

Poker kansspel of een bron van inkomen?

mr. dr. M.J. Hoogeveen¹

*Listen, here's the thing. If you can't spot the sucker in the first half hour at the table, then you are the sucker.*²

1. Inleiding

Als er één ding is dat Arie Rijkers kenmerkt, is het zijn hang naar perfectionisme. Dit is terug te vinden in zijn werk. Of het nu gaat om het schrijven van een Fiscale Monografie, het schrijven van een fiscaal artikel of een fiscale column, alles wordt uitgedroogd, iedere zin wordt gewikt en gewogen en ieder woord met zorg gekozen.³ Zijn perfectionisme is ook terug te vinden in zijn hobby's. Alles waaraan hij begint, maakt hij zich met de grootste gedrevenheid eigen. Middelmaat bestaat bij hem niet. Of het nu gaat om het leren van Chinese tekens, het leren schieten bij een schietclub,⁴ zijn tuin, kunstschilderen of zelfs iets 'simpels' als het optreden tijdens een familiefeest, alles wil hij goed leren en het lukt hem ook hoeveel oefening het hem ook kost. Hij laat niets aan het toeval over. Nu hij met emeritaat gaat, vroeg ik mij af welke hobby's hij nu nog meer zal gaan uitoefenen. Het eerste wat bij mij op kwam, is het spelen van poker. Niet omdat hij goklustig is, maar hij houdt van spelletjes en poker kan voor hem een uitdaging zijn. En als hij eenmaal poker gaat spelen, zal ik hem dan een keer zien op TV aan een finaletafel van een groot toernooi? Het zou mij niets verbazen. Een achteloze vraag aan Arie wat hij vindt van poker tijdens een van de gezamenlijke lunches op het FIT, bevestigde mijn vermoeden: hij speelt het al. Wel nog met oefengeld, want:

“(…) van de hobbyisten kan ik het wel winnen, maar van die beroepspokeraars verlies ik het”.

Ja, nog wel. Maar wanneer zou deze hobby bij hem overgaan in een professionele bezigheid vanwege de kwaliteitstoename die bij hem ongetwijfeld plaatsvindt nu hij zich helemaal op het poken kan storten? En als hij dan een grote prijs wint, is hij dan kansspelbelasting verschuldigd of is sprake van een behendigheids spel? En indien dit laatste het geval is, hoe werkt dat dan uit voor de inkomstenbelasting?⁵

2. Wat is een kansspel?

In art. 2, lid 1, onderdeel a Wet op de kansspelbelasting 1964 (hierna: Wet Ksb 1964) wordt onder kansspel verstaan:

¹ Als universitair docent verbonden aan de Universiteit van Tilburg.

² Matt Damon (alias Mike) in de film Rounders. <http://www.imdb.com/character/ch0010444/quotes>.

³ Als u in mijn proefschrift een zin tegenkomt die u doet denken aan proza, bedenkt u zich dan dat Arie één van mijn promotoren was.

⁴ Ja, hij heeft de titel Schutterskoning van de vereniging bemachtigd.

⁵ Recentelijk hebben diverse rechters de heffing van kansspelbelasting op buitenlandse winsten behaald met poker in strijd met het EU-recht geoordeeld vanwege het feit dat buitenlandse prijzen zwaarder worden belast dan binnenlandse prijzen. Zie o.a. Rechtbank Haarlem 23 mei 2012, *NTFR* 2012/2147, Rechtbank Haarlem 24 november 2011, *NTFR* 2012/54 en Hof Leeuwarden 18 oktober 2012, *NTFR* 2013/319. Zie over deze kwestie nader F.M.M. Duynstee & R.J. Jongeneel, Moeten pokeraars belasting betalen?, *Forfaitair* 2010/203. Deze discussie laat ik in deze bijdrage verder buiten beschouwing.

“(...) gelegenheden, gegeven tot mededinging naar prijzen en premies, indien de aanwijzing der winnaars geschiedt door enige kansbepaling waarop de deelnemers in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen.”

Een soortgelijke definitie is ook opgenomen in art. 1, onderdeel a Wet op de kansspelen 1964 (hierna: Wok 1964). Op basis van deze wet is het gelegenheid geven tot het spelen van een kansspel alleen toegestaan indien daarvoor een vergunning is verleend. Hoewel beide wetten een eigen definitie kennen, is geen inhoudelijke verschil beoogd.⁶ Voor beide wetten is doorslaggevend of de deelnemers aan een spel op de kansbepaling ‘in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen’. De wetgever heeft dit criterium niet nader uitgewerkt in de Wok 1964 of in de Wet Ksb 1964. Hierdoor is het aan de strafrechter respectievelijk de fiscale rechter om deze open norm nader in te vullen. De grote lijn in deze jurisprudentie wordt hierna weergegeven. In paragraaf 3 wordt specifiek ingegaan op het pokerspel.

