

JURISPRUDENTIE LOONHEFFINGEN 2022

Onder redactie van:
mr. S. Bentohami
mr. A.L. Mertens

Ars Aequi Libri
Nijmegen 2022

ISBN 978-94-9319-960-6
NUR 826

Hoewel bij deze uitgave de uiterste zorg is nagestreefd, kan voor de afwezigheid van eventuele fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden auteur, redacteur en uitgever deswege geen aansprakelijkheid.

© 2022 Ars Aequi Libri, Nijmegen.

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voorzover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16b Auteurswet 1912 j° het Besluit van 20 juni 1974, *Stb.* 351, zoals gewijzigd bij het Besluit van 23 augustus 1985, *Stb.* 471 en artikel 17 Auteurswet 1912, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht. Voor het overnemen van gedeelte uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken dient men zich tot de uitgever te wenden.

Omslagontwerp: Nicolette Schuurman

Voorwoord

Loonheffingen zijn heffingen naar het loon die bij de bron daarvan worden geheven. Met een begrote opbrengst voor 2022 van zo'n € 176 miljard maken zij in Nederland ruim 50% uit van alle belasting- en premiemiddelen. Hun betekenis is dus enorm. Zonder loonheffingen staat de Nederlandse Staat stil.

Gelet op het grote financiële belang van de loonheffingen ligt het voor de hand dat hier met enige regelmaat geschillen over ontstaan. Daar komt bij dat het grootste deel van de loonheffingen enerzijds door werknemers verschuldigd is maar anderzijds door werkgevers (inhoudingsplichtigen) moet worden afgedragen. Zo is voor de loonbelasting de werknemer de belastingplichtige. Maar de werkgever moet als belastingginner optreden en deze loonbelasting op het loon van de werknemer inhouden en vervolgens afdragen. Maakt de werkgever daarbij geen fouten, dan doen zich weinig geschillen voor. Als de werknemer van mening is dat de werkgever te veel loonbelasting heeft ingehouden heeft de werknemer een eigen rechtsgang: hij kan dan bij de belastingdienst bezwaar maken tegen deze te hoge inhouding. Maar is er te weinig loonbelasting ingehouden, dan wordt een naheffingsaanslag als regel aan de werkgever opgelegd. Hij kan dan proberen deze belasting op de werknemer te verhalen, maar dit blijkt in de praktijk niet alleen juridisch maar vooral feitelijk een lastige kwestie. Betaalt de inhoudingsplichtige de naheffing vervolgens zelf, dan neemt hij belasting voor zijn rekening die ten laste van de werknemer zou moeten komen. Fiscaal gezien kent hij de werknemer dan loon toe. Het gevolg hiervan is dat de belastingschuld kan verdubbelen ('brutering'). Het eindresultaat is dan dat de werkgever een hoge prijs betaalt voor het feit dat hij zich niet goed van zijn taak als inhoudingsplichtige heeft gekweten.

In steeds meer gevallen vindt de heffing van loonbelasting door middel van eindheffing plaats. Dan is de inhoudingsplichtige tegelijk de belastingplichtige en kan hij de belasting niet op de werknemer verhalen. Soms treedt de eindheffing in de plaats van de reguliere wijze van heffen, zoals bijvoorbeeld bij de werkkostenregeling. Daarnaast bestaan vormen van eindheffing die bovenop de 'normale' loonbelasting komen. We spreken dan van pseudo-eindheffing, zoals bijvoorbeeld de heffing op excessieve vertrekvergoedingen.

Naast de loonbelasting bestaan loonheffingen uit sociale verzekeringspremies en de bijdrage Zorgverzekeringswet. De plicht om sociale verzekeringspremies te betalen doet zich voor als iemand voor de betreffende wetten ook verzekerd is. De premie volksverzekeringen (AOW/Anw/Wlz) wordt, net als de loonbelasting, bij de werknemer ingehouden. Deze premie is afhankelijk van het loon. Eventuele uitkeringen niet. De premies werknemersverzekeringen (WW/WIA) moeten door de werkgever worden betaald, net als – in de regel – de bijdrage Zorgverzekeringswet. Ook deze loonheffingen zijn afhankelijk van de hoogte van het loon, net als eventuele uitkeringen op grond van de WW of de WIA.

Het is niet verwonderlijk dat op het hierboven geschetste complexe speelveld van tegengestelde belangen tussen overheid, werknemers en inhoudingsplichtige, zich regelmatig geschillen voordoen over de vraag óf loonheffingen verschuldigd zijn en zo ja hoeveel en door wie.

