanten) niet kan worden gezegd dat zij op wetgevingsniveau reeds 'fair balance' mist. Het Hof heeft zich niet uitgelaten over de 'excessiveness' van de op belanghebbende rustende 'burden'. De beoordeling daarvan vergt een onderzoek van feitelijke aard.

6.4.3 Het eerste cassatiemiddel van de Staatssecretaris slaagt derhalve. Verwijzing moet mijns inziens echter volgen voor nader feitenonderzoek naar het antwoord op de vraag of belanghebbende als gevolg van de wetswijziging individueel is geconfronteerd met een 'disproportional excessive burden'. Nu het middel op deze grond reeds slaagt, behoeven de overige middelonderdelen geen behandeling.

6.5 Voor het geval uw Raad het oordeel van het Hof dat artikel 1 van het EP is geschonden in stand laat, ga ik hierna in onderdelen 7 en 8 in op de gevolgen van de geconstateerde schending.

#### 7. *Geen heffing van kansspelbelasting mogelijk? (middel II belanghebbende)*

7.1 Het Hof kwam tot de conclusie dat de door hem vastgestelde schending van artikel 1

van het EP niet tot gevolg heeft dat de desbetreffende regelgeving onverbindend moet worden verklaard en/of dat van belanghebbende geen kansspelbelasting kan worden geheven. Het Hof overwoog daartoe in punt 5.9.1 van zijn uitspraak:

“Het oordeel dat de wetgever ten tijde van de invoering van de heffing van kansspelbelasting van exploitanten van kansspelautomaten niet de ingevolge artikel 1 EP vereiste 'fair balance' in acht heeft genomen, heeft — anders dan door belanghebbende is bepleit — niet tot gevolg dat de desbetreffende regelgeving onverbindend moet worden verklaard en/of dat van belanghebbende geen kansspelbelasting kan worden geheven. Het betreft immers wetgeving welke ook in de zin van artikel 1 EP 'lawful' is en die in het algemeen belang een inbreuk maakt op het eigendomsgrondrecht van de genoemde exploitanten; alleen is de daarbij vereiste proportionaliteit niet in acht genomen. (...)”

7.2 Belanghebbende komt in haar middel II op tegen dit oordeel van het Hof. Zij stelt:

“dat het Hof (...) ten onrechte de gevolgtrekking heeft verbonden dat dit oordeel [MvH: dat de wetgever de vereiste 'fair balance' niet in acht heeft genomen] niet tot gevolg heeft dat de desbetreffende regelgeving onverbindend moet worden verklaard en/of dat van belanghebbende geen kansspelbelasting kan worden geheven, zulks ten onrechte nu deze terecht geconstateerde schending van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM met zich brengt dat de desbetreffende bepalingen buiten toepassing dienen te blijven.”

7.3 In punt 3.2.2 van de motivering van haar beroepschrift in cassatie licht belanghebbende toe dat haars inziens uit het arrest van de Hoge Raad van 16 november 2001, nr. C00/142, ECLI:NL:HR:2001:AD5493, NJ 2002/468 volgt:

“dat wanneer sprake is van een 'individual and excessive burden' de desbetreffende wettelijke bepalingen ten aanzien van de varkenshouders voor wie dat gold buiten toepassing moeten worden gelaten zolang niet is voorzien in een adequate financiële compensatie. In die zaak verwees uw Raad het geding omdat moest worden onderzocht of de bestreden maatregelen van de Whv voor een of meer van de eisers tot cassatie een 'individual and excessive burden' vormden en of de desbetreffende bepalingen van de Whv om die reden buiten toepassing moesten worden gelaten, althans zolang niet was voorzien in een adequate financiële compensatie. Uw Raad heeft dit arrest in het eindarrest in die

zaak van 2 september 2011, nr. 10/00710, *NJ* 2011/391 nog volledig onderschreven.

Het Hof heeft in casu weliswaar een onderzoek gelast naar de vraag of X aanspraak kan maken op compensatie, doch kon daarbij gelet op de bovengenoemde rechtspraak niet reeds bij uitspraak als bedoeld in artikel 8:66 van de Algemene wet bestuursrecht zonder meer oordelen dat het bezwaar tegen de op de aangifte verschuldigde kansspelbelasting ongegrond was. Dat hangt gelet op bovengenoemde rechtspraak van uw Raad immers af van de vraag of wordt voorzien in een adequate financiële compensatie. Nu die thans ontbreekt, is X van mening dat de regeling onverbindend is.”