Voor de vraag of spelers ‘in het algemeen geen overwegende invloed kunnen uitoefenen’, is beslissend welke resultaten de grote meerderheid der spelers in de praktijk bij het spel behaalt (o.a. HR 21 december 1965, NJ 1966/364 (Saturne-arrest)). Het gaat er dus niet om of sommige spelers zich het spel zo eigen hebben gemaakt dat zij daarin uitblinken en zij het toeval uitsluiten, maar of dit voor de meerderheid van de spelers geldt.⁷ Voor het aannemen van het kansspelkarakter van een spel dient dus een meerderheid van de spelers niet in staat te zijn dat spel daadwerkelijk te beïnvloeden. Dat een spel op zich behendig gespeeld kan worden, is niet van belang als de meerderheid het in de praktijk niet zo speelt. In het derde Golden-Ten-arrest (NJ 1991/808 en BNB 1991/334) heeft de Hoge Raad verder bepaald dat niet beslissend is de in abstracte zin bestaande mogelijkheid de uitkomst in overwegende mate te beïnvloeden, maar dat de gemiddelde speler daadwerkelijk het in de praktijk aanleert zijn winstkansen te vergroten. Het type gemiddelde speler is dus de representant voor de grote meerderheid.

Bewezen moet dus worden of de meerderheid van de spelers het resultaat van het spel in overwegende mate al dan niet kan beïnvloeden. In eerste instantie bepaalde de Hoge Raad in het Saturne-arrest dat dit moest worden bepaald voor de situatie die daadwerkelijk voor lag. Dit betekent dat in iedere situatie steeds opnieuw vastgesteld moet worden of de meerderheid van de spelers zijn rendement beïnvloedt. Dit criterium bleek in de praktijk lastig te hanteren. Voor iedere concrete situatie moest aan de hand van (politie)observatie worden gemeten wat het spelresultaat was van de spelers op die plek en op dat moment. Dit laatste bleek in de praktijk onmogelijk, bijvoorbeeld omdat onvoldoende was geobserveerd (eerste Golden-Ten-arrest, NJ 1985/76) of dat wel voldoende was geobserveerd, maar op grond van het empirische materiaal (de observatie en verklaringen van personen) nog steeds niet de conclusie getrokken kon worden dat ter plekke en op dat moment aan het Saturne-criterium was voldaan (tweede Golden-Ten-arrest (NJ 1985/738). Hierin kwam wijziging doordat de Hoge Raad in het derde Golden-Ten-arrest (NJ 1991/808 en BNB 1991/334) oordeelde dat het ontbreken van ‘de overwegende invloed’ niet hoefde te worden bewezen door vaststelling van een spelresultaat dat door een statistisch relevant aantal spelers in een statistisch relevant tijdsbestek wordt behaald, maar dat:

“(...) het bewijs ook kan steunen op verklaringen van getuigen en deskundigen nopens het spel en de wijze waarop dit in het algemeen in de praktijk pleegt te worden gespeeld.”

Vervolgens moet dan wel de vraag worden beantwoord welke deskundigen moeten worden gevolgd indien zij van mening verschillen ter zake van een bepaald spel. Deze vraag is thans zeer actueel voor wat betreft het pokerspel (paragraaf 3).

⁶ *Kamerstukken II* 1963-1964, 7603, nr. 3, p. 12.

⁷ Zie ook T. Enter, *Kansspelbelasting*, FED, Deventer: Kluwer 2009, paragrafen 2.3.3 en 2.3.4.

3. Poker een kans- of een behendigheidsspel?

Duidelijk is dat poker een gelukselement bevat, maar tevens ook dat de kwaliteit van de speler effect kan hebben op de uitkomst. De vraag moet worden beantwoord of de grote meerderheid van de spelers invloed kan uitoefenen op het door hen behaalde resultaat. Het Gerechtshof Amsterdam heeft in 1996 de Golden-Ten-bewijsregel toegepast op het pokerspel.⁸ Het Hof weegt in zijn uitspraak de onderzoeken van twee 'kampen' van deskundigen; aan de ene kant de wiskundigen Van der Genugten & Borm met hun systematiek van de relatieve behendigheid (geen kansspel) en aan de andere kant de psychologen Wagenaar & Keren die diagnostische criteria hanteren (wel een kansspel).⁹ Het hof baseert zijn oordeel uiteindelijk op de diagnostische criteria van Wagenaar & Keren en kwalificeert poker als een kansspel. Volgens het hof vloeit uit de spelregels al voort dat er sprake is van een vorm van kansbepaling, waarop de deelnemers geen invloed kunnen uitoefenen. Het pokerspel wordt pas een behendigheidsspel als de meerderheid van de spelers deze gegeven kansbepaling 'in belangrijke mate door kansberekening of anderszins teniet kan doen'. In HR 3 maart 1998, NJ 1999, 59 laat de Hoge Raad deze redenering van het hof in stand en overweegt dat de keuze van het hof voor het toepassen van het onderzoek van Wagenaar & Keren afdoende door het hof is gemotiveerd. Inmiddels is de vraag echter opnieuw aan de rechters voorgelegd. Rechtbank 's-Gravenhage 2 juli 2010, NJFS 2010/227 oordeelde dat geen sprake is van een kansspel. De Rechtbank gaat in haar uitspraak voorbij aan het diagnostische model van Wagenaar & Keren. Naar de mening van de rechtbank bevat het model teveel subjectieve beoordelingselementen en is het daarom niet wetenschappelijk genoeg om de overwegende invloed van de meerderheid aan te tonen. Zij kiest vervolgens voor het model van de relatieve behendigheid van Van der Genugten & Borm en oordeelt dat poker geen kansspel is. Omdat verklaringen van getuigen een rol mogen spelen bij beoordeling van de kansspelvraag, laat de rechtbank in haar oordeelsvorming de verklaring van verdachte (een professioneel pokerspeler) verder sterk meewegen. Rechtbank Leeuwarden 14 oktober 2010 en in hoger beroep Hof Leeuwarden 18 december 2012, NTFR 2013/319 daarentegen houden vast aan her arrest van de Hoge Raad uit 1998.¹⁰ Het hof overweegt:

“Ofschoon het Hof aan belanghebbende toegeeft dat aannemelijk is geworden dat naarmate een speler meer behendigheid in het spel bezit, de kans op winst kan toenemen, blijft ook bij deze spelers de als gevolg van de aanwezigheid van de toevalsgenerator gegeven kansbepaling in belangrijke mate aanwezig. Uit de spelregels van poker Texas Hold'em volgt immers, dat een gedeelte van de na het schudden van de kaarten in het spel gebrachte kaarten gedurende het gehele verloop van het spel gesloten blijft. Ook weten de deelnemers niet van elkaar welke kaarten een ieder van hen in handen heeft. In zoverre vloeit uit de spelregels reeds voort dat bij (deze varianten van) het pokerspel sprake is van een vorm van kansbepaling waarop de deelnemers geen invloed kunnen uitoefenen. Daarbij neemt het Hof in aanmerking dat deze kansbepaling ook bij de aanwijzing van de speeltafels een rol speelt, en dat de behendigheid aan betekenis voor de invloed op het resultaat inboet naarmate de behendigheid van alle aan het desbetreffende toernooi deelnemende spelers toeneemt.”

⁸ Hof Amsterdam 23 december 1996 (niet gepubliceerd).

⁹ W.A. Wagenaar & G. Keren, *Het onderscheid tussen kans- en behendigheidsspelen* (rapport C-5), Soesterberg: IZT-TNO 1985. B.B. van der Genugten & P.E.M. Borm, *Een vergelijking van de behendigheid in spelen met een kansselement* (rapport Tilburg University) 1994.

¹⁰ De uitspraak van de Rechtbank Den Haag geeft echter wel aanleiding de boetebeschikking van verdachte te vernietigen omdat achteraf gezien sprake was van een pleitbaar standpunt dat poker geen kansspel is.

De jurisprudentie is dus niet eensluidend en bovendien wordt de ene keer de voorkeur gegeven aan de leer van Wagenaar & Keren en de andere keer aan die van Van der Genugten & Borm. Duidelijk is dat de Hoge Raad zich opnieuw zal moeten uitspreken over de vraag of poker een kansspel is. Vermeldenswaard is nog dat op 21 augustus 2012 een Amerikaanse rechter oordeelde dat poker geen kansspel is.¹¹ Om te bepalen of poker een kans- danwel een behendigheidsspel is, maakt ook deze rechter gebruik van twee deskundigen, te weten Heeb (behendigheidsspel) en DeRosa (kansspel). Heeb heeft onder andere 415 miljoen pokerhanden van een pokersite geanalyseerd. De conclusie van Heeb is dat de kwaliteiten van de spelers een groot effect hebben op het bedrag aan geld dat zij winnen of verliezen in een pokerhand. Uiteindelijk geeft de rechter de voorkeur aan de resultaten van de onderzoeken van Heeb. Verder bestaan er vele buitenlandse onderzoeken die er op wijzen dat poker een behendigheidsspel is in plaats van een kansspel.¹²

4. Aanpassing van de Wok 1964?

De Nederlandse overheid beschouwt poker nog steeds als een kansspel. Op de site van de kansspelautoriteit wordt zonder enige nuance dan ook aangegeven dat poker een kansspel is.¹³

“De Hoge Raad, de hoogste rechterlijke instantie in Nederland, stelt in zijn arrest van 1998 dat poker een kansspel is. Dit oordeel van de Hoge Raad geldt nog steeds.”

Ook in de brief van Teeven aan de Tweede Kamer inzake het te voeren kansspelbeleid wordt er nog steeds van uitgegaan dat poker een kansspel is.¹⁴ Het lijkt raadzaam dat, mede gezien de uitspraak van Rechtbank 's-Gravenhage uit 2010 en de stand van de onderzoeken op dit moment waaruit meer blijkt dat poker een behendigheidsspel is dan een kansspel (zie paragraaf 3), dat de wetgever in de Wok 1964 uitdrukkelijk bepaalt dat poker een kansspel is. Een soortgelijke exercitie heeft plaatsgevonden bij de zogenoemde piramidespelen. Op grond van de Wok 1964 is het dus verboden om het piramidespel - zonder vergunning - aan te bieden. Deze uitbreiding van de Wok 1964 is niet overgenomen in de Wet Ksb 1964. Dit laat in beginsel de ruimte open om het resultaat uit een piramidespel in de heffing van inkomstenbelasting te betrekken, indien feitelijk een piramidespel geen kansspel is. In zijn conclusie bij BNB 2002/127, onder punt 1.2 komt A-G Wattel tot het oordeel dat een piramidespel geen kansspel is in de zin van de Wet Ksb 1964, ondanks dat het een verboden spel betreft in de zin van de Wok 1964. De Hoge Raad

¹¹ United States Of America v. Lawrence Dicristina, Defendant. No. 11-CR-414. United States District Court, E.D. New York. August 21, 2012.

¹² R.C. Hannum & A.N. Cabot, Toward Legalization of Poker: The Skill vs. Chance Debate, *UNLV Gaming Research & Review Journal*, 2009, Volume 13 Issue 1. Zie voor een overzicht van onderzoeken naar de vraag of poker een kansspel of een behendigheidsspel is, p. 2 en 3 van hun paper. Zie ook S.D. Levitt & T.J. Miles, *The Role of Skill Versus Luck in Poker: Evidence from the World Series of Poker*, National Bureau of Economic Research Working Paper No. 17023, Issued in May 2011.

¹³ <http://www.kansspelautoriteit.nl/faq/veelgestelde-vragen/poker/waarom-poker/>. Geraadpleegd 31 maart 2013 (en dus na de uitspraak van Rechtbank 's-Gravenhage 2 juli 2010, *NJFS* 2010/227, waarin de rechtbank oordeelde dat poker geen kansspel is). De kansspelautoriteit is een onafhankelijke toezichthouder die consumenten beschermt tegen de negatieve effecten van kansspelen, zoals het risico op kansspelverslaving.

¹⁴ Brief van de staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, 19 maart 2011, *Kamerstukken II* 2010-2011, 24 557, nr. 124. In deze brief geeft staatssecretaris Teeven aan dat het voornemen bestaat om het poken op internet te legaliseren en ook moeten cafés en sportkantines legaal pokertoernooien kunnen organiseren. Zie ook *Handelingen II* 2010-2011, 3021, Aanhangsel van de handelingen, p. 3. Eerder nog was het standpunt ingenomen dat het schadelijk zou zijn om poker verder te legaliseren. Antwoord naar aanleiding van vragen van het lid Pechtold. *Handelingen II* 2008-2009, 338, Aanhangsel van de Handelingen, p. 709.

daarentegen oordeelde dat wel sprake was van een kansspel en dat een eventueel gunstig resultaat speculatief is.¹⁵

5. Kansspelen en heffing van inkomstenbelasting

In art. 3.96, onderdeel a Wet IB 2001 is een vrijstelling opgenomen voor prijzen behaald met een kansspel. Daarmee is de kansspelbelasting in die gevallen eindheffing. Indien daarentegen een ondernemer een kansspel wint in zijn hoedanigheid van ondernemer is de opbrengst wel belast met inkomstenbelasting en kan de kansspelbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting in mindering worden gebracht.

Het voorgaande doet in eerste instantie wellicht wat vreemd aan. Immers, speculatieve voordelen blijven voor de inkomstenbelasting onbelast omdat zij niet voorzienbaar zijn. Inherent aan een kansspel is dat de uitkomst niet voorspelbaar is en het resultaat daarmee niet voorzienbaar. Hof 's-Gravenhage 13 maart 1970, BNB 1971/62 oordeelde in deze zin ten aanzien van een belanghebbende die door deelname aan diverse kansspelen - onder meer roulette en baccarat - zeven jaar achtereen telkens per saldo aanzienlijke voordelen had verworven. Het hof overwoog onder andere:

“(…) dat het mede tot de kenmerken van de onderneming behoort, dat er een redelijke verwachting bestaat dat winst zal worden gemaakt. In dit verband kan er niet aan worden voorbijgegaan, dat de toestand niet deze was, dat de belangh. een winstverwachting rechtvaardigende onderneming dreef, in de uitoefening waarvan hij ook wel speculatieve handelingen bedreef. (...) Ongetwijfeld geeft het feit, dat de belangh. gedurende zeven ononderbroken jaren telkens uiteindelijk met kansspelen voordelen heeft verworven, te denken. Uit de verhoren is niets gebleken, dat er op zou wijzen, dat in het geval van de belangh. bijzondere ervaring, intuïtie, deskundigheid of behendigheid - hetzij in zijn wijze van spelen, hetzij in de keuze van de personen met wie hij speelde - een rol van enige betekenis zouden hebben vervuld (...)”

Om dezelfde reden was volgens het hof evenmin sprake van inkomsten uit andere arbeid (thans resultaat uit overige werkzaamheden). Daarmee lijkt art. 3.96, onderdeel a Wet IB 2001 zinledig; immers er wordt helemaal niet aan heffing van inkomstenbelasting toegekomen en dus hoeft geen vrijstelling te worden verleend. Deze conclusie is evenwel alleen juist voor zover het 'echte' kansspellen betreft, zoals roulette. In art. 2, lid 1, onderdeel b Wet Ksb 1964 wordt echter tevens tot een kansspel gerekend: 'een prijsvraag, van welke aard ook'. Deze bepaling is met ingang van 1 januari 1964 in de Loterijwet 1961 (thans Wok 1964) opgenomen. Tot die tijd waren prijzen bij een prijsvraag waarbij de arbeid de fortuin overheerste wel belast met inkomstenbelasting. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan prijsvragen waarvoor een slagzin moet worden gemaakt die wordt beoordeeld door een deskundige jury (HR 25 november 1959, BNB 1959/389; Blue-Bandarrest). Prijzen behaald met prijsvragen waarbij de fortuin de arbeid overheerste daarentegen, bleven voor de inkomstenbelasting onbelast (Gerechtshof Leeuwarden 6 juni 1958, BNB 1958/284; Radion puzzelwedstrijd 'Kijk U rijk'). Of sprake was van het één dan wel van het ander, was een feitelijke vraag die niet eenvoudig te beantwoorden was en soms was het te maken onderscheid flinterdun. De wetgever achtte dit onderscheid niet langer gewenst en besloot vanaf dat moment alle prijzen uit prijsvragen bij een niet-ondernemer op dezelfde wijze te

