

Nogmaals de crisisheffing-arresten: enkele nadere observaties



In de crisisheffing-arresten van 29 januari 2016 heeft de Hoge Raad de op werkgevers drukkende crisisheffing die van toepassing was in de jaren 2013 en 2014 rechtmatig bevonden. Hoewel over dit oordeel van de Hoge Raad inmiddels al veel is geschreven, valt over de crisisheffing-arresten nog meer op te merken. In deze bijdrage wordt dit nader toegelicht.

1. Inleiding

Er is veel te doen geweest over de in de jaren 2013 en 2014 op werkgevers drukkende crisisheffing van 16% voor zover aan werknemers loon werd uitbetaald van meer dan € 150.000.¹ De rechtmatigheid van de crisisheffing is door werkgevers bij de belastingrechter aangevochten. Daarbij hebben zij onder meer een beroep gedaan op het discriminatieverbod dat is opgenomen in art. 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, art. 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) en art. 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM, en op het eigendomsrecht van art. 1 EP (bij het EVRM).² Op 29 januari 2016 heeft de Hoge Raad in twee arresten echter geen verdragsschending aangenomen.³ De meeste lagere belastingrechters waren eerder tot hetzelfde oordeel gekomen.⁴

Over het oordeel van de Hoge Raad dat de crisisheffing niet in strijd is met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod en het verdragsrechtelijke eigendomsrecht is inmiddels al veel geschreven. In de literatuur heeft het oordeel van de Hoge Raad tot veel kritiek geleid. Een aantal auteurs heeft kort gezegd betoogd dat de Hoge Raad een onvolledige en onjuiste afweging heeft gemaakt.⁵ Volgens andere auteurs had de Hoge Raad zijn oordeel beter moeten motiveren.⁶ Daargelaten dat het Europees Hof voor de Rechten van de

Mens (hierna: EHRM) zich waarschijnlijk zal gaan uitlaten over de rechtmatigheid van de crisisheffing, is naar mijn mening echter nog niet alles over de crisisheffing-arresten van 29 januari 2016 gezegd, maar valt over deze arresten nog meer op te merken.

Zoals hierna verder wordt toegelicht, kan de wijze waarop de Hoge Raad de crisisheffing aan het eigendomsrecht van art. 1 EP (bij het EVRM) heeft getoetst in het licht van zijn eerdere rechtspraak vernieuwend worden genoemd. Die nieuwe toetsingswijze roept bovendien twijfel op over de juistheid van de wijze waarop de Hoge Raad in zijn arrest van 20 juni 2014 de met de crisisheffing vergelijkbare werkgeversheffing over excessieve vertrekvergoedingen heeft getoetst aan het verdragsrechtelijke eigendomsrecht.⁷ Daarnaast bevestigen de crisisheffing-arresten dat belastingplichtigen gerechtvaardigde verwachtingen kunnen hebben. Alvorens dit nader wordt toegelicht, is het goed om eerst het oordeel van de Hoge Raad nog kort weer te geven voor zover het de toetsing aan het verdragsrechtelijke eigendomsrecht betreft.

2. Het oordeel van de Hoge Raad in de crisisheffing-arresten

Bij de toetsing van de in 2013 geldende crisisheffing aan het verdragsrechtelijke eigendomsrecht stelt de Hoge Raad voorop dat belastingheffing per definitie leidt tot een inmenging in het eigendomsrecht en dat, ook op het terrein van belastingen, de inmenging een voldoende wettelijke basis moet hebben, een legitiem doel moet dienen en een 'fair balance' tussen de belangen van het betrokken individu en het algemene belang moet respecteren. Deze laatste voorwaarde vergt een proportionaliteitstoets en de belastingwetgever komt daarbij een ruime beoordelingsvrijheid toe. Na deze algemene uiteenzetting van het toetsingskader

* Mr. R. (Rick) van der Hulle is advocaat bij Wladimiroff Advocaten te Den Haag. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

1 Art. 32bd Wet LB 1964 vormde de wettelijke basis voor de heffing. Per 1 januari 2015 is de crisisheffing komen te vervallen.

2 Wat het eveneens tegen de crisisheffing aangevoerde argument betreft dat de heffing niet past binnen het wettelijk systeem van de loonbelasting wordt hier volstaan met de opmerking dat de Hoge Raad ook dat argument heeft verworpen.

3 HR 29 januari 2016, nr. 15/00340, NTFR 2016/547, BNB 2016/163; HR 29 januari 2016, nr. 15/03090, NTFR 2016/548, BNB 2016/164.

4 Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 16 december 2015, nr. 15/00226, NTFR 2016/468; Hof Amsterdam 11 juni 2015, nr. 15/00015, NTFR

2015/2111; Rechtbank Den Haag 15 januari 2015, nr. 14/3368, NTFR 2015/1412.

5 G.T.K. Meussen & C.M. Dijkstra, 'De crisisheffing in 2012 en 2013, heeft het doel de middelen geheiligd?', WFR 2016/7141, p. 582-595; W.R. Kooiman, 'Virtus post nummos', FED 2016/21.

6 L.G.M. Stevens, 'Welke crisis heeft voorrang?', WFR 2016/7132, p. 238-239; M.P.A. Spanjers, 'Loslatende begrotingspleister van de crisisheffing', WFR 2016/7139, p. 512-513; Th.J.M. van Schendel, 'De crisisheffingen EVRM-proof?', NTFR-B 2016/15. Vgl. Happé in zijn noot onder BNB 2016/164.

7 HR 20 juni 2014, nr. 13/01431, NTFR 2014/1649, BNB 2014/229.

komt de Hoge Raad tot een nadere concretisering van de te maken beoordeling. Indien de gestelde strijdigheid van een belastingmaatregel met het verdragsrechtelijke eigendomsrecht gebaseerd wordt op het betoog dat bij de invoering van de maatregel gerechtvaardigde verwachtingen van betrokkenen zijn geschonden, dan komt het enkel aan op de vraag of bij de invoering van de maatregel een *fair balance* in acht is genomen.⁸

Bij de beoordeling of de belastingwetgever bij de invoering van de crisisheffing een *fair balance* in acht heeft genomen, stelt de Hoge Raad voorop dat met de crisisheffing een nieuwe, in beginsel eenmalige, heffing voor werkgevers is geïntroduceerd die zij niet kunnen verhalen op hun werknemers en waarvan zij begin 2012 onkundig waren.⁹ Burgers kunnen er volgens de Hoge Raad in redelijkheid niet op vertrouwen dat belastingtarieven ongewijzigd zullen blijven en werkgevers en werknemers konden er begin 2012 dan ook niet op rekenen dat de toen geldende tarieven in de loon- en inkomstenbelasting ook naderhand zouden blijven gelden. Dit betekent echter niet dat werkgevers er rekening mee moesten houden dat ter zake van het toen uit te betalen loon meer belasting zou worden verschuldigd dan uit de op dat moment vigerende wetgeving voortvloeide.¹⁰ Naar het oordeel van de Hoge Raad mochten werkgevers er tot de aankondiging van de crisisheffing op 25 mei 2012 in goed vertrouwen vanuit gaan dat zij voor het loon dat door hun werknemers in de daaraan voorafgaande periode was genoten niet zwaarder zouden worden belast dan volgde uit de toen geldende wetgeving. Nu voor de crisisheffing in 2013 mede het door werknemers genoten loon in de periode van 1 januari 2012 tot 25 mei 2012 in aanmerking moest worden genomen, zijn volgens de Hoge Raad met de invoering van de heffing in zoverre gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers geschonden.¹¹ Een inbreuk op gerechtvaardigde verwachtingen kan, zo leidt de Hoge Raad af uit de rechtspraak van het EHRM, gerechtvaardigd zijn als een technische tekortkoming in bestaande wetgeving gerepareerd moet worden om te voorkomen dat belastingplichtigen daar profijt van trekken.¹² Omdat de crisisheffing niet een dergelijke reparatiemaatregel was, overweegt de Hoge Raad dat voor de aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers specifieke en dwingende redenen moesten bestaan.¹³

De Hoge Raad merkt op dat de crisisheffing onderdeel was van een meer omvattend pakket aan maatregelen waarmee het begrotingstekort voor het jaar 2013 moest worden teruggedrongen. Daarbij was ook de economische noodzaak om de stabiliteit van de Europese muntunie zeker te stellen

van belang. Verder noopte Europese regelgeving tot het nemen van begrotingsmaatregelen. Gezien de acute begrotingsnood en het voorgenomen incidentele karakter van de crisisheffing was de keuze van de belastingwetgever om uit te gaan van het door werknemers in het gehele kalenderjaar 2012 genoten loon volgens de Hoge Raad gerechtvaardigd. Op deze manier kon de noodzakelijke bijdrage aan de begrotingsdoelstelling direct in 2013 geëffectueerd worden en was de regeling eenvoudig en goed uitvoerbaar. Naar het oordeel van de Hoge Raad waren voor de belastingwetgever daarom voldoende specifieke en dwingende redenen aanwezig om de crisisheffing in te voeren en om ook loon genoten vóór de aankondiging van de heffing daarin te betrekken. Volgens de Hoge Raad is dientengevolge bij de invoering van de crisisheffing in 2013 een *fair balance* in acht genomen.¹⁴

Onder verwijzing naar de gronden voor zijn oordeel met betrekking tot de invoering van de crisisheffing komt de Hoge Raad tot de conclusie dat met de verlenging van de crisisheffing een *fair balance* eveneens in acht is genomen.¹⁵ Ook voor 2014 gold dat het realiseren van de begrotingsdoelstellingen hoge urgentie had in verband met de stabiliteit van de Europese muntunie. Tegen deze achtergrond heeft de belastingwetgever met zijn keuze om de crisisheffing nog een extra jaar te laten gelden de hem toekomstige ruime beoordelingsvrijheid naar het oordeel van de Hoge Raad niet overschreden. De keuze om uit te blijven gaan van het door werknemers genoten loon in het voorafgaande kalenderjaar was als eenvoudig te hanteren heffingsgrondslag volgens de Hoge Raad ook gerechtvaardigd.¹⁶

3. Het toetsingskader

De Hoge Raad stelt in de crisisheffing-arresten van 29 januari 2016 terecht voorop dat belastingheffing per definitie leidt tot een aantasting van het in art. 1 EP (bij het EVRM) opgenomen eigendomsrecht.¹⁷ De aantasting van het eigendomsrecht is echter geoorloofd als wordt voldaan aan drie voorwaarden. Ten eerste moet een belastingmaatregel een voldoende wettelijke basis hebben. Dit betekent dat een belastingmaatregel voldoende precies, toegankelijk en voorzienbaar moet zijn. De tweede voorwaarde houdt in dat met een belastingmaatregel een legitiem doel in het algemeen belang moet worden nagestreefd. De derde voorwaarde is de hiervoor al aan bod gekomen eis dat een redelijke en proportionele verhouding – een *fair balance* – moet bestaan tussen het nagestreefde legitieme doel en de bescherming van individuele rechten. Deze laatste voorwaarde vergt een abstractere proportionaliteitstoets op *wetgevingsniveau* en een concretere proportionaliteitstoets op *individueel niveau*. Bij de proportionaliteitstoets op wetgevings-

8 Zie zijn arrest van 29 januari 2016, nr. 15/00340, r.o. 2.4.2.

9 R.o. 2.4.3 en 2.4.4.

10 R.o. 2.4.5.

11 R.o. 2.4.7.

12 R.o. 2.4.6.

13 R.o. 2.4.8.

14 R.o. 2.4.9 t/m 2.4.13. A-G Wattel achtte het verdragsrechtelijke eigendomsrecht echter wel geschonden voor zover het ging om de terugwerkende kracht naar de periode vóór 25 mei 2012. Voor de terugwerkende kracht naar de periode van 1 januari 2012 tot 25 mei 2012 bestonden in zijn ogen geen specifieke en dwingende redenen. Zie overweging 11.3 t/m 11.19 van zijn conclusie van 18 juni 2015 (NTRF 2015/1849 of BNB 2016/163).

15 Ten aanzien van de in 2014 geldende crisisheffing is A-G Wattel in plaats van 25 mei 2012 uitgegaan van 17 september 2013 als aankondigingsdatum, omdat pas op deze datum definitief was aange-

kondigd dat de crisisheffing met een extra jaar zou worden verlengd en dat het in 2013 aan een werknemer uitbetaalde loon als grondslag voor de heffing zou dienen. Onder verwijzing naar zijn eerdere oordeel over de terugwerkende kracht voorbij 25 mei 2012 van de crisisheffing in 2013 heeft de advocaat-generaal zich op het standpunt gesteld dat specifieke en dwingende redenen voor de terugwerkende kracht naar de periode vóór 17 september 2013 niet aanwezig waren. Zie zijn conclusie van 17 november 2015 (NTRF 2015/3124 of BNB 2016/164), overweging 5.11, 6.6, 7.5 en 7.6.

16 Zie zijn arrest van 29 januari 2016, nr. 15/03090, r.o. 2.4.2, 2.5.2 en 2.7.1 t/m 2.7.4.

17 Zie zijn arrest van 29 januari 2016, nr. 15/00340, r.o. 2.4.2, en zijn arrest van 29 januari 2016, nr. 15/03090, r.o. 2.3.2.

niveau moet de proportionaliteit van de aan de orde zijnde belastingmaatregel als zodanig worden beoordeeld, terwijl bij de proportionaliteitstoets op individueel niveau moet worden beoordeeld of een betrokken belastingplichtige door de aan de orde zijnde belastingmaatregel wordt geconfronteerd met een individuele en buitensporige last. Op individueel niveau is niet sprake van een *fair balance* als een betrokken belastingplichtige door een belastingmaatregel wordt geconfronteerd met een individuele en buitensporige last.¹⁸

Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad komt de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de beoordeling wat in het algemeen belang is en de keuze van de middelen om dat belang te dienen. Door deze ruime beoordelingsvrijheid moet de door de belastingwetgever gemaakte afweging worden gerespecteerd, tenzij die afweging evident elke redelijke grond ontbeert.¹⁹ De belastingrechter zou slechts bij evidente onredelijkheid of evidente onevenredigheid kunnen oordelen dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden. Alleen bij een overschrijding van de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid kan de belastingrechter concluderen dat met een belastingmaatregel op *wetgevingsniveau* een *fair balance* niet is getroffen.²⁰

Tot op heden heeft de Hoge Raad nog nimmer een overschrijding van de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid aangenomen. Hoewel de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever niet geldt bij de proportionaliteitstoets op individueel niveau, heeft de Hoge Raad ook nog nimmer geoordeeld dat een betrokken belastingplichtige door een belastingmaatregel is geconfronteerd met een individuele en buitensporige last.²¹

In de crisisheffing-arresten verricht de Hoge Raad in het kader van de *fair balance*-toets enkel de proportionaliteitstoets op *wetgevingsniveau*.²² De wijze waarop de Hoge Raad deze toets verricht, wijkt af van zijn hiervoor besproken vaste rechtspraak. Of de belastingwetgever met de crisisheffing zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden, beoordeelt de Hoge Raad in het kader van de toetsing aan het verdragsrechtelijke eigendomsrecht niet aan de hand van het gebruikelijke 'evident onredelijkheids- of onevenredigheids criterium'. De reden hiervoor is dat door de crisisheffing volgens de Hoge Raad gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers zijn geschonden. Ondanks dat belastingplichtigen er in redelijkheid niet op kunnen vertrouwen dat belastingtarieven ongewijzigd zullen blijven en er daardoor begin 2012 niet van kon worden uitgegaan dat de toen geldende tarieven in de loon-

en inkomstenbelasting ongewijzigd zouden blijven gelden, mochten werkgevers er tot de aankondiging van de invoering van de crisisheffing op 25 mei 2012 ter zake van het tot die datum aan hun werknemers uitbetaalde loon gerechtvaardigd van uitgaan dat zij niet zwaarder zouden worden belast. In zijn arrest over de in 2013 geldende crisisheffing verricht de Hoge Raad de *fair balance*-toets op wetgevingsniveau aan de hand van de vraag of voor de aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers specifieke en dwingende redenen bestonden.

In zijn arrest over de in 2014 geldende crisisheffing overweegt de Hoge Raad daarentegen niet expliciet dat door de *verlenging* van de crisisheffing gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers zijn geschonden en komt het door hem in het kader van de *fair balance*-toets op wetgevingsniveau gehanteerde criterium minder duidelijk naar voren. Omdat de Hoge Raad verwijst naar de gronden voor zijn oordeel ten aanzien van de *invoering* van de crisisheffing, mag echter worden aangenomen dat met de verlenging van de crisisheffing gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers volgens de Hoge Raad evenzeer zijn geschonden ter zake van het aan hun werknemers uitbetaalde loon tot de datum waarop de verlenging van de crisisheffing was aangekondigd en dat hij daarom in het kader van de *fair balance*-toets op wetgevingsniveau uitgaat van hetzelfde criterium als in zijn arrest over de in 2013 geldende crisisheffing.

Een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen van belastingplichtigen als gevolg van belastingwetgeving kan in het kader van de toetsing aan het verdragsrechtelijke eigendomsrecht dus gerechtvaardigd zijn, mits specifieke en dwingende redenen daarvoor bestaan of een technische tekortkoming in bestaande wetgeving gerepareerd moet worden. Dat deze rechtvaardigingen voor een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen door de Hoge Raad in de crisisheffing-arresten worden ontleend aan de rechtspraak van het EHRM is niet verwonderlijk.²³ Het bij het verdragsrechtelijke eigendomsrecht behorende toetsingskader is immers ook gebaseerd op de rechtspraak van het EHRM.²⁴

Wat opvalt aan het criterium dat specifieke en dwingende redenen moeten bestaan voor een geoorloofde aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen is dat in meervoudsvorm wordt gesproken. Kennelijk dienen er op basis van dit criterium hoe dan ook meerdere redenen te bestaan voor een geoorloofde aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen en is een enkele reden daarvoor onvoldoende.

18 Zie voor dit algemene toetsingskader van art. 1 EP (bij het EVRM) onder meer A.J. Luimes, 'Artikel 1 Eerste Protocol EVRM en het Nederlandse fiscale recht: de stand van zaken anno 2014', *WFR* 2014/7076, p. 1570-1579.

