

ECLI:NL:RBNHO:2014:11713

Instantie	Rechtbank Noord-Holland
Datum uitspraak	09-12-2014
Datum publicatie	12-12-2014
Zaaknummer	AWB - 14 _ 2149
Formele relaties	Sprongcassatie: ECLI:NL:HR:2016:322
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Artikel 32bd van de Wet op de loonbelasting 1964 vormt voldoende basis voor de "crisisheffing" over regulier loon uit 2012.
Wetsverwijzingen	Algemene wet bestuursrecht
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2014/2592 NTRF 2015/505 met annotatie van mr. J.D. Schouten

Uitspraak

RECHTBANK NOORD-HOLLAND

Zittingsplaats Haarlem

Bestuursrecht, meervoudige kamer

Zaaknummer AWB 14/2149

Uitspraakdatum 9 december 2014

Uitspraak in het geding tussen

[X] B.V. te [Z], eiseres,
(gemachtigden: mr. J.W. de Tombe en S.C. den Hartog),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Zaandam, verweerder.

1 Ontstaan en loop van het geding

Eiseres heeft voor het tijdvak maart 2013 aangifte loonheffingen gedaan. Het te betalen bedrag van 9.103 bestond voor 1.826 uit de pseudo-eindheffing hoog loon van 16%, berekend over een grondslag van 11.414.

Tegen de voldoening van dit bedrag heeft eiseres bezwaar gemaakt.

Bij uitspraak op bezwaar van 22 april 2014 heeft verweerder het bezwaar ongegrond verklaard.

Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend. Met verwijzing naar het karakter van het geding als proefprocedure, heeft verweerder verzocht om een versnelde behandeling met toepassing van 8:52 van de Algemene wet bestuursrecht.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 28 oktober 2014. Namens eiseres zijn verschenen de beide gemachtigden, vergezeld van [A] en [B]. Namens verweerder zijn verschenen dr. E. Poelmann, mr. P.W. Hoogstraten en V.E.J. Foederer.

2 Tussen partijen vaststaande feiten

- 2.1. Eiseres, een 100%-dochter van [C] BV, oefent een notarispraktijk uit in een samenwerkingsverband met [D]. Zij heeft aan haar enige werknemer in 2012 een loon betaald van 161.414.
- 2.2. Het bedrag van de pseudo-eindheffing hoog loon (hierna: crisisheffing) heeft eiseres berekend over een bedrag van 11.414, te weten 161.414 minus het drempelbedrag van 150.000.

3 Geschil en standpunten van partijen

- 3.1. Eiseres stelt dat de wettelijke bepalingen van de crisisheffing in strijd zijn met de systematiek van de Wet op de loonbelasting 1964, het internationale recht en de in dat recht besloten rechtsbeginselen.
- 3.2. Verweerder is van mening dat van de hiervoor beschreven strijdigheid geen sprake is.
- 3.3. Voor de onderbouwing van de standpunten van partijen verwijst de rechtbank naar de gedingstukken. Niet in geschil is dat eiseres de crisisheffing heeft berekend overeenkomstig de wettelijke bepalingen.

4 Beoordeling van het geschil

- 4.1.1.

Een vijftal fracties uit de Tweede Kamer van de Staten-Generaal heeft op 26 april 2012 het Begrotingsakkoord 2013 gesloten met het oog op het terugdringen van het EMU-tekort tot 3%, gezonde overheidsfinanciën en een versterking van de economie. Dit begrotingsakkoord voorzag in een omvangrijk pakket maatregelen, waaronder een "Tijdelijke crisisheffing boven 150.000 euro en tarief excessieve vertrekbonussen" met een beoogde opbrengst van 500.000.000.

Op 25 mei 2012 heeft de Minister van Financiën bij de aanbieding van de Voorjaarsnota 2012 de tekst van het begrotingsakkoord als bijlage gevoegd (Kamerstuk II 2011-2012, 33280, nr. 1).

Op 4 juni 2012 is het voorstel "Wet uitwerking fiscale maatregelen begrotingsakkoord 2013" ingediend (Kamerstuk II 2011-2012, 32287, nr. 2), met de tekst van een in te voeren artikel 32bd van de Wet op de loonbelasting 1964. Dat artikel vormde de tekstuele uitwerking van het begrotingsakkoord.