7.4 In haar schriftelijke toelichting stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de verplichting tot het bieden van een effectieve remedy volgt uit artikel 41 van het EVRM en uit rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad. Belanghebbende meent dat het Hof de bestreden bepalingen buiten toepassing had moeten laten tot duidelijk was of en in welke mate voor haar was voorzien in een adequate financiële compensatie.

7.5 Naar mijn mening faalt het middel. Ter onderbouwing wijs ik op onderdeel 7 van de bijlage.

## 8. Schadevergoeding ex artikel 8:73 van de Awb (middel 2 Staatssecretaris)

8.1 Naar het oordeel van het Hof ontkomt de wetgever niet aan het verlenen van compensatie. Die compensatie bestaat niet het onverbindend verklaren van de wetgeving of het vernietigen van de naheffingsaanslag (zie onderdeel 7 hier-voor). Het Hof verkent daarentegen de mogelijkheid tot toekenning van een schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 Awb. Daartoe vat het Hof in punt 5.9.1 van zijn uitspraak allereerst ‘het verzoek van belanghebbende om gevolgen te verbinden aan de inbreuk op het eigendomsgrondrecht’<sup>8</sup>, mede op als een verzoek tot schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 van de Awb.

8.2 Bij de vraag of recht bestaat op schadevergoeding moeten volgens het Hof de feiten en ontwikkelingen in de relevante regelgeving na 1 juli 2008 worden meegewogen. Aangezien, zo overweegt het Hof, de processtukken onvoldoende aanknopingspunten bieden om tot een definitief oordeel te komen over de vraag of belanghebbende recht heeft op schadevergoeding, en het

“partijen in de gelegenheid [wil] stellen om, gelet op het oordeel van het Hof dat de ‘fair balance’ is geschonden, nader bewijs te leveren van hun standpunten inzake de noodzaak tot het (al dan niet) verlenen van verdere compensatie en/of toekennen van schadevergoeding”

heeft het Hof het onderzoek over de omvang van de aan belanghebbende te vergoeden schade op de voet van artikel 8:73, lid 2, van de Awb heropend.

8.3 In middel 2 van zijn cassatieberoep komt de Staatssecretaris op tegen het oordeel van het Hof dat artikel 8:73 van de Awb moet worden toegepast:

“schending van het recht, in het bijzonder van art. 1 van het Eerste Protocol, en art. 8:73, dan wel art. 8:77 van de Awb, doordat het Hof heeft geoordeeld als vermeld in rov. 5.4, 5.8.1-5.8.12, 5.9.1-5.9.5 en 5.10 van zijn uitspraak en in zijn beslissing, zulks ten onrechte, althans op gronden die deze oordelen niet kunnen dragen, op grond van de navolgende, mede in onderling verband en samenhang in aanmerking te nemen redenen.”

Uit de toelichting op het middel volgt dat de Staatssecretaris primair meent dat het oordeel van het Hof over artikel 8:73 van de Awb geen stand kan houden, nu zijn oordeel over schending van artikel 1 van het EP (in de visie van de Staatssecretaris) geen stand houdt. Subsidiair heeft het Hof volgens de Staatssecretaris ten onrechte een (onmiskienbaar) verzoek tot schadevergoeding gelezen in belanghebbendes verzoek om gevolgen te verbinden aan de inbreuk op haar eigendomsrecht (zie de voetnoot bij 8.1). De Staatssecretaris meent dat geen verzoek om schadevergoeding is gedaan en dat reeds daarom niet kan worden toegekomen aan toepassing van artikel 8:73 Awb. Het oordeel is, aldus nog steeds de Staatssecretaris, (dan) ook in strijd met de tekst en strekking van artikel 8:73 van de Awb. Een reële gegronde verklaring van het beroep (m.a.w. de heffing blijft niet in stand) is vereist, aldus nog steeds de Staatssecretaris. De heropening van het onderzoek, als bedoeld in artikel 8:73, lid 2, van de Awb, is niet bedoeld

8 Onderdeel V van de motivering van het beroepschrift van belanghebbende voor de Rechtbank luidt:

“V. VORDERING

OP VOORNOEMDE GRONDEN,

I. verzoekt X. Uw Rechtbank de onderhavige uitspraak op bezwaarschrift te vernietigen, de op aangifte voldane kansspelbelasting te doen restitueren en de inspecteur te veroordelen in de kosten van het geding.

