



Rechtbank 's-Gravenhage, NR: AWB09/627en09/628LB, LJ-
Nummer: BN4692 6 augustus 2010

Belastingtijdvak: 2001-2003

Wet op de loonbelasting 1964: 10

LB / terechte naheffing bij horecaketten van 6 euro fooi per werknemer per dag

Een Holding exploiteerde in de jaren 2001 tot en met 2003 tezamen met dochtermaatschappijen een keten van horecagelegenheden (verder: de X-groep). De werknemers ontvingen een loon dat ten minste gelijk was aan het voor hen geldende CAO-loon. Bij het bepalen van het loon is geen rekening gehouden met fooien. Naar aanleiding van een boekenonderzoek en waarnemingen ter plaatse (WTP's) heeft de inspecteur het standpunt ingenomen dat het belastbare loon van de werknemers met 6 euro fooi per dag moet worden verhoogd, waarover loonheffing moet worden nageheven naar het tabeltarief.

De Rechtbank oordeelt dat de door werknemers afgelegde verklaringen tijdens WTP's met betrekking tot ontvangen fooien niet alleen zien op de situatie in 2006 maar ook op de situatie in 2001, 2002 en 2003.

Op grond van de afgelegde verklaringen en de geschetste gang van zaken bij het opmaken van de kas acht de Rechtbank aannemelijk dat de werknemers van klanten fooien ontvingen, deze werden verzameld, de bedrijfsleider bij het opmaken van de kas eventuele tekorten aanvulde en dat hij of zij het daarna resterende bedrag als fooien onder de werknemers verdeelde. Hiervan uitgaande is de Rechtbank van oordeel dat de X-groep de als fooien van de klanten ontvangen bedragen eerst aanwendde ten eigen bate en dat de (resterende) bedragen die de werknemers daarna uiteindelijk als fooi ontvingen door de X-groep aan hen zijn uitgekeerd als beloning voor de door hen uit hoofde van hun dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Deze bedragen vormen dan door de X-groep verstrekt loon, waarop niet artikel 12, maar artikel 10 van de Wet op de loonbelasting van toepassing is. De X-groep heeft voorts niet dan wel onvoldoende betwist dat de werknemers gemiddeld ten minste 6 euro per werknemer per dag ontvingen.

RECHTBANK 'S-GRAVENHAGE

Sector bestuursrecht

Afdeling 4, meervoudige kamer

Procedurenummer: AWB 09/627 en 09/628 LB

Uitspraakdatum: 6 augustus 2010

Uitspraak ingevolge artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)

in de gedingen tussen

[X] Holding B.V., h.o.d.n. [R], gevestigd te [Z], eiseres,

en

de inspecteur van de Belastingdienst/[te P], verweerder.

I PROCESVERLOOP

1.1. Verweerder heeft aan eiseres de volgende aanslagen en boete opgelegd:

- over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2001 een naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen van € 40.000 (aanslagnummer [nummer]);
- over het tijdvak 1 januari 2002 tot en met 31 december 2003 een naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen van € 16.776 (aanslagnummer [nummer]) alsmede bij beschikking een verzuimboete van € 63.

1.2. Verweerder heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar van 18 december 2008 de naheffingsaanslagen en de boetebeschikking gehandhaafd.

1.3. Eiseres heeft daartegen bij brief van 21 januari 2009, door de rechtbank ontvangen op 23 januari 2009, beroep ingesteld. Verweerder heeft de op de zaken betrekking hebbende stukken overgelegd en verweerschriften ingediend.

1.4. In het vooronderzoek heeft op 11 maart 2010 een comparitiezitting plaatsgehad, waar zijn verschenen mr. [A] en mr. [B] namens eiseres en [C], mr. [D] en [E] namens verweerder. Het proces-verbaal van het aldaar verhandelde is in afschrift aan partijen toegezonden.

