Terugwerkende kracht crisisheffing mag van de Hoge Raad

03-02-2016 | Door drs. Bart Jimmink
werkzaam bij Meijburg & Co

In de loop van 2012 werd een nieuwe heffing opgelegd aan werkgevers: de crisisheffing. Deze werd in 2013 geheven naar een tarief van 16% over het loon, voor zover dat in 2012 hoger was dan € 150.000. Doordat de regeling pas in de loop van 2012 tot stand kwam (in samenhang met het 'Kunduz-akkoord'), was in feite sprake van terugwerkende kracht: het hele inkomen uit 2012 werd meegeteld voor deze heffing, dus ook voor zover dat was betaald vóór de invoering van de crisisheffing. Een groot aantal bedrijven dat te maken kreeg met deze heffing heeft hiertegen bezwaar gemaakt. Een aantal zaken heeft inmiddels geleid tot fiscale procedures. Op 29 januari jl. heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen in deze zaken.

Systematiek van de crisisheffing

Op grond van artikel 32bd werd een heffing opgelegd aan de werkgever die niet kon worden verhaald op de werknemer (pseudo-eindheffing). De crisisheffing werd in 2013 en 2014 geheven naar een tarief van 16% over het loon, voor zover dat in 2012, respectievelijk in 2013 hoger was dan € 150.000.

De crisisheffing vond zijn oorsprong in het Stabiliteitsprogramma, dat op 26 april 2012 werd gesloten door de "Kunduz-coalitie". De regeling werd in de loop van 2012 ingevoerd.

In de reactie op de CPB cijfers die Minister Dijsselbloem op 1 maart 2013 aan de Tweede Kamer stuurde werd een jaar later aangekondigd dat de werkgeversheffing op hoge inkomens (de crisisheffing) eenmalig zou worden gecontinueerd. Vervolgens werden kabinet en sociale partners het op 11 april 2013 echter eens over een mix van maatregelen om economisch herstel op korte termijn te stimuleren en de arbeidsmarkt aan te passen aan de wensen en eisen van de 21e eeuw (het Sociaal Akkoord).

Hierin werd onder meer afgesproken dat het kabinet af zou zien van het '1 maart pakket'. Uiteindelijk werd later in 2013 alsnog besloten de crisisheffing een jaar te verlengen.

De overeenkomst tussen beide jaren was dat de regeling pas in de loop van het jaar werd ingevoerd, terwijl de grondslag voor de heffing over het gehele kalenderjaar werd bepaald. Zodoende had de regeling feitelijk terugwerkende kracht. Het zou bijvoorbeeld denkbaar zijn dat iemand in januari 2012 een hoge bonus of een gouden handdruk ontving (van bijvoorbeeld € 250.000). Als hij vervolgens per 1 februari 2012 uit dienst was getreden, zou zijn werkgever in de loop van 2012 te horen hebben gekregen dat er een nieuwe wet werd ingevoerd, op grond waarvan deze aan het einde van 2012 16% loonbelasting zou moeten afdragen over het verschil tussen € 250.000 en € 150.000. Ook in andere gevallen was het heel goed denkbaar dat crisisheffing verschuldigd werd over salaris dat al was betaald voordat de wetgeving werd ingevoerd (of zelfs voorgesteld), of dat dat salaris in ieder geval meetelde voor de vraag of een werknemer meer dan € 150.000 had verdiend in 2012 of 2013.

Tegen deze terugwerkende kracht is door veel belastingplichtigen bezwaar gemaakt, waarbij werd betoogd dat de crisisheffing in strijd kwam met het systeem van de loonbelasting en met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM). In dit laatste artikel is het recht op het ongestoord genot van eigendom opgenomen.

Uitspraken rechtbanken en gerechtshoven

De uitspraken rechtbanken en gerechtshoven in deze zaken gaven een enigszins wisselend beeld, maar leidden voornamelijk tot de conclusie dat de crisisheffing wel was toegestaan. Alleen rechtbank Noord-Holland besliste dat de crisisheffing 2013 en 2014 in het algemeen niet in strijd kwam met bepalingen in de Wet op de loonbelasting 1964 of artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

De rechtbank oordeelde vervolgens echter dat voor zover incidentele betalingen die vóór 26 april 2012 (crisisheffing 2013) of vóór 1 maart 2013 (crisisheffing 2014) zijn gedaan boven de € 150.000 uitkomen, deze buiten de berekening van de crisisheffing moeten blijven. Op het moment van betaling van die beloningen was tenslotte niet te voorzien dat daarover (extra) belasting zou moeten worden betaald.

Conclusie van de Advocaat-Generaal

Op 18 juni 2015 heeft A-G Wattel conclusie genomen in een procedure voor de Hoge Raad die betrekking had op de crisisheffing 2013. De A-G concludeerde dat, anders dan wat de staatssecretaris betoogde, er wel degelijk sprake was van (vergaande) terugwerkende kracht. Omdat die terugwerkende kracht niet gerechtvaardigd kon worden (er was volgens de A-G geen risico op misbruik), was er in feite slecht een budgettair belang voor de terugwerkende kracht. De terugwerkende kracht was volgens de A-G zeer vergaand. De bijdrage van de crisisheffing over de periode vóór voorzienbaarheidsdatum (25 mei 2012) aan het doel het begrotingstekort terug te brengen was heel klein. Daarbij vergeleken was er een zeer substantiele 'impact' van de terugwerkende kracht op de financiële en contractuele posities van de belanghebbenden. Daarom meende de A-G dat de belangenafweging uit balans was. Hij concludeerde daarom dat in strijd werd gekomen met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en dat de terugwerkende kracht zodoende ongedaan zou moeten worden gemaakt.

