

ECLI:NL:RBDHA:2015:1155

Instantie	Rechtbank Den Haag
Datum uitspraak	05-01-2015
Datum publicatie	12-02-2015
Zaaknummer	AWB - 14 _ 3794
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Artikel 32bd Wet LB 1964

Rechtbank Den Haag laat crisisheffing in stand.

Wetsverwijzingen	Wet op de loonbelasting 1964 32bd, geldigheid: 2015-02-12
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2015-0386

Uitspraak

Rechtbank DEN HAAG

Team belastingrecht

zaaknummer: SGR 14/3794

uitspraak van de meervoudige kamer van 5 januari 2015 in de zaak tussen

[X] B.V., gevestigd te [P], eiseres

(gemachtigde: mr. J.A.R. van Eijsden),

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Belastingen, kantoor [plaats], verweerder.

Procesverloop

Eiseres heeft op 1 mei 2013 voor het tijdvak maart 2013 aangifte loonheffingen gedaan. In die aangifte is begrepen een te betalen bedrag van € 22.969 aan pseudo-eindheffing hoog loon. Verweerder heeft het bedrag ontvangen op 30 april 2013.

Eiseres heeft tegen de afdracht van de pseudo-eindheffing hoog loon bezwaar gemaakt.

Verweerder heeft bij uitspraak van 1 april 2014 het bezwaar afgewezen.

Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Eiseres heeft een conclusie van repliek en verweerder een conclusie van dupliek ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 13 oktober 2014 te Den Haag.

Namens eiseres is haar gemachtigde verschenen, tot bijstand vergezeld van [A]. Namens verweerder zijn verschenen [B], [C], [D] en [E].

Overwegingen

Feiten

1. Eiseres is een financiële holding. De werkzaamheden worden uitgevoerd door één werknemer, die tevens enig aandeelhouder is van eiseres. Het totale (periodieke) loon over 2012 bedroeg (afgerond) € 293.000. Eiseres heeft in maart 2013 pseudo-eindheffing hoog loon ten bedrage van € 22.969 op aangifte afgedragen.

Geschil

2. Tussen partijen is in geschil of de pseudo-eindheffing hoog loon in strijd is met het wettelijke systeem, met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (EP) en met artikel 14 van het EVRM en artikel 26 van het IVBPR.

3. Eiseres beantwoordt deze vragen bevestigend. Zij stelt zich op het standpunt dat de pseudo-eindheffing hoog loon niet mogelijk is, gelet op de systematiek van de Wet op de loonbelasting 1964 (de Wet). Eiseres stelt voorts dat sprake is van strijd met artikel 1 EP omdat niet aan het beginsel van lawfulness is voldaan en er geen sprake is van een zogenoemde fair balance, omdat aan de heffing uitsluitend budgettaire overwegingen ten grondslag liggen en de heffing niet voorzienbaar was. Eiseres heeft ter zitting desgevraagd verklaard dat zij zich niet op het standpunt stelt dat er in haar geval sprake is van een individuele buitengewone last maar dat er bij de onderhavige wetgeving in algemene zin geen sprake is van een fair balance. Volgens eiseres heeft de wetgever geen (degelijk) (feiten)onderzoek gedaan naar hoe de lasten het beste verdeeld konden worden en is er geen rechtvaardiging voor de onderhavige heffing. Volgens eiseres is sprake van willekeurige en arbitraire wetgeving. Ten slotte stelt eiseres dat de crisisheffing leidt tot een ongeoorloofde ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Eiseres wijst er daarbij op dat winstgenieters, resultaatgenieters en vennootschappen met een inkomen van meer dan € 150.000 en inhoudingsplichtigen die loon uit vroegere dienstbetrekking hebben uitbetaald of die hun werknemers minder dan € 150.000 per jaar betalen, geen pseudo-eindheffing zijn verschuldigd. Ook wijst zij op het verschil in behandeling indien personeel het hele jaar werkzaam is bij dezelfde werkgever of wisselt in de loop van het jaar en het onderscheid indien al dan niet is geopteerd voor de werkkostenregeling. Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en teruggave van € 22.969, te vermeerderen met rente.

4. Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

5. Voor het overige verwijst de rechtbank naar de gedingstukken.

6. Eiseres heeft aangevoerd dat hoofdstuk IV van de Wet geen bepaling bevat over de wijze van heffing

van de pseudo-eindheffing hoog loon. Deze stelling faalt. Met het bepaalde in artikel 32bd van de Wet is naar het oordeel van de rechtbank afdoende geregeld dát en hoe het loon hoger dan € 150.000 als eindheffingsbestanddeel in de loonheffing wordt betrokken.

