

ECLI:NL:PHR:2018:1450

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 29-11-2018

Datum publicatie 18-01-2019

Zaaknummer 17/05027

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

A-G Niessen heeft conclusie genomen in de zaak met nummer 17/05027.

Belanghebbende heeft naar aanleiding van de uitspraak van de civiele kamer van de rechtbank Oost-Brabant op 13 oktober 2014 een schadevergoeding op grond van kennelijk onredelijk ontslag van € 305.000 bruto ontvangen van zijn ex-werkgeefster. Gerechtshof

's-Hertogenbosch heeft vervolgens bij uitspraak van 1 september 2015 geoordeeld dat belanghebbende € 271.494,69 bruto wegens kennelijk onredelijk ontslag van zijn

ex-werkgever ontvangt.

In cassatie is in geschil of op deze schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag de op 1 januari 2014 afgeschafte stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 kan worden toegepast.

Het Hof heeft geoordeeld dat uit de wettekst volgt dat de stamrechtvrijstelling alleen in geval de schadevergoeding is genoten voor het vervallen van de stamrechtvrijstelling op 1 januari 2014, zelfstandig op de schadevergoeding van toepassing kan zijn. Het Hof heeft onder verwijzing naar HR B. 7821 en HR BNB 1977/167 geoordeeld dat de schadevergoeding niet rentedragend in de zin van artikel 13a Wet LB 1964 is als de rente pas tegelijk met de vordering komt vast te staan en ook pas dan vorderbaar en inbaar wordt. Naar het oordeel van het Hof is ook voor het overige geen genietingsmoment in 2013 aan te wijzen. Dit betekent dat de stamrechtvrijstelling slechts van toepassing kan zijn op grond van de overgangsregeling. Het Hof overweegt 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, Wet LB 1964 dat sprake moet zijn van een bestaande en bepaalbare aanspraak. Het Hof heeft geoordeeld dat de overgangsregeling van artikel 39f Wet LB 1964 niet in strijd is met artikel 14 EVRM, aangezien een wetswijziging naar haar aard meebrengt dat onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich voor dan wel na de wetswijziging hebben voorgedaan. Ook heeft het Hof belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel afgewezen omdat naar het oordeel van het Hof door de Inspecteur geen in rechte te beschermen vertrouwen is gewekt.

Belanghebbende komt in cassatie onder aanvoering van drie middelen.

Belanghebbende betoogt in het eerste middel dat het Hof ten onrechte de stamrechtvrijstelling niet heeft toegepast op de door hem ontvangen schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag. Belanghebbende betoogt in zijn tweede middel dat het Hof artikel 14 EVRM heeft geschonden omdat het Hof geen strijd met het gelijkheidsbeginsel heeft aangenomen. Belanghebbende voert in zijn derde middel aan dat het Hof ten onrechte zijn beroep op het vertrouwensbeginsel heeft afgewezen.

A-G Niessen merkt op dat het gegeven dat de civiele rechter in 2014 de schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag heeft toegekend, mee brengt dat belanghebbende in 2014 een belastbare bate heeft genoten. Met de toekenning van de schadevergoeding komt ook pas de vