

ECLI:NL:GHSHE:2017:3957

Instantie Gerechtshof 's-Hertogenbosch

Datum uitspraak 14-09-2017

Datum publicatie 15-09-2017

Zaaknummer 16/03482

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Loonbelasting. Overgangsregeling stamrechtvrijstelling. Artikel 39f van de Wet LB. Belanghebbende is in 2013 ontslagen. De kantonrechter veroordeelt de ex-werkgeefster van belanghebbende in 2014 tot betaling van een schadevergoeding wegens kennelijk onredelijke opzegging van de arbeidsovereenkomst. De ex-werkgeefster maakt de schadevergoeding onder inhouding van loonbelasting over naar de stamrecht-BV van belanghebbende. Het Hof oordeelt dat de met ingang van 1 januari 2014 vervallen stamrechtvrijstelling geen toepassing vindt, omdat de schadevergoeding na 31 december 2013 is genoten en er in 2013 ook nog geen aanspraak op deze vergoeding bestond. Het Hof ziet geen aanleiding voor extensieve interpretatie van de overgangsregeling.

Wetsverwijzingen [Wet op de loonbelasting 1964 39f, geldigheid: 2017-04-01](#)

Vindplaatsen Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 18-09-2017

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 16/03482

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] ,

wonende te [woonplaats] ,

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 20 mei 2016, nummer BRE 15/1165, in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst

hierna: de Inspecteur,

betreffende na te noemen inhouding van loonheffing.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Belanghebbende heeft op 13 oktober 2014 een schadevergoeding ontvangen van zijn ex-werkgeefster, [A] B.V. te [B] (hierna: de ex-werkgeefster). Op deze schadevergoeding heeft de ex-werkgeefster € 158.600 aan loonbelasting ingehouden. Het door belanghebbende tegen deze inhouding gemaakte bezwaar is bij uitspraak van de Inspecteur van 19 januari 2015 ongegrond verklaard.
- 1.2. Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van € 45. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.3. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 124. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.4. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 13 juli 2017 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende en zijn gemachtigde, de heer [C] , verbonden aan [D] te [E] , alsmede, namens de Inspecteur, de heer [F] en de heer [G] .
- 1.5. Belanghebbende heeft te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.
- 1.6. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.7. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan:

- 2.1. De arbeidsovereenkomst tussen de ex-werkgeefster en belanghebbende is per 1 juni 2013

formeel ontbonden, maar feitelijk per direct beëindigd op 18 maart 2013.

- 2.2. Belanghebbende heeft in mei 2013 een ontslagvergoeding ontvangen van € 154.955 bruto die, met goedkeuring van de Belastingdienst, met toepassing van de stamrechtvrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) en dus zonder inhouding van loonbelasting is gestort in [H] B.V. (hierna: de stamrecht-BV). Het verzoek aan de Inspecteur om te bevestigen dat de stamrechtvrijstelling van toepassing was op de ontslagvergoeding van € 154.955, is gedaan bij brief van 4 april 2013. De Inspecteur heeft nadere informatie gevraagd die belanghebbende heeft verstrekt bij brief van 25 april 2013. In die brief heeft belanghebbende ook aan de Inspecteur gemeld dat hij voornemens was om, nadat het bedrag van de ontslagvergoeding was uitbetaald, een procedure wegens kennelijk onredelijk ontslag tegen de ex-werkgeefster op te starten.
- 2.3. Belanghebbende heeft de ex-werkgeefster op 24 februari 2014 gedagvaard. In de daarop volgende procedure is bij vonnis van 21 augustus 2014 door de kantonrechter van de rechtbank Oost-Brabant onder meer een schadevergoeding op grond van kennelijk onredelijke opzegging toegekend van € 305.000 bruto (hierna ook: de schadevergoeding). Belanghebbende heeft de Inspecteur vervolgens bij brief van 28 augustus 2014 verzocht te bevestigen dat ook op dit bedrag de stamrechtvrijstelling van toepassing was. De Inspecteur heeft dit verzoek afgewezen. De ex-werkgeefster heeft de schadevergoeding op 13 oktober 2014, onder inhouding van € 158.600 aan loonbelasting, overgemaakt naar een bankrekening van de stamrecht-BV.
- 2.4. De civiele kamer van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft bij onherroepelijk geworden arrest van 1 september 2015 de schadevergoeding verminderd tot € 271.494,69 bruto.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen:

- I. Is terecht loonbelasting ingehouden bij de uitbetaling van de schadevergoeding?
- II. Is sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel?
- III. Is sprake van schending van de enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur?