19 Zie bijvoorbeeld HR 20 juni 2014, nr. 13/01431, *NTFR* 2015/22, *BNB* 2014/229; HR 25 oktober 2013, nr. 11/04730, *NTFR* 2013/2238, *BNB* 2014/17; HR 3 april 2009, nr. 42.467, *NTFR* 2009/796, *BNB* 2009/268; HR 3 april 2009, nr. 42.468, *NTFR* 2009/795, *BNB* 2009/269.

20 R. van der Hulle, 'De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde?', *MBB* 2015/9, p. 285-287.

21 Van der Hulle *MBB* 2015/9, p. 287. Zie ook M.R.T. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2014-2015', *MBB* 2016/3, p. 120-121.

22 Met betrekking tot de in 2013 geldende crisisheffing volstaat de Hoge Raad met de overweging dat het oordeel van Hof Den Haag dat de crisisheffing in het geval van de betrokken belastingplichtigen

niet heeft geleid tot een individuele en buitensporige last niet getuigt van een onjuiste rechtsopvatting. Zie zijn arrest van 29 januari 2016, nr. 15/00340, r.o. 2.4.14. Wat de in 2014 geldende crisisheffing betreft, was uitdrukkelijk geen beroep gedaan op de aanwezigheid van een individuele en buitensporige last. Zie zijn arrest van 29 januari 2016, nr. 15/03090, r.o. 2.8.

23 Voor deze rechtvaardigingen heeft de Hoge Raad verwezen naar EHRM 14 mei 2013, nr. 66529/11 (N.K.M./Hongarije), *AB* 2014/14, EHRM 2013/170, EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (M.A. e.a./Finland), *NTFR* 2003/2025, EHRM 23 oktober 1997, nrs. 21319/93, 21449/93 en 21675/93 (Building Societies/Verenigd Koninkrijk), *JB* 1998/1

24 Zie hierover en met verwijzing naar de relevante EHRM-rechtspraak wederom Van der Hulle *MBB* 2015/9, p. 285-292.

Dat de redenen specifiek en dwingend dienen te zijn, impliceert voor de belastingwetgever een beduidend zwaarder criterium en zodoende voor de belastingrechter een minder hoge drempel voor het oordeel dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden ten opzichte van de zeer hoge drempel die voor de belastingrechter voortvloeit uit het gebruikelijke evident onredelijkheids- of onevenredigheids criterium om tot dat oordeel te kunnen komen.

Toch heeft de Hoge Raad in de crisisheffing-arresten geen schending van een *fair balance* op wetgevingsniveau aangenomen. Vanwege de acute begrotingsnood, de stabiliteit van de Europese muntunie en Europese regelgeving moesten ingrijpende begrotingsmaatregelen worden genomen. Dit waren volgens de Hoge Raad voldoende specifieke en dwingende redenen om te komen tot invoering van de crisisheffing. Dat als grondslag voor de heffing was gekozen voor het door werknemers in het gehele voorafgaande kalenderjaar genoten loon was gerechtvaardigd, omdat daarmee de noodzakelijke opbrengst direct zeker kon worden gesteld en de heffing eenvoudig en goed uitvoerbaar was. Deze laatste redenen met betrekking tot de uitvoerbaarheid van de heffing lijken normaal gesproken op zichzelf niet voldoende specifiek en dwingend, maar de ernstige aard van de begrotingsproblemen maakte deze redenen toch voldoende specifiek en dwingend. Niet alleen voor de invoering van de crisisheffing maar ook voor de gekozen heffingsgrondslag bestonden naar het oordeel van de Hoge Raad aldus voldoende specifieke en dwingende redenen. Op basis van dezelfde gronden is de Hoge Raad tot het oordeel gekomen dat de belastingwetgever ook met de verlenging van de crisisheffing zijn ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden. Ondanks dat de Hoge Raad geen schending van het in art. 1 EP (bij het EVRM) opgenomen eigendomsrecht heeft aangenomen, heeft hij in ieder geval duidelijk gemaakt dat de *fair balance*-toets op wetgevingsniveau op een andere wijze moet worden ingevuld zodra gerechtvaardigde verwachtingen van belastingplichtigen zijn geschonden.

4. De werkgeversheffing over excessieve vertrekvergoedingen

De werkgeversheffing over excessieve vertrekvergoedingen is ingevoerd per 1 januari 2009.²⁵ Anders dan de crisisheffing, is deze werkgeversheffing nog steeds van kracht en is het doel excessen in het beloningsbeleid te voorkomen.²⁶ Dit neemt niet weg dat de systematiek van de crisisheffing in bepaalde opzichten vergelijkbaar was met de systematiek van de werkgeversheffing over excessieve vertrekvergoedingen. Voor zover door een werkgever aan een werknemer bij beëindiging van de dienstbetrekking een excessieve vertrekvergoeding is uitbetaald, is de werkgever over het excessieve deel daarvan 75% loonbelasting verschuldigd.²⁷

Voor de beoordeling of aan een werknemer een excessieve vertrekvergoeding is uitbetaald, moet eerst het zogeheten

‘toetsloon’ worden bepaald. Voor het toetsloon is bepalend in welk kalenderjaar de beëindigde dienstbetrekking was aangevangen. Indien de dienstbetrekking bijvoorbeeld was aangevangen voor of met het begin van het tweede kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd, geldt als toetsloon het loon van de betrokken werknemer in dat tweede voorafgaande kalenderjaar. Indien de beëindigde dienstbetrekking eerder was aangevangen, gelden andere regels voor het bepalen van het toetsloon.²⁸ Vergelijkbaar met de crisisheffing is dat voor het toetsloon een drempelbedrag geldt in die zin dat als het toetsloon dit drempelbedrag niet overstijgt, de heffing in het geheel niet van toepassing is. Het drempelbedrag is thans € 538.000, maar dit bedrag is voorheen lager geweest.

Als het toetsloon meer bedraagt dan het drempelbedrag, is sprake van een excessieve vertrekvergoeding voor zover de aan een werknemer uitbetaalde vertrekvergoeding het toetsloon overstijgt. Wat de vertrekvergoeding betreft is vergelijkbaar met de crisisheffing dat bij het berekenen van de hoogte van een vertrekvergoeding mede rekening moet worden gehouden met het loon van de betrokken werknemer in het kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd.²⁹ Terugwerkende kracht ligt aldus besloten in de wijze van berekening van een aan een werknemer uitbetaalde vertrekvergoeding.

In zijn arrest van 20 juni 2014 heeft de Hoge Raad zich onder meer uitgelaten over de verenigbaarheid van de terugwerkende kracht die besloten ligt in de berekening van de hoogte van een aan een werknemer uitbetaalde vertrekvergoeding met het eigendomsrecht van art. 1 EP (bij het EVRM). De betrokken werkgever had aan een werknemer een excessieve vertrekvergoeding uitbetaald en in de heffing daarover had de inspecteur ook een door de werknemer genoten voordeel vóór 13 mei 2008 – de datum waarop het wetsvoorstel dat tot invoering van de regeling heeft geleid was ingediend bij de Tweede Kamer – betrokken. De Hoge Raad is tot de conclusie gekomen dat ondanks deze mate van terugwerkende kracht op wetgevingsniveau een *fair balance* in acht is genomen. Daartoe overwoog hij dat door het in de heffing betrekken van het vóór 13 mei 2008 verstrekte voordeel weliswaar afbreuk was gedaan aan het belang van de werkgever om de fiscale gevolgen van handelingen van tevoren te kunnen overzien, maar dat hierdoor nog geen zodanige inbreuk was gemaakt op gerechtvaardigde verwachtingen van de werkgever dat sprake was van strijdigheid met het verdragsrechtelijke eigendomsrecht. Dat de wijze waarop een vertrekvergoeding moet worden berekend door de belastingwetgever is gekozen om redenen van uitvoerbaarheid en ter voorkoming van ontgaansmogelijkheden, maakte volgens de Hoge Raad dat de belastingwetgever daarbij binnen zijn ruime beoordelingsvrijheid is gebleven. Daarbij achtte de Hoge Raad ook van belang dat de heffing alleen verschuldigd kan worden bij beëindiging van een dienstbetrekking na inwerkingtreding van de

25 Art. 32bb Wet LB 1964 vormt de wettelijke basis voor deze werkgeversheffing.

26 Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 3, p. 4; Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 4, p. 3.

27 Voor 1 januari 2013 was het tarief nog 30%. Het tarief is verhoogd naar 75% om de effectiviteit verder te versterken. Zie Kamerstukken II, 2011-2012, 33 287, nr. 4, p. 18.

