

# Duidelijkheid over de RVU-heffing?

Over deze kwestie hebben we al eerder bericht. Eerst over de uitspraak van Hof Den Bosch van 18 november 2016 (zie Loonzaken 2017, nr. 2) en over de conclusie van de advocaat-generaal van 14 december 2017 (Loonzaken 2018, nr. 2). Recent heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan en de vraag is of er nu duidelijkheid is wanneer sprake is van een zogenoemde Regeling vervroegde uittreding (RVU).

**S**inds 2005 kennen we de zogenoemde pseudo eindheffing voor vervroegde uittreding. Als een inhoudingsplichtige uitkeringen verstrekt op basis van een regeling voor vervroegde uittreding is hij hierover bij wijze van eindheffing 52% loonbelasting verschuldigd. Deze heffing komt bovenop de reguliere loonheffing die bij de werknemer plaatsvindt ter zake van deze uitkeringen. De maatregel maakte onderdeel uit van een groter pakket dat erop was gericht om het vroegtijdig stoppen met werken te ontmoedigen, althans niet langer fiscaal te faciliteren. Vrij snel na de inwerkingtreding van de regeling maakte de staatssecretaris van Financiën enkele beleidsbesluiten bekend waarin hij de praktijk handvatten bood om te beoordelen of een door een werkgever aangeboden vertrekregeling als RVU kwalificeerde. Desondanks bleef de nodige onzekerheid bestaan over de reikwijdte van de heffing. In het arrest van de Hoge Raad van 22 juni jl. stond de vraag of sprake was van een RVU opnieuw centraal.

## Casus

De feiten in de kwestie waarover de Hoge Raad diende te oordelen waren als volgt. Een werkgever kondigt in 2013 een reorganisatie aan. De reorganisatie heeft tot gevolg dat ongeveer 230 arbeidsplaatsen zullen vervallen. Met de vakbonden wordt een sociaal plan gesloten. In het sociaal plan zijn boventallige werknemers aangewezen op basis van onderling uitwisselbare functies volgens het afspiegelingsbeginsel, oftewel in lijn met de reguliere ontslagregels bij bedrijfseconomisch ontslag. Het sociaal plan bevat verder ook nog een vrijwilligers- en een plaatsmakersregeling. De vrijwilligersregeling stond open voor medewerkers van wie de functie als gevolg van de reorganisatie kwam te vervallen, of voor wie binnen zijn functiecategorie het aantal arbeidsplaatsen werd gereduceerd, waarbij een aanvankelijk voor ontslag aangemerkte werknemer voor de organisatie behouden kon blijven. Een plaatsmaker treedt in plaats van een boventallige medewerker in een bepaalde leeftijdscategorie, waardoor de aanvankelijk boventallig verklaarde medewerker aan boord kan blijven. In beide

gevallen gold dat de vrijwilligers en plaatsmakers in aanmerking kwamen voor een compensatie. De beëindigingsvergoeding uit dit sociaal plan werd berekend op basis van de kantonrechttersformule, maar bedroeg maximaal de te verwachten inkomensderving tot de AOW-gerechtigde leeftijd. Daarbij werd rekening gehouden met uitkeringsrechten van werknemers. In het kader van de uitvoering van de reorganisatie hebben uiteindelijk 86 medewerkers gebruik gemaakt van de vrijwilligers- of plaatsmakersregeling, waarbij 72 medewerkers behoorden tot de leeftijdscategorie van 55-plus.

