

LJN: BX1902, Gerechtshof Amsterdam , 10/00474

Datum uitspraak: 19-07-2012

Datum 19-07-2012

publicatie:

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Hoger beroep

Inhoudsindicatie: Heffing kansspelbelasting van exploitanten van kansspelautomaten in strijd met art.1 EP EVRM. Naheffingsaanslag blijft in stand, maar belanghebbende heeft mogelijk recht op schadevergoeding.

Vindplaats(en): NTFR 2012, 2341 m. nt. Kerckhoffs
Rechtspraak.nl
VN 2012/44.5 m. nt. Kluwer

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM
kenmerk 10/00474

19 juli 2012

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] B.V., gevestigd te [Z], belanghebbende,
gemachtigde mr. D.G. Barmantlo (KPMG Meijburg & Co Belastingadviseurs te Amstelveen)

tegen

de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 09/4601 van de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Hilversum,
de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft op 1 september 2008 voor het tijdvak juli 2008 een bedrag van € 511.474 aan kansspelbelasting voldaan.

1.2. Met dagtekening 15 september 2008 heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de onder 1.1 genoemde voldoening op aangifte. De inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 12 augustus 2009 het bezwaar ongegrond verklaard.

1.3. Bij uitspraak van 17 juni 2010 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond verklaard.

1.4. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende op 12 juli 2010 ten behoud van rechten hoger beroep ingesteld en daarnaast (eveneens ten behoud van rechten) sprongcassatie. Nadat namens de Minister van Financiën schriftelijk was bericht dat niet werd ingestemd met het

instellen van sprongcassatie, heeft belanghebbende haar beroepschrift in hoger beroep aangevuld bij brief van 30 september 2010. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Daartoe door het Hof in de gelegenheid gesteld, heeft belanghebbende een conclusie van repliek ingediend, waarop door de inspecteur is gereageerd bij conclusie van dupliek.

1.6. Belanghebbende heeft bij faxbericht van 9 december 2011 een nader stuk ingediend, dat in afschrift is toegezonden aan de inspecteur. De inspecteur heeft hierop gereageerd bij brief van 15 december 2011, welke brief in afschrift is toegezonden aan belanghebbende.

1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 21 december 2011. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak de navolgende feiten vastgesteld. Belanghebbende wordt daarin (evenals in de hierna opgenomen citaten uit deze uitspraak) aangeduid als 'eiser', de inspecteur als 'verweerder'.

"2.1. Eiseres is op 14 december 1976 opgericht. Volgens het handelsregister van de Kamer van Koophandel bestaat het bedrijf van eiseres uit "De handel in-, exploitatie, verhuur, onderhoud en conversie van amusementsspellen en andere roerende goederen dienstbaar aan het horecawezen alsmede onroerende goederen". Bij eiseres werken ongeveer 120 personen.

2.2. De aandelen in eiseres worden gehouden door [A] Holding B.V. Eiseres op haar beurt houdt 100% van de aandelen in een groot aantal besloten vennootschappen en is directeur van deze vennootschappen. Eiseres vormt met deze vennootschappen een fiscale eenheid voor de heffing van omzetbelasting.

2.3. Aan eiseres is met ingang van 1 juni 2001 voor de duur van tien jaar een exploitatievergunning tot het exploiteren van speelautomaten verstrekt als bedoeld in artikel 30h van de Wet op de kansspelen (hierna: WOK). Het toezicht op de werkwijze en de vergunningsvoorschriften wordt uitgevoerd door Verispect (de door het Ministerie van Justitie – voorheen het Ministerie van Economische Zaken – aangewezen toezichthouder). Als exploitant van speelautomaten dient eiseres te voldoen aan de verplichtingen die de WOK aan exploitanten stelt. Deze verplichtingen zijn uitgewerkt in het Speelautomatenbesluit 2000. Tot deze verplichtingen behoort onder andere het (laten) verzorgen van het technische onderhoud.

2.4. Veertien van de onder 2.2 bedoelde vennootschappen exploiteren elk een speelautomatenhal en beschikken over een aanwezigheidsvergunning als bedoeld in artikel 30b van de WOK en een vergunning voor een speelautomatenhal als bedoeld in artikel 30c, eerste lid, onderdeel c, van de WOK.

2.5. In de maand juli 2008 staan in totaal 1.278 speelautomaten opgesteld in de speelautomatenhallen van de veertien onder 2.2 bedoelde vennootschappen. Deze automaten zijn eigendom van eiseres. Eiseres stelt deze automaten ter beschikking aan de gelieerde vennootschappen tegen vergoeding van de gemaakte kosten met een winstopslag. Aan deze terbeschikkingstelling ligt geen schriftelijke overeenkomst ten grondslag.

2.6. Twee andere vennootschappen waarin eiseres 100% van de aandelen houdt, [B] Holding B.V. en [C] B.V., exploiteren hun eigen speelautomaten. De laatstgenoemde vennootschap stelt automaten ter beschikking aan derden, waarbij de opbrengst volgens een verdeelsleutel wordt verdeeld over deze vennootschap en de derde."

2.2. In aanvulling hierop stelt het Hof de navolgende feiten vast.

2.3. In (thans) artikel 30 van de Wet op de kansspelen (hierna: WOK) wordt sinds 1986 onderscheid gemaakt tussen zogenoemde behendigheidsautomaten en kansspelautomaten. Behendigheidsautomaten zijn speelautomaten waarvan het spelresultaat uitsluitend kan leiden tot een verlengde speelduur of het recht op gratis spellen en het proces, ook nadat het in werking is gesteld, door de speler kan worden beïnvloed. Kansspelautomaten in de zin van de WOK zijn alle speelautomaten die geen behendigheidsautomaat zijn; een speelautomaat is daarbij gedefinieerd als – samengevat – een toestel, ingericht voor de beoefening van een spel, waarbij het resultaat kan leiden tot de middellijke of onmiddellijke uitkering van prijzen of premies, daaronder begrepen het recht om gratis verder te spelen.

2.4. Tot en met 30 juni 2008 werd de omzet van speelautomaten (zowel kansspelautomaten als behendigheidsautomaten) in de heffing van omzetbelasting betrokken, waarbij de bruto opbrengst van de speelautomaat (het verschil tussen de inzetten en de uitgekeerde prijzen), werd aangemerkt als omzet inclusief omzetbelasting. Met ingang van 1 juli 2008 wordt de bruto opbrengst van kansspelautomaten belast met 29% kansspelbelasting.

2.5. Een rapport met dagtekening 7 augustus 2009 van een door de Belastingdienst bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek vermeldt onder meer het volgende:

“2.2 Bedrijfsactiviteiten

De activiteiten van [belanghebbende] met betrekking tot de amusementscenters (separate B.V.'s; 100% eigendom van [belanghebbende]) 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

[Belanghebbende] hanteert bij het bepalen van de heffingsgrondslag dezelfde methode als die gebruikelijk is voor TH-machines. Uitgangspunt bij deze manier van aangifte doen, zijn de zogenaamde lichtingsperiodes. (...) Echter, alle aanwezige en actieve TS-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 (...).”

3. Totstandkomingsgeschiedenis relevante regelgeving

3.1. In verband met het door het Hof te beoordelen geschilpunt of de met ingang van 1 juli 2008 ingevoerde heffing van kansspelbelasting over de opbrengst van kansspelautomaten een ongerechtvaardigde inbreuk inhoudt op het recht op het ongestoord genot van eigendom als bedoeld in artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM, is hieronder een chronologisch overzicht opgenomen van hiervoor relevante passages uit de wetsgeschiedenis alsmede andere (door partijen in het geding gebrachte) documenten.

3.2. Het voorstel van wet voor het Belastingplan 2008 (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 2) bevat in artikel XXI een wijziging van de Wet op de kansspelbelasting met ingang van 1 januari 2009. Kort gezegd en voor zover hier relevant, wordt de (voor casinotafelspelen reeds bestaande) heffing van 40,85% over het verschil tussen de ingezette en uitbetaalde bedragen ook van toepassing op kansspelautomaten; deze belasting wordt geheven van de exploitant.

3.3. In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2008 wordt over het voorstel onder andere het volgende opgemerkt (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 39-40):

“17. Toepassing kansspelbelasting gokautomaten

Op dit moment worden fysieke kansspelautomaten voor de kansspelbelasting uitgezonderd van

het begrip «kansspel», zodat geen kansspelbelasting wordt geheven. Over de opbrengst van het spelen met deze kansspelautomaten wordt omzetbelasting geheven. Fysieke kansspelautomaten worden aldus op een gelijke wijze in de belastingheffing betrokken als de zogenoemde behendigheidsautomaten, die eveneens in de omzetbelasting worden betrokken. Ten tijde van de vormgeving van deze wetgeving (1964 (...)) was het onderscheid tussen kansspelautomaten en behendigheidsautomaten moeilijk te maken. Vanuit het oogpunt van fiscale gelijkheid is het echter niet logisch kansspelen op automaten anders te behandelen dan kansspelen die in een casino op tafel worden gespeeld. Inmiddels kan het onderscheid wél worden gemaakt, daarom worden de kansspelautomaten met ingang van 1 januari 2009 onder de kansspelbelasting gebracht. Het omzetbelastingregime is daarmee niet langer van toepassing op deze automaten. Daardoor ontstaat voor kansspelen een consistentere en neutralere regime: alle kansspelen onder de kansspelbelasting en geen onderscheid tussen een casinospel op tafel of op een automaat. Deze maatregel is tevens onderdeel van een lastenverschuiving. (...)

Ook bij de kansspelautomaten is sprake van een snelle opvolging van achtereenvolgende spelen en het heen en weer gaan van inzetten en uitkeringen. Heffing op individueel niveau is om deze redenen lastiger dan een regime zoals dat bij casinospelen wordt toegepast. Daarom wordt de exploitant van een binnen het Rijk geplaatste kansspelautomaat als belastingplichtige aangewezen. Onder exploitant wordt verstaan degene die de kansspelautomaten als eigenaar gebruikt dan wel aan een ander in gebruik geeft.

(...)

Tabel 6. Budgettaire effecten Belastingplan 2008 (€ mln prijzen 2008, -/- = lastenverlichting)

2008 2009 2010 2011

(...)

19 Toepassing kansspelbelasting gokautomaten 0 200 200 200"

3.4. In het kader van de parlementaire behandeling van de Miljoenennota 2008 hebben de Kamerleden Van Geel, Tichelaar en Slob op 20 september 2007 in een motie (Kamerstukken II 2007/08, 31 200, nr. 16) de regering verzocht voorstellen uit te werken ten behoeve van (onder andere) de invoering van gratis schoolboeken, waarbij de indieners overwogen dat dekking kan worden gevonden in (onder andere) het versneld invoeren van kansspelbelasting op kansspelautomaten. Deze motie is door de Tweede Kamer aanvaard.

3.5. Op 27 september 2007 heeft KPMG op verzoek van de VAN een rapport uitgebracht onder de titel 'Prinsjesdag 2007: Rapportage betreffende de mogelijke impact van de voorgestelde overheidsmaatregelen op de speelautomatenbranche'. Daarbij is gevoegd een uit maart 2007 daterend KPMG-rapport 'Onderzoek kengetallen speelautomatenbranche Periode 2003-2005'. In het rapport wordt als "mogelijke effecten" van de nieuwe wettelijke maatregel voorgerekend dat voor het segment 'Horeca' het getotaliseerde bedrag van de winst voor belastingen daalt van positief € 14 miljoen naar negatief € 28 miljoen en voor het segment 'Amusementscentra' van positief € 107 miljoen naar negatief € 24 miljoen. Het totale resultaat van de gehele sector zou dalen van positief € 121 miljoen tot negatief € 51 miljoen.

3.6. In het kader van de parlementaire behandeling van de Miljoenennota 2008 heeft de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer op 1 oktober 2007 een aantal vragen aan de regering voorgelegd. In de Lijst van vragen en antwoorden is - voor zover thans van belang - het volgende opgenomen (Kamerstukken II 2007/08, 31 200, nr. 39, blz. 36):

"84

Is er een haalbaarheidstoets uitgevoerd naar de kansspelbelasting op speelautomaten? Zo ja, wat zijn daarvan de conclusies? Welk overleg heeft plaatsgevonden met de branche? Wat zijn de economische consequenties voor de branche?

Het kabinet vindt dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden. Net als andere kansspelen moeten de speelautomaten daarom onder de kansspelbelasting worden gebracht.

Kansspelautomaten zijn vergelijkbaar met andere kansspelen. Het is in al deze gevallen een spel waarbij de deelnemer geen overwegende invloed heeft op de kans om te winnen. (...)

Het kabinet beseft terdege dat de branche van speelautomaten te maken krijgt met een forse lastenverzwaring, die als gevolg van de motie Van Geel, op zeer korte termijn moet worden gerealiseerd. Het is aan de branche om de mogelijkheden voor doorberekening van de lastenverzwaring naar de klant (bijvoorbeeld door verlaging van het uitkeringspercentage) en kostenreductie te bezien. Deze week vindt op het ministerie van Financiën overleg met vertegenwoordigers van de branche plaats. Het kabinet heeft begrip voor de grote uitdaging waar de branche voor staat, maar het kabinet vertrouwt erop dat de branche met zijn professionaliteit oplossingen weet te vinden."

3.7. De staatssecretaris van Financiën heeft bij brief van 17 oktober 2007 het volgende aan de Tweede Kamer bericht (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 7, blz. 1-3):

"A. Draagkracht en aanpassingsvermogen van de sector.

(...) De speelautomatenbranche heeft KPMG opdracht gegeven om de mogelijke effecten van de uitbreiding van de kansspelbelasting voor de branche in kaart te brengen. [voetnoot 1: KPMG: Prinsjesdag 2007: Rapportage betreffende de mogelijke impact van de voorgestelde overheidsmaatregelen op de speelautomatenbranche, 27 september 2007. KPMG: Onderzoek kengetallen speelautomatenbranche Periode 2003-2005 Rapportage, maart 2007].

De branche heeft hieruit een aantal conclusies getrokken. In het onderstaande zal ik mij beperken tot wat in mijn ogen de hoofdlijn van de argumentatie is. (...)

Uit de cijfers die KPMG op verzoek van de branche heeft opgesteld, blijkt dat de bruto winst vóór belastingen van de automatenbranche € 121 mln. bedraagt.

Dat bedrag is niet de totale winst die met kansspelautomaten wordt behaald. In de horeca deelt ook de horecaondernemer die de automaten in zijn etablissement plaatst, door de branche ook wel aangeduid als mede-exploitant, in het algemeen in het bruto spelresultaat. Deze winst voor de mede-exploitant is in de berekeningen van de branche als onderdeel van de afdracht aan de mede-exploitant ad € 126 mln. als kostenpost opgenomen. Dit betekent dat de afdracht aan de mede-exploitant moet worden betrokken bij de bepaling van de draagkracht van de sector als geheel.

Belastingen slaan niet altijd effectief neer bij degene aan wie zij worden opgelegd. (...) Vanuit deze optiek ligt het voor de hand te veronderstellen dat de hogere belasting op het spelen op een kansspelautomaat ten minste gedeeltelijk kan worden doorberekend aan de speler. Dit zou bij voorbeeld mogelijk zijn door het uitbetalingspercentage van de automaat te verlagen. Spelers die een bepaalde tijd willen spelen moeten dan meer inzetten.

Volgens de branche is deze zienswijze in de onderhavige sector niet houdbaar. Er zijn geen rapporten overlegd waarin het gedrag van automatenspelers bij afnemende winsten empirisch is geanalyseerd. Wel wordt door het NMI aangevoerd dat het uitkeringspercentage van de automaten de afgelopen jaren nauwelijks veranderd is, ondanks een neiging bij de exploitanten tot verlaging van dat percentage. Uit die waarneming wordt geconcludeerd dat de huidige uitkeringspercentages conform de acceptatiegrenzen van de spelers zijn. (...)

De spelautomatensector is sterk gereguleerd. Voor verschillende typen automaten zijn regels gesteld met betrekking tot de maximale inzet, de minimale duur van één spel, het minimale uitkeringspercentage en het maximum verlies per uur. Voor alle automaten buiten de casino's geldt een maximum uurverlies van 40 euro per uur, gemiddeld over een periode van 100 uur. Volgens het NMI is dit het kritische punt van de afstelling van de automaten en niet het minimale uitbetalingspercentage dat op 60% ligt. (...)

Een vermindering van het winstniveau door een lastenverzwaring kan behalve door prijsverhoging ook door kostenverlaging worden gecompenseerd. De branche voert aan dat verdere reductie in de variabele kosten niet mogelijk is. In het daartoe aangehaalde KPMG-rapport wordt echter slechts vastgesteld dat de daling van de kosten de laatste jaren sneller is gegaan dan die van de omzet en dat er dus sprake is van kostenreductie. Dat er geen verdere kostenreductie mogelijk is, wordt niet door dat rapport onderschreven."

3.8. In de nota naar aanleiding van het verslag van 2 november 2007 heeft de staatssecretaris van Financiën als volgt geantwoord op vragen omtrent de invoering van kansspelbelasting voor kansspelautomaten (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 9, blz. 77-79):

"Toepassing kansspelbelasting gokautomaten

(...) De eerste vragen betreffen de gevolgen van de voorgestelde maatregel voor de branche en het naar deze gevolgen verrichte onderzoek. Het kabinet heeft zich bij het voorbereiden van de maatregel onder meer gebaseerd op de rapportage over kengetallen van de speelautomatenbranche die door KPMG is uitgebracht en het jaarverslag 2006 van het College van Toezicht op de kansspelen. Op basis van deze gegevens is een beeld gevormd van de uitbreiding van de grondslag van de kansspelbelasting en van de draagkracht van de sector. Een additionele opdracht aan een onderzoeksbureau, zoals de leden van de fractie van de PVV voorstellen, is dan ook niet nodig. Voor de openbaarmaking van het onderhavige wetsvoorstel is geen overleg gevoerd met de branche of het College van Toezicht op de kansspelen. Nadien heeft er op coöperatieve wijze uitwisseling van informatie tussen het ministerie en de branche plaatsgevonden.

De berekening van de uitbreiding van de grondslag van de kansspelbelasting vormt het uitgangspunt van de opbrengstberekening. Bij het berekenen van de meeropbrengst is rekening gehouden met de BTW die de sector op dit moment feitelijk afdraagt. Dit is het saldo van de verschuldigde BTW over de afzet en de verrekenende vooraftrek. De incidentele meeropbrengst door herziening van BTW-aftrek over eerdere investeringen is niet meegenomen in deze berekening. In de budgettaire effecten van het Belastingplan 2008 zijn de opbrengsten conform de bestaande berekeningssystematiek, opgenomen zonder rekening te houden met tweede orde-effecten en gedragseffecten. (...)

