



# Rapport

**Datum: 31 januari 2003**

**Rapportnummer: 2003/019**

## Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn besluit van 27 februari 2002, nr. CPP2002/514M heeft neergelegd dat de arresten van de Hoge Raad van 1 februari 2002 inzake opbrengst uit piramidespelen geen gevolgen hebben voor aanslagen die op die datum onherroepelijk vaststaan.

## Beoordeling

1. De Hoge Raad heeft in drie arresten van 1 februari 2002 beslist over de gevolgen voor de inkomstenbelasting (IB '64) met betrekking tot de behaalde resultaten uit een zogeheten piramidespel. Uit de arresten volgt dat naar het oordeel van de Hoge Raad het resultaat in zodanige mate afhangt van onvoorspelbare factoren, die zich bovendien aan beïnvloeding door de deelnemer onttrekken, dat een eventueel gunstig resultaat speculatief is. In dat geval wordt het resultaat derhalve niet in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. De Hoge Raad acht een ander oordeel mogelijk indien belanghebbende actief betrokken is geweest bij de organisatie van het onderwerpelijke piramidespel (zie Achtergrond, onder 4.en 6.).

2. De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn Besluit van 27 februari 2002, nr. CPP2002/514 neergelegd wat de gevolgen zijn van de arresten van de Hoge Raad. Vastgelegd is hoe de Belastingdienst lopende bezwaarprocedures en lopende gerechtelijke procedures dient af te handelen. Voorts is in het besluit bepaald dat de arresten van de Hoge Raad geen gevolgen hebben voor aanslagen die op 1 februari 2002 onherroepelijk vaststonden. Verzoeken om die aanslagen te verminderen dienen te worden afgewezen (zie Achtergrond, onder 1.).

3. Verzoeker klaagt erover dat de Staatssecretaris van Financiën in zijn besluit van 27 februari 2002 heeft bepaald dat de arresten van de Hoge Raad geen gevolgen hebben voor aanslagen die op 1 februari 2002 onherroepelijk vaststonden, en dat dientengevolge verzoeken om die aanslagen te verminderen dienen te worden afgewezen.

4. Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) - zoals uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (DB 89/735) - voorziet in de mogelijkheid een onjuiste (te hoge) aanslag te verminderen; aan de belastingplichtige wordt de vermindering of teruggaaf verleend waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt (zie Achtergrond, onder 2. en 3.). Aldus wordt bewerkstelligd dat indien een belastingplichtige om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek - bijvoorbeeld in het geval van het te laat indienen van een bezwaar- of verzoekschrift - door de Belastingdienst niettemin ambtshalve de vermindering of teruggaaf wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijs in aanmerking komt. Anders gezegd, het feit dat de aanslag al onher-roepelijk is geworden staat op zichzelf niet in de

weg aan een ambtshalve herbeoordeling door de Belastingdienst in bovenbedoelde zin.

5. De onder 4. genoemde resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (hierna: de resolutie) geeft aan in welke gevallen de Belastingdienst (de inspecteur) van zijn bevoegdheid tot het verlenen van een ambtshalve teruggaaf gebruik mag maken. In paragraaf 9, eerste lid, van de resolutie is neergelegd dat een arrest van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, niet leidt tot ambtshalve vermindering van belastingaanslagen die onherroepelijk zijn komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is gewezen, tenzij op dit punt een afwijkende regeling is getroffen. Een afwijkende regeling als hier bedoeld is niet getroffen; de Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 27 februari 2002 expliciet neergelegd dat de arresten van de Hoge Raad geen gevolgen hebben voor aanslagen die op 1 februari 2002 onherroepelijk vaststonden, en dat dientengevolge verzoeken om die aanslagen te verminderen dienen te worden afgewezen.

6. In beginsel is het in de resolutie neergelegde uitgangspunt te billijken dat een arrest van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing niet leidt tot ambtshalve vermindering van belastingaanslagen die onherroepelijk zijn komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is gewezen. Van belang is hier het beginsel van de formele rechtskracht. Dit beginsel houdt in, dat besluiten die niet binnen de bezwaar- en beroepstermijn zijn aangevochten door degene tot wie zij zich richten, te diens aanzien definitief worden. In zoverre geldt het bewuste besluit dan als procedureel en materieel rechtmatig. Het enkele feit dat uit latere rechtspraak blijkt dat een beroep succesvol zou zijn geweest verplicht het bestuursorgaan niet om op die grond op zijn beslissingen terug te komen; zulks zou de bijl zijn aan de wortel van voormeld beginsel, waarvan de functie immers is dat beslissingen die niet aangevochten zijn, hun rechtskracht behouden, hoe onjuist deze beslissingen achteraf gezien wellicht ook waren. Er is in dit verband slechts ruimte voor uitzonderingen op de leer van de formele rechtskracht wanneer sprake is van bijkomende omstandigheden die zo klemmend zijn dat een dergelijke uitzondering moet worden aanvaard (zie Achtergrond, onder 7.).

7. Gelet op hetgeen onder 6. staat overwogen, dient de vraag te worden beantwoord of sprake is van omstandigheden die er toe nopen dat de Staatssecretaris van Financiën een afwijkende regeling had moeten treffen op het onder 6. verwoorde uitgangspunt. Zoals de Staatssecretaris van Financiën in zijn reactie op de klacht heeft aangegeven, bestaat aanleiding voor het treffen van een afwijkende regeling als hier bedoeld in situaties waarin het niet-terugkomen op onherroepelijk vaststaande aanslagen zou leiden tot onbillijke resultaten. Of hiervan sprake is dient van geval tot geval te worden beoordeeld. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is te vinden in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 1996, nr. DB96/533M, waarin aan de beslissing van de Hoge Raad in het arrest van 4 mei 1994, nr. 29 729, BNB 1994/197 terugwerkende kracht is

gegeven in verband met uit een rapport van de Nationale ombudsman gebleken onduidelijkheden over de toepassing van het beleid (zie Achtergrond, onder 8.).

De Staatssecretaris van Financiën gaf aan dat bij arresten van de Hoge Raad slechts bij uitzondering van de hoofdregel wordt afgeweken.

8. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman dient de onder 7. bedoelde vraag ontkennend te worden beantwoord. Hiertoe wordt allereerst opgemerkt dat van een situatie als die ten grondslag ligt aan het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 februari 1996 geen sprake is. In bedoeld geval was de afwijkende regeling getroffen met het oog op het voorkomen van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen die dreigde te ontstaan als gevolg van het feit dat binnen de Belastingdienst in de periode van 27 juli 1993 en 28 maart 1994 voor dezelfde gevallen verschillend is gehandeld. Een en ander was terug te voeren op onduidelijkheid die heeft bestaan over de reikwijdte van het toezeggingen-beleid. Van een dergelijke situatie is in het onderhavige geval geen sprake.

9. Voorts is voor het onder 8. bedoelde oordeel van de Nationale ombudsman het volgende van belang. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan de Staatssecretaris van Financiën in redelijkheid worden gevolgd in zijn standpunt dat de uitlatingen van de bewindslieden tijdens de parlementaire behandeling van de herziening van de Wet op de kansspelen nog de ruimte boden om winsten uit piramidespelen, geheel afhankelijk van de feitelijke situatie, bij deelnemers die niet tot de organisatie behoren, in de belastingheffing te betrekken. Hiertoe wordt het volgende opgemerkt. Bij de parlementaire behandeling is met betrekking tot de fiscale behandeling van inkomsten uit piramidespelen en daarmee samenhangende kosten opgemerkt dat de opbrengsten van piramidespelen volgens de gewone fiscale regels in de inkomstenbelasting worden betrokken. Beslissend is of er sprake is van een bron van inkomen waarvoor van belang is of voordeel was beoogd en redelijkerwijs was te verwachten. Voor gewone deelnemers aan het piramidespel is er doorgaans geen sprake van een redelijkerwijs te verwachten voordeel. Voor de deelnemers die actief betrokken zijn bij de organisatie van een piramidespel is opgemerkt dat veelal wel sprake is van een bron van inkomen.

Niet valt in te zien dat bedoelde uitlatingen in het geheel geen ruimte gaven om in concrete gevallen ook bij gewone deelnemers een bron van inkomen aanwezig te achten.