II. Op grond van artikel 3, lid 3, Besluit proceskosten bestuursrecht verzoekt X. Uw Rechtbank voorts om een vergoeding van de werkelijke gemaakte proceskosten in de beroepsfase. (...).”

In de motivering van het hoger beroepschrift verwijst belanghebbende voor de uiteenzetting van haar standpunten naar de bij de Rechtbank ingebrachte stukken. Belanghebbende sluit de motivering af met de verzoeken “om de uitspraak op bezwaar van de belastingdienst tegen de voldoening van kansspelbelasting over het tijdvak juli 2008 te vernietigen, en de op de voornoemde aangifte voldane kansspelbelasting te restitueren en de inspecteur te veroordelen in de kosten van het geding voor Uw Hof en het geding voor de rechtbank.”

“om de principevraag of schadevergoeding moet worden toegekend te beoordelen, laat staan voor een beoordeling van de vraag of sprake is van een ‘individual and excessive burden’ bij belanghebbende.”

Ten slotte heeft het Hof volgens de toelichting op het middel miskend dat de schending van artikel 1 van het EP op verschillende manieren kan worden gecompenseerd. Een beslissing hierover vergt politieke keuzes die, in de opvatting van de Staatssecretaris, de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat.

8.4 Naar mijn mening (vgl. punt 8.9.5 van de bijlage) had het Hof het verzoek van belanghebbende om gevolgen te verbinden aan de inbreuk op haar eigendomsrecht niet (mede) mogen opvatten als een verzoek tot schadevergoeding ex artikel 8:73, zonder zich voor het sluiten van het onderzoek te vergewissen of belanghebbende daarmee een beroep deed (of wilde doen) op artikel 8:73 van de Awb. Het Hof heeft zich in deze procedure niet vergewist van belanghebbendes bedoeling met het ‘niet-geëxpliciteerde’ verzoek, althans zulks blijkt niet uit de stukken. Ik meen daarom dat niet kan worden vastgesteld dat in casu een verzoek om schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73, lid 1, van de Awb is gedaan. Daaraan doet niet af dat belanghebbende in cassatie meldt dat het Hof terecht een beroep op artikel 8:73 van de Awb heeft aangenomen.

8.5 Mocht uw Raad daarover anders denken, dan is het volgende van belang. Mijns inziens kan in de huidige stand van de procedure (nog) niet worden toegekomen aan een beoordeling over een op de voet van artikel 8:73 van de Awb toe te kennen schadevergoeding, hetzij omdat een dergelijke beoordeling pas aan de orde kan zijn nadat het Hof een nadere uitspraak over de omvang van de schadevergoeding heeft gedaan, hetzij omdat het Hof – anders dan op grond van artikel 8:73, lid 1, van de Awb is vereist – nog geen oordeel heeft gegeven over de vraag of er überhaupt gronden zijn voor het toekennen van schadevergoeding. Ter motivering verwijs ik naar onderdeel 8.8 van de bijlage.

8.6 De tekst van artikel 8:73 van de Awb als uitgangspunt nemend, kom ik tot de slotsom dat het oordeel van het Hof dat een onderzoek naar de omvang van de schadevergoeding thans aan de orde is, berust op een onjuiste rechtsopvatting omtrent de bepaling, dan wel, zo het Hof van een juiste rechtsopvatting is uitgegaan, onbegrijpelijk is. Het middel slaagt.

## 9. Proceskosten (middel 3 Staatssecretaris)

9.1 Middel 3 van de Staatssecretaris komt op tegen het oordeel van het Hof om de Inspecteur te veroordelen in de kosten van juridische bijstand

van belanghebbende tot het (forfaitair bepaalde) bedrag van € 3.473<sup>9</sup>. Het Hof overwoog:

