

Per 1-1-2009 ingevoerde wettelijke regeling inzake excessieve vertrekvergoedingen heeft materieel geen terugwerkende kracht wegens strijdigheid met EVRM

LJN: BZ1428, Gerechtshof Arnhem , 12/00147

Datum uitspraak:
12-02-2013

Datum publicatie:
19-02-2013

Rechtsgebied:
Belasting

Soort procedure:
Hoger beroep

Inhoudsindicatie:

Loonbelasting. Pseudo-eindheffing. Berekening excessieve vertrekvergoeding. Per 1 januari 2009 ingevoerde wettelijke regeling inzake excessieve vertrekvergoedingen heeft materieel terugwerkende kracht. Strijdigheid met artikel I Eerste Protocol EVRM.

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM-LEEWARDEN
Afdeling belastingrecht
Locatie Arnhem
nummer 12/00147

uitspraakdatum: 12 februari 2013

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer op het hoger beroep van X N.V. te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van rechtbank Arnhem van 9 februari 2012, nummer AWB 11/1554 (<http://www.fiscaalleven.eu/jur20120209rechtbArnhemAWB11-1554.htm>), in het geding tussen belanghebbende en de inspecteur van de Belastingdienst/P (hierna: de Inspecteur).

1. Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd voor het tijdvak van 1 juli 2009 tot en met 31 december 2009.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de aanslag. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het bezwaar afgewezen.
- 1.3. Belanghebbende is tegen voormelde uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij de rechtbank Arnhem (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Het beroepschrift tegen de uitspraak van de Rechtbank is op 19 maart 2012 ter griffie ingekomen.
- 1.5. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 oktober 2012 te Arnhem. Daarbij zijn verschenen de gemachtigden van belanghebbende alsmede de Inspecteur, Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. De vaststaande feiten

- 2.1. Y was Chief Executive Officer van belanghebbende.

2.2. Met dagtekening 18 december 2006 schrijft belanghebbende aan enkele van haar werknemers, waaronder Y:

"We have decided to implement a share plan for the members of the Executive Committee of the group. With this plan we seek to enable you to participate in the value creation at X and also to express the collectivity of the group as a whole.

The share plan runs for a period of three years, namely from 2005 to 2007 inclusive, and is linked to three criteria: (...)

The criteria for all personnel who come under the share plan are the same.

In principle the shares to be granted in April 2008 are directly at the disposal of the acquirer (...)

In April 2008 we hope to be able to offer you a total of 3.000 shares."

2.3. Met dagtekening 29 april 2008 schrijft belanghebbende aan Y:

"We have informed you in our letter of December 18th 2006, that X N.V. would award you 60000 shares in X N.V. in case the terms and conditions of the Plan were met. We hereby congratulate you with the achievement of you award and sincerely thank you for your dedication over the past three years and the good results this produced. In the attachment you will find an Acceptance Form to formalize your award. (...)

With reference to our letter dated March 17th 2008 we note that your shares will be transferred to your personal (nominee) deposit-account at Rabobank (the Plan Administrator) on May 9th 2008."

2.4. Per 1 oktober 2009 is de dienstbetrekking tussen belanghebbende en Y beëindigd. Zij hebben de gevolgen van die beëindiging neergelegd in een vaststellingsovereenkomst, die onder meer als volgt luidt:

"DE ONDERGETEKENDEN:

(1) X N.V., (...)

en

(2) De Heer Y (...)

ZIJN HET VOLGENDE OVEREENGEKOMEN:

1. De arbeidsovereenkomst tussen Y en X eindigt op initiatief van X met wederzijds goedvinden per 1 oktober 2009 (de Einddatum). (...)

4. Y blijft tot de Einddatum gerechtigd tot zijn huidige salaris en overige emolumenten. (...)

7. X stelt als beëindigingsvergoeding aan Y ter beschikking een bedrag van EUR 1.350.000 bruto. (...)

11. De afwikkeling van reeds onvoorwaardelijk toegekende aandelen geschiedt conform de toepasselijke reglementen. (...)"

2.5. Met dagtekening 5 februari 2010 heeft belanghebbende aangifte Loonheffingen Pseudo-eindheffing gedaan. In de aangifte is vermeld als excessief deel van de vertrekvergoeding € 923.481 en als te betalen pseudo-eindheffing € 277.044. Op het aangiftebiljet staat: "Als u aangifte pseudo-eindheffing hebt gedaan, sturen we u een naheffingsaanslag voor het te betalen bedrag. (...) Wacht dus met betalen tot u deze hebt gekregen."