Het standpunt van de Belastingdienst te dien aanzien luidde als volgt. Enerzijds bestaat, gelet op het gegeven dat gemiddeld 90% van de deelnemers het spel met een negatief resultaat afsluit, in het algemeen voor deelnemers aan het piramidespel niet de verwachting dat zij positieve voordelen uit de deelname aan het piramidespel zullen behalen. Anderzijds achtte de Belastingdienst bij de - verhoudingsgewijs weinige - deelnemers die het spel met winst afsluiten wel een bron van inkomen aanwezig, en achtte daarbij het criterium 'redelijkerwijs voordeel te verwachten' gelet op het arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 1990, nr. 26142, BNB 1990/329 niet relevant.

Dit standpunt van de Belastingdienst valt naar het oordeel van de Nationale ombudsman binnen de marges te plaatsen die de uitlatingen van de bewindslieden tijdens de parlementaire behandeling bieden, althans geeft geen blijk van een rechtsopvatting die in redelijkheid niet zou kunnen worden verdedigd. In gelijke zin hebben ook de verschillende gerechtshoven in diverse uitspraken geoordeeld. In zoverre is van een kennelijke en kenbare misslag die een uitzondering op de formele rechtskrachtleer zou kunnen rechtvaardigen, dan ook geen sprake. Het enkele feit dat de Hoge Raad thans een andersluidende uitspraak heeft gedaan, en daarbij een verdergaande conclusie heeft verbonden aan de uitlatingen tijdens vorenbedoelde parlementaire behandeling, doet aan het voorgaande niet af.

10. Ook in hetgeen verzoeker overigens naar voren heeft gebracht, valt geen omstandigheid te zien die aanleiding zou moeten geven om af te wijken van het uitgangspunt dat een arrest van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing niet leidt tot ambtshalve vermindering van belastingaanslagen die onherroepelijk zijn komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is gewezen. Noch het feit dat naar verzoeker stelt de benodigde gegevens omtrent de groep belastingplichtigen die aanspraak zou kunnen maken op ambtshalve vermindering eenvoudig kunnen worden opgespoord, noch het feit dat ten aanzien van de door hem vertegenwoordigde groep belastingplichtigen destijds afwijzend is beslist op zijn verzoek om een proefprocedure te voeren, is - wat daar ook van zij - van dien aard dat het daartoe noopt.

11. Het vorenoverwogene leidt tot de conclusie dat de Staatssecretaris van Financiën in redelijkheid in zijn besluit van 27 februari 2001 heeft kunnen vastleggen dat de arresten van de Hoge Raad van 1 februari 2002 geen gevolgen hebben voor aanslagen die op 1 februari 2002 onherroepelijk vaststonden, en dat verzoeken om die aanslagen te verminderen dienen te worden afgewezen.

De onderzochte gedraging is behoorlijk

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is niet gegrond.

## **Onderzoek**

Op 5 september 2002 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van X Belastingadviseurs te Wellseind, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën.

Naar deze gedraging werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Tevens werd de Staatssecretaris een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

Betrokkenen deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

## **Bevindingen**

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

### **A. feiten**

1. Verzoeker diende op 10 mei 2002 bij de Staatssecretaris van Financiën een verzoek in om ambtshalve vermindering van de aanslagen die de Belastingdienst in het verleden heeft opgelegd naar aanleiding van deelname aan zogenaamde piramidespelen. De inhoud van dit verzoek luidt als volgt:

“...In 1995 en 1996 vierden zogenaamde piramidespelen hoogtij. Er waren veel deelnemers, maar slechts weinig winnaars. In de nota naar aanleiding van het verslag Tweede Kamer inzake de wijziging van de wet op de kansspelen maakte de toenmalige bewindsman een opmerking over de belastbaarheid van de opbrengsten uit deze spelen. (...) In lijnrechte tegenstelling tot het aldaar opgemerkte werden alle gewone deelnemers (met uitzondering van hen die minder dan f 10.000 hadden verdiend) verrast met een aanslag inkomstenbelasting. De inspecteurs kregen opdracht om alles uit de kast te halen om deze aanslagen te rechtvaardigen. Een bont scala van argumenten passeerde de revue.

Intussen heeft de Hoge Raad zich over deze zaak uitgelaten en heeft beslist dat de betreffende passage duidelijk is en dat er voor gewone deelnemers geen sprake is van een bron van inkomen, omdat beoordeeld moet worden of het voordeel redelijkerwijs was te verwachten en deze vraag ontkennend beantwoord dient te worden. In alle procedures hanteerden de inspecteurs het argument dat de voorzienbaarheidstoets niet aangelegd hoefde te worden, wederom in lijnrechte tegenspraak met het gestelde in het hierboven aangehaalde verslag. De Hoge Raad heeft zich daarbij uitdrukkelijk gebaseerd op dit verslag en zich daarbij aangesloten.

In uw beleidsmededeling inzake de afhandeling van de lopende procedures heeft u medegedeeld dat geen ambtshalve herziening mogelijk is van definitief vaststaande aanslagen. Weliswaar is dit in lijn met eerder beleid en uitspraken van de rechter en de ombudsman; in dit geval liggen de zaken echter geheel anders en zijn er naar mijn mening redenen aan te voeren om eenmalig van dit beleid af te wijken. De FIOD heeft de gegevens over de op te leggen aanslagen uit de administratie van het spel TEAM getrokken en deze gerenseigneerd aan de belastingdienst. De gegevens over de ten onrechte opgelegde aanslagen zijn dus aanwezig. Het is dus zeer eenvoudig voor de belastingdienst om de betreffende belastingplichtigen op te sporen (in ieder geval niet moeilijker dan het indertijd doorgeven van de gegevens voor het opleggen van de aanslagen). Er is dus geen sprake van een stortvloed van te beoordelen verzoeken van vermindering.

Daarnaast eist het fatsoen dat de overheid betaamt (beginsel van behoorlijk bestuur), om ten onrechte opgelegde aanslagen in een dergelijk geval te herzien. Dit klemmt te meer nu de Hoge Raad de in het hierboven genoemde verslag verwoorde opvatting van de verantwoordelijke bewindslieden letterlijk als basis voor zijn uitspraak gebruikt.

Een aantal van mijn cliënten heeft gedurende de loop van de rechtsstrijd over de belastbaarheid van deze inkomsten de procedure moeten intrekken omdat zij zich de kosten van een adviseur niet meer konden veroorloven, of omdat bij een afweging van de financiële belangen de kosten van een adviseur te hoog zouden worden. Om dergelijke problemen te voorkomen heb ik namens mijn cliënten (in totaal 56) getracht een proefprocedure te regelen, doch dat werd door de belastingdienst afgewezen. Door deze afwijzing liepen de kosten te hoog op, hetgeen de beslissing om te procederen voor deze mensen in negatieve zin heeft beïnvloed. Al deze argumenten pleiten er daarom eveneens voor om alle opgelegde aanslagen ambtshalve te herzien.

Ik doe hierbij namens de piramidespelers een beroep op de hardheidsclausule en verzoek u de aanslagen die ten onrechte aan de winnaars zijn opgelegd, en die ten tijde van de uitspraak van de Hoge Raad definitief vaststonden, ambtshalve te verminderen..."

2. De Staatssecretaris van Financiën besliste afwijzend op dit verzoek. Hij voerde hiertoe het volgende aan:

"...In uw brief reageert u op de beleidsmededeling in onderdeel 1.5 van het Besluit van 27 februari 2002, nr. CPP2002/514M. In dat onderdeel is aangegeven dat de arresten van de Hoge Raad van 1 februari 2002 geen gevolgen hebben voor aanslagen die op die datum onherroepelijk vaststaan. Verzoeken om die aanslagen te verminderen dienen volgens die mededeling te worden afgewezen. Volgens u is dat in lijn met eerder beleid en uitspraken van de rechter en de ombudsman, maar liggen de zaken in dit geval anders en zijn er naar uw mening redenen om éénmalig van dit beleid af te wijken, omdat:

- de gegevens eenvoudig zouden zijn op te sporen en er geen stortvloed van verzoeken om vermindering ontstaan,

- beginselen van behoorlijk bestuur daartoe zouden nopen, mede in het licht van de overwegingen van de Hoge Raad en de afwijzende reactie van de Belastingdienst op het verzoek om een proefprocedure te voeren.