De Belastingdienst meent, nu in het sociaal plan ook een vrijwilligers- en een plaatsmakersregeling is opgenomen, dat er sprake is van een RVU. Hof Den Bosch oordeelt op 18 november 2016 dat de uitkering geen verband houdt met de (pensioengerechtigde) leeftijd van de werknemers. Het hof oordeelde dat de regeling namelijk niet leeftijdsafhankelijk was en dat de beëindigingsvergoeding bij ontslag werd berekend op basis van

## RVU

**De wet (art. 32ba Wet LB 1964) definieert een RVU als:**

**'...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...'**

destijds algemeen aanvaarde arbeidsrechtelijke beginselen. Het sociaal plan kwalificeert daarom niet als een RVU. De staatssecretaris gaat tegen deze uitspraak in cassatie en stelt daarbij dat rekening moet worden gehouden met de feitelijke uitstroom van werknemers en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen. De advocaat-generaal stelt op 14 december 2017 dat een afvloeiingsregeling op basis van het afspiegelingsbeginsel in beginsel niet als een RVU kan worden aangemerkt. Door slechts naar de feitelijke uitwerking van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling te kijken, zoals de staatssecretaris stelt, zou de conclusie nog steeds luiden dat deze regeling niet is aan te merken als RVU. Dus niet gericht is op het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend voorzien in uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of AOW. De conclusie van de A-G strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de staatssecretaris ongegrond dient te worden verklaard.

### Oordeel Hoge Raad

De Hoge Raad oordeelt dat bij de beoordeling of een (vertrek)regeling een RVU vormt, bepalend is of de uitkeringen en verstrekkingen zijn bedoeld ter overbrugging van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum (zie kader pag. 9). Bij die beoordeling gaat het om de objectieve voorwaarden en kenmerken van de regeling. Wat de beweegredenen van een werkgever ook zijn om zodanige uitkeringen of verstrekkingen aan te bieden, is niet van belang. Ook de intenties en keuzes van werknemers om voor de regeling te opteren, doen niet ter zake. De feitelijke uitstroom van werknemers en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen zijn evenmin van belang. Het hof heeft deze factoren ten onrechte wel meegenomen in haar beoordeling. Tot cassatie kan dit echter niet leiden, omdat het eindoordeel waartoe het hof is gekomen (geen RVU) juist is. Het cassatieberoep van de staatssecretaris wordt ongegrond verklaard.

De conclusie uit deze uitspraak van de Hoge Raad is dat duidelijk moet zijn dat de vraag of sprake is van een RVU moet worden beantwoord aan de hand van de objectieve kenmerken en voorwaarden van de regeling en niet op basis van de feitelijke uitwerking.

### Vrijwillige vertrekregelingen in sociaal plan

Bij reorganisaties waarbij meerdere werknemers boven-talig worden verklaard, is het niet ongebruikelijk (of in geval van collectief ontslag waarbij twintig of meer werknemers betrokken zijn welhaast onvermijdelijk) om beëindigingsafspraken neer te leggen in een sociaal plan. Bij de totstandkoming van een dergelijk plan zijn veelal ook vakbonden en/of de ondernemingsraad betrokken. Een veel terugkerende discussie in het kader van de totstandkoming van een sociaal plan betreft de vraag of er überhaupt wel een vrijwilligers- en/of plaatsmakersregeling opgenomen kan worden, omdat de werkgever daarmee het risico loopt dat de regeling zal worden aangemerkt als een RVU. Dit kan vervolgens mogelijk zorgen voor fors hogere kosten voor de werkgever, die soms juist op basis van slechte of teruglopende bedrijfsresultaten in het kader van kostenbesparing noodgedwongen afscheid dient te nemen van personeel. Dit risico openbaart zich vooral omdat in de praktijk blijkt dat veel oudere werknemers gebruik wensen te maken van een vrijwilligers- of plaatsmakersregeling.