Belanghebbende heeft het verschuldigde bedrag als volgt berekend:

Toetsloon € 512.120

Loon in het jaar 2009 € 420.276

Waarde aanspraak stamrecht (artikel 32bb, zesde lid) € 1.350.000

Factor A € 1.770.276

9 maanden in dienst in 2009

Vergelijkingsloon A: $9/12 \times € 512.120$ € 384.090

Verschil € 1.386.186

Loon in het jaar 2008 € 2.351.535

Waarvan door uitoefening aandelenopties toegekend vóór 2008 € 1.790.000

Factor B € 561.535

Vergelijkingsloon B € 512.120

Verschil € 49.415

Som van de verschillen € 1.435.601

Af: Toetsloon € 512.120

Grondslag eindheffing € 923.481

Pseudo-eindheffing 30% € 277.044

2.6. Met dagtekening 4 mei 2010 heeft de Inspecteur de in geding zijnde naheffingsaanslag opgelegd, als volgt berekend:

Toetsloon € 512.120

Loon in het jaar 2009 € 420.276

Waarde aanspraak stamrecht € 1.350.000
Factor A € 1.770.276
9 maanden in dienst in 2009
Vergelijkingsloon A: $9/12 \times € 512.120$ € 384.090
Verschil € 1.386.186
Loon in het jaar 2008 € 2.351.535
Factor B € 2.351.535
Vergelijkingsloon B € 512.120
Verschil € 1.839.415
Som van de verschillen € 3.225.601
Af: Toetsloon € 512.120
Grondslag eindheffing € 2.713.481
Pseudo-eindheffing 30% € 814.044

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1. Tussen partijen is in geschil of

(1) verbindend is de regeling die inhoudt dat de aangifte voor de onderhavige pseudo-eindheffing op papier moet geschieden, terwijl de aangifte loonheffingen voor het langs overige elektronische weg moet geschieden;

(2) de in geschil zijnde naheffingsaanslag mocht worden opgelegd, nu het aangiftebiljet voor de pseudo-eindheffing verzocht het verschuldigde bedrag (nog) niet te betalen;

(3) de aan belanghebbende in het jaar 2008 toekomende aandelen mogen worden begrepen in de berekening van de excessieve vertrekvergoeding;

(4) het ontbreken van een tegenbewijsregeling in artikel 32bb van de Wet strijdig is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: het EP); en

(5) het ontbreken van overgangsrecht bij de invoering van artikel 32bb van de Wet strijdig is met artikel 14 van het EVRM.

Belanghebbende beantwoordt de vragen 1 tot en met 3 ontkennend en de vragen 4 en 5 bevestigend, de Inspecteur beantwoordt de vragen in tegengestelde zin.

3.2. Beide partijen hebben voor hun standpunten aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Hetgeen daaraan ter zitting is toegevoegd, is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en gegrondverklaring van het beroep tegen de uitspraak op bezwaar en vernietiging, subsidiair vermindering van de naheffingsaanslag. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. Artikel 8, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) bepaalt, voor zover hier van belang, dat aangifte wordt gedaan door de gevraagde gegevens op bij ministeriële regeling te bepalen wijze in te vullen en in te leveren of toe te zenden. Artikel 8, tweede lid, van de AWR bepaalt, voor zover hier van belang, dat bij ministeriële regeling kan worden bepaald voor welke belastingen of groepen van inhoudingsplichtigen het doen van aangifte uitsluitend langs elektronische weg kan geschieden. Artikel 20, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling AWR schrijft voor dat administratieplichtigen aangiften voor de loonbelasting langs elektronische weg doen. Artikel 20, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling AWR bepaalt dat het tweede lid niet van toepassing is met betrekking tot de pseudo-eindheffing als bedoeld in artikel 32bb van de Wet.