Ik wil vooropstellen dat het al dan niet eenvoudig opsporen van gegevens - wat daarvan in casu ook zij - niet van essentieel belang is bij de vraag of zou moeten worden teruggekomen op onherroepelijk vaststaande aanslagen. Het is met name in het belang van de rechtszekerheid van de belastingplichtige en de belastingdienst dat eenmaal definitief vaststaande aanslagen niet meer worden gewijzigd. Zo zijn er uiteraard ook situaties denkbaar waarin de aanslag is vastgesteld op een gunstiger wijze dan waartoe later verschenen (in dat geval nadeliger) jurisprudentie zou leiden. Bovendien zijn de mogelijkheden voor de Belastingdienst om een te laag opgelegde definitieve aanslag via een navorderingsaanslag alsnog in overeenstemming te brengen met de wettelijk verschuldigde belasting beperkt.

Ik acht het ook bepaald niet in strijd met beginselen van behoorlijk bestuur om in casu de eenmaal definitief vaststaande aanslagen ongewijzigd te laten. Nog afgezien van het feit dat het door de Belastingdienst in eerste aanleg ingenomen standpunt in redelijkheid kon worden ingenomen en dat verschillende Gerechtshoven dat in het verleden ook hebben gevolgd, zou het bij het voeren van een proefprocedure volstrekt onzeker zijn geweest of daarmee voor alle situaties duidelijkheid zou zijn verschaft over de al dan niet belastbaarheid van de inkomsten uit de piramidespelen. De inmiddels gewezen arresten blijken ook nuanceringen te geven, zoals het aspect over de al dan niet actieve betrokkenheid van belanghebbende bij de organisatie.

Voor wat betreft uw verzoek om toepassing van de hardheidsclausule voeg ik daar nog het volgende aan toe.

In artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is mij de bevoegdheid gegeven tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard (de hardheidsclausule). Een onbillijkheid van overwegende aard doet zich slechts voor indien onverkorte toepassing van de wettelijke bepalingen leidt tot door de wetgever niet bedoelde gevolgen.

Dit is in uw situatie niet het geval.

De wetgever heeft immers bewust aan iedere belastingplichtige de mogelijkheid geboden tegen een aanslag in bezwaar te komen en tegen een afwijzende beschikking op een bezwaarschrift bij de rechter in beroep te gaan. Aan beide rechtsmiddelen heeft de wetgever termijnen verbonden. Indien een belastingplichtige zelf niet (tijdig) gebruik maakt van die rechtsmiddelen, kan hij na het onherroepelijk worden van de aanslag of de



uitspraak op het bezwaarschrift geen beroep meer doen op de uitkomst van een latere procedure die door een andere belastingplichtige is gevoerd...”

#### B. Standpunt verzoekster

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder Klacht.

Voorts voerde verzoeker nog het volgende aan:

“...Ik wil daarbij bovendien reageren op het gestelde in de brief van het Ministerie van Financiën (zie A. FEITEN, onder 2.; N.o.). Ik ben het met de stellingen in bedoelde brief niet eens:

Het eenvoudig kunnen opsporen van de gegevens: Het opsporen van gegevens is blijkbaar wel van belang voor het opleggen van de betreffende aanslagen, maar niet voor het verminderen ervan. Dat is meten met twee maten. Als deze gegevens kunnen worden gebruikt voor het opleggen van aanslagen, dan kan dat ook voor het verminderen van aanslagen.

Strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur: de staatssecretaris stelt dat er sprake is van het innemen van een redelijk standpunt. Dat bestrijd ik, gezien de tekst van de (...) gepubliceerde uitspraak van datzelfde ministerie van Financiën. Ook de Hoge Raad heeft geoordeeld, dat er geen sprake is van een redelijk standpunt. Daarbij wordt eenvoudigweg gewezen op de tekst van bedoelde uitspraak. Zie het arrest van de Hoge Raad (...). Dat zegt toch genoeg. Inmiddels heeft datzelfde ministerie van Financiën erkend dat sprake is van een onrechtmatige daad door het opleggen van deze aanslagen. Dat is gebeurd in het kader van toekennen van een vergoeding van de kosten in de bezwaarfase. Als het opleggen van de aanslagen onrechtmatig is, hoe kan dat dan niet in strijd zijn met de beginselen van behoorlijk bestuur? Ook het argument dat de Gerechtshoven in eerste instantie het gelijk gaven aan de belastingdienst is geen steekhoudend argument nu de Hoge Raad al deze uitspraken heeft gecasseerd.

Het voeren van een proefprocedure. De staatssecretaris voert als argument aan dat het voeren van een proefprocedure, waar ik bij voortduring om verzocht heb, geen zin zou hebben gehad wegens het verschil in feitelijke omstandigheden van de zaken. Dat is een onzinnig argument. De vraag of een bepaalde activiteit een bron van inkomen vormt, is een algemene rechtsvraag die wel degelijk in een proefprocedure beantwoord had kunnen worden. Dat blijkt ook uit het feit dat alle mij bekende arresten van de Hoge Raad zonder uitzondering dezelfde uitkomst te zien geven. Mochten er al enkele zaken feitelijk zó verschillend zijn dat aanleiding zou geven tot een andere uitkomst, dan zou het op de weg van de belastingdienst hebben gelegen om die zaken afzonderlijk uit te procederen.

Kort samengevat: de belastingdienst mag te pas en te onpas aan grote groepen belastingplichtigen onrechtmatig aanslagen opleggen (...). Belastingplichtigen die om welke reden dan ook geen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid van bezwaar en beroep (...) hebben vervolgens geen recht op een vergoeding (in de vorm van vermindering van de aanslag) van de door deze onrechtmatige daad veroorzaakte schade. Met andere woorden: een loterij zonder nieten voor de belastingdienst, die bovendien op deze manier volstrekt willekeurig aan hen niet-welgevallige groepen aanslagen op kan leggen zonder op te draaien voor de nadelige consequenties daarvan..."

### C. Standpunt Minister van Financiën

In reactie op de klacht deelde de Staatssecretaris van Financiën bij brief van 18 november 2002 het volgende mee:

"...In uw brief verzoekt u mij aan te geven welke criteria worden gehanteerd bij de beslissing of een afwijkende regeling wordt getroffen als bedoeld in artikel 9.1 van het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735, laatstelijk gewijzigd bij het Besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ96/1125M (Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven). Tevens verzoekt u voorbeelden te geven van situaties waarin toepassing is gegeven aan de in dit artikel voorziene afwijkende regeling.

Dienaangaande bericht ik u dat de afwijkende regeling als vermeld in paragraaf 9.1 van het besluit van 25 maart 1991 met name ziet op situaties waarin het niet-terugkomen op onherroepelijk vaststaande aanslagen zou leiden tot onbillijke resultaten. Dit wordt van geval tot geval beoordeeld. Bij arresten van de Hoge Raad wordt slechts bij uitzondering van de hoofdregel afgeweken. Een voorbeeld is te vinden in het besluit van 23 februari 1996, nr. DB96/533M, V-N 1996/1095, punt 10, waarin aan de beslissing van de Hoge Raad in het arrest van 4 mei 1994, nr. 29 729, BNB 1994/197 terugwerkende kracht is gegeven in verband met uit een rapport van de Nationale ombudsman gebleken onduidelijkheden over de toepassing van het beleid.

Een afwijkende regeling wordt vaker toegepast in gevallen waarin met toepassing van de hardheidsclausule als bedoeld in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een bijzondere regeling is getroffen. In dat geval is de van de wettelijke bepalingen afwijkende regeling meestal niet van toepassing met ingang van het tijdstip van het besluit maar met ingang van het kalenderjaar waarin die onbillijkheid zich voor het eerst voordoet. Een voorbeeld van een dergelijke regeling is te vinden in het Besluit van 21 december 2000, nr. RTB2000/2878, V-N 2001/16.26. Voor de toepassing van de Wet IB 2001 is een voorbeeld van een goedkeurende regeling met terugwerkende kracht te vinden in het Besluit van 29 juni 2001, nr. RTB2001/1725M, V-N 2001/37.9.

Vervolgens verzoekt u mij in te gaan op de overwegingen 3.5.1. en 3.5.2. van de Hoge Raad in zijn uitspraak van 1 februari 2002, nr. 36.238.

