

ECLI:NL:PHR:2015:2514

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	17-12-2015
Datum publicatie	22-01-2016
Zaaknummer	15/01185
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2016:827, Gevolgd
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-

Inhoudsindicatie

Belanghebbende heeft aangifte loonbelasting gedaan over het betreffende tijdvak naar een af te dragen bedrag van € 1.339.955. Van dit bedrag heeft € 273.022 betrekking op een eindheffing ter zake van een regeling voor vervroegd uittreden (hierna: RVU) als bedoeld in art. 32ba, lid 6, van de Wet LB 1964. Het geschil in cassatie betreft de vraag of de Non-activiteitsregeling Zeeland 2013 van 6 maart 2012 (hierna: de Regeling) kwalificeert als een RVU in de zin van de Wet LB 1964.

In het eerste middelonderdeel betoogt belanghebbende dat de Rechtbank op grond van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 december 2005 (DGB2005/6722M), in het bijzonder de daarin uiteengezette kwalitatieve benadering ter vaststelling of sprake is van een RVU, niet tot het oordeel had kunnen komen dat de Regeling een aan eindheffing te onderwerpen RVU is.

Het Besluit bepaalt onder meer: ‘Het gaat erom dat de reorganisatie plaatsvindt met het oog op de vermindering van het personeelsbestand op basis van objectieve criteria (zoals het lifo-systeem of het afspiegelingsbeginsel) waarbij niet de intentie bestaat ouderen met het oog op vervroegd uittreden te ontslaan.’ Met objectieve criteria worden in dit verband naar de A-G meent bedoeld ‘niet-leeftijdgerelateerde criteria’ of ‘criteria in overeenstemming met arbeidsrechtelijk aanvaardbare beginselen’. Of de Regeling aan die objectieve criteria voldoet, dient zijns inziens vastgesteld te worden aan de hand van de waarneembare eigenschappen van de Regeling en niet, zoals belanghebbende kennelijk voorstaat, uit de vaststelling van de Rechtbank dat belanghebbende genoodzaakt was onderhavige Regeling in te voeren. In casu blijkt uit de waarneembare eigenschappen van de Regeling dat deze alleen openstaat voor 57+-ers. Van een reorganisatie op basis van objectieve criteria in de zin van ‘niet-leeftijdgerelateerde criteria’ of ‘criteria in overeenstemming met arbeidsrechtelijk aanvaardbare beginselen’ is dan geen sprake. Het beroep van belanghebbende op het Besluit kan hem dus niet baten.

In het tweede middelonderdeel komt belanghebbende op tegen de overweging van de Rechtbank dat zij op grond van HR BNB 2012/310 niet anders kan oordelen dan dat er sprake is van een RVU in de zin van art. 32ba, lid 6, van de Wet LB 1964. Belanghebbende voert aan dat HR BNB 2012/310 relevantie mist, omdat in die zaak als vaststaand feit moest worden aangenomen dat de VUT als RVU moest worden aangemerkt, terwijl in casu juist in geschil is of de regeling moet worden

aangemerkt als RVU.

Dit verschil tussen HR BNB 2012/310 en onderhavige zaak is naar de A-G meent echter niet van invloed op de door de Hoge Raad uiteengezette uitgangspunten – de toetsing van de Regeling aan de wettelijke definitie en de afwijzing van het door de AG ingenomen uitgangspunt dat geen sprake is van een RVU indien het ontslag het gevolg is van een reorganisatie –, maar op de bewijslastverdeling. In casu is noch de vaststelling van de feiten, noch de bewijslastverdeling in geschil. Het tweede middelonderdeel faalt.

In het derde middelonderdeel komt belanghebbende op tegen de overweging van de Rechtbank dat niet ‘het doel en de intentie van belanghebbende bij invoering van de regeling’ van belang zijn, maar dat bepalend is ‘de uitwerking van de regeling’. In dit middelonderdeel wordt de Regeling aan de tekst van de Wet LB 1964 getoetst. Ingevolge artikel 32ba, lid 6, van de Wet LB 1964 wordt onder een RVU verstaan ‘een regeling die (...) uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft (...) te voorzien in (...) uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen (...)’. De vraag komt op of de zinsnede ‘ten doel heeft’ betrekking heeft op het geobjectiveerde doel, af te leiden uit de waarneembare eigenschappen van een regeling, of op het subjectieve doel, het oogmerk dat de inhoudingsplichtige heeft met een regeling.

Het grammaticale onderwerp en de toetssteen impliceren volgens de A-G een geobjectiveerde toets. Bovendien merkt de A-G op dat de geobjectiveerde toets in de wetsgeschiedenis wordt genoemd. Het doel en de strekking van de wet zoals deze naar voren komen in de wetsgeschiedenis, zijn naar het de A-G voorkomt het zo onaantrekkelijk maken van VUT-regelingen dat zij niet meer voorkomen. Daarmee moet tegengegaan worden dat oudere werknemers eerder stoppen met werken. Aldus is de geobjectiveerde toets zijns inziens niet in strijd met het doel en de strekking van de Wet LB 1964. Met de Regeling wordt juist gestimuleerd dat oudere werknemers voor de pensioendatum stoppen met werken.

Het komt de A-G bovendien voor dat belanghebbendes stelling dat artikel 32ba van de Wet LB 1964 een keuzemogelijkheid veronderstelt door middel waarvan het gedrag van de werkgever kan worden beïnvloed, ongegrond is.

Belanghebbendes klacht dat, hier vaststaat dat geen sprake is van een schijnconstructie of vermomde VUT-regeling en derhalve de Inspecteur er niet in is geslaagd het tegendeel te bewijzen, is volgens de A-G eveneens ongegrond. Het derde middelonderdeel faalt.

In de wet, wetsgeschiedenis en het Besluit zijn te weinig aanknopingspunten om een toets aan te leggen waarin het doel en de intentie van de inhoudingsplichtige getoetst worden. Naar het de A-G voorkomt dient een objectieve toets van het doel van de Regeling zoals zich dat manifesteert in de waarneembare eigenschappen van de Regeling plaats te vinden. Of het tijd wordt de regeling te wijzigen, is niet ter beoordeling van de rechter.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende niet tot cassatie kan leiden en dus ongegrond dient te worden verklaard.

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. R.E.C.M. NIESSEN

ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 17 december 2015 inzake:

Nr. Hoge Raad: 15/01185	Provincie Zeeland
Nr. Rechtbank: AWB 14/2042	
Derde Kamer B	tegen
Loonbelasting 1 januari 2013 - 31 januari 2013	Staatssecretaris van Financiën

1 Inleiding

- 1.1 Provincie Zeeland (hierna: belanghebbende) te Middelburg heeft aangifte loonbelasting gedaan over het tijdvak 1 januari 2013 tot en met 31 januari 2013 naar een af te dragen bedrag van € 1.339.955. De belasting hierover is door belanghebbende op 25 februari 2013 afgedragen. Bij brief van 28 maart 2013 heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte.
- 1.2 De Inspecteur¹ heeft bij uitspraak op bezwaar van 20 februari 2014 het bezwaar afgewezen.
- 1.3 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank). Bij uitspraak van 22 januari 2015 heeft de Rechtbank het beroep ongegrond verklaard.²
- 1.4 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie tegen de uitspraak van de Rechtbank ingesteld. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft schriftelijk ingestemd met sprongcassatie.³
- 1.5 Van het onder 1.1 genoemde af te dragen bedrag heeft € 273.022 betrekking op een eindheffing ter zake van een regeling voor vervroegd uittreden (hierna: RVU) als bedoeld in art. 32ba, lid 6, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964). Het geschil in cassatie betreft de vraag of de Non-activiteitsregeling Zeeland 2013 van 6 maart 2012 (hierna: de Regeling) kwalificeert als een RVU in de zin van de Wet LB 1964.
- 1.6 Hierna vermeld ik eerst de weergave van de feiten en het geschil door de Rechtbank en vervolgens de overwegingen van de Rechtbank omtrent het geschil (onderdeel 2). In onderdeel 3 geef ik het geding in cassatie weer. In de onderdeel 4 neem ik relevante wetten, parlementaire stukken, jurisprudentie en literatuur op. In onderdeel 5 bespreek ik het middel.

2 De feiten en het geding in feitelijke instantie

2.1 De Rechtbank heeft de feiten waarvan in cassatie kan worden uitgegaan, als volgt vastgesteld:

2.1. Van het door belanghebbende onder 1.1 genoemde af te dragen bedrag van € 1.339.955 heeft € 273.022 betrekking op een eindheffing ter zake van een regeling voor vervroegd uittreden als bedoeld in artikel 32ba van de Wet op de loonbelasting 1964.

2.2. De regeling die door de inspecteur als een regeling voor vervroegd uittreden is aangemerkt, betreft de Non-activiteitsregeling Zeeland 2013 van 6 maart 2012 (hierna: de regeling). De regeling is van toepassing op werknemers die voor onbepaalde tijd in dienst zijn en op de peildatum 1 januari 2013 57 jaar of ouder zijn en hebben aangegeven dat zij gebruik wensen te maken van de regeling, met uitzondering van degenen die gedetacheerd zijn bij Stichting [A]. In de regeling is opgenomen dat de werknemer, die aan de vereisten voldoet, vrijwillig van de regeling gebruik kan maken met behoud van dienstverband en in het genot van non-activiteitsverlof tot het moment waarop de AOW-leeftijd wordt bereikt.

2.3. De regeling is in werking getreden op 4 april 2012. Vóór inwerkingtreding van de regeling heeft belanghebbende aan de inspecteur bij brief van 22 februari 2012 een verzoek gedaan als bedoeld in artikel 32ba, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. De inspecteur heeft bij voor bezwaar vatbare beschikking van 27 februari 2012 geoordeeld dat de regeling een regeling voor vervroegd uittreden is als bedoeld in artikel 32ba, zesde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Bij brief van 5 april 2012 heeft belanghebbende daartegen bezwaar gemaakt. In overleg met de inspecteur heeft belanghebbende dit bezwaar ingetrokken, omdat de regeling inmiddels was ingevoerd, en heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de afdracht van loonbelasting over het onderhavige tijdvak.

2.2 De Rechtbank heeft ten aanzien van het geschil overwogen:

4.1. Artikel 32ba, zesde lid, van de Wet bepaalt:

"Onder een regeling voor vervroegde uittreding wordt verstaan 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. In afwijking in zoverre van de eerste volzin wordt een regeling niet als regeling voor vervroegde uittreding aangemerkt, voor zover die regeling een pensioenovereenkomst inhoudt als bedoeld in de Pensioenwet of een pensioenregeling is als bedoeld in hoofdstuk IIB of in de artikelen 38d, 38e of 38f."

4.2. Belanghebbende stelt dat zij in 2010 geconfronteerd werd met het gegeven dat zij in de toekomst aanzienlijk lagere uitkeringen uit het Provinciefonds zou ontvangen. Derhalve moest drastisch worden bezuinigd. Op basis van rapporten van organisatiedeskundigen heeft belanghebbende besloten om tot reorganisatie over te gaan. Belanghebbende stelt dat het voor haar op grond van het reeds in 2007 met de vakbonden en ondernemingsraad gesloten sociaal statuut niet mogelijk was om bij de reorganisatie het zogenoemde afspiegelingsbeginsel te hanteren. Ook was het vanuit organisatorisch oogpunt het beste om in plaats daarvan voor de onderhavige regeling te kiezen. Belanghebbende stelt verder dat uit de in artikel 32ba, zesde lid, van de Wet opgenomen woorden "ten doel heeft" blijkt dat voor de kwalificatie van een regeling als zijnde een regeling voor vervroegde uittreding van belang is het doel van de regeling en de intentie van de werkgever en niet de uitkomst van de regeling. Het doel van de onderhavige regeling is het bewerkstelligen van bezuinigingen, het gekozen middel daarvoor is de hiervoor vermelde regeling. De inspecteur verwisselt volgens belanghebbende middel en doel. Gezien de

wijze waarop de regeling tot stand is gekomen, is volgens belanghebbende geen sprake van een schijnconstructie, waardoor de regeling niet kwalificeert als een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in voormeld artikel. Volgens belanghebbende schiet de inspecteur door in de toepassing van de onderhavige wetgeving. Belanghebbende wijst er daarbij op dat de totale impact van deze heffing voor haar circa € 16.000.000 bedraagt.

- 4.3. De rechtbank stelt vast dat voor belanghebbende de noodzaak bestond om drastisch te bezuinigen. Belanghebbende heeft aan de hand van de rapporten van de organisatiedeskundigen tegenover de rechtbank aannemelijk gemaakt dat er geen reëel ander instrument dan vrijwillige uitstroom voorhanden was dat voldoende zou bijdragen aan de noodzakelijke formatiereductie. Belanghebbende was daardoor naar het oordeel van de rechtbank genoodzaakt om de onderhavige regeling in te voeren. Gelet daarop is de rechtbank van oordeel dat voor belanghebbende sprake is van een draconische heffing. Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 15 juni 2012, nr. 11/04002, ECLI:NL:HR:2012:BU8935 kan de rechtbank echter niet anders dan oordelen dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32ba, zesde lid, van de Wet. Het betreft immers een regeling die voorziet in uitkeringen tot het moment van het bereiken van de AOW-leeftijd, waarvan enkel werknemers van 57 jaar of ouder gebruik kunnen maken. Naar het oordeel van de rechtbank doen aan het voorgaande het doel en de intentie van belanghebbende bij invoering van de regeling niet af. Van belang is, zoals de inspecteur stelt, de uitwerking van de regeling.

2.3 De Rechtbank heeft het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard.

3 Het geding in cassatie

- 3.1 Belanghebbende voert als cassatiemiddel aan dat 'het oordeel van de Rechtbank dat de Regeling heeft te gelden als een RVU blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting, althans onbegrijpelijk is, althans niet naar behoren met redenen omkleed, waardoor dit oordeel niet in stand kan blijven en de bestreden uitspraak dient te worden vernietigd.' Het middel valt in drie onderdelen uiteen.

3.2 Het eerste onderdeel van het cassatiemiddel luidt:

Gelet op hetgeen is bepaald door de staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) in het besluit van 8 december 2005, nr. DGB2005/6722M (hierna: het Besluit), en in het bijzonder gelet op hetgeen in het Besluit is bepaald ten aanzien van de zogenaamde "*kwalitatieve benadering*", had de Rechtbank niet tot het oordeel kunnen komen dat in casu sprake is van een aan de pseudo-eindheffing loonbelasting onderworpen RVU. Nu de Rechtbank toch tot dat oordeel is gekomen, geeft de uitspraak blijk van een onjuiste rechtsopvatting, althans is deze onbegrijpelijk, althans onvoldoende met redenen omkleed. Om die reden kan deze uitspraak niet in stand blijven en dient deze te worden vernietigd.

3.3 Het tweede onderdeel van het cassatiemiddel strekt ertoe dat:

(...) het oordeel van de Rechtbank in r.o. 4.3 dat:

"(...) Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 15 juni 2012, nr. 11/04002 ECLI:NL:HR;2012:BU8935 kan de rechtbank echter niet anders dan oordelen dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32ba, zesde lid, van de Wet."

blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting, althans onbegrijpelijk is of niet naar behoren met redenen omkleed wanneer dit wordt gezien in het licht van de feiten die door de Rechtbank zijn

vastgesteld en de grieven die belanghebbende in beroep heeft aangevoerd.

3.4 Het derde onderdeel van het cassatiemiddel strekt ertoe dat:

(...) het oordeel van de Rechtbank in r.o. 4.3 dat:

"(...) Naar het oordeel van de rechtbank doen aan het *voorgaande [namelijk dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32ba, zesde lid, van de Wet; belanghebbende]* het doel en de intentie van belanghebbende bij invoering van de regeling niet af. Van belang is, zoals de inspecteur stelt de uitwerking van de regeling."

blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting, althans onbegrijpelijk is of niet naar behoren met redenen omkleed, wanneer dit wordt gezien in het licht van de feiten die door de Rechtbank zijn vastgesteld en de grieven die belanghebbende in beroep heeft aangevoerd.

3.5 Belanghebbende sluit zijn beroepschrift in cassatie af met de slotsom:

Al het voorgaande in onderlinge samenhang gelezen en gezien, is belanghebbende van mening dat het doel en de strekking van artikel 32ba van de Wet, zoals tot uitdrukking gebracht in het Besluit, er aan in de weg staan dat de Regeling als RVU kan worden aangemerkt. Om die reden is op de Regeling de pseudo-eindheffing loonbelasting van genoemde bepaling niet van toepassing en is deze zonder voldoende rechtsgrond door belanghebbende afgedragen. Nu de bestreden uitspraak uitgaat van een anders rechtsoordeel, kan deze uitspraak niet in stand blijven en dient deze te worden vernietigd.

3.6 De Staatssecretaris heeft een verweerschrift in cassatie ingediend.

3.7 Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend. De Staatssecretaris heeft geen conclusie van dupliek ingediend.

4 Regeling voor vervroegde uittreding

Wet en parlementaire geschiedenis

4.1 Per 1 januari 2005 is de Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling (hierna: Wet VPL) in werking getreden.⁴ Met de invoering van de Wet VPL zijn – met het oog op het stimuleren van arbeidsparticipatie van ouderen – fiscale faciliteiten voor vervroegde uittredings- (hierna: VUT) en prepensioenregelingen versoberd.

4.2 Onderdeel van de Wet VPL is art. 32ba van de Wet LB 1964.⁵ Ingevolge deze bepaling worden uitkeringen uit een regeling voor vervroegde uittreding belast als eindheffingsbestanddeel waarover een inhoudingsplichtige 52% (tot en met 31 december 2010: 26%) loonheffing is verschuldigd. Art. 32ba, leden 1 en 6, Wet LB 1964 luidde in 2011:

1. In afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet bepaalde, wordt een door een inhoudingsplichtige gedane en op hem drukkende uitkering ingevolge een regeling voor vervroegde uittreding alsmede een door een inhoudingsplichtige voldane en op hem drukkende bijdrage of premie aan een fonds dat of een verzekeraar die een zodanige regeling uitvoert, aangemerkt als loon dat als een eindheffingsbestanddeel wordt belast naar een tarief van 52%.

6. Onder een regeling voor vervroegde uittreding wordt verstaan 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. In afwijking in zoverre van de eerste volzin wordt een regeling niet als regeling voor vervroegde uittreding aangemerkt, voor zover die regeling een pensioenovereenkomst inhoudt als bedoeld in de Pensioenwet of een pensioenregeling is als bedoeld in hoofdstuk IIB of in de artikelen 38d, 38e of 38f.

4.3 De heffingssystematiek houdt in dat aanspraken op een RVU zijn vrijgesteld, terwijl uitkeringen worden belast bij (voormalig) werknemers. Daarnaast worden de regelingen op het niveau van de inhoudingsplichtige ontmoedigd, in de woorden van Mertens⁶ 'naar mag worden verondersteld omdat hij de partij is die normaal gesproken het initiatief tot het treffen van VUT-regelingen neemt': ⁷

De werknemersbijdragen zijn niet langer aftrekbaar. Verder worden werkgeversbijdragen (door de werkgever betaalde premies of door de werkgever of het VUT-fonds gedane uitkeringen) als eindheffingsbestanddeel in de loonbelasting betrokken tegen een tarief van 52%. Deze eindheffing komt ten laste van de inhoudingsplichtige. Met deze systematiek worden VUT-regelingen en het omslaggefinancierde deel van prepensioenregelingen fiscaal ontmoedigd.

4.4 De definitie van een RVU in van artikel 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964 is in de plaats gekomen van voormalig artikel 18i van de Wet LB 1964, die bepaalde:

Onder regeling voor vervroegde uittreding wordt verstaan een regeling die:

- a. voorziet in periodieke uitkeringen aan werknemers of gewezen werknemers die uiterlijk eindigen bij het bereiken van de leeftijd van 65 jaar of bij eerder overlijden;
- b. 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; en
- c. waarvan als verzekeraar optreedt een lichaam of natuurlijke persoon bedoeld in artikel 19a, eerste lid.

4.5 Aan het begrip RVU in de zin van artikel 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964 is in de parlementaire geschiedenis de volgende uitleg gegeven:⁸

Op grond van de in het zesde lid opgenomen definitie vallen hier alle regelingen of gedeelten van regelingen onder die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel hebben voorafgaand aan het ingaan van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling of de Algemene Ouderdomswet te voorzien in een of meer uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet. Daarnaast vallen ook regelingen of gedeelten van regelingen, die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel hebben uitkeringen ingevolge een pensioenregeling aan te vullen, onder de definitie. Bij regelingen (of gedeelten daarvan) die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel hebben uitkeringen ingevolge een pensioenregeling aan te vullen kan worden gedacht aan een situatie waarin de ingangsdatum van de pensioenregeling wordt vervroegd en het effect van de bijbehorende actuariële herrekening op de hoogte van de uitkeringen wordt gecompenseerd door middel van een aanvullende regeling. Wanneer een regeling meerdere onderdelen omvat, waarbij een of meer onderdelen een ander doel hebben dan het hierboven beschreven doel, vallen de onderdelen met dat andere doel niet onder de VUT-definitie. De regeling wordt dan voor de fiscale behandeling gesplitst: deels een VUT-regeling en deels een andere regeling.

4.6 Demografische en maatschappelijke ontwikkelingen waren aanleiding voor de invoering van de Wet VPL. De staatssecretaris van Financiën en de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid hebben in de memorie van toelichting onder meer geschreven: ⁹

Voor het behoud van voldoende arbeidspotentieel en financieel draagvlak voor collectieve voorzieningen in de komende jaren is het onvermijdelijk dat ouderen langer blijven werken dan in de afgelopen twee decennia is gebeurd. Zouden ouderen onverminderd het arbeidsproces blijven verlaten op een leeftijd, zoals gemiddeld genomen nu nog het geval is, dan zou de oplopende rekening van de vergrijzing in hoge mate bij jongere generaties worden neergelegd. Een dergelijk

onevenredig zwaar beroep op de solidariteit van jongeren met ouderen zou onverantwoord zijn. Op jongere generaties zal de komende decennia immers toch al een zwaar beroep moeten worden gedaan om de olopemde lasten van de collectieve voorzieningen voor de groep ouderen boven de 65 jaar te financieren. Het is belangrijk dat in de komende jaren de groep ouderen onder de 65 jaar de jongere generaties ondersteunt bij het dragen van deze lasten door langer aan het arbeidsproces te blijven deelnemen.

Daar komt bij dat jongere generaties in geval van VUT-regelingen en omslaggefinancierde overgangsregelingen, die vaak pas over tientallen jaren volledig zijn afgebouwd, geen enkel perspectief hebben dat zij zelf nog van deze regelingen gebruik zullen kunnen maken. Zij moeten echter wel de premies opbrengen die nodig zijn om de op dit moment lopende uitkeringen van de oudere generatie te financieren. (...) In een snel vergrijzende samenleving, waarin de generatie 65-plussers in de komende jaren moet kunnen vertrouwen op de financiële solidariteit van jongere generaties, zijn regelingen die het vervroegd stoppen met werken bevorderen en de rekening daarvan geheel of gedeeltelijk neerleggen bij jongere generaties niet langer te verdedigen. Zouden deze regelingen onverkort in stand worden gelaten, dan zou als gevolg van de vergrijzing een onevenredig zwaar financieel beroep op jongere generaties worden gedaan. Daarmee zou elke vorm van solidariteit van jongeren met ouderen, ook waar deze wel wenselijk en noodzakelijk zijn, ter discussie kunnen komen te staan.

4.7 In het Kamerdebat bij de behandeling van de Wet VPL in de Eerste Kamer heeft toenmalig staatssecretaris van Financiën Wijn gezegd:¹⁰

Wij wilden de VUT onaantrekkelijk maken. Je zou zelfs kunnen zeggen dat wij de VUT eigenlijk wilden verbieden, maar verbieden van de VUT zou buitengewoon ingewikkeld zijn, omdat je dan heel diep ingrijpt in de contractvrijheid van mensen. Wij vermoedden zelfs dat je dit voor een rechter niet staande zou kunnen houden, omdat je mogelijk in strijd bent met internationale verdragen. Verbieden van de VUT was dus geen echte optie.

De volgende vraag is dan hoe je de VUT onaantrekkelijk kunt maken en wel zo onaantrekkelijk dat dit het einde van de VUT betekent. Dat moet ik maar ronduit zeggen. Dat is het politieke doel. Toen kwamen wij op het idee van de heffing ineens. U kunt zich misschien die beruchte discussie wel herinneren: je belast de aanspraak op het moment dat die zich manifesteert, namelijk als iemand de VUT-leeftijd bereikt. Laat ik het zo zeggen: daar waren nogal wat maatschappelijke bezwaren tegen ...

(...)

In zekere zin is er dus sprake van een dubbele heffing. Dat geldt overigens ook voor de Algemene Nabestaandenwet. Het bestaat dus wel. Ik heb in de Tweede Kamer bovendien betoogd dat er in juridische zin geen sprake is van een dubbele belasting. Weliswaar wordt

hetzelfde object tweemaal belast, maar het gaat niet om twee keer hetzelfde inkomensbestanddeel bij dezelfde persoon.

(...)

Ik kan het mij goed voorstellen dat iemand het kwalificeert als niet fraai of als ultimum remedium. Dit is echter de verdediging die ik open en eerlijk bij de Kamer neerleg.

4.8 En: ¹¹

Wij willen het volgende voorkomen. Een bedrijf geeft op dit moment een bepaalde pot geld uit aan bijdragen voor VUT-uitkeringen. Het geld uit die pot wordt apart gezet en vervolgens omgezet in stamrechtvrijstellingen waardoor de facto een soort VUT over blijft. Het werkt alleen niet via een omslagstelsel, maar via een spaarpot die je in een keer aan werknemers geeft via een stamrecht.

Wij moeten goed kijken dat een stamrecht als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel van de Wet op de loonbelasting 1964 niet tevens een VUT-regeling is als bedoeld in artikel 32aa. Op het moment dat een dergelijk stamrecht voldoet aan de definitie voor een regeling van vervroegde uittreding in het vierde lid van artikel 32aa, dan is artikel 32aa ook van toepassing. Het wordt dan

gezien als een quasi-VUT en niet als een stamrecht. Voor zover het gaat om een op 31 december 2004 bestaand stamrecht, geldt dit pas met ingang van 1 januari 2006. Er zit een kleine ruimte in. Een vrijstelling van aanspraken blijft op zich gehandhaafd. De uit deze aanspraken volgende uitkeringen zijn belast bij degene die ze ontvangt. Wanneer de feitelijke doelstelling van die uitkeringen toch valt onder artikel 32aa - dat wil zeggen dat je voorziet in een uitkering voordat AOW of pensioen ingaan - dan zal er ook een eindheffing bij de werkgever plaatsvinden. Men zegt dan: men heeft hier de intentie om VUT overeind te houden. Als het stamrecht niet voor dat doel is bestemd, dan is artikel 32aa niet van toepassing. Ik geef een voorbeeld van een ontslagvergoeding bij een reorganisatie. Als je bij die reorganisatie zegt dat iedereen vanaf 59 jaar wordt ontslagen, dan vinden wij dat de facto een VUT. Als de ontslagen die vallen bij de reorganisatie, gelijkelijk verdeeld zijn over alle leeftijden in het bedrijf, dan zit je dichterbij een ontslagvergoeding en krijgt het nog steeds de kwalificatie "stamrecht". Als het wordt gedaan volgens het "last in first out"- principe en eerst de jongere medewerkers worden ontslagen, valt het ook onder het stamrechtvrijstellingsregime omdat dan niet kan worden gezegd dat men probeert om de facto een VUT overeind te houden. Volgens ons is de wet daarin op dit moment duidelijk genoeg. Het gaat om de feitelijke intentie op het moment dat het stamrecht wordt gevestigd. (...)

4.9 Kamerlid Biermans heeft gevraagd: ¹²

Waarschijnlijk levert de praktijk het gedoe op dat de staatssecretaris bedoelt. Waarom kunnen er op dit moment niet gewoon afspraken over worden gemaakt? Waarom is er een dubbele heffing voor een uitkering als gevolg van reorganisatie die bedoeld is voor mensen vanaf 59 jaar, waarom geldt er een heel ander regime als er een stamrecht of uitkering is die is bedoeld is voor alle leeftijden en waarom geldt het gunstige regime als alleen de jongsten worden getroffen?

4.10 Staatssecretaris Wijn heeft geantwoord: ¹³

Het gaat om de vraag of zo'n ontslagvergoeding overeenkomt met de definitie van VUT uit artikel 32aa. Dat is het echte antwoord. Ik gaf net een praktische grove benadering daarvan. In juridische zin is het de toepassing van artikel 32aa. Als u hier echt zaken wilt doen dan zou ik bijna een voorstel doen waarvoor ik niet zo 1-2-3 een Kamermeerderheid zie, namelijk het afschaffen van de stamrechtvrijstelling. Ik vermoedde al dat de Kamer dat niet zou willen, dus wij moeten een weg zien te vinden waarbij wij de stamrechtvrijstelling overeind houden omdat die in bepaalde gevallen een terechte fiscale faciliteit is. De stamrechtvrijstelling mag tegelijkertijd geen overduidelijke escape vormen om de VUT alsnog overeind te houden.

4.11 Kamerlid Biermans heeft gevraagd:

De vraag is dan toch waarom er niet wordt gekeken naar de doelstelling van de uitkering. Als er sprake is van reorganisatie of een sociaal plan, wat maakt het dan uit wie de uitkering uiteindelijk krijgt? Er kan toch beter naar de achterliggende reden worden gekeken van zo'n stamrecht?

4.12 Staatssecretaris Wijn heeft geantwoord:¹⁴

Er wordt gekeken naar de definitie van artikel 32aa. Vervolgens is het aan de inspecteur om de bijbehorende feiten te duiden en om te kijken hoe deze kunnen worden gekwalificeerd. Ik heb net gezegd hoe ik dat ongeveer zou doen als ik inspecteur zou zijn.

4.13 Kamerlid Biermans heeft gevraagd:¹⁵

Mag ik het als volgt samenvatten: als het een kwalificerend stamrecht is en de achtergrond is een reorganisatie of een sociaal plan, is de inspecteur klaar en besluit hij om geen dubbele heffing toe te passen?

4.14 Staatssecretaris Wijn heeft geantwoord: ¹⁶

Nee. Als de inspecteur vaststelt dat het een eenmalige geste is om het personeelsbestand te verjongen en daarbij de facto iedereen met de VUT te laten gaan, is er sprake van omzeiling. Als u

echter zegt dat dit niet de intentie was die erachter zat, is het een ander verhaal. Ik wil het aan de inspecteur overlaten om dat feitencomplex te beoordelen. Bestuurlijk zitten wij daar met het dilemma dat wij van die VUT af willen en niet van de stamrechtvrijstelling. Wij moeten de praktijk een handvat geven om naar de kwalificatie van de feiten op grond van artikel 32aa te kijken. Wij willen niet dat er langs een creatieve weg een VUT wordt gecreëerd en tegelijkertijd willen wij de stamrechtvrijstelling overeind houden bijvoorbeeld in gevallen van reorganisaties.

Beleidsbesluiten 2005

- 4.15 De staatssecretaris van Financiën heeft in 2005 drie besluiten uitgevaardigd met betrekking tot de RVU. In twee van de besluiten worden criteria gegeven om te bepalen in welke gevallen een regeling (in ieder geval) *niet* kwalificeert als RVU in de zin van art. 32ba Wet LB 1964.
- 4.16 Bij Besluit van 26 mei 2005, nr. DGB 2005/3299M heeft de staatssecretaris van Financiën duidelijkheid willen verschaffen over toepassing van (toenmalig) art. 32aa van de Wet LB 1964. In dit Besluit heeft de staatssecretaris van Financiën onder meer bepaald wanneer er gelet op de financiële omvang van een uitkering geen sprake is van een RVU. In casu is tussen partijen kennelijk niet in geschil dat toepassing van de in dit besluit uiteengezette kwantitatieve benadering niet tot de conclusie kan leiden dat geen sprake is van een RVU.
- 4.17 Voornoemd Besluit leidde tot grote commotie, in de woorden van Van 't Hof 'doordat expliciet duidelijk werd gemaakt dat de reikwijdte van het begrip "RVU" zeer ruim was. Ook individuele ontslagvergoedingen konden blijkbaar als RVU worden aangemerkt. Door alle opwinding die dit veroorzaakte zag de staatssecretaris van Financiën zich genoodzaakt het besluit tot nader order in te trekken en individuele ontslagvergoedingen (of daarmee te verwerven stamrechten) voorlopig buiten het bereik van art. 32aa Wet LB 1964 te laten.¹⁷ Deze situatie heeft voortgeduurd tot de publicatie van het besluit van 8 december 2005.¹⁸
- 4.18 Per brief van 31 augustus 2005 is door de staatssecretaris van Financiën een conceptbesluit (hierna: het Conceptbesluit) aangeboden, dat vergezeld ging van de opmerking:
Wellicht ten overvloede nog het volgende. Het uitgebrachte beleidsbesluit en het bijgevoegde aanvullende en verduidelijkende conceptbeleidsbesluit proberen niet om het beleid dat met Uw Kamer is besproken te wijzigen, maar slechts duidelijkheid te bieden aan de praktijk over de uitvoering van dit beleid.
- 4.19 In het verslag van een algemeen overleg van de vaste commissie voor Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de vaste commissie voor Financiën met toenmalig minister De Geus van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en toenmalig staatssecretaris Wijn van Financiën, waarin het Conceptbesluit is besproken, staat onder meer:¹⁹
De staatssecretaris verduidelijkt dat de wet ter ontmoediging van het beroep op VUT-achtige regelingen een lek kent zonder nadere maatregelen. Werkgevers kunnen het geld dat bestemd is voor de VUT in stamrechtvrijstellingen omzetten. Op verzoek van de Kamer – het amendement-Verburg/Depla – zijn de stamrechtvrijstellingen gehandhaafd en is er een andere oplossing gevonden om het lek te dichten. In het beleidsbesluit wordt uitgelegd wanneer betrokkenen de VUT-heffing niet krijgen opgelegd. De belastinginspecteur moet altijd bewijzen dat er in feite sprake is van een VUT-uitkering om een heffing te kunnen opleggen. Als het om een laag bedrag gaat, zal de inspecteur dat nooit kunnen aantonen. Een ontslagvergoeding met stamrechtvrijstelling bij een reorganisatie zal ook buiten beschouwing blijven. De extra heffing komt overigens niet ten laste van de werknemer, maar van het betrokken bedrijf. De staatssecretaris heeft er alle vertrouwen in dat de belastinginspecteurs de regeling naar redelijkheid en billijkheid zullen uitvoeren. Alleen evidente pogingen om de wet te omzeilen, zullen worden aangepakt.
De hoogte van de ontslagvergoeding is op zichzelf niet relevant. Er wordt altijd gekeken naar de intentie. Daarop gelet, heeft het geen zin grenzen aan de ontslagvergoeding te stellen. Er komt geen aparte toets door de Belastingdienst, want deze dienst gaat niet over het WW-traject. Er is

geen sprake van leeftijdsdiscriminatie, zoals dat ook niet het geval is bij de AOW. (...) Zuivere ontslagvergoedingen blijven buiten beschouwing. Alleen verkapte VUT-uitkeringen worden aangepakt, waarbij de bewijslast bij de belastinginspecteur ligt.

4.20 In het uiteindelijke (derde) Besluit²⁰ worden naast de kwantitatieve benadering ook kwalitatieve toetsen aangelegd om situaties te onderkennen waarin geen sprake zou zijn van eindheffing:

2. Toepassing van artikel 32aa van de Wet LB

Bewijslast

In de meeste reguliere ontslagsituaties zal hetzij op grond van dit besluit, hetzij op grond van het besluit van 26 mei jl. worden vastgesteld dat geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. Artikel 32aa van de Wet LB is dan niet van toepassing.

Als geen van beide besluiten tot de conclusie leidt dat geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding, dan zal in eerste instantie de inhoudingsplichtige moeten beoordelen of de (VUT-)eindheffing van artikel 32aa van toepassing is. Om zekerheid te krijgen of eindheffing moet worden afgedragen, kan de inhoudingsplichtige de situatie voorleggen aan de bevoegde inspecteur. Bij verschil van inzicht met de inhoudingsplichtige zal de inspecteur op grond van de feiten en omstandigheden aannemelijk moeten maken dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. De bewijslast ligt in dat geval dus bij de inspecteur.

(...)

3. Aangrijpingspunt bij de kwalitatieve benadering: de redenen voor ontslag

Er is sprake van vervroegde uittreding indien een ontslaguitkering wordt gegeven met het oog op de mogelijkheid om eerder te stoppen met werken. Een andere reden om een werknemer te ontslaan is bijvoorbeeld een reorganisatie of een individueel ontslag dat eveneens niet leeftijdgerelateerd is. Als het ontslag niet is gericht op het ontslaan van oudere werknemers is - onder de hierna beschreven omstandigheden - nooit sprake van eindheffing, noch op het moment van toekenning, noch op een ander moment.

Geen (VUT-)eindheffing bij (collectief) ontslag wegens reorganisatie

Een reorganisatie vindt bijvoorbeeld plaats als een bedrijf een afslankingsoperatie uitvoert of als men besluit om een afdeling geheel of gedeeltelijk op te heffen omdat het voordeliger is om het werk van die afdeling uit te besteden. Bij een dergelijke reorganisatie krijgen de werknemers die worden ontslagen door middel van bijvoorbeeld een sociaal plan een compensatie voor (een deel van) het loon dat ze door het ontslag missen en als overbrugging naar de volgende baan.

Het gaat erom dat de reorganisatie plaatsvindt met het oog op de vermindering van het personeelsbestand op basis van objectieve criteria (zoals het lifo-systeem of het afspiegelingsbeginsel) waarbij niet de intentie bestaat ouderen met het oog op vervroegd uittreden te ontslaan. Hiermee wordt naar mijn mening recht gedaan aan de huidige praktijk en wordt een eventueel verstarrend effect in de verhoudingen tussen werkgever en werknemer voorkomen.

Artikel 32aa is in ieder geval wel van toepassing bij een regeling op grond waarvan alle werknemers vanaf een bepaalde leeftijd (bijvoorbeeld 55, 60 of 62) de mogelijkheid hebben om met financiële ondersteuning uit te treden en niet wordt voldaan aan de in het besluit van 26 mei jl. opgenomen kwantitatieve toets. In dat geval zal de inspecteur bij verschil van inzicht met de inhoudingsplichtige het bewijs kunnen leveren dat feitelijk sprake is van een vermomde regeling voor vervroegd uittreden en dat is voldaan aan de omschrijving in artikel 32aa van de Wet LB.

(...)

Uitspraak HR BNB 2012/310

4.21 In 2011 heeft A-G Van Ballegooijen een vordering tot cassatie in het belang der wet²¹ ingesteld tegen een uitspraak van de rechtbank Leeuwarden.²² De A-G stelde onder meer de vraag aan de orde of de in het geding zijnde 55+-regeling als RVU kon worden aangemerkt. De betreffende 55+-regeling hield in dat de inhoudingsplichtige in het kader van een reorganisatie onder bepaalde

voorwaarden buitengewoon verlof kon toekennen aan medewerkers van 55 jaar of ouder, op basis van vrijwilligheid van deze medewerkers. De A-G betoogde dat uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat van een RVU geen sprake is, indien het ontslag van de (oudere) werknemer het gevolg is van een reorganisatie. Dit betoog zou volgens de A-G slechts uitzondering lijden indien vast komt te staan dat bij de reorganisatie alle oudere werknemers worden ontslagen c.q. de gelegenheid krijgen om op te stappen.

