



Aan: [5.1.2e] [5.1.2e] [5.1.2e]  
Cc: [5.1.2e]  
Van: Kennisgroep ROW

**Naam dienstonderdeel**  
Kennisgroep resultaat overige werkzaamheden

**Contactpersoon**  
mr. [5.1.2e]  
M [5.1.2e]  
[5.1.2e]@belastingdiens  
[t.nl](#)

20 september 2019

**Behandeld door:**  
[5.1.2e]  
[5.1.2e]

# memo

## Big Data, algoritme en gokken; samenloopvrijstelling ROW en KSB

### Vraag 19-059-011

#### Feiten van de vraagsteller:

- Belastingplichtigen hebben over een reeks van jaren structureel voordeel behaald met het voor eigen rekening en risico afsluiten van weddenschappen met onbekende tegenspelers via een door een derde-partij (ondernemer) daartoe beschikbaar gesteld internetplatform (het Platform);
- Belastingplichtigen bedienen zich hierbij van een zelf ontwikkeld en/of doorontwikkeld en/of dynamisch computerprogramma dat met gebruikmaking van zelf ontwikkelde algoritmen voor henzelf gunstige weddenschappen selecteert die een voorsprong creëren ten opzichte van een willekeurige individuele speler die niet over een dergelijk computerprogramma beschikt. Belastingplichtige schrijft hierover: "Het volledig geautomatiseerde algoritme maakt een risicoanalyse gebaseerd op een data-analyse. Door deze analyse bepaalt het algoritme ten aanzien van welke posities de kans om te winnen het grootst is." Statistisch levert dit, ook gezien de (enorme) hoeveelheid weddenschappen die belastingplichtigen plaatsen, structureel voordeel op voor belastingplichtigen.
- De inzet van dit programma/algoritme in combinatie met de voorwaarden van het Platform maken het tevens mogelijk dat belastingplichtigen met grote hoeveelheden tegenspelers weddenschappen kunnen afsluiten. Zij bedienen zich hiervoor van een reeks door het Platform beschikbaar gestelde (sub)accounts. Wekelijks worden er per belastingplichtige circa [67 Awr] weddenschappen afgesloten ([67 Awr] weddenschappen per jaar). Het platform is volgens belastingplichtige een soort "handelsplaats" voor mensen die wedden. Mensen kunnen weddenschappen aanbieden en aannemen.

[5.1.2d]

#### Vraag:

Is de vrijstelling van artikel 3.96, eerste lid, letter a Wet IB 2001 van toepassing op het door belastingplichtigen behaalde resultaat? Bij de beantwoording van de vraag dient rekening te worden gehouden met de volgende door de vraagsteller gestelde volgende premissen:

1. er is sprake van een bron van inkomen (ROW) in de zin van de Wet IB 2001; en,
2. door het sluiten van weddenschappen is sprake van het deelnemen door belastingplichtigen aan kansspelen in de zin van artikel 2 lid 1 van de Wet op de kansspelbelasting.

**Beschouwing en preadvies van de vraagsteller:**

De vrijstelling van artikel 3.96 lid 1 letter a lijkt absoluut omschreven: is sprake van een voordeel uit deelname aan een kansspel, dan geen ROW. Zie ook Hof Den Haag 8 juni 1976, 96/1976.

Uit voornoemde hofuitspraak kan worden afgeleid dat van enige en tevens doorslaggevende betekenis was het feit dat vaststond dat belanghebbende het in geding zijnde voordeel had behaald uit deelname aan een kansspel. Daarmee was het voor de inspecteur einde oefening. De aanwezigheid van eventuele andere of parallelle bronnen van inkomen deed niet meer ter zake (absorptietheorie). De vrijstelling is absoluut, hetgeen ook volgt uit de bewoordingen van het hof dat de voorganger van artikel 3.96 lid 1 letter a 'zonder enige beperking' was opgesteld.

De vraag die opkomt is of deze absolute regel in dit individuele geval niet opgaat omdat het in geding zijnde voordeel niet primair te koppelen aan de deelname aan een kansspel, maar aan de ontwikkeling en exploitatie van een computerprogramma. Het is immers het computerprogramma dat maakt dat sprake is van een bron van inkomen voor de IB (premissie) en niet het deelnemen aan kansspelen sec. Het computerprogramma is daarmee de oorzaak (bron) die tot gevolg heeft dat er positieve resultaten worden geboekt met kansspelen. Het concept van zo'n computerprogramma annex het gebruikmaken van algoritmen zou ook profijtelijk kunnen worden ingezet in bijvoorbeeld de handel in effecten (flitshandel) of grondstoffen. Kortom: zijn er argumenten/mogelijkheden om het voordeel uit deelname in kansspel in deze context te herdefiniëren of anders uit te leggen?

We zien bijvoorbeeld dat een voordeel uit dienstbetrekking waarvan niet in geding is dat dit voordeel ook volledig is onderworpen aan de LH in bepaalde situaties niettemin kan worden belast als winst uit onderneming. En wel als die laatste bron zo overheersend is dat de bron dienstbetrekking daarin opgaat. Vertaald naar onze casus zou het argument kunnen zijn dat sprake is van de profijtelijke exploitatie van een computerprogramma waar de deelname aan kansspelen in opgaat.

**Antwoord kennisgroep:**

Artikel 3.96 lid 1 letter a Wet IB 2001 is van toepassing indien de resultaten van belastingplichtigen reeds belast zijn met kansspelbelasting. In dat geval behoren de behaalde voordelen niet tot het resultaat uit overige werkzaamheden.

**Beschouwing:**

Bij de beantwoording van de vraag gaat de kennisgroep uit van de door de vraagstellers gestelde premisse dat de behaalde resultaten belastbaar zijn voor de Kansspelbelasting.

Ratio samenloopvrijstelling

Fiscaal theoretisch is de onderhavige vrijstelling overbodig. Een ROW-bron impliceert immers een (beïnvloedbare) objectieve voordeelsverwachting, terwijl voordelen die belast zijn met kansspelbelasting juist voortkomen uit een niet-beïnvloedbaar kansspel. Dat suggereert dat een voordeel fiscaal of uit "kunde" wordt behaald of uit "kans". In de praktijk zal er echter sprake zijn van een geleidelijke schaal tussen zuiver "kans" en zuiver "kunde" (bijvoorbeeld de discussie rondom poker). De onderhavige vrijstelling voorkomt in zulke gevallen in ieder geval een fiscale discussie. Zo ook bijvoorbeeld Freudenthal, FM Resultaat uit overige werkzaamheden:

Deze vrijstelling hangt sterk samen met de brondiscussie die kan worden gevoerd ten aanzien van dit soort voordelen, omdat juist bij kansspelen en daarop lijkende activiteiten de toets aan de eis van de redelijke kans op voordeel per definitie een lastige aangelegenheid vormt. De wetgever heeft ter voorkoming van discussie alle activiteiten die aan de Wet op de Kansspelen voldoen, buiten het inkomstenbegrip in de Wet IB 2001 geplaatst.

Bij de invoering van de Wet IB 2001 heeft de wetgever bewust gekozen de onderhavige vrijstelling over te nemen uit de Wet IB 1964. Kansspelbelasting fungeert als eindheffing voor voordelen uit kansspelen die ook als resultaat uit overige werkzaamheden belast zouden (of hadden) kunnen worden:

#### Parlementaire behandeling. Belastingherziening 2001

'Deze vrijstelling voor voordelen uit kansspelen in de zin van artikel 2, eerste lid, van de Wet op de kansspelbelasting geldt onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor alle inkomsten uit arbeid en daarmee ook voor voordelen uit werkzaamheden die in deze wet vallen onder het resultaat uit overige werkzaamheid. Door de handhaving van deze vrijstelling is de kansspelbelasting eindheffing voor voordelen uit kansspelen die kunnen worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheid.'

Nu (onder de gestelde premisse) de voordelen die belastingplichtigen door middel van het algoritme behalen, belast zijn met kansspelbelasting, is er geen discussie meer nodig (mogelijk) over de vraag of zij het voordeel niet eigenlijk uit 'kunde' behalen in plaats van uit 'kans'. Dat een en ander niet anders is of wordt bij een 'kundige beroepsspeler' volgt bijvoorbeeld nog uit Aantekening 3.2.2. Vakstudie Kansspelbelasting:

De vaststelling of aan de eerste twee voorwaarden is voldaan zal bij deelname aan kansspelen in het algemeen weinig problemen opleveren. Met name op de laatste voorwaarde, het objectief kunnen verwachten van voordeel, zal het belasten van het voordeel in de inkomstenbelasting meestal afketsen. Het objectief gezien kunnen verwachten van het voordeel staat tegenover de voorwaarde voor een kansspel als bedoeld in art. 2, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB dat de deelnemer in het algemeen geen invloed heeft op het resultaat. De winkansen kunnen doorgaans niet zodanig worden beïnvloed dat een ieder willekeurig persoon kan verwachten dat het voordeel zal worden genoten. De toevoeging 'objectief gezien' geeft aan dat het niet gaat om wat belanghebbende zelf van zijn winkansen vindt. **Er zijn uitzonderingen mogelijk waarbij deelnemers wel overwegende invloed kunnen uitoefenen (bijvoorbeeld: beroepsspelers). Hun uitzonderlijke invloed op hun resultaat maakt dat het spel als geheel toch een kansspel kan blijven, mits de grote meerderheid der spelers het spel maar geen overwegende invloed op het resultaat kan uitoefenen.**

#### Big Data en algoritmes

De onderhavige casus laat naar onze mening zien dat het met de opkomst van het maatschappelijke fenomeen "Big Data analyse" mogelijk wordt om (voorheen) zuiver speculatieve transacties om te buigen in voorzienbaar voordelige transacties. Ondanks dit gegeven, verhindert de bewuste keuze van de wetgever (kansspelbelasting is eindheffing) heffing van inkomstenbelasting over dit voorzienbaar voordelige resultaat. Zoals de vragenstellers aangegeven, lijkt het theoretisch dogma dat een kansspel resultaat uit overige werkzaamheden uitsluit niet altijd meer hout te snijden.

#### Resultaat uit kansspel (KSB) gaat op in het resultaat van het algoritme (ROW)

In het preadvies stellen de vragenstellers zich tot slot voor dat de resultaten van de onderliggende weddenschappen in feite opgaan in de grotere werkzaamheid van het algoritme. Wij begrijpen deze uitleg zo (naar analogie van het aangehaalde voorbeeld van de dienstbetrekking [LH] die opgaat in winst uit onderneming [IB]) dat de KSB dan zou terugtreden ten behoeve van de IB. Hoewel wij een dergelijke uitleg kunnen begrijpen, druist deze naar onze mening volledig in tegen de bedoeling van de wetgever. De KSB is immers expliciet voorzien als eindheffing. Bovendien is bij de bron LH die opgaat in de bron winst uit onderneming in beide gevallen voldaan aan de broncriteria die gelden onder de Wet IB 2001. De ene bron kan dan opgaan in de andere. Bij de KSB lijkt nu juist per definitie geen bron van inkomen in de zin van de Wet IB 2001 aanwezig te zijn. Die kan dan ook niet opgaan in een andere bron in de zin van de Wet IB 2001.

#### **Sterkte/zwakte analyse:**

Strikt genomen buiten de beantwoording van de kennisgroepvraag om, maakt de kennisgroep nog de volgende opmerkingen in het kader van het lopende onderzoek.

buiten verzoek