1.5. In het vooronderzoek heeft verweerder met betrekking tot de op de zaak betrekking hebbende stukken twee maal een beroep gedaan op artikel 8:29, eerste lid, Awb. De rechtbank heeft daarop beslist bij beslissingen van 16 maart 2010 en 13 april 2010. Verweerder heeft bij brieven van 29 maart 2010 en 20 april 2010 gedeeltelijk gevolg gegeven aan deze beslissingen.

1.6. Eiseres heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend bij brieven van 16 en 22 april 2010. Beide partijen hebben vóór de zitting een pleitnota toegezonden. Al deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 27 april 2010 te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen [F], [G], mr. [A] en mr. [B] namens eiseres en [C], mr. [D], [E] en [H] namens verweerder.

II OVERWEGINGEN

2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

2.1. [X] Holding B.V. (hierna: Holding) exploiteerde in de jaren 2001 tot en met 2003 tezamen met haar dochterondernemingen [J] B.V. (hierna: [J]), [K] B.V. (hierna: [K]), [L] B.V. (hierna: [L]), [M] B.V. (hierna: [M]), [N] B.V. (hierna: [N]) en [O] B.V. (hierna: [O]) een keten van horecagelegenheden. De dochtermaatschappijen exploiteerden elk een horecagelegenheid onder eigen naam. Holding exploiteerde zelf twee horecagelegenheden onder de namen [Q] (hierna: [Q]) en [R] (hierna: [R]). [L] exploiteerde naast haar onder eigen naam gedreven horecagelegenheid tevens een horecagelegenheid onder de naam [S] (hierna: [S]). Het geheel van deze vennootschappen wordt hierna aangeduid als de [X]-groep.

2.2. De dagelijkse leiding van de [X]-groep was in handen van [T] (hierna: [T]), in de jaren 2001 tot en met 2003 tevens middellijk grootaandeelhouder van Holding, en [F] (hierna: [F]). De administratie van de [X]-groep werd verzorgd op het hoofdkantoor van Holding. In alle vestigingen werd een gelijk concept gehanteerd voor wat betreft de prijsstelling, de inkoop, de maaltijdbereiding en de vastlegging van de omzet.

2.3.1. Naar aanleiding van op 15 en 21 juni 2005 afgelegde bedrijfsbezoeken heeft verweerder een boekenonderzoek bij de [X]groep aangekondigd en uitgevoerd. Het daarvan opgemaakte controlerapport van 4 mei 2007 (hierna: het controlerapport) behoort in afschrift tot de gedingstukken.

2.3.2. In het boekenonderzoek zijn met name de administratie en de bedrijfsvoering van Holding, [K], [Q] en [L] onderzocht. De overige vestigingen zijn, behoudens de na te noemen waarnemingen ter plaatse (hierna: WTP's) en enkele andere ondergeschikte punten, niet afzonderlijk onderzocht.

2.3.3. Het controlerapport vermeldt de volgende geconstateerde gebreken in de administratie:

- van de ontvangen fooien is geen registratie bijgehouden;
- er zijn geen personeelsroosters bewaard gebleven;
- er zijn geen Z-afslagen bewaard gebleven;
- het geheugen van de kassa's van het systeem Micros 3700 werd wekelijks geschoond;
- niet alle prijslijsten zijn bewaard gebleven;
- er vindt geen enkele vastlegging plaats van de door de bedrijfsleiding overgedragen contante geldmiddelen;
- er vindt geen enkele vastlegging plaats van de overdracht van de contante geldmiddelen vanuit de filialen naar het hoofdkantoor en vervolgens naar de bank.

2.4. Verweerder heeft op 10 februari 2006 een WTP uitgevoerd bij [Q], [L] en [K] en op 23 februari 2006 bij [R], [J] en [M]. Tijdens de WTP's is een aantal bedrijfsleiders en personeelsleden bevraagd over de dagafsluiting en het opmaken van de kas, alsmede over de vraag of fooien werden ontvangen, op welke wijze deze werden bewaard en welke bestemming daaraan werd gegeven. De van deze gesprekken opgemaakte verslagen behoren - na de tussenbeslissing van de rechtbank van 16 maart 2010 in ongeanonimiseerde vorm - tot de gedingstukken. Van het aantal onderzochte vestigingen loopt het aantal bevraagde personen uiteen van 38 en de 54 percent van het personeelsbestand. Van het totale personeelsbestand van de [X]-groep is 34 percent bevraagd.