7. Eiseres heeft voorts aangevoerd dat artikel 1 van de Wet LB niet toestaat dat ter zake van één en hetzelfde loonbestanddeel loonbelasting wordt geheven zowel ten laste van de werknemer als ten laste van de werkgever, aangezien volgens de wettekst loonbelasting wordt geheven van “werknemers of hun inhoudingsplichtige”. Artikel 32bd, eerste lid, van de Wet 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 van de Wet LB. Daarom faalt het betoog van eiseres.

Artikel 1 EP

8. Artikel 1 EP brengt in de eerste plaats mee dat elke maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, waaronder de heffing van belasting, “lawful” moet zijn. Dit houdt in dat de inbreuk een basis dient te hebben in het nationale recht, dat dit toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar moet zijn in de uitoefening en dat de inbreuk vergezeld dient te gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid biedt tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die inbreuk.

Naar het oordeel van de rechtbank is aan de hiervoor vermelde voorwaarden voldaan.

9. Weliswaar kon eiseres voor loon dat zij heeft verstrekt voordat artikel 32bd van de Wet in werking trad en voordat de voorgestelde inhoud van deze bepaling bekend werd gemaakt, nog niet voorzien dat de hoogte van dat loon invloed zou hebben op de later door haar verschuldigde crisisheffing, maar deze enkele omstandigheid rechtvaardigt nog niet de gevolgtrekking dat de onderhavige heffing een zodanige inbreuk maakt op gerechtvaardigde verwachtingen van eiseres dat die heffing in strijd is met artikel 1 EP. Zoals de Hoge Raad immers in het arrest van 20 juni 2014 (ECLI:NL:HR:2014:1463) heeft geoordeeld, verzet artikel 1 EP 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 van het 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.

10. Deze “fair balance” vereist het bestaan van een redelijke verhouding tussen het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Waar het gaat om de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keus van de middelen om dit belang te dienen, komt aan de wetgever op het terrein van het belastingrecht een ruime beoordelingsvrijheid toe. Die marge wordt overschreden indien de wetgever een belastingmaatregel treft die elke redelijke grond ontbeert. Van een redelijke verhouding is bovendien geen sprake indien de betrokken persoon wordt getroffen door een individuele en buitensporige last.

11. De achtergrond van de pseudo-eindheffing hoog loon is gelegen in budgettaire maatregelen om het Nederlandse begrotingstekort terug te brengen. Het begrotingstekort diende in 2013 teruggebracht te zijn tot 3% van het bruto binnenlands product, op straffe van een boete die kon oplopen tot € 1,2 miljard. Op 25 mei 2012 kwam het Ministerie van Financiën met een nieuwsbericht over de Voorjaarsnota 2012 en het Begrotingsakkoord 2013. Hierin is, voor zover van belang, het volgende vermeld:

12. Het Begrotingsakkoord 2013, dat op 26 april 2012 tot stand is gekomen, is op 25 mei 2012 aangeboden aan de Tweede Kamer. Het akkoord behelst een pakket van hervormingen, ombuigingen en lastenmaatregelen.

13. De fiscale maatregelen uit het Begrotingsakkoord 2013 zijn nader uitgewerkt in het wetsvoorstel Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 dat op 4 juni 2012 is ingediend bij de Tweede Kamer.

14. De Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 is op 17 juli 2012 opgenomen in het Staatsblad en is op 18 juli 2012 in werking getreden.

15. Eén van de maatregelen opgenomen in de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 is de (tijdelijke) pseudo-eindheffing hoog loon, welke heffing met ingang van 1 januari 2013 is opgenomen in artikel 32bd van de Wet. Ingevolge deze bepaling is de inhoudingsplichtige een eindheffing verschuldigd over het loon van zijn werknemers waarover in 2012 met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b van de Wet belasting is geheven, voor zover dat loon meer bedroeg dan € 150.000.

16. In de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 3, p. 22) bij de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 is vermeld:

“(…)\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.”

17. In de Nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 16) bij de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 is vermeld:

“De leden (...) 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 begrotingsproblematiek noodzakelijke opbrengst wordt gegenereerd als een eenmalige crisisbijdrage in het jaar 2013.”

18. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de Staatssecretaris van Financiën opgemerkt (Handelingen EK 2011/12, 33 287, 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.”