De leden van de PvdA-fractie vragen verder wat de voorstellen betekenen voor de brutowinstverdeling tussen de automatenbranche en de mede-exploitanten. In de voorstellen die in het Belastingplan 2008 zijn vervat, wordt de exploitant van de automaat belastingplichtig voor de kansspelbelasting. De grondslag voor de kansspelbelasting is het bruto spelresultaat, het verschil tussen de inleg en de uitgekeerde prijzen. Het bruto spelresultaat wordt volgens een bepaalde sleutel tussen de exploitant en de mede-exploitant verdeeld. De grondslagverbreding van de kansspelbelasting leidt ertoe dat de lasten voor de exploitant stijgen. [voetnoot 1: De exploitant is belastingplichtig voor de kansspelbelasting, terwijl in het huidige systeem de btw wordt gedragen door zowel de exploitant als door de mede-exploitant, ieder voor zijn deel in de bruto spelopbrengst.] Het ligt dan in de rede dat de verdeling van de opbrengst tussen exploitant en mede-exploitant zal worden aangepast."

3.9. Met de nota van wijziging d.d. 2 november 2007 bij het wetsvoorstel Belastingplan 2008 (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 10) wordt in onderdeel 10 voorzien in een vervroeging van de ingangsdatum van de kansspelbelasting op speelautomaten naar 1 juli 2008. De toelichting vermeldt ter zake (blz. 9): "Conform de motie Van Geel c.s. wordt de ingangsdatum van de toepassing van de kansspelbelasting op kansspelautomaten vervroegd naar 1 juli 2008."

3.10. Op 16 november 2007 heeft de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer overleg gevoerd met de staatssecretaris van Financiën over het Belastingplan 2008. Het verslag hiervan is vastgesteld op 21 november 2007. Tijdens dit overleg heeft de staatssecretaris onder meer het volgende medegedeeld omtrent de invoering van kansspelbelastingheffing voor kansspelautomaten (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 61, blz. 10-12):

"Er is veel gezegd over de kansspelbelasting. (...) Daarom begin ik hiermee, want ik beseft dat een verhoging van 19% btw naar 40,85% kansspelbelasting van het ene moment op het andere wel zeer fors is. Hierbij speelt ook nog een rol dat er op grond van Europese regels over enkele jaren btw teruggevorderd zal moeten worden; het is dus een dubbele klap. (...)

Ik weet dat Holland Casino in een brief een alternatief voorstel heeft gedaan, namelijk om in plaats van 40,85% een tarief van 33% aan te houden (...).(...) Ik zeg de Kamer toe dat ik het voorstel om het tarief te verlagen serieus zal bekijken en dat ik mij dan ook zal buigen over de dekkingsproblemen die daarvan het gevolg zullen zijn. (...) Het bedrag van 200 mln. dat in het Belastingplan staat, is additioneel. Het gaat niet om 200 mln. kansspelbelasting. De opbrengst daarvan is veel hoger. Dit betreft additionele belastinginkomsten bovenop de huidige btw-inkomsten. Hierbij is rekening gehouden met een lagere afdracht van Holland Casino. Die 200 mln.

betreft het netto-effect van een hogere opbrengst van de kansspelbelasting. (...) Vanuit de sector is ook een samenloop met het rookverbod genoemd. Er is gevraagd of dat tot een extra probleem leidt – dat zien wij natuurlijk ook wel – en wat op dit moment de winst is. Voor de speelautomatenbranche is de geraamde lastenverzwaring 200 mln.; dat staat ook in de budgettaire dekking. De branche maakt zelf een winst van 121 mln. (...). Daarbovenop kennen horecaondernemers bij wie de automaten staan, een bruto-opbrengst van 126 mln.”

3.11. Bij tweede nota van wijziging d.d. 20 november 2007 van het wetsvoorstel Belastingplan 2008 is het kansspelbelastingtarief voor (onder andere) kansspelautomaten op 29 percent gesteld. In de toelichting is onder het punt ‘Verlaging tarief kansspelbelasting gokautomaten’ het volgende vermeld (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 29, blz. 6):

“Het voorstel om speelautomaten onder de kansspelbelasting te brengen, heeft tot veel discussie geleid, zowel binnen als buiten het parlement. (...) Ik ben gevoelig voor de argumenten die ter tafel zijn gebracht. In het wetgevingsoverleg van 16 november 2007 heb ik dan ook gezegd een tariefverlaging te overwegen. (...) [I]k blijf (...) van mening dat indeling in het «casinoregime» gerechtvaardigd is. (...) Daarmee is nog niets gezegd over de maatvoering. Naar mate de tijd vorderde ben ik tot de conclusie gekomen dat deze inderdaad te fors is. Van een systeem van 19% BTW naar een belasting van 40,85% is een te grote stap. Ook heeft de sector mij ervan overtuigd dat de mogelijkheden om de belasting af te wentelen in deze specifieke branche kleiner zijn dan in andere branches. Om deze redenen heb ik besloten om het tarief voor de door de exploitant af te dragen kansspelbelasting op (...) kansspelautomaten (...) te verlagen tot 29%. (...) Door deze verzachting wordt de lastenverzwaring voor de sector beperkt van € 200 miljoen tot € 110 miljoen.”

3.12. Op 21 november 2007 heeft de staatssecretaris van Financiën tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer van de wetsvoorstellen 31 205 (Belastingplan 2008) en 31 206 (Overige fiscale maatregelen 2008) onder meer het volgende medegedeeld (Handelingen II 2007/08, nr. 26, blz. 1991-1992):

“Met mij is altijd te spreken over alternatieven, maar ik zie uitstel met een jaar op dit moment niet als alternatief. Het kabinet heeft besloten om deze maatregel in te voeren. Het is inderdaad een budgettaire maatregel. (...) Wij hebben een afweging gemaakt van zowel de bedrijfseconomische belangen van de betreffende sector als het belang om een vlucht in de illegaliteit tegen te gaan. (...) Er is geen principiële reden om voor te stellen, het tarief te verlagen. Het is een budgettaire maatregel, die op dit moment beter uitkomt.”

3.13. Op verzoek van de VAN hebben medewerkers van KPMG een rapport opgesteld (gedateerd 27 november 2007) getiteld ‘Rapportage betreffende mogelijke effecten van de 29% kansspelbelastingmaatregel op het business model van de speelautomatenbranche’. Dit rapport vermeldt onder andere het volgende:

“1.1 Achtergrond

In de periode volgend op het uitbrengen van de rapportage betreffende het laatstgenoemde onderzoek [Hof: het onder 3.5 vermelde KPMG-rapport van 27 september 2007] heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven dat hij voornemens is om de voorgestelde kansspelbelasting voor kansspelautomaten vast te stellen op 29% in plaats van de eerder voorgestelde 40,85%. Tegelijkertijd heeft de VAN nader onderzoek laten verrichten naar één van de in dit rapport beschreven mogelijke indirecte effecten van de voorgestelde overheidsmaatregelen: de herziening op de in aftrek gebrachte BTW op activa. Tot slot verwacht de VAN dat de voorgestelde invoering van het rookverbod in de horeca en amusementsbranche aanzienlijke effecten zal hebben op de omzet van de speelautomatenbranche en daarmee op de eerder berekende mogelijke effecten van de invoering van de kansspelbelasting en de vrijstelling van BTW bij de exploitatie van kansspelautomaten. Naar aanleiding van deze ontwikkelingen heeft de VAN aan KPMG gevraagd deze aspecten te betrekken bij de eerder berekende mogelijke effecten van de invoering van de kansspelbelasting en de vrijstelling van BTW bij de exploitatie van kansspelautomaten.

(...)

1.3 Verrichte werkzaamheden

(...) De aard van de hiervoor beschreven uitgevoerde werkzaamheden brengt met zich mee dat op cijfermateriaal geen accountantscontrole is toegepast, terwijl tevens geen beoordelingsopdracht is uitgevoerd. Een en ander impliceert dat aan onze rapportage geen zekerheid met betrekking tot de getrouwheid van het onderliggend cijfermateriaal kan worden ontleend. (...)

(...)

2 Bevindingen

(...)

2.1 Mogelijke effecten initiële rapportage (40,85% kansspelbelasting)

Ter vergelijking hebben wij in onderstaande tabel de mogelijke effecten weergegeven zoals benoemd in onze initiële rapportage. (...)

Impact overheidsmaatregelen speelautomatenbranche (EUR x 1.000)

Huidig BTW KSB 40,85%

	Effect omzet	Effect kosten	Effect Totaal	regime: direct	regime: resultaat	resultaat
Subsegment	BTW	BTW	belasting	effecten	kabinetsbeleid	1.000.000) 1.000.000)
Horeca	22.462	- 7.024	-57.469	p.m.	-42.031	14 -28
Amusementscentra	69.815	-21.831	-178.620	p.m.	-130.637	107 -24
Totaal	92.277	-28.885	-236.089	p.m.	-172.668	121 -51

Horeca 22.462 - 7.024 -57.469 p.m. -42.031 14 -28

Amusements

centra 69.815 -21.831 -178.620 p.m. -130.637 107 -24

Totaal 92.277 -28.885 -236.089 p.m. -172.668 121 -51

2.2 Mogelijke effecten wijziging kansspelbelastingtarief (29% kansspelbelasting)

De Staatssecretaris van Financiën is voornemens om het kansspelbelastingtarief vast te stellen op 29% in plaats van de eerder voorgestelde 40,85%. Dientengevolge zal het "Effect kansspelbelasting" dalen in vergelijking met het effect zoals berekend in onze eerdere rapportage.

Impact overheidsmaatregelen speelautomatenbranche (EUR x 1.000)

Huidig BTW KSB 29%

	Effect omzet	Effect kosten	Effect Totaal	regime: direct	regime: resultaat	resultaat
Subsegment	BTW	BTW	belasting	effecten	kabinetsbeleid	1.000.000) 1.000.000)
Horeca	22.462	- 7.024	-40.798	p.m.	-25.360	14 -11
Amusementscentra	69.815	-21.831	-126.805	p.m.	-78.821	107 28
Totaal	92.277	-28.885	-167.603	p.m.	-104.181	121 17

Horeca 22.462 - 7.024 -40.798 p.m. -25.360 14 -11

Amusements-

centra 69.815 -21.831 -126.805 p.m. -78.821 107 28

Totaal 92.277 -28.885 -167.603 p.m. -104.181 121 17

Uit bovenstaande tabel blijkt dat het "Effect kansspelbelasting" EUR 167,6 miljoen bedraagt. Daarmee neemt het totale negatieve effect voor de kansspelautomatenbranche af met EUR 68,5 miljoen. Het totale effect op het resultaat voor belastingen bedraagt EUR 104,2 miljoen en het huidige resultaat voor belastingen afgerond EUR 121 miljoen. Per saldo zou dit resulteren in een totaalwinst van afgerond EUR 17 miljoen. Voor het subsegment speelautomatenexploitatie in de horeca bedraagt hierbij echter het verlies afgerond EUR 11 miljoen.

2.3 Effecten invoering rookverbod

Het bestuur van de VAN verwacht dat de voorgenomen invoering van het rookverbod in de horeca en amusementscentra aanzienlijke gevolgen voor de kansspelautomatenbranche zal hebben. Dit effect betreft volgens het bestuur van de VAN een omzetsdaling van 15% [voetnoot 1: Deze aanname is niet door KPMG getoetst. Het effect zal een eindigheid kennen in de tijd op basis van soortgelijke maatregelen in Ierland, Schotland en Engeland.] Dit percentage is door de VAN bepaald op basis van diverse rapportages en artikelen over de effecten van een rookverbod op de inkomsten van de speelautomatenbranche in diverse landen waar dit rookverbod ingevoerd is. Ten aanzien van dit percentage hebben wij geen werkzaamheden verricht. In onderstaande tabel hebben wij naast de wijziging van het tarief kansspelbelasting tevens de door de VAN verwachte effecten van het rookverbod opgenomen.

Impact overheidsmaatregelen speelautomatenbranche en rookverbod (update) (EUR x 1.000)

KSB 29%

Huidig BTW regime/rook

Effect Effect regime: verbod:

omzet kosten Totaal direct resultaat resultaat

vervallen vervallen Effect Effect Andere effect voor winst- voor winst-

afdracht aftrek daling kansspel- indirecte maatregelen belasting (x belasting (x

Subsegment BTW BTW omzet belasting effecten kabinetsbeleid 1.000.000) 1.000.000)

Horeca	22.462	- 7.024	-21.102	-34.678	p.m.	-40.342	14	-26
Amusements								
centra	69.815	-21.831	-65.589	-107.784	p.m.	-125.389	107	-18
Totaal	92.277	-28.885	-86.691	-142.462	p.m.	-165.731	121	-44

Het rookverbod en daarmee de verwachte omzetsdaling heeft een tweetal effecten. Ten eerste zal de winst voor belasting dalen als gevolg van de daling in inkomsten (kolom "Effect daling omzet"). Daarnaast daalt de grondslag voor de heffing van de kansspelbelasting waardoor het "Effect kansspelbelasting" afneemt in vergelijking met het effect van de berekening in paragraaf 3.2. Bij de berekening van het effect van het rookverbod hebben wij aangenomen dat het huidige kostenniveau zal worden gehandhaafd. Uit bovenstaande tabel blijkt dat het totale effect op het resultaat voor belastingen groter is dan het huidige resultaat voor belastingen. Per saldo zou dit resulteren in een totaalverlies van afgerond EUR 44 miljoen.

2.4 Effecten herziening BTW

KPMG Meijburg heeft in opdracht van de VAN het indirecte effect van de herziening op de in aftrek gebrachte BTW op activa gekwantificeerd. (...) KPMG Meijburg heeft door middel van een deelwaarneming de effecten van de herziening berekend. In totaal zijn 9 bedrijven met een geschat marktaandeel van 37% betrokken in de deelwaarneming. Uit deze berekening blijkt dat voor deze bedrijven het effect van de herziening EUR 9.591.000 miljoen bedraagt voor de roerende investeringsgoederen en EUR 6.159.000 miljoen voor de onroerende investeringsgoederen derhalve EUR 15.750.000 in totaal (EUR +/- 43 miljoen bij 100% marktaandeel).

In vergelijking met de overige effecten zijn deze bedragen éénmalige lasten die over een periode van 4 jaar (roerende investeringsgoederen) of 9 jaar (onroerende investeringsgoederen) op basis van de herzieningsregels gespreid betaald moeten worden.

In de berekening is geen rekening gehouden met het uit deze gespreide betaling voortvloeiende rente-effect.

2.5. Conclusie

(...) In de volgende conclusies dient men rekening te houden met afrondings-verschillen.

- De voorgestelde maatregel van 40,85% KSB heeft een totaal direct negatief effect van EUR 173 miljoen op de EUR 121 miljoen winst van de gehele speelautomatenbranche wat per saldo zou resulteren in een totaalverlies van EUR 51 miljoen.
- Zonder rekening te houden met het effect van het rookverbod, heeft de voorgestelde maatregel van 29% KSB een totaal direct negatief effect van EUR 104 miljoen negatief op de EUR 121 miljoen winst van de gehele speelautomatenbranche wat per saldo zou resulteren in een totaalwinst van EUR 17 miljoen. Voor het subsegment speelautomatenexploitatie in de horeca bedraagt hierbij echter het verlies EUR 11 miljoen.
- Rekening houdend met het 15% omzetzakende effect van het rookverbod, heeft de voorgestelde maatregel van 29% KSB gecombineerd een totaal direct negatief effect van EUR 166 miljoen op de EUR 121 miljoen winst van de gehele speelautomatenbranche wat per saldo zou resulteren in een totaalverlies van EUR 44 miljoen.
- Indirect effect van de kansspelbelastingmaatregel is herziening op de eerder in aftrek gebrachte BTW. Dit effect is onafhankelijk van het percentage KSB en is voor 9 VAN bedrijven (37% marktaandeel) geschat op een extra negatief effect van EUR 16 miljoen (EUR -/- 43 miljoen bij 100% marktaandeel).
- Naast bovenstaande berekeningen bestaan er meerdere belangrijke indirecte effecten die negatief van invloed zijn op het totale resultaat van de branche en een direct negatief effect op de horeca/mede-exploitant. Deze zijn uitgebreid omschreven in de initiële rapportage van 20 september 2007.

3 Tot slot

Deze rapportage dient te worden gelezen in samenhang met het rapport "Prinsjesdag 2007 - Rapportage betreffende de mogelijke impact van de voorgestelde overheidsmaatregelen op de speelautomatenbranche" van 20 september 2007. Alle bepalingen, beperkingen en voorbehouden uit dit rapport zijn onverminderd van kracht voor deze rapportage."

3.14. Op 12 december 2007 heeft de vaste commissie voor Financiën van de Eerste Kamer het verslag vastgesteld ter zake van de wetsvoorstellen 31 205 en 31 206. Daarin worden onder andere de volgende vragen gesteld (Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, B, blz. 3):

"Toepassing kansspelbelasting gokautomaten

Blijkens de nota naar aanleiding van het verslag (pagina 77) is voor de openbaarmaking van het Belastingplan 2008 geen overleg gevoerd met de speelautomatenbranche of met het College van Toezicht op de kansspelen. Hoe beoordeelt de regering dit ontbreken van vooroverleg in het kader van de vereisten voor een zorgvuldige wetgeving nu het om wetgeving gaat die vergaande consequenties voor de bedrijfsvoering van deze sector lijkt te hebben?

De leden van de CDA-fractie ontvangen graag een reactie van de regering op de stelling dat invoering van deze maatregel een schending is van artikel 1 van het Eerste Protocol van het Europees verdrag voor de Rechten van de Mens, onder meer omdat de maatregel niet voldoet aan het vereiste van een «fair balance» tussen de evenredigheid van de gebruikte middelen en het doel dat met de maatregel wordt nagestreefd, aangezien er sprake zou zijn van een «individual and excessive burdens» voor de betrokken ondernemers."

3.15. In de nota naar aanleiding van het verslag is op deze vragen als volgt geantwoord (Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, C, blz. 22 en 23):

"Toepassing kansspelbelasting gokautomaten

De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de PvdA informeren naar het overleg dat is gevoerd met de speelautomatenbranche en/of met het College van Toezicht op de kansspelen. Vóór indiening van dit wetsvoorstel is geen overleg gevoerd met de branche of het College van Toezicht op de kansspelen. Nadien heeft er op coöperatieve wijze uitwisseling van informatie tussen het ministerie van Financiën en de branche plaatsgevonden.

De leden van de fractie van het CDA vragen een reactie op de stelling dat invoering van de maatregel een schending is van artikel 1 van het Eerste Protocol van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (EVRM). Volgens het Europese Hof voor de Rechten van de Mens in Straatsburg heeft de staat in belastingzaken een ruime beoordelingsvrijheid (a wide margin of appreciation). De Hoge Raad past het EVRM dienovereenkomstig toe en is – zo leert het verleden – uiterst terughoudend om te oordelen dat de Nederlandse wetgever buiten de «wide margin of appreciation» treedt. Ik ben van mening dat de maatregel niet in strijd is met het EVRM.

(...)

De leden van de fractie van de PvdA vragen een reactie op de stelling van de speelautomatenbranche dat een sanering moet worden verwacht.

Duidelijk is dat de maatregel om kansspelautomaten in de heffing van kansspelbelasting te gaan betrekken een forse lastenverzwaring voor de branche tot gevolg heeft. Om die reden is bij de tweede nota van wijziging het voorgestelde tarief verlaagd van 40,85% naar 29%. KPMG heeft de effecten op de branche van de gewijzigde maatregel doorgerekend. [voetnoot 1: KPMG: Rapportage betreffende kansspelbelastingmaatregel, 27 november 2007] Uit deze berekening blijkt dat de branche in totaal, ook als geen rekening wordt gehouden met afwenteling en de mogelijke wijziging van de afdracht aan horecaondernemers, winstgevend zal blijven. Bovenop de effecten van de belastingmaatregel komen de effecten van het rookverbod dat eveneens per 1 juli 2008 in werking treedt. Onder dezelfde veronderstellingen – geen afwenteling, ongewijzigde kosten bij dalende omzet, ongewijzigd afdrachtpercentage aan de horecaondernemer – leidt dit wel tot verlies. Hierover zegt KPMG echter dat de effecten van tijdelijke aard zullen zijn.”

3.16. Tijdens de plenaire behandeling in de Eerste Kamer van de wetsvoorstellen 31 205 en 31 206 is in tweede termijn (op 18 december 2007) door een aantal leden een motie ingediend (motie van het lid Biermans c.s., Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, F) waarin onder meer het volgende wordt overwogen:

“(...) dat in het belastingplan een zeer forse verhoging van de kansspelbelasting voor speelautomaten is opgenomen;

(...) dat over dat voorstel nauwelijks overleg met de sector heeft plaatsgevonden;

(...) dat een reële dreiging bestaat dat grote economische schokken van deze maatregel uitgaan en faillissement voor een groot aantal exploitanten dreigt;

(...) spreekt als haar mening uit, dat alvorens tot invoering over te gaan aan de Kamer inzicht te geven in de aannemelijke effecten op de bedrijfsvoering van de exploitanten (...).”

3.17. De staatssecretaris van Financiën heeft de motie-Biermans c.s. ontraden. Hij heeft in dit verband het volgende opgemerkt (Handelingen I 2007/08, nr. 15, blz. 637):

“De heer Biermans heeft verder zijn zorgen uitgesproken over de winstgevendheid van de speelautomatenbranche. De heer De Boer pleitte er daarentegen voor om het tarief alsnog op 40,85% vast te stellen wanneer de gevolgen van de huidige maatregel voor de sector mee blijken te vallen. Het kabinet heeft ervoor gekozen om de eerder voorgenomen maatregel van 40,85% te mitigeren en het tarief vast te stellen op 29%. Ik heb aangegeven dat de sector daardoor winstgevend blijft. Ik ben mij er echter ook van bewust dat de sector zelfs bij dit tarief wordt getroffen door een forse lastenverzwaring. Ik kan de heer De Boer dan ook antwoorden dat een verhoging van het voorgestelde tarief van 29% niet aan de orde is. Ik ontraad aanneming van de motie-Biermans over de effecten op de bedrijfsvoering door exploitanten in de kansspelautomatenbranche. Het Belastingplan kan namelijk op dit punt niet meer worden gewijzigd.”

3.18. De hiervoor vermelde motie-Biermans c.s. is door de Eerste Kamer op 18 december 2007 aangenomen, evenals de wetsvoorstellen 31 205 en 31 206. Het Belastingplan 2008 is in het Staatsblad opgenomen als Wet van 20 december 2007 (Stb. 562) tot wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008).

3.19. Met dagtekening 15 mei 2008 hebben drie onderzoekers van Berenschot het rapport 'Een kansloze maatregel? Onderzoek naar de effecten van invoering kansspelbelasting op exploitatie van speelautomaten' uitgebracht. De samenvatting van dit rapport (blz. 1) luidt – voor zover thans relevant – als volgt:

"Het directe en aantoonbare financiële effect op de sector is door KPMG becijferd. De rentabiliteit van exploitanten wordt tot nul gereduceerd. (...)

Door Ernst & Young is becijferd tot welke waardevermindering van de ondernemingen de beoogde belastingmaatregel zal leiden. De berekening komt uit op een waardeverlies van € 643 miljoen; 73% van de huidige waarde verdampt.

Omdat het gemiddelde rendement van een sector tot nul of licht negatief wordt gereduceerd, achten wij het op basis van statistische analyse aannemelijk dat dit zal leiden tot faillissementen en bedrijfsbeëindigingen van 25% van de exploitanten (...). (...)

De mogelijkheid de belastingverhoging aan de spelers door te berekenen is er niet tot nauwelijks, hetgeen kan worden afgeleid uit het feit dat de uitkeringspercentages in de branche veel hoger zijn dan het wettelijk minimum van 60%. (...)

Het is duidelijk en aantoonbaar dat de voorgestelde maatregel een "grote economische schok" teweeg brengt voor de exploitanten, maar ook voor de fabrikanten, importeurs, toeleveranciers en de horeca."

3.20. Bij brief van 9 mei 2008 heeft de vaste commissie voor Financiën van de Eerste Kamer de staatssecretaris van Financiën gevraagd naar de stand van zaken met betrekking tot de uitvoering van de motie-Biermans c.s.; bij brief van 21 mei 2008 heeft de vaste commissie hierover aanvullende vragen gesteld (Verslag van een schriftelijk overleg (vastgesteld 10 juni 2008), Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, M, blz. 2 en 3). De staatssecretaris van Financiën heeft hierop bij brief van 6 juni 2008 – voor zover thans van belang – als volgt gereageerd (Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, M, blz. 4-5 en 7):

"Met de voorliggende brief geeft het kabinet uitvoering aan de motie-Biermans en gaat het in op de genoemde vragen en toezeggingen.

Onderzoeken naar de bedrijfseconomische situatie van de bedrijfstak

Naar aanleiding van het aannemen van het Belastingplan en de motie-Biermans heeft het kabinet een nadere analyse uitgevoerd van het cijfermateriaal dat bij de opstelling van het Belastingplan 2008 is gebruikt. Daarna zijn nog verschillende nieuwe onderzoeken verschenen. Ook deze zijn geanalyseerd. De bevindingen van deze analyse zijn opgenomen in de bijlage bij deze brief. (...) De bedrijfseconomische situatie van de speelautomatenbranche als geheel is goed en uitgebreid gedocumenteerd. Periodiek laat de brancheorganisatie, de VAN, KPMG Business Advisory Services onderzoek doen naar de omvang, opbouw en ontwikkeling van de speelautomatenbranche. Ten tijde van de opstelling en parlementaire behandeling van het Belastingplan 2008 was 2005 het laatste jaar waarover voor de totale speelautomatenbranche cijfers beschikbaar waren. [voetnoot 1: Zie onder andere: KPMG: VAN Speelautomaten

Brancheorganisatie, Rapportage betreffende kansspelbelastingmaatregel, 27 november

2007.] Deze door KPMG gepubliceerde cijfers vormden de basis voor de berekeningen die zijn gemaakt bij de voorbereiding van het Belastingplan 2008. Inmiddels heeft KPMG ook cijfers over het jaar 2006 gepubliceerd. Op de cijfers uit die publicatie zijn twee nieuwe onderzoeken in opdracht van de branche gebaseerd. [voetnoot 2: Ernst & Young: Effect op de ondernemingswaarde als gevolg van de invoering van de kansspelbelasting, maart 2008, en Berenschot: Een kansloze maatregel? Onderzoek naar de effecten van invoering kansspelbelasting op exploitatie van speelautomaten, 15 mei 2008.] Het betreft hier een rapportage van Ernst & Young Transaction Advisory Services (EY-TAS) en één van Berenschot. Voor beide rapportages geldt dat zij grotendeels zijn gebaseerd op het cijfermateriaal van KPMG. Er is dus eerder sprake van interpretatie dan van het toevoegen van informatie.

Het rapport van EY-TAS gaat ervan uit dat de exploitatie van het jaar 2006 zonder aanpassingen maatgevend is voor een eeuwigdurende vrije geldstroom en berekent op basis van die geldstroom het effect van de maatregel op de (aandeelhouders)waarde van de bedrijfstak.

De rapportage van Berenschot construeert op basis van de exploitatie van de totale branche in

2006 een theoretische verdeling van de winstgevendheid over de verschillende bedrijven in de branche. Op basis van deze geconstrueerde verdeling worden uitspraken gedaan over effecten voor individuele bedrijven. (...)

Daarnaast heeft het ministerie van Financiën ook zelf een uitgebreide interpretatieve analyse uitgevoerd die net als de aanvullende rapporten van de branche op het cijfermateriaal in het KPMG-rapport is gebaseerd. Deze analyse is ook vergeleken met de beide hierboven genoemde aanvullende rapporten. De neerslag van deze analyse treft u aan in deze brief en in de bijlage. Deze nadere analyse van de bestaande cijfers en de nieuwe cijfers en interpretaties hebben het beeld dat bestond ten tijde van de behandeling van het Belastingplan in de Eerste Kamer niet wezenlijk veranderd. Destijds heeft het kabinet aangegeven dat ook toepassing van het bij nota van wijziging verlaagde tarief van 29% kansspelbelasting op speelautomaten een forse lastenverzwaring voor de sector inhoudt. Dit standpunt van het kabinet was al ingegeven door de beschikbare gegevens van KPMG (...).

(...)

Economische effecten voor de branche

(...) 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.

Ook met betrekking tot de economische effecten wil het kabinet bezien of er nadere mogelijkheden zijn. In de eerste plaats door het reeds genoemde tegengaan van oneigenlijke concurrentie door illegale internetkansspelen. Door deze in de kansspelbelasting te betrekken ontstaat er een fiscaal belang waardoor de Belastingdienst en de FIOD-ECD kunnen handhaven. In de tweede plaats door toe te staan dat in speelhallen gespeeld mag worden met tegoeden op chipkaarten (coinless/cashless play). Hierdoor kunnen de kosten van de exploitatie van speelautomaten lager worden, omdat de automaten minder geleegd en bijgevuld hoeven te worden, minder storings- en onderhoudsgevoelig worden, en het risico van criminaliteit afneemt. In de derde plaats is het kabinet bereid te onderzoeken – indien een dergelijke maatregel op draagvlak kan rekenen binnen de kansspelbranche – of een indexatie van het maximale gemiddelde uurverlies en daarmee samenhangende bedragen uit het Speelautomatenbesluit 2000 mogelijk is. De bedragen in het genoemde besluit zijn niet meer veranderd sinds de invoering van de euro per 1 januari 2002. Sindsdien heeft de inflatiecorrectie in de verschillende belastingwetten 11,9% bedragen. Door de geldontwaarding is het kansspelbeleid dus sluipenderwijs restrictiever geworden. Bij indexering achteraf zou bij voorbeeld het maximaal gemiddeld uurverlies voor automaten in de horeca op € 45 komen.

Tenslotte zal de Belastingdienst in overleg blijven met de branche over de uitvoering van deze maatregel en mij regelmatig informeren over de concrete gevolgen van de maatregelen uit het Belastingplan in de kansspelbranche.”

3.21. De bijlage bij de hiervoor genoemde brief van 6 juni 2008, getiteld 'De bedrijfseconomische situatie van de speelautomatenbranche', bevat onder andere de volgende informatie (Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, M, blz. 8-11):

“De winstgevendheid van de omzet op de speelautomaten is slechts bekend voor zover deze ten goede komt aan de exploitanten van de automaten. In tabel 1 is het verloop van de opbrengst en de winstgevendheid in de loop der jaren weergegeven.

Tabel 1: netto spelopbrengst speelautomaten en winst speelautomatenbranche als percentage van de opbrengst (excl. BTW)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
automaten in de horeca						
opbrengst horecaondernemer	168	152	144	153	127	128
winstpercentage	onb.	onb.	onb.	onb.	onb.	onb.
opbrengst exploitant automaat	158	143	135	139	118	120

winstpercentage	12%	2%	1%	7%	11%	10%
-----------------	-----	----	----	----	-----	-----

automaten in speelautomatenhallen

opbrengst	391	390	429	426	367	388
winstpercentage	23%	17%	29%	23%	29%	24%
totaal						
opbrengst (excl. BTW)	717	685	708	718	612	636

Meer dan de helft, 52%, van de opbrengst van automaten in de horeca wordt aan de horecaondernemer afgedragen. De kosten van de horecaondernemers worden niet door KPMG gepubliceerd en daarom geldt hetzelfde voor hun winst. Voor de speelautomatenbranche is de winst op hun aandeel in de opbrengst van de automaten een stuk lager dan de winst op speelautomatenhallen. Wel lijkt de winstgevendheid in 2005 sterk toegenomen. De winstgevendheid van de speelautomatenhallen schommelt de laatste jaren tussen 23 en 29%. In tabel 2 is de kostenopbouw voor de speelautomatenbranche weergegeven. Hierbij is de afdracht aan de horecaexploitant buiten beschouwing gelaten. (...)

Tabel 2: kostenopbouw speelautomatenbranche 2006 (incl. opbrengst behendigheidsautomaten)

Kostenopbouw in 2006 (mln.euro's)	totaal	horeca	speelautomaten-	hallen
Personeelskosten	147 28%	46 36%	101 26%	
Overige kosten	161 31%	42 33%	119 30%	
Afschrijving goodwill	19 4%	4 3%	15 4%	
Overige afschrijvingen	56 11%	16 13%	39 10%	
Rentelasten	26 5%	5 4%	21 5%	
Winst	108 21%	13 10%	95 24%	

Totaal (excl. BTW, excl. afdracht horecaondernemer)	517 100%	126	391
---	----------	-----	-----

Effecten van het Belastingplan 2008 op de winstgevendheid van de kansspelsector

Ten gevolge van het Belastingplan 2008 zal per 1 juli 2008 de bruto spelopbrengst van kansspelautomaten niet langer onder de BTW vallen, maar onder de kansspelbelasting. Dit heeft een aantal gevolgen voor de branche. (...) In tabel 3 is weergegeven hoe deze effecten door KPMG worden gekwantificeerd.

tabel 3: effecten van het Belastingplan 2008 op de winst van de kansspelbranche

winst voor vpb 2006	effect huidige systeem	hogere betaalde BTW	effect vallen 1/7/08	vermindering aftrek systeem	winst[1] 2006
Horeca-automaten	13	- 19	- 8	- 13	
Speelautomatenhallen	95	- 60	- 25	+ 10	
TOTAAL	108	- 79	- 33	- 3	

[Voetnoot 1: Onder de veronderstelling van gelijkblijvende afzet, gelijkblijvende kosten en een gelijkblijvende verdeling tussen exploitant van de automaat en horecaondernemer.]

Uit de opstelling blijkt, dat de speelautomatenhallen € 10 mln. winst blijven maken en dat de automaten in de horeca voor de speelautomatenbranche verlies zullen gaan opleveren. Daarbij is aangenomen dat de verdeling van de netto spelopbrengst (na aftrek van de kansspelbelasting) tussen de exploitant van de automaat en de horecaondernemer niet verandert. [voetnoot 1: Dit houdt in dat de gemiddelde verdeling van de bruto-opbrengst wordt: 63% voor de exploitant van

de automaat en 37% voor de horecaondernemer. De horecaondernemer hoeft over dit bedrag geen BTW meer af te dragen.] Meer dan de helft van de bruto omzet van automaten in de horeca gaat naar de horecaondernemer.

Over de kosten voor de horecaondernemer is tegenstrijdige informatie beschikbaar. Berenschot (...) lijkt de afdracht van de kansspelsector aan de horeca geheel toe te rekenen aan het resultaat van de horeca.

(...)

Door het Belastingplan wordt de relatie met de horecaondernemer – de mede-exploitant – gewijzigd. Onder de bestaande regeling draagt de horecaondernemer BTW af over zijn deel van het bruto spelresultaat. Onder de nieuwe wet wordt de exploitant van de automaat belastingplichtig voor het gehele resultaat van de automaten, dus ook voor het gedeelte van de opbrengst dat aan de mede-exploitant wordt afgedragen. Indien de verdeling van de bruto opbrengst ongewijzigd zou blijven, zou de mede-exploitant erop vooruit en de exploitant van de automaat er verder op achteruit gaan. Het ligt dus voor de hand dat de branche tot een andere verdeling van de opbrengst zal komen.

Het rookverbod in de horeca

In bovenstaande tabellen is geen rekening gehouden met de gevolgen van het rookverbod in de horeca per 1 juli 2008. Daarvan zal ook de kansspelsector gevolgen ondervinden. Deze gevolgen worden geraamd op een tijdelijke afname van de omzet met 15%. Deze afname is, naar verwachting van KPMG van voorbijgaande aard.

Herziening reeds in aftrek gebrachte BTW

Hierboven zijn de structurele effecten beschreven van het Belastingplan 2008. Er is tevens sprake van een incidenteel effect op de branche. De exploitatie van speelautomaten zal met ingang van 1 juli 2008 vrijgesteld zijn van BTW-heffing. De consequentie hiervan is dat – naast het al eerder beschreven feit dat input-BTW niet langer verrekenbaar is – eerder in aftrek gebrachte BTW ter zake van investeringsgoederen gecorrigeerd zal moeten worden. Het gaat daarbij om de BTW die nog toe te rekenen is aan niet verstreken herzieningstermijnen. (...) De herziening zal gespreid over de jaren plaatsvinden. KPMG becijfert dit effect in totaal op € 43 mln. De jaarlijkse betaling zal de eerste jaren in de orde van grootte van € 10 mln. liggen.

Overige rapportages

Hierboven is al gememoreerd dat behalve de actualisatie van de cijfers voor de branche door KPMG nog twee rapporten in opdracht van de branche het licht hebben gezien. Het betreft hier een rapportage van Ernst & Young Transaction Advisory Services (EY-TAS) en één van Berenschot. Voor beide rapportages geldt, zoals hierboven opgemerkt, dat zij grotendeels zijn gebaseerd op het cijfermateriaal van KPMG, waardoor eerder sprake is van interpretatie dan van het toevoegen van informatie.

EY-TAS geeft aan (...) zelf geen onderzoek te hebben verricht naar de mogelijke effecten van de voorgenomen overheidsmaatregelen. (...) Ook Berenschot baseert zich in hoofdzaak op de cijfers van KPMG. (...)