4.2. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de minister als regelgever niet de bevoegdheid heeft de onderhavige pseudo-eindheffing uit te zonderen van de verplichte elektronische aangifte, nu artikel 8 van de AWR slechts toestaat te bepalen voor welke belastingen of groepen van belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen de aangifte slechts langs elektronische weg kan geschieden en deze bepaling niet de mogelijkheid biedt voor een belasting zowel een elektronische als een papieren aangifte voor te schrijven. Nu dat wel is gebeurd, bestaat niet de mogelijkheid een naheffingsaanslag op te leggen.

4.3. Artikel 8, eerste lid, van de AWR staat niet eraan in de weg dat voor verschillende onderdelen van de aangifte verschillende wegen (schriftelijk of elektronisch) worden aangewezen. Het tweede lid maakt het mogelijk in bepaalde gevallen de elektronische aangifte als enig toegestane weg voor te schrijven. Ook indien, zoals belanghebbende betoogt, deze bepaling niet toestaat voor belastingen naast elkaar zowel een elektronische als een schriftelijke papieren aangifte verplicht te stellen, staat dat niet in de weg aan oplegging van de in geding zijnde naheffingsaanslag. Deze uitleg zou slechts tot gevolg hebben dat

belanghebbende niet verplicht zou zijn geweest haar aangifte langs elektronische weg te doen. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende enig nadeel heeft ondervonden doordat de Uitvoeringsregeling AWR haar verplichtte naast elkaar een elektronische en een schriftelijke aangifte te doen.

4.4. Belanghebbende wijst erop dat de Inspecteur bij de aangifte heeft verzocht de als pseudo-eindheffing verschuldigde belasting nog niet te betalen, maar te wachten op een naheffingsaanslag met acceptgirokaart. Zij stelt zich op het standpunt dat daarom deze belasting niet op aangifte behoorde te worden voldaan, zodat de Inspecteur, gelet op artikel 20, eerste lid, van de AWR, deze belasting niet kan naheffen.

4.5. Ingevolge artikel 20, eerste lid, van de AWR kan de Inspecteur te weinig geheven belasting naheffen indien belasting die op aangifte behoort te worden afgedragen niet is betaald. Naar het oordeel van het Hof is ook de onderhavige pseudo-eindheffing aan te merken als belasting die op aangifte behoort te worden afgedragen (artikel 32bb, eerste lid, in verbinding met artikel 27a, tweede lid, van de Wet). Nu belanghebbende de belasting op aangifte behoorde af te dragen en zij dat niet binnen de wettelijke termijn heeft gedaan, kon de Inspecteur de belasting naheffen. De omstandigheid dat de Inspecteur heeft verzocht deze heffing vooralsnog niet te betalen, brengt naar 's Hof's oordeel niet mee dat de Inspecteur het recht tot naheffing verliest.

4.6. Belanghebbende wijst erop dat bij de berekening van de vertrekvergoeding rekening wordt gehouden met loon dat is genoten in het jaar t-1, in het onderhavige geval is dat 2008. Zelfs wordt tot de vertrekvergoeding gerekend loon dat is genoten vóór 13 mei 2008, de datum waarop het desbetreffende wetsvoorstel is ingediend. Voor deze datum kende belanghebbende de voorgestelde regeling niet en behoefde zij deze ook niet te kennen, zodat zij daarmee geen rekening kon houden. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat bij de berekening van de vertrekvergoeding geen rekening mag worden gehouden met de door belanghebbende in mei 2008 ontvangen aandelen.