¹⁵ Zie hierover uitgebreid R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden (exclusief terbeschikkingstellingsregeling)*, Deventer: Kluwer 2012, p. 115-118.

belasten.¹⁶ Hierbij koos de wetgever voor de invoering van een loterijbelasting en werd voor de inkomstenbelasting een vrijstelling opgenomen:¹⁷

“Uit een oogpunt van wenselijk belastingrecht bezien, komt het de Regering voor, dat met het rangschikken van deze laatste soort van prijzen onder het belastbare inkomen fiscaal aan de factor arbeid ten opzichte van de overige factoren, welke tot het resultaat voor de prijswinnaar hebben bijgedragen, een te zwaar gewicht wordt toegekend. Vooral beschouwd uit de gezichtshoek van de deelnemer aan dergelijke prijsvragen, is de toegekende prijs een onverwachte toevalstreffer, een voordeel, dat - hoezeer het voor de fortuinlijke winnaar een vermeerdering van financiële draagkracht betekent - toch naar de gangbare maatschappelijke opvattingen niet tot het normale, periodiek vloeiende inkomen pleegt te worden gerekend. Veeleer hebben deze incidentele voordelen met de prijzen uit loterijen en andere georganiseerde kansspelen, waartoe de gelegenheid voor een al dan niet beperkte groep van personen wordt opengesteld, dit algemene hoofdkenmerk gemeen, dat zij een financiële buitenkans zijn, welke afhangt van omstandigheden, waarop de prijswinnaar zelf weinig of geen invloed kan uitoefenen. In deze gedachtengang ligt het dan ook voor de hand deze voordelen, indien zij buiten het verband van beroeps- of bedrijfsuitoefening zijn verkregen, ook fiscaal onder een zelfde noemer te brengen.”

De wetgever ontkent dus niet dat er sprake is van een vermeerdering van de financiële draagkracht, zodat het juist is om belasting te heffen, maar meent dat heffing van inkomstenbelasting toch achterwege moet blijven, omdat er kort gezegd een te zwaar gewicht wordt toegekend aan de factor arbeid en er sprake is van een buitenkans.¹⁸ Vanuit het draagkrachtbeginsel bezien zou hier evenwel ook heel anders over kunnen worden gedacht (zie paragraaf 7 hierna).

Uit de laatste zinsnede van de hiervoor opgenomen citaat blijkt dat de vrijstelling alleen geldt voor een niet-ondernemer. Een ondernemer kan dus nog wel voor winsten behaald met prijsvragen en dergelijke worden getroffen met inkomstenbelasting, mits hij aan de prijsvraag meedoet in zijn hoedanigheid van ondernemer. In Hof Amsterdam 1 september 2003, V-N 2004/16.16 bijvoorbeeld deed een ondernemer mee aan een ondernemingsplannenwedstrijd. Hij won daarmee een geldbedrag van f 10 000 (€ 4538) en een dienstenpakket ter waarde van eveneens f 10 000. Het hof oordeelde dat vanwege het causale verband tussen het drijven van de onderneming en het deelnemen aan de prijsvraag sprake is van winst uit onderneming.

6. Poker en heffing van inkomstenbelasting: positief recht

Indien poker een kansspel is, blijft heffing van inkomstenbelasting achterwege. Het voordeel is alsdan speculatief en behoort daardoor niet tot het thans gedefinieerde inkomensbegrip onder de

¹⁶ *Kamerstukken II* 1959-1960, 5787, nr. 3, p. 4.

¹⁷ Bij de invoering van de Wet IB 2001 is in dit denken geen wijziging gekomen zo blijkt uit *Kamerstukken II* 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 138. Deze vrijstelling van prijzen die onder de kansspelbelasting vallen, is overgenomen van art. 23, lid 1, aanhef en onderdeel a Wet IB 1964. Die bepaling was ontleend aan art. 28, lid 3, Besluit IB 1941. Genoemd art. 28, lid 3 werd op 1 november 1961 ingevoerd bij de Wet op de loterijbelasting (met ingang van 1 januari 1965: Wet Ksb 1964).

¹⁸ Overigens is in 1981 het heffingsregime bij casinospelen gewijzigd, omdat de kansspelbelasting de brutowinst van de casino's in Zandvoort en Valkenburg overtrof waardoor zij met sluiting werden bedreigd. *Kamerstukken II* 1978-1979, 15 358, nr. 3, p. 3. Niet de winst van de winnaar - de buitenkans - maar de brutowinst van de aanbieder van de casinospelen is thans belast met kansspelbelasting. Wet van 16 maart 1981, *Stb.* 1981, 143.

Wet IB 2001. Het maakt daarbij niet uit of sprake is van een beroepsmatige pokeraar of niet.¹⁹ Indien poker echter geen kansspel is, zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld of voor de belastingplichtige sprake is van een bron van inkomen. Met name de vraag of het voordeel redelijkerwijs te verwachten is, is daarbij van belang. De uitkomst van deze vraag kan van persoon tot persoon verschillen, afhankelijk van de persoonlijke pokerkwaliteiten. Dit lijkt wellicht willekeurig, maar dat is niet het geval. Ook in andere situaties kan de kennis en deskundigheid van de belanghebbende doorslaggevend zijn bij de vraag of een voordeel belast is. Indien bijvoorbeeld een pand wordt aangekocht en weer wordt verkocht, is deze transactie in beginsel onbelast. Maar als de resultaten redelijkerwijs voorspelbaar zijn, behoren zij wel tot het belastbaar inkomen. In HR 4 april 1973, BNB 1973/133 en HR 22 juni 1983, BNB 1983/286 bijvoorbeeld werd de opbrengst behaald met de verkoop van een onroerende zaak gerekend tot de inkomsten uit andere arbeid vanwege het gebruik van de ervaring en deskundigheid van een insider op de markt. In het geval van poker moet dan vooral worden gedacht aan de ervaring en de deskundigheid van de pokeraar zelf. Indien een pokeraar eenmalig een prijs wint zal daarvan veelal geen sprake zijn. Valt hij echtere meerdere malen in de prijzen kan de deskundigheid worden aangenomen. Alsdan behoren de prijzen tot zijn inkomen en kunnen de inleggelden als kosten in aanmerking worden genomen.²⁰ Indien hij later een verlies leidt, is dat verlies dus ook aftrekbaar. Immers, zijn deskundigheid bestaat nog steeds, alleen heeft het die keer niet geleid tot een positief resultaat. Uiteraard zal dit leiden tot discussies tussen de inspecteur en de pokeraar. Dit is echter inherent aan de wijze waarop de wetgever het belastbare inkomen heeft gedefinieerd.

7. Poker en heffing van inkomstenbelasting: wenselijk recht

Zoals in paragraaf 5 is aangegeven, is de kansspelbelasting zowel gebaseerd op het draagkrachtbeginsel als op het buitenkansbeginsel.²¹ In 2006 geeft de wetgever hierover aan:²²

“De rechtsgrond voor de loterijbelasting werd gevonden in de financiële buitenkans waarop de prijswinnaars zelf weinig of geen invloed kunnen uitoefenen. Uit een oogpunt van een verantwoorde lastenverdeling werd het juist geoordeeld dat de door loterij verkregen financiële voordelen aan een belastingheffing werden onderworpen, zij het dat in verband met het incidentele karakter van deze voordelen een matig proportioneel tarief bij die belastingheffing past (Kamerstukken II 1959/60, 5787, nr. 3, blz. 4, en nr. 5, blz. 1).”

De wetgever heeft dus bewust gekozen de draagkrachtvermeerdering behaald met een kansspel te belasten met kansspelbelasting en niet met inkomstenbelasting. Vanuit het draagkrachtbeginsel bezien is dit naar mijn mening niet juist.

Het draagkrachtbeginsel is het leidende beginsel op basis waarvan de belastingdruk verdeeld zou moeten worden. Zo stellen Rijkers & Van Vijfeijken:²³

¹⁹ Zoals in de vorige paragraaf is betoogd, wordt ter zake van de bron resultaat uit overige werkzaamheden niet toegekomen aan de vrijstelling in art. 3.96, onderdeel a Wet IB 2001.

²⁰ Verliezen geleden in de vijf onmiddellijk voorafgaande kalenderjaren die voorafgaan aan het eerste kalenderjaar waarin winst uit onderneming wordt genoten, zijn op grond van art. 3.10 Wet IB 2001 eveneens aftrekbaar. Op grond van art. 3.95, lid 1 Wet IB 2001 geldt dit artikel ook voor de resultaatgenieter.

²¹ Zie ook *Kamerstukken II 2005-2006*, 30 583, nr. 5, p. 1.

²² *Kamerstukken II 2005-2006*, 30 583, nr. 5, p. 1.

²³ A.C Rijkers & I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fiscaliteit en vermogensvorming in een inkomensbelasting*, *Opinie in Studiecommissie Belastingstelsel, 'Continuïteit en Vernieuwing'. Een visie op het belastingstelsel*, p. 2. Te raadplegen via <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2010/01/12/essay-rijkers-en-van-vijfeijken.html>.

“Uitgangspunt vormt het grondwettelijke, in een rechtsstaat voor alles gaande, gelijkheidsbeginsel. Dat beginsel vraagt voor het belastingstelsel om een maatstaf op basis waarvan de belastingdruk gelijkmatig, evenredig, wordt verdeeld. In de loop van de eeuwen heeft het draagkrachtbeginsel zich als meest overtuigende verdelingsbeginsel gemanifesteerd in het licht van de gelijkheidsnorm.”

Vervolgens moet worden bepaald wat onder draagkracht moet worden verstaan. Hierbij is van belang dat, zoals Rijkers & Van Vijfeijken aangeven, draagkracht niet deelbaar is en dat iedere vermogensvermeerdering respectievelijk vermindering in beginsel tot het inkomen behoort.²⁴ Om die reden pleiten zij er bijvoorbeeld voor om de schenk- en erfbelasting in de inkomstenbelasting te incorporeren.²⁵ Op het inkomen behaald met een kansspel gaan zij niet in. Er bestaat naar mijn mening echter geen goede reden om dat inkomen buiten de heffing van inkomstenbelasting te laten.²⁶ Of een bate al dan niet verwacht is, maakt niet dat de draagkracht van de ontvanger in meer of mindere mate is toegenomen.²⁷ Om dezelfde reden is het irrelevant of de draagkrachtvermeerdering het gevolg is van veel of weinig invloed van de ontvanger van de draagkrachtvermeerdering. Evenmin is van belang of wel of geen inspanning is verleend. Murphy & Nagel merken ter zake op:²⁸

“(..) the idea that a large gratuitous receipt should not be taxed seems absurd: It would mean that the person who works, gives up leisure, and contributes to economic life must share in society’s collective burdens, while the person who gains a windfall without doing anything need not.”

Of arbeidsinkomen is behaald door veel en hard te werken of juist door weinig inspanning, maakt bovendien normaal gesproken niet uit voor de omvang van de heffing van inkomstenbelasting. Juist voor de inkomenscategorie resultaat uit overige werkzaamheden geldt dat winst behaald met weinig arbeid, bijvoorbeeld als wordt gehandeld in aandelen met voorkennis, de daarmee behaalde winst tot het inkomen wordt gerekend. Dat sprake is van een incidentele bate is daarbij evenmin reden om geen inkomstenbelasting te heffen. Het feit dat sprake is van een incidentele bate maakt slechts dat niet snel sprake zal zijn van winst uit onderneming, maar van resultaat uit overige werkzaamheden. De uitkomst is onder beide inkomenscategorieën echter gelijk: de bate is belast met inkomstenbelasting en tegen het progressieve tarief. Dit zou voor de winst behaald met een kansspel naar mijn mening niet anders moeten zijn.²⁹ Of beter gezegd, de argumenten

²⁴ A.C Rijkers & I.J.F.A. van Vijfeijken, t.a.p., p. 4.

²⁵ A.C Rijkers & I.J.F.A. van Vijfeijken, t.a.p., p. 7.

²⁶ In gelijke zin R.C. van den Dool, *Belastingheffing over kapitaalinkomen bij natuurlijke personen. Een onderzoek naar de mogelijkheden tot het invoeren van een vermogensaanwasbelasting*, (diss. Rotterdam), p. 218. Te raadplegen op <http://repub.eur.nl/res/pub/14651/Belastingheffing%20kapitaalinkomen.pdf>. Hij meent echter dat als over wordt gegaan op een heffing op grond van een vermogenswinst- of aanwasstheorie om praktische redenen voor een kansspelbelasting zou moeten worden gekozen. Echter het tarief zou naar zijn mening wel gelijk moeten zijn aan die voor kapitaalsinkomen. Hieruit leid ik af dat hij de facto - en geabstraheerd van het feit dat in de kansspelbelasting geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke omstandigheden van een belastingplichtige - geen onderscheid wil aanbrengen ter zake van de inkomstenbelastingheffing over bijvoorbeeld de winst behaald met de verkoop van effecten en die met een lot uit de loterij.

²⁷ I.J.F.A. van Vijfeijken, *Contouren voor een nieuwe Successiewet*, WPNR 2004/6576, paragraaf 1 ten aanzien van de verkrijgingen krachtens schenking of vererving.

²⁸ L. Murphy & T. Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, Oxford: Oxford University Press 2002, p. 147.

²⁹ Rechtbank Amsterdam 14 februari 2013, LJV BZ 4256 heeft overigens geoordeeld dat de genietter van een uitkering op grond van de Wet werk en bijstand melding had moeten maken van het inkomen dat hij had genoten

die pleiten om de winst behaald met een kansspel te belasten tegen een proportioneel tarief, gelden evengoed voor de incidentele baten die onder de Wet IB 2001 wel belast zijn tegen het progressieve tarief. Het gemaakte onderscheid is vanuit het draagkrachtbeginsel bezien niet te verklaren.³⁰

Vervolgens kan wel de vraag worden gesteld hoe moet worden omgegaan met inleggelden. Indien een prijs wordt gewonnen, zouden deze inleggelden in aftrek moeten kunnen worden gebracht. Indien echter geen prijs wordt gewonnen, of minder wordt gewonnen dan aan inleggelden is betaald, zou dit naar mijn mening anders moeten zijn. In dat geval moeten de inleggelden worden behandeld als consumptie en komen zij niet in mindering op het inkomen. Dit betekent dus dat verliezen met gokken aftrekbaar zijn tot het totaal van de behaalde winsten. Dit is bijvoorbeeld ook zo geregeld in Amerika, althans voor 'niet-beroepsgokkers'.³¹ Indien sprake is van een bedrijf of een onderneming in de zin van Section 162(a) of the Internal Revenue Code zijn de kosten onder de Amerikaanse wetgeving wel volledig aftrekbaar. In *Commissioner v. Groetzinger*, 480 U.S. 23 (1987) oordeelde de U.S. Supreme Court dat sprake is van een dergelijke onderneming indien:³²

“(...) one's gambling activity is pursued full time, in good faith, and with regularity, to the production of income for a livelihood, and is not a mere hobby, it is a trade or business within the meaning of the statutes with which we are here concerned. (...) Groetzinger satisfied that test in 1978. Constant and largescale effort on his part was made. Skill was required and was applied. He did what he did for a livelihood, though with a less-than-successful result. This was not a hobby or a passing fancy or an occasional bet for amusement.”