De nadere analyse van de bestaande gegevens en de rapportages die na het aannemen van het Belastingplan 2008 zijn verschenen, werpen geen wezenlijk ander licht op de effecten van de maatregel dan reeds bestond ten tijde van de behandeling van genoemd wetsvoorstel in de Tweede en Eerste Kamer."

3.22. Tijdens de plenaire behandeling door de Eerste Kamer – op 24 juni 2012 - van het verslag van het schriftelijk overleg van de vaste commissie voor Financiën met de staatssecretaris van Financiën (Kamerstukken I 2007/08, 31205 en 31206, M) over de uitvoering van de motie-Biermans c.s. heeft de staatssecretaris van Financiën onder meer het volgende verklaard (Handelingen I 2007/08, nr. 35, blz. 1459-1464):

"Naar aanleiding van de motie-Biermans c.s. heeft het ministerie van Financiën een uitgebreide interpretatieve analyse uitgevoerd op basis van de desbetreffende informatie. In januari van dit jaar verschenen de cijfers over het jaar 2006. (...) Ook die cijfers zijn vervolgens bij de analyse door het ministerie betrokken. Deze cijfers hadden wij in het afgelopen najaar, bij de behandeling

van het Belastingplan, namelijk nog niet. Op basis van deze nieuwe cijfers hebben wij eind maart overleg gevoerd met de branche. Daarna is nog een aantal andere rapporten verschenen, waaronder een door Ernst & Young en een door Berenschot. Deze rapporten zijn gebaseerd op dezelfde branchecijfers van KPMG.

In het algemeen betreft het grootste discussiepunt, dat hier al uitgebreid aan bod is gekomen, de volgende vraag: ga je er bij een bepaalde belastingmaatregel van uit dat er geen enkele vorm van kostenbesparing of afwenteling zal plaatsvinden, of blijkt een branche wel in enige of in redelijke mate adaptief te zijn als er een belangrijke wijziging ontstaat? Ik merk dat dit hier een discussiepunt is. Ik proef dat het merendeel van deze Kamer met mij verwacht dat in ieder geval wijzigingen binnen de branche optreden. Wat betreft het adaptief vermogen, kan men niet helemaal ceteris paribus redeneren. Er zal ook een aantal andere ontwikkelingen plaatsvinden. Zo zijn er mogelijkheden van kostenreductie en de afwenteling op de speler of de mede-exploitant. (...)

Natuurlijk moet je dan wel binnen de bestaande regels en afspraken blijven. (...)

Dit brengt mij op de vraag hoe de rapporten ermee omgaan. De winstgevendheid wordt bij de sector berekend bij gelijkblijvende omzet, gelijkblijvende kosten en gelijkblijvende netto-opbrengstverdeling met de mede-exploitant; dit is over het algemeen de horecaondernemer bij wie de automaten geplaatst zijn. (...) Het kabinet is van oordeel dat verschillende exploitanten met elkaar zullen zoeken naar maatregelen en mogelijkheden tot kostenreductie en afwenteling op anderen, bijvoorbeeld de speler en de mede-exploitant. Daarbij moeten zij uiteraard binnen de bestaande maatregelen blijven. Zoals gezegd, is het kabinet bereid om een aantal toezeggingen te doen op dit punt, zoals coinless of cashless pay en indexatie van het maximaal gemiddeld uurverlies. (...)

Naar aanleiding van terechte vragen van de fracties van PvdA en CDA over hoe het precies zit tussen de exploitant en de mede-exploitant, kan ik het volgende opmerken. In de exploitatieovereenkomst die, naar mij is verteld als standaard wordt gebruikt, staat in artikel 11, lid 1b: "Deze overeenkomst eindigt indien de exploitatie naar oordeel van de exploitant onrendabel is en hij afziet van de plaatsing van vervangende speelautomaten." Er is niet eens sprake van verliesgevend; als de exploitatie verliesgevend is, zal ze in ieder geval onrendabel zijn, maar als een bepaalde plaatsing niet voldoet aan de eisen die aan de rentabiliteit ervan gesteld zijn – het kan dus zelfs om een winstgevende exploitatie gaan, maar dan een onvoldoende winstgevende – eindigt de overeenkomst kennelijk ook al. In een dergelijk contract heeft de exploitant geen enkele verplichting jegens de mede-exploitant om een onrendabele exploitatie te laten voortbestaan.

Stel nu dat een dergelijke clause in een bepaald contract niet is opgenomen. (...) Hoewel het een civielrechtelijke kwestie is, gaat het hierbij natuurlijk altijd om een afweging van de feiten en omstandigheden door de rechter. Artikel 6:258 van het Burgerlijk Wetboek (...) biedt de betrokken partijen mogelijkheden om tot een herverdeling te komen. Op grond van dit artikel kan de rechter op verzoek van een van de partijen een overeenkomst wijzigen of geheel of gedeeltelijk ontbinden als ongewijzigde instandhouding daarvan naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid door de wederpartij niet verwacht mag worden. Dus naast de genoemde clause in het standaardcontract voorziet het Burgerlijk Wetboek in een algemene vangnetbepaling die de rechter de mogelijkheid biedt om de feiten en omstandigheden af te wegen bij een oordeel over de vraag of er sprake is van een onvoorziene omstandigheid die zou moeten leiden tot een andere verdeling van de opbrengst. De regering acht deze mogelijkheden voldoende om in het geweer te komen tegen een eventuele onredelijke uitkomst van de wetswijziging. (...)

De fracties van de ChristenUnie en de SGP hebben een vraag gesteld over de winstgevendheid voor de mede-exploitant. Door Koninklijke Horeca Nederland werd ervan uitgegaan dat de kosten voor de mede-exploitant kunnen oplopen tot wel 70%. Een beperkt onderzoek van de Belastingdienst heeft echter uitgewezen dat de kosten voor de mede-exploitant zo'n 4% van de brutospelopbrengst bedragen. Dat is een heel ander percentage (...). Natuurlijk is niet alles onderzocht. De Belastingdienst heeft een aantal situaties onderzocht. Daaruit blijkt dat de mede-exploitant relatief lagere kosten heeft. Wel weten wij dat in de onderbouwing door Koninklijke Horeca Nederland heel veel kosten zijn meegenomen die naar redelijkheid niet geacht mogen worden gerelateerd te zijn aan de kansspelautomaat. Dat zijn namelijk meer algemene kosten. Wellicht dat daardoor een deel van het verschil is ontstaan. (...)

De crux van al die rapporten is natuurlijk of door de toevoeging van het jaar 2006 – wat eigenlijk de meest substantiële wijziging is – een substantieel verschil is ontstaan met de situatie in het najaar toen wij over verschillende rapporten beschikten en de Tweede Kamer, de Eerste Kamer en het kabinet nadat al die informatie was geanalyseerd, tot het oordeel zijn gekomen dat de kansspelbelasting op 1 juli 2008 zou kunnen worden ingevoerd. De vraag is nu of die wijziging tot een andersluidend standpunt zou moeten luiden van de Staten-Generaal of van het kabinet. Menig woordvoerder heeft hier ook al betoogd dat dit niet het geval is. De Staten-Generaal heeft in het najaar van 2007 een afweging kunnen maken op basis van informatie die sinds dat moment niet fundamenteel is veranderd.”

3.23. Tijdens het hiervoor genoemde overleg is door de leden van de VVD-fractie een motie ingediend (Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, N) met de volgende inhoud:

“overwegende, dat de Kamer van mening is dat een (nieuwe) belastingmaatregel niet mag leiden tot een (mogelijk) faillissement van een (behoorlijk) deel van de sector; overwegende, dat er door de sector een alternatief voorstel op tafel is gelegd; spreekt als haar mening uit dat de invoering van het nieuwe belastingvoorstel voor de kansspelen wordt uitgesteld tot 1-1-2009 teneinde te bezien of het alternatieve voorstel per die datum ingevoerd kan worden.”

Deze motie is door de Eerste Kamer op 1 juli 2008 verworpen.

3.24. Tijdens een algemeen overleg met de Tweede Kamer op 8 december 2009 over het kansspelbeleid heeft de minister van Justitie voor zover relevant het volgende medegedeeld (Kamerstukken II 2009/10, 24 557, nr. 116, blz. 28):

“De speelautomatenbranche heeft aangegeven dat zij van de maatregelen die de staatssecretaris van Financiën in 2008 heeft aangekondigd niet veel effect verwacht. Zij hebben een alternatief pakket maatregelen voorgesteld. Een ambtelijke werkgroep heeft het voorstel bestudeerd en onder andere de verslavingszorg, gemeenten en Verispect, de toezichthouder voor speelautomaten, erbij betrokken. De conclusie luidde dat de maatregelen kunnen worden ingepast in het kansspelbeleid, mits deze worden voorzien van bepaalde voorwaarden en beperkingen. Dat wordt verwerkt tot een conceptwijziging van de technische regelgeving voor speelautomaten, het speelautomatenbesluit en het speelautomatenreglement. (...) Binnenkort ontvangt de Kamer de conceptwijziging van het speelautomatenbesluit.”

3.25. Tijdens een debat over (onder meer) het kansspelbeleid hebben de leden van de Tweede Kamer Teeven en Gerkens op 17 december 2009 de volgende motie ingediend (Kamerstukken II 2009/10, 24 557, nr. 106):

“constaterende, dat gedane toezeggingen aan de ondernemers in de automatenhandelbranche tot op heden niet zijn nagekomen; verzoekt de regering de aan de sector gedane toezeggingen met betrekking tot compenserende maatregelen van de kansspelbelasting op speelautomaten zo spoedig mogelijk te effectueren.”

Deze motie is op 17 december 2009 door de Tweede Kamer aangenomen.

3.26. Bij besluit van 9 juni 2011 (Stb. 290) is het Speelautomatenbesluit 2000 met ingang van 1 juli 2011 op een aantal onderdelen gewijzigd. De nota van toelichting bij dit wijzigingsbesluit vermeldt onder meer het volgende (blz. 5-6 en 16):

“Met ingang van 1 juli 2008 is de Wet op de kansspelbelasting gewijzigd en wordt kansspelbelasting geheven op (de opbrengst van) kansspelautomaten. De speelautomatenbranche heeft aangegeven zwaar getroffen te zijn door deze wijziging, mede omdat deze samenvalt met de zich toen manifesterende algehele economische achteruitgang. Bij wijze van tegemoetkoming heeft de toenmalige Staatssecretaris van Financiën de Eerste Kamer toegezegd [voetnoot 1: Brief van 6 juni 2008, Kamerstukken I 2007/08, 31 205 en 31 206, M] dat

het kabinet bereid is:

- toe te staan dat in speelautomatenhallen gespeeld mag worden met een speelrekening op een chipkaart (cashless play), (...) en
- te onderzoeken of – indien een dergelijke maatregel op draagvlak kan rekenen binnen de speelautomatenbranche – een inflatiecorrectie van het maximale gemiddelde uurverlies en daarmee samenhangende bedragen mogelijk is.

De VAN Speelautomatenbranche-organisatie (hierna: VAN) heeft hierop verzocht:

- cashless play niet te beperken tot chipkaarten, maar te kiezen voor een techniekneutrale regeling (...) en
- niet het maximale gemiddelde uurverlies te verhogen, omdat dat neerkomt op een prijsverhoging voor de spelers. In plaats daarvan verzocht de VAN om twee nieuwe soorten kansspelautomaten, die juist gekenmerkt worden door een lager uurverlies, hogere maximumprijzen, een hoger uitkeringspercentage, en een hoger speltempo.

Het verzoek van de VAN, met zijn accent op kostenverlaging door vermindering van contant geldverkeer en op aanpassing van technische eisen voor speelautomaten, is hiermee een verdergaande invulling van de toezegging van de Staatssecretaris. (...) Een werkgroep, bestaande uit vertegenwoordigers van het ministerie van Justitie en Verispect B.V. (de toezichthouder voor de speelautomatenregelgeving), heeft, in overleg met vertegenwoordigers van de branche, gemeenten en de verslavingszorg, onderzocht in hoeverre de voorstellen gerealiseerd kunnen worden binnen de grenzen van het restrictieve kansspelbeleid. (...) Op basis van het advies van de werkgroep is besloten om aan het verzoek van de VAN tegemoet te komen, maar slechts in afgezwakte vorm en met voorwaarden omgeven teneinde ongewenste ontwikkelingen te voorkomen, vooral met betrekking tot kansspelverslaving. (...)

Het toegestane pakket maatregelen bestaat uit de volgende delen:

- betaling door middel van papiergeld en handpay in speelautomatenhallen en hoogdrempelige inrichtingen (hierna: horeca), onder zodanige voorwaarden (maximumbedragen, wachttijden) dat de speler voldoende beschermd wordt tegen kansspelverslaving;
- betaling door middel van een cashless play-systeem in speelautomatenhallen, onder zodanige voorwaarden (maximumbedragen, wachttijden) dat de speler voldoende beschermd wordt tegen kansspelverslaving;
- de introductie van twee nieuwe soorten kansspelautomaten, in een ten opzichte van de voorstellen van de VAN afgezwakte vorm (qua speltempo en maximumprijs per spel).

Deze maatregelen vereisen een wijziging van de voorwaarden voor de toelating van een model speelautomaat en enkele andere wijzigingen van het Speelautomatenbesluit 2000. Dit besluit strekt hiertoe. (...)

Het besluit treedt in werking op 1 juli 2011. De doelgroep van dit besluit, de speelauto[maten]branche, is zeer gebaat bij spoedige inwerkingtreding. Reeds eerder was inwerkingtreding per 1 janu[a]ri 2011 aangekondigd. Om die redenen wordt afgeweken van de systematiek van vaste verandermomenten, althans wat betreft het uitgangspunt van een invoeringstermijn van ten minste twee maanden. (...) Daarnaast speelt een rol dat dit besluit uitvoering geeft aan de dringende wens van de Tweede Kamer om de aan de sector gedane toezeggingen met betrekking tot compenserende maatregelen van de kansspelbelasting op speelautomaten zo spoedig mogelijk te effectueren (motie-Teeven/Gerkens)."

3.27. De staatssecretaris van Financiën heeft de voorzitters van de Tweede Kamer en de Eerste Kamer bij brief van 27 april 2012 als volgt geïnformeerd (Kamerstukken II 2011/12, 24 557, nr. 132 resp. Kamerstukken I 2011/12, 31 205, nr. Y):

"Per 1 juli 2008 is het belastingregime voor kansspelautomaten ingrijpend gewijzigd. (...) Deze wijziging betekende een forse lastenverzwaring voor de betrokken sector. Bij de parlementaire behandeling van deze wetswijziging heeft mijn ambtsvoorganger (...) toegezegd dat de Belastingdienst hem zal informeren over de concrete gevolgen voor de branche van deze regimewijziging. (...) Bijgaand treft u aan de bevindingen van de Belastingdienst over de periode juli 2008 tot medio 2011.

Ten tijde van de indiening van het wetsvoorstel is ervan uitgegaan dat bij gelijkblijvende omstandigheden de invoering van het nieuwe regime de winstgevendheid van de branche geheel

zou doen verdampen. Aanpassing van de bedrijfsvoering en contracten, het afstoten van niet rendabele activiteiten en kostenreducties zouden tot een wel rendabele exploitatie moeten kunnen leiden.

Uit de bevindingen blijkt dat de stelselwijziging, in combinatie met het tegelijkertijd ingevoerde rookverbod en de economische crisis inderdaad tot een verlaging hebben geleid van zowel de winstgevendheid als de bruto spelopbrengst. Het aantal speelhallen en de in die hallen aanwezige speelplaatsen zijn de afgelopen jaren redelijk stabiel gebleven (en zelfs iets gestegen). Het aantal automaten in de horeca is daarentegen wel afgenomen. Verder is gebleken dat het aantal faillissementen laag is geweest en dat van een verschuiving naar de illegaliteit geen sprake is.

(...)

Mijn conclusie is dat door het nieuwe belastingregime, in combinatie met het gelijktijdig ingevoerde rookverbod en de economische crisis, de sector een forse daling van de winstgevendheid heeft moeten incasseren maar er tot op heden in geslaagd is het hoofd nog redelijk boven water te houden. Ik zie dan ook geen aanleiding om aanvullende maatregelen te nemen."

3.28. Als bijlage bij de onder 3.27 genoemde brief is het 'Verlag van bevindingen kansspelautomatensector' van april 2012 gevoegd (Bijlage bij Kamerstukken II 2011/12, 24 557, nr. 132 resp. bij Kamerstukken I 2011/12, 31 205, nr. X) . In dit verslag wordt onder meer het volgende opgemerkt:

"De Belastingdienst heeft zich niet tot taak gesteld om een volledig brancheonderzoek te doen. Hij heeft zich beperkt tot een zo goed mogelijke inschatting van deze gevolgen en besteedt daarnaast aandacht aan een aantal aspecten die tijdens de parlementaire behandeling en het overleg met de branche naar voren zijn gebracht. (...)

In opdracht van de VAN (...) heeft KPMG een aantal opeenvolgende jaren onderzoek verricht naar kengetallen binnen de speelautomatenbranche. Uit dat onderzoek blijkt dat er sprake is van een (sterke) fluctuatie van diverse kengetallen. In het gepubliceerde onderzoek over 2003 tot 2006 wordt aangegeven dat de nauwkeurigheid van het onderzoek is vergroot en dat de omzetschatting nog slechts een deviatie van 2% op de totale omzet van de amusementscentra kent.

In 2010 is door het Branche Bureau B.V. onder de leden van de VAN een inventariserend statistisch onderzoek gedaan naar de ontwikkelingen op het gebied van personeel, omzet, winst en verlies en exploitatiekosten. In het rapport is de mate van betrouwbaarheid van de statistische informatie niet vermeld. Bevindingen over de jaren 2007, 2008 en 2009 zijn door de onderzoeker in hoofdlijnen en zonder relevante onderliggende informatie in een rapport opgenomen. Deze informatie is desgevraagd niet door de branche aan de Belastingdienst verstrekt. Vanwege het ontbreken van relevante onderliggende, controleerbare informatie alsmede de onbekende mate van betrouwbaarheid van dit rapport wordt als referentiekader uitgegaan van de onderzoeksgegevens van KPMG over 2006. (...)

3. Ontwikkelingen branchegegevens

Op 1 december 2010 stonden er in de amusementscentra 13.588 kansspelautomaten en 1.769 meerspelers opgesteld. Het totaal aantal spelersplaatsen bedroeg 22.165, een stijging van 11,9% ten opzichte van 2006. Gegevens over kengetallen op het gebied van het aantal opstelplaatsen, (kansspel)automaten en spelersplaatsen is in de bijlage opgenomen. De Belastingdienst heeft geen onderzoek kunnen instellen naar het verloop van de gemiddelde bruto spelopbrengst van die automaten over die jaren omdat de daarvoor noodzakelijke informatie niet beschikbaar is gesteld.

