

# Aanvulling tot 80% ingevolge 55+-regeling vormt RVU ex artikel 32aa Wet LB 1964 (eindheffing verschuldigd)

LJN: BU8935, Hoge Raad , 11/04002

Datum uitspraak:  
15-06-2012

Datum publicatie:  
15-06-2012

Rechtsgebied:  
Belasting

Soort procedure:  
Cassatie

Inhoudsindicatie:  
Cassatie in het belang der wet. Art. 32aa en 38c, lid 2, Wet LB 1964 (tekst 2007). Gemeentelijke 55+regeling in het kader van reorganisatie is ~~niet~~ aan te merken als een VUT-regeling.

## Uitspraak

15 juni 2012  
nr. 11/04002

## Arrest

gewezen op het beroep in cassatie in het belang der wet van Advocaat-Generaal C.W.M. van Ballegooijen namens de Procureur-Generaal bij de Hoge Raad tegen de uitspraak van de Rechtbank te Leeuwarden van 12 april 2011, nr. AWB 07/1956, betreffende na te noemen door de Gemeente Assen (hierna: belanghebbende) op aangifte betaald bedrag aan loonbelasting en premie volksverzekeringen.

### 1. Het geding in feitelijke instanties

Belanghebbende heeft over het tijdvak juni 2007 een bedrag aan loonbelasting en premie volksverzekeringen op aangifte betaald. Met toepassing van artikel 7:1a van de Algemene wet bestuursrecht is door belanghebbende beroep tegen deze betaling ingesteld bij de Rechtbank te Leeuwarden (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20110412rechtbankLeeuwardenAWB07-1956.htm>). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard. De uitspraak van de Rechtbank is aan dit arrest gehecht.

Door het ongebruikt verstrijken van de termijn voor het instellen van een rechtsmiddel is deze uitspraak van de Rechtbank onherroepelijk geworden.

### 2. Geding in cassatie

De Advocaat-Generaal voornoemd heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank beroep in cassatie in het belang der wet ingesteld (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20111205conclhr11-04002.htm>). Zijn vordering strekt tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, zonder dat het te wijzen arrest nadeel toebrengt aan de rechten door partijen verkregen. De vordering is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

### 3. Beoordeling van de middelen

#### 3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende heeft de pensioenregelingen voor haar personeel ondergebracht bij het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds (ABP) te Heerlen. Onderdeel van deze pensioenregelingen vormt

de regeling voor Flexibel Pensioen en Uittreden (hierna: de FPU-regeling). Op grond van de FPU-regeling bestaat voor bepaalde groepen ambtenaren de mogelijkheid om vóór het bereiken van de 65-jarige leeftijd uit te treden.

3.1.2. De FPU-regeling biedt sectoren of individuele werkgevers de mogelijkheid aanvullende FPU-arrangementen te sluiten en deze door het VUT-fonds van het ABP te laten uitvoeren.

Belanghebbende heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt ten aanzien van haar zogenoemde "55+regeling". Deze 55+regeling maakt deel uit van de bij belanghebbende van kracht zijnde "Sociale leidraad bij reorganisaties" en houdt in dat, op initiatief van belanghebbende, aan een medewerker van 55 jaar of ouder in het kader van een reorganisatie op basis van vrijwilligheid buitengewoon verlof kan worden toegekend onder de volgende voorwaarden:

- zijn of haar functie wordt door een ander ingenomen die door een reorganisatie overtollig is geworden dan wel door doorschuiving kan elders een plaats worden ingeleverd;
- de medewerker vraagt ontslag met ingang van de datum waarop aanspraak bestaat op de VUT-uitkering dan wel met ingang van de datum waarop gebruik kan worden gemaakt van een eventueel in het leven te roepen regeling voor vervroegde pensionering;
- gedurende de periode van buitengewoon verlof wordt 80 percent van de bezoldiging doorbetaald;
- de na ontslag te verkrijgen VUT-uitkering of uitkering in verband met vervroegde pensionering wordt aangevuld tot 80 percent van de laatstgenoten volledige bezoldiging tot uiterlijk de 65-jarige leeftijd;
- gedurende de periode van buitengewoon verlof dienen de betreffende medewerkers zich beschikbaar te houden voor arbeid ten behoeve van belanghebbende.

