

Loonheffing over fooien werknemers casino; ministeriële beschikking onverbindend?

Hoge Raad, 11 december 2020, 19/03405, ECLI:NL:HR:2020:1988

SAMENVATTING

X (nv; belanghebbende) exploiteert een casino op Sint Maarten. Zij had in de geschiljaren 2008-2011 circa 110 werknemers. De Landsverordening op de loonbelasting (hierna: LLB) maakt haar inhoudingsplichtig voor de loonbelasting, ook over fooien die haar werknemers rechtstreeks van derden genieten. Voor het bepalen van het bedrag is in 2007 een ministeriële beschikking uitgevaardigd (hierna: de beschikking) die bepaalt dat 10% van de omzet als rechtstreeks van derden genoten fooien wordt beschouwd, tenzij de inhoudingsplichtige of de betreffende werknemer voor diens aandeel aantoonde dat het om een lager bedrag gaat. De beschikking is vastgesteld krachtens artikel 6C, lid 4, LLB. De Inspecteur heeft met inachtneming van de beschikking aan X naheffingsaanslagen loonheffing opgelegd. Het GHvJ heeft geoordeeld, voor zover in cassatie van belang, dat aan de beschikking verbindende kracht niet kan worden ontzegd. X heeft volgens het GHvJ niet aannemelijk gemaakt dat het personeel in ieder van de jaren 2008 tot en met 2011 minder dan 10% van de omzet aan fooien heeft ontvangen. Het GHvJ heeft de naheffingsaanslagen in stand gelaten. X betoogt in cassatie onder meer dat het oordeel van het GHvJ dat aan de beschikking verbindende kracht niet kan worden ontzegd, niet berust op de juiste maatstaf en onbegrijpelijk is. De Hoge Raad verklaart het cassatieberoep gegrond. De beoordeling of de aan de minister toegekende bevoegdheid is overschreden kan niet geschieden zonder onderzoek naar de gronden waarop deze heeft vastgesteld dat het in de beschikking genoemde percentage van de omzet als grondslag voor de loonheffing zal leiden tot een resultaat dat voldoende verband houdt met de fooien die in casino's op Sint Maarten werkelijk plegen te worden ontvangen. Indien dat onderzoek uitwijst dat er geen verband is tussen het op grond van de beschikking bepaalde bedrag aan fooien en het bedrag aan fooien dat in casino's op Sint Maarten werkelijk pleegt te worden ontvangen, kan het enkele gegeven dat de beschikking voorziet in een tegenbewijsregeling de onverbindendheid van de beschikking niet opheffen. Uit de bestreden uitspraak blijkt niet van een onderzoek als hiervoor bedoeld. De Hoge Raad wijst de zaak terug naar het GHvJ. Anders, Conclusie A-G Wattel (NLF 2020/1288, met noot van Adeler).

NOOT

Sinds 2016 is de fiscale rechtsbescherming in de overzeese delen van ons Koninkrijk uitgebreid met de tweede feitelijke instantie en ook de mogelijkheid van cassatie bij de Hoge Raad is sindsdien geopend. Het aantal gewezen arresten is tot op heden evenwel beperkt gebleven. In het onderhavige arrest honoreert de Hoge Raad – contrair aan de conclusie van A-G Wattel – voor het eerst een cassatieberoep in een Caribische belastingzaak. De uitkomst is bijzonder interessant omdat het ook relevant is voor de Nederlandse rechtspraak ten aanzien van gedelegeerde uitvoeringsregelingen, meer in het bijzonder forfaitaire regelingen.

De Ministeriële beschikking fooien

Het gaat in dit arrest om een exploitant van een casino in Sint Maarten die van mening is dat de Ministeriële beschikking fooien (hierna: Mbf) waarin is bepaald dat 10% van de omzet als fooien wordt beschouwd, onverbindend is. Volgens belanghebbende benadert deze waarderingsregel niet de werkelijkheid. Bovendien ontbreekt in de Mbf een effectieve tegenbewijsmogelijkheid. In de procedure bij het Gemeenschappelijke Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (GHvJ) erkent het GHvJ weliswaar dat een zekere onderbouwing van het gehanteerde forfait van 10% van de omzet ontbreekt, maar het GHvJ ziet in de tegenbewijsmogelijkheden zoals opgenomen in de Mbf voldoende waarborg om de regeling in stand te houden.