Op 1 december 2010 waren er binnen de horeca 20.226 kansspelautomaten opgesteld, een daling [met] 14,6% ten opzichte van 2006. Uit door de Belastingdienst ingestelde onderzoeken blijkt dat de gemiddelde bruto spelopbrengst van deze automaten in latere jaren € 13.850 bedraagt, wat ten opzichte van 2006 neerkomt op een stijging van 10,4%.

Uit de door exploitanten ingediende aangiften kansspelbelasting van juli 2008 tot en met juni 2011 blijkt dat er, rekening houdende met de seizoensinvloeden, geen sprake is van significante fluctuaties in maandelijkse spelopbrengsten. De cijfers indiceren wel een structurele daling in de bruto spelopbrengst van ongeveer 15% ten opzichte van 2006. Hoewel het door het Branche

Bureau opgemaakte rapport minder uitgebreid en statistisch minder betrouwbaar is dan de eerdere rapportages zijn de in het rapport opgenomen kengetallen betreffende de spelopbrengsten in lijn met de bevindingen en berekeningen van de Belastingdienst. Uit de in het rapport voor 2007 weergegeven bruto spelopbrengst blijkt dat ten opzichte van 2006 sprake is van een omzetsdaling van ongeveer 7%. Voor 2009 wordt uitgegaan van een bruto spelopbrengst van € 649 miljoen, wat ten opzichte van 2006 en 2007 neerkomt op een omzetsdaling van respectievelijk 14,2% en 7,7%. De bruto spelopbrengst is eenvoudig op basis van de maandelijks door exploitanten aangegeven kansspelbelasting vast te stellen. (...)

De gemiddelde jaaropbrengst van de in de horeca opgestelde kansspelautomaten is, zoals uit de door de Belastingdienst ingestelde onderzoeken blijkt, niet gedaald maar vanaf 2006 licht gestegen. De verhoging van de gemiddelde opbrengst is volgens een woordvoerder van de VAN verklaarbaar doordat de minder rendabele kansspelautomaten zijn weggehaald en niet door andere kansspelautomaten zijn vervangen.

Daarentegen moet, gelet op de uit de aangegeven kansspelbelasting te distilleren teruggang, de gemiddelde jaaropbrengst van de in amusementscentra opgestelde kansspelautomaten ten opzichte van 2006 sterk zijn gedaald. Deze daling is voor een (zeer) beperkt deel verklaarbaar doordat het aantal spelersplaatsen binnen de amusementscentra is toegenomen.

4. Aanpassing exploitatieovereenkomsten

(...) In een kort geding van een opsteller (eiser) tegen een exploitant, waarbij in het geschil was of de exploitant eerst de kansspelbelasting mag afzonderen alvorens de resterende opbrengst te verdelen, heeft de rechtbank de eiser in het ongelijk gesteld. [voetnoot 7: Rechtbank 's-Hertogenbosch, 5 november 2008, zaaknummer KG ZA08-664 (LJN: BG4760).] Na deze uitspraak heeft deze wijze van herverdeling van de opbrengst niet meer tot noemenswaardige problemen binnen de branche geleid. Volgens vertegenwoordigers van de VAN hebben exploitanten uit bedrijfseconomische overwegingen in veel gevallen afgezien van procedures tot aanpassing van het door de opstellers te ontvangen aandeel in de opbrengst.

5. Toegezegde compenserende maatregelen

Bij de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer is door het kabinet aangegeven dat er onderzocht zou worden of compenserende maatregelen mogelijk zijn. (...) Om dit te bewerkstelligen is een voorstel gedaan tot de invoering van nieuwe klassen kansspelautomaten, een cashless play systeem in speelautomatenhallen en betaling door middel van papiergeld en handpay in de horeca en speelautomatenhallen. De staatssecretaris van Veiligheid en Justitie heeft eind juni 2011 een ontwerpbesluit tot wijziging van het Speelautomatenbesluit 2000 in verband met de wijziging van enkele voorwaarden voor de toelating van een model speelautomaat gepubliceerd. Dit voorstel heeft tevens als doel de regelgeving ten aanzien van speelautomaten bestand te maken tegen toekomstige ontwikkelingen, de efficiency en effectiviteit te verhogen en bestaat het voornemen om de vergunningverlening ten aanzien speelautomaten zoveel mogelijk techniek onafhankelijk te maken. Er wordt tevens gestreefd naar een aanzienlijke kostenreductie voor de sector. [voetnoot 9: Brief van de Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie aan de Tweede Kamer van 19 maart 2011, kenmerk 5686253/11/DSP.]

(...)

8. Het aantal faillissementen binnen de branche

Door de branche is in gesprekken en berichtgeving in de media aangegeven dat de invoering van de kansspelbelasting voor kansspelautomaten tot een groot aantal faillissementen van exploitanten zal leiden. Ook tijdens de parlementaire behandeling is deze zorg geuit. Op basis van onderzoek door de Belastingdienst is vastgesteld dat er in de periode juli 2008 tot en met juni 2011 binnen de kansspelautomatenbranche relatief gezien sprake is van een gering aantal faillissementen. In deze periode zijn elf (van de ruim 600) exploitanten van speelautomaten failliet gegaan. In één geval gaat het om een faillissement van juli 2008, waarbij de oorzaak in de periode voorafgaande aan de wetswijziging is gelegen. (...)

Er is met betrekking tot de kansspelbelasting sprake van een beperkt aantal meldingen betalingsonmacht, hetgeen de verwachting wekt dat het aantal faillissementen in de nabije toekomst niet substantieel zal stijgen.

(...)

10. Overige voor de branche relevante aspecten

In diverse gesprekken tussen de branche en de Belastingdienst zijn de volgende specifieke aandachtspunten naar voren gebracht.

A. Economische en maatschappelijke ontwikkelingen

De kansspelautomatensector is een dynamische branche, waarbij vele economische aspecten en ontwikkelingen van invloed zijn op de omzetten en winstgevendheid. (...) De mogelijke gevolgen van het rookverbod en de economische crisis zijn in dit kader met name van belang.

Rookverbod

Ten opzichte van eerdere jaren lijkt er sprake te zijn van een structurele daling in de bruto spelopbrengst. Omdat geen wetenschappelijk onderzoek heeft plaatsgevonden is niet bekend in hoeverre deze daling het directe gevolg is van het per 1 juli 2008 ingestelde rookverbod. Uit publicaties blijkt overigens wel dat er in andere landen en staten [voetnoot 16: zoals Zweden, Delaware en Victoria] sprake is van inkomstendalingen, welke concreet worden toegeschreven aan de effecten van het in de betreffende landen ingestelde rookverbod. Uit de publicaties blijkt ook dat de omzetten in daarop volgende jaren weer langzaam toenemen. Na de invoering van het rookverbod is in Nederland een toename van de totale bruto spelopbrengst binnen de kansspelautomatenbranche tot het oude niveau (nog) niet vastgesteld.

Economische crisis

Een daling van de omzet van de kansspelautomatenbranche als gevolg van de economische crisis blijkt niet uit de aangiftegegevens van de branche. De maandelijkse aangiften kansspelbelasting (en daarmee de bruto spelopbrengst) vanaf het moment dat de economische crisis zich manifesteerde (najaar 2008) vertonen geen significante daling ten opzichte van de direct daaraan voorafgaande maanden en past in het beeld van de seizoensinvloeden.

(...)

F. Bedrijfseconomische aspecten

(...) Bij de aan de wetgeving ten grondslag liggende berekeningen is geen rekening gehouden met enerzijds mogelijke compenserende maatregelen en anderzijds nieuwe kansspelheffingen en een mogelijk structurele daling van de bruto spelopbrengst. Daarnaast zijn bij de berekeningen de herzieningsbedragen van de omzetbelasting buiten beschouwing gelaten. Het gaat daarbij om ongeveer € 43 miljoen aan eenmalige lasten die op basis van de herzieningsregels over een periode van vier jaar (roerende investeringsgoederen) en negen jaar (onroerende investeringsgoederen) gespreid terugbetaald moeten worden. De effecten van de lagere winstbelastingen (inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting) zijn eveneens buiten beschouwing gebleven.

Er kan een vergelijking gemaakt worden tussen de oude situatie (regime omzetbelasting) en de nieuwe situatie (regime kansspelbelasting) op basis van diverse scenario's. Een berekening (ceteris paribus 2006) geeft indicatief aan dat er in dergelijke gevallen sprake zou zijn van een verlies van respectievelijk € 22 miljoen bij een omzetsdaling van 5%, en € 44 miljoen bij een omzetsdaling van 10%. Door de branche worden soortgelijke berekening met enigszins afwijkende uitkomsten gepresenteerd. Deze verschillen zijn verklaarbaar en terug te voeren op het feit dat de berekeningen van de branche op onderdelen wat minder nauwkeurig zijn.

Bij deze vergelijking is er geen rekening mee gehouden dat bedrijfsvoeringen en contracten zijn aangepast, verliesgevende activiteiten zijn afgestoten en waar mogelijk kostenreducties en versnelde afschrijvingen hebben plaatsgevonden. Concrete informatie over de totale aard en omvang van de kostenreducerende maatregelen en versnelde afschrijvingen is echter niet aanwezig. Zo wordt in het rapport van het Branchebureau aangegeven dat het aantal personeelsleden ten opzichte van 2006 met bijna 13% is afgenomen. De financiële gevolgen daarvan zijn echter niet verder uitgewerkt. Met betrekking tot informatie over kostenreducties zijn desgevraagd door de branche geen onderliggende gegevens verstrekt. Vanuit de branche wordt voorts geen medewerking verleend aan de verificatie van de door hen in procedures en bij het ministerie van Financiën aangedragen berekeningen. De Belastingdienst is dan ook niet in staat geweest zich daar een oordeel over te vormen."

3.29. De vaste commissie voor Financiën van de Eerste Kamer heeft bij brief van 14 juni 2012 (kenmerk 150515.02u) als volgt gereageerd:

"Naar aanleiding van [de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 27 april 2012 en het Rapport van Bevindingen Kansspelautomatensector] hebben de leden van de VVD-fractie enkele vragen, waar de leden van de fractie van het CDA zich bij aansluiten.

(...)

In hoeverre is de kansspelautomatenbranche betrokken bij het opstellen van het rapport? Is het rapport met de branche besproken alvorens het naar de Tweede en Eerste Kamer is gestuurd? Zo ja, wat was de reactie van de branche? Zo neen, waarom niet?

(...)

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer juni 2008 heeft toenmalig Staatssecretaris de Jager toegezegd compenserende maatregelen te treffen, genoemd onder punt 5 in het verslag van bevindingen (p. 4). In juni 2011 is het wettelijk kader ten behoeve van de uitvoering van deze compenserende maatregelen aangepast. Waarom heeft dit 3 jaar geduurd?

Bij de invoering van de het nieuwe belastingregime in 2008 werd ervan uitgegaan dat de winstgevendheid van de sector volledig zou verdampen. (...) Hoe verhoudt naar uw mening een geheel verdampte winstgevendheid zich tot de beleidsdoelstelling dat een rendabele exploitatie van kansspelautomaten mogelijk moet zijn, teneinde een vlucht in de illegaliteit te voorkomen? In de Beleidsvisie Kansspelen van 19 maart 2011 wordt naast de toegezegde compenserende maatregelen het streven naar een aanzienlijke kostenreductie voor de speelautomatensector aangekondigd. Kan de Staatssecretaris aangeven welke stappen hij dan wel zijn collega van Veiligheid en Justitie hierin heeft gezet (of: welke kostenreducties buiten de compenserende maatregelen inmiddels zijn gerealiseerd)?

Wilt u aangeven hoe het streven naar een aanzienlijke kostenreductie voor de speelautomatensector zich verhoudt tot de lastenstijging die de VAN in haar brief van 14 mei 2012 zegt te ondervinden (...).

Kunt u aangeven op welke elementen uit het Verslag van bevindingen uw conclusie dat er geen aanleiding is om aanvullende maatregelen te nemen is gebaseerd (...).

Indien en voor zover uw conclusie is gebaseerd op het geringe aantal faillissementen in de branche, acht u het dan mogelijk dat exploitanten van kansspelautomaten ter vermijding van een faillissement interen op eigen vermogen en dat daarmee de effecten nog niet volledig zichtbaar zijn? Bent u bereid daar nader onderzoek naar te (laten) verrichten?"

4. Geschil in hoger beroep

4.1. In hoger beroep is, evenals in eerste aanleg, tussen partijen in geschil of belanghebbende voor het onderhavige tijdvak kansspelbelasting is verschuldigd.

4.2. Belanghebbende stelt zich hierover in hoger beroep (evenals bij de rechtbank) op de volgende standpunten:

- a. de door haar verrichte activiteiten leiden niet tot belastingplicht op 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 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.

In hoger beroep neemt belanghebbende niet meer het standpunt in dat de heffing van kansspelbelasting over de opbrengst van speelautomaten moet worden gekwalificeerd als een verkapte BTW die is verboden op grond van artikel 401 van Richtlijn 2006/112/EG. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en teruggaaf van de op aangifte voldane kansspelbelasting.

4.3. De inspecteur heeft deze standpunten van belanghebbende betwist. Hij is van opvatting dat de rechtbank de standpunten van belanghebbende terecht heeft verworpen en concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

4.4. Voor de motivering van de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding en de processen-verbaal van de zittingen in eerste aanleg en hoger beroep.

5. Beoordeling van het geschil

Belastingplicht, belastbaar feit, belastbaar voorwerp en legaliteitsbeginsel

5.1.1. De rechtbank heeft als volgt over de hiervoor onder 4.2 onder a tot en met d vermelde geschilpunten geoordeeld:

4.1.1. Artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet KSB, zoals dit met ingang van 1 juli 2008 luidt, bepaalt dat onder de naam 'kansspelbelasting' een directe belasting wordt geheven van degene die gelegenheid geeft tot deelname aan binnenlandse casinospelen alsmede de exploitant van een binnen het Rijk geplaatste fysieke speelautomaat, ingericht voor de beoefening van een kansspel, dat bestaat uit een door de speler in werking gesteld mechanisch, elektrisch of elektronisch proces, waarbij het resultaat kan leiden tot rechtstreekse of niet-rechtstreekse uitkering van prijzen, met inbegrip van extra speelduur (kansspelautomatenspel). Artikel 1, tweede lid, van de Wet KSB bepaalt dat onder exploitant als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, wordt verstaan degene die een kansspelautomaat exploiteert in de zin van artikel 30h, tweede lid, van de WOK.

4.1.2. Artikel 2, eerste lid, van de Wet KSB bepaalt dat onder kansspelen worden verstaan gelegenheden, gegeven tot mededinging naar:

a. prijzen en premies, indien de aanwijzing der winnaars geschiedt door enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen, met uitzondering van levensverzekeringen en premieleningen;

4.1.3. Artikel 3, eerste lid, van de Wet KSB bepaalt dat de belasting wordt geheven:

a. in de gevallen waarin artikel 1, eerste lid, onderdeel a of b, van toepassing is, naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen, dan wel, zo een ander dan de belastingplichtige de prijzen ter beschikking stelt, naar hetgeen in een tijdvak ontvangen wordt voor het geven van gelegenheid tot deelneming aan casinospelen of tot deelneming aan binnenlandse kansspelen welke via het internet worden gespeeld.

4.2. De rechtbank heeft geen reden om aan te nemen dat de Wet KSB niet op de staatsrechtelijk voorgeschreven wijze tot stand zou zijn gekomen. Niet in geschil is dat de Wet KSB geldt als een in artikel 120 van de Grondwet bedoelde wet, zodat het de rechtbank niet toegestaan is om de Wet KSB te toetsen op haar grondwettigheid. Evenmin staat het de rechtbank, gezien het bepaalde in artikel 11 van de Wet algemene bepalingen vrij om de innerlijke waarde of billijkheid van de wet te beoordelen. Dit is niet anders indien, zoals eiseres stelt, het parlement onvoldoende door de regering is voorgelicht alvorens de onderhavige besluiten te nemen. Het is niet de taak of de bevoegdheid van de rechtbank te treden in de politieke afwegingen die bij de

aanvaarding van een wetwijziging worden gemaakt; de verantwoordelijkheid hiervoor rust uitsluitend op de wetgever. Wel is in het kader van de aan de rechtbank opgedragen taak tot geschillenbeslechting van belang om bij de uitleg van de fiscale wetgeving vast te stellen welke bedoeling van de wetgever uit de parlementaire geschiedenis blijkt. De rechtbank zal de grieven van eiseres binnen het hiervoor geschetste kader beoordelen.

4.3. Verweerder heeft zich op het standpunt gesteld dat het belastbaar feit is omschreven in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, juncto artikel 1, tweede lid, van de Wet KSB. Dit belastbaar feit is het exploiteren van een kansspelautomaat in de zin van artikel 30h, tweede lid, van de WOK. Eiseres heeft zich op het standpunt gesteld dat de Wet KSB in artikel 1 weliswaar bepaalt wie de belastingplichtige is, maar dat daarmee het belastbaar feit niet is gedefinieerd. Het legaliteits- en het rechtszekerheidsbeginsel vereisen dat het belastbaar feit expliciet en duidelijk kenbaar in de belastingwet wordt omschreven, aldus eiseres.

4.4. Tussen partijen is niet in geschil dat eiseres als belastingplichtige kwalificeert als bedoeld in artikel 1, tweede lid, van de Wet KSB. Partijen verschillen van mening over het antwoord op de vraag of in de Wet KSB wel een op haar toepasselijk belastbaar feit is beschreven. In dat kader overweegt de rechtbank dat uit de tekst van artikel 1, eerste lid, onderdeel a, in combinatie met artikel 1, tweede lid, van de KSB voldoende duidelijk kan worden afgeleid wat het belastbaar feit is waarvoor van de exploitant van een kansspelautomaat kansspelbelasting wordt geheven, namelijk voor het exploiteren van een kansspelautomaat. In dit verband is van belang dat artikel 1, tweede lid, van de Wet KSB verwijst naar artikel 30h, tweede lid, van de WOK, welk artikel luidt: "Onder exploiteren wordt verstaan het bedrijfsmatig en als eigenaar gebruiken of aan een ander in gebruik geven van een of meer speelautomaten". Dat het belastbaar feit onder deze benaming dient te worden omschreven dan wel in een aparte bepaling dient te worden opgenomen, zoals eiseres betoogt, vindt geen steun in het recht.

4.5. Tussen partijen staat vast dat eiseres, eigenaar van kansspelautomaten, deze automaten bedrijfsmatig aan een ander in gebruik geeft en hiervoor een vergunning heeft van de Minister van Economische Zaken. Eiseres is derhalve degene die het in de Wet KSB omschreven belastbaar feit – het exploiteren van een kansspelautomaat – verricht. De conclusie luidt dat de Wet KSB een belastbaar feit bevat en dat eiseres dit belastbare feit heeft verricht.