4.22 De A-G betoogde tevens:

4.11. Dit interpretatieve beleidsbesluit²³ wijkt op een paar onderdelen af van wat de staatssecretaris in de Eerste Kamer beweerde over het begrip regeling voor vervroegde uittreding (zie 4.6). Het is om aan eindheffing te ontkomen nodig, zo interpreteer ik de derde alinea van het laatst geciteerde beleidsbesluit, dat een reorganisatie plaatsvindt op basis van objectieve criteria zoals het lifo-systeem of het afspiegelingsbeginsel. Hoe zit het dan met de praktijk om bij grootschalige reorganisaties relatief veel ouderen te ontslaan, vooral omdat zij voor de werkgever duurder zijn dan jongeren? Wijst dat op een intentie van de werkgever een (verkapte) VUT-regeling op te zetten? Het betoog van de staatssecretaris in de Eerste Kamer was anders. Ingeval alleen ouderen worden ontslagen en hen een stamrecht tot hun pensioeningang wordt verleend is het bewijs geleverd dat een regeling voor vervroegde uittreding is opgesteld. Zelfs als we het woord "alle" in de eerste regel van de vierde alinea lezen als: "enkel", wordt over het hoofd gezien dat niet beslissend is of alleen maar een financiële regeling wordt getroffen voor ouderen, maar dat het aankomt op de vraag of niet alleen ouderen maar ook jongeren zijn ontslagen. Tot slot: in de laatste alinea wordt door het gebruik van het woord 'voornamelijk' een nieuw criterium geïntroduceerd ter bepaling van de intentie van de werkgever. De werkgever die bij een ontslagronde voornamelijk oudere werknemers laat afvloeien, loopt op grond van dit Beleidsbesluit kennelijk het risico met een eindheffing belast te worden. Het wettelijk criterium is volgens mij (zie 4.7) anders: als de werkgever bij reorganisatie alle (of wellicht: alleen maar) oudere werknemers laat afvloeien, vindt eindheffing plaats.

4.12. Wanneer een werkgever in het kader van een reorganisatie een speciale regeling treft voor oudere werknemers is daarmee nog niet gezegd dat die regeling is bedoeld als een VUT-achtige regeling. Er spelen andere intenties bij de werkgever om oudere werknemers een betere ontslagregeling te geven dan jongeren. Over het algemeen hebben de ouderen vanwege hun anciënniteit recht op een hogere ontslagvergoeding dan de jongeren en bovendien hebben zij vanwege hun leeftijd minder kansen op de arbeidsmarkt. Die factoren zijn terug te vinden in de kantonrechttersformule. De omstandigheid dat oudere werknemers met een extra of betere financiële regeling naar huis gaan, vormt dus geen bewijs voor de intentie van de werkgever hen vervroegd te doen uittreden. Bij het overleg van de staatssecretaris op 1 september 2005 met twee vaste Kamercommissies is ook door hem erkend dat de hoogte van een ontslagvergoeding op zichzelf niet relevant is. Wel van belang is de intentie van de werkgever en hoe die zich in de praktijk manifesteert. De beslissende vraag is mijns inziens: kunnen of gaan feitelijk alle oudere werknemers eruit?

(...)

4.14. Het staat vast dat de 55+-regeling door belanghebbende is opgesteld met de intentie de sociale gevolgen van een reorganisatie voor oudere werknemers te regelen. In 2006 zijn twee werknemers van belanghebbende toegelaten tot het gebruik van deze regeling. Uit de wetsgeschiedenis (zie 4.8) volgt dat als een stamrecht in het kader van een reorganisatie wordt toegekend, artikel 32aa Wet LB 1964 alleen van toepassing is in het uitzonderlijke geval dat de facto een VUT-regeling is opgezet. Dit laatste veronderstelt dat bij de reorganisatie iedereen van 55 jaar of ouder wordt ontslagen of de gelegenheid krijgt uit te treden met het recht op een overbruggingsuitkering tot de pensioeningangsdatum. Om de 55+-regeling van belanghebbende te kunnen aanmerken als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32aa Wet LB 1964 moet de inspecteur bewijzen dat als gevolg van de reorganisatie bij belanghebbende een verjonging van het personeelsbestand plaats vindt doordat alle ouderen (of wellicht: enkel ouderen) afvloeien. De omstandigheid dat in het kader van een reorganisatie een 55+-regeling is

afgesproken vormt uiteraard geen bewijs dat de regeling fungeert als een pseudo VUT-regeling. Ook de omstandigheid dat voor oudere medewerkers een betere financiële regeling geldt dan voor de rest van het personeel acht ik niet relevant (zie 4.12). De uitspraak van de Rechtbank houdt in dat het aan werknemer B op grond van de 55+-regeling toegekende stamrecht een regeling voor vervroegde uitreding is, als bedoeld in artikel 32aa, lid 6, Wet LB 1964. Op grond van deze veronderstelling heeft de Rechtbank overwogen dat belanghebbende niet heeft bewezen dat haar 55+-regeling voldoet aan de eisen van een naar maatschappelijke opvattingen redelijke VUT-regeling, zodat de eindheffing in stand is gehouden. Naar mijn opvatting moet de Inspecteur bewijzen dat het stamrecht dat is toegekend aan Poel kwalificeert als een regeling voor vervroegde uitreding. Vaststaat dat Poel vertrekt uit de ambtelijke dienst vanwege een reorganisatie bij belanghebbende; het is gesteld noch gebleken dat de reorganisatie bij belanghebbende in 2005 al haar werknemers van 55 jaar en ouder trof of hen de gelegenheid gaf vervroegd uit te treden. Dan is het aan Poel toegekende stamrecht geen regeling voor vervroegde uitreding in de zin van artikel 32aa Wet LB 1964. Een onderzoek naar de vraag of de 55+-regeling in fiscale zin kan worden aangemerkt als een VUT-regeling in de zin van artikel 18i Wet LB 1964, zoals de Rechtbank ondernam, komt dan niet aan de orde. De eindheffing is ten onrechte afgedragen en na beroep gehandhaafd.

4.23 De Hoge Raad heeft in HR BNB 2012/310 overwogen:²⁴

- 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 uitreding 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 uitreding 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 uitreding 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. De 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 uitreding is als bedoeld in artikel 32aa, lid 6, van de Wet.

4.24 In zijn commentaar bij dit arrest annoteerde Mertens onder meer:²⁵

3. (...) In het besluit van 8 december 2005, nr. DGB2005/6722M (BNB 2006/118), werd de kou uit

de lucht gehaald. Daarvoor was niet meer nodig dan te wijzen op de tekst van de wet die immers zegt dat het doel van de regeling moet zijn om voorafgaand aan pensioen een financiële overbrugging te bieden. Een reguliere ontslaguitkering kan tot gevolg hebben dat een dergelijke overbrugging wordt geboden, maar daarmee is dat nog niet het oogmerk waarmee de ontslaguitkering wordt toegekend. Dit besluit deed niet meer dan bevestigen wat al die tijd al in de wet stond, iets dat dus al in het besluit BNB 2006/119 had moeten worden benadrukt. Dat laatstgenoemde besluit had naar mijn mening vervolgens moeten worden ingetrokken, maar dat gebeurde niet. De in het besluit BNB 2006/119 opgenomen 'kwantitatieve toets' (lees: beleidsmatige toets) werd gezet naast de 'kwalitatieve toets' (lees: de wettelijke toets) van het besluit BNB 2006/118. Beide toetsen kunnen ieder op zichzelf tot de conclusie leiden dat een ontslagregeling niet kan worden aangemerkt als een RVU.

(...)

7. In zijn eerste middel voert de A-G aan dat uit de parlementaire geschiedenis van art. 32aa Wet LB 1964 (tekst 2007) het uitgangspunt is af te leiden dat als aan een oudere werknemer een afvloeiingsregeling wordt toegekend die voorziet in een overbruggingsuitkering tot zijn pensioendatum geen sprake is van een RVU als bedoeld in dat artikel. Dit uitgangspunt lijdt alleen uitzondering als de inspecteur bewijst dat bij een reorganisatie alle oudere werknemers worden ontslagen of de gelegenheid krijgen om op te stappen, aldus de A-G. In deze redenering ging de Hoge Raad niet mee, waarbij simpelweg verwezen wordt naar de wettekst waarin geen steun voor het betoog van de A-G terug te vinden is. De aangevoerde passages uit de wetsgeschiedenis kunnen de opvatting van de A-G evenmin dragen. Daarbij kan bewijslevering door de inspecteur in de onderhavige kwestie niet aan de orde zijn, omdat art. 32aa Wet LB 1964 (tekst 2007) voor de Rechtbank niet tussen partijen in geschil was, aldus de Hoge Raad.

(...)

10. Al met al een weinig succesvol geval van cassatie in het belang der wet. Nu de A-G het over een boeg wilde gooien waar partijen niet van mening over verschilden, kunnen we vaststellen – achteraf is alles makkelijk – dat het onder die omstandigheden misschien toch niet zo'n goed idee was om cassatieberoep in te stellen.²⁶ Voor een stelling die niet is verdedigd zijn als regel evenmin de feiten aangedragen en die kunnen er in cassatie nu eenmaal niet meer bijverzonnen worden. Om de inspecteur de bewijslast op te leggen is dan natuurlijk evenmin aan de orde. Wat we hieruit kunnen leren is dat een middel gebaseerd op een in de eerdere procesfase niet betrokken stelling als cassatiemiddel in het belang der wet niet snel zal slagen en daarmee de rechtsvorming niet verder op weg helpt.

11. Over de wetsgeschiedenis van de RVU-heffing is veel te zeggen, maar dat de heffing bij een reorganisatie alleen aan de orde kan zijn als alle ouderen worden ontslagen, lees ik met de Hoge Raad al niet in de tekst van de wet. Wat ik wel in de tekst van de wet lees, is dat de ontslagregel tot doel moet hebben een financiële overbrugging tot pensioen te vormen en dat is dan ook wat moet worden getoetst. Inderdaad staat bij een reorganisatie om bedrijfseconomische redenen normaal gesproken een ander doel voorop: dan gaat het om het gezond maken van het bedrijf, hetgeen ontslagen met zich mee kan brengen. Een reorganisatie met als doel werknemers vervroegd te laten uittreden laat zich slecht denken, maar in theorie zou het kunnen. In genoemd besluit BNB 2006/118 is dit ook terug te vinden. Ik lees dat besluit zo, dat bij een individueel ontslag of reorganisatie geen sprake zal zijn van een RVU, maar vanzelfsprekend moet daarbij wel worden getoetst of van een echte reorganisatie sprake is. Een manier om dat te toetsen is na te gaan of de bij ontslag geldende arbeidsrechtelijke normen zijn nageleefd. Als de bonden bij de reorganisatie betrokken zijn, mag daarvan naar mijn mening worden uitgegaan. Dit brengt de Staatssecretaris van Financiën in het genoemde besluit tot uitdrukking door het de inspecteur lastig te maken om in ontslagsituaties de RVU-heffing in te zetten. Zo kan de vraag of van een RVU sprake is niet alleen struikelen over de 'kwalitatieve toets' (de wettekst dus), maar ook over de door de staatssecretaris verzonnen 'kwantitatieve toets' uit het besluit BNB 2006/119. Zelf zegt de staatssecretaris dat in de meeste reguliere ontslagsituaties op grond hiervan de VUT-heffing

niet van toepassing zal zijn. Daar voegt hij nog aan toe: "Bij verschil van inzicht met de inhoudingsplichtige zal de inspecteur op grond van de feiten en omstandigheden aannemelijk moeten maken dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. De bewijslast ligt in dat geval dus bij de inspecteur." Dit komt wel erg dicht bij hetgeen de A-G met zijn cassatieberoep voor ogen leek te hebben gestaan. Als regel is een regeling bij ontslag geen RVU-regeling en op de inspecteur rust de bewijslast van het tegendeel. Dat daarbij moet worden getoetst of daadwerkelijk van ontslag sprake is en niet van een versluierde RVU-regeling, vind ik voor de hand liggen en ik neem aan dat de A-G op dit punt geen andere mening zou zijn toegedaan. De vraag is dus waarom de A-G cassatie heeft ingesteld als het daarmee te bereiken resultaat dankzij genoemd besluit al zo goed als staande praktijk was.

(...)

13. Al met al moet gezegd worden dat dit arrest ons niets brengt wat we nog niet wisten, waarbij ik ter verdediging van de A-G aanvoer dat hij zich wel een zeer lastige missie had opgelegd door een aspect in discussie te brengen dat tussen partijen niet in geschil was. Maar ook als de Hoge Raad was meegegaan in het betoog van de A-G, was met de uitkomst niet wezenlijk afgeweken van die welke met het besluit BNB 2006/118 al was beoogd en bereikt: ontslagregelingen brengen uit de aard van de zaak als regel geen RVU met zich mee en het is in een concreet geval aan de inspecteur om het tegendeel te bewijzen.