In de Memorie van toelichting bij het wetsvoorstel "Wijziging van de Wet op de kansspelen (25 523)" is aangegeven dat dit wijzigingsvoorstel tot doel heeft een einde te maken aan piramidespelen. De noodzaak daartoe is gelegen in het feit dat 80 tot 90% van de deelnemers het piramidespel negatief afsluiten. Daarom is ter bescherming van de potentiële deelnemers het piramidespel geheel verboden, zonder de mogelijkheid tot uitzonderingen. Het meest geëigende instrument hiervoor is de Wet op de kansspelen gebleken omdat door het uitgangspunt van deze wet een algeheel verbod op piramide-spelen mogelijk is. In het wetsvoorstel is er voor gekozen voor piramidespelen geen vergunning te verlenen.

Met betrekking tot de fiscale behandeling van inkomsten uit piramidespelen en de daarmee samenhangende kosten is opgemerkt dat het niet beslissend is dat het verbod op piramidespelen is opgenomen in de Wet op de kansspelen, maar dat beslissend is of er sprake is van een bron van inkomen waarvoor van belang is of voordeel was beoogd en redelijkerwijs te verwachten. Tijdens de parlementaire behandeling van de herziening van de Wet op de kansspelen is hierover opgemerkt dat voor gewone deelnemers aan het piramidespel "doorgaans" geen sprake is van een redelijkerwijs te verwachten voordeel. Mede daarom is destijds de conclusie getrokken dat verliezen van deze deelnemers niet aftrekbaar zijn.

Voor de deelnemers die actief betrokken zijn bij de organisatie van het piramidespel is opgemerkt dat veelal wel sprake is van een bron van inkomen en dat de organisatoren van piramidespelen doorgaans als ondernemer zullen worden aangemerkt, waardoor belastingheffing over hun winst plaatsvindt.

De Belastingdienst heeft zich - naar mijn mening in overeenstemming met de uitlatingen tijdens vorenbedoelde parlementaire behandeling - tot de arresten van de Hoge Raad van 1 februari 2002 op het volgende standpunt gesteld. In het algemeen bestaat voor deelnemers aan het piramidespel niet de verwachting dat zij positieve voordelen uit de deelname aan het piramidespel zullen behalen, gelet op het gegeven dat gemiddeld 90% van de deelnemers het spel met een negatief resultaat afsluit. Verliezen van deelnemers zijn derhalve niet aftrekbaar geacht.

Bij de - verhoudingsgewijs weinige - deelnemers die het spel met winst afsluiten achtte de Belastingdienst echter sprake van een bron van inkomen. Het criterium "redelijkerwijs voordeel te verwachten" is daarbij gelet op het arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 1990, nr. 26142, BNB 1990/329 niet relevant geacht. Dit standpunt van de Belastingdienst is door het Hof bevestigd in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 1 februari 2002, nr. 36.238 (zie overweging 3.2).

Overigens hebben ook andere Gerechtshoven in het verleden dit standpunt van de Belastingdienst bevestigd.

De Hoge Raad heeft in de arresten van 1 februari 2002 evenwel een verdergaande conclusie verbonden aan de uitlatingen tijdens vorenbedoelde parlementaire behandeling. Naar de mening van de Raad dient ook in gevallen waarin enig voordeel is behaald te worden getoetst of dit voordeel redelijkerwijs kon worden verwacht. In alle gevallen waarin belanghebbende niet op enigerlei wijze actief betrokken zijn geweest bij de organisatie van het piramidespel, was dit niet het geval en dient het resultaat voor de heffing van de inkomstenbelasting buiten aanmerking te blijven (afgezien van de situatie dat sprake is van winst uit onderneming).

Is de lijn van het bepaalde in § 9.1 van het Besluit van 25 maart 1991 is in het besluit van 27 februari 2002 nr. CCP/2002/514M de conclusie getrokken dat de arresten van de Hoge Raad van 1 februari 2002 geen gevolgen hebben voor aanslagen die op die datum onherroepelijk vaststaan. Ook leveren de door u genoemde overwegingen van de Hoge Raad naar mijn mening geen bijzondere situatie op als bedoeld in artikel 9.1 van het besluit van 25 maart 1991, mede ook omdat de eerder vermelde uitlatingen tijdens de parlementaire behandeling zeker nog de ruimte boden om winsten uit piramidespelen - geheel afhankelijk van de feitelijke situatie - bij deelnemers die niet tot de organisatie behoren, in de belastingheffing te betrekken.

Daarbij wil ik nog benadrukken dat de wetgever aan iedere belastingplichtige de mogelijkheid heeft geboden tegen een aanslag in bezwaar te komen, tegen een afwijzende beschikking op een bezwaarschrift bij de belastingrechter in beroep te komen en beroep in cassatie in te stellen tegen de uitspraak van de belastingrechter. Indien een belastingplichtige zelf niet (tijdig) gebruik maakt van die rechtsmiddelen, kan hij na het onherroepelijk worden van de aanslag, de uitspraak op het bezwaarschrift of de uitspraak van de belastingrechter geen beroep meer doen op de uitkomst van een latere procedure die door een andere belastingplichtige is gevoerd...”

#### d. reactie verzoeker

In reactie op het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën liet verzoeker bij brief van 1 december 2002 het volgende weten:

“...Het is mij een raadsel hoe het Ministerie van Financiën kan volhouden dat de uitlatingen tijdens de parlementaire behandeling van de Wet op de kansspelen ruimte bieden voor een standpunt zoals door de inspecteurs is ingenomen. De betreffende uitlating zegt immers: “voor gewone spelers aan het piramidespel is doorgaans geen sprake van een redelijkerwijs te verwachten voordeel”. Deze uitlating zou ruimte bieden om winsten uit piramidespelen - geheel afhankelijk van de feitelijke situatie - in de belastingheffing te betrekken. In zijn algemeenheid is dit juist, maar de inspecteurs hebben nu juist niet gekeken naar de feitelijke situatie, maar alle deelnemers die een positief resultaat hebben behaald, een aanslag opgelegd. De redenering daarbij was nu juist dat het vereiste van ‘het redelijkerwijs verwachten van een voordeel’ niet aan de orde was. De situatie zou

anders zijn geweest als inspecteurs de feiten hadden onderzocht en aan de meer actieve deelnemers wel een aanslag hadden opgelegd en aan de minder actieve niet.

Bovendien maak ik bezwaar tegen de redenering dat de Gerechtshoven de inspecteurs gelijk hebben gegeven. De Gerechtshoven hebben het allemaal hartstikke fout gedaan, aldus de Hoge Raad. Dan kan dat toch geen argument meer zijn?

(...) het ministerie gaat geheel voorbij aan het feit dat ik alle mogelijke moeite heb gedaan om een proefprocedure te voeren, waarbij het huidige probleem niet had kunnen ontstaan. Zeker gezien het feit dat er inmiddels een regeling is getroffen voor het instellen van een massaal bezwaar, en ik dat als een argument heb aangevoerd, had ik een reactie verwacht op dit punt.

Daarnaast gaat (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) voorbij aan het feit dat de Nederlandse burger nu eenmaal niet fiscaal geschoold is en de beslissing om al dan niet bezwaar aan te tekenen niet altijd op goede gronden wordt genomen..."

## Achtergrond

1. Besluit Staatssecretaris van Financiën, 27 februari 2002, nr. CPP2002/514:

### 1.1 Inleiding

De Hoge Raad heeft in 3 arresten (Hoge Raad, 1 februari 2002, 36 238, 35 848 en 36 668; N.o.) beslist over de gevolgen voor de inkomstenbelasting (IB'64) met betrekking tot de behaalde resultaten uit een zogeheten piramidespel. Uit de arresten volgt dat naar het oordeel van de Hoge Raad het resultaat in zodanige mate afhangt van onvoorspelbare factoren, die zich bovendien aan beïnvloeding door de deelnemer onttrekken, dat een eventueel gunstig resultaat speculatief is. In dat geval wordt het resultaat derhalve niet in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken.

De Hoge Raad acht een ander oordeel mogelijk indien belanghebbende actief betrokken is geweest bij de organisatie van het onderwerpelijke piramidespel.

### 1.2 Gevolgen

De visie van de Hoge Raad leidt ertoe dat het resultaat uit een piramidespel - afgezien van de situatie dat het onderdeel van de winst vormt - voor de heffing van de inkomstenbelasting buiten aanmerking blijft indien belanghebbende niet actief bij de organisatie is betrokken. Als van een zodanige betrokkenheid sprake is luidt het fiscale oordeel anders. Deze betrokkenheid is niet altijd aan de benaming te herkennen. Bij de verschillende piramide-organisaties worden de functies van de medewerkers die bij de organisatie betrokken zijn verschillend benoemd. Zo komen benamingen voor als team-manager, regio-team-director, team-director, marketing manager, managing-director,

regional-director, presentator en dergelijke. Vanzelfsprekend geven de feiten en omstandigheden de doorslag bij het oordeel of sprake is van betrokkenheid. Indien van een dergelijke betrokkenheid sprake is, wordt het behaalde voordeel uit het piramidespel in de belastingheffing betrokken. Indien daarvan geen sprake is, kan het voordeel buiten aanmerking blijven. Lopende bezwaarschriften kunnen met inachtneming van het vorenstaande worden afgedaan.

### 1.3 Lopende gerechtelijke procedures

De inspecteurs wordt verzocht in situaties waarin belanghebbende beroep heeft ingesteld bij het Gerechtshof of de Hoge Raad en het vorenstaande leidt tot vermindering van de aanslag, contact op te nemen met de belastingplichtige, waarbij wordt toegezegd de aanslag te zullen verminderen. Dat kan ertoe leiden dat het beroepschrift alsnog wordt ingetrokken. Tevens wordt gewezen op de mogelijkheid van vergoeding van het griffierecht, van proceskosten en van de kosten die zijn gemoeid met in de bezwaarfase door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Verzoeken met betrekking tot de laatstgenoemde kosten, worden door de inspecteur voorgelegd aan het ministerie van Financiën, directoraat-generaal Belastingdienst, team Juridische Zaken.

### 1.4 Lopende bezwaarprocedures

Met betrekking tot de afhandeling van lopende bezwaarschriften geldt dat de kosten die zijn gemoeid met rechtsbijstand die in de bezwaarfase beroepsmatig door een derde is verleend voor vergoeding in aanmerking kunnen komen op de voet van het Besluit van 2 mei 2000, nr. BOB2000/658M. Verzoeken die naar het oordeel van de Belastingdienst hiervoor in aanmerking komen, dienen met bericht en raad te worden overgedragen aan het ministerie van Financiën, directoraat-generaal Belastingdienst, team Juridische Zaken.

### 1.5 Onherroepelijk vaststaande aanslagen

Het vorenstaande heeft geen gevolgen voor aanslagen die op 1 februari 2002 onherroepelijk vaststaan. Verzoeken om die aanslagen te verminderen dienen te worden afgewezen.

## 2 Wet IB 2001

Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 kan de hiervóór beschreven lijn worden gevolgd, met dien verstande dat de opbrengst uit een piramidespel wordt aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden.”

## 2. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 65, eerste lid:

"Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend."

3. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 89/735):

"...Par. 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend

3.1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt. (...)

3.2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in par. 3.1, verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, of

b. enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

(...)

Par. 9. Jurisprudentie en resoluties

9.1. Een arrest van de Hoge Raad (...) waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing leidt *niet* tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte, of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen (...), tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen..."

4. De aard van het piramidespel

In essentie weergegeven komt de gang van zaken neer op het volgende. De deelnemers aan het spel worden geplaatst in een piramide die opgebouwd is uit verschillende balken. Bij inschrijving dient de nieuwe speler een inschrijfgeld te betalen dat gedeeltelijk naar de organisator van het spel gaat en gedeeltelijk naar de deelnemer in de top van de piramide. In sommige varianten van het spel is een deel van het bedrag tevens bedoeld voor de

spelers die zich een balk hoger bevinden. Dit verkleint de kans op een verlies voor spelers. Op de onderste balk van de piramide bevinden zich (bijvoorbeeld) zestien deelnemers en op de balken daarboven respectievelijk acht, vier, twee en één deelnemers. De hoogste balk wordt aangeduid als 'top' en het bereiken van de top als 'toppen'. Deelnemers trachten nieuwe spelers aan te brengen die de lege plaatsen in de onderste balk innemen. Als de balk vol is, wordt de piramide gesplitst en schuiven alle deelnemers een balk omhoog. Tevens ontvangt de speler in de topositie een bedrag van de organisatie van het piramidespel. Omdat een toppende speler van (in het voorbeeld) zestien personen een bedrag ontvangt, kunnen met het toppen aanzienlijke bedragen gemoeid zijn.

5. Nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer inzake wetsvoorstel 25 523 over wijziging van de Wet op de kansspelen in verband met piramidespelen, TK, vergaderjaar 1997-1998, nr. 25 523, nr. 5

“...In antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie betreffende de fiscale behandeling van piramidespelen merken wij op dat de opbrengsten uit piramidespelen volgens de gewone fiscale regels in de inkomstenbelasting worden betrokken. Beslissend is of sprake is van een bron van inkomen, waarvoor van belang is of voordeel was beoogd en redelijkerwijs was te verwachten. Voor gewone deelnemers in een piramidespel is er doorgaans geen sprake van een redelijkerwijs te verwachten voordeel. Doorgaans zullen de voor- en nadelen van het piramidespel van de gewone deelnemers daarom niet in de heffing worden betrokken. Verliezen van deze deelnemers zijn dus niet aftrekbaar. Voor de deelnemers die actief betrokken zijn bij de organisatie van een piramidespel, zoals de zogenoemde managers, is veelal wel sprake van een bron van inkomen. Belastingheffing vindt dan plaats over het verschil tussen inleg en opbrengsten. De organisatoren van piramidespelen zullen doorgaans als ondernemer worden aangemerkt, waardoor belastingheffing over hun winst plaatsvindt...”

6. Jurisprudentie rond de inkomstenbelastingconsequenties van de deelnemers aan piramidespelen

Voor de beoordeling van de inkomstenbelastingconsequenties van de resultaten van de deelnemers aan piramidespelen is met name de vraag van belang of de deelname aan een piramidespel als bron van inkomsten kan worden beschouwd.

Voor de aanwezigheid van een bron van inkomsten gelden drie vereisten:

er moet sprake zijn van deelname aan het economische verkeer;

met het oogmerk om een winst te behalen;

die redelijkerwijs te verwachten was.

De Belastingdienst



De Belastingdienst heeft zich op het standpunt gesteld dat in het algemeen voor deelnemers redelijkerwijs niet de verwachting bestaat dat zij positieve voordelen uit de deelname aan het piramidespel zullen behalen. Dit standpunt is gebaseerd op het gegeven dat gemiddeld 90% van de deelnemers het spel met een negatief resultaat afsluit. Voor de deelnemers die het spel met winst afsluiten, stelde de Belastingdienst zich echter op het standpunt dat er sprake is van andere inkomsten uit arbeid. Het criterium 'redelijkerwijs te verwachten voordeel' acht hij in dat geval niet relevant. Dit laatste standpunt werd gebaseerd op de arresten van de Hoge Raad van 3 oktober 1990, nr. 26 142, BNB 1990, 329 (medische proevenarrest) en 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203 (bami- en nasi-receptenarrest).

#### De Gerechtshoven

In de verschillende hofuitspraken komt met betrekking tot de bronvraag een consistent beeld naar voren. Het standpunt van de Belastingdienst is steeds gevolgd. In geen van de uitspraken was er twijfel over de deelname aan het economisch verkeer of aan het beogen van voordeel door de belastingplichtigen.

Wel was in vrijwel alle hofuitspraken het criterium 'redelijkerwijs te verwachten voordeel' aanleiding voor discussie. Samengevat geldt het volgende.

In het geval sprake is van een positief resultaat dan zijn de resultaten belast.

Indien sprake is van een negatief resultaat dan is het verlies aftrekbaar als een voordeel redelijkerwijs te verwachten viel. Bij de weinige uitspraken die op een negatief resultaat zagen, heeft het desbetreffende hof steeds geoordeeld dat de belastingplichtige niet aannemelijk had gemaakt dat hij redelijkerwijs voordeel kon verwachten.