Belanghebbende is van mening dat de eerste vraag ontkennend en de volgende vragen bevestigend moeten worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

- 3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt. Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.
- 3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en teruggaaf van € 158.600 aan loonbelasting. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Juridisch kader

4.1.1. Artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet) bepaalt, voor zover hier van belang:

"1. Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.

2 Tot het loon behoren aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen.

(...)"

4.1.2. Tot 1 januari 2014 luidde artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel g van de Wet als volgt:

"1. Tot het loon behoren niet:

(...)

g. aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon, mits:

1° deze aanspraken voorzien in aan de werknemer of gewezen werknemer toekomende periodieke uitkeringen die niet later ingaan dan in het jaar waarin hij de pensioengerechtigde leeftijd, bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de Algemene Ouderdomswet, bereikt of in periodieke uitkeringen die bij zijn overlijden ingaan en toekomen aan zijn echtgenoot of gewezen echtgenoot dan wel degene met wie hij duurzaam een gezamenlijke huishouding voert of heeft gevoerd en met wie geen bloed- of aanverwantschap in de rechte lijn bestaat, of aan zijn kinderen of pleegkinderen die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt;

2° voor deze aanspraken als verzekeraar optreedt een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen a, b, d, e of f, of de natuurlijke persoon tot wie de werknemer in dienstbetrekking staat of heeft gestaan; en

3° deze aanspraken niet zijn opgekomen ingevolge artikel 10a of artikel 19b;"

Voormelde bepaling, ook wel de stamrechtvrijstelling genoemd, is met ingang van 1 januari 2014 vervallen.

4.1.3. Artikel 13a, lid 1 van de Wet bepaalt, voor zover hier van belang:

"1. Loon wordt beschouwd te zijn genoten op het tijdstip waarop het:

a. betaald of verrekend wordt, ter beschikking van de werknemer wordt gesteld of rentedragend wordt, dan wel

b. vorderbaar en tevens inbaar wordt."

4.1.4. Bij het vervallen van de stamrechtvrijstelling met ingang van 1 januari 2014 is in artikel 39f, lid 1 van de Wet een overgangsregeling opgenomen (hierna: de overgangsregeling). De overgangsregeling bepaalt, voor zover hier van belang:

"1. Met betrekking tot op 31 december 2013 bestaande aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon als bedoeld in de artikelen 11, eerste lid, onderdeel g, en 37, zoals die op 31 december 2013 luiden, en daarmee gelijkgestelde bedragen als bedoeld in artikel 11a, eerste lid, zoals dat op 31 december 2013 luidde, blijven de artikelen 10, vijfde lid, onderdelen b en c, 11, eerste lid, onderdeel g, en vierde lid, 11a, 19b, achtste lid, 32bb, zesde en achtste lid, en 37, zoals die op 31 december 2013 luiden, alsmede de daarop gebaseerde bepalingen, van toepassing."

4.1.5. In een brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 november 2013 wordt over de overgangsregeling het volgende opgemerkt (Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 21, p. 4):