Hoewel de rechter de deskundigheid van Groetzinger in zijn oordeel betreft, is de redelijke verwachting dat ook winst behaald gaat worden in beginsel voor de Amerikaanse inkomstenbelasting niet relevant. Voldoende is dat met de activiteit objectief gezien winst behaald kan worden:³³

“Under the "objective" formulation of profit, any taxpayer engaged in a highly speculative activity (such as inventing or wildcat oil investing) which holds only a small chance of making a large profit could qualify, even though the expectation of making a profit may seem unreasonable. See 1969 U.S. CODE CONG. & ADMIN.NEWS, supra note 48, at 2134.”

Ook in Nederland zou naar mijn mening in Nederland moeten gelden dat in geval van een onderneming, en overigens ook in geval van een resultaatgenieter, de verliezen volledig

als gevolg van het winnen van geldprijzen bij een online pokerspel. Opmerkelijk daarbij is dat de inleg van de uitkeringsgenieter noch de verliezen die hij had geleden in mindering werden gebracht. Vanwege het extra genoten inkomen was de herziening van de eerder genoten uitkering naar het oordeel van de rechtbank terecht.

³⁰ Van den Dool pleit voor dezelfde tariefstoepping als voor vermogensinkomsten. Zie noot 26. Rijkers & Van Vijfeijken menen overigens dat een proportioneel tarief in combinatie met een adequate belastingvrije som voor de inkomstenbelasting de best haalbare tariefstructuur oplevert. A.C Rijkers & I.J.F.A. van Vijfeijken, t.a.p., p. 8.

³¹ Section 165(d) Internal Revenue Code.

³² In dit geval ging het om een gepensioneerde die met het gokken op hondenrennen \$70,000 had gewonnen en \$72,032 aan inleggelden had betaald. Zie over deze uitspraak uitgebreid Alexander R. Jampel, *Gambler Finds Better Odds against the Internal Revenue Service*, 8 Loy. L.A. Ent. L. Rev. 429 (1988), te raadplegen via:

<http://digitalcommons.lmu.edu/elr/vol8/iss2/10> en Musco, Mary Beth Hallissey (1987) "The Supreme Court Gambles on the Definition of Trade or Business: Commissioner v. Groetzinger," *St. John's Law Review*: Vol. 61: Iss. 4, Article 6, te raadplegen via: <http://scholarship.law.stjohns.edu/lawreview/vol61/iss4/6>.

³³ Musco, Mary Beth Hallissey, t.a.p., noot 50.

aftrekbaar zijn. Hierbij zou naar mijn mening uitdrukkelijk de voorwaarde moeten gelden dat het behalen van voordeel redelijk voorzienbaar is, bijvoorbeeld vanwege de aanwezige kennis, kunde en ervaring van degene die de activiteiten verricht. Hierop ben ik reeds ingegaan in paragraaf 6.

8. Conclusie

In deze bijdrage is ingegaan op de vraag of poker een kansspel danwel een behendigheids spel is. Indien sprake is van een kansspel is de winst belast met kansspelbelasting en blijft heffing van inkomstenbelasting achterwege. In geval van een behendigheids spel wordt geen kansspel geheven en is heffing van inkomstenbelasting afhankelijk van de vraag of sprake is van een voorzienbaar voordeel. Dit zal van persoon tot persoon beoordeeld moeten worden. Een pokeraar die regelmatig wint, en dat zou Arie zeker kunnen zijn als hij zich erop toe zou leggen, zal in dat geval naar mijn mening winst uit onderneming genieten. Of sprake is van een kansspel of een behendigheids spel is niet helemaal duidelijk. Enerzijds hebben de Hoge Raad in 1998 en Rechtbank Leeuwarden in 2010 geoordeeld dat sprake is van een kansspel. Anderzijds is er een uitspraak van Rechtbank 's-Gravenhage eveneens uit 2010 die tot een tegengesteld oordeel komt. Het lijkt een kwestie van tijd totdat de Hoge Raad zich weer over deze kwestie zal moeten buigen.

Naar mijn mening zou het echter voor de heffing van inkomstenbelasting niet uit moeten maken of al dan niet sprake is van een kansspel. Vanuit het draagkrachtbeginsel bezien bestaat er geen reden om de winsten uit een kansspel niet in de heffing van inkomstenbelasting te betrekken, zij het dat een proportioneel tarief voor de hand zou liggen.

Of deze bijdrage Arie ertoe zal aanzetten om zich meer toe te gaan leggen op poker of dat hij er juist vanaf zal zien, zal ik hem vragen. Bij deze nodig ik mijzelf dan ook uit voor een avondje bij hem thuis. In de oranjerie en uitkijkend over de prachtige tuin, zal de wijn prima smaken en zal poker zeker niet het enige gespreksonderwerp zijn.