De hofuitspraken zijn gebaseerd op genoemde arresten van de Hoge Raad van 3 oktober 1990, BNB 1990/329 en 14 april 1993, BNB 1993/203.

In het arrest van de HR van 3 oktober 1990 werd bepaald dat "(...) voordelen uit niet in dienstbetrekking verrichte diensten, zo zij niet als winst uit onderneming zijn aan te merken, (worden) aangemerkt als inkomsten uit arbeid in de zin van artikel 22, eerste lid, aanhef en letter b, zonder dat daarvoor handelingen behoeven te zijn verricht of enige bijzondere deskundigheid of hoedanigheid is vereist. Dat niet enig voordeel was beoogd of kon worden verwacht, is daarvoor evenmin van belang".

In het arrest van de HR van 14 april 1993 werd het arrest van de HR van 3 oktober 1990 genuanceerd. Volgens de Hoge Raad is de vraag of een belastingplichtige met door hem verrichte werkzaamheden of diensten een voordeel beoogt, en redelijkerwijs kan verwachten dat deze hem - zij het in de toekomst - positieve zuivere opbrengsten kunnen opleveren wel van belang in drie situaties:

de afgrenzing van activiteiten in de sfeer van de verwerving van inkomsten tegenover activiteiten die, als voorzienbaar blijvend verliesgevend, in de sfeer van de inkomstenbesteding moeten worden geplaatst,

de afbakening van belaste transacties in de vermogenssfeer tegenover louter speculatieve transacties;

de gevallen waarin weliswaar diensten of werkzaamheden in het economisch verkeer zijn verricht doordat de belastingplichtige buiten de gezinssfeer is opgetreden, maar de behaalde voordelen niettemin buiten het inkomen dienen te blijven omdat zij in de persoonlijke sfeer liggen.

Op basis van bedoelde arresten hebben de gerechtshoven geoordeeld dat in winstsituaties de objectieve voordeelsverwachtingstoets niet van belang is (op grond van HR 3 oktober 1990), en bij verliessituaties wel (op grond van HR 14 april 1993).

In de uitspraak van Hof Arnhem 13 april 2000, nr. 98/04257, die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad nr. 36 238, oordeelde het hof in de eerste plaats (r.o. 6.1) dat het voordeel dat een belastingplichtige met zijn deelname aan een piramidespel behaalt niet louter speculatief is, maar mede wordt bepaald door zijn arbeid gericht op het verwerven van nieuwe deelnemers. Voorts oordeelde het hof dat er zich ook geen afgrenzings- of afbakeningskwestie voordeed zoals bedoeld in het arrest van de Hoge Raad van 14 april 1993, BNB 199/203, aangezien het gaat om in het economische verkeer verrichte werkzaamheden die buiten de persoonlijke sfeer liggen en die op zichzelf niet voorzienbaar blijvend verliesgevend zijn. Vervolgens oordeelde het hof dat de vraag of met de werkzaamheden redelijkerwijs voordeel kon worden verwacht betekenis mist aangezien die vraag alsdan slechts van belang is voor de vraag of er sprake is van een bron van inkomen indien de werkzaamheden niet tot een positief resultaat hebben geleid (r.o. 2).

Van belang in dit verband is nog dat de gerechtshoven geen schending van het gelijkheidsbeginsel aanwezig achten. Te dien aanzien werd overwogen dat degenen die met hun betrokkenheid bij het piramidespel een positief resultaat weten te realiseren feitelijk in een andere positie verkeren dan zij die daarin niet slagen. Die andere positie moet rechtens anders worden beantwoord.

#### De Hoge Raad

In zijn arresten van 1 februari 2002 casseert de Hoge Raad het standpunt van de verschillende gerechtshoven. De Hoge Raad oordeelt in zijn arrest nr. 36 238 dat het hof is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting door in r.o. 6.2 ervan uit te gaan dat op grond van de enkele omstandigheid dat belanghebbendes activiteiten tot een positief resultaat hebben geleid, de vraag of met de werkzaamheden redelijkerwijs een voordeel kon worden verwacht, betekenis mist. Vervolgens herhaalt de Hoge Raad de door hem in BNB

1993/203 geformuleerde situaties waarin het criterium 'redelijkerwijs voordeel verwachten' relevant is. Daarna oordeelt de Hoge Raad dat deze toets niet slechts dient te worden aangelegd, indien de werkzaamheden niet tot een positief resultaat hebben geleid, doch ook indien zij, zoals in het onderhavige geval, een voordeel hebben opgeleverd en de vraag rijst of dat voordeel aan de heffing van inkomstenbelasting is onderworpen.

Evenzeer onjuist acht de Hoge Raad het in r.o. 6.1 begrepen oordeel dat die toets niet hoeft plaats te vinden indien op een andere grond dan op grond van toepassing van die toets, de werkzaamheden of het resultaat daarvan niet als louter speculatief respectievelijk voorzienbaar blijvend verliesgevend moeten worden beschouwd.

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad dat hij de zaak zelf kan afdoen. Onder verwijzing naar de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot een wijziging van de Wet op de kansspelen, waarbij piramidespelen door middel van een wetsfictie onder de kansspelen zijn gebracht en vervolgens tevens zijn verboden, oordeelt de Hoge Raad dat de aard van het piramidespel meebrengt dat redelijkerwijs geen voordeel kan worden verwacht van de door een (gewone) deelnemer te verrichten werkzaamheden:

"...Voorts verdient opmerking dat te aangehaalde plaatse naar aanleiding van een vraag betreffende de fiscale behandeling van piramidespelen door de Staatssecretaris van Justitie en de Minister van Financiën is opgemerkt dat de opbrengsten van piramidespelen volgens de gewone fiscale regels in de inkomstenbelasting worden betrokken, hetgeen zij als volgt hebben uitgewerkt:

'Beslissend is of sprake is van een bron van inkomen, waarvoor van belang is of voordeel was beoogd en redelijkerwijs was te verwachten. Voor gewone deelnemers in een piramidespel is er doorgaans geen sprake van een redelijkerwijs te verwachten voordeel. Doorgaans zullen de voor- en nadelen van het piramidespel van de gewone deelnemers daarom niet in de heffing worden betrokken. Verliezen van deze deelnemers zijn dus niet aftrekbaar. Voor de deelnemers die actief betrokken zijn bij de organisatie van een piramidespel, zoals de zogenoemde managers, is veelal wel sprake van een bron van inkomen. Belastingheffing vindt dan plaats over het verschil tussen inleg en opbrengsten. De organisatoren van piramidespelen zullen doorgaans als ondernemer worden aangemerkt, waardoor belastingheffing over hun winst plaatsvindt.'

(...) Bij deze beschouwingen sluit de Hoge Raad zich aan. De aard van het piramidespel (...) brengt mee dat redelijkerwijs geen voordeel kan worden verwacht van de door een deelnemer te verrichten werkzaamheden. Weliswaar wordt het resultaat dat een deelnemer aan het piramidespel behaalt, mede bepaald door zijn activiteiten gericht op het werven van nieuwe deelnemers, maar óf een deelnemer anderen voor deelname aan het spel zal weten te interesseren in dier voege dat zij ertoe overgaan een bijeenkomst (...) bij te wonen, alsmede óf een door hem geïntroduceerde potentiële deelnemer zich bij zo'n bijeenkomst bereid verklaart om daadwerkelijk aan het spel deel te nemen en zijn inleg

voldoet, hangt in zodanige mate af van onvoorspelbare factoren die zich bovendien aan beïnvloeding door de deelnemer onttrekken, dat een eventueel gunstig resultaat speculatief is.

Nu uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding niet blijkt dat belanghebbende op enigerlei wijze actief betrokken is geweest bij de organisatie van het onderwerpelijke piramidespel, bestaat er geen grond om ten aanzien van de deelname van belanghebbende anders te oordelen...”