Deze themalied bevat de belangrijkste arresten op het gebied van de Nederlandse loonheffingen. Hij sluit qua thematiek en opzet goed aan op het bij deze uitgever verschenen studieboek *Het beginsel van de minste pijn; een inleiding tot de loonheffingen*, geschreven door ondergetekende. Beide uitgaven zijn in de eerste plaats geschreven en samengesteld voor het academisch onderwijs. Daarnaast zijn ze bedoeld voor professionals die uit hoofde van hun functie over kennis op het gebied van de loonheffingen moeten beschikken.

Deze jurisprudentiebundel is weer met grote zorg door Samira Bentohami samengesteld. Ook bij deze vierde druk heeft zij voor heldere en toegankelijke samenvattingen gezorgd waarmee zij van ieder arrest met succes de kern heeft weten te formuleren.

Inleiding

De jurisprudentie vormt al jaren een zeer belangrijke rechtsbron binnen het recht en daarmee ook het fiscale recht. Er wordt in toenemende mate geprocedeerd waardoor het aantal uitspraken en arresten naar een record aantal is gestegen. Vanwege de enorme invloed van de jurisprudentie is de kennisneming daarvan onontbeerlijk voor degenen die binnen het fiscale recht opereren. Reden voor mij om de belangrijkste arresten op het gebied van de loonheffingen te bundelen.

De loonheffingen hebben niet stilgestaan. Er is niet alleen veel jurisprudentie verschenen, maar er zijn ook ingrijpende wetswijzigingen ingevoerd. Per 1 januari 2006 geldt bijvoorbeeld voor de loonheffingen grotendeels één rechtsgang, waarbij de Hoge Raad de hoogste rechterlijke instantie is. De koers die de Hoge Raad vaart, komt niet altijd overeen met de koers die door de Centrale Raad van Beroep werd gevolgd. Een belangrijk arrest in dit verband is het DGA-III arrest, waarin is geoordeeld dat bij de kwalificatie van de arbeidsrelatie van een directeur-grootaandeelhouder het element gezag, als bedoeld in artikel 7:610 BW, ook voor de werknemersverzekering formeel moet worden uitgelegd.

Een andere belangrijke wijziging is de afschaffing van de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) per 1 mei 2016, een wijziging waarvan de gevolgen tot op de dag van vandaag de gemoederen bezighoudt. De omvang van de jurisprudentie m.b.t. het begrip dienstbetrekking is sindsdien beperkt gebleven wat hoogstwaarschijnlijk een gevolg is van het handhavingsmoratorium. Hieraan zal op enig moment een einde komen wat ongetwijfeld voor meer beweging in de rechtspraak zal gaan zorgen met betrekking tot de kwalificatie van de arbeidsrelatie.

De invoering van de WKR heeft nauwelijks tot gerechtelijke procedures geleid. De eindheffing lijkt zijn werk te doen. Het loonbegrip heeft daarentegen voor een aantal interessante arresten gezorgd die uiteraard in deze bundel zijn opgenomen.

Met deze jurisprudentiebundel heb ik getracht een aantal belangrijke arresten voor de loonheffingen samen te bundelen. Om de arresten meer toegankelijk te maken, wordt per arrest de kern en de belangrijkste rechtsoverwegingen van de Hoge Raad weergegeven. Tevens wordt aangegeven voor welke wetsartikelen het betreffende arrest van belang kan zijn.

Bij het selecteren van de arresten heb ik mij tot de volgende onderwerpen beperkt:

- Belasting- en premieplicht
- Inhoudingsplicht
- Loonbegrip
- Het moment van heffen
- De wijze van heffen
- Tarief
- Aansprakelijkheid

De arresten zijn per onderwerp in chronologische volgorde opgenomen.

De bedoeling van deze bundel is op praktische wijze de fiscalist te leiden door de vaak uitvoerig gemotiveerde arresten. Suggesties ter verbetering of aanvulling zijn uiteraard altijd welkom.