3.1.3. Met ingang van 1 augustus 2006 heeft een toen 58-jarige medewerker van belanghebbende gebruik gemaakt van de 55+regeling. Hij ontvangt tot het bereiken van de 65-jarige leeftijd (een aanvulling tot) 80 percent van zijn laatstgenoten volledige bezoldiging.

3.1.4. In haar aangifte loonbelasting en premie volksverzekeringen over de maand juni 2007 heeft belanghebbende een bedrag van € 369 als eindheffing over deze uitkering verantwoord in de rubriek "Eindheffing Vutregeling".

3.1.5. Voor de Rechtbank was in geschil of belanghebbende dit bedrag aan eindheffing verschuldigd was op grond van artikel 32aa van de Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2007, hierna: de Wet). Het geschil spitste zich toe op de vraag of deze regeling over eindheffing buiten toepassing kon blijven op grond van de overgangsbepaling van artikel 38c, lid 2, van de Wet. In het bijzonder ging het om de vraag of voldaan is aan het in die bepaling gestelde vereiste dat het moet gaan om een regeling die een voorziening voor vervroegde uittreding inhoudt die niet uitgaat boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen, waaronder die ter zake van diensttijd en genoten beloning, redelijk moet worden geacht.

3.2. De Rechtbank heeft die vraag ontkennend beantwoord, overwegende dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de 55+regeling een voorziening inhoudt zoals zojuist bedoeld. De Rechtbank achtte de overgangsregeling van artikel 38c van de Wet niet van toepassing en heeft het beroep daarom ongegrond verklaard. Daarbij is de Rechtbank er kennelijk in navolging van partijen van uitgegaan dat de 55+regeling is aan te merken als een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32aa, lid 6, van de Wet, zodat het oordeel dat de overgangsregeling van artikel 38c van de Wet niet van toepassing is, meebrengt dat belanghebbende over de maand juni 2007 terecht eindheffing ter zake van de 55+regeling heeft betaald.

3.3.1. Middel 1 houdt in dat de Rechtbank er ten onrechte van is uitgegaan dat de 55+regeling moet worden aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32aa, lid 6, van de Wet.

3.3.2. Het middel steunt op het betoog dat uit de parlementaire geschiedenis van artikel 32aa van de Wet is af te leiden dat als uitgangspunt geldt dat indien aan een oudere werknemer een afvloeiingsregeling wordt toegekend die voorziet in een overbruggingsuitkering tot zijn pensioeningangsdatum, geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32aa van de Wet indien het ontslag het gevolg is van een reorganisatie. Dit uitgangspunt lijdt, naar het middel betoogt, slechts uitzondering als de inspecteur bewijst dat bij een reorganisatie alle oudere werknemers worden ontslagen of de gelegenheid krijgen om op te stappen.

3.3.3. Dit betoog moet worden verworpen. In artikel 32aa, lid 6, van de Wet is opgenomen wat onder een regeling voor vervroegde uittreding moet worden verstaan. Volgens deze bepaling moet het gaan om een regeling die of een gedeelte van een regeling dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft voorafgaand aan het ingaan van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling of de Algemene Ouderdomswet te voorzien in een of meer uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet dan wel tot het aanvullen van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling. De door de Advocaat-Generaal van belang geachte elementen, te weten of sprake is van een reorganisatie en of alle oudere werknemers worden ontslagen of de gelegenheid krijgen om op te stappen, worden in deze definitiebepaling niet genoemd. De door de Advocaat-Generaal in de onderdelen 4.4 tot en met 4.6 van zijn vordering weergegeven parlementaire geschiedenis biedt onvoldoende grond voor aanvaarding van het hiervoor in 3.3.2 weergegeven betoog. Hierin worden voorbeelden genoemd van gevallen waarin een regeling bij reorganisatie naar het oordeel van de Staatssecretaris "de facto een VUT" is omdat alle werknemers vanaf 59 jaar worden ontslagen, en van gevallen waarin niet kan worden gezegd dat "de facto een VUT overeind" wordt gehouden omdat bij de desbetreffende reorganisatie eerst de jongere medewerkers worden ontslagen volgens het "last in first out"-principe. Daaruit volgt echter niet dat bij een reorganisatie, behoudens door de inspecteur te leveren tegenbewijs, ervan uit zou moeten worden gegaan dat geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32aa, lid 6, van de Wet. Opmerking verdient dat in het onderhavige geval bewijslevering door de Inspecteur op dit punt niet aan de orde was omdat tussen partijen niet in geschil was dat de 55+regeling een regeling voor vervroegde uittreding is als bedoeld in artikel 32aa, lid 6, van de Wet.