“Nu het beroep en het hoger beroep gegrond zijn, acht het Hof termen aanwezig voor een veroordeling van de inspecteur in de proceskosten in eerste aanleg en in hoger beroep van belanghebbende als bedoeld in artikel 8:75 Awb. (...) Belanghebbende heeft in eerste aanleg verzocht om de inspecteur met toepassing van artikel 3, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) te gelasten haar integrale proceskosten te vergoeden. In hoger beroep heeft belanghebbende verzocht om een vergoeding van ‘kosten rechtens’. De inspecteur heeft onbetwist gesteld dat sprake is van een proefprocedure en dat de kosten van juridische bijstand worden betaald uit een zogenoemde ‘oorlogskas’ van de VAN. Anders dan de inspecteur, verbindt het Hof hieraan niet de conclusie dat ter zake van juridische bijstand in het geheel geen kosten op belanghebbende hebben gedrukt. Belanghebbende is immers lid van haar brancheorganisatie en zal op enigerlei wijze aan de ‘oorlogskas’ hebben bijgedragen. Belanghebbende komt daarom in ieder geval in aanmerking voor vergoeding van de kosten van juridische bijstand op forfaitaire basis; het Hof ziet geen aanleiding om – met toepassing van artikel 2, derde lid, Besluit – de op grond van artikel 2, eerste lid, van het Besluit toe te kennen vergoeding te verminderen. Voor zover belanghebbende ook in hoger beroep haar verzoek om een hogere dan een forfaitaire vergoeding beoogt te handhaven, wijst het Hof dat verzoek af, reeds omdat belanghebbende – op wier weg dit heeft gelegen – niet aannemelijk heeft gemaakt dat haar werkelijke kosten (dat wil zeggen: de kosten van juridische bijstand die daadwerkelijk op haar hebben gedrukt) hoger zijn dan het forfaitair te bepalen bedrag.”

In het dictum van de uitspraak staat (onder meer):

“– vernietigt de uitspraak op bezwaar;  
– verklaart het bezwaar tegen de op aangifte voldane kansspelbelasting ongegrond;”

9.2 De Staatssecretaris komt in zijn middel 3 met rechts- en motiveringsklachten tegen het oordeel van het Hof op. Hij stelt zich op het standpunt dat de kostenveroordeling ten onrechte is uitgesproken, nu het dat gebaseerd op ‘s Hof’s oordeel dat het beroep en het hoger beroep ge-

<sup>9</sup> Het bedrag van € 3.473 is opgebouwd uit € 1.288 voor de procedure bij de rechtbank, € 2.185 voor de procedure in hoger beroep. Daarnaast is € 40 aan reiskostenvergoeding toegekend.

grond zijn, terwijl de uitspraak op bezwaar (feitelijk) in stand blijft en de uitspraak daarmee feitelijk strekt tot ongegrondverklaring van het hoger beroep.

9.3 De wetgever heeft aan de rechter beoordelingsvrijheid willen toekennen bij de toepassing van artikel 8:75, lid 1, van de Awb. Het is voor toepassing van dat artikel niet vereist dat de uitspraak op bezwaar wordt vernietigd. Ik wijs in dit verband op HR 26 november 2010, nr. 09/02076, ECLI:NL:HR:2010:BL8869, BNB 2011/26, m.nt. Albert.

9.4 Dat een uitspraak op bezwaar feitelijk in stand blijft, betekent mijns inziens niet dat de facto sprake is van een ongegrond hoger beroep. Kennelijk heeft het Hof in zijn beoordeling van de standpunten van partijen in het tussen hen bestaande geschil aanleiding gevonden over te gaan tot veroordeling van de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende. Hiermee heeft het Hof naar mijn mening het wettelijke kader voor een dergelijke veroordeling noch de grenzen van evenbedoelde beoordelingsvrijheid overschreden.

9.5 De slotsom is dat middel 3 van de Staatssecretaris faalt.

## 10. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard en het beroep in cassatie van de Staatssecretaris gegrond en dat verwijzing moet volgen.

## Hoge Raad:

### 1 *Het geding in feitelijke instanties*

Belanghebbende heeft op 1 september 2008 voor het tijdvak juli 2008 een bedrag van € 511.474 aan kansspelbelasting voldaan. Belanghebbende heeft tegen dit bedrag bezwaar gemaakt, welk bezwaar bij uitspraak van de Inspecteur ongegrond is verklaard.

De Rechtbank te Haarlem (nr. AWB 09/4601) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep ongegrond verklaard.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, het beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd, het bezwaar tegen de op aangifte voldane kansspelbelasting ongegrond verklaard en het onderzoek heropend met betrekking tot de aan belanghebbende te vergoeden schade. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht (niet opgenomen; *red.*).

## 2 *Geding in cassatie*

Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. De beroepschriften in cassatie zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit (niet opgenomen; *red.*).

Belanghebbende en de Staatssecretaris hebben over en weer een verweerschrift ingediend.

Partijen hebben de zaak doen toelichten, belanghebbende door mr. D.G. Barmtentlo, advocaat te Amstelveen, en B. Jongmans, advocaat te Halfweg, de Staatssecretaris door mrs. C.M. Bergman en R.T. Wiegerink, advocaten te 's-Gravenhage.

De Advocaat-Generaal M.E. van Hilten heeft op 29 januari 2014 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep van belanghebbende en gegrondverklaring van het beroep van de Staatssecretaris.

Zowel de Staatssecretaris als belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

## 3 *Uitgangspunten in cassatie*

3.1.1. Belanghebbende is opgericht op 14 december 1976. Het bedrijf van belanghebbende bestaat uit 'de handel in, exploitatie, verhuur, onderhoud en conversie van amusementsspelen en andere goederen dienstbaar aan het horecawezens alsmede onroerende goederen'. Belanghebbende beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 30h van de Wet op de kansspelen.

3.1.2. Belanghebbende houdt 100 percent van de aandelen in een groot aantal besloten vennootschappen en is bestuurder van deze vennootschappen. Belanghebbende vormt met deze vennootschappen een fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

3.1.3. In de maand juli 2008 stonden bij veertien van de in 3.1.2 bedoelde vennootschappen in totaal 1278 speelautomaten opgesteld in speelautomatenhallen. Deze automaten worden door belanghebbende ter beschikking gesteld tegen een vergoeding van de gemaakte kosten met een winststopslag. Aan de terbeschikkingstelling ligt geen schriftelijke overeenkomst ten grondslag.

3.1.4. Tot en met 30 juni 2008 werd de omzet van speelautomaten in de heffing van omzetbelasting betrokken, waarbij het verschil tussen de inworpen verminderd met de uitgekeerde geldprijzen (hierna: het bruto spelresultaat) werd aangemerkt als omzet, inclusief omzetbelasting.

3.1.5. Met ingang van 1 juli 2008 vallen de kansspelautomaten onder het regime van de kansspelbelasting. Volgens dit regime moet de exploitant, zijnde degene die bedrijfsmatig en als eigenaar speelautomaten gebruikt of aan een ander in gebruik geeft, 29 percent kansspelbelasting afdragen over het gehele bruto spelresultaat.

3.2.1. Voor het Hof was in geschil of belanghebbende over het onderhavige tijdvak kansspelbelasting verschuldigd is.

3.2.2. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende op grond van het bepaalde in artikel 1, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB), in verbinding met artikel 1, lid 2, Wet KSB, dient te worden aangemerkt als belastingplichtige voor de kansspelbelasting. Uit artikel 1, lid 2, Wet KSB kan volgens het Hof voldoende duidelijk worden afgeleid ter zake van welk belastbaar feit van de exploitant van een automaat kansspelbelasting wordt geheven. De opvatting van belanghebbende dat het legaliteitsbeginsel vereist dat het belastbare feit in een afzonderlijke bepaling in de Wet KSB gedefinieerd moet worden, vindt volgens het Hof geen steun in het recht. Het Hof heeft verder geoordeeld dat artikel 3, lid 1, letter a, Wet KSB, ook al had die bepaling taalkundig zuiverder geformuleerd kunnen worden, gelet op de wetsystematiek en de wetsgeschiedenis het belastbare voorwerp omschrijft voor de in artikel 1, lid 1, letter a, Wet KSB vermelde exploitant van een kansspelautomaat.

3.2.3. Ten aanzien van de vraag of de heffing van kansspelbelasting voor kansspelautomaten in strijd komt met de bescherming van eigendom van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: EP) heeft het Hof geoordeeld dat in beginsel sprake is van een rechtsgeldige inbreuk met een doelstelling in het algemeen belang. De wetgever heeft volgens het Hof echter niet de vereiste 'fair balance' betracht tussen het algemene belang en het individuele belang. Daartoe heeft het Hof overwogen dat de wetgever de hem toekomende ruime beoordelingsmarge heeft overschreden door – uitgaande van de hem bij de totstandkoming van deze wetgeving ter beschikking staande gegevens – bewust het risico te aanvaarden dat ten minste een substantieel deel van de door de nieuwe wettelijke regeling getroffen contribuabelen met hun exploitatieactiviteiten in een structureel verliesgevende positie zouden komen te verkeren. Het Hof heeft verder meegewogen dat de wetgever geen andere rechtvaardiging heeft gegeven dan zuiver budgettaire overwegingen en dat de desbetreffende exploitatieactiviteiten worden verricht in een strikt gereguleerd kader, zodat de mogelijkheid om lastenverzwaring af te wentelen door een aanpassing van het uitkeringspercentage van de automaten beperkt is. Voorts heeft het Hof meegewogen dat bij de berekening van het verwachte verlies nog geen rekening is gehouden met het te verwachten negatieve effect van de invoering van het rookverbod per 1 juli 2008 en aan het tijdelijke negatieve effect (gedurende vijf jaar)

van de herziening van in aftrek gebrachte omzetbelasting (voorbelaasting) op activa. Deze disproportionaliteit treft volgens het Hof een dermate substantieel deel van de belastingplichtigen, dat de wetgeving als geheel niet aan het vereiste van een 'fair balance' voldoet.

3.2.4. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de desbetreffende regelgeving niet onverbindend moet worden verklaard, maar dat het moet onderzoeken of belanghebbende vanwege de schending van de 'fair balance' recht heeft op compensatie in de vorm van een schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 Awb. Daartoe heeft het Hof het onderzoek heropend, teneinde partijen in de gelegenheid te stellen om bewijs te leveren van hun standpunten inzake de noodzaak tot het (al dan niet) verlenen van compensatie en/of toekennen van schadevergoeding en zich nader uit te laten over de vraag of bij belanghebbende sprake is van een 'individual and excessive burden'.

#### 4 *Beoordeling van de door belanghebbende voorgestelde middelen*

4.1. Het eerste middel komt op tegen het in onderdeel 3.2.2 weergegeven oordeel van het Hof dat op grond van artikel 1, lid 1, letter a, Wet KSB in samenhang met artikel 1, lid 2, Wet KSB en artikel 3, lid 1, letter a, Wet KSB van belanghebbende als exploitant van kansspelautomaten kansspelbelasting geheven mag worden over het bruto spelresultaat. Het middel faalt, aangezien dit oordeel juist is.

4.2. Gelet op hetgeen hierna in onderdeel 6 zal worden overwogen behoeft het tweede middel geen behandeling.

#### 5 *Beoordeling van de door de Staatssecretaris voorgestelde middelen*

5.1. Het eerste middel betoogt dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de wetgever met de invoering van kansspelbelasting voor kansspelautomaten op het niveau van de regelgeving het vereiste van een redelijke en proportionele verhouding ('fair balance') heeft geschonden en dat om die reden deze wetgeving als geheel in strijd is met artikel 1 EP.

5.2. Artikel 1 EP brengt onder meer mee dat een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom slechts is toegestaan indien een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist het bestaan van een redelijke en proportionele verhouding ('fair balance') tussen het – legitieme – doel in het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de exploitant door de on-

derhavige regelgeving wordt getroffen met een individuele en buitensporige last. Bij de keus van de middelen om het algemeen belang te dienen, komt aan de wetgever een ruime beoordelingsmarge toe.

5.3.1. Het Hof heeft voor zijn oordeel dat de wetgever zijn ruime beoordelingsmarge heeft overschreden onder meer van belang geacht dat deze – uitgaande van de hem bij de totstandkoming van de wetgeving ter beschikking staande gegevens – bewust het risico heeft aanvaard dat een substantieel deel van de contribuabelen in een structurele verliespositie zou komen te verkeren.

5.3.2. Voorafgaand aan de wijziging van de Wet KSB per 1 juli 2008 heeft de Staatssecretaris gevolg gegeven aan de motie Biermans c.s. (*Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206 F*) om inzicht te geven in de aannemelijke effecten van de wetswijziging op de bedrijfsvoering van exploitanten van speelautomaten. In een brief van 6 juni 2008 van de Staatssecretaris aan de voorzitter van de Eerste Kamer (*Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, M*) is vermeld dat de heffing van 29 percent kansspelbelasting het de bruto spelresultaat van speelautomaten een forse lastenverzwaring voor de sector inhoudt. De lastenverzwaring bestaat er volgens de brief in de eerste plaats uit dat een groter deel van het bruto spelresultaat als belasting moeten worden afgedragen, omdat het tarief van de kansspelbelasting hoger is dan het percentage af te dragen BTW. Daarnaast zullen de kosten voor de exploitanten stijgen, omdat de BTW die druk op kosten en investeringen niet langer kan worden verrekend met de te betalen BTW. In de bijlage bij deze brief van de Staatssecretaris is een tabel opgenomen met de verwachte effecten van de maatregelen voor de winst van de kansspelbranche. Volgens deze tabel zouden speelautomatenhallen € 10 miljoen winst blijven maken en zouden de automaten in de horeca voor de speelautomatenbranche onder gelijkblijvende omstandigheden verlies gaan opleveren. Met betrekking tot deze berekeningen schrijft de Staatssecretaris:

“De meeste berekeningen zijn gemaakt uitgaande van gelijkblijvende omzet, kosten en netto opbrengstverdeling. Het is echter niet te verwachten dat de exploitanten van speelautomaten in horeca en speelautomatenhallen hun gedrag niet zullen wijzigen. Het ligt voor de hand dat zij, binnen de bestaande regels en afspraken, zullen zoeken naar mogelijkheden om hun omzet uit te breiden, dan wel hun kosten terug te brengen.”

(*Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, M, blz. 7*).

Voorts heeft de Staatssecretaris er toen op gewezen dat betrokkenen naar aanleiding van de voorgestelde wijziging van de KSB eventueel met een beroep op artikel 6:258 BW over kunnen gaan tot herziening van de bestaande, op de toepassing van het omzetbelastingregime gebaseerde overeenkomsten op het punt van de opbrengstverdeling (*Handelingen I 2007/08, 31 205, blz. 1461*). In voornoemde brief van 6 juni 2008 heeft het kabinet zich verder bereid verklaard om te bezien of er met betrekking tot de economische effecten nadere mogelijkheden zijn. Tijdens de mondelinge behandeling van de motie Biermans c.s. op 24 juni 2008 heeft de Staatssecretaris zich in vergelijkbare zin uitgelaten over de economische effecten voor de branche (*Handelingen I 2007/08, 31 205, blz. 1460*).

5.3.3. Uit de hiervoor in onderdeel 5.3.2 weergegeven wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever ervan is uitgegaan dat exploitanten van kansspelautomaten zich zullen aanpassen aan de gewijzigde regelgeving en maatregelen zullen nemen om de omzet te verhogen of kosten te verlagen. Gelet op deze veronderstellingen van de wetgever – die niet evident van redelijke grond zijn ontbloeit – kan niet worden gezegd, zoals het Hof heeft gedaan, dat de wetgever bewust het risico heeft aanvaard dat ten minste een substantieel deel van de exploitanten van kansspelautomaten als gevolg van de wetswijziging in een structureel verliesgevende positie zou komen te verkeren.

5.3.4. Het Hof heeft voor zijn oordeel dat de ‘fair balance’ is geschonden voorts van belang geacht dat slechts zuiver budgettaire overwegingen aan de wetswijziging ten grondslag liggen. Uit de wetsgeschiedenis (*Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 39*) volgt echter dat de wetgever kansspelautomaten onder de kansspelbelasting heeft gebracht om een consistentere en neutralere regime voor alle kansspelen in te voeren.

5.3.5. Uit hetgeen hiervoor in onderdeel 5.3.3 is overwogen volgt dat de wetgever zich reukenschap heeft gegeven van de mogelijke gevolgen van de wetswijziging en van de te verwachten effecten en reacties in de branche. Een en ander overziende is de Hoge Raad van oordeel dat de wetgever op het niveau van de regelgeving is gebleven binnen de hem toekomstende ruime beoordelingsmarge en dat het hiervoor in onderdeel 5.1 bedoelde oordeel van het Hof daarom onjuist is.

5.4. Uit het voorgaande volgt dat het eerste middel in zoverre terecht is voorgesteld. Het behoort voor het overige geen behandeling.

## 6 Slotsom en verdere overwegingen

6.1. Gelet op hetgeen hiervoor onder 5 is overwogen kan ‘s Hof’s uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

Gelet op de gegrondbevinding van het eerste middel van de Staatssecretaris van Financiën ontvalt tevens de grondslag aan de beslissing van het Hof om op de voet van artikel 8:73 van de Awb een schadevergoeding toe te kennen. Het op die schadevergoeding betrekking hebbende middel 2 van belanghebbende en middel 2 van de Staatssecretaris behoeven daarom geen behandeling.