Samira Bentohami

Korte inhoudsopgave

HOOFDSTUK 1. BELASTING- EN PREMIEPLICHT

Hoge Raad , 8 december 1943 (BNB 7745)	2
Hoge Raad , 18 december 1953 (NJ 1954/242), ECLI:NL:HR:1953:219	4
Hoge Raad , 26 april 1967 (BNB 1967/136, nr. 15 718), ECLI:NL:HR:1967:AX6133	7
Hoge Raad , 17 november 1978 (NJ 1979/140c*, nr. 11 384), ECLI:NL:HR:1978:AC6391	10
Hoge Raad , 3 juni 1981 (BNB 1981/241*, nr. 20 416), ECLI:NL:HR:1981:AB8437	19
Hoge Raad , 25 mei 1983 (BNB 1984/182, nr. 21 962), ECLI:NL:HR:1983:AC8003	23
Hoge Raad , 30 september 1987 (BNB 1988/72c*, nr. 23 295), ECLI:NL:HR:1987:AW7586	24
Hoge Raad , 18 december 1991 (BNB 1992/78c, nr. 27 532), ECLI:NL:HR:1991:ZC4848	28
Hoge Raad , 7 april 1993 (BNB 1993/320, nr. 25 583), ECLI:NL:HR:1993:ZC5311	30
Hoge Raad , 5 april 1995 (BNB 1995/218c*, nr. 29 299), ECLI:NL:HR:1995:AA1593	35
Hoge Raad , 17 april 1996 (BNB 1996/278*, nr. 31 112), ECLI:NL:HR:1996:AA1955	45
Hoge Raad , 20 november 1996 (BNB 1997/97*, nr. 31 018), ECLI:NL:HR:1996:AA1785	47
Hoge Raad , 8 april 1998 (BNB 1998/210c*, nr. 32 489), ECLI:NL:HR:1998:ZC7014	50
Hoge Raad , 15 april 1998 (BNB 1998/185, nr. 33 175), ECLI:NL:HR:1998:AA2497	57
Hoge Raad , 7 februari 2001 (BNB 2001/293, nr. 35 760), ECLI:NL:HR:2001:AA9845	59
Hoge Raad , 16 november 2001 (BNB 2002/31*, nr. 36 395), ECLI:NL:HR:2001:AD5786	61
Hoge Raad , 6 december 2002 (BNB 2003/67c*, nr. 36 905), ECLI:NL:HR:2002:AE4473	63
Hoge Raad , 14 oktober 2005 (BNB 2006/54c*, nr. 40 244), ECLI:NL:HR:2005:AR6821	72
Hoge Raad , 10 februari 2006 (BNB 2006/244*, nr. 40 666), ECLI:NL:HR:2006:AV1374	83
Hoge Raad , 12 oktober 2007 (BNB 2007/319c*, nr. 42 969), ECLI:NL:HR:2007:BA2622	85
Hoge Raad , 29 mei 2009 (BNB 2009/219c*, nr. 07/10538), ECLI:NL:HR:2009:BH0499	97
Hoge Raad , 13 november 2009 (BNB 2010/51c*, nr. 08/01905), ECLI:NL:HR:2009:BI0456	112
Hoge Raad , 25 maart 2011 (BNB 2011/205c*, nr. 10/02146), ECLI:NL:HR:2011:BP3887	120
Hoge Raad , 17 februari 2012 (BNB 2012/129c*, nr. 11/00371), ECLI:NL:HR:2012:BU8926	139
Hoge Raad , 15 maart 2013 (BNB 2013/141c*, nr. 12/02504), ECLI:NL:HR:2013:BY6888	157
Hoge Raad , 22 maart 2013 (BNB 2013/143c*, nr. 12/02909), ECLI:NL:HR:2013:BY9295	181
Hoge Raad , 12 september 2014 (BNB 2014/235, nr. 13/03636), ECLI:NL:HR:2014:2653	199
Hoge Raad , 18 november 2016 (BNB 2017/15c*, nr. 16/00037), ECLI:NL:HR:2016:2605	202
Hoge Raad , 12 mei 2017 (BNB 2017/157c*, nr. 16/02348), ECLI:NL:HR:2017:846	204
Hoge Raad , 6 november 2020 (BNB 2021/41c*, nr. 19/03369), ECLI:NL:HR:2020:1746	207

HOOFDSTUK 2. INHOUDINGSPLICHT

Hoge Raad , 5 september 1979 (BNB 1979/267, nr. 19 405), ECLI:NL:HR:1979:AX2714	213
Hoge Raad , 20 juli 1990 (BNB 1990/318c*, nr. 26 125), ECLI:NL:HR:1990:ZC4359	216
Hoge Raad , 17 oktober 1990 (BNB 1990/333c*, nr. 26 383), ECLI:NL:HR:1990:ZC4418	222
Hoge Raad , 4 maart 1992 (BNB 1992/169, nr. 28 169), ECLI:NL:HR:1992:BH8488	226
Hoge Raad , 3 maart 1993 (BNB 1993/127, nr. 28 705), ECLI:NL:HR:1993:ZC5274	228
Hoge Raad , 29 juni 2007 (BNB 2007/237c, nr. 42 748), ECLI:NL:HR:2007:AY3636	230
Hoge Raad , 3 december 2010 (BNB 2011/161c*, nr. 09/3655), ECLI:NL:HR:2010:BM7364	240