De uitspraak van de Hoge Raad geeft de (arbeidsrecht) praktijk nu ook concrete handvatten om te kunnen toetsen of een vrijwilligers- en plaatsmakersregeling als een RVU moet worden aangemerkt. In de eerste plaats omdat de Hoge Raad heeft overwogen dat de feitelijke uitwerking van de vrijwilligers- of plaatsmakersregeling, alsmede de hoogte van de afgesproken beëindigingsvergoedingen, buiten beschouwing moet worden gelaten, omdat deze factoren niet horen tot de objectieve kenmerken en voorwaarden van de vrijwillige vertrekregeling. Wel dient in de toetsing te worden betrokken of de vrijwilligers- of plaatsmakersregeling afhankelijk is van de leeftijd van de werknemer. Oftewel, de regeling dient open te staan voor elke medewerker van het bedrijf of groep van medewerkers in een bepaalde functie, zonder dat leeftijd hierin een rol speelt.

Daarnaast is in de toetsing van belang dat de hoogte van de beëindigingsvergoeding geen verband houdt met de (pensioen)leeftijd van de werknemer. Hiervan zal geen sprake zijn indien bij de berekening van de beëindigingsvergoeding op basis van het sociaal plan aansluiting wordt gezocht bij de wettelijke transitievergoeding (of de voorheen geldende kantonrechtformule), al dan niet met toepassing van een zekere (correctie)factor. Indien in het kader van vrijwilligers- of plaatsmakersregelingen toch een koppeling wordt gemaakt met leeftijd op basis van eigen vergoedingsmethodiek, blijft het risico bestaan dat de betreffende regeling door de Belastingdienst zal worden aangemerkt als een RVU. De bewijslast om aan te tonen dat sprake is van een RVU ligt nog steeds bij de Belastingdienst. Het arrest van de Hoge Raad zal arbeidsrechtjuristen



## Hoge Raad

### 3.2.

**Bij beantwoording van de vraag of sprake is van een RVU is bepalend of de uitkeringen of verstrekkingen bedoeld zijn om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum. De beweegredenen van de inhoudingsplichtige om zodanige uitkeringen of verstrekkingen aan te bieden doen in dit verband niet ter zake (zie Hoge Raad 13 mei 2016, nr. 15/01185, ECLI:NL:HR:2016:827, BNB 2016/169, onderdeel 2.3.2). Dat geldt evenzeer voor intenties en keuzes van werknemers om voor de Regeling te opteren. Op de feitelijke uitstroom van werknemers en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen dient dus evenmin acht te worden geslagen, aangezien die factoren niet behoren tot de objectieve kenmerken en voorwaarden van de Regeling. Vaststelling van de bedoeling van de Regeling aan de hand van haar objectieve kenmerken en voorwaarden is ook in overeenstemming met de in artikel 32ba, lid 7, van de Wet LB opgenomen mogelijkheid om vooraf te doen beslissen of een regeling een RVU vormt. Ter verkrijging van zekerheid vooraf kan immers enkel worden aangeknoopt bij de (objectieve) kenmerken en voorwaarden van een regeling, en niet bij het achteraf blijkende feitelijke gebruik ervan. Het Hof heeft het voorgaande miskend door in zijn overwegingen te betrekken de feitelijke uitstroom van werknemers en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen. Tot cassatie kan dit evenwel niet leiden aangezien het Hof niettemin tot het juiste oordeel is gekomen dat van een RVU geen sprake is.**

meer comfort geven om een vrijwilligers- of plaatsmakersregeling op te nemen in het sociaal plan, teneinde hiermee te proberen tegemoet te komen aan de individuele wensen van medewerkers die bij het bedrijf willen blijven werken of juist het bedrijf willen verlaten.

### Besluiten?

Inzake de beoordeling of sprake is van een RVU heeft de staatssecretaris van Financiën in het verleden twee besluiten genomen, te weten de zogenoemde kwalitatieve toets van 8 december 2005 en de zogenoemde kwantitatieve toets van 26 mei 2005. Beide besluiten geven aan onder welke omstandigheden in elk geval geen sprake is van een RVU. De besluiten kennen naast een ruime overgangsregeling ook een forse beperking

van de mogelijkheden door te bepalen dat ook een eenmalige ontslaguitkering als RVU kan worden aangemerkt. De kwalitatieve toets houdt in dat aan de hand van objectieve criteria moet worden beoordeeld of er bij (collectief) ontslag wegens reorganisatie al dan niet sprake is van leeftijdsafhankelijkheid. In het besluit worden het afspiegelingsbeginsel en het lifo-systeem genoemd als voorbeelden van criteria waarbij niet de intentie bestaat om ouderen met het oog op vervroegd uitreden te ontslaan. De kwantitatieve toets daarentegen kent een 55-jarige toets en een 70% toets, zeg maar rekenkundige toetsen.