4.1.2. Het Staatsblad met daarin de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 is uitgegeven op 17 juli 2012 (Stb. 2012, 321) en bevat de volgende tekst:

"ARTIKEL II

De Wet op de loonbelasting 1964 wordt met ingang van 1 januari 2013 als volgt gewijzigd:

()

Na artikel 32bc wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 32bd

1. In afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet bepaalde, wordt loon uit tegenwoordige dienstbetrekking waarover in het voorafgaande kalenderjaar met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b belasting is geheven, voor de toepassing van dit artikel aangemerkt als op 31 maart van het kalenderjaar genoten loon dat als een eindheffingsbestanddeel wordt belast naar een tarief van 16%, voor zover dat loon in het voorafgaande kalenderjaar meer bedroeg dan 150 000.
2. Voor de toepassing van het eerste lid behoort tevens tot het loon van een werknemer het loon dat die werknemer heeft genoten van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap. Het eerste lid vindt in de in de vorige volzin bedoelde gevallen toepassing bij de inhoudingsplichtige die in het voorafgaande kalenderjaar het grootste deel van het loon van de werknemer heeft verstrekt.
3. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot hetgeen voor de toepassing van het eerste lid als door een inhoudingsplichtige in het voorafgaande kalenderjaar aan een werknemer verstrekt loon in aanmerking wordt genomen.

ARTIKEL III

In de Wet op de loonbelasting 1964 vervalt met ingang van 1 januari 2014 artikel 32bd."

4.2. De stelling van eiseres dat de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) het niet mogelijk maakt dat bij de werkgever loonbelasting wordt geheven over een reeds door de werknemer genoten loonbestanddeel en dat die wet ook niet voorziet in een daarvoor geldende wijze van heffing, faalt. Artikel 32bd, eerste lid, van de Wet LB bepaalt uitdrukkelijk dat de pseudo-eindheffing hoge lonen wordt geheven "in afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet bepaalde", dus ook, zo daar sprake van zou zijn, in afwijking van het bepaalde in artikel 1 en artikel 27 van de Wet LB.

4.3.1. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM luidt als volgt:

"Bescherming van eigendom

Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.

De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of

andere heffingen of boeten te verzekeren.”

4.3.2. Het arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1212, bevat de volgende overweging:

“3.3.1. () Artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM, in samenhang met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, verbieden niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Dit betekent dat alleen sprake is van discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel (zie EHRM 29 april 2008, *Burden tegen het Verenigd Koninkrijk*, no. 13378/05, ECHR 2008/80, paragraaf 60). Hierbij verdient opmerking dat op fiscaal gebied aan de wetgever in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen (vgl. onder meer EHRM 22 juni 1999, no. 46757/99, *Della Ciaja en anderen tegen Italië*, BNB 2002/398, en het zojuist genoemde arrest van het EHRM in de zaak *Burden*, paragraaf 60). Indien het niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloomt is (vgl. onder meer EHRM 12 april 2006, *Stec en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk*, no. 65731/01, RSV 2007/44, paragraaf 52, en EHRM 4 november 2008, *Carson en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk*, no. 42184/05, paragrafen 73 en 80). Dit laatste kan niet snel worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloomt is (“manifestly without reasonable foundation”, zie EHRM 7 juli 2011, *Stummer tegen Oostenrijk*, no. 37452/02, paragraaf 89, met verdere verwijzingen).”

4.3.3. Het arrest van de Hoge Raad van 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463 bevat de volgende overweging:

“3.4.5. Deze bepaling (*Rb*: art. 1 van het Eerste Protocol) verzet zich niet zonder meer tegen wetswijzigingen waarbij voor de berekening van een belastingschuld gevolgen worden verbonden aan feiten die zich hebben voorgedaan voordat de inhoud van die wetswijziging kenbaar werd. Van een inbreuk op artikel 1 EP is alleen dan sprake als de invloed van dergelijke anterieure feiten ertoe leidt dat bij de belastingheffing geen fair balance bestaat tussen de betrokken belangen.”

4.3.4. De wetgever heeft de crisisheffing ingevoerd als onderdeel van een omvangrijk pakket van maatregelen en met het oog op de op dat moment voorziene budgettaire problematiek. De wetgever heeft in dezen een ruime beoordelingsvrijheid. De stelling van enige belastingplichtige dat een andere keuze van de wetgever beter zou zijn geweest, doet niet af aan die ruime beoordelingsvrijheid en het is niet de taak van de rechter om in dezen de redelijkheid van de wettelijke regeling te beoordelen.

4.3.5. De Memorie van Toelichting (Kamerstuk II 2011-2012, 33287, nr. 3, blz. 22) bij de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 bevat de volgende tekst:

“Met de zinsnede «In afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet bepaalde» is tot uitdrukking gebracht dat deze pseudo-eindheffing plaatsvindt naast de reguliere heffing die in 2012 reeds heeft plaatsgevonden en anders dan een gewone eindheffing niet in de plaats komt van de reguliere heffing.