HOOFDSTUK 3. HET LOONBEGRIJP

Hoge Raad , 13 juni 1956 (BNB 1956/238, nr. 12 794), ECLI:NL:HR:1956:AY2102	257
Hoge Raad , 27 mei 1964 (BNB 1964/194, nr. 15 133), ECLI:NL:RBZUT:2006:AX6731	260

Hoge Raad , 26 juni 1968 (BNB 1968/169, nr. 15 929), ECLI:NL:HR:1968:AX5942.	263
Hoge Raad , 29 juni 1983 (BNB 1984/2c*, nr. 21 435), ECLI:NL:HR:1983:AW9439	268
Hoge Raad , 19 oktober 1988 (BNB 1988/336, nr. 25 381), ECLI:NL:HR:1988:ZC3927	274
Hoge Raad , 21 december 1988 (BNB 1989/120*, nr. 25 891), ECLI:NL:HR:1988:ZC3958	277
Hoge Raad , 12 juni 1991 (BNB 1991/267*, nr. 27 223), ECLI:NL:HR:1991:BH8169	281
Hoge Raad , 24 juni 1992 (BNB 1993/19c*, nr. 28 156), ECLI:NL:HR:1992:ZC5026	284
Hoge Raad , 4 mei 1994 (BNB 1994/234*, nr. 247), ECLI:NL:HR:1994:ZC5662	286
Hoge Raad , 4 mei 1994 (BNB 1994/236c*, nr. 28 402, ZC5664), ECLI:NL:HR:1994:ZC5664	290
Hoge Raad , 24 juli 1995 (BNB 1995/312c*, nr. 30 897), ECLI:NL:HR:1995:AA1644.	293
Hoge Raad , 1 november 2000 (BNB 2001/82*, NR. 361), ECLI:NL:HR:2000:AA7993	304
Hoge Raad , 3 januari 2001 (BNB 2001/89c*, nr. 35 438), ECLI:NL:HR:2001:AA9243.	306
Hoge Raad , 10 augustus 2001 (BNB 2001/354c*, nr. 36 061), ECLI:NL:HR:2001:AB3150	317
Hoge Raad , 15 november 2002 (BNB 2003/52, nr. 37 550), ECLI:NL:HR:2002:AF0631.	329
Hoge Raad , 1 april 2005 (BNB 2005/243*, nr. 38 841), ECLI:NL:HR:2005:AT3021	331
Hoge Raad , 17 juni 2005 (BNB 2005/270c*, nr. 442), ECLI:NL:HR:2005:AR4766	333
Hoge Raad , 13 januari 2006 (BNB 2006/131, nr. 40 639), ECLI:NL:HR:2006:AU9511.	341
Hoge Raad , 23 maart 2007 (BNB 2007/168c*, nr. 517), ECLI:NL:HR:2007:AU9527	355
Hoge Raad , 19 september 2008 (BNB 2009/35c*, nr. 07/10524), ECLI:NL:HR:2008:BD3162.	366
Hoge Raad , 26 november 2010 (BNB 2011/93c*, nr. 09/05159), ECLI:NL:HR:2010:BN7207.	368
Hoge Raad , 24 juni 2011 (BNB 2011/276c*, nr. 10/02286), ECLI:NL:HR:2011:BO5996.	380
Hoge Raad , 11 mei 2012 (BNB 2012/212, nr. 11/03487), ECLI:NL:HR:2012:BW5408.	391
Hoge Raad , 15 maart 2013 (BNB 2013/139c*, nr. 11/03783), ECLI:NL:HR:2013:BX9906.	393
Hoge Raad , 15 april 2016 (BNB 2016/156c*, nr. 14/06257), ECLI:NL:HR:2016:635	411
Hoge Raad , 31 maart 2017 (BNB 2017/136*, nr. 16/04052), ECLI:NL:HR:2017:536.	414
Hoge Raad , 31 maart 2017 (BNB 2017/135c*, nr. 16/01727), ECLI:NL:HR:2017:529	416
Hoge Raad , 15 februari 2019 (BNB 2019/75c*, nr. 18/01914), ECLI:NL:HR:2019:138.	418