Middel 3 van de Staatssecretaris is gericht tegen de door het Hof toegekende proceskostenvergoeding. Met de vernietiging van de Hofuitspraak vervalt ook de toegekende proceskostenvergoeding. De verwijzingsrechter zal daarover, afhankelijk van de uitkomst van het geding na verwijzing, opnieuw moeten oordelen.

6.2. Na verwijzing dient alsnog de vraag te worden beoordeeld of de onderhavige wetswijziging, hoewel deze op het niveau van de regelgeving niet heeft geleid tot een schending van artikel 1 EP, niettemin heeft geleid tot een individuele en buitensporige last in het geval van belanghebbende. Het Hof heeft zich daaromtrent niet uitgelaten. Aangezien een oordeel daaromtrent mede van feitelijke aard is, dient het verwijzingshof daarover te oordelen.

#### 7 *Proceskosten*

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

#### 8 *Beslissing*

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond,

verklaart het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof,

verwijst het geding naar het Gerechtshof Den Haag ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

#### Noot

1. Deze uitspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad laat zien dat de belastingwetgever in algemene zin weinig te duchten heeft van het eigendomsrecht van artikel 1 EP EVRM als het gaat om de hoogte van belastingpercentages. Het gerechtshof oordeelde nog dat de betrokken regeling onverbindend moest worden geacht omdat vaststond dat de exploitanten van speelautomaten door het nieuwe belastingregime structureel verlies zouden gaan maken. De Hoge Raad gaat in navolging van de A-G op de lijn zitten dat de belastingwetgever een ruime beoordelingsmarge terzake toekomt die ondanks het gegeven van de structurele verliezen niet zou zijn overschreden. Daarbij wijst de Hoge Raad erop

dat de wetgever heeft meegewogen de mogelijkheid van een wijziging van het prijzenmodel en de bedrijfsvoering, waardoor de exploitanten van speelautomaten geen verlies zouden lijden. De oplossing voor eventuele evidente onredelijke effecten moet dan worden gevonden in toetsing op het individuele niveau of sprake is van een 'individuele en buitensporige last'. Daarbij gaat de Hoge Raad ook vrij gemakkelijk mee in het betoog van de belastingdienst dat met de maatregel niet alleen zuiver budgettaire doeleinden worden nagestreefd — in welk geval de toetsing aan artikel 1 EP EVRM minder terughoudend zou hebben moeten zijn — maar dat er ook andere motieven aan ten grondslag zouden liggen zoals het nastreven van een consistentere en neutralere belastingregime. Deze uitspraak roept associaties op met het Hoge Raad arrest in de varkenszaak (Hoge Raad 16 november 2001, AB 2002/25, m.nt. P.J.J. van Buuren, AB-Klassiek 2009/35, m.nt. J.E.M. Polak). Ook daar oordeelde de Hoge Raad dat de wetgever veel beoordelingsruimte toekwam en dat artikel 1 EP EVRM alleen dwingt tot compensatie in geval van individuele en buitensporige lasten. Een lijn die door het EHRM is gesauveerd (EHRM 30 april 2013, *Lohuis e.a. t. Nederland*, AB 2014/13, m.nt. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik).

2. Deze uitspraak is ook gepubliceerd in *V-N* 2014/13.22.17, *V-N* 2014/35.5, *BNB* 2014/220, m.nt. G.T.K. Meussen. T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik

#### AB 2015/40

##### AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK VAN DE RAAD VAN STATE

22 oktober 2014, nr. 201307598/1/A3

(Mrs. M. Vlasblom, B.P. Vermeulen, C.M. Wissels) m.nt. P. Mendelts

Art. 3:42 Awb; art. 56, 59 Ffw

BA 2014/231

M en R 2015/8

ECLI:NL:RVS:2014:3771

#### Geen terugwerkende kracht aanwijzing eendenkooi.

*Appellante betoogt dat de rechtbank heeft miskend dat de staatssecretaris in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel heeft gehandeld door de eendenkooi*

\* Zelfstandig juridisch adviseur te Haren (Gn), tevens verbonden aan de vakgroep Bestuursrecht en Bestuurskunde van de Rijksuniversiteit Groningen.