

ECLI:NL:HR:2014:1523

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	27-06-2014
Datum publicatie	27-06-2014
Zaaknummer	12/04122
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2014:52 , Gedeeltelijk contrair In cassatie op : ECLI:NL:GHAMS:2012:BX1893 , (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; art. 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM; art. 26 IVBPR. 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. Geen discriminatie.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2014/14.23 met annotatie door Kluwer FutD 2014-1478 met annotatie door Fiscaal up to Date V-N 2014/35.6 met annotatie door Kluwer

Uitspraak

27 juni 2014

nr. 12/04122

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. 10/00475, betreffende na te melden op aangifte afgedragen bedrag aan kansspelbelasting.

1 Het geding in feitelijke instanties

Belanghebbende heeft op 28 augustus 2008 voor het tijdvak juli 2008 een bedrag van € 72.723 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 09/5996) 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 mondeling doen toelichten, belanghebbende door mr. Ch.J. Langereis, advocaat te Amsterdam, 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 gegrondverklaring van beide beroepen.

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

3 Uitgangspunten in cassatie

3.1.1. Het bedrijf van belanghebbende bestaat uit onder meer de exploitatie van speelautomaten. Daartoe beschikt zij over een vergunning als bedoeld in artikel 30h van de Wet op de kansspelen.

3.1.2. Belanghebbende stelt de haar in eigendom toebehorende speelautomaten op basis van een exploitatieovereenkomst tegen een vergoeding ter beschikking aan uitbaters van horeca-ondernemingen (hierna: de mede-exploitanten). Het merendeel van de door belanghebbende geëxploiteerde speelautomaten bestaat uit kansspelautomaten. Op grond van de exploitatieovereenkomsten ontvangt belanghebbende voor de kansspelautomaten in de meeste gevallen een resultaatafhankelijke vergoeding, die bestaat uit een percentage van het verschil tussen de inworpen en de uitgekeerde geldprijzen (hierna: het bruto spelresultaat). In de meeste gevallen komt aan belanghebbende 50 percent van het bruto spelresultaat toe. In een deel van de overige gevallen brengt belanghebbende aan de mede-exploitanten een vaste exploitatievergoeding in rekening.

3.1.3. 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. Dit betekende dat belanghebbende en de mede-exploitanten ieder 19/119 aan omzetbelasting verschuldigd waren over hun aandeel in het bruto spelresultaat.

3.1.4. 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. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat de keuze van de wetgever om kansspelautomaten met ingang van 1 juli 2008 naar dezelfde grondslag in de heffing van kansspelbelasting te betrekken als tafelspelen in een casino, niet strijdig is met de in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR opgenomen discriminatieverboden.

3.2.4. 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 met 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.

3.2.5. 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.

4.2.1. Het tweede middel komt op tegen het hiervoor in 3.2.3 weergegeven oordeel van het Hof en betoogt dat de keuze van de wetgever om kansspelautomaten naar dezelfde grondslag in de heffing van kansspelbelasting te betrekken als tafelspelen in een casino, strijdig is met de in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR opgenomen discriminatieverboden.

4.2.2. Artikel 26 IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM verbieden niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen maar alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd. Hiervan is sprake indien een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor die behandeling ontbreekt. Dit doet zich voor indien het verschil in behandeling geen legitiem doel dient of indien de daartoe gebezigde middelen niet in een redelijke en proportionele verhouding tot dat doel staan. Hierbij verdient opmerking dat aan de wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toekomt. Bij beantwoording van de vraag of gevallen voor de toepassing

van deze verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin verschillend te behandelen, dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd tenzij dat evident van redelijke grond is ontbloomt.