4.7. Het Hof beschouwt deze grief als een beroep op artikel 1 van het EP. Daarbij moet worden vooropgesteld dat aan de wetgever op fiscaal gebied volgens vaste rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, in die zin dat diens oordeel moet worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is. Verder dient in dit verband te worden opgemerkt dat terugwerkende kracht van fiscale wetgeving ten nadele van de belastingplichtige op zichzelf geen inbreuk vormt op artikel 1 van het EP. Van een inbreuk op deze bepaling is eerst sprake indien de wetgevende maatregel die in terugwerkende kracht voorziet, geen 'fair balance' teweegbrengt tussen de betrokken belangen, waaronder het belang van de belastingplichtige dat diens gerechtvaardigde verwachtingen worden gerespecteerd. Deze balans ontbreekt indien de desbetreffende maatregel in de omstandigheden van het concrete geval voor de belastingplichtige leidt tot een individuele en buitensporige last ('individual and excessive burden'). Daartoe dient te worden beoordeeld wat de gevolgen zijn van die terugwerkende kracht op de positie van de belanghebbende. Bij het oordeel of sprake is van een 'fair balance' speelt verder een rol om welke redenen de wetswijziging met terugwerkende kracht is ingevoerd (vgl. EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, zaak M.A. en anderen tegen Finland, LJN: AV4014, NTFR 2003/2025, en HR 2 oktober 2009, nr. 07/13624, LJN: BI1909).

4.8. Artikel 32bb is ingevoegd bij de Wet van 11 december 2008, Stb. 547 (hierna: de Wijzigingswet), en is in werking getreden met ingang van 1 januari 2009. Het vindt eerst toepassingen met betrekking tot dienstbetrekkingen die op of na 1 januari 2009 zijn beëindigd (Artikel VII van de Wijzigingswet). Er is derhalve geen sprake van invoering met (formele) terugwerkende kracht: de onderhavige pseudo-eindheffing is slechts verschuldigd indien de dienstbetrekking eindigt na de inwerkingtreding van de wet en de vertrekvergoeding wordt beschouwd te zijn toegekend op of na dat tijdstip (artikel 32bb, achtste lid, van de Wet), maar door de wijze waarop de vertrekvergoeding wordt berekend, kan daarin ook loon zijn begrepen dat is genoten voor de inwerkingtreding van de wet. De hoogte van de vertrekvergoeding wordt immers mede bepaald door het loon dat is genoten in het kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd. Indien de dienstbetrekking is beëindigd in 2009, zoals in het onderhavige geval, wordt bij de bepaling van de hoogte van de vertrekvergoeding loon in aanmerking genomen dat is genoten in 2008, dus voor de invoering van de regeling. In zoverre is sprake van (materiële) terugwerkende kracht.

4.9. Ten aanzien van de verwachtingen die belanghebbende mocht hebben in het onderhavige geval moet worden vastgesteld dat op het moment dat belanghebbende en de werknemer het aandelenplan overeenkwamen (18 december 2006), op het moment dat aan de voor toekenning van de aandelen geldende voorwaarden werd voldaan (ultimo 2007) en op het moment dat belanghebbende de toekenning van de aandelen aanvaardde (mei 2008) niet kenbaar was dat werd overwogen een regeling als de onderhavige in te voeren. Daarbij is van belang dat vertrekvergoedingen ook vóór de invoering van de onderhavige regeling behoorden tot het loon en werden belast naar de algemene tarieven. De onderhavige

regeling voegt daar een extra heffing naar een eigen tarief aan toe die wordt geheven van een andere belastingplichtige. De verschuldigdheid van de pseudo-eindheffing was op het moment dat de aandelen werden genoten niet te voorzien.

4.10. Als gevolg van de (materiële) terugwerkende kracht is belanghebbende een aanzienlijk bedrag als pseudo-eindheffing verschuldigd over de aan de werknemer toegekende aandelen, te weten € 537.000.

4.11. De reden van de invoering van de wijziging van de Wet met (materiële) terugwerkende kracht vermeldt de wetsgeschiedenis niet. Wel blijkt uit die wetsgeschiedenis dat rekening wordt gehouden met het loon over het jaar voorafgaand aan het jaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd, om te voorkomen dat de pseudo-eindheffing op eenvoudige wijze kan worden ontgaan (Kamerstukken II, 31.459, nr. 3, blz. 22, en nr. 6, blz. 14-15). Ter zitting heeft de Inspecteur daaraan toegevoegd dat de (materiële) terugwerkende kracht voorkomt dat situaties waarin de dienstbetrekking in 2009 wordt beëindigd op andere wijze worden behandeld dan die waarin de dienstbetrekking in 2010 of later wordt beëindigd. Voorts komt het, aldus de Inspecteur, de uitvoerbaarheid van de regeling ten goede als wordt aangesloten bij volledige kalenderjaren.

