

ECLI:NL:GHDHA:2017:1975

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	27-06-2017
Datum publicatie	25-08-2017
Zaaknummer	BK-17/00016 en BK-17/00017
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	In hoger beroep is, evenals voor de Rechtbank, in geschil of de met ingang van 1 januari 2013 in artikel 32bd van de Wet LB 1964 opgenomen regeling in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: artikel 1 EP EVRM), waarbij het geschil zich toespitst op de vraag of de terugwerkende kracht die in de regeling besloten ligt, ontoelaatbaar is.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2017/1977 V-N 2017/48.1.2 NLF 2017/2104 met annotatie van

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummers BK-17/00016 en BK-17/00017

Uitspraak van 27 juni 2017

in het geding tussen:

[X] N.V., gevestigd te [Z] , belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Amsterdam, de Inspecteur.

inzake het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraken van de rechtbank Den Haag (hierna: de Rechtbank) van 17 november 2016, nummers SGR 14/5183 en SGR 14/11751 betreffende na te melden afdrachten op aangifte.

Afdrachten, bezwaar en geding in eerste aanleg

- 1.1. Belanghebbende heeft voor het tijdvak maart 2013 een bedrag van 17.659 en voor het tijdvak maart 2014 een bedrag van 9.857 aan pseudo-eindheffing hoog loon (crisisheffing) op aangifte afgedragen.
- 1.2. Bij uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur het bezwaar van belanghebbende tegen deze afdrachten op aangifte ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken van de Inspecteur beroep ingesteld bij de Rechtbank.
- 1.4. De Rechtbank heeft de beroepen ongegrond verklaard.

Loop van het geding in hoger beroep

- 2.1. Belanghebbende is van de uitspraken van de Rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. Van belanghebbende is in elk hoger beroep een griffierecht van 501 geheven. De Inspecteur heeft verweerschriften ingediend.
- 2.2. Partijen zijn door het Hof uitgenodigd hun standpunt toe te lichten tijdens de mondelinge behandeling van 6 juni 2017 maar hebben het Hof bericht van die gelegenheid geen gebruik te maken. De mondelinge behandeling heeft daarop geen doorgang gevonden.

Vaststaande feiten

- 3.1. Belanghebbende maakt als financierings- en houdstermaatschappij onderdeel uit van een groot concern dat activiteiten verricht op het gebied van bancaire diensten en verzekeringen. Belanghebbende verricht diensten op het gebied van pensioenen.
- 3.2. Ingevolge artikel 32bd, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) heeft belanghebbende de onder 1.1 vermelde afdrachten op aangifte gedaan. Het gaat om lonen boven een bedrag van 150.000 die zijn uitbetaald aan de betreffende werknemers in respectievelijk 2012 en 2013.

Geschil in hoger beroep, standpunten en conclusies van partijen

- 4.1. In hoger beroep is, evenals voor de Rechtbank, in geschil of de met ingang van 1 januari 2013 in artikel 32bd van de Wet LB 1964 opgenomen regeling in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: artikel 1 EP EVRM), waarbij het geschil zich toespitst op de vraag of de terugwerkende kracht die in de regeling besloten ligt, ontoelaatbaar is. Belanghebbende beantwoordt die vraag bevestigend en de Inspecteur ontkennend.
- 4.2.

Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraken van de Rechtbank en van de uitspraken op bezwaar van de Inspecteur en tot vermindering van de afdrachten op aangifte met de bedragen van de afgedragen crisisheffing.

4.3. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraken van de Rechtbank.

Oordeel van de Rechtbank

5. De Rechtbank heeft in beide zaken het volgende overwogen:

6. Op grond van artikel 32bd, eerste lid, van de Wét.LB wordt, in afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens die wet bepaalde, crisisheffing geheven over een loon dat in het voorafgaande kalenderjaar meer bedroeg dan 150,000, waarbij het loon wordt geacht te zijn genoten op 31 maart van het kalenderjaar, en dat als eindheffingsbestanddeel wordt belast naar een tarief van 16 procent.