2.5. De gang van zaken bij het opmaken van de kas kan voor alle vestigingen als volgt worden samengevat.

2.5.1. Aan het einde van de dag maakte de bedrijfsleider of diens assistent de kas op. Daartoe werd van het scherm van de kassa afgelezen wat er die dag aan omzet was aangeslagen op de kassa. Vervolgens werd een uitdraai gemaakt van de pin- en de creditcard-automaat, zodat alle elektronische betalingen werden gegenereerd.

2.5.2. De contante omzet werd berekend door de totale omzet volgens de kassa te verminderen met de pin- en de creditcardbetalingen en met de betalingen door middel van cadeaubonnen. De contante omzet werd niet vermeld op de kasstaat.

2.5.3. Vervolgens telde de (assistent-)bedrijfsleider al het contante geld, inclusief de op die dag ontvangen fooien. Het contante geld werd tot het bedrag van de berekende contante omzet tezamen met de kasstaat en de uitdraaien van de pin- en de creditcard-automaat in een enveloppe gedaan, die in een zogeheten dropkluis werd gedeponeerd. Op de buitenzijde van de enveloppe

werd het totaal van de contante omzet vermeld. **Het restant (indien aanwezig) van het contante geld werd aangemerkt als fooi.**

2.5.4. De kasstaten zijn volledig, dat wil zeggen voor alle vestigingen per dag, bewaard gebleven.

2.6. De werknemers van de dochtermaatschappijen ontvingen een loon dat ten minste gelijk was aan het voor hen geldende CAO-loon. Bij het bepalen van het loon is geen rekening gehouden met fooien.

2.7. Op basis van de bevindingen uit het boekenonderzoek en de onder 2.4 genoemde WTP's heeft verweerder - voor zover hier van belang - het standpunt ingenomen dat tot het belastbare loon moet worden gerekend een bedrag van € 6 per dag per werknemer, waarover loonbelasting/premie volksverzekeringen moet worden nageheven naar het tabeltarief.

Volgens het controlerapport (onderdeel 5.10) bedraagt deze naheffing € 9.092 voor het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2001 en € 16.524 voor het tijdvak 1 januari 2002 tot en met 31 december 2003.

3. Geschil

3.1. In geschil is de onder 2.7 vermelde naheffing. De overige in de naheffingsaanslagen begrepen correcties en de verzuimboete zijn niet in geschil, zo is ter zitting vastgesteld. Evenmin is in geschil dat de naheffingsaanslag over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2001 in elk geval moet worden verminderd tot € 9.813.

3.2. Voor de standpunten van partijen verwijst de rechtbank naar de gedingstukken. Eiseres heeft ter zitting toegelicht dat zij haar standpunt dat alleen de Belastingdienst [te P] het door verweerder ingenomen standpunt inneemt en niet de andere eenheden van de Belastingdienst, niet bedoelt als een beroep op het gelijkheidsbeginsel.

3.3. Eiseres concludeert - naar de rechtbank verstaat - tot vernietiging van de uitspraken op bezwaar tegen de naheffingsaanslagen en vermindering van de naheffingsaanslagen tot respectievelijk € 721 (tijdvak 2001) en € 252 (tijdvak 2002-2003). Verweerder concludeert - naar de rechtbank verstaat - tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar tegen de naheffingsaanslag over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2001 en vermindering van die naheffingsaanslag tot € 9.813, en voor het overige tot ongegrondverklaring van de beroepen.

4 Rechtsoverwegingen

4.1. Aangaande de tussenbeslissing van de rechtbank van 13 april 2010 en de reactie van verweerder daarop van 20 april 2010 (zie onder 1.5) overweegt de rechtbank als volgt.