4.12. Het Hof is van oordeel dat onvoldoende argumenten zijn gegeven voor de (materiële) terugwerkende kracht, in elk geval voor zover deze zich uitstrekt tot het tijdvak vóór 13 mei 2008. Niet valt in te zien welk mogelijk ontgaan van de regeling deze vergaande terugwerkende kracht beoogt tegen te gaan. Dat de uitvoerbaarheid van de regeling ernstig geweld zou worden aangedaan door niet aan te sluiten bij volledige kalenderjaren, is niet aannemelijk, nu uit de loonadministratie op eenvoudige wijze is af te leiden op welke data welke bestanddelen van het loon zijn genoten. Daarbij is mede van belang dat slechts een zeer beperkt aantal inhoudingsplichtigen dat met de onderhavige pseudo-eindheffing te maken krijgt (zie het verweerschrift voor de Rechtbank, blz. 5). Nu het voorts gaat over een zeer aanzienlijk belang en belanghebbende destijds de invoering van een regeling als de onderhavige niet verwachtte en redelijkerwijs ook niet kon voorzien, komt de regeling naar het oordeel van het Hof in strijd met artikel 1 EP voor zover bij de bepaling van de omvang van de ontslagvergoeding rekening wordt gehouden met de door Y op 9 mei 2008 ontvangen aandelen.

4.13. Niet in geschil is dat in dat geval de verschuldigde pseudo-eindheffing € 277.044 bedraagt.

4.14. Belanghebbende heeft erop gewezen dat artikel 32bb voor de berekening van de vertrekvergoeding onderscheid maakt tussen aandelenoptieregelingen en aandelenregelingen zoals zij met haar werknemer is overeengekomen. Voor dit onderscheid bestaat, aldus belanghebbende, geen reden. Daarom moet de aandelenregeling op dezelfde wijze worden behandeld als een aandelenoptieregeling. Dat leidt er volgens belanghebbende toe dat de toegekende aandelen bij de berekening van de vertrekvergoeding buiten beschouwing blijven. Deze grief behoeft geen behandeling, omdat gegrondbevinding ervan niet leidt tot een (nog) gunstiger resultaat voor belanghebbende.

4.15. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de omstandigheid dat de wetgever heeft afgezien een tegenbewijsmogelijkheid in de wet op te nemen ertoe leidt dat de regeling in strijd komt met artikel 1 EP. Zou dat wel het geval zijn geweest, dan zouden bij de berekening van de vertrekvergoeding de toegekende aandelen buiten beschouwing zijn gelaten. Ook deze grief kan niet leiden tot een (nog) gunstiger resultaat voor belanghebbende. Daarom zal het Hof deze niet behandelen.

4.16. Gelet op het vorenoverwogene zal het Hof de uitspraak van de Rechtbank vernietigen en de naheffingsaanslag verminderen.

5. Kosten

Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep voor het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken. Gelet op artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht komen hiervoor in aanmerking de door belanghebbende gemaakte kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand en de reiskosten van belanghebbende voor het bijwonen van de zitting van het Hof. Het Hof stelt deze kosten overeenkomstig de Bijlage bij het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op 4 punten (beroepschrift, zitting Rechtbank, hogerberoepschrift en zitting Hof) × 1 (gewicht van de zaak) × € 437, ofwel op € 1.748 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Niet gesteld of gebleken is dat andere voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn gemaakt.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
- verklaart het beroep bij de Rechtbank gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;

- vermindert de naheffingsaanslag tot € 277.044;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.748; en
 - gelast de Staat de griffierechten van € 302 in eerste aanleg en € 466 in hoger beroep aan belanghebbende te vergoeden.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J. van de Merwe, voorzitter, mr. R.A.V. Boxem en mr. J.B.H. Röben, in tegenwoordigheid van mr. W.J.N.M. Snoijink als griffier.

De beslissing is op 12 februari 2013 in het openbaar uitgesproken.