Door de recente jurisprudentie is het de vraag wat deze besluiten nog waard zijn. Immers de Hoge Raad zegt expliciet dat vooraf aan de hand van objectieve criteria moet worden beoordeeld of er sprake is van een RVU. Dus de beide toetsen voegen daar niets aan toe en zeker de zogenoemde kwantitatieve toets niet. Van de kwalitatieve toets zou men nog kunnen zeggen dat deze min of meer aansluit bij de uitspraak van de Hoge Raad. Maar heeft dat toegevoegde waarde? De praktijk moet uitwijzen hoe we met deze besluiten na de recente jurisprudentie zullen omgaan.

### Tot slot

In twee eerdere uitspraken oordeelde de Hoge Raad (op 15 december 2012 en 13 mei 2016) eigenlijk al soortgelijk. Volgens die uitspraken was al duidelijk dat beoordeeld moet worden of de uitkeringen en verstrekkingen bedoeld zijn om te dienen als financiële overbrugging tot pensioendatum of als aanvulling op pensioen, waarbij de beweegreden om zo'n regeling aan te bieden niet van belang is. Het gaat dus om een objectieve toets waarbij niet van belang is wie uiteindelijk van de regeling gebruik maken. Dus in die zin is deze uitspraak geen verrassing. De Belastingdienst (als werkgever van de belastingambtenaren) en de voor de Belastingdienst verantwoordelijke inspecteur hebben afgesproken dat de uitkomst van deze uitspraak zal worden toegepast voor de (uiteindelijke) beoordeling van de vrijwillige vertrekregeling van de Belastingdienst zelf. De uitspraak is daarom ook van belang. Verder rest de vraag of er nu volledige duidelijkheid is over de toepassing van de RVU. In de definitie van een RVU wordt ook gesproken over 'een gedeelte van een regeling'. De onduidelijkheid die dan rest is de vraag of er binnen een regeling onderscheid moet worden gemaakt zodat een gedeelte van de regeling wél als RVU moet worden aangemerkt. Hoewel een lastige exercitie blijft die onduidelijkheid nog wel bestaan. Afwachten wanneer de Belastingdienst die koers gaat varen. ■

**M.H.G.A. Vink**, *Rien Vink Loonheffingen*, [www.rienvinkloonheffingen.nl](http://www.rienvinkloonheffingen.nl) en **mr. M.A. de Vries**, *Pallas Advocaten*, [www.pallas.nl](http://www.pallas.nl)

**Wet:** art. 32ba Wet LB 1964

**Jurisprudentie:** Hof Den Bosch 18-11-2016, 15/00586 (ECLI:NL:GHSHE:2016:5158); Conclusie AG 14-12-2017, 16/06236 (ECLI:NL:PHR:2017:1416); HR 22-06-2018, 16/06236 (ECLI:NL:HR:2018:958)

**Bron:** Belastingdienst CAP 13-03-2013, V/A 13-003 (RVU - Reorganisaties; vrijwillige fase, plaatsmakers- of remplaçantenregelingen); MvF 8-12-2005, nr. DGB2005/6722M; MvF 26-05-2005, nr. DGB2005/3299M; MvF 26-11-2013, DB/2013/474 U; MvF, 28-10-2016, 2016-0000185789

De bronnen bij dit artikel zijn te raadplegen via [www.loonzaken.nl](http://www.loonzaken.nl)