4.6. Verweerder heeft zich op het standpunt gesteld dat de maatstaf van heffing is neergelegd in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet KSB, voorafgaand aan de woorden "dan wel". Eiseres heeft dit standpunt bestreden, omdat à contrario uit de zinsnede na "dan wel" zou volgen dat het gedeelte voorafgaand aan laatstbedoelde woorden uitsluitend betrekking kan hebben op gevallen waarin de ontvangen inzetten en ter beschikking gestelde prijzen via de kas van de exploitant lopen, hetgeen bij eiseres, die de kansspelautomaat aan een ander in gebruik geeft, niet zo is. Het is de uitbater – een met eiseres verbonden vennootschap dan wel een derde – die de inzetten ontvangt en de prijzen ter beschikking stelt, zodat bij eiseres geen maatstaf van heffing aanwezig is waarover kansspelbelasting kan worden geheven, aldus eiseres. Indien wel een maatstaf van heffing aanwezig is, is de bepaling die deze maatstaf van heffing regelt onverbindend wegens strijd met, zo begrijpt de rechtbank, de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving. Van eiseres kan niet worden gevergd dat zij haar bedrijfsvoering zo inricht dat de kansspelbelasting kan worden geheven van een klein aantal exploitanten en niet van een groot aantal uitbaters. Bovendien voorziet de Wet KSB niet in een verhaalsmogelijkheid op de uitbater zodat eiseres de kansspelbelasting alleen moet dragen, hetgeen een ondraaglijke last is, aldus eiseres. Dit laatste klemt te meer nu eiseres uitsluitend een met een winstopslag verhoogde kostenvergoeding ontvangt voor de terbeschikkingstelling van de kansspelautomaat. Verweerder heeft in verband met de door eiseres aangevoerde organisatorische en financiële moeilijkheden erop gewezen dat eiseres het grootste deel van de haar in eigendom toebehorende kansspelautomaten in gebruik geeft aan een met haar verbonden vennootschap. Deze verbondenheid houdt onder meer in dat eiseres de kansspelautomaten samen met de verbonden vennootschappen in economische zin (dus niet in de zin zoals bedoeld in artikel 30h van de WOK) exploiteert en dat de volledige bruto grondslag eiseres uiteindelijk toekomt, aldus verweerder.

4.7. De zinsnede van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet KSB die verweerder aanwijst als maatstaf van heffing kan en dient, gelet op de tekst van de bepaling en de van toepassing zijnde parlementaire geschiedenis, zelfstandig te worden gelezen. Daarbij geldt dat de zinsnede voorafgaand aan de woorden "dan wel" geen onderwerp bevat, zodat niet is voorgeschreven wie de inzetten dient te ontvangen en de prijzen ter beschikking dient te stellen. Op grond van deze zinsnede kan dan ook niet worden geconcludeerd dat bij eiseres een maatstaf van heffing ontbreekt. Dat de zinsnede na de woorden "dan wel" dit anders zou maken in die zin dat hieruit zou blijken dat de exploitant de inzetten dient te ontvangen en de prijzen ter beschikking dient te stellen, wordt niet ondersteund door de tekst en de bedoeling van deze zinsnede. Deze zinsnede ziet immers naar de tekst op twee andere kansspelen – namelijk de casinospelen en de deelneming aan binnenlandse kansspelen welke via het internet worden gespeeld – en naar de bedoeling op een situatie die zich bij kansspelautomaten niet voordoet, namelijk die waarin de deelnemers niet tegen een derde – aangeduid als "de bank" – spelen, maar tegen elkaar of tegen een van hen. Van dergelijke kansspelen is in de onderhavige zaak geen sprake zodat evenmin op grond van laatstbedoelde zinsnede kan worden aangenomen dat bij eiseres een maatstaf van heffing ontbreekt. Het oordeel van de rechtbank luidt dan ook dat voor de maatstaf van heffing niet van belang is dat niet eiseres maar de uitbater de inzetten ontvangt en de prijzen ter beschikking stelt.

4.8. Hetgeen eiseres heeft gesteld over de strijd met de beginselen van behoorlijke wetgeving maakt het onder 4.7 gegeven oordeel niet anders. Uit hetgeen onder 4.2 is overwogen volgt dat de rechter de innerlijke waarde of billijkheid van de Wet KSB niet mag toetsen."

5.1.2. Belanghebbende heeft in hoger beroep gesteld dat de rechtbank haar beroep op het legaliteitsbeginsel onjuist heeft geïnterpreteerd, door dit op te vatten als een beroep op de grondwettigheid en billijkheid van de regeling. In eerste aanleg heeft zij zich echter reeds op het standpunt gesteld dat voor de exploitant van een speelautomaat als belastingplichtige het belastbaar voorwerp en/of het belastbaar feit ontbreekt in de Wet KSB. Het legaliteitsbeginsel houdt volgens belanghebbende in dat de wet de essentiële heffingsbepalingen (belastingplicht, belastbaar feit, belastbaar voorwerp) dient te bevatten en dat een grammaticale uitleg daarbij is geboden. In haar nadere stuk in hoger beroep heeft belanghebbende hier nog aan toegevoegd dat zij speelautomaten beheert in de zin van artikel 30h, tweede lid, WOK; die activiteit is echter niet als belastbaar feit in de Wet KSB opgenomen. Het subsidiaire standpunt van de inspecteur – dat belanghebbende de kansspelautomaten gezamenlijk exploiteert met de vennootschappen (hierna: de uitbaters) die de speelautomatenhallen exploiteren waarin de kansspelautomaten staan opgesteld – is volgens belanghebbende onjuist. De uitbaters zijn geen eigenaar van de automaten en kunnen de activiteit in de zin van artikel 30h, tweede lid, WOK nimmer verrichten. Indien het Hof van oordeel zou zijn dat uit de Wet KSB ter zake van de belastingheffing van kansspelautomaten een ander belastbaar feit kan worden afgeleid dan het exploiteren van kansspelautomaten, namelijk het gelegenheid geven tot mededinging naar prijzen, dan dient de conclusie te luiden dat belanghebbende dit belastbare feit niet verricht, aangezien van het door de inspecteur (subsidiair) gestelde samenwerkingsverband met de uitbaters geen sprake is.

5.1.3. Indien het Hof van oordeel is dat de Wet KSB wel een belastbaar feit bevat dat door belanghebbende wordt verricht is belanghebbende van opvatting dat zij niet in de kansspelbelasting kan worden betrokken voor het bruto spelresultaat omdat de Wet KSB geen belastbaar voorwerp bevat dat aan de belastingplichtige kan worden toegerekend. Ten onrechte heeft de rechtbank in dit verband geoordeeld dat de tekst van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB ruimte laat voor de interpretatie dat het er niet toe doet wie de gelden ontvangt. Met de term "dan wel" wordt de mogelijkheid uitgesloten dat de eerste zinsnede van onderdeel a ook ziet op situaties waarin een ander dan de belastingplichtige de prijzen ter beschikking stelt; deze eerste zinsnede heeft volgens belanghebbende dan ook uitsluitend betrekking op de situatie dat de belastingplichtige zelf de prijzen ter beschikking stelt. Aangezien niet belanghebbende, maar de uitbaters de prijzen ter beschikking stellen, kan de conclusie niet anders zijn dan dat aan haar, als belastingplichtige in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB geen belastbaar voorwerp kan worden toegerekend.

5.1.4. In haar nadere stuk in hoger beroep heeft belanghebbende hier nog aan toegevoegd dat ook een wetshistorische benadering tot de onder 5.1.3 weergegeven conclusie dient te leiden. De wetgever heeft de speelautomatenexploitant doelbewust onder het zogenoemde casinoregime van de Wet KSB willen brengen, maar de daarvoor noodzakelijke aanpassing van de voor casinospelen geldende heffingsgrondslag achterwege gelaten. Consequentie daarvan is dat slechts de tweede zinsnede (na "dan wel") van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB op haar van toepassing kan zijn, hetgeen tot de conclusie leidt dat aan haar geen belastbaar voorwerp kan worden toegerekend, zo stelt belanghebbende. Interpretatie naar doel en strekking van deze bepaling leidt volgens belanghebbende tot dezelfde conclusie.

5.1.5. De inspecteur heeft deze standpunten van belanghebbende betwist. Primair stelt hij zich op het standpunt dat de rechtbank een juiste beslissing heeft genomen; subsidiair is hij van opvatting – ter zake van het geschilpunt of de Wet KSB een belastbaar voorwerp definieert dat aan belanghebbende kan worden toegerekend – dat belanghebbende in samenwerking met de uitbaters de inzetten ontvangt en de prijzen uitkeert, dat daarbij sprake is van gezamenlijk exploiteren en dat er geen juridische of praktische bezwaren bestaan om de volledige bruto spelopbrengst aan belanghebbende toe te rekenen.

5.2.1. Het Hof is van oordeel dat de rechtbank in onderdeel 4.2 van haar uitspraak het juiste toetsingskader heeft geformuleerd. Het Hof verwerpt het standpunt van belanghebbende inzake het legaliteitsbeginsel, dat erop neerkomt dat bij de interpretatie van een wettekst uitsluitend de grammaticale interpretatiemethode zou mogen worden toegepast. De rechtbank heeft terecht tot uitgangspunt genomen dat bij de uitleg van een wetsbepaling mede acht moet worden geslagen op de bedoeling van de wetgever, zoals deze uit de wetsgeschiedenis kan worden afgeleid. Met inachtneming van dit toetsingskader oordeelt het Hof als volgt over de door belanghebbende ter zake ingenomen standpunten.

5.2.2. Naar het oordeel van het Hof dient belanghebbende op grond van het bepaalde in artikel 1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, in verbinding met artikel 1, tweede lid, Wet KSB te worden aangemerkt als de belastingplichtige voor de kansspelbelasting. In artikel 1, eerste lid, onderdeel a, wordt de 'exploitant van een (...) fysieke [kansspelautomaat]' aangemerkt als degene van wie de kansspelbelasting wordt geheven, terwijl 'exploitant' in het tweede lid van artikel 1 wordt gedefinieerd als degene die een kansspelautomaat exploiteert in de zin van artikel 30h, tweede lid, van de Wet op de kansspelen (hierna: WOK). Aangezien in de laatstgenoemde bepaling onder 'exploiteren' wordt verstaan "het bedrijfsmatig en als eigenaar gebruiken of aan een ander in gebruik geven van een of meer speelautomaten", dient belanghebbende te worden aangemerkt als de exploitant van de kansspelautomaten in de zin van artikel 1, tweede lid, Wet KSB.

Belanghebbende stelt immers in het kader van haar bedrijf de haar in eigendom toebehorende speelautomaten tegen een vergoeding ter beschikking aan de uitbaters; aan belanghebbende is ook, als de vergunningplichtige op grond van artikel 30h, eerste lid, WOK de in deze bepaling bedoelde exploitatievergunning verstrekt.

5.2.3. Verder sluit het Hof zich aan bij de in onderdeel 4.4 van de uitspraak van de rechtbank opgenomen oordelen dat uit artikel 1, tweede lid, Wet KSB voldoende duidelijk kan worden afgeleid ter zake van welk belastbaar feit van de exploitant van een automaat kansspelbelasting wordt geheven en dat de opvatting van belanghebbende dat het legaliteitsbeginsel vereist dat het belastbare feit in een afzonderlijke bepaling in de Wet KSB gedefinieerd moet worden, geen steun vindt in het recht.

5.2.4. Ook de in de onderdelen 4.7 en 4.8 van de uitspraak van de rechtbank opgenomen oordelen omtrent het aan belanghebbende toerekenbare belastbare voorwerp worden door het Hof onderschreven. Gelet op de aanhef van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB ("in de gevallen waarin artikel 1, eerste lid, onderdeel a of b, van toepassing is") dient dit voorschrift in samenhang te worden gelezen met deze in artikel 1, eerste lid, opgenomen bepalingen.

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 (degenen die gelegenheid geven tot deelneming aan casinospelen of binnenlandse kansspelen via internet) dan de exploitanten van een kansspelautomaat en de zinsnede vóór 'dan wel' zonder onderwerp is geformuleerd, dient op grond van een wetssystematische uitleg de conclusie te luiden dat de laatstbedoelde zinsnede het belastbare voorwerp omschrijft voor de in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, 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.

5.2.5. Overigens vindt de onder 5.2.4 bedoelde wetssystematische uitleg bevestiging in de wetsgeschiedenis. In de artikelsgewijze toelichting van de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2008 wordt het volgende opgemerkt (Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 84-85):

De wijziging (...) van artikel 1 strekt ertoe kansspelen die via een kansspelautomaat worden gespeeld, binnen het bereik van de kansspelbelasting te brengen en een belastingplichtige aan te wijzen. Een heffing over de prijzen is bij spelen op kansspelautomaten niet goed toepasbaar (...). (...) Er is daarom gekozen voor het systeem waarbij de kansspelbelasting wordt geheven naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen. Daartoe is in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de kansspelbelasting de exploitant van kansspelautomaten als belastingplichtige aangemerkt, waarmee tegelijk het verband wordt gelegd met het hiervoor bedoelde systeem zoals neergelegd in artikel 3, eerste lid, van de Wet op de kansspelbelasting."

5.2.6. Gelet op het hiervoor onder 5.2.1 tot en met 5.2.5 overwogene is het gelijk ter zake van deze geschilpunten aan de inspecteur. Het hoger beroep van belanghebbende is in zoverre ongegrond.

Artikel 1 Eerste Protocol EVRM

5.3.1. De rechtbank heeft over het geschilpunt of de heffing van kansspelbelasting over de opbrengst van kansspelautomaten in strijd is met het in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: EP) opgenomen eigendomsgrondrecht, als volgt overwogen:

"4.14. (...) Eiseres heeft gesteld dat sprake is van een effectieve belastingdruk die kan oplopen van ongeveer 48% tot 78% van haar omzet, afhankelijk van de mogelijkheid een deel van de kansspelautomatenbelasting te verhalen op de uitbaters. Eiseres heeft in dit verband aangevoerd dat het niet mogelijk is deze belasting te verhalen. Voorts heeft zij aangevoerd dat de verhoging van het maximale verlies per uur niet mogelijk is vanwege flankerend beleid om problematisch gokgedrag te bestrijden en omdat de consument dit niet accepteert. Door de hoge belastingdruk in combinatie met de invoering van het rookverbod in de horeca dreigt eiseres failliet te gaan. Eiseres heeft zich om deze redenen op het standpunt gesteld dat sprake is van een verboden individuele en buitensporige last. Verweerder heeft het standpunt van eiseres bestreden en aangevoerd dat eiseres met de meeste uitbaters verbonden is en dat, voor zover de uitbater een derde is, het wel mogelijk is maatregelen te nemen om de uitbater te laten meebetalen en voorts dat een van de doelstellingen van de wetswijziging de gelijke behandeling van alle kansspelen is. Eiseres wordt dus niet slechter behandeld dan aanbieders van soortgelijk vermaak.

4.15. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM bepaalt dat het op geen enkele wijze het recht van een Staat aantast om de betaling van belastingen of andere heffingen te verzekeren. Hieruit leidt de rechtbank af dat het niet de bedoeling is geweest om de heffing van belasting, noch de verzekering van de betaling daarvan, aan te merken als een verboden inbreuk. Uit vaste rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens volgt dat belastingheffing is te

beschouwen als regulering van eigendom in de zin van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Dat artikel houdt in, aldus eveneens vaste jurisprudentie van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, dat elke inbreuk door de Staat op het ongestoorde genot van eigendom van een natuurlijk of rechtspersoon in overeenstemming met het nationale recht dient te zijn. Deze rechtsgeldigheid veronderstelt dat het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening is. In artikel 1 van het Eerste Protocol ligt eveneens besloten dat de inbreuk een legitiem doel in het algemeen belang dient na te streven. Ten slotte brengt artikel 1 van het Eerste Protocol mee dat een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom slechts is toegestaan indien er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist het bestaan van een redelijke verhouding ("fair balance") tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de betrokken persoon wordt getroffen door een individuele en buitensporige last. Waar het gaat om de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keus van de middelen om dit belang te dienen, komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe.

4.16. Zoals hiervoor is overwogen, is de inbreuk op het ongestoorde genot van eigendom van eiseres in overeenstemming met de nationale wetgeving en is deze wetgeving voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening. Zoals verweerder heeft aangevoerd, is het legitieme doel in het bijzonder gelegen in de gelijke behandeling van exploitanten van kansspelautomaten ten opzichte van aanbieders van andere kansspelen. Dat andere doelen een rol kunnen hebben gespeeld, zoals een belastingverhoging om de uitgaven voor gratis schoolboeken te dekken of ontmoediging van het gokken, doet hier niet aan af nu ook deze doelen legitiem zijn. De politieke afwegingen hieromtrent liggen binnen de bevoegdheid van de wetgever; hierin treedt de rechter niet. Het standpunt van eiseres dat geen sprake zou zijn van een "fair balance" omdat eiseres zou worden getroffen door een individuele en buitensporige last, wordt niet gevolgd. Verweerder heeft immers onweersproken gesteld dat alle aanbieders van kansspelen kansspelbelasting verschuldigd zijn. Nu al deze kansspelen zijn vrijgesteld van btw, treft de uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting alle aanbieders, en niet alleen eiseres. Er is derhalve geen sprake van een discriminatoire regeling die leidt tot een verboden individuele last. Dat deze last voor eiseres ondraaglijk zou zijn omdat zij de kansspelbelasting niet zou kunnen doorberekenen aan de uitbaters dan wel aan de consumenten, wat daar overigens ook van zij, maakt het oordeel niet anders. Er is derhalve geen sprake van strijd met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM."

5.3.2. In hoger beroep heeft belanghebbende gesteld dat de rechtbank een onjuiste maatstaf heeft aangelegd door te oordelen dat geen sprake is van een door artikel 1 EP verboden buitensporige individuele last omdat elke aanbieder van kansspelen kansspelbelasting verschuldigd is. Deze redenering is volgens belanghebbende niet concludent voor het antwoord op de vraag of de heffing van kansspelbelasting voor bepaalde categorieën aanbieders van kansspelen een buitensporige last is. Voor exploitanten van kansspelautomaten is dat laatste het geval, omdat zij kansspelbelasting dienen te voldoen die hoger is dan het daadwerkelijke nettoresultaat dat zij met deze automaten behalen. Dit klemt volgens belanghebbende te meer, doordat zij kansspelbelasting dient af te dragen over een opbrengst (de bruto opbrengst van de speelautomaten) die niet aan haar, maar aan de uitbater toekomt. Daar komt bij dat de invoering per 1 juli 2008 van kansspelbelasting voor exploitanten van kansspelautomaten volstrekt onvoorzienbaar was en dat een redelijke overgangstermijn om zich op deze wijziging voor te bereiden, heeft ontbroken. De inspecteur stelt ten onrechte dat belanghebbende de mogelijkheid zou hebben haar winstcapaciteit te vergroten door het uitkeringspercentage van de kansspelautomaten naar beneden bij te stellen. Nog daargelaten dat de spelers van deze automaten een dergelijke verlaging niet zouden accepteren, is zulks op grond van het Besluit speelautomaten 2000 niet toegestaan.