7. Naar het oordeel van de rechtbank stuiten de door [belanghebbende] aangevoerde beroepsgronden af op hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen in zijn arrest van 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016;124. in weerwil van hetgeen [belanghebbende] ter zitting heeft bepleit, vindt de rechtbank geen gronden om een van dit arrest afwijkend oordeel te vellen. Voor haar stelling dat de crisisheffing voor haar uitpakt als een individuele buitensporige last, heeft [belanghebbende] onvoldoende feiten en omstandigheden gesteld en aannemelijk gemaakt. Dat de crisisheffing slechts van een kleine groep werkgevers is geheven, is niet als een dergelijke omstandigheid aan te merken. De rechtbank merkt daarbij nog op dat de crisisheffing onderdeel was van een groot pakket bezuinigingsmaatregelen dat alle geledingen in de samenleving trof én waarbij de crisisheffing, als heffing ter zake van hoge lonen, is ingezet als één van de middelen om te komen tot één rechtvaardige lastenverdeling.

8. Gelet op het vorenstaande dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

Proceskosten

9. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

10. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beoordeling van de hoger beroepen

Artikel 1 EP (terugwerkende kracht)

6.1. Belanghebbende stelt zich in hoger beroep nog slechts op het standpunt dat de (verlengde) crisisheffing in strijd is met artikel 1 EP omdat in de regeling een met dat artikel onverenigbare terugwerkende kracht besloten ligt. Het Hof wijst dit standpunt af, nu uit de arresten van de Hoge Raad van 29 januari 2016, nr. 15/0340 en nr. 15/03090, ECLI:NL:HR:2016:121 en 124, BNB 2016/163 en BNB 2016/164 volgt dat de terugwerkende kracht is geoorloofd, aan de vereisten van lawfulness is voldaan en bij de invoering van de crisisheffing een fair balance in acht is genomen. Het Hof wijst in dit verband op de volgende overwegingen uit het laatstgenoemde arrest:

2.4.2. Zoals hiervoor () uiteengezet heeft de crisisheffing een voldoende basis in de Wet op de loonbelasting 1964. Het Hof heeft met juistheid geoordeeld dat de onderhavige wettelijke regeling voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening is. Aan de vereisten van lawfulness is derhalve voldaan. De keuze voor een bedrag van 150.000 als grens voor de afbakening van hoge lonen kan niet als willekeurig worden aangemerkt. Omtrent de gestelde terugwerkende kracht zal hierna worden geoordeeld naar aanleiding van middel IV.

()

2.6.1. Middel IV betoogt dat geen sprake is van een fair balance doordat de wetgever voorafgaand aan de invoering van de crisisheffing de belangen van de betrokken inhoudingsplichtigen mede gelet op de terugwerkende kracht van die heffing in onvoldoende mate heeft afgewogen tegen het algemene belang.

2.6.2. Bij de beoordeling of bij de invoering van de crisisheffing geen sprake is geweest van een fair balance, moet in aanmerking worden genomen dat niet elke wijziging van belastingwetgeving leidt tot een door artikel 1 EP verboden inbreuk op het ongestoord genot van eigendom. Burgers kunnen er in redelijkheid niet op vertrouwen dat belastingtarieven ongewijzigd zullen blijven. Werkgevers en werknemers konden begin 2012 er dan ook niet op rekenen dat de toen geldende tarieven in de loon- en inkomstenbelasting ook naderhand zouden blijven gelden. Dat laat onverlet dat zij niet hoefden te verwachten dat ter zake van het toen uit te betalen loon meer belasting zou zijn verschuldigd dan uit de vigerende wetgeving voortvloeide. Voor zover het gaat om lonen die genoten zijn voorafgaand aan de eerste aankondiging, zijn met de invoering van de crisisheffing dan ook verwachtingen aangetast die de betrokken werkgevers konden ontlenen aan de toen bestaande wetgeving.

2.6.3. Een inbreuk op verwachtingen die betrokkenen aan bestaande wetgeving kunnen ontlenen, tot het moment waarop een wijziging van die wetgeving is aangekondigd, is niet zonder meer strijdig met artikel 1 EP. Een zodanige inbreuk kan gerechtvaardigd zijn als technische tekortkomingen in die bestaande wetgeving reparatie daarvan noodzakelijk maken. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn als belastingplichtigen geprobeerd hebben profijt te trekken van een lacune in de wet (een windfall) en de nieuwe regeling ertoe strekt dit te voorkomen (vgl. punt 81 van het arrest EHRM 23 oktober 1997, nrs. 21319/93, 21449/93 en 21675/93, *Building Societies tegen het Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:1997:1023JUD002131993, JB 1998/1; EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, M.A. en anderen tegen Finland, ECLI:CE:ECHR:2003:0610DEC002779395, FED 2003/604, en punt 74 van het arrest van het EHRM in de zaak N.K.M. tegen Hongarije). De crisisheffing kan echter niet als een zodanige reparatiemaatregel worden aangemerkt.