De Hoge Raad gaat hier niet in mee. Niet de tegenbewijsmogelijkheden zijn relevant, als wel de gronden waarop de waarderingsregel is gebaseerd. De Hoge Raad oordeelt in lijn met de vaste jurisprudentie¹ dat een uitvoeringsregeling alleen onverbindend is ingeval deze regeling in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel, of waarvan duidelijk is dat de wetgever het resultaat van deze regeling niet voor ogen heeft gehad. Alsdan is de aan de minister toegekende bevoegdheid overschreden. Om dit te bepalen dient volgens de Hoge Raad in de onderhavige zaak onderzoek te worden gedaan naar de gronden waarop de waarderingsregel van 10% van de omzet is vastgesteld. Meer specifiek dient vastgesteld te worden of dit forfait voldoende verband houdt met de daadwerkelijk ontvangen fooien in casino's in Sint Maarten. Ik vermoed dat de minister van Financiën van Sint Maarten hieraan wel eens een zware kluit zou kunnen hebben.

Vertrouwensbeginsel

Interessant is nog het aspect dat Adeler in zijn noot bij de conclusie van de A-G bespreekt over de vermeende schending van het vertrouwens- en het gelijkheidsbeginsel (NLF 2020/1288). Dit aspect, waar de Hoge Raad niet op ingaat, betreft de mededeling van de minister van Financiën in de lokale kranten waarin de Belastingdienst geïnstrueerd wordt om de heffing van de loonbelasting over fooien achterwege te laten. Hiermee zou volgens belanghebbende het vertrouwen zijn gewekt dat de Mbf niet meer werd uitgevoerd. Feit is dat de Mbf in Sint Maarten niet is ingetrokken. Dat aan de uitvoering van het beleid geen gevolg zou worden gegeven doet daar niet aan af. Het komt mij voor dat inhoudingsplichtige, ondanks de kennelijke oproep aan de inspectie om niet te handhaven, aan de Mbf gebonden bleef.

Slot

Nog een enkel woord over de vraag wat de achterliggende gedachte van de minister is geweest om de omzet van inhoudingsplichtige als grondslag voor het fooienforfait te kiezen. Het heeft er alle schijn van dat de minister een verband aanwezig achtte tussen het aantal bezoekers en de omzet. Deze veronderstelling gaat in elk geval voor casino's mank. Anders dan bij hotels en restaurants is bij casino's de hoogte van de omzet niet zozeer afhankelijk van het aantal bezoekers (die een fooi kunnen geven), maar wel of het om winnende of verliezende casino-bezoekers gaat. Hoe meer verlies geleden wordt door bezoekers, hoe hoger de winst van het casino. Echter, verliezende casino-bezoekers zullen niet snel bereid zijn fooien te geven. Het verband tussen de omzet en de omvang van de fooien in de casino-branche is daarom niet steekhoudend. Bovendien komt het forfaitaire percentage van tien mij arbitrair voor.

¹ HR 8 oktober 2004, 37.631, ECLI:NL:HR:2004:AR3495.