Verweerder heeft niet volledig voldaan aan de tussenbeslissing van de rechtbank van

13 april 2010, doordat hij in afwijking van die tussenbeslissing de namen van een aantal personen niet heeft genoemd. Ingevolge artikel 8:31 van de Awb kan de rechtbank daaraan de gevolgen verbinden die haar geraden voorkomen. De rechtbank ziet er in dit geval vanaf aan de weigering van verweerder gevolgen te verbinden, nu het, naar verweerder onweersproken heeft gesteld, gaat om personen die geen enkele betrokkenheid hebben gehad bij de onderhavige procedures en ook overigens niet aannemelijk is geworden - eiseres heeft daaromtrent niets aangevoerd - dat eiseres in haar belangen is geschaad door de weigering van verweerder om de betreffende namen te verstrekken.

4.2. Tegen de naheffingsaanslagen heeft eiseres in de eerste plaats aangevoerd dat de in 2006 tijdens de WTP's afgelegde verklaringen van de personeelsleden niet mogen worden gebruikt voor de onderhavige jaren 2002 en 2003 en ook niet voor andere vennootschappen dan die waar de betreffende personeelsleden werkten. Voorts worden de conclusies van verweerder niet gedekt door de verklaringen, aldus eiseres.

4.3. Tijdens de WTP bij eiseres zijn verklaringen afgelegd door aldaar werkzame werknemers met betrekking tot in de door eiseres geëxploiteerde vestiging ontvangen fooien. De rechtbank ziet geen reden om aan te nemen dat de gang van zaken in 2001, 2002 en 2003 anders was dan de gang van zaken in 2006 zoals die uit die verklaringen naar voren komt. De rechtbank neemt daarbij het volgende in aanmerking. De verklaringen zijn weliswaar afgelegd in 2006, maar uit de verklaringen kan niet worden afgeleid dat zij uitsluitend op de situatie in 2006 betrekking hebben. De rechtbank acht aannemelijk dat, zoals verweerder heeft gesteld, de situatie in 2001, 2002 en 2003 hetzelfde was als in 2006, zulks gelet op de uniforme wijze waarop de vestigingen van de [X]groep sinds de start van het concern zijn opgezet en georganiseerd en bij gebrek aan concrete aanwijzingen voor het tegendeel. De door eiseres aangestipte verschillen tussen de verschillende vestigingen leiden niet tot een ander oordeel, omdat deze verschillen voornamelijk betrekking hebben op de doelgroep en de samenstelling van de omzet van de verschillende vestigingen en niet op de werkwijze van het personeel. Gelet op het vorenstaande is de rechtbank van oordeel dat de hierboven genoemde verklaringen van de werknemers van eiseres bruikbaar zijn ter onderbouwing van de stellingen van verweerder.

4.4.1. Op grond van de door de werknemers van eiseres afgelegde verklaringen en de onder 2.5 geschetste gang van zaken bij het opmaken van de kas acht de rechtbank aannemelijk dat, zoals verweerder heeft gesteld: i) de werknemers van klanten fooien ontvingen, ii) deze door hen niet werden behouden maar werden verzameld, iii) de (assistent)bedrijfsleider bij het opmaken van de kas eventuele kastekorten aanvulde uit de fooien, en iv) daarna de (resterende) fooien door de (assistent)bedrijfsleider dagelijks dan wel wekelijks onder de werknemers werden verdeeld naar rato van het aantal gewerkte uren, na verrekening van eventueel genoten maaltijden.

4.4.2. Eiseres heeft gesteld dat zij geen enkele bemoeienis had met de fooien, maar dat de fooien werden verzameld in een door het personeel beheerde fooienpot, dat elke vestiging een **fooienpotcommissie** had en dat de fooien in voorkomende gevallen werden besteed aan bedrijfsuitjes en dergelijke. Een redelijke bewijslastverdeling brengt mee dat eiseres deze, door verweerder betwiste, stellingen aannemelijk maakt. De rechtbank acht eiseres daar niet in geslaagd. De door eiseres overgelegde "Procedure fooienregeling [X] Holding B.V." is daartoe onvoldoende, gezien het feit dat in de verklaringen van de werknemers niet van een fooienpotcommissie wordt gerept en daar ook overigens niets van blijkt. De rechtbank is met verweerder van oordeel dat de feitelijke gang van zaken niet overeenstemde met voornoemde fooienregeling.