Andere RVU-uitspraak rechtbank Zeeland-West-Brabant

4.25 Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft enkele weken na de uitspraak die hier in geschil is in een andere zaak uitspraak gedaan over de vraag of een sociaal plan kwalificeert als een RVU in de zin van artikel 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964. De rechtbank heeft de feiten als volgt vastgesteld:²⁷

2.1. Belanghebbende heeft in april 2013 een reorganisatie aangekondigd als gevolg waarvan ten minste 230 arbeidsplaatsen zouden vervallen. Op 22 mei 2013 is belanghebbende met de betrokken vakbonden het [het sociaal plan] (hierna: het sociaal plan) overeengekomen. In het sociaal plan zijn boventallige werknemers aangewezen volgens het afspiegelingsbeginsel bij onderling uitwisselbare functies. Het sociaal plan bevat een vrijwilligers- en een plaatsmakersregeling. Een medewerker kan alleen gebruik maken van deze regelingen indien de werkgever daarvoor uitdrukkelijk schriftelijk goedkeuring geeft. De werkgever kan zelfstandig bepalen of een aanmelding voor een van deze regelingen wordt gehonoreerd. De werknemers wier arbeidsplaats is komen te vervallen en de werknemers die gebruik mogen maken van voormelde regelingen ontvangen een beëindigingsvergoeding in de vorm van een eenmalige uitkering die wordt berekend op basis van de kantonrechtersformule. De beëindigingsvergoeding bedraagt maximaal de redelijkerwijs te verwachten inkomensderving tot de AOW-gerechtigde leeftijd.

(...)

4.26 Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft in die zaak, in tegenstelling tot de hier in geschil zijnde uitspraak, beslist dat er geen sprake is van een RVU in de zin van art. 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964. De rechtbank heeft ten aanzien van het geschil overwogen:

4.6. De rechtbank stelt voorop dat de bewijslast dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding rust op de inspecteur. Naar het oordeel van de rechtbank heeft de inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat het sociaal plan kwalificeert als een dergelijke regeling. Van belang is of belanghebbende met het sociaal plan de intentie had om nagenoeg alleen oudere werknemers te laten afvloeien. De rechtbank acht niet aannemelijk geworden dat dit de intentie was van belanghebbende. Immers, in het sociaal plan werd het ontslag van werknemers niet gekoppeld aan de leeftijd van die werknemers. Bovendien was sprake van een eenmalige uitkering op basis van de kantonrechtersformule, waardoor de hoogte van de uitkering afhankelijk is van het bruto-maandinkomen en het aantal dienstjaren en dus niet (per definitie) van de leeftijd van de werknemer. Ook is van belang dat belanghebbende verzoeken van werknemers om gebruik te maken van de vrijwilligers- of plaatsmakersregeling kan weigeren. Belanghebbende heeft

onweersproken gesteld dat zij in totaal ongeveer 80 verzoeken van vrijwilligers heeft afgewezen, waarvan ongeveer 60 van werknemers van 55 jaar of ouder. Tevens blijkt uit een door belanghebbende overgelegd overzicht dat de boventalligheid werd aangezegd van ongeveer 230 werknemers, waarvan er ongeveer 105 jonger waren dan 55 jaar.

4.7. Gelet op het vorenstaande stelt de rechtbank vast dat het sociaal plan niet kwalificeert als een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32ba, zesde lid, van de Wet. Derhalve dient de door de inspecteur afgegeven beschikking te worden vernietigd.

4.27 De Inspecteur heeft hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch (nr. 15/586). Ten tijde van de publicatie van deze conclusie is nog geen uitspraak gedaan.

4.28 Van 't Hof heeft naar aanleiding van beide uitspraken van rechtbank Zeeland-West-Brabant geschreven:²⁸

Verschil tussen de uitspraken

Als we de twee uitspraken vergelijken, gaat het in beide gevallen om een situatie waarin een werkgever zich genoodzaakt ziet een reorganisatie door te voeren en het aantal werknemers te verminderen. Men biedt werknemers niet als arbeidsvoorwaarde de mogelijkheid vervroegd uit te treden met behoud van (een deel van) het loon. In die zin kan mijns inziens niet gesteld worden dat de werkgevers een (gedeeltelijke) regeling hebben die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft vervroegd uittreden te faciliteren. Nee, het is uit bedrijfseconomische overwegingen dat werkgevers genoodzaakt zijn deze besluiten te nemen en bepaalde regelingen af te spreken. Als men hierbij vervolgens een vrijwillige fase of remplaçantenregeling invoert en oudere werknemers de gelegenheid geeft uit te treden, zodat een jongere werknemer zijn of haar functie kan behouden, dan zie ik niet in welk doel er wordt gediend met de kwalificatie van een dergelijke regeling als RVU, anders dan budgettaire overwegingen.

De belanghebbende in de uitspraak van 22 januari 2015 droeg dan ook terecht als argument aan dat zij zich genoodzaakt zag tot bezuinigingen en dat zij geen andere mogelijkheid had dan de dienstbetrekking met de bepaalde groep oudere werknemers te beëindigen. Het doel van de regeling was de benodigde bezuinigingen te realiseren en niet een regeling tot vervroegde uittreding in het leven te roepen. Ik wijs er hierbij nog op dat de belanghebbende kennelijk geen andere mogelijkheid had dan de betreffende regeling door te voeren. De rechtbank ging mee in de gedachtegang van belanghebbende en erkende dat de RVU-heffing voor belanghebbende een draconische heffing vormde. Echter, gezien de eerdere uitspraak van de Hoge Raad inzake de 55-plusregeling van de Gemeente Assen zag de rechtbank zich genoodzaakt de regeling van belanghebbende als een RVU aan te merken.

Hier had de rechtbank mijns inziens anders kunnen (en moeten) oordelen. De regeling bij de gemeente Assen had een structureel karakter en de uitvoering was als onderdeel van de pensioenregeling onder gebracht bij het ABP. Het betrof een zgn. FPU-regeling. Hoewel ook deze regeling in beginsel verband hield met reorganisaties, was kennelijk sprake van een structurele (arbeidsvoorwaardelijke) regeling voor 55-plussers. In de casus van 22 januari 2015 was geen sprake van een langlopende regeling maar een regeling waartoe belanghebbende zich op objectieve gronden genoodzaakt zag deze in te voeren. Dit had tot de conclusie moeten leiden dat geen sprake was van een RVU.

Hoe verder met de RVU?

Naar mijn mening zou meer gewicht moeten worden toegekend aan de bedoeling van de RVU-regelgeving, hierbij de periode waarin de regelgeving is ontstaan goed voor ogen houdend. Het is ruim tien jaar geleden dat de regelgeving van kracht werd en deze kan niet los worden gezien van de afschaffing destijds van de VUT- en prepensioenregelingen. Het doel van de RVU-regelgeving was en is het (via omwegen) in stand houden van VUT-achtige regelingen te bestrijden. Het door de staatssecretaris en het CAP geformuleerde en uitgevoerde beleid is hiermee niet in overeenstemming.

Het kan niet de bedoeling zijn dat werkgevers die zich op objectieve gronden genoodzaakt zien te

reorganiseren, getroffen worden door extra lasten in de vorm van een RVU-heffing. Zeker in de afgelopen jaren hebben diverse reorganisaties plaatsgevonden omdat werkgevers door de economische omstandigheden het personeelsbestand moesten inkrimpen. Als daarbij gezocht wordt naar mogelijkheden om ouderen te laten afvloeien teneinde jongere werknemers in dienst te kunnen houden, dan kan ik geen enkele reden vinden waarom dat bestraft zou moeten worden. Het is tijd nog eens goed na te denken over nut en noodzaak van art. 32ba Wet LB 1964.
(...)

4.29 Van Schendel heeft geschreven:²⁹

5 Des Pudels Kern: de intentie van de werkgever en niet de uitwerking van zijn regeling

5.1 De werkgeversintentie is maatgevend

De crux in de RVU-problematiek zit naar mijn mening in het antwoord op de vraag of de werkgever met (een deel van) de door hem getroffen regeling(en) nagenoeg uitsluitend de intentie heeft gehad voor zijn oudere werknemers een oude vertrouwde VUT-regeling in te voeren. Blijkens de wetsgeschiedenis is dit het oogmerk van de wetgever geweest. Ik verwijs naar mijn eerdere publicatie in NTFR-B 2014/2.

(...)

5.2 Tegenstrijdigheid in beide uitspraken van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant?

Oordeelde de rechtbank in zijn uitspraak van 19 februari 2015 dat het ontbreken van de intentie bij de werkgever om nagenoeg alleen oudere werknemers te laten afvloeien aan de 52%-RVU-strafheffing in de weg stond, geheel anders was haar oordeel in de uitspraak van 22 januari 2015:

“Naar het oordeel van de rechtbank doen aan het voorgaande het doel en de intentie van belanghebbende bij invoering van de regeling niet af. Van belang is, zoals de inspecteur stelt, de uitwerking van de regeling.”

Kennelijk stoelt de rechtbank deze afwijkende beoordelingen op het verschil in beide casus. In de één stond de vrijwillige vertrekregeling ook open voor jongeren en in de ander konden alleen 57-plussers er gebruik van maken. Dit oogt begrijpelijk, maar is mijns inziens toch niet juist.

Niet alleen blijkens de wetsgeschiedenis (waaruit blijkt dat de werkgeversintentie relevant is) maar ook blijkens de wettekst zelf — “(...) ten doel heeft (...)” — gaat het erom of de werkgever al dan niet beoogde een VUT-regeling oude stijl in te voeren. Dát is het ‘strafbare’ feit. In de casus van de uitspraak van 22 januari 2015 geven de feiten grond aan de stelling dat de werkgever niet het oogmerk heeft gehad nagenoeg alleen oudere werknemers te laten afvloeien. De belanghebbende verdedigde weliswaar deze stelling ook, maar vond geen gehoor.

Het ontbreken van het bedoelde oogmerk volgt uit het rechtbankoordeel dat op grond van rapporten van organisatiedeskundigen de vrijwillige vertrekregeling de enige mogelijkheid voor de werkgever was invulling te geven aan de noodzakelijke bedrijfsreorganisatie. Zij overwoog dat: “(...) er geen reëel ander instrument dan vrijwillige uitstroom voorhanden was dat voldoende zou bijdragen aan de noodzakelijke formatiereductie. Belanghebbende was daardoor naar het oordeel van de rechtbank genoodzaakt om de onderhavige regeling in te voeren.”

Ondanks het ontbreken van een reëel alternatief, verwierp de rechtbank de stelling van belanghebbende (dat er geen VUT-oogmerk bestond) met een verwijzing naar het eerder genoemde arrest van 15 juni 2012 van de Hoge Raad.

Ik vermoed dat de rechtbank alleen oog heeft gehad voor het gevolg van de reorganisatiemaatregel. Dat is het afvloeien van alleen 57-plussers en dan valt het RVU-doeke. Maar het gaat niet om het gevolg, maar om de oorzaak. Ik ben van mening dat in deze casus doorslaggevend is het antwoord op de vraag waaróm de vrijwillige vertrekregeling alleen maar openstond voor 57-plussers. Daarover geeft de rechtbankuitspraak geen uitsluitsel. Ik meen dat de rechtbankuitspraak juist is, indien de werkgever ook de reële mogelijkheid heeft gehad jongere medewerkers te laten afvloeien. Had hij die mogelijkheid in de gegeven omstandigheden niet, dan heeft de rechtbank naar mijn oordeel ten onrechte geoordeeld dat de intentie van de werkgever

"er niet toe doet". Oorzaak en gevolg moeten niet door elkaar worden gehaald.

Literatuur met betrekking tot de RVU

4.30 Van 't Hof merkt in zijn artikel 'Art. 32aa Wet LB 1964: ontslagvergoedingen, non-activiteitsregelingen en de RVU, alles nu duidelijk?', *WFR* 2006/680, op:³⁰

5. Kwalitatieve versus kwantitatieve toets

Uit het besluit van 8 december 2005 kan geconcludeerd worden dat zolang er een andere reden aan een ontslag ten grondslag ligt dan een werknemer de gelegenheid te bieden eerder te stoppen met werken, art. 32aa Wet LB 1964 buiten toepassing blijft. (...)

5.1. Voorbeeld 1: reorganisatie/sociaal plan

(...) Mijns inziens staat vast dat ingeval sprake is van een reorganisatie op economische gronden waarbij de werkgever het afspiegelingsbeginsel, of een ander arbeidsrechtelijk aanvaardbaar beginsel hanteert, er geen sprake kan zijn van een ontslag met het oog op de mogelijkheid om eerder te stoppen met werken. Het feit dat een werkgever, gezien de leeftijd van bepaalde werknemers en diens geringe kansen op de arbeidsmarkt, besluit de financiële gevolgen van het ontslag te verzachten door het inkomen gedurende een bepaalde periode aan te vullen tot een zeker niveau, doet niets af aan de reden van het ontslag.