Hoe het ook zij, met dit arrest is nu in elk geval duidelijk geworden dat tegenbewijsregelingen in waarderingsvoorschriften van ondergeschikt belang zijn bij de beoordeling of de ministeriële delegatiebevoegdheid overschreden is.

mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON

Arrest in de zaak van X nv te Z (hierna: belanghebbende) tegen de Minister van Financiën van Sint Maarten op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba van 20 mei 2019, nrs. SXM2017H00015 t/m SXM2017H00024; SXM2017H00043; SXM2017H00044, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van het Gerecht in eerste aanleg van Sint Maarten (nrs. BBZ 74850 t/m 74861) betreffende aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen in de loonbelasting, premies AOV/AWW en AVBZ voor de jaren 2008 tot en met 2011 en de daarbij gegeven boetebeschikkingen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Minister van Financiën van Sint Maarten heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft de zaak mondeling doen toelichten door mr. A.J.C. Perdaems, advocaat te Breda.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 1 mei 2020 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2020:439).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende exploiteert een casino op [Z]. De Inspecteur heeft voor de jaren 2008 tot en met 2011 het bedrag aan fooien waarover belanghebbende loonbelasting en premies AOV/AWW en AVBZ (hierna: loonheffing) moest afdragen, vastgesteld op tien procent van de omzet over ieder van die jaren. Omdat belanghebbende bij de afdracht van loonheffing op aangifte een lager bedrag aan fooien in aanmerking had genomen, heeft de Inspecteur over de jaren 2008 tot en met 2011 naheffingsaanslagen opgelegd. Tevens heeft de Inspecteur voor ieder van die jaren bij afzonderlijke beschikkingen boeten opgelegd van 25 procent van de nageheven loonbelasting en 12,5 procent van de nageheven premies.

2.1.2. Bij het opleggen van de zojuist genoemde naheffingsaanslagen heeft de Inspecteur toepassing gegeven aan de Ministeriële beschikking fooien van 3 augustus 2007 (hierna: de Beschikking). De Beschikking is vastgesteld krachtens artikel 6C, lid 4, van de Landsverordening Loonbelasting (hierna: LLB), waarin is bepaald dat de Minister van Financiën (hierna: de Minister) voor bepaalde groepen van gevallen regels kan geven met betrekking tot het bedrag aan fooien en dergelijke prestaties van derden dat geacht wordt te zijn genoten.

Dat bedrag is in artikel 1, lid 2, aanhef en letter b, van de Beschikking ten aanzien van fooien die rechtstreeks aan de werknemer ten goede komen, vastgesteld op tien procent van de omzet van de inhoudingsplichtige. Daarbij is bepaald dat dit loon per loontijdvak evenredig aan het loon van de werknemer wordt toegerekend, met dien verstande dat een afwijkend percentage wordt toegepast indien de inhoudingsplichtige dan wel de Inspecteur aannemelijk maakt dat de toerekening afwijkt van hetgeen de werknemer feitelijk als fooien van derden heeft genoten.

2.2.1. Voor het Hof was in geschil of de naheffingsaanslagen en de boeten terecht en tot de juiste bedragen zijn opgelegd, hetgeen door belanghebbende onder meer is bestreden met een beroep op onverbindendheid van de Beschikking.

2.2.2. Het Hof heeft geoordeeld, voor zover in cassatie van belang, dat aan de Beschikking verbindende kracht niet kan worden ontzegd. Daartoe heeft het Hof overwogen dat de Beschikking een regeling bevat waarbij het voor een werknemer in aanmerking te nemen fooienbedrag op een forfaitaire wijze wordt bepaald en dat daarmee wordt beoogd de werkelijkheid te benaderen. Inherent aan de toepassing van een forfait is een zekere ruwheid in de uitwerking, welke ruwheid in meerdere of mindere mate kan worden geaccepteerd naarmate de mogelijkheid bestaat effectief tegenbewijs te leveren. Indien het forfaitair in aanmerking te nemen fooienbedrag te hoog is, kan tegenbewijs worden geleverd door de inhoudingsplichtige dan wel door de werknemer in het kader van zijn aanslag in de inkomstenbelasting. Weliswaar ontbreekt een zekere onderbouwing aan de vaststelling van het in aanmerking te nemen fooienbedrag op tien procent van de totale omzet van de inhoudingsplichtige, maar dat maakt de keuzes van de regelgever, mede in het licht van die tegenbewijsmogelijkheden, niet op voorhand apert onredelijk, aldus het Hof.