3.4.1. Middel 2 keert zich tegen het oordeel van de Rechtbank dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de 55+regeling een voorziening voor vervroegde uittreding inhoudt die niet uitgaat boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen, waaronder die ter zake van diensttijd en genoten beloning, redelijk moet worden geacht. Middel 2 betoogt in dit verband dat het voor de vraag of de 55+regeling voldoet aan het overgangsrecht van artikel 38c, lid 2, van de Wet niet relevant is of wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 18i van de Wet, maar dat in plaats daarvan getoetst moet worden aan de voorwaarden voor toepassing van de stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, letter g, van de Wet.

3.4.2. Het middel faalt. In artikel 38c, lid 2, van de Wet wordt uitdrukkelijk aangeknoopt bij de tot 2005 in artikel 18i van de Wet neergelegde definitie van een regeling voor vervroegde uittreding. De in onderdeel 5.6 van de vordering van de Advocaat-Generaal geciteerde parlementaire geschiedenis biedt onvoldoende grond om artikel 38c, lid 2, van de Wet uit te leggen op de door het middel bepleite wijze, die strijdig is met de bewoordingen van die bepaling.

3.5.1. Middel 3 keert zich eveneens tegen het hiervoor in 3.4.1 weergegeven oordeel van de Rechtbank. Het middel stelt de vraag aan de orde hoe moet worden beoordeeld wat naar maatschappelijke opvattingen redelijk moet worden geacht. Het middel betoogt dat bij de beantwoording van deze vraag als uitgangspunt heeft te gelden dat afspraken van sociale partners over VUT-regelingen in overeenstemming zijn met de maatschappelijke opvattingen omtrent een redelijke voorziening. Ten onrechte, zo betoogt het middel voorts, heeft de Rechtbank als maatstaf gehanteerd de gemiddelde uittredingsleeftijd en het doorsnee uitkeringsniveau in VUT-regelingen. Volgens het middel behoren de uittredingsleeftijd en het uitkeringsniveau van de meest gunstige regelingen in dit verband als maatstaf te gelden.

3.5.2. Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat een belangrijke indicatie voor hetgeen in dit verband naar maatschappelijke opvattingen redelijk is te achten, ontleend kan worden aan regelingen omtrent vervroegd uittreden die in de praktijk niet ongebruikelijk zijn (vgl. HR 2 december 1992, nr. 27565, BNB 1993/53). Aldus kan betekenis worden gehecht aan de inhoud van andere collectieve regelingen omtrent vervroegde uittreding die tussen (vertegenwoordigers van) werknemers en werkgevers tot stand zijn gekomen. Niet kan echter worden gezegd dat de meest gunstige van die andere regelingen maatgevend zijn voor hetgeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk is te achten. Het middel faalt voor zover het van een andere opvatting uitgaat.