“Diverse leden hebben verzocht om de voorwaarden die ik in het wetgevingsoverleg genoemd heb voor de afbakening van een op 31 december 2013 bestaand stamrecht ook in een brief uiteen te zetten. Ten eerste is het essentieel dat de aard en omvang van de vrijgestelde stamrechtenaanspraak op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar is. Dit betekent dat vóór 1 januari 2014 een stamrechtovereenkomst getekend dient te zijn. Hieruit moet blijken dat de ex-werkgeefster aan zijn werknemer een aanspraak toekent op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon. De periodieke uitkeringen mogen niet later ingaan dan in het jaar waarin de werknemer de pensioengerechtigde leeftijd heeft bereikt. Dit is conform de wettelijke regeling voor de stamrechtvrijstelling. Ten tweede dient uit die overeenkomst tevens te blijken dat het bedrag ter financiering van de aanspraak bij een in de wet aangewezen aanbieder wordt ondergebracht. En ten derde dient op 31 december 2013 de ontslagdatum vast te staan. Dit betekent niet dat de ontslagdatum in 2013 gelegen dient te zijn. Het ontslag moet wel aangezegd zijn vóór 1 januari 2014 en binnen een korte termijn uitgevoerd worden. Van een korte termijn is in ieder geval sprake als het gaat om de wettelijke opzegtermijn (met een maximum van 6 maanden). (...) Aanspraken die aan deze drie voorwaarden voldoen komen in aanmerking voor de toepassing van het overgangsrecht voor de stamrechtvrijstelling.”.

Vraag I

- 4.2. Uit de wettekst volgt dat de stamrechtvrijstelling enkel in het geval dat de schadevergoeding is genoten vóór het vervallen van de stamrechtvrijstelling op 1 januari 2014 zelfstandig op de schadevergoeding van toepassing kan zijn, dat wil zeggen: zonder dat een beroep hoeft te worden gedaan op de overgangsregeling.
- 4.3. Belanghebbende betoogt dat de schadevergoeding in 2013 rentedragend is geworden. Belanghebbende verwijst in dit kader naar het in onderdeel 2.4 genoemde arrest van de civiele kamer van het Gerechtshof waarin is beslist dat over de aan belanghebbende toekomstige schadevergoeding vanaf 18 maart 2013 tot de dag van voldoening door de ex-werkgeefster betaling van de wettelijke rente is verschuldigd. Naar het oordeel van het Hof berust dit betoog op een onjuiste rechtsopvatting. Van rentedragend in de zin van artikel 13a van de Wet is pas sprake als een loonbetalingsverplichting – een voor de werknemer vorderbaar bedrag – wordt omgezet in een rentedragende schuld. In tegenstelling tot hetgeen belanghebbende meent, kan onder rentedragend worden niet worden verstaan een geval als het onderhavige, waarin de rente naar haar bedrag eerst tegelijk met de vordering komt vast te staan en ook eerst dan vorderbaar en inbaar wordt, dan wel wordt genoten op enige andere in artikel 13a van de Wet bedoelde wijze (vgl. Hoge Raad 29 maart 1944, B. 7821 en Hoge Raad 1 juni 1977, nr. 18209, ECLI:NL:HR:1977:AX3510).
- 4.4. Aangezien ook overigens voor de schadevergoeding geen genietingsmoment in 2013 is aan te wijzen kan de stamrechtvrijstelling slechts van toepassing zijn op grond van de overgangsregeling. De Rechtbank heeft terecht geoordeeld dat belanghebbende op 31 december 2013 nog geen aanspraak had tot het bedrag van de schadevergoeding zodat niet is voldaan aan de voorwaarde van artikel 39f, lid 1 van de Wet dat sprake moet zijn van een bestaande aanspraak. De schadevergoeding was op die datum evenmin bepaalbaar, het was op dat moment nog ongewis of de aanhangig te maken kantongerechtsprocedure wegens kennelijk onredelijk ontslag zou slagen en zo ja, tot welk bedrag de vordering zou worden toegewezen.
- Het betoog van belanghebbende dat, gelet op de voor hem onredelijke gevolgen van de overgangsregeling, van de duidelijke tekst van die regeling moet worden afgeweken, wordt door het Hof niet gevolgd. De totstandkomingsgeschiedenis van de overgangsregeling bevat geen enkele aanwijzing dat een dergelijke extensieve interpretatie is beoogd. De overgangsregeling is naar het oordeel van het Hof dan ook niet van toepassing. Er is terecht loonbelasting ingehouden

bij de uitbetaling van de schadevergoeding.