**7. P. de Haan, Th. G. Drupsteen, R. Fernhout, Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat, deel 2, Deventer 1998, nrs. IV. 137 en 138**

"...137. Formele rechtskracht

Voor de beoordeling van de rechtmatigheid of onrechtmatigheid van het overheidshandelen is het van belang of dit samenhangt met een overheidsbesluit, waartegen beroep heeft opengestaan of dat in beroep is vernietigd. In een geval dat tegen een besluit beroep heeft opengestaan, waar niet van gebruik is gemaakt of waarbij, nadat wel van de beroepsmogelijkheid is gebruik gemaakt, het beroep is verworpen, gaat de Hoge Raad uit van de formele rechtskracht van dit besluit. Dit betekent dat in een civielrechtelijke procedure, bijvoorbeeld gericht op schadevergoeding dit besluit bij de burgerlijke rechter niet meer ter discussie staat. De Hoge Raad gaat er dan vanuit dat het betreffende besluit zowel wat zijn wijze van totstandkoming als wat zijn inhoud betreft in overeenstemming is met de desbetreffende voorschriften en algemene rechtsbeginselen.<sup>573</sup>

De ratio achter de leer van de formele rechtskracht van besluiten is dezelfde als die achter de niet-ontvankelijkheid bij het openstaan van een bestuursrechtelijke voorziening: de Hoge Raad wenst het bestaansrecht en de functie van bijzondere bestuursrechters niet te ondermijnen. Een niet-ontvankelijkheidsverklaring is in deze zaken niet altijd mogelijk, omdat de civielrechtelijke vordering zich niet richt tegen het besluit zelf, maar bijvoorbeeld een actie uit onverschuldigde betaling of tot schadevergoeding inhoudt voor de betalingen of kosten die uit het besluit, dat in beroep had kunnen worden aangevochten, voortvloeien.<sup>574</sup> Wanneer de Hoge Raad wel bereid zou zijn om langs indirecte weg een oordeel te geven over een besluit, waartegen beroep heeft opengestaan, dan zou daarmee het stelsel van de bestuursrechtelijke rechtsbescherming met de daarbij behorende beroepstermijnen worden ondergraven, de rechtszekerheid in het gedrang komen en de kans bestaan dat burgerlijke en bestuursrechter tot een verschillend rechtmatigheidsoordeel komen over het zelfde besluit.<sup>575</sup>

De Hoge Raad is consequent in de toepassing van de formele rechtskrachtleer.<sup>576</sup> Hij past deze volgens de bewoordingen in het arrest Heesch/Van de Akker ook toe in gevallen, waarin van het betreffende besluit, wanneer daartegen wel beroep zou zijn

ingesteld, als vaststaand zou mogen worden aangenomen dat het zou zijn vernietigd.<sup>577</sup> Zo bleef een belastingaanslag, die was gebaseerd op een onverbindende verordening in stand voor de periode waarin deze niet was aangevochten.<sup>578</sup> Na Heesch/Van de Akker wordt de lijn consequent voortgezet. Ook wanneer een bestuursrechtelijke procedure niet wordt doorgezet, omdat de belanghebbende al langs andere weg had bereikt wat hij beoogde of wanneer een burger te lang stil zit en niet tijdig reageert op het niet-nemen van een besluit door een bestuursorgaan, gaat de HR uit van de formele rechtskracht van het niet verder aangevallen besluit.<sup>579</sup> Zoals we nog zullen zien neemt de Hoge Raad alleen wanneer een bestuursorgaan de onrechtmatigheid van het betreffende besluit heeft erkend en op grond daarvan de bestuursrechtelijke procedure niet wordt voortgezet een uitzondering aan.<sup>580</sup> Formele rechtskracht van besluiten kan ook zijn doorwerking hebben naar de rechtspositie van derden<sup>581</sup>, terwijl de HR deze leer zonodig ambtshalve toepast.<sup>582</sup> Ook wanneer in een beroepsprocedure tegen een bestuursdwangbesluit wegens een overtreding waarvoor eerder een dwangsom was opgelegd, wordt erkend dat enkele tegen dit laatste besluit te laat ingediende gronden terecht naar voren waren gebracht, gaat de Hoge Raad desalniettemin bij een verzet tegen de invordering van de dwangsom uit van de formele rechtskracht van het dwangsombesluit.<sup>583</sup>

Een variant op de leer van formele rechtskracht doet zich voor wanneer de overheid een civielrechtelijke vordering, bijvoorbeeld uit onverschuldigde betaling instelt, terwijl de beroepsprocedure tegen het terugvorderingsbesluit nog niet is afgerond; zolang het besluit in deze procedure niet is vernietigd dient de burgerlijke rechter van de geldigheid ervan uit te gaan.<sup>584</sup> Wel kunnen naar de mening van de Hoge Raad in een dergelijk geval de eisen van een behoorlijke rechtspleging meebrengen dat de burgerlijke rechter om mogelijk tegenstrijdige beslissingen te voorkomen zijn uitspraak aanhoudt tot een onherroepelijke bestuursrechtelijke beslissing is verkregen. In het Kabayel-arrest nuanceert de Hoge Raad echter deze opvatting voor een vordering in kort geding tot ontruiming van een asielzoekerscentrum waartegen ook bestuursrechtelijk wordt opgekomen; in dit geval zal de rechter in kort geding bij zijn beslissing over de gevraagde voorziening in aanmerking moeten nemen welke uitspraak op het beroep bij de administratieve rechter mag worden verwacht; dit betekent dat hij niet van de regelmatigheid en rechtmatigheid van de in beroep aangevochten beslissing mag uitgaan zonder dat hij dit tevens op zijn verwachting over de uitslag van het bestuursrechtelijk beroep grondt.<sup>585</sup>

### 138. Uitzonderingen

In het arrest Heesch/Van de Akker heeft de Hoge Raad ruimte gelaten voor uitzonderingen op de leer van de formele rechtskracht wanneer de daaraan verbonden bezwaren zo klemmend zijn dat een dergelijke uitzondering moet worden aanvaard. Of daarvoor reden is hangt af van de bijzonderheden van het gegeven geval. De Hoge Raad aanvaardt tot nu toe twee gronden om een uitzondering aan te nemen: a. de onrechtmatigheid van het besluit is door het betreffende bestuursorgaan erkend en b. het kan de belanghebbende

niet worden aangerekend dat hij niet (tijdig) bezwaar of beroep heeft aangetekend wanneer mede het gedrag van de overheid daartoe aanleiding gaf. Daarnaast laat de Hoge Raad ruimte om kenbare en kennelijke misslagen te herstellen.

Het arrest Heesch/Van de Akker is niet alleen het standaard-arrest over de leer van de formele rechtskracht, maar tegelijkertijd het eerste arrest waarin een duidelijke uitzondering op deze leer werd erkend. Nu de gemeente Heesch in eerste instantie uitging van het privaatrechtelijk karakter van haar uitwegvergunningstelsel en het dus geenszins voor de hand lag daartegen bestuursrechtelijk in beroep te gaan - dat werd pas duidelijk bij de uitspraak van de Afdeling rechtspraak van 1 sept. 1977 (Maastricht)- kon het verzuim om in beroep te gaan Van de Akker niet worden tegengeworpen en kon de gemeente Van de Akker in zijn vordering uit onverschuldigde betaling niet de formele rechtskracht van het besluit tot heffen van een uitwegbijdrage tegenwerpen. Daarna zijn herhaaldelijk pogingen gedaan om zich te beroepen op een uitzondering op de formele rechtskrachtleer. De Hoge Raad is terughoudend in het erkennen van dergelijke uitzonderingen. Daarvoor kan reden zijn wanneer het beroep op formele rechtskracht door de overheid chicaneuze trekken vertoont. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de overheid in de loop van de procedure van standpunt verandert zoals in het arrest Heesch/Van de Akker het geval is. Ook in het Ekro-arrest was de overheid zelf oorspronkelijk uitgegaan van het privaatrechtelijk karakter van de betreffende keuringsheffingen; zij kon vervolgens niet de formele rechtskracht van zogenaamde beschikkingen waarbij deze heffingen waren vastgesteld tegenwerpen. Overigens wordt zeker niet ieder beroep op onduidelijkheid aan de kant van de overheid gehonoreerd. Ook wanneer de overheid zelf de onrechtmatigheid van het betreffende besluit heeft erkend op grond waarvan de belanghebbende zijn bestuursrechtelijke procedure niet heeft doorgezet, gaat het niet aan later een beroep te doen op formele rechtskracht. In het verlengde van deze situatie ligt het geval waarin een aanvrager berust in de vernietiging van de verleende bouwvergunning, maar schadevergoeding verzoekt op grond van het verstrekken van onjuiste inlichtingen en op grond van het feit dat hij er op mocht vertrouwen dat de vergunning niet aan vernietiging bloot stond. Men zou kunnen zeggen dat in deze zaak het probleem van de formele rechtskracht niet speelde - de vernietiging van de bouwvergunning werd aanvaard -, omdat de onrechtmatigheid werd gebaseerd op het verschaffen van onjuiste inlichtingen. Ten slotte accepteert de Hoge Raad een uitzondering op de formele rechtskrachtleer om kennelijke en kenbare misslagen ongedaan te kunnen maken. In dezelfde sfeer ligt dat aan een ingetrokken besluit geen formele rechtskracht toekomt.”