28 Zie art. 32bb, lid 3, Wet LB 1964.

29 Zie art. 32bb, lid 4, Wet LB 1964.

regeling, waardoor de heffing van daaruit bezien wel voorzienbaar is.³⁰

Opmerkelijk is dat de Hoge Raad in dit arrest van 20 juni 2014 niet op dezelfde wijze aan het verdragsrechtelijke eigendomsrecht heeft getoetst als in de crisisheffing-arresten van 29 januari 2016, terwijl in feite dezelfde rechtsvraag voorlag. De Hoge Raad had immers expliciet erkend dat ten tijde waarop het loonbestanddeel vóór 13 mei 2008 aan de werknemer was verstrekt, de betrokken werkgever niet kon voorzien dat de hoogte van dat loonbestanddeel invloed zou hebben op de werkgeversheffing die later verschuldigd zou kunnen worden bij beëindiging van de dienstbetrekking.³¹ Dezelfde mate van onvoorzienbaarheid gold voor het loon dat aan een werknemer was uitbetaald in de periode voor de aankondiging van de crisisheffing en de verlenging daarvan. Desondanks was volgens de Hoge Raad in zijn arrest van 20 juni 2014 geen *zodanige* inbreuk gemaakt op gerechtvaardigde verwachtingen van de werkgever dat het verdragsrechtelijke eigendomsrecht was geschonden. Niettemin kan hieruit worden afgeleid dat naar het oordeel van de Hoge Raad in ieder geval wel in *enige mate* inbreuk was gemaakt op gerechtvaardigde verwachtingen van de werkgever. De Hoge Raad heeft echter niet beoordeeld of daar specifieke en dwingende redenen voor bestonden. Gezien de crisisheffing-arresten valt aan de juistheid hiervan dan ook te twijfelen.

Nu ook ten zeerste te betwijfelen valt of aan de berekenwijze van een vertrekvergoeding specifieke en dwingende redenen ten grondslag liggen, is het goed mogelijk dat de Hoge Raad wel tot een schending van het eigendomsrecht van art. 1 EP (bij het EVRM) zou hebben geconcludeerd als hij in zijn arrest van 20 juni 2014 specifieke en dwingende redenen voor het in de heffing betrekken van het vóór 13 mei 2008 aan de werknemer verstrekte voordeel zou hebben verlangd. Redenen van uitvoerbaarheid lijken zoals gezegd normaal gesproken niet voldoende specifiek en dwingend. Ook het voorkomen van ontgaansmogelijkheden wordt door de belastingwetgever regelmatig aan een bepaalde keuze ten grondslag gelegd en lijkt daardoor evenmin een voldoende specifieke en dwingende reden te zijn.

5. Gerechtvaardigde verwachtingen van belastingplichtigen

Naast de vernieuwende wijze waarop de Hoge Raad in de crisisheffing-arresten van 29 januari 2016 de crisisheffing heeft getoetst aan het eigendomsrecht van art. 1 EP (bij het EVRM), verdienen ook zijn overwegingen omtrent de geschonden gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers nadere aandacht. Dat belastingplichtigen er in redelijkheid niet op kunnen vertrouwen dat belastingtarieven ongewijzigd zullen blijven, kon reeds worden opgemaakt uit eerdere rechtspraak van de Hoge Raad. Reeds in een arrest van 7 mei 1997 had de Hoge Raad overwogen dat behoudens bijzondere omstandigheden de verwachting dat de aan de orde zijnde tarieven ongewijzigd zouden blijven niet gerechtvaardigd was.³² Daarnaast kon in een arrest van 1 april 2005 het beroep van de belastingplichtige op het verdragsrechtelijke eigendomsrecht volgens

de Hoge Raad niet slagen, omdat de belastingplichtige daaraan niet de verwachting had kunnen ontleenen dat de landbouwvrijstelling ongewijzigd zou blijven.³³ In een arrest van 10 juli 2009 overwoog de Hoge Raad dat de betrokken belastingplichtige niet meer dan de verwachting had dat de waardeinstijging van de door hem gehouden aandelen belastingvrij kon worden geïncasseerd. Aangezien deze verwachting was gebaseerd op het ongewijzigd blijven van de wet, leverde het doorkruisen daarvan als gevolg van een wetwijziging volgens de Hoge Raad geen schending op van het in art. 1 EP (bij het EVRM) opgenomen eigendomsrecht.³⁴ Uit eerdere rechtspraak van de Hoge Raad vloeit dan ook in meer algemene zin voort dat belastingplichtigen er niet gerechtvaardigd van mogen uitgaan dat belastingwetgeving ongewijzigd blijft.

Dit heeft er voor de Hoge Raad echter niet aan in de weg gestaan om expliciet te overwegen dat met de invoering van de crisisheffing gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers zijn geschonden voor zover het ging om het loon dat aan werknemers was uitbetaald voor de aankondiging van de heffing. Ditzelfde geldt voor een arrest van 8 februari 2002, waarin de Hoge Raad overwoog dat het eigendomsrecht van art. 1 EP (bij het EVRM) de belastingwetgever niet verhindert om bij wet een bepaling in te voeren waarbij transacties die voor de inwerkingtreding van die wet tot stand zijn gekomen, aan belasting worden onderworpen.³⁵ In zijn hiervoor besproken arrest van 20 juni 2014 repte de Hoge Raad weliswaar over gerechtvaardigde verwachtingen van de werkgever, maar volstond hij met de overweging dat daar geen *zodanige* inbreuk op was gemaakt dat sprake was van een schending van het verdragsrechtelijke eigendomsrecht. Met de crisisheffing-arresten heeft de Hoge Raad dus ook expliciet bevestigd dat belastingplichtigen gerechtvaardigde verwachtingen kunnen hebben. De belastingwetgever lijkt een inbreuk te maken op gerechtvaardigde verwachtingen van belastingplichtigen door bij een nieuwe heffing voor de heffingsgrondslag aansluiting te zoeken bij een periode waarin de nieuwe heffing op geen enkele wijze voorzienbaar was.