Vraag II

- 4.5. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de overgangsregeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM). Ter onderbouwing van dit standpunt voert belanghebbende aan dat de overgangsregeling een discriminatoir onderscheid maakt tussen werknemers die vóór 1 januari 2014 met hun werkgevers een schikking treffen en werknemers die een civiele procedure beginnen en op of na deze datum een vergoeding ontvangen op grond van kennelijk onredelijke opzegging van de arbeidsovereenkomst.
- 4.6. Het Hof stelt voorop dat wetswijziging naar haar aard meebrengt dat onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich hebben voorgedaan vóór dan wel na het tijdstip met ingang waarvan de nieuwe regeling van toepassing is. Een dergelijk onderscheid kan in beginsel niet als discriminatie worden aangemerkt. Anders zou de wetgever de mogelijkheid worden ontnomen om wetten in te voeren of te wijzigen, bijvoorbeeld naar aanleiding van nieuwe ontwikkelingen of gewijzigde beleidsinzichten (zie Hoge Raad 14 juni 2013, nr. 12/03630, ECLI:NL:HR:2013:BZ7857). Dit is niet anders indien de wetgever - zoals in het onderhavige geval - bij het vervallen van een wettelijke regeling een overgangsregeling treft. Van strijd met artikel 14 van het EVRM is derhalve geen sprake.

Vraag III

- 4.7. Belanghebbende beroept zich op het vertrouwensbeginsel omdat de Inspecteur niet is ingegaan op belanghebbendes melding in de brief van 25 april 2013, dat hij voornemens was een procedure wegens kennelijk onredelijk ontslag tegen de ex-werkgeefster te starten (zie 2.2 slotzin). Met het niet-reageren op die melding heeft de Inspecteur - aldus belanghebbende - bij belanghebbende de indruk gewekt bewust het standpunt te hebben ingenomen dat de stamrechtvrijstelling ook van toepassing zou zijn op de na 31 december 2013 genoten schadevergoeding.
- 4.8. Naar het oordeel van het Hof is geen in rechte te beschermen vertrouwen gewekt. Er is immers door de Inspecteur geen toezegging gedaan of inlichting verstrekt. Evenmin is sprake van een gerechtvaardigde indruk van een bewuste standpuntbepaling door de Inspecteur. De melding in de brief van 25 april 2013 is niet meer dan een kennisgeving aan de Inspecteur dat een procedure zou worden gestart, de uitkomst van die procedure was ongewis en in de brief is niet de concrete vraag voorgelegd of een eventuele later te ontvangen schadevergoeding onder de stamrechtvrijstelling zou vallen. Gelet hierop noopte de melding in de brief niet tot een reactie en kan bij belanghebbende daarom niet de gerechtvaardigde indruk zijn ontstaan van een bewuste standpuntbepaling door de Inspecteur.
- Belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel kan dan ook niet slagen.
- 4.9. De uitlatingen van de staatssecretaris tijdens de totstandkoming van de overgangsregeling wijzen er volgens belanghebbende op dat bij de overgangsregeling de situatie waarin belanghebbende verkeerde niet in beeld is geweest en er daarom - kort gezegd - een in sommige gevallen onredelijk uitwerkende regeling is getroffen. Wat hier ook van zij, tot een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel kan dit niet leiden omdat de staatssecretaris deze bepaalde uitlatingen heeft gedaan als medewetgever en niet als uitvoerder van de wet (Hoge Raad 7 juli 1993, nr. 28.448, ECLI:NL:HR:1993:ZC5400, BNB 1993/336).
- 4.10. Voor zover belanghebbende stelt dat de Inspecteur anderszins in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur heeft gehandeld, verwerpt het Hof deze stelling. Niet aannemelijk is gemaakt dat sprake is geweest van een handelen in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Slotsom

4.11. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is en dat de uitspraak van de Rechtbank dient te worden bevestigd.

Ten aanzien van het griffierecht

4.12. Het Hof is van oordeel dat er geen redenen aanwezig zijn om te gelasten dat de Inspecteur aan belanghebbende het door hem betaalde griffierecht geheel of gedeeltelijk vergoedt.

Ten aanzien van de proceskosten

4.13. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

5 Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep ongegrond; en
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Aldus gedaan op 14 september 2017 door V.M. van Daalen-Mannaerts, voorzitter, P.A.G.M. Cools en P.A.M. Pijnenburg, in tegenwoordigheid van J.W.J. van der Heijden, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH 's-Gravenhage. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen.

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.