3.5.3. De Rechtbank heeft - in cassatie onbestreden - vastgesteld dat uit onderzoek van het Nederlands Interdisciplinair Demografisch Instituut is gebleken dat in de periode van 2001 tot 2007 de dominante beweging onder werknemers die zowel in 2001 als 2007 werkzaam waren, een anticiperen op langer doorwerken is geweest, en dat de gemiddelde leeftijd van 58,2 jaar waarop werknemers volgens het onderzoeksrapport in die periode stopten met werken, niet overeenstemt met de maatschappelijke opvatting, maar een manifestatie is van "het laatste staartje van de vervroegde uittredecultuur uit de jaren tachtig en negentig". Voorts heeft de Rechtbank - in cassatie evenmin bestreden - vastgesteld dat uit onderzoek van de Inspecteur naar de 74 meest bekende (pre)pensioen- en VUT-regelingen het beeld naar voren komt dat de vroegste leeftijd voor uittreden 60 jaar bedraagt, dat het uitkeringsniveau doorgaans lager is dan 85 percent van het laatstgenoten loon en dat de enige uitzonderingen op dit beeld bestaan bij lichamelijk zware beroepen, in de vorm van functioneel leeftijdsontslag en op 31 december 2004 bestaande 40-dienstjarenregelingen.

3.5.4. Hieruit heeft de Rechtbank kennelijk afgeleid dat de onderhavige regeling, nu deze voorziet in uitkeringen bij uittreden vanaf de leeftijd van 55 jaar, dermate ongebruikelijk is dat deze naar de destijds geldende maatschappelijke opvattingen niet redelijk kan worden geacht. Aldus opgevat geeft het oordeel van de Rechtbank, gelet op hetgeen hiervoor in 3.5.2 is overwogen, geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

3.5.5. Voor zover het middel betoogt dat de Rechtbank ten onrechte als maatstaf heeft gehanteerd de gemiddelde uitredingsleeftijd en het doorsnee uitkeringsniveau in VUT-regelingen, berust het op een verkeerde lezing van die uitspraak. In onderdeel 3.4 van haar uitspraak verwijst de Rechtbank weliswaar naar de gemiddelde leeftijd waarop werknemers stopten met werken, zoals vermeld in het hiervoor in 3.5.3 bedoelde onderzoeksrapport, maar uit die uitspraak blijkt niet dat de Rechtbank deze gemiddelde leeftijd tot maatstaf heeft genomen. Het middel faalt derhalve in zoverre.

3.5.6. Het middel betoogt voorts dat de Rechtbank ten onrechte haar oordeel omtrent hetgeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk moet worden geacht, heeft gebaseerd op een toetsing aan de hand van het begrip prepensioen. Dit betoog faalt. Bij de beoordeling van de vraag of een regeling voor vervroegde uitreding een voorziening inhoudt die niet uitgaat boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk moet worden geacht, gaat het om een beoordeling van de inhoud van de voorziening. De vormgeving van de regeling, het fiscale regime dat op die regeling van toepassing is en de wijze waarop die regeling is gefinancierd zijn daarbij niet doorslaggevend. De Rechtbank kon daarom zonder schending van het recht de uitkomst van het onderzoek van de Inspecteur naar de 74 meest bekende (pre)pensioen- en VUT-regelingen in dit verband in aanmerking nemen.

3.5.7. Ten slotte betoogt het middel dat de Rechtbank ten onrechte toetsing achterwege heeft gelaten aan de gebruikelijke omvang van "stamrechten als de onderhavige". Bij de beoordeling van dit betoog moet worden vooropgesteld dat, zoals hiervoor in 3.5.6 al is overwogen, de inhoud van de voorziening en niet de vormgeving van de regeling beslissend is. Het middel gaat er derhalve terecht van uit dat, voor zover collectieve stamrechtovereenkomsten ertoe strekken een voorziening voor vervroegde uitreding te bieden, aan de ingangsdatum en het uitkeringsniveau van deze stamrechten een aanwijzing kan worden ontleend omtrent hetgeen naar maatschappelijke opvattingen als redelijk moet worden beschouwd. Uit de uitspraak van de Rechtbank en de stukken van het geding blijkt echter niet dat partijen zich hebben beroepen op de gebruikelijke omvang van dergelijke stamrechten. De Rechtbank was niet gehouden daar ambtshalve een onderzoek naar te doen. Het middel kan daarom ook in zoverre niet slagen.

3.6. De middelen leiden derhalve niet tot cassatie.

#### 4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.W. van den Berge als voorzitter, en de raadsheren C. Schaap, M.W.C. Feteris, R.J. Koopman en G. de Groot, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier A.I. Boussak-Leeksma, en in het openbaar uitgesproken op 15 juni 2012.