Op 17 november 2015 heeft de A-G een tweede conclusie genomen, ditmaal met betrekking tot de crisisheffing 2014. Hij wijst hierin op enkele verschillen tussen de crisisheffing in 2013 en 2014, namelijk dat
(i) bij de eerste crisisheffing de terugwerkende kracht nog wel ter sprake is gebracht door de Eerste Kamer, maar door de regering is ontkend, terwijl de terugwerkende kracht van de tweede crisisheffing door de (mede)wetgever geheel is genegeerd,
(ii) dat de terugwerkende kracht van de verlenging niet slechts in strijd kwam met de aankondiging van regering dat de heffing niet verlengd zou worden, en
(iii) de datum vanaf wanneer de heffing wel voorzienbaar was voor belastingplichtigen bij de tweede crisisheffing nog later lag (17 september) dan die van de eerste eenmalige crisisheffing (25 mei).

In beide gevallen concludeert de A-G dat de terugwerkende kracht ongedaan gemaakt moet worden door niet te heffen over het loon dat vóór de aankondiging van de regeling de € 150.000 overschreed. Er zou dus wel kunnen worden geheven over het loondeel boven € 150.000 voor zover dat na 25 mei 2012, respectievelijk 17 september 2013 werd genoten.

Arrest van de Hoge Raad van 29 januari 2016

Op 29 januari 2016 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over de crisisheffing 2013 en 2014. De Hoge Raad overweegt met betrekking tot het standpunt van belanghebbende dat de crisisheffing in strijd is met de wet, dat artikel 32bd, lid 1, van de Wet op de loonbelasting 1964, juist bepaalt dat de crisisheffing wordt geheven "in afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet bepaalde". De wetgever is dus bewust afgeweken van het wettelijke systeem en dat is volgens de Hoge Raad toegestaan, omdat er geen regel is die dat verhindert.

Er is evenmin sprake van verboden discriminatie tussen werknemers die een hoger loon genoten dan € 150.000 en andere personen, omdat niet die werknemers, maar werkgevers juist werden getroffen door de crisisheffing.

Tenslotte gaat de Hoge Raad in op het standpunt dat de crisisheffing in strijd is met het recht op ongestoord genot van eigendom, zoals bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. De Hoge Raad overweegt dat belastingen altijd een inbreuk maken op het ongestoorde genot van eigendom, maar dat dat in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM expliciet is toegestaan, mits dit 'lawful' gebeurt, een 'legitimate aim' moet dienen en een 'fair balance' tussen de belangen van het betrokken individu en het algemene belang wordt gerespecteerd. De Hoge Raad vindt dat inhoudingsplichtigen tot de eerste aankondiging van de crisisheffing in goed vertrouwen ervan uit mochten gaan dat zij ter zake van het loon dat door hun werknemers in die periode genoten werd, niet zwaarder zouden worden belast dan volgde uit de destijds geldende wetgeving. In zoverre heeft de invoering van de crisisheffing volgens de Hoge Raad gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken inhoudingsplichtigen geschaad.

Desalniettemin oordeelt de Hoge Raad dat de ernstige aard van de begrotingsproblemen ten tijde van de invoering en de noodzaak om te komen tot een eenvoudige, goed uitvoerbare regeling, meebrengen dat er voldoende specifieke en dwingende redenen aanwezig waren om te komen tot de invoering van de crisisheffing. Ook voor zover werd geheven over loon dat werd genoten vóór de eerste aankondiging van de regeling. Een en ander leidt tot het oordeel dat de crisisheffing op het niveau van de regelgeving niet wegens strijd met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM geheel of gedeeltelijk buiten toepassing zou moeten blijven.

Slot

Uit dit arrest blijkt dat de Hoge Raad de wetgever een heel ruime beoordelingsmarge toekent bij het invoeren van nieuwe wet- en regelgeving. Zelfs deze regeling die met terugwerkende kracht werd ingevoerd, hetgeen door velen als onrechtvaardig werd beschouwd en wat door A-G Wattel in scherpe bewoordingen is afgekeurd, beweegt de Hoge Raad niet om te beslissen dat hiermee in strijd wordt gekomen met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

Deze conclusie heeft ook betekenis over andere thans lopende procedures, waarin wordt betoogd dat een ongerechtvaardigde inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom is gemaakt. De kans dat de Hoge Raad bijvoorbeeld de verhuurdersheffing of de hoogte van het forfaitaire rendement in box 3 als onrechtmatig zal beoordelen is hiermee ook veel kleiner geworden.

De laatst overgebleven mogelijkheid voor belastingplichtigen om te betogen dat artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM de toepassing van de crisisheffing (althans de terugwerkende kracht daarvan) verhindert, is door middel van het indienen van een klacht bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM). Het is nog niet bekend of dat ook zal gaan gebeuren.