Gelet op al deze omstandigheden concludeert belanghebbende dat de wetgever ten tijde van de invoering van de kansspelbelasting voor kansspelautomaten niet de op grond van artikel 1 EP vereiste 'fair balance' in acht heeft genomen, terwijl bij belanghebbende bovendien sprake is van een individuele en buitensporige last die uiteindelijk zal leiden tot ontneming van haar eigendom van de exploitatievergoeding en/of haar bedrijf. Belanghebbende concludeert dat zij vanwege de

daaruit resulterende schending van artikel 1 EP geen kansspelbelasting is verschuldigd.

5.3.3. In hoger beroep heeft belanghebbende haar standpunt dat in haar geval bovendien sprake is van een individuele en buitensporige last ('individual and excessive burden') nader toegelicht en hierover – onder meer bij haar nadere stuk van 9 december 2011 – aanvullende documentatie overgelegd. Belanghebbende stelt dat als gevolg van de invoering van de heffing van kansspelbelasting over de bruto opbrengst van de kansspelautomaten een bedrag aan kansspelbelasting van haar wordt geheven dat een veelvoud bedraagt van de door haar ontvangen vaste vergoeding. Van haar mag niet worden verlangd dat zij vanwege deze wijze van belastingheffing over de bruto spelopbrengst haar wijze van bedrijfsuitoefening dient te wijzigen in exploitatie tegen een resultaatafhankelijke vergoeding na aftrek van kansspelbelasting. De inspecteur stelt ten onrechte dat zij het in haar macht heeft, als bestuurder en 100%-aandeelhouder van de veertien vennootschappen waardoor de speelautomatenhallen worden geëxploiteerd, om de te ontvangen vergoeding naar een rendabele hoogte bij te stellen. Belanghebbende is overigens van opvatting dat bij de uiteindelijke toetsing of van een individuele en buitensporige last sprake is, zowel haar eigen financiële positie moet worden beoordeeld als die van haar 100% dochtervennootschappen aan welke zij de kansspelautomaten ter beschikking heeft gesteld. Uit de door haar overgelegde documenten – met name de als bijlage bij haar nadere stuk van 9 december 2011 overgelegde analyse van 1 december 2011, alsmede de daarover opgestelde assuranceverklaring van Ernst & Young van 9 december 2011 – blijkt dan volgens belanghebbende dat ook op geconsolideerd niveau sprake is van een sterk gedaald bedrijfsresultaat. Weliswaar is belanghebbende er tot nu toe in geslaagd om de bruto-omzet door adequate tegenmaatregelen stabiel te houden, maar de negatieve effecten van de ingevoerde kansspelbelastingheffing op de netto-omzet in de door de dochtervennootschappen geëxploiteerde speelautomatenhallen zijn dermate aanzienlijk, dat zij niet meer in staat is om de vereiste financiering aan te trekken voor de voor een rendabele bedrijfsvoering noodzakelijke investeringen, zo stelt belanghebbende. Als gevolg hiervan verwacht belanghebbende haar huidige marktpositie niet in stand te kunnen houden. Haar (geconsolideerde) bedrijfsresultaten zijn door de invoering van de kansspelbelasting met bijna 50% gedaald. Belanghebbende concludeert dat sprake is van een economisch schokeffect dat in haar geval moet worden aangemerkt als een individuele en buitensporige last.

5.3.4. De inspecteur heeft deze standpunten van belanghebbende betwist. In zijn opvatting voldoet de door belanghebbende gewraakte wetgeving aan alle daaraan ingevolge artikel 1 EP te stellen voorwaarden. Door de aanvaarding van het Belastingplan door de Eerste Kamer is de voorgestelde wijziging van de Wet KSB voor kansspelautomaten per 20 december 2007 definitief geworden. Daardoor resteerde er volgens de inspecteur voldoende voorbereidingstijd tot 1 juli 2008, zodat er geen noodzaak bestaat voor een (aanvullende) overgangperiode. Als de exploitatie van de kansspelautomaten al kan worden aangemerkt als 'eigendom' in de zin van artikel 1 EP, dient de heffing van kansspelbelasting volgens de inspecteur te worden beschouwd als een gerechtvaardigde inbreuk op dit eigendomsgrondrecht. De wetgever heeft door het fiscaal gelijk behandelen van gelijksoortige kansspelen een 'fair balance' gevonden; dat tevens sprake is geweest van een budgettaire maatregel en dat voor exploitanten van kansspelautomaten ten opzichte van de situatie vóór 1 juli 2008 per saldo sprake is geweest van een belastingverzwaring, doet hieraan volgens de inspecteur niet af. Op dit punt komt de wetgever een ruime beoordelingsmarge toe, welke marge bij de totstandkoming van de onderhavige wetgeving niet is overschreden. De inspecteur stelt dat waar vóór 1 juli 2008 belanghebbende en de uitbaters samen de (bruto)opbrengst van de speelautomaten deelden en zelfstandig de belasting droegen over het hun toekomstige deel, na 1 juli 2008 97% van de uitbaters aan wie belanghebbende speelautomaten ter beschikking heeft gesteld, zonder voorbehoud akkoord is gegaan met inhouding van kansspelbelasting als kostenpost vóór de verdeling van de brutospelopbrengst. De uitbaters moesten hiervoor zonder voorbehoud tekenen; de inspecteur verwijst naar het onder 2.8 vermelde bewijsstuk, terwijl hij zich voorts heeft beroepen op de (juridische) mogelijkheden tot aanpassing van eventuele eerdere, andersluidende afspraken op basis van de onder 2.6 en 2.7 vermelde (model)overeenkomsten. Van de door belanghebbende gestelde tijdelijke ondersteuning door de uitbaters wat betreft de uit de bruto-opbrengst af te zonderen

kansspelbelasting – in afwachting van de uitkomst van de onderhavige procedure – , zonder dat zij daarop rechtsgeldig aanspraak kan maken, is volgens de inspecteur geen sprake. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel is daarom in het kader van de 'fair balance' terecht rekening gehouden met de mogelijkheid tot wijziging van de vóór 1 juli 2008 gehanteerde verdeling van de brutospelopbrengst. Aangezien daardoor – anders dan belanghebbende stelt – sprake is van een gecombineerde effectieve belastingdruk van 37,39% vóór 1 juli 2008 en van 47,47% na deze datum, is van een excessieve belastingverzwaring geen sprake, zo stelt de inspecteur.

De stelling van belanghebbende omtrent een toename van het aantal meldingen betalingsonmacht is volgens de inspecteur gebaseerd op verouderde informatie.

5.3.5. Daarnaast betwist de inspecteur de door belanghebbende overgelegde berekeningen van haar belastingdruk na 1 juli 2008; volgens hem heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat te harer aanzien sprake is van een 'excessive burden'. Tussen belanghebbende en haar veertien dochtervennootschappen - die de speelautomatenhallen exploiteren waarin de kansspelautomaten staan opgesteld - bestaat volgens de inspecteur een nauwe samenwerking: belanghebbende is niet alleen 100% aandeelhouder van deze vennootschappen, maar ook de bestuurder. Terwijl een andere vennootschap van dit concern bij het ter beschikking stellen van kansspelautomaten aan derden-uitbaters een vergoeding bedingt van 50% van de bruto-opbrengst van de automaten, nadat eerst de verschuldigde kansspelbelasting uit deze opbrengst is afgezonderd, neemt belanghebbende in de relatie met haar 100%-dochtervennootschappen genoegen met een doorberekening van de aan de automaten gerelateerde kosten, zo stelt de inspecteur. Daarnaast betwist de inspecteur dat belanghebbende een vaste maandelijkse vergoeding ontvangt voor de ter beschikking gestelde kansspelautomaten. Volgens hem is sprake van een per maand wisselende doorberekening van kosten. Verder constateert de inspecteur dat belanghebbende de door haar verschuldigde kansspelbelasting voldoet door betalingen vanaf de bankrekeningen van een aantal dochtervennootschappen. De inspecteur concludeert dat belanghebbende de kansspelautomaten bij haar dochtervennootschappen opstelt onder voorwaarden die niet gebruikelijk zijn tussen onafhankelijke partijen en dat geen sprake is van het ter beschikking stellen van de automaten tegen een vaste vergoeding. De stellingen van belanghebbende dat de per maand verschuldigde kansspelbelasting een veelvoud bedraagt van de door haar ontvangen vaste maandvergoeding en dat deze vergoeding niet naar een rendabel niveau kan worden aangepast moeten reeds op deze gronden worden verworpen, aldus nog steeds de inspecteur. Ook voor het overige heeft belanghebbende volgens de inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat de kansspelbelasting voor haar een individuele en excessieve last vormt.

Ter zake van de door belanghebbende bij haar nadere stuk van 9 december 2011 overgelegde bijlagen is de inspecteur van opvatting dat deze stukken als tardief buiten beschouwing moeten worden gelaten dan wel - indien het Hof deze opvatting niet deelt - dat hem een nadere termijn moet worden verleend voor het geven van een inhoudelijke reactie op deze stukken.

5.3.6. Verder heeft de inspecteur zich op het standpunt gesteld – onder verwijzing naar het onder 2.5 weergegeven rapport van het bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek - dat, indien het Hof van oordeel is dat het bedrag van de over de maand juli 2008 af te dragen kansspelbelasting opnieuw moet worden vastgesteld, rekening moet worden gehouden met de omstandigheid dat belanghebbende € 71.971 te weinig op aangifte heeft voldaan. Belanghebbende heeft dit standpunt van de inspecteur betwist.

5.4. Het Hof komt ter zake van de vraag of de met ingang van 1 juli 2008 ingevoerde kansspelbelasting voor kansspelautomaten een met artikel 1 EP strijdige inbreuk oplevert op het eigendomsgrondrecht van belanghebbende, tot een ander oordeel dan de rechtbank. Het Hof heeft hiervoor de navolgende overwegingen.

Toetsingskader artikel 1 EP

5.5.1. Artikel 1 EP luidt als volgt:

1. Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.
2. De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendommen te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren.

5.5.2. Uit het tweede lid van artikel 1 EP blijkt uitdrukkelijk dat het eigendomsgrondrecht niet het recht van de verdragsluitende staten aantast om belastingen te heffen, mits daarbij de in het EVRM gegarandeerde rechten worden gerespecteerd. De rechtbank heeft in onderdeel 15 van haar uitspraak het hierbij volgens vaste jurisprudentie van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) te hanteren toetsingskader juist samengevat (vgl. voorts onder meer HR 3 april 2009, nr. 42.467, BNB 2009/268). Toepassing van dit toetsingskader op de onderhavige casus brengt het Hof tot de volgende oordelen.

Kansspelbelastingheffing kansspelautomaten vormt regulering van eigendom

5.6. Het EHRM hanteert een ten opzichte van het nationale recht autonome en ruime uitleg van het begrip 'eigendom' in de zin van artikel 1 EP. Als eigendom ('possession') in de zin van deze bepaling worden ook beschouwd rechten en belangen die een vermogenswaarde vertegenwoordigen (vgl. EHRM 5 januari 2000, *Beyeler vs. Italië*, AB 2000, 35). Het EHRM heeft in dit kader onder meer de economische belangen verband houdend met het drijven van een restaurant aangemerkt als 'eigendom' in de zin van artikel 1 EP (EHRM 7 juli 1989, *Tre Traktörer Aktiebolag*, Publ. Series A., vol. 159). Gelet op deze jurisprudentie is het Hof van oordeel dat belanghebbende aan artikel 1 EP het recht ontleent op het ongestoorde genot van de eigendom van haar kansspelautomaten, waaronder het recht om deze automaten in het verband van een onderneming te exploiteren. De belastingheffing over de opbrengst van speelautomaten levert een inmenging in dit eigendomsrecht op die een rechtvaardigingsgrond behoeft. Deze belastingheffing kan echter niet worden beschouwd als 'ontneming' van eigendom in de zin van de jurisprudentie van het EHRM in plaats van regulering. Volgens deze jurisprudentie is namelijk sprake van regulering van eigendom indien de gebruiksmogelijkheden van het eigendom worden beperkt zonder dat het beschikkingsrecht daarover geheel verloren gaat. Ook de onderhavige heffing van kansspelbelasting is derhalve een vorm van regulering van het eigendomsgrondrecht.

Rechtsgeldigheid. Legitiem doel in het algemeen belang

5.7. Zoals de rechtbank in onderdeel 4.16 van haar uitspraak met juistheid heeft overwogen, is de inbreuk op het eigendomsgrondrecht van belanghebbende in overeenstemming met de nationale wetgeving en is deze wetgeving (zoals ook voortvloeit uit de onder 5.2 opgenomen oordelen) voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening. Gelet op de omstandigheid dat de voorgestelde wijziging van de Wet KSB (door de aanvaarding door de Eerste Kamer) op 20 december 2007 definitief is geworden, is het Hof van oordeel dat deze wetswijziging per 1 juli 2008 ook in dit opzicht voldoende voorzienbaar was. Ook het onder 4.16 opgenomen oordeel van de rechtbank dat met de wijziging een legitiem doel in het algemeen belang is nagestreefd, wordt door het Hof onderschreven.

Fair balance

5.8.1. Nu het Hof van oordeel is dat de voor speelautomaten ingevoerde kansspelbelasting in beginsel een rechtsgeldige inbreuk vormt op het eigendomsgrondrecht met een doelstelling in het algemeen belang, moet vervolgens worden getoetst of er een redelijke proportionaliteit bestaat

tussen het individuele belang van de door deze belastingheffing getroffen exploitanten en het algemeen belang. Deze proportionaliteitstoets vindt op twee niveaus plaats:

- a. op het niveau van de regelgeving: is er een redelijke mate van evenredigheid tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd, dat wil zeggen een redelijke verhouding ('fair balance') op wetgevingsniveau tussen de bescherming van individuele rechten en het algemeen belang;
- b. op individueel niveau: ook al is de wetgever binnen de hem toekomende ruime beoordelingsmarge gebleven en is er op het niveau van de regelgeving derhalve sprake van een 'fair balance', dan nog is er geen proportionaliteit als een bepaald individu een buitensporige last draagt ('individual and excessive burdens').

Daarbij moet voorop worden gesteld dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid ('wide margin of appreciation') toekomt wat betreft de beoordeling van wat in het algemeen belang is, alsmede bij de keuze van de middelen om dit belang te dienen. Met name bij maatregelen op sociaal-economisch terrein, waartoe ook belastingheffing wordt gerekend, komt volgens vaste jurisprudentie van het EHRM aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe; het EHRM zal de gemaakte afweging respecteren, tenzij deze afweging elke redelijke grond ontbeert ("is devoid of reasonable foundation"; zie onder meer EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (James), Publ. Series A, No. 98, punt 46 en EHRM 10 juni 2003, nr. 27793 (MA), FED 2003/604). Dat het gestelde doel ook met een lichter middel kan worden bereikt, is op zichzelf niet voldoende om te concluderen dat de inbreuk ongerechtvaardigd is (vgl. EHRM 19 december 1989 (Mellacher), Publ. Series A, No. 169, punt. 53).

Het gaat hierbij om de gegevens die de wetgever bij de totstandkoming van de desbetreffende wetgeving ter beschikking stonden, terwijl in beginsel alle met deze wetgeving nagestreefde doelstellingen in de bedoelde afweging moeten worden betrokken (vgl. HR 16 november 2001, nr. C00/142HR, NJ 2002, 469 en AB 2002, 25, Herstructurering varkenshouderij, r.o. 6.2.3, 6.3 en 7.2).

5.8.2. Met inachtneming van de onder 5.8.1 vermelde uitgangspunten zal het Hof beoordelen of de met ingang van 1 juli 2008 (bij Wet van 20 december 2007, Stb. 562) van kracht geworden wettelijke regeling inzake de heffing van kansspelbelasting van exploitanten van kansspelautomaten voldoet aan de hiervoor bedoelde 'fair balance'.

5.8.3. In de bij de Tweede Kamer ingediende memorie van toelichting bij het Belastingplan 2008 (zoals weergegeven onder 3.3) is de voorgestelde wijziging van de Wet KSB gemotiveerd met het doel om een gelijke behandeling voor de heffing van kansspelbelasting te bewerkstelligen van exploitanten van kansspelautomaten ten opzichte van (met name) exploitanten van tafelspelen in casino's. Daarnaast worden budgettaire redenen aangevoerd ('onderdeel van een lastenverschuiving'); de tariefstelling (op uiteindelijk 29%) en de vervroeging van de ingangsdatum van de voorgestelde wetswijziging naar 1 juli 2008 is eveneens om budgettaire redenen geschied, hetgeen expliciet is bevestigd tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplan 2008 in de Tweede Kamer (zie het onder 3.12 opgenomen citaat).

5.8.4. Hof stelt verder vast dat vóór de openbaarmaking van het wetsvoorstel Belastingplan 2008 geen overleg is gevoerd met de branche (zie de onder 3.15 geciteerde nota naar aanleiding van het verslag) en dat de regering heeft gesteld bij de voorbereiding van het wetsvoorstel, alsmede bij de totstandkoming van de tweede nota van wijziging van 20 november 2007, waarbij het aanvankelijk voorziene tarief van 40,85% is verlaagd tot 29%, gebruik te hebben gemaakt van de door KPMG gerapporteerde branchegegevens. Ten tijde van (de besluitvorming door de Tweede Kamer over) de tweede nota van wijziging betrof dit het onder 3.13 geciteerde aanvullende rapport van KPMG van 27 november 2007 (hierna: het tweede KPMG-rapport). De wetgever heeft de validiteit van de daarin vermelde gegevens niet betwist; tijdens de behandeling van het wetsvoorstel door de Eerste Kamer heeft de regering zonder voorbehoud verwezen naar deze gegevens, zoals blijkt uit de onder 3.15 geciteerde nota naar aanleiding van het verslag.