Zoals uit het voorgaande volgt wordt voor de berekening van het bedrag dat de inhoudingsplichtige moet afdragen uitgegaan van het loon dat de werknemer in het kalenderjaar 2012 heeft genoten. Dit is zo gedaan om in het kader van het Begrotingsakkoord 2013 al in het kalenderjaar 2013 de pseudo-eindheffing te kunnen effectueren. 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.

Om die reden wordt het loon van de werknemer over het voorafgaande kalenderjaar (het jaar 2012) voor de toepassing van het nieuwe artikel 32bd van de Wet LB 1964 aangemerkt als op 31 maart van het kalenderjaar (het jaar 2013) genoten loon dat als een eindheffingsbestanddeel wordt belast. De verschuldigde pseudo-eindheffing kan dan in het aangiftetijdvak waarin het op 31 maart 2013 genoten loon valt, door de inhoudingsplichtige worden afgedragen aan de Belastingdienst."

De Nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstuk II 2011-2012, 33287, nr. 7, blz. 16) bij de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 bevat de volgende tekst:

"De leden van de fracties () vragen naar de overwegingen om te kiezen voor een werkgeversheffing en waarom het invoeren van een vijfde schijf een probleem zou zijn. In dat laatste geval zou de heffing ook gelden voor hoge inkomens van winstgenieters en van belastingplichtigen die resultaat uit overige werkzaamheden genieten. In het nader rapport is aangegeven dat een nieuwe vijfde schijf (vanaf 150 000) met een hoger tarief dan het huidige toptarief van 52% ertoe leidt dat Nederland in internationale vergelijkingen met andere (Europese) landen minder positief naar voren komt dan zonder een dergelijk toptarief boven de 52%. Vanwege de consequenties voor het vestigingsklimaat in Nederland van een dergelijk hoog tarief in de inkomstenbelasting is hiervoor niet gekozen en is gekozen voor een methode van heffing waarbij dat algemeen geldende toptarief in de inkomstenbelasting niet hoeft te worden ingevoerd en toch de voor de begrotingproblematiek noodzakelijke opbrengst wordt gegenereerd als een eenmalige crisisbijdrage in het jaar 2013."

Tijdens de parlementaire behandeling heeft de Staatssecretaris van Financiën opgemerkt (Handelingen EK 2011-2012, 33287, 30 juli 2012, 37-7-63):

"De werkgeversheffing over hoog loon is een eenmalige heffing die per 1 januari 2013 in werking treedt en die wordt geheven over het loon waarvan het fiscale genietingsmoment in 2013 is gelegd. Er is dus geen sprake van terugwerkende kracht. Wel wordt de werkgeversheffing berekend aan de hand van het loon van de werknemers van die werkgever in het jaar 2012. Dat is gedaan uit het oogpunt van eenvoud van de uitvoering, maar vooral ook om ontwijkgedrag te voorkomen."

4.3.6. De wetgever heeft de te heffen crisisheffing beperkt tot inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking. Met betrekking tot de belastingdruk voor de genieters van die inkomsten uit tegenwoordige arbeid is er geen sprake van verschil ten opzichte van de zonder crisisheffing bestaande belastingdruk op genoten inkomen. Voorzover al sprake zou zijn van enig verschil in behandeling ten opzichte van andere heffingsgrondslagen (ander inkomen uit werk en woning of inkomen uit aanmerkelijk belang), is de wetgever naar het oordeel van de rechtbank niet getreden buiten de hem toekomende beoordelingsvrijheid. Hierbij is van belang dat sprake is van een (in eerste instantie) eenmalige loonsomheffing (zie de overweging van de Hoge Raad onder 4.3.2).

4.3.7. Artikel 32bd van de Wet LB vormt de wettelijke basis voor een op 31 maart 2013 te effectueren formele belastingverplichting die is gebaseerd op een grondslag die in de loop van 2012 in materiële zin kon ontstaan, afhankelijk van de vraag of ten aanzien van enige werknemer het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking het bedrag van 150.000 zou overschrijden. In dit geval was van een overschrijding van dat drempelbedrag voor 26 april 2012 nog geen sprake, zodat

ook geen sprake is van materieel terugwerkende kracht (zie de overweging van de Hoge Raad onder 4.3.3). Het (ontbreken van) overgangsrecht heeft ten aanzien van eiseres dan ook niet geleid tot schending van de vereiste "fair balance".

4.4. Gelet op het voorgaande dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

5 Proceskosten

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.P.A. Boersma, voorzitter, mr. A.E. Keulemans en mr. M.C.A. Onderwater, rechters, in tegenwoordigheid van mr. J.J. Graanstra, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 9 december 2014.

Afschrift verzonden aan partijen op:

De rechtbank heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Amsterdam (belastingkamer), Postbus 1312, 1000 BH Amsterdam.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.