Mogelijk dat een andersluidende visie is gebaseerd op de eerste zin van onderdeel 3 van het besluit van 8 december 2005 waarin wordt aangegeven dat sprake is van een RVU indien de ontslagvergoeding wordt gegeven met het oog op een vervroegde uitdiensttreding. Alsdan zou betoogd kunnen worden dat moet worden aangesloten bij de reden van toekenning van een bepaalde ontslagvergoeding en niet bij de reden voor het ontslag zelf. Echter, in de opvolgende zin wordt gesproken over "een andere reden om een werknemer te ontslaan" hetgeen impliceert dat toch gekeken moet worden naar de reden van het ontslag en niet naar de (hoogte en duur van de) ontslagvergoeding. Dit lijkt mij de enige juiste interpretatie. Immers, voor de beoordeling van de ontslagvergoeding gelden de criteria uit het besluit van 26 mei 2005.

(...)

Tot slot dient nog bedacht te worden dat bij reorganisaties een sociaal plan vaak in overleg met vakbonden totstandkomt. Het opnemen van een suppletierегeling in een sociaal plan is dan vaak de uitkomst van (langdurige) onderhandelingen tussen werkgever en de vakbonden. De opvatting dat een suppletierегeling in een sociaal plan zonder meer het resultaat is van de intentie van de werkgever om werknemers vervroegd uit te laten treden, is dan ook volstrekt onjuist. Een dergelijke ruime interpretatie van het begrip "RVU" strookt absoluut niet met het doel en de strekking van art. 32aa zoals beschreven in onderdeel 2 en schiet zijn doel derhalve voorbij.

(...)

4.31 Volgens Jonker en Huisman is in het algemeen sprake van een RVU 'indien een ontslagvergoeding wordt toegekend om eerder te stoppen met werken'. Met betrekking tot het Besluit van 8 december 2005 en de daarin beschreven kwalitatieve toets schrijven zij onder meer:³¹

Een vergoeding wordt niet aangemerkt als een RVU als zij wordt verstrekt om een andere reden dan het mogelijk maken van vervroegd uittreden. Die andere reden kan bijvoorbeeld zijn dat het ontslag zijn grondslag vindt in een reorganisatie van het bedrijf, het disfunctioneren van de werknemer, onenigheid tussen werkgever en werknemer over het te voeren beleid of onverenigbaarheid van karakters van werkgever en werknemer. Maar ook andere redenen kunnen bewerkstelligen dat de vergoeding het karakter van een RVU ontbeert. Een dergelijke reden kan overigens niet worden gebruikt als dekmantel om alleen de oude(re) garde binnen een bedrijf te laten afvloeien. In principe vindt er geen RVU-eindheffing plaats bij collectief ontslag wegens reorganisatie, tenzij het gaat om een regeling op grond waarvan alle werknemers van een bepaalde leeftijd (bijvoorbeeld 55, 60 of 62 jaar) de mogelijkheid hebben om met financiële ondersteuning uit te treden en er niet wordt voldaan aan de kwantitatieve toets.

4.32 Op 31 maart 2015 heb ik conclusie genomen in de zaak met nummer 14/06224. Het geschil in cassatie betreft de vraag of de aan belanghebbende toegekende ontslaguitkering tot het belastbaar inkomen dient te worden gerekend voor de heffing IB/PVV 2009. Belanghebbende voerde hiertoe aan de betreffende ontslaguitkering kwalificeerde als regeling voor vervroegde uittreding in de zin van art. 32ba Wet LB 1964, zodat (slechts) eindheffing is verschuldigd van 26%. In de beschouwing heb ik onder meer geschreven:³²

5.1 Van een RVU is op grond van art. 32ba(6) Wet LB 1964 sprake, indien de regeling (nagenoeg) uitsluitend ten doel heeft voorafgaand aan het ingaan van een uitkering ingevolge een pensioenregeling of de AOW te voorzien in uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen en/of de AOW, dan wel tot het aanvullen van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling (...).

5.2 Uit deze bepaling volgt dat de strekking van een regeling doorslaggevend is voor de vraag of een regeling kwalificeert als RVU; deze mag niet zijn het faciliteren van de werknemer bij het voor de pensioneringsdatum beëindigen van diens dienstbetrekking. Hiervan zal sprake zijn indien een werkgever – met het oog op vervroegde uittreding van de werknemer – de overgang naar de pensioen- en of AOW-ingangsdatum vergemakkelijkt door middel van het verschaffen van financiële middelen.

4.33 Van Ruiten heeft in zijn column met de titel 'De RVU-heffing moet worden afgeschaft!' geschreven:³³

Al tijdens de behandeling in de Eerste Kamer begint de zienswijze op de RVU-heffing te kantelen. Van een 'soft exterminator' van VUT-regelingen verschuift de focus naar stamrechten. Ja, zelfs ontslagvergoedingen komen in het vizier, terwijl daar van gefaciliteerd inkomensuitstel in het geheel geen sprake is. In de uitvoeringspraktijk nadien is het bij de RVU-heffing nimmer meer gegaan over VUT-regelingen. De discussie spitst zich steeds toe op de vraag of een ontslagvergoeding onder de heffing zou moeten vallen.

Aldus is de RVU-heffing verworden van een fiscale maatregel ter ontmoediging van vervroegde uittredingsregelingen tot een hinderlijke sta-in-de-weg voor reorganisaties, waarbij de fiscus zichzelf de rol van arbeidsmarktpolitie heeft aangemeten. Gelet op de wetsgeschiedenis kan de juistheid hiervan naar mijn mening ten zeerste worden betwijfeld.

Vorig jaar is de stamrechtvrijstelling uiteindelijk alsnog afgeschaft. VUT-regelingen lopen inmiddels ten einde en zullen niet meer terugkeren. Het doel van de VPL-wetgever is bereikt. De RVU-heffing kan, nee moet, worden afgeschaft!

4.34 Bremmers heeft in het NDFR-commentaar onder meer het volgende over de RVU geschreven:³⁴

6. Definitie en doel 'regeling voor vervroegde uittreding'
(...)

6.2. Doel van de regeling

Art. 32ba, lid 6 maakt een onderscheid tussen twee doelen: enerzijds overbruggen en anderzijds aanvullen. Of van één van beide sprake is, wordt bepaald door een objectieve check van het doel van de regeling of van een deel van de regeling. Met andere woorden het gaat er niet om wat het – subjectieve – doel van de werkgever of werknemer(s) is, dat is namelijk voor de beoordeling niet relevant. (...)

(...)

7. Stamrechten en rechten op eenmalige ontslaguitkeringen

7.1. Algemeen

(...)

De definitie van het begrip 'regelingen voor vervroegde uittreding' is dermate ruim geformuleerd, dat ontslagvergoedingen onder omstandigheden als regeling voor vervroegde uittreding kunnen worden opgevat. Dit artikel heeft niet alleen betrekking op VUT-regelingen oude stijl die op

omslagbasis werden gefinancierd, maar ook op eenmalige ontslaguitkeringen die ten doel hebben werknemers vervroegd te laten uittreden. Belastingheffing zal echter alleen plaatsvinden over die uitkeringen die voorzien in een financiële overbrugging naar de pensioendatum of een aanvulling op het pensioen vormen.

Maatschappelijke opvattingen & recente Kamervragen inzake RVU-heffing

4.35 In een brief aan de staatssecretaris van Financiën heeft ondernemingsorganisatie VNO-NCW gesteld: 'vrijwillige vertrekregelingen voorafgaand aan een mogelijke reorganisatie zijn een voorbeeld van goed werkgeverschap. (...) Deze zijn nu in gevaar door een ten onrechte opgelegde hoge heffing op vrijwillig afvloeiende ouderen. (...) Voorzitter Hans de Boer van VNO-NCW heeft vorige week vrijdag gepleit voor herziening van het beleidsbesluit inzake deze heffing, de pseudo-eindheffing Regeling Vervroegd Uittreden'.³⁵ Naar aanleiding van deze brief en het daarover verschenen artikel 'Werkgevers klagen over 'straf' op sociaal plan' in het Financieel Dagblad van 28 januari 2015, hebben Tweede Kamerleden Heerma en Omtzigt vragen gesteld aan de staatssecretaris van Financiën, die deze bij Brief van 30 april 2015 heeft beantwoord:³⁶

Vraag 4

Deelt u de zorg, geuit vanuit werkgevers én werknemers, dat het risico van een dergelijke heffing kan leiden tot het eerder kiezen voor gedwongen ontslag? Zo nee, waarom niet?

Antwoord 4

In de wet (artikel 32ba van de Wet op de loonbelasting 1964) wordt geen onderscheid gemaakt tussen gedwongen en vrijwillige ontslagen. In beide situaties geldt als voorwaarde dat de RVU-heffing niet in beeld komt als de ontslagronde voldoet aan objectieve criteria zoals het afspiegelingsbeginsel. Deze voorwaarde vloeit voort uit het kabinetsbeleid dat gericht is op de bevordering van de arbeidsparticipatie van ouderen.

Ik merk hierbij nog op dat ik in mijn beleidsbesluit van 18 december 2013, Staatscourant 2013, nr. 35582 (nr. 35 882, V-N 2014/2.12, red.), heb goedgekeurd dat bij een vrijwillige vertrekregeling achteraf mag worden getoetst of sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding en dat daarbij de resultaten van de gedwongen ontslagronde mogen worden meegeteld. Om de werkgever niet af te rekenen op een geringe overschrijding van het aantal oudere werknemers dat hij op grond van het afspiegelingsbeginsel zou mogen ontslaan, heb ik daarbij een doelmatigheidsmarge van 10% toegestaan. Als op basis van het afspiegelingsbeginsel is bepaald dat in de leeftijdscategorie boven de 55 jaar bijvoorbeeld 80 ontslagen zullen vallen, dan kan de werkgever door deze goedkeuring maximaal 8 oudere werknemers meer ontslaan dan de objectieve norm zonder in aanraking te komen met de RVU-heffing. Mijns inziens biedt dit binnen de doelstellingen van de wet voldoende ruimte om vrijwillige ontslagregelingen mogelijk te maken.

Vraag 5

Acht u dit een wenselijk resultaat gezien het feit dat bedrijven dit soort regelingen in het algemeen met vakbonden zijn overeengekomen om zo gedwongen ontslagen te voorkomen? Zo ja, waarom? Zo nee, hoe zou toename van gedwongen ontslag kunnen worden voorkomen?

Vraag 7

Bent u bereid het beleid zo aan te passen dat vrijwillige vertrekregelingen die worden ingegeven door economische omstandigheden en die ten doel hebben gedwongen ontslagen tegen te gaan, vaker vrij te stellen?

Antwoord 5 en 7

Het kabinetsbeleid richt zich op het ontmoedigen van eerder stoppen met werken en het aanmoedigen om mensen van werk naar werk te begeleiden. Om de mogelijkheden om een andere baan te vinden te vergroten, heeft het kabinet in 2013 een sociaal akkoord gesloten, waarbij gekozen is voor een actievere aanpak om werkloosheid te voorkomen en mensen van

werk naar werk te helpen. Dit heeft concreet geleid tot bijvoorbeeld het beschikbaar stellen van middelen voor van-werk-naar-werk-trajecten en het omzetten van de ontslagvergoeding in een transitievergoeding. Het kabinet vindt het binnen het pallet van arbeidsmarktmaatregelen niet wenselijk de RVU-heffing te versoepelen. Hierbij is ook van belang dat de RVU-heffing waarneembaar succesvol is gebleken. Vanaf de invoering van de maatregel in 2006 is de gemiddelde uittredleeftijd gestegen van 61 jaar naar bijna 64 jaar (cijfer 2013).

De ontmoedigende werking van de RVU-heffing heeft hier zonder twijfel aan bijgedragen. Versoepeling van de maatregel zou deze trend naar verwachting weer ombuigen. Dit dient voorkomen te worden.

Bijkomende complicatie van het voorgestelde is dat dit de regeling praktisch onuitvoerbaar maakt, omdat het subjectieve criterium 'die ten doel hebben gedwongen ontslagen tegen te gaan' niet te controleren is voor de Belastingdienst. De kracht van de huidige regeling is dat op basis van objectieve criteria wordt getoetst of de RVU-heffing achterwege kan blijven bij een reorganisatie. Hierdoor wordt willekeur tussen bedrijven voorkomen en is de handhaafbaarheid gewaarborgd.

4.36 Mertens heeft zich kritisch uitgelaten over deze brief:³⁷

Deze Kamervragen gaan over vrijwillige vertrekregelingen in het kader van een sociaal plan. Kort samengevat zegt staatssecretaris Wiebes dat het kabinet het in het arbeidsproces houden van ouderen zó belangrijk vindt dat hij de voorkeur geeft aan het gedwongen ontslaan van jongeren boven het vrijwillig vertrek van ouderen. (...)

Het standpunt berust op een uitleg van art. 32ba, lid 6, Wet LB 1964 die, zacht uitgedrukt, nogal aanvechtbaar is. Van Schendel heeft dit goed verwoord in zijn bijdrage 'De RVU-strafheffing bij bedrijfsreorganisaties', NTFR-B 2014/2. De wet zegt, samengevat, dat een regeling alleen een RVU is als deze voor ten minste 90% ten doel heeft voorafgaand aan het ingaan van het pensioen of de AOW te voorzien in een of meer uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan daarvan (art. 32ba, lid 6, Wet LB 1964). Dat is normaal gesproken niet het doel van een vrijwillige vertrekregeling. Zeker niet als deze open staat voor iedereen, ongeacht leeftijd. Het doel van zo'n regeling is gedwongen ontslagen voorkomen. De opvatting van Financiën berust ook in mijn ogen op een onjuiste lezing van de wet. Misschien is het niet noodzakelijk de Kamer te informeren dat over de van de wet afwijkende uitleg van Financiën ook anders kan worden gedacht. Maar wat bepaald verbazing wekt, is dat bij de beantwoording niet wordt vermeld dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant blijkens diens uitspraak van 19 maart jl., nr. 14/3182 de mening van Financiën niet deelt, zie ook de analyse van Van 't Hof in NTFR 2015/1291).