8. Besluit Staatssecretaris van Financiën, 23 februari 1996, nr. DB96/533M (Toerekening rijksbijdrage eigen-woningbezit. Uitvoering beleid in periode 27 juli 1993-28 maart 1994):

“1 Inleiding

In het Besluit van 23 april 1993, nr. DB93/1506, laatstelijk gewijzigd op 28 maart 1994, onder nr. DB94/396M is een praktische regeling opgenomen in verband met de destijds

lopende procedure inzake de toerekening van rijksbijdragen eigen woning bij gehuwden.

Na het arrest van de Hoge Raad van 4 mei 1994 (*BNB* 1994/197) zijn aanslagen van belastingplichtigen die op basis van die regeling een toezegging dienden te krijgen, ambtshalve verminderd.

Ook belastingplichtigen die niet in aanmerking kwamen voor een toezegging, hebben in het arrest aanleiding gezien om alsnog een bezwaarschrift in te dienen. Voor aanslagen die op 4 mei 1994 al onherroepelijk vaststonden, kon in die gevallen echter geen ambtshalve vermindering worden verleend. Wijziging van jurisprudentie is immers in de regel geen aanleiding tot het ambtshalve verminderen van vaststaande aanslagen (§ 9, lid 1. Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735).

## 2 Rapport Nationale ombudsman

Naar aanleiding van een rapport van de Nationale ombudsman is mij gebleken dat in de periode tussen 27 juli 1993 en 28 maart 1994 (de periode tussen het verschijnen van de eerste en tweede herdruk van het Besluit DB93/1506) bij sommigen onduidelijkheid heeft bestaan over de reikwijdte van het toezeggingen-beleid. In een aantal gevallen zijn in die periode ten onrechte ook toezeggingen gedaan aan belastingplichtigen die behoorden tot de groep die pas bij het Besluit van 28 maart 1994 aan de regeling is toegevoegd (omschreven in nr. 6.1 van de regeling). Op grond van die toezeggingen werden ook de aanslagen van deze belastingplichtigen na het arrest *BNB* 1994/197 ambtshalve verminderd.

## 3 Goedkeuring

De gesignaleerde verschillen in afhandeling kunnen leiden tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Ik acht dat uiteraard niet wenselijk. Ik keur daarom goed dat met inachtneming van het arrest *BNB* 1994/197 op verzoek alsnog ambtshalve vermindering wordt verleend aan belastingplichtigen die op basis van het Besluit van 27 juli 1993 geen toezegging hebben gehad, maar die toezegging wel zouden hebben gekregen als het Besluit van 28 maart 1994 op 27 juli 1993 in werking zou zijn getreden. Deze goedkeuring werkt in de gevallen, omschreven in nr. 6.1 van de regeling. Dit betreft de volgende situaties:

- Ongehuwd samenwonenden; gezamenlijke aankoop van de woning vóór de datum van eerste bewoning.
- Huwelijk in algehele gemeenschap van goederen; echtgenoten waren op de koopdatum al gehuwd; in de transportakte is slechts één van hen als koper vermeld.
- Huwelijk in algehele gemeenschap van goederen; één van de echtgenoten heeft de woning vóór de huwelijksdatum gekocht; het huwelijk is voltrokken vóór of op de datum

van de aanvang van eerste bewoning.

Om praktische redenen dient het initiatief tot het verzoek om ambtshalve vermindering van de betrokkenen uit te gaan. Niettemin verzoek ik de inspecteurs om de belanghebbenden op de hoogte te stellen van deze goedkeuring wanneer, bijvoorbeeld tijdens de aanslagregeling, wordt geconstateerd dat iemand over enig jaar alsnog voor deze vermindering in aanmerking komt.”

573 Vgl. HR 16 mei 1986, AB 1986, 573 m.nt. FHvdB, NJ 1986, 723 m.nt. MS, AA 1986, 642 m.nt. H.Ph.J.A.M. Hennekens, AB-klassiek nr. 22 m.nt. J.B.J.M. ten Berge, (Heesch/van de Akker).

574 Zie HR 19 nov. 1976, AB 1978, 243 m.nt. St, NJ 1979, 216 m.nt. MS (Semper Crescendo) en HR 4 febr. 1983, NJ 1985, 21 m.nt. MS (Hei- en Boeicopse parkeerplaats).

575 Zie hierover de conclusie van A-G Mok bij HR 7 april 1995, AB 1995, 541 m.nt. ThGD (Staat/Smit); verder Van Wijk-Konijnenbelt/Van Male, 14.7. en A.J.H.W.M. Versteeg, Verdeling van rechtsmacht, diss. KUN, Deventer 1987, blz. 100 e.v.

576 Zie het overzichtsartikel van M.R. Mok en R.P.J.L. Tjittes, Formele rechtskracht en overheidsaansprakelijkheid, RMTh. 1995, blz. 383-404 en B.J. Schueler, Schadevergoeding onder de Algemene wet bestuursrecht, Monografieën Awb B-7, Deventer 1997, blz. 34 e.v.

577 Zie noot 573.

578 HR 16 okt. 1992, AB 1993, 40 m.nt. FHvdB, NJ 1993, 628 m.nt. MS, Gst 6962 m.nt. Hennekens (Vulhop).

579 HR 26 febr. 1988, AB 1989, 80 m.nt. F.A. van Bakelen, NJ 1989, 528 m.nt. MS, BR 1988, blz. 674 m.nt. N.S.J. Koeman, Gst 6856, m.nt. L.J.A. Damen (Hot Air) en HR 13 nov. 1992, NJ 1993, 639 m.nt. MS (Lanser/Haarlemmermeer).

580 HR 18 juni 1993, AB 1993, 504 m.nt. FHvdB, NJ 1993, 642 m.nt. MS (St. Oedenrode/Van Aarle).

581 HR 8 sept. 1995, JB 1995, 249, AB 1996, 57 m.nt. ThGD (Budinovski).

582 HR 3 nov. 1995, AB 1996, 58 m.nt. ThGD, JB 1996, 20 m.nt. Van der Linden (Petronella/Rotterdam).

583 HR 5 sept. 1997, RvdW 1997, 164 (Schut/Prov. Utrecht).

584 HR 7 april 1995, AB 1995, 541 m.nt. ThGD, NJ 1997, 166 m.nt. MS (Smit/Staat).



585 HR 18 febr. 1994, AB 1994, 415 m.nt. G.A. van der Veen, NJ 1995, 718 m.nt. MS, AB-klassiek nr. 36 m.nt. Th.G. Drupsteen (Kabayel).

Zie B.J. Schueler, a.w., blz. 46.

AR 1 sept. 1977, AB 1977, 366 m.nt. JHvdV.

HR 11 nov. 1988, AB 1989, 81 m.nt. FHvdB, Gst. 6875 m.nt. L.J.A. Damen (Ekro).

HR 14 mei 1993, AB 1993, 503 m.nt. FHvdB, NJ 1993, 641 m.nt. MS (Playa Liquor).

HR 18 juni 1993, AB 1993, 504 m.nt. FHvdB, NJ 1993, 642 m.nt. MS, Gst. 6975 m.nt. H.Ph.J.A.M. Hennekens (St. Oedenrode/Van Aarle).

HR 22 nov. 1985, AB 1986, 245 m.nt. G.A.C.M. van Ballegooij, NJ 1986, 722 m.nt. MS, BR 1986, blz. 225 m.nt. N.S. J. Koeman (Superdoe).

HR 12 sept. 1997, RvdW 1997, 172 (R/Ontvanger).

HR 8 dec. 1995, JB 1996, 60 (Bedrijfsvereniging/Heijboer).