2.6.4. Inhoudingsplichtigen mochten in 2012 tot de eerste aankondiging op 25 mei 2012 van de crisisheffing dan ook in goed vertrouwen (in good faith) ervan uitgaan dat zij ter zake van het loon dat door hun werknemers in die periode genoten werd, niet zwaarder zouden worden belast dan volgde uit de toen ter tijd geldende wetgeving. In zoverre heeft de invoering van de crisisheffing gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken inhoudingsplichtigen geschaad.

2.6.5. Indien, zoals in het onderhavige geval, de invoering van een nieuwe of zwaardere heffing in strijd is met gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokkenen, is er in beginsel geen sprake van een fair balance. Dat is slechts anders indien er specifieke en dwingende redenen zijn voor deze aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen (vgl. de punten 74 en 75 van het arrest van het EHRM in de zaak N.K.M. tegen Hongarije).

2.6.6. Dit roept de vraag op of dergelijke redenen aanwezig zijn met betrekking tot de invoering van de crisisheffing. In dit verband moet worden vastgesteld dat de wetgever als gevolg van de aanzienlijk verslechterde economische vooruitzichten voor 2013, het begrotingstekort moest terugdringen (zie onderdeel 4.1 van de conclusie van de Advocaat-Generaal in de zaak met nr. 15/00340). De crisisheffing maakte deel uit van een meer omvattend geheel (pakket) aan maatregelen dat daartoe strekte. Daarbij speelde een rol de economische noodzaak om de stabiliteit van de Europese muntunie zeker te stellen. Voorts noopten de voorschriften van het zogenoemde stabiliteits- en groeipact (Verordening (EG) Nr. 1466/97 van de Raad van 7 juli

1997 over versterking van het toezicht op begrotingssituaties en het toezicht op en de coördinatie van het economisch beleid, Verordening (EG) nr. 1467/97 van de Raad van 7 juli 1997 over de bespoediging en verduidelijking van de tenuitvoerlegging van de procedure bij buitensporige tekorten, en de Resolutie van de Europese Raad van 17 juni 1997 betreffende het stabiliteits- en groeipact) tot het nemen van ingrijpende maatregelen.

- 2.6.7. Het pakket omvatte een reeks van uiteenlopende maatregelen teneinde te bereiken dat een groot aantal politieke partijen daarmee zou instemmen en aldus een politieke meerderheid zou worden verkregen.
- 2.6.8. Voor de berekening van het bedrag dat een inhoudingsplichtige in 2013 moest afdragen is uitgegaan van het loon dat de werknemer in het voorafgaande kalenderjaar 2012 had genoten. Voor deze aanpak werd gekozen vanwege de noodzaak het begrotingstekort in 2013 terug te brengen van de door het CPB verwachte 4,5 percent tot 3 percent. Indien voor de berekening van de pseudo-eindheffing het loon over het kalenderjaar 2013 zou worden gebruikt, zou de heffing pas in 2014 kunnen worden berekend en afgedragen (zie de in onderdeel 4.34 van de conclusie van de Advocaat-Generaal in de zaak met nr. 15/00340 aangehaalde wetsgeschiedenis) en zou niet de noodzakelijke bijdrage aan de begrotingsdoelstelling voor 2013 worden geëffectueerd. Het realiseren van deze begrotingsdoelstelling had hoge urgentie in verband met het vertrouwen van de financiële markten en de geloofwaardigheid van Nederland binnen de EU (vgl. onderdeel 4.11 van de conclusie van de Advocaat-Generaal in de zaak met nr. 15/00340).
- 2.6.9. Tevens heeft de wetgever het noodzakelijk geacht om te kiezen voor een regeling die snel kon worden ingevoerd en waarvan de uitvoering door inhoudingsplichtigen en Belastingdienst eenvoudig werd gehouden (zie de in de onderdelen 4.22 en 4.37 van de conclusie van de Advocaat-Generaal in de zaak met nr. 15/00340 aangehaalde wetsgeschiedenis). Deze keuze was gerechtvaardigd gelet op de acute begrotingsnood en het incidentele karakter van de regeling. Als eenvoudig te hanteren maatstaf is gekozen voor het jaarloon van het jaar 2012 als heffingsgrondslag. Ook deze keuze was gerechtvaardigd omdat de aansluiting bij het jaarloon het risico op invoerings- en uitvoeringsproblemen minimaliseerde en de situatie tot die minimalisering noopte. Zulks had tot gevolg dat een werkgever in 2013 zou worden geconfronteerd met een extra last met betrekking tot de hoge lonen die hij op grond van de met zijn werknemers gesloten arbeidsovereenkomsten had betaald in het kalenderjaar 2012, zowel vóór als na de aankondiging van de crisisheffing. Dat aldus ook loon in de heffingsgrondslag wordt betrokken dat vóór die aankondiging is betaald, was aanvaardbaar om reeds in 2013 de noodzakelijke opbrengst zeker te stellen op basis van een eenvoudige regeling.
- 2.6.10. De hiervoor geschetste ernstige aard van de begrotingsproblemen, die ertoe noopte om ingrijpende maatregelen te nemen die in 2013 tot vermindering van het begrotingstekort zouden leiden, en de noodzaak om in verband daarmee te komen tot een eenvoudige, goed uitvoerbare regeling, brengen mee dat voldoende specifieke en dwingende redenen aanwezig waren om te komen tot de invoering van de crisisheffing, ook voor zover daarmee wordt geheven over een heffingsgrondslag waarin loon is begrepen dat is genoten vóór de eerste aankondiging van de regeling. Een en ander leidt tot het oordeel dat bij de invoering van de crisisheffing een fair balance in acht is genomen.