- 4.2.3. Ingevolge de Wet KSB wordt een belasting geheven van degene die gelegenheid geeft tot deelname aan binnenlandse casinospelen alsmede van de exploitant van een in Nederland geplaatste fysieke speelautomaat, waarbij de belasting in beide groepen gevallen wordt geheven naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen. Deze voor de heffing van kansspelbelasting relevante kenmerken doen zich dus zowel voor bij casinospelen als bij kansspelautomaten.
- 4.2.4. In geschil is of sprake is van discriminatie, omdat de organisator van casinospelen kansspelbelasting verschuldigd is over een volledig aan hem toekomend bruto spelresultaat, terwijl de exploitant van kansspelautomaten ook kansspelbelasting dient te voldoen over het gedeelte van het bruto spelresultaat dat niet aan hem toekomt, maar aan derden.
- 4.2.5. De wetgever heeft ervoor gekozen om kansspelen op fysieke automaten hetzelfde te behandelen als kansspelen in een casino teneinde een consistentere en neutralere regime voor alle kansspelen in te voeren (Kamerstukken II, 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 39). Alleen met betrekking tot enkele casino- of internetspelen waaraan de exploitant niet als bank of anderszins deelneemt en waarvoor hij het prijzengeld niet ter beschikking stelt (zoals bij het spel baccarat) wordt hierop in artikel 3, lid 1, letter a, Wet KSB een uitzondering gemaakt in die zin dat de heffingsgrondslag dan bestaat uit hetgeen de exploitant ontvangt voor het geven van gelegenheid tot deelneming aan dat spel (Kamerstukken II, 1978/1979, 15 358, nr. 5, blz. 20).
- 4.2.6. Met deze keuze heeft de wetgever een legitiem doel in het algemeen belang nagestreefd. Dat de wetgever ervoor heeft gekozen van de twee in aanmerking komende exploitanten alleen de exploitant van de automaat als belastingplichtige aan te wijzen, kan worden gerechtvaardigd door overwegingen van uitvoerbaarheid en controleerbaarheid. De wetgever heeft daarom met de wetwijziging per 1 juli 2008 de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid als bedoeld in 4.2.2 niet overschreden. Het middel faalt derhalve.
- 4.3.1. Het derde middel betoogt onder meer dat het Hof bij de toetsing aan artikel 1 EP zowel met betrekking tot het vereiste van een legitiem doel ('legitimate aim') als met betrekking tot het vereiste van rechtsgeldigheid ('lawfulness') tot een onjuist, althans onbegrijpelijk, oordeel is gekomen.
- 4.3.2. In artikel 1 EP ligt besloten dat een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom een legitiem doel in het algemeen belang dient na te streven. Waar het gaat om de beoordeling of een maatregel in het algemeen belang is, komt op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toe aan de wetgever. Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel evident van redelijke grond is ontbloomt.
- 4.3.3. Artikel 1 EP brengt tevens mee dat elke inbreuk door de Staat op het ongestoorde genot van eigendom van een natuurlijke of rechtspersoon in overeenstemming met het nationale recht dient te zijn. Verder is vereist dat het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening is. De vereisten van precisie en voorzienbaarheid brengen mee dat een wet zodanig duidelijk is dat de burger redelijkerwijs in staat is om de daaruit voortvloeiende gevolgen van diens handelen te voorzien, zodat hij zijn gedrag op de wet kan afstemmen (vgl. EHRM 26 april 1979, Sunday Times tegen Verenigd Koninkrijk, no. 6538/74, paragraaf 49).
- 4.3.4. Volgens het middel ontbeert de onderhavige regeling een legitiem doel in het algemeen belang, aangezien van de door de wetgever beoogde gelijke behandeling van exploitanten van kansspelautomaten en organisatoren van casinospelen geen sprake is.
- Zoals hiervoor in de onderdelen 4.2.5 en 4.2.6 is overwogen heeft de wetgever echter de hem op dit punt toekomende ruime beoordelingsmarge niet overschreden bij zijn keuze om kansspelbelasting te heffen van exploitanten van automaten op dezelfde voet als bij organisatoren van casinospelen.

- 4.3.5. Het middel betoogt verder dat de regeling niet voldoet aan het vereiste van rechtsgeldigheid ('lawfulness'), omdat de wetwijziging per 1 juli 2008 voor belanghebbende niet voorzienbaar was. In dit verband stelt het middel dat de periode tussen de aanvaarding van de regelgeving en de inwerkingtreding daarvan te kort was voor belastingplichtigen om hun bedrijfsvoering aan te passen.
- 4.3.6. Gelet op het bepaalde in artikel 1, aanhef en letter a, Wet KSB, in verbinding met artikel 1, lid 2, Wet KSB en artikel 3, lid 1, letter a, Wet KSB kan er naar het oordeel van de Hoge Raad geen misverstand over bestaan wat het belastbare feit is, wie belastingplichtige is en wat het voorwerp van belasting is in de Wet KSB. De wetgeving is daardoor voldoende precies en voorzienbaar in de uitwerking. Anders dan waarvan het middel uitgaat, houden de vereisten van precisie en voorzienbaarheid niet in dat de fiscale wetgever bij het bepalen van het tijdstip van inwerkingtreding van nieuwe wetgeving rekening moet houden met de tijd die betrokkenen nodig hebben om schadebeperkende maatregelen te treffen.
- 4.3.7. Uit hetgeen hiervoor in 4.3.3 tot en met 4.3.6 is overwogen volgt dat de onderhavige heffing van kansspelbelasting een legitiem doel in het algemeen belang nastreeft en eveneens rechtsgeldig is. In zoverre faalt het middel.
- 4.3.8. Het middel kan ook voor het overige niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel in zoverre niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.
- 4.4. Gelet op hetgeen hierna in onderdeel 6 zal worden overwogen behoeven de middelen 4, 5 en 6 geen behandeling.
- 4.5. Middel 7 bestrijdt 's Hofs oordeel dat geen aanleiding bestaat om belanghebbende een integrale proceskostenvergoeding toe te kennen. Het middel faalt. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

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 wetwijziging 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 op het 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 kansspelautomatenbranche. 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 de kosten te verlagen. Gelet op deze veronderstellingen van de wetgever – die niet evident van redelijke grond zijn ontbloeit – kan niet worden gezegd, zoals het Hof heeft gedaan, dat de wetgever bewust het risico heeft aanvaard dat ten minste een substantieel deel van de exploitanten van kansspelautomaten als gevolg van de wetwijziging 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 wetwijziging ten grondslag liggen. Uit de hiervoor in onderdeel 4.2.5 genoemde wetsgeschiedenis 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 wetwijziging 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 Awb een schadevergoeding toe te kennen. De op die schadevergoeding betrekking hebbende middelen 4, 5 en 6 van belanghebbende en middel 2 van de Staatssecretaris behoeven daarom geen behandeling.

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

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

7 Proceskosten

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

8 Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond,

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

vernietigt de uitspraak van het Hof,

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

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.