HOOFDSTUK 4. HET MOMENT VAN HEFFEN

Hoge Raad , 27 april 1955 (BNB 1955/211, nr. 12 269), ECLI:NL:HR:1955:AY2474	421
Hoge Raad , 1 juni 1977 (BNB 1977/167c, nr. 18 209), ECLI:NL:HR:1977:AX3510.	423
Hoge Raad , 18 december 1985 (BNB 1986/49, nr. 23 186), ECLI:NL:HR:1985:AW8131	427
Hoge Raad , 15 november 1995 (BNB 1996/38c*, nr. 29 138), ECLI:NL:HR:1995:AA3132	431
Hoge Raad , 17 juni 2005 (BNB 2005/272*, nr. 39 541), ECLI:NL:HR:2005:AT7631	433
Hoge Raad , 14 november 2008 (BNB 2009/37*, nr. 42 601), ECLI:NL:HR:2008:BG4256	435

HOOFDSTUK 5. DE WIJZE VAN HEFFEN

Hoge Raad , 21 september 1983 (BNB 1984/32*, nr. 21 953), ECLI:NL:HR:1983:AW8796	438
Hoge Raad , 26 februari 1986 (BNB 1986/136*, nr. 23 505), ECLI:NL:HR:1986:AW8083	442
Hoge Raad , 6 juni 1990 (BNB 1990/213, nr. 26 743), ECLI:NL:HR:1990:ZC4310	445
Hoge Raad , 18 december 1991 (BNB 1992/182c*, nr. 27 127), ECLI:NL:HR:1991:BH8148.	450
Hoge Raad , 10 februari 1993 (BNB 1993/138c*, nr. 27 813), ECLI:NL:HR:1993:ZC5251	453
Hoge Raad , 6 oktober 1999 (BNB 2000/29*, nr. 34 592), ECLI:NL:HR:1999:AA2913	458
Hoge Raad , 9 januari 2004 (BNB 2004/124c*, nr. 37 532), ECLI:NL:HR:2004:AH8931	460
Hoge Raad , 8 december 2006 (BNB 2007/82c*, nr. 41 160), ECLI:NL:HR:2006:AW2181.	473
Hoge Raad , 10 april 2009 (BNB 2009/195c*, nr. 08/01345), ECLI:NL:HR:2009:BG4142	486
Hoge Raad , 4 mei 2012 (BNB 2012/260*, nr. 11/01964), ECLI:NL:HR:2012:BW4754	495
Hoge Raad , 1 februari 2013 (BNB 2013/128*, nr. 12/02512, ECLI:NL:HR:2013:BZ0194	497
Hoge Raad , 30 januari 2015 (BNB 2015/69*, nr. 14/03580), ECLI:NL:HR:2015:142.	499
Hoge Raad , 13 mei 2016 (BNB 2016/169c*, nr. 15/01185), ECLI:NL:HR:2016:827	501
Hoge Raad , 3 februari 2017 (BNB 2017/111c*, nr. 16/00751), ECLI:NL:HR:2017:128.	503
Hoge Raad , 22 juni 2018 (BNB 2018/149c*, nr. 16/06236), ECLI:NL:HR:2018:958	505

Hoge Raad , 12 juli 2019, (BNB 2020/20c*, nr. 18/00926), ECLI:NL:HR:2019:1050	508
--	-----

**HOOFDSTUK 6.
TARIEF**

Hoge Raad , 19 juni 2009 (BNB 2009/231c*, nr. 08/01602), ECLI:NL:HR:2009:BG5387	512
Hoge Raad , 9 januari 2015 (BNB 2015/88c*, nr. 14/00986), ECLI:NL:HR:2015:33.	523

**HOOFDSTUK 7.
AANSPRAKELIJKHEID**

Hoge Raad , 15 oktober 1986 (BNB 1987/43c*, nr. 23 830), ECLI:NL:HR:1986:AS8673	527
Hoge Raad , 29 augustus 1990 (BNB 1990/301, nr. 26 638), ECLI:NL:HR:1990:ZC4370.	536
Hoge Raad , 7 juni 1996 (V-N 1996/2494, nr. 15 971), ECLI:NL:HR:1996:ZC2096	539
Hoge Raad , 19 april 2000 (BNB 2000/224c*, nr. 34 184), ECLI:NL:HR:2000:AA5538	542
Hoge Raad , 2 november 2001 (V-N 2001/60.28, nr. C00/004HR), ECLI:NL:HR:2001:AB2733	548
Hoge Raad , 19 december 2008 (BNB 2009/76c*, nr. 43 622), ECLI:NL:HR:2008:BC2566.	551
Hoge Raad , 11 mei 2012 (BNB 2012/184*, nr. 11/02289), ECLI:NL:HR:2012:BW5403	572
Hoge Raad , 22 maart 2013 (BNB 2013/142*, nr. 11/05644), ECLI:NL:HR:2013:BZ5048	574
Hoge Raad , 20 maart 2015 (BNB 2015/116c*, nr. 13/04344), ECLI:NL:HR:2015:644	577