19. Zoals hiervoor is vermeld, dreigde voor 2013 het begrotingstekort uit te komen boven de norm van 3 procent van het bruto binnenlands product met mogelijke maatregelen vanuit Brussel (een boete oplopend tot 1,2 miljard euro) als gevolg. In dat kader hebben het kabinet en parlement een pakket aan maatregelen getroffen om het begrotingstekort terug te dringen. Dat aan de pseudo-eindheffing hoog loon louter budgettaire overwegingen ten grondslag liggen, leidt niet tot de conclusie dat deze heffing geen legitiem doel in het algemeen belang nastreeft (zie Hof Den Haag 16 december 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:4131, rechtsoverweging 7.13). Er wordt een nieuw venster geopend. De keuze voor het getroffen fiscale pakket aan maatregelen is naar het oordeel van de rechtbank bij uitstek een keuze die ligt op het terrein van de wetgever. Het is immers aan de wetgever om die maatregelen te kiezen die hij in dit verband nodig acht. De pseudo-eindheffing hoog loon is slechts één onderdeel van het pakket aan maatregelen zoals neergelegd in de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingstekort 2013. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever met de pseudo-eindheffing hoog loon een goed uitvoerbare heffing voor ogen had die opbrengsten genereerde in 2013. Voor het bekeken alternatief, invoering van een vijfde schijf in de inkomstenbelasting voor inkomens boven de € 150.000, is niet gekozen gelet op de verwachte nadelige effecten daarvan op het vestigingsklimaat (zie rechtsoverweging 17 hiervoor en Kamerstukken I 2011/12, 33 287, D, p. 18). In de afdracht van de pseudo-eindheffing hoog loon waarvoor – kort gezegd – de grondslag het loon uit 2012 vormt, zijn aspecten van terugwerkende kracht te onderkennen. Desondanks is de rechtbank van oordeel dat de wetgever met de vormgeving van de pseudo-eindheffing hoog loon, welke heffing verschuldigd is door de werkgever over het door een werknemer in 2012 genoten loon uit tegenwoordige dienstbetrekking indien en voor zover dat meer

bedraagt dan € 150.000, is gebleven binnen de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid. Van de pseudo-eindheffing hoog loon kan niet worden gezegd dat zij elke redelijke grond ontbeert. Dit geldt ook voor de keuze om te heffen naar de grondslag van het in 2012 genoten loon. Dat geen onderzoek is verricht naar het effect van een eenmalige toevoeging van een extra schijf in de inkomstenbelasting maakt het oordeel niet anders, evenmin als de stelling van eiseres dat inhoudingsplichtigen de belastingdruk niet hebben kunnen afwentelen of met de crisisheffing geen rekening hebben kunnen houden bij het bepalen van arbeidsvoorwaarden. Van willekeur acht de rechtbank gelet op de door de wetgever gemaakte afweging geen sprake.

20. Vooropgesteld dient te worden dat artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbieden, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling ontbreekt. Daarbij 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. 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. 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 (zie HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206).

21. De rechtbank is van oordeel dat de wetgever met de keuze voor een werkgeversheffing als de onderhavige niet is getreden buiten de hiervoor bedoelde ruime beoordelingsmarge. Zoals hiervoor reeds is overwogen, heeft de wetgever bewust niet gekozen voor invoering van een vijfde schijf in de inkomstenbelasting vanwege negatieve consequenties voor het vestigingsklimaat. Zo werkgevers enerzijds en de door eiseres genoemde gevallen anderzijds al als gelijke gevallen kunnen worden aangemerkt, dan kan niet worden gezegd dat de keuze voor een werkgeversheffing evident van redelijk grond is ontbloomt.

22. Voorts heeft de wetgever naar het oordeel van de rechtbank mogen kiezen voor een ruwe regeling waarbij wordt geheven over loon uit tegenwoordige dienstbetrekking van meer dan € 150.000, uitgezonderd eindheffingsbestanddelen, zonder onderscheid te maken tussen werkgevers die gekozen hebben voor de toepassing van de werkkostenregeling en werkgevers die niet gekozen hebben voor de werkkostenregeling. Ook de door de wetgever gemaakte keuze om de grens van € 150.000 te hanteren per medewerker en niet per functie valt naar het oordeel van de rechtbank onder de keuze van de wetgever voor de hiervoor genoemde ruwe regeling. Hetgeen eiseres overigens heeft aangevoerd voor haar beroep op de artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR faalt evenzeer.

23. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

24. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. S.E. Postema, voorzitter, mr. M.A. Dirks en mr. J.W. van den Berge, leden, in aanwezigheid van S.R.M. Dekker, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 5 januari 2015.