

ECLI:NL:HR:2014:1524

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	27-06-2014
Datum publicatie	27-06-2014
Zaaknummer	12/04123
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2014:55 , Gevolgd In cassatie op : ECLI:NL:GHAMS:2012:BX1902 , (Gedeeltelijke) vernietiging met verwijzen
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Art. 1 en art. 3 Wet KSB; art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Invoering van kansspelbelasting voor kansspelautomaten per 1 juli 2008. Van exploitant mag kansspelbelasting worden geheven over het gehele bruto spelresultaat. Op niveau van de regelgeving geen strijd met art. 1, EP EVRM. Verwijzingshof moet uitzoeken of sprake is van een individuele en buitensporige last.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2014/13.22.17 FutD 2014-1478 met annotatie door Fiscaal up to Date V-N 2014/35.5 met annotatie door Kluwer

Uitspraak

27 juni 2014

nr. 12/04123

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van [X] B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende), alsmede het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 19 juli 2012, nr. 10/00474, betreffende na te melden op aangifte afgedragen bedrag aan kansspelbelasting.

1 Het geding in feitelijke instanties

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

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

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

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

2 Geding in cassatie

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

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

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

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

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

3 Uitgangspunten in cassatie

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

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

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

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

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

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

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

1, letter a, Wet KSB vermelde exploitant van een kansspelautomaat.

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

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

4 Beoordeling van de door belanghebbende voorgestelde middelen

- 4.1. Het eerste middel komt op tegen het in onderdeel 3.2.2 weergegeven oordeel van het Hof dat op grond van artikel 1, lid 1, letter a, Wet KSB in samenhang met artikel 1, lid 2, Wet KSB en artikel 3, lid 1, letter a, Wet KSB van belanghebbende als exploitant van kansspelautomaten kansspelbelasting geheven mag worden over het bruto spelresultaat. Het middel faalt, aangezien dit oordeel juist is.
- 4.2. Gelet op hetgeen hierna in onderdeel 6 zal worden overwogen behoeft het tweede middel geen behandeling.

5 Beoordeling van de door de Staatssecretaris voorgestelde middelen

- 5.1. Het eerste middel betoogt dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de wetgever met de invoering van kansspelbelasting voor kansspelautomaten op het niveau van de regelgeving het vereiste van een redelijke en proportionele verhouding ('fair balance') heeft geschonden en dat om die reden deze wetgeving als geheel in strijd is met artikel 1 EP.
- 5.2. Artikel 1 EP brengt onder meer mee dat een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom slechts is toegestaan indien een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist het bestaan van een redelijke en proportionele verhouding ('fair balance') tussen het – legitieme – doel in het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de exploitant door de onderhavige regelgeving wordt getroffen met een individuele en buitensporige last. Bij de keus van de middelen om het algemeen belang te dienen, komt aan de wetgever een ruime beoordelingsmarge toe.
 - 5.3.1. Het Hof heeft voor zijn oordeel dat de wetgever zijn ruime beoordelingsmarge heeft

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

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

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

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

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

- 5.3.3. Uit de hiervoor in onderdeel 5.3.2 weergegeven wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever ervan is uitgegaan dat exploitanten van kansspelautomaten zich zullen aanpassen aan de gewijzigde regelgeving en maatregelen zullen nemen om de omzet te verhogen of kosten te verlagen. Gelet op deze veronderstellingen van de wetgever – die niet evident van redelijke grond zijn ontbloom – kan niet worden gezegd, zoals het Hof heeft gedaan, dat de wetgever bewust het risico heeft aanvaard dat ten minste een substantieel deel van de exploitanten van kansspelautomaten als gevolg van de wetswijziging in een structureel verliesgevende positie zou komen te verkeren.
- 5.3.4. Het Hof heeft voor zijn oordeel dat de ‘fair balance’ is geschonden voorts van belang geacht dat slechts zuiver budgettaire overwegingen aan de wetswijziging ten grondslag liggen. Uit de wetsgeschiedenis (Kamerstukken II, 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 39) volgt echter dat de wetgever kansspelautomaten onder de kansspelbelasting heeft gebracht om een consistenter en neutraler regime voor alle kansspelen in te voeren.
- 5.3.5. Uit hetgeen hiervoor in onderdeel 5.3.3 is overwogen volgt dat de wetgever zich rekenschap heeft gegeven van de mogelijke gevolgen van de wetswijziging en van de te verwachten effecten en reacties in de branche. Een en ander overziende is de Hoge Raad van oordeel dat de wetgever op het niveau van de regelgeving is gebleven binnen de hem toekomende ruime

beoordelingsmarge en dat het hiervoor in onderdeel 5.1 bedoelde oordeel van het Hof daarom onjuist is.

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

6 Slotsom en verdere overwegingen

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

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

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

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

7 Proceskosten

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

8 Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond,

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

vernietigt de uitspraak van het Hof,

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

Dit arrest is gewezen door de raadsheer C. Schaap als voorzitter, en de raadsheren P.M.F. van Loon, M.A. Fierstra, R.J. Koopman en Th. Groeneveld, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 27 juni 2014.