()

- 2.7.3. Hetgeen hiervoor is geoordeeld omtrent de toepassing van artikel 1 EP met betrekking tot de invoering van de crisisheffing voor het jaar 2013 geldt op dezelfde gronden voor de verlenging van de crisisheffing voor het jaar 2014. Ook voor 2014 gold dat het realiseren van begrotingsdoelstellingen een hoge urgentie had in het kader van de stabiliteit van de muntunie, waaraan Nederland binnen de Europese Unie was gebonden. Met de keuze om in dat kader binnen een omvangrijk pakket van maatregelen wederom ook een extra bijdrage in de sfeer van de hogere inkomens op te nemen, heeft de wetgever de hem toekomende, door de rechter te respecteren, ruime beoordelingsmarge niet overschreden.

Ook voor de handhaving van het loon van het afgelopen kalenderjaar als een eenvoudig te hanteren heffingsgrondslag geldt dat die keuze gerechtvaardigd was. Dat daarmee tevens wordt geheven over een heffingsgrondslag waarin loon is begrepen dat is genoten vóór de aankondiging van de verlenging op 1 maart 2013 leidt niet tot strijd met artikel 1 EP. Dat wordt niet anders doordat op 11 april 2013 is afgezien van de aangekondigde maatregelen onder het voorbehoud dat aanvullende maatregelen zouden worden genomen als nadere ramingen voor het jaar 2014 daartoe aanleiding zouden geven, zoals inderdaad is geschied.

De omstandigheid dat de crisisheffing voor 2013 was ingevoerd als regeling met een eenmalig karakter betekent niet dat de verlenging van die regeling voor 2014 op die grond in strijd komt met artikel 1 EP.

Het Hof ziet in het betoog van belanghebbende geen nieuwe gezichtspunten die aanleiding geven af te wijken van de hiervoor weergegeven overwegingen van de Hoge Raad. Dat een deel van de salarissen die zijn uitbetaald in 2012 en 2013 hun oorsprong vinden in werkzaamheden die zijn verricht in het jaar 2011 en 2012 en ten titel van bonus voor een van die jaren zijn aangemerkt, leidt het Hof niet tot een andere conclusie.

Slotsom

6.2. Het vorenstaande leidt het Hof tot de conclusie dat de hoger beroepen ongegrond zijn.

Proceskosten en griffierecht

7.1. Het Hof acht geen termen aanwezig een van de partijen te veroordelen in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

7.2. Evenmin is er aanleiding de vergoeding van het griffierecht te gelasten.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraken van de Rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door mr. Chr.Th.P.M. Zandhuis, mr. G.J. van Leijenhorst en mr. F.G.F. Peters in tegenwoordigheid van de griffier mr. Y. Postema. De beslissing is op 27 juni 2017 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan binnen zes weken na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.*
- 2. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:*
 - de naam en het adres van de indiener;*
 - de dagtekening;*
 - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - de gronden van het beroep in cassatie.*

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20.303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.