2.2.3. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat het personeel in ieder van de jaren 2008 tot en met 2011 minder dan tien procent van de omzet aan fooien heeft ontvangen. Het Hof heeft aannemelijk geacht de stelling van belanghebbende dat in haar casino alleen barpersoneel en personeel aan de speeltafels fooien ontvangen en kantoor-, keuken-, schoonmaakpersoneel en dergelijke geen fooien ontvangen. Belanghebbende heeft een overzicht van haar personeelsbezetting over de jaren 2008-2012 overgelegd waaruit blijkt dat in die periode 50% van het personeel bestond uit dealers/barstaff. Het Hof acht belanghebbende niet erin geslaagd om aannemelijk te maken dat de betreffende personeelsleden niet, of niet naar evenredigheid, zouden hebben meegedeeld in de totaal door het voltallige personeel ontvangen fooien en daarmee evenmin dat deze aldus minder fooien zouden hebben genoten dan het op basis van de Beschikking bepaalde bedrag.

2.3.1. Het eerste middel richt zich tegen het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel van het Hof. Het betoogt onder meer dat het oordeel van het Hof dat aan de Beschikking verbindende kracht niet kan worden ontzegd, niet berust op de juiste maatstaf en onbegrijpelijk is, zowel omdat het forfait, doordat is aangeknoopt bij de omzet, de werkelijkheid niet benadert als omdat een effectieve tegenbewijsmogelijkheid ontbreekt.

2.3.2. Voor onverbindendverklaring van de in de Beschikking opgenomen regeling is alleen plaats ingeval een regeling zou zijn getroffen die in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel, of waarvan duidelijk is dat zij moet leiden tot een heffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid aan de Minister om regels te geven met betrekking tot het bedrag aan fooien dat geacht wordt te zijn genoten² niet op het oog kan hebben gehad³.

2.3.3. Artikel 6C, lid 4, LLB strekt er toe de Minister bevoegd te maken om voor tot het loon te rekenen fooien een in de praktijk eenvoudig te hanteren waarderingsregel in het leven te roepen. Aangezien belanghebbende de juistheid van die waarderingsregel gemotiveerd heeft bestreden, kan de beoordeling of de aan de Minister toegekende bevoegdheid is overschreden niet geschieden zonder onderzoek naar de gronden waarop deze heeft vastgesteld dat het in de Beschikking genoemde percentage van de omzet als grondslag voor de loonheffing zal leiden tot een resultaat dat voldoende verband houdt met de fooien die in casino's op [Z] werkelijk plegen te worden ontvangen.

Indien dat onderzoek uitwijst dat er geen verband is tussen het op grond van de Beschikking bepaalde bedrag aan fooien en het bedrag aan fooien dat in casino's op [Z] werkelijk pleegt te worden ontvangen, kan het enkele gegeven dat de Beschikking voorziet in een tegenbewijsregeling de onverbindendheid van de Beschikking niet opheffen.

2.3.4. Uit de bestreden uitspraak blijkt niet van een onderzoek als hiervoor in 2.3.3 bedoeld. Het middel slaagt in zoverre.

2.3.5. Het tweede middel richt zich tegen het in 2.2.3 weergegeven oordeel van het Hof. Het middel faalt. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van dit middel is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

² Artikel 6C, lid 4, van de Landsverordening Loonbelasting

³ Vgl. HR 8 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3495, rechtsoverweging 3.4 en ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:452

2.3.6. Uit hetgeen in 2.3.4 is overwogen volgt dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven. Verwijzing moet volgen. De middelen behoeven voor het overige geen behandeling.

3. Proceskosten

De Minister zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, behalve de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten,
- wijst het geding terug naar het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
- draagt de Minister van Financiën van Sint Maarten op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 519, en
- veroordeelt de Minister van Financiën van Sint Maarten in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 3.544 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president G. de Groot als voorzitter, en de raadsheren M.A. Fierstra, J. Wortel, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 11 december 2020.