6. Afronding

De rechtmatigheid van de crisisheffing is door werkgevers bij de belastingrechter ter discussie gesteld. In de crisisheffing-arresten van 29 januari 2016 heeft de Hoge Raad de crisisheffing rechtmatig bevonden. Daarbij heeft de Hoge Raad een andere invulling gegeven aan de proportionaliteitstoets op wetgevingsniveau die in het kader van de toetsing aan het eigendomsrecht van art. 1 EP (bij het EVRM) moet worden verricht. Bij deze proportionaliteitstoets moet worden beoordeeld of op wetgevingsniveau door de belastingwetgever een *fair balance* tussen het nagestreefde legitime doel in het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten in acht is genomen. Dit is het geval zolang de belastingwetgever de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden. Normaal gesproken kan door de belastingrechter alleen bij evidente onredelijkheid of evidente onevenredigheid worden aangenomen dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelings-

30 HR 20 juni 2014, nr. 13/01431, *NtFR* 2014/1649, *BNB* 2014/229, r.o. 3.4.4 t/m 3.4.11. Van een individuele en buitensporige last voor de betrokken werkgever was evenmin sprake.

31 R.o. 3.4.4.

32 HR 7 mei 1997, nr. 31.920, *BNB* 1997/211, r.o. 4.4.

33 HR 1 april 2005, nr. 40.537, *NtFR* 2005/452, *BNB* 2005/227, r.o. 3.2.

34 HR 10 juli 2009, nr. 43.436, *NtFR* 2009/1784, *BNB* 2009/238, r.o. 4.5.

35 HR 8 februari 2002, nr. 35.721, *NtFR* 2002/241, *BNB* 2002/137, r.o. 3.4.

vrijheid heeft overschreden en dat zodoende op wetgevingsniveau van een *fair balance* geen sprake is.

In de crisisheffing-arresten heeft de Hoge Raad de proportionaliteitstoets op wetgevingsniveau niet verricht aan de hand van het evident onredelijkheids- of onevenredigheids-criterium, maar aan de hand van een ander criterium. Door de terugwerkende kracht van de crisisheffing zijn naar het oordeel van de Hoge Raad gerechtvaardigde verwachtingen van in de heffing betrokken werkgevers geschonden. Voor die aantasting moesten specifieke en dwingende redenen bestaan. Dit criterium impliceert een voor de belastingwetgever strengere toets dan het gebruikelijke evident onredelijkheids- of onevenredigheids-criterium. Dat de Hoge Raad ook aan de hand van dit criterium tot het oordeel is gekomen dat de belastingwetgever met de invoering van de crisisheffing en de verlenging daarvan zijn ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden, doet hier niet aan af.

In vergelijking met zijn eerdere arrest van 20 juni 2014 over de rechtmatigheid van de werkgeversheffing over excessieve vertrekvergoedingen is het opmerkelijk dat hij in dat arrest de proportionaliteitstoets op wetgevingsniveau niet op de

zelfde wijze heeft verricht als in de crisisheffing-arresten. In dit arrest van 20 juni 2014 ging het immers in feite om dezelfde rechtsvraag en erkende de Hoge Raad impliciet dat (in enige mate) inbreuk was gemaakt op gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken werkgever, maar hanteerde hij niet het in de crisisheffing-arresten toegepaste criterium. In het licht van de crisisheffing-arresten kan afgevraagd worden of dit terecht is geweest. Het is goed mogelijk dat de Hoge Raad wel een schending van het verdragsrechtelijke eigendomsrecht zou hebben aangenomen als hij in zijn arrest van 20 juni 2014 zou zijn uitgegaan van het criterium zoals toegepast in de crisisheffing-arresten.

Met de crisisheffing-arresten heeft de Hoge Raad in ieder geval expliciet bevestigd dat belastingplichtigen gerechtvaardigde verwachtingen kunnen hebben. De uit de eerdere rechtspraak van de Hoge Raad voortvloeiende regel dat belastingplichtigen niet mogen verwachten dat belastingwetgeving ongewijzigd blijft, hoeft daar dus niet per definitie aan in de weg te staan.

[Bekijk het artikel online voor extra informatie](#)