4.5. Eiseres heeft verder aangevoerd dat verweerder een onjuiste juridische maatstaf hanteert voor de vraag of fooien tot het loon behoren. In casu is volgens eiseres artikel 12 van de Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2001 tot en met 2003; hierna: de Wet) van toepassing. Ingevolge dat artikel en het daarop gebaseerde artikel 17 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 behoeven de fooien niet tot het loon te worden gerekend, omdat de werknemers niet minder dan het CAO-loon ontvingen en bij de vaststelling van het loon geen rekening is gehouden met fooien, aldus eiseres.

4.6.1. De rechtbank verstaat het betoog van verweerder dat is opgenomen in onderdeel 7.4 van het verweerschrift, in samenhang met de onder 2.5 vermelde feiten en rekening houdend met het overwogene onder 4.4.2, aldus dat de werknemers de door hen als fooien van klanten ontvangen bedragen in eerste instantie moesten afdragen aan de bedrijfsleiding, dat de (assistent) bedrijfsleider aan het eind van de dag bepaalde of en in hoeverre deze bedragen werden aangewend om kastekorten aan te vullen en dat hij of zij het daarna resterende bedrag als fooien onder de werknemers verdeelde.

4.6.2. Hiervan uitgaande is de rechtbank van oordeel dat eiseres de als fooien van de klanten ontvangen bedragen eerst aanwendde ten eigen bate en dat de (resterende) bedragen die de werknemers daarna (uiteindelijk) als fooi ontvingen door eiseres aan hen zijn uitgekeerd als beloning voor de door hen uit hoofde van hun dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Deze bedragen vormen dan door eiseres verstrekt loon, waarop niet artikel 12, maar artikel 10 van de Wet van toepassing is.

4.7. De rechtbank verwierpt het beroep van eiseres op het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 december 1994, nr. VB94/4704, V-N 1995, blz. 345, pt. 29. Uit dat Besluit, betreffende de omzetbelasting, kan niet worden afgeleid dat de Staatssecretaris van Financiën van mening is dat fooien in de loonbelastingfeer niet tot het loon behoren. Indien eiseres bedoelt een beroep te doen op het gelijkheidsbeginsel faalt het, omdat fooien voor de omzetbelasting en de loonbelasting niet als rechtens gelijke gevallen kwalificeren.

4.8. Eiseres heeft niet, althans onvoldoende gemotiveerd, betwist dat de werknemers gemiddeld (ten minste) € 6 fooi per werknemer per dag ontvingen.

4.9. De verzuimboete is niet in geschil en de rechtbank ziet geen aanleiding deze ambtshalve te verminderen. Voor zover sprake is van overschrijding van de redelijke termijn biedt - gezien de hoogte van de verzuimboete - de constatering dat inbreuk is gemaakt op het bepaalde in artikel 6, eerste lid, EVRM voldoende compensatie.

4.10. De slotsom is dat de naheffingsaanslag over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2001 moet worden verminderd tot € 9.813 en dat de beroepen voor het overige ongegrond zijn.

5 Proceskosten

De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in de zaak met nummer 09/627 in verband met de behandeling van de het bezwaar en beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. De rechtbank stelt deze kosten op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vast op € 1.127 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen ter hoorzitting met een waarde per punt van € 161, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 0,5 punt voor het verschijnen ter comparitie, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 322 en een wegingsfactor 1).

III BESLISSING

De rechtbank:

- verklaart het beroep tegen de naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2001 gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar tegen die naheffingsaanslag en vermindert

de naheffingsaanslag tot € 9.813;

- bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- verklaart de beroepen voor het overige ongegrond;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van € 1.127;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 288 aan haar vergoedt.

Aldus vastgesteld door mr. G.J. Ebbeling, mr. K.M. Braun en mr. R.C.H.M. Lips, in tegenwoordigheid van de griffier mr. L.M. Holdert.

Uitgesproken in het openbaar op 6 augustus 2010.