5.8.5. In het tweede KPMG-rapport wordt in paragraaf 2.2 berekend dat de voorgestelde invoering van een kansspelbelasting van 29% over de bruto-opbrengst van kansspelautomaten voor een substantieel deel van de branche, namelijk het segment 'speelautomatenexploitatie in de horeca' resulteert in een verlies vóór winstbelasting van € 17 mln. Bij deze berekening is nog geen rekening gehouden met het te verwachten negatieve effect van de invoering van het rookverbod,

eveneens per 1 juli 2008; in dat geval wordt, als gevolg van de aanname van de hiervan te verwachten omzetsdaling, het verlies (vóór winstbelasting) voor het segment horeca berekend op € 26 mln. en is ook voor de gehele branche sprake van een verlies van in totaal € 44 mln. Hierbij is door de onderzoekers van KPMG wel aangetekend dat de aanname van een omzetsdaling met 15% niet door hen is getoetst en dat het negatieve effect van het rookverbod vermoedelijk van tijdelijke aard is. Anderzijds is in de in hiervoor genoemde berekening nog geen rekening gehouden met het nadelige effect (gedurende de eerste vijf jaren na invoering van het nieuwe kansspelbelastingregime) van de herziening van de in aftrek gebrachte BTW op activa.

5.8.6. Het tweede KPMG-rapport bouwt voort op een eerder rapport van KPMG van 27 september 2007 (hierna: het eerste KPMG-rapport), waarin op basis van dezelfde branchegegevens als bij het tweede KPMG-rapport (het KPMG-rapport 'Onderzoek kengetallen speelautomatenbranche Periode 2003-2005') het effect is berekend – ceteris paribus – van het toen nog voorziene kansspelbelastingtarief van 40,85%. Op de bevindingen van het eerste KPMG-rapport heeft de staatssecretaris van Financiën gereageerd bij de onder 3.7 weergegeven brief aan de Tweede Kamer van 17 oktober 2007. Ook in deze (eerdere) brief heeft de staatssecretaris de validiteit van de door KPMG verstrekte gegevens niet in twijfel getrokken. Uit de onder 3.7 geciteerde mededelingen in deze brief leidt het Hof af dat de staatssecretaris is uitgegaan van de juistheid van de onder 3.5 samengevatte conclusies in het rapport (een negatief resultaat voor de gehele sector van in totaal € 51 mln.), maar dat hij deze conclusie heeft gerelativeerd door erop te wijzen dat in het eerste KPMG-rapport de winst voor de uitbaters ("de mede-exploitant") in aanmerking is genomen als kostenpost en dat de winstafdracht aan de mede-exploitanten (van in totaal € 126 mln.) moet worden betrokken bij de bepaling van de draagkracht van de sector als geheel. Voorts heeft de staatssecretaris opgemerkt "dat het voor de hand ligt te veronderstellen" dat de hogere belasting ten minste gedeeltelijk kan worden doorberekend aan de speler, "bijvoorbeeld" door het uitkeringspercentage van de kansspelautomaten te verlagen. Voorts wordt gewezen op de mogelijkheid van kostenverlagingen, waarbij de stelling van de branche dat verdere reductie van de variabele kosten niet mogelijk is, wordt gerelativeerd met de constatering dat dit standpunt niet door het eerste KPMG-rapport wordt onderschreven. Een kwantificering van het mogelijke effect op de winstgevendheid van de branche van de door de staatssecretaris geopperde mogelijkheden ontbreekt evenwel.

5.8.7. De hiervoor onder 5.8.4 tot en met 5.8.6 gedane constatering vinden bevestiging in de onder 3.27 opgenomen brief van de staatssecretaris aan de Eerste Kamer van 27 april 2012. Daarin wordt medegedeeld dat "ten tijde van de indiening van het wetsvoorstel (...) ervan [is] uitgegaan dat bij gelijkblijvende omstandigheden de invoering van het nieuwe regime de winstgevendheid van de branche geheel zou doen verdampen", maar dat "aanpassing van de bedrijfsvoering en contracten, het afstoten van niet rendabele activiteiten en kostenreducties (...) wel tot een rendabele exploitatie moeten kunnen leiden."

5.8.8. Nadat het Belastingplan 2008 kracht van wet heeft gekregen, maar vóór de datum van inwerkingtreding van de daarin opgenomen wijziging van de kansspelbelasting voor exploitanten van kansspelautomaten (per 1 juli 2008), is – ter uitvoering van de motie-Biermans c.s. - door de wetgever nogmaals stilgestaan bij de vraag welk effect de nieuwe wetgeving op de winstgevendheid van de branche zou hebben. Ook in de hierover uitgebrachte brief van de staatssecretaris van Financiën van 6 juni 2008 en in de hierbij gevoegde bijlage (zoals geciteerd onder 3.20 en 3.21) is aangegeven dat de door het ministerie van Financiën (inmiddels) opgestelde eigen analyse is gebaseerd op de door KPMG verstrekte branchegegevens (die inmiddels ook het jaar 2006 omvatten). In de door het ministerie van Financiën hierop gebaseerde analyse wordt berekend (in tabel 3) dat de met ingang van 1 juli 2008 gewijzigde wetgeving resulteert in een verlies voor het segment 'horeca-automaten' van € 13 mln, "onder de veronderstelling van gelijkblijvende afzet, gelijkblijvende kosten en een gelijkblijvende verdeling tussen exploitant van de automaat en horecaondernemer."

Uit de toelichting hierbij ("Daarbij is aangenomen dat de verdeling van de netto spelopbrengst (na aftrek van de kansspelbelasting) tussen de exploitant van de automaat en de horecaondernemer niet verandert") en de daarbij opgenomen voetnoot 1 ("Dit houdt in dat de gemiddelde verdeling van de bruto-opbrengst wordt: 63% voor de exploitant van de automaat en 37% voor de

horecaondernemer") leidt het Hof overigens af dat in deze geactualiseerde branchegegevens inmiddels rekening is gehouden met een (gewijzigde) opbrengstverdeling in die zin, dat aan de exploitant gemiddeld (29% kansspelbelasting + 34% van de bruto-opbrengst=) 63% van de bruto-opbrengst toekomt en aan de uitbater gemiddeld 37% van de bruto-opbrengst, hetgeen erop duidt dat de contractuele verdeling van de opbrengst (ongeveer) bij helfte, zoals die van oudsher placht te worden gehanteerd, in deze berekeningen is toegepast op de opbrengst ná aftrek van de kansspelbelasting. Dit houdt in dat volgens deze geactualiseerde gegevens, ook indien wordt uitgegaan van de tijdens de parlementaire behandeling eerder geopperde mogelijkheid van een wijziging van de contractuele opbrengstverdeling (die aanvankelijk werd toegepast op de bruto-opbrengst) voor het segment van de horeca-exploitanten sprake is van een verliesgevende exploitatie.

5.8.9. Het Hof stelt bij zijn beoordeling van de 'fair balance' voorop dat het volgens jurisprudentie van het EHRM in beginsel is toegestaan dat – indien sprake is van een rechtsgeldige maatregel genomen in het algemeen belang – de daarmee gepaard gaande inbreuk op het eigendomsgrondrecht niet (volledig) wordt gecompenseerd, tenzij de geboden compensatie niet in een redelijke verhouding staat tot de mate waarin een inbreuk heeft plaatsgevonden op het eigendomsgrondrecht (vgl. – ter zake van onteigeningszaken - EHRM 9 december 1994, nr. 10/1993/405/483/484 (Holy Monasteries), r.o. 71, Publications Series A, no. 301-A en EHRM 21 mei 2002, nr. 28856/95 (Jokela), r.o. 53, Reports of Judgments and Decisions 2002-IV).

5.8.10. Het Hof is, met inachtneming van dit uitgangspunt, echter van oordeel dat de wetgever ten tijde van de invoering van de kansspelbelastingheffing voor exploitanten van kansspelautomaten bij de met deze wetgeving nagestreefde doelen (zoals beschreven onder 5.8.3) niet de vereiste 'fair balance' heeft betracht tussen het algemene belang en de bescherming van de met deze wetgeving gemoeide individuele belangen van de erbij betrokken contribuabelen. Hij heeft de hem ter zake toekomende 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 gemoeide eigendomsgrondrecht van deze exploitanten (zoals omschreven onder 5.6), 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 – tegenover de vanuit de branche hiertegen aangevoerde bezwaren – het realiteitsgehalte van deze mogelijkheden nader te onderzoeken en/of te kwantificeren. Uit het hiervoor onder 5.8.4 tot en met 5.8.9 overwogene volgt immers dat de (mede)wetgever tijdens de verschillende stadia van de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel telkens heeft gesteld gebruik te hebben gemaakt van de door KPMG gerapporteerde branchegegevens, dat de validiteit van die gegevens niet is betwist en uit de (vlak) voor de inwerkingtreding van het wetsvoorstel ter beschikking staande, op dat moment meest recente branchegegevens volgt dat voor de exploitanten in het horecasegment een verlies ontstaat van in totaal € 13 mln, terwijl eerder op grond de ten tijde van de behandeling door de Eerste Kamer ter beschikking staande gegevens voor dit segment een verlies werd berekend van € 17 mln.

5.8.11. Bij zijn oordeelsvorming weegt het Hof mee dat de wetgever (ook overigens) geen enkele andere rechtvaardiging heeft gegeven voor het aanvaarden van het vorenbedoelde risico dan zuiver budgettaire overwegingen en dat de desbetreffende exploitatieactiviteiten worden verricht in een door de overheid strikt gereguleerd kader (waaraan het wetsvoorstel geen afbreuk beoogde te doen), zodat de mogelijkheden om de lastenverzwaring af te wentelen door een aanpassing van het uitkeringspercentage – zoals de regering tijdens de parlementaire behandeling ook heeft erkend – beperkt waren. Voorts dient hierbij te worden meegewogen dat in de hiervoor vermelde berekeningen van het te verwachten verlies nog geen rekening was gehouden met het te verwachten negatieve effect van de invoering van het rookverbod (eveneens per 1 juli 2008) en dat daarin evenmin rekening was gehouden met het tijdelijke negatieve effect (gedurende vijf jaar) van de herziening van de herziening van in aftrek gebrachte

omzetbelasting (voorbelasting) op activa.

5.8.12. Het Hof is derhalve van oordeel dat de wetgever bij de totstandbrenging van de per 1 juli 2008 gewijzigde Wet KSB niet de ingevolge artikel 1 EP vereiste 'fair balance' in acht heeft genomen en dat deze disproportionaliteit een dermate substantieel deel van de hierdoor getroffen belastingplichtigen betreft dat deze wetgeving als geheel niet aan het 'fair balance'-vereiste voldoet. Uitgaande van de tijdens de invoering van de wetgeving ter beschikking staande gegevens is sprake geweest van een dermate vergaande vorm van 'regulering' van eigendom (namelijk het feitelijk verhinderen van de mogelijkheid van een rendabele exploitatie voor het horecasegment) dat de wetgever niet ontkomt aan het verlenen van een bepaalde vorm van compensatie. De omstandigheid dat belanghebbende een exploitant is in het segment 'speelautomatenhallen', doet derhalve aan deze conclusie niet af.

Gevolgen schending fair balance art. 1 EP

5.9.1. 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. Gelet op de aard van de geconstateerde schending van de 'fair balance' – die er in essentie op neerkomt dat de wetgever zich bij de uiteindelijk gekozen modaliteiten (grondslag en tariefstelling) onvoldoende rekenschap heeft gegeven van de noodzaak (in elk geval een substantieel deel van) de betrokken belastingplichtigen hiervoor compensatie te verlenen – is het echter wel geboden nader te onderzoeken of belanghebbende vanwege deze schending van de 'fair balance' recht heeft op compensatie in de vorm van een schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Het Hof verstaat het verzoek van belanghebbende om gevolgen te verbinden aan de inbreuk op haar eigendomsgrondrecht in dit verband mede als een verzoek tot schadevergoeding ex artikel 8:73 Awb.

5.9.2. Bij de beoordeling van de vraag of belanghebbende recht heeft op schadevergoeding, gelet op de geconstateerde schending van de 'fair balance', moet in het oog worden gehouden dat bij de beoordeling van deze vervolgvraag tevens de feiten en de ontwikkelingen in de relevante regelgeving moeten worden meegewogen die zich na de inwerkingtreding per 1 juli 2008 van de gewijzigde kansspelbelastingwetgeving hebben voorgedaan. Hiervoor zijn derhalve de onder 3.24 tot en met 3.29 beschreven ontwikkelingen mede van belang. Voorts geldt ook bij deze vervolgdiscussie het in de jurisprudentie van het EHRM gehanteerde uitgangspunt dat compensatiemaatregelen door een lidstaat niet behoeven te voorzien in een volledige compensatie en dat het er met name om gaat of de getroffen compensatie in een redelijke verhouding staat tot de geleden schade. Belanghebbende heeft de bewijslast van haar stelling dat zij, met inachtneming van deze uitgangspunten, recht heeft op compensatie in de vorm van schadevergoeding.

5.9.3. Het Hof is van oordeel dat de processtukken en de onder 3 vermelde documenten onvoldoende aanknopingspunten bieden thans tot een definitief oordeel te komen over de vraag of belanghebbende recht heeft op schadevergoeding. Inmiddels is het speelautomatenbesluit op een aantal onderdelen gewijzigd, met welke wijzigingen de regelgever stelt te hebben voldaan aan de gedane toezeggingen met betrekking tot het treffen van compenserende maatregelen (zoals weergegeven onder 3.26), maar het is het Hof onvoldoende duidelijk welk effect van deze maatregelen uitgaat. Ook de onder 3.28 weergegeven rapportage biedt onvoldoende inzicht in de ontwikkelingen in de branche sinds de invoering van de gewijzigde kansspelbelasting, aangezien op diverse plaatsen wordt geconstateerd dat daarvoor relevante branche-informatie niet

beschikbaar is dan wel onvoldoende controleerbaar. Bovendien wil het Hof partijen in de gelegenheid 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. Met het oog daarop zal het Hof het onderzoek op de voet van artikel 8:73, tweede lid, Awb heropenen, waarbij het aantekent dat het zowel denkbaar is dat na heropening aan belanghebbende een schadevergoeding wordt toegekend als dat na heropening wordt geconcludeerd – gelet op de door partijen nader aangedragen stellingen en bewijsmiddelen – dat de omvang van de toe te kennen schadevergoeding nihil bedraagt.

5.9.4. Na heropening van het onderzoek op de voet van artikel 8:73, tweede lid, Awb zullen partijen tevens in de gelegenheid worden gesteld zich (subsidiar) nader uit te laten over de vraag of – indien het Hof uiteindelijk zou oordelen dat de schending van de 'fair balance' uiteindelijk niet leidt tot een aan belanghebbende toe te kennen schadevergoeding, bij belanghebbende sprake is van een 'individual and excessive burden' en op die grond wel aanspraak bestaat op compensatie in de vorm van een schadevergoeding. In dat stadium van de procedure kunnen partijen ook nader ingaan op de door belanghebbende in hoger beroep overgelegde bewijsstukken, waaronder het bij haar nader stuk van 9 december 2011 overgelegde bijlagen. Hierdoor wordt tevens tegemoetgekomen aan het verzoek van de inspecteur (in zijn schriftelijke reactie van 15 december 2011 en zijn pleitnota ter zitting) om in de gelegenheid te worden gesteld nader te reageren op deze stukken, nu het Hof de indiening ervan niet als tardief aanmerkt. Vervolgens kan – in het geval het Hof uiteindelijk van oordeel is dat aan belanghebbende een schadevergoeding moet worden toegekend vanwege schending van de 'fair balance' en/of de constatering dat voor belanghebbende sprake is van een individuele en buitensporige last. – aandacht worden besteed aan de vraag op welke wijze belanghebbende effectief rechtsherstel ('effective remedy') kan worden geboden.. Daarbij zal dan moeten worden meegewogen dat de onderhavige zaak een proefprocedure betreft die op het tijdvak van één maand betrekking heeft, terwijl de gestelde schade een structureel karakter c.q. op meer tijdvakken betrekking heeft.

5.9.5. Aangezien het Hof van oordeel is dat de geconstateerde schending van de 'fair balance' niet tot gevolg heeft dat belanghebbende geen kansspelbelasting verschuldigd is en ook de overige argumenten van belanghebbende zijn verworpen (zoals overwogen onder 5.2) die zouden leiden tot vermindering van de door haar voor de maand juli 2008 voldane kansspelbelasting, komt het Hof niet toe aan een beoordeling van de stelling van de inspecteur – die het Hof verstaat als een beroep op interne compensatie - dat belanghebbende over de maand juli 2008 een hoger bedrag aan kansspelbelasting had moeten afdragen.

Slotsom

5.10. De slotsom van het hiervoor overwogene is dat het hoger beroep gegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank moet worden vernietigd. Doende wat uitspraak van de rechtbank had behoren te doen, zal het Hof het beroep van belanghebbende gegrond verklaren, de uitspraak op bezwaar vernietigen, het bezwaar tegen de op aangifte voldane kansspelbelasting ongegrond verklaren en het onderzoek op de voet van artikel 8:73, tweede lid, Awb heropenen voor nader onderzoek naar de vraag of en zo ja, voor welk bedrag belanghebbende recht heeft op schadevergoeding.

5. Kosten

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. Voor een vergoeding van de in de bezwaarfase gemaakte proceskosten ziet het Hof vanwege het bepaalde in artikel 7:15, derde lid, Awb geen aanleiding, aangezien de inspecteur onweersproken heeft gesteld dat belanghebbende in de bezwaarfase niet om een proceskostenvergoeding heeft verzocht.

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 de 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.

Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief op:

- voor de procedure bij de rechtbank: 2 (proceshandelingen: beroepschrift en verschijnen ter zitting) x € 322 x 2 (wegingsfactor) = € 1.288;
 - voor de procedure in hoger beroep: 2,5 (beroepschrift, repliek en zitting) x € 437 x 2 = € 2.185;
- in totaal derhalve € 3.473 voor kosten van juridische bijstand. Tevens komen voor vergoeding in aanmerking de reiskosten die (de directeur van) belanghebbende heeft moeten maken voor het bijwonen van de zittingen van de rechtbank en het Hof. Op basis van openbaar vervoer tweede klasse bepaalt het Hof die kosten op € 40. Dit brengt de totale proceskostenvergoeding op € 3.513.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- verklaart het bezwaar tegen de op aangifte voldane kansspelbelasting ongegrond;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 3.513;
- gelast de inspecteur het door belanghebbende in beroep en hoger beroep betaalde griffierecht van € 297 + € 448, in totaal € 745 aan haar te vergoeden; en
- heropent het onderzoek over de omvang van de aan belanghebbende te vergoeden schade en stelt belanghebbende in de gelegenheid hieromtrent binnen 3 maanden na de verzenddatum van deze uitspraak een schriftelijke conclusie in te dienen.

Aldus gedaan door mrs. J. den Boer, voorzitter, H.E. Kostense en A.M.J.G. van Amsterdam, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. E.G. van der Laan als griffier.
De beslissing is op 19 juli 2012 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;

- b. een dagtekening;
- c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
- d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.