(...)

4.37 Ook de Redactie van Vakstudie Nieuws laat zich in haar aantekening bij deze brief kritisch uit over de antwoorden van de staatssecretaris van Financiën:³⁸

(...)

In zijn column in onze rubriek UITVERGROOT, V-N 2015/12.0, betoogt Hans van Ruiten dat de RVU-heffing dient te worden afgeschaft, nu de oorspronkelijke doelstelling – beëindiging van de VUT – is gerealiseerd en de stamrechtvrijstelling per 2014 alsnog is verdwenen. In het wetsvoorstel VPL was aanvankelijk voorzien in afschaffing van de stamrechtvrijstelling, maar daar ging de Tweede Kamer destijds niet mee akkoord. Aldus mislukte het plan van de regering voor een flankerende maatregel tegen de kapitaalgedekte stamrechten, naast de RVU-heffing die was ontworpen als middel tegen omslaggefinancierde vervroegde-uittredingsregelingen. Het enkel laten vervallen van de omkeerregel werd voor VUT-regelingen namelijk niet effectief geacht. Na de ingreep van de Tweede Kamer verschoof de focus van de RVU-heffing naar stamrechten en ontslagvergoedingen voor oudere werknemers.

Door deze evolutie in de uitvoeringspraktijk is de RVU-heffing een obstakel geworden bij reorganisaties. Vooral werkgevers in sectoren waar het economisch herstel nog niet echt wil vlotten, hebben hier last van. Door de dreiging van een grote extra kostenpost wordt afgezien van

een vrijwilligers- of plaatsmakersregeling. Dit kan er toe leiden dat, noodgedwongen, afscheid wordt genomen van jongere medewerkers, die men over enkele jaren nodig heeft, als de oudere werknemers – die nu niet mogen plaatsmaken – met pensioen gaan.

De staatssecretaris claimt dat de RVU-regeling 'waarneembaar succesvol is gebleken', omdat de gemiddelde uittreedleeftijd sinds 2006 is gestegen van 61 jaar naar bijna 64 jaar. Volgens ons is dit laatste het gevolg van de afschaffing van VUT- en prepensioenregelingen en de verhoging van de pensioen(richt)leeftijd per 1 januari 2006 van 60 jaar naar 65 jaar (art. 18a lid 6 LB). Dat de RVU-heffing daar een betekenisvolle rol in zou hebben gespeeld, komt ons nogal pretentief voor.

Conclusie van de antwoorden van de staatssecretaris is dat we verder moeten met de RVU-heffing. Daar waar deze heffing dreigt bij het opstellen van een sociaal plan zou, gek genoeg, de oplossing kunnen worden gevonden in prepensioen. Dat leidt weliswaar tot onmiddellijke belastingheffing over deze vertrekregeling (waarna een 'nettopensioen' resteert), maar dat is bij een stamrecht of ontslagvergoeding niet anders. Prepensioen is echter een pensioen als bedoeld in de Pensioenwet en valt daarmee buiten het bereik van de RVU-heffing (art. 32ba lid 6 Wet LB 1964). Het illustreert dat de RVU-heffing een serieuze herbezinning behoeft. De antwoorden van de staatssecretaris stellen daarom teleur.

5 Beoordeling van het middel

- 5.1 Het geschil in cassatie betreft de vraag of de Regeling kwalificeert als een RVU in de zin van artikel 32ba, zesde lid, van de Wet LB 1964. Belanghebbende voert als middel aan dat het oordeel van de Rechtbank dat de Regeling heeft te gelden als een RVU blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting en niet in stand kan blijven.
- 5.2 In het eerste middelonderdeel betoogt belanghebbende kort samengevat dat de Rechtbank op grond van het Besluit van 8 december 2005³⁹, in het bijzonder de daarin uiteengezette kwalitatieve benadering ter vaststelling of sprake is van een RVU, niet tot het oordeel had kunnen komen dat de Regeling een aan eindheffing te onderwerpen RVU is als bedoeld in art. 32ba, lid 6, van de Wet LB 1964.
- 5.3 In de kwalitatieve benadering als uiteengezet in het Besluit van 8 december 2005⁴⁰ staan, aldus belanghebbende, het doel en de intentie van de regeling bij toekenning voorop, en is de (latere) uitwerking daarvan niet relevant. Een regeling die financieel gezien als VUT-regeling uitpakt dient, aldus belanghebbende, op grond van dit Besluit niet aan de pseudo-eindheffing te worden onderworpen indien de Regeling niet om die reden is toegekend.
- 5.4 Het Besluit⁴¹ bepaalt: 'Er is sprake van vervroegde uittreding indien een ontslaguitkering wordt gegeven met het oog op de mogelijkheid om eerder te stoppen met werken. Een andere reden om een werknemer te ontslaan is bijvoorbeeld een reorganisatie of een individueel ontslag dat eveneens niet leeftijdgerelateerd is. Als het ontslag niet is gericht op het ontslaan van oudere werknemers is - onder de hierna beschreven omstandigheden - nooit sprake van eindheffing, noch op het moment van toekenning, noch op een ander moment.' Een van de omstandigheden die de staatssecretaris van Financiën beschrijft, betreft de situatie van (collectief) ontslag wegens reorganisatie. Hij schrijft: 'Het gaat erom dat de reorganisatie plaatsvindt met het oog op de vermindering van het personeelsbestand op basis van objectieve criteria (zoals het lifo-systeem of het afspiegelingsbeginsel) waarbij niet de intentie bestaat ouderen met het oog op vervroegd uittreden te ontslaan.'
- 5.5 Mertens schrijft dat op grond van het Besluit dient te worden getoetst of er sprake is van een

echte reorganisatie en dat 'een manier om dat te toetsen is na te gaan of de arbeidsrechtelijke normen zijn nageleefd'.⁴² Van 't Hof schrijft dat uit het Besluit geconcludeerd kan worden dat 'zolang er een andere reden aan een ontslag ten grondslag ligt dan een werknemer de gelegenheid te bieden eerder te stoppen met werken, art. 32aa van de Wet LB 1964 buiten toepassing blijft'.⁴³ Ik meen echter dat de tekst van het Besluit geen andere uitleg toelaat dan dat de staatssecretaris van Financiën de voorwaarde stelt dat het om een reorganisatie op basis van objectieve criteria gaat. Het Besluit biedt belanghebbende niet de mogelijkheid om onder de RVU-heffing uit te komen door op andere wijze aannemelijk te maken dat het gaat om een 'echte' reorganisatie.⁴⁴

- 5.6 Belanghebbende stelt dat de door de Rechtbank vastgestelde feiten geen andere conclusie toelaten dan dat de Regeling niet geacht kan worden gericht te zijn op het ontslag van oudere werknemers. In plaats daarvan volgt, aldus belanghebbende, uit de vaststelling van de Rechtbank dat, onder de bijzondere omstandigheden van het geval, bij de Regeling sprake is van een "(...) reorganisatie die plaatsvindt met het oog op de vermindering van het personeelsbestand op basis van objectieve criteria".⁴⁵
- 5.7 Met objectieve criteria worden naar ik meen in dit verband bedoeld 'niet-leeftijdgerelateerde criteria' of 'criteria in overeenstemming met arbeidsrechtelijk aanvaardbare beginselen'⁴⁶.
- 5.8 Of de Regeling aan die objectieve criteria voldoet, dient mijns inziens vastgesteld te worden aan de hand van de waarneembare eigenschappen van de Regeling en niet, zoals belanghebbende kennelijk voorstaat,⁴⁷ uit de vaststelling van de Rechtbank dat belanghebbende genoodzaakt was onderhavige Regeling in te voeren.⁴⁸ In casu blijkt uit de waarneembare eigenschappen van de Regeling dat deze alleen openstaat voor 57+-ers.⁴⁹ Van een reorganisatie op basis van objectieve criteria in de zin van 'niet-leeftijdgerelateerde criteria' of 'criteria in overeenstemming met arbeidsrechtelijk aanvaardbare beginselen' is dan geen sprake. Het beroep van belanghebbende op het Besluit van 8 december 2005 kan hem dus niet baten.
- 5.9 Belanghebbende voert ten aanzien van dit middelonderdeel als klacht aan: 'Anders dan de Rechtbank van oordeel lijkt te zijn, is niet iedere regeling voor vervroegde uittreding (hierna: VUT-regeling) een RVU waarop de pseudo-eindheffing van artikel 32ba van de Wet van toepassing is.' Ik meen dat deze klacht op onjuiste lezing van de uitspraak van de Rechtbank berust. De Rechtbank heeft, in overeenstemming met HR BNB 2012/310⁵⁰, de Regeling getoetst aan de tekst van artikel 32ba, zesde lid, van de Wet LB 1964.⁵¹
- 5.10 Het eerste middelonderdeel faalt in zoverre.
- 5.11 Belanghebbende voert bij het eerste middelonderdeel nog enkele andere klachten aan, die ik zal behandelen bij middelonderdeel drie.
- 5.12 In het tweede middelonderdeel komt belanghebbende op tegen de overweging van de Rechtbank dat zij op grond van HR BNB 2012/310⁵² niet anders kan oordelen dan dat er sprake is van een RVU in de zin van art. 32ba, lid 6, van de Wet LB 1964.
- 5.13 In HR BNB 2012/310⁵³ heeft de Hoge Raad overwogen dat in art. 32aa (huidig art. 32ba), lid 6 van de Wet LB 1964 is opgenomen wat onder een RVU moet worden verstaan en dat de door de A-G '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, (...) in deze definitiebepaling niet genoemd' worden. Uit de door de A-G weergegeven parlementaire geschiedenis volgt, aldus de Hoge Raad, 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.' De Hoge Raad vervolgt: '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.'

- 5.14 Belanghebbende voert aan dat HR BNB 2012/310 relevantie mist, omdat in die zaak als vaststaand feit moest worden aangenomen dat de VUT als RVU moest worden aangemerkt, terwijl in casu juist in geschil is of de regeling moet worden aangemerkt als RVU.⁵⁴
- 5.15 Dit verschil tussen HR BNB 2012/310 en onderhavige zaak is echter niet van invloed op de door de Hoge Raad uiteengezette uitgangspunten – de toetsing van de Regeling aan de wettelijke definitie en de afwijzing van het door de AG ingenomen uitgangspunt dat geen sprake is van een RVU indien het ontslag het gevolg is van een reorganisatie⁵⁵ –, maar op de bewijslastverdeling. Overeenkomstig het arrest en het Besluit van 8 december 2005⁵⁶ wordt de bewijslast opgelegd aan de inspecteur indien in geschil is of sprake is van een RVU in de zin van (toenmalig) art. 32aa, lid 6 van de Wet LB 1964. In casu is noch de vaststelling van de feiten, noch de bewijslastverdeling in geschil.
- 5.16 Voor zover belanghebbende in het tweede middelonderdeel met een motiveringsklacht een rechtsoordeel tracht aan te tasten, merk ik op dat een onjuiste redenering betreffende een rechtsvraag niet kan leiden tot cassatie; de Hoge Raad kan die (eventuele) onjuistheid zelf herstellen.
- 5.17 Het tweede middelonderdeel faalt.
- 5.18 In het derde middelonderdeel komt belanghebbende op tegen de overweging van de Rechtbank in r.o. 4.3 dat niet 'het doel en de intentie van belanghebbende bij invoering van de regeling' van belang zijn, maar dat bepalend is 'de uitwerking van de regeling'.
- 5.19 Nu niet aan de voorwaarden van het Besluit van 8 december 2005 (zie 5.6 en 5.7) is voldaan, wordt in dit middelonderdeel de Regeling aan de tekst van de Wet LB 1964 getoetst. De definitie van een regeling voor vervroegde uittreding is wettelijk vastgesteld in artikel 32ba, lid 6, van de Wet LB 1964.⁵⁷ Daarin is bepaald dat onder een RVU wordt verstaan 'een regeling die (...) uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft (...) te voorzien in (...) uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen (...)'
- 5.20 De vraag komt op wat de betekenis is van de zinsnede 'ten doel heeft'. Heeft de zinsnede betrekking op het geobjectiveerde doel, af te leiden uit de waarneembare eigenschappen van een regeling, of op het subjectieve doel, het oogmerk dat de inhoudingsplichtige heeft met een regeling?
- 5.21 Het grammaticale onderwerp van de zin wordt gevormd door de zinsnede 'een regeling (...)'. Volgens de tekst moet aldus getoetst worden of 'een regeling (...) ten doel heeft te voorzien in 'uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen (...)'. Dit impliceert een geobjectiveerde toets aan de waarneembare eigenschappen van de regeling.⁵⁸ Het feit dat, zoals belanghebbende opmerkt, de zinsnede "ten doel heeft" eenvoudig weggelaten kan worden, maakt dit niet anders.
- 5.22 Ook de toetssteen, het voorzien in 'uitkeringen of verstrekkingen (...)', impliceert mijns inziens een objectiveerde toets. Een inhoudingsplichtige heeft naar het mij voorkomt heel andere subjectieve doelen met een dergelijke regeling dan het voorzien in 'uitkeringen of verstrekkingen (...)'. Bijvoorbeeld het laten afvloeien van minder goed functionerend en/of duur personeel, het nakomen van de arbeidsovereenkomst, verjeugdiging van het personeelsbestand of reorganisatie.
- 5.23 Bovendien merk ik op dat de geobjectiveerde toets in de wetsgeschiedenis wordt genoemd:⁵⁹ 'Wanneer de feitelijke doelstelling van die uitkeringen toch valt onder artikel 32aa - dat wil zeggen dat je voorziet in een uitkering voordat AOW of pensioen ingaan - dan zal er ook een eindheffing

bij de werkgever plaatsvinden.’

- 5.24 Belanghebbende voert als klacht aan dat een dergelijke uitleg van de Wet LB 1964 geen recht doet aan het doel en de strekking daarvan.⁶⁰Het doel en de strekking van de wet zoals deze naar voren komen in de wetsgeschiedenis, zijn naar het mij voorkomt het zo onaantrekkelijk maken van VUT-regelingen dat zij niet meer voorkomen. Daarmee moet tegengegaan worden dat oudere werknemers eerder stoppen met werken. Aldus is de geobjectiveerde toets mijns inziens niet in strijd met het doel en de strekking van de Wet LB 1964.⁶¹Met de Regeling wordt juist gestimuleerd dat oudere werknemers voor de pensioendatum stoppen met werken.
- 5.25 Het komt mij bovendien voor dat belanghebbendes stelling dat artikel 32ba van de Wet LB 1964 een keuzemogelijkheid veronderstelt door middel waarvan het gedrag van de werkgever kan worden beïnvloed⁶², ongegrond is. Het gaat blijkens de wetsgeschiedenis om de vraag of de ontslagvergoeding voldoet aan de definitie van artikel 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964.⁶³
- 5.26 In de wetsgeschiedenis wordt echter ook gesuggereerd dat de werkgeversintentie van belang is bij vaststelling of een regeling onder de definitie van artikel 32ba van de Wet LB 1964 valt. Zo heeft de toenmalig staatssecretaris van Financiën gezegd: “Als de inspecteur vaststelt dat het een eenmalige geste is om het personeelsbestand te verjongen en daarbij de facto iedereen met de VUT te laten gaan, is er sprake van omzeiling. Als u echter zegt dat dit niet de intentie was die erachter zat, is het een ander verhaal. Ik wil het aan de inspecteur overlaten om dat feitencomplex te beoordelen.”⁶⁴En: “Het gaat om de feitelijke intentie op het moment dat het stamrecht wordt gevestigd.”⁶⁵ Daaruit volgt mijn inziens echter niet dat indien het oogmerk van een regeling een reorganisatie is, er (in beginsel) geen sprake is van een RVU, zoals de Hoge Raad ook in HR BNB 2012/310⁶⁶ heeft overwogen.
- 5.27 Belanghebbende voert daarnaast als klacht aan dat, kort gezegd, hier vaststaat dat geen sprake is van een schijnconstructie of vermomde VUT-regeling en derhalve de Inspecteur er niet in is geslaagd het bewijs te leveren dat er sprake is van een vermomde RVU. Ik merk ten aanzien van deze klacht ten eerste op dat ‘een RVU een aanzienlijk ruimer begrip is dan de VUT’.⁶⁷
- 5.28 Ten tweede meen ik dat de Inspecteur pas de gereede partij is het bewijs te leveren dat er sprake is van een schijnconstructie, indien uit een objectieve toets van het doel van de Regeling, zoals zich dat manifesteert in de waarneembare eigenschappen van de Regeling, niet direct volgt dat er sprake is van een RVU in de zin van artikel 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964. Hier volgt direct uit de waarneembare eigenschappen van de Regeling dat er sprake is van een RVU. Dan hoeft de Inspecteur niet (nogmaals) te bewijzen dat als gevolg van de Regeling een verjonging van het personeelsbestand plaatsvindt. Het is in die situatie op grond van de normale regels omtrent bewijslastverdeling aan de belanghebbende eventuele verzachtende omstandigheden aan te voeren. De klacht faalt.
- 5.29 Het derde middelonderdeel, gericht tegen de overweging van de Rechtbank in r.o. 4.3 dat niet ‘het doel en de intentie van belanghebbende bij invoering van de regeling’ van belang zijn, maar dat bepalend is ‘de uitwerking van de regeling’, faalt.
- 5.30 In de wet, wetsgeschiedenis en het Besluit van 8 december 2005⁶⁸ zijn te weinig aanknopingspunten om een toets aan te leggen waarin het doel en de intentie van de inhoudingsplichtige getoetst worden. Naar het mij voorkomt dient een objectieve toets van het doel van de Regeling zoals zich dat manifesteert in de waarneembare eigenschappen van de Regeling plaats te vinden.⁶⁹
- 5.31 Of het tijd wordt de regeling te wijzigen, is niet ter beoordeling van de rechter.
- 5.32 Het middel faalt in al zijn onderdelen.

6 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ Inspecteur van de Belastingdienst/ [P] .

² Rb. Zeeland-West-Brabant 22 januari 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:494, *V-N* 2015/16.3.3, *PJ* 2015/62 met noot Schouten.

³ Zie art. 28, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁴ Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling, *Stb.* 2005, 115.

⁵ Tot en met 31-12-2008 was dit artikel 32aa van de Wet. Door *Stb.* 2008, 547 is dit artikel vernummerd tot 32ba.

⁶ *BNB* 2012/310, onder 2.

⁷ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 760, nr. 3 p. 9 (MvT).

⁸ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 760, nr. 3, p. 30-32 (MvT).

⁹ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 760, nr. 3 p. 5 (MvT).

¹⁰ *Handelingen I* 2004/2005, 29 760, nr. D, p. 15-272.

¹¹ *Handelingen I* 2004/2005, 29 760, nr. D, p. 15-730.

¹² *Handelingen I* 2004/2005, 29 760, nr. D, p. 15-730.

¹³ *Handelingen I* 2004/2005, 29 760, nr. D, p. 15-730.

¹⁴ *Handelingen I* 2004/2005, 29 760, nr. D, p. 15-730.

¹⁵ *Handelingen I* 2004/2005, 29 760, nr. D, p. 15-730.

¹⁶ *Handelingen I* 2004/2005, 29 760, nr. D, p. 15-731.

¹⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën 8 juni 2005, nr. DGB2005/3620M, *V-N* 2005/29.16.

¹⁸ J.P. van 't Hof, Art. 32aa Wet LB 1964: ontslagvergoedingen, non-activiteitsregelingen en de RVU, alles nu duidelijk?, *WFR* 2006/680.

¹⁹ *Kamerstukken II* 2005/06, 30 109, nr. 13, p. 13-14 en 16.

²⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën 8 december 2005, DGB2005/6722M, *Stcrt.* 2006, 9, *BNB* 2006/118.

- ²¹ Parket bij de Hoge Raad, ECLI:NL:PHR:2012:BU8935, nr. 11/04002.
- ²² Rb. Leeuwarden 12 april 2011, nr. AWB 07/1956, ECLI:NL:RBLEE:2011:BQ5541, NTFR 2011/1540 met commentaar Kastelein.
- ²³ Besluit Staatssecretaris van Financiën 8 december 2005, DGB2005/6722M, *Stcrt.* 2006, 9, *BNB* 2006/118, zie onderdeel 4.20.
- ²⁴ HR 15 juni 2012, nr. 11/04002, ECLI:NL:HR:2012:BU8935, na conclusie A-G Van Ballegooijen, *BNB* 2012/310 met noot Mertens, *V-N* 2012/31.20 met aantekening van de redactie, *NTFR* 2012/1484 met commentaar Van Mulbregt.
- ²⁵ *BNB* 2012/310.
- ²⁶ Voetnoot in origineel: Roos spreekt zelfs over een uitbreiding van de rechtsstrijd, een onjuiste weergave en interpretatie van de feiten en zelfs het toevoegen van feiten die niet uit de uitspraak van de Rechtbank blijken (L.J. Roos, 'Een opmerkelijke cassatievordering', *WFR* 2012/443). Dat gaat mij wel erg ver. Maar dat de A-G zich aan het risico van dergelijke kritiek blootstelde door een kwestie die niet in geschil was aan te kaarten, is denk ik wel het geval.
- ²⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 19 februari 2015, nr. AWB 14/3182, ECLI:NL:RBZWB:2015:978, *V-N* 2015/21.3.3, *FutD* 2015-0797.
- ²⁸ J.P. van 't Hof, *RVU en reorganisaties, het gaat niet samen ...*, *NTFR* 2015/1291.
- ²⁹ Th.J.M. van Schendel, *De RVU-strafheffing bij bedrijfsreorganisaties, deel II*, *WFR* 2015/650.
- ³⁰ J.P. van 't Hof, 'Art. 32aa Wet LB 1964: ontslagvergoedingen, non-activiteitsregelingen en de RVU, alles nu duidelijk?', *WFR* 2006/680.
- ³¹ A. Jonker en N.A. Huisman, 'De ontslagvergoeding in de schijnwerpers', *WFR* 2010/406.
- ³² HR 10 juli 2015, nr. 14/06224, ECLI:NL:HR:2015:1811, *BNB* 2015/172, *V-N* 2015/23.10, *V-N* 2015/34.11, *FutD* 2015-1694. De conclusie is gepubliceerd onder nummer ECLI:NL:PHR:2015:400. De Hoge Raad heeft het beroep in cassatie zonder nadere motivering ongegrond verklaard (art. 81 van de Wet op de rechterlijke organisatie).
- ³³ J.C.A. van Ruiten, *De RVU-heffing moet worden afgeschaft!*, *V-N* 2015/12.0.
- ³⁴ R.E.H.M. Bremmers, *NDFR commentaar bij art. 32ba Wet LB 1964 (bijgewerkt tot 15 augustus 2015)*.
- ³⁵ www.vno-ncw.nl/Publicaties/Nieuws/Pages/Vrijwillige_vertrekregelingen_niet_treffen_met_hoge_heffing_2994.aspx?source=%2fpublicaties%2fNieuws%2fPages%2fdefault.aspx#.VRO-2ZLFgWTo
- ³⁶ Brief Staatssecretaris van Financiën van 30 april 2015, nr. DGB/2015 549 U en DGB/2015/1200 U, *V-N* 2015/23.12, *NTFR* 2015/1475. In de Brief zijn tevens de antwoorden op de vragen over dezelfde problematiek van Tweede-Kamerlid Bashir opgenomen.
- ³⁷ *NTFR* 2015/1475.
- ³⁸ *V-N* 2015/23.12.
- ³⁹ Zie onderdeel 4.20.
- ⁴⁰ Zie onderdeel 4.20.
- ⁴¹ Zie onderdeel 4.20.
- ⁴² Zie onderdeel 4.24.
- ⁴³ Zie onderdeel 4.31.
- ⁴⁴ Vgl. onderdelen 4.22 en 4.32.
- ⁴⁵ Zie het beroepschrift in cassatie van belanghebbende, de toelichting bij middelonderdeel 1.
- ⁴⁶ Zie onderdeel 4.22, onder 4.11 en 4.24, onder 11.
- ⁴⁷ Zie het beroepschrift in cassatie van belanghebbende, de toelichting bij middelonderdeel 1. Zie tevens 4.29 en 4.30.
- ⁴⁸ Zie de uitspraak van de Rechtbank in onderdeel 2.2, r.o. 4.3.
- ⁴⁹ Zie onderdeel 2.1, r.o. 2.2.

- ⁵⁰ Zie onderdeel 4.23.
- ⁵¹ Zie onderdeel 2.2, r.o. 4.3.
- ⁵² Zie onderdeel 4.23. r.o. 3.3.3.
- ⁵³ Zie onderdeel 4.23, r.o. 3.3.3.
- ⁵⁴ Zie het beroepschrift in cassatie van belanghebbende, de toelichting bij middelonderdeel 2.
- ⁵⁵ Zie onderdeel 4.23, r.o. 3.3.2 en 3.3.3.
- ⁵⁶ Zie onderdeel 4.20, onder 2.
- ⁵⁷ Zie onderdeel 4.2.
- ⁵⁸ Vgl. onderdelen 4.31 en 4.34.
- ⁵⁹ Zie onderdeel 4.8.
- ⁶⁰ Zie de conclusie van repliek van belanghebbende.
- ⁶¹ Zie onderdelen 4.6, 4.7 en 4.19. Vgl. 4.29.
- ⁶² Zie de conclusie van repliek van belanghebbende.
- ⁶³ Zie onderdelen 4.10 en 4.12.
- ⁶⁴ Zie onderdeel 4.14.
- ⁶⁵ Zie onderdeel 4.8.
- ⁶⁶ Zie onderdeel 4.23.
- ⁶⁷ Zie onderdeel 4.25. Vgl. 4.2 en 4.4. Zie tevens 4.5, 4.17.
- ⁶⁸ Zie onderdeel 4.20.
- ⁶⁹ Vgl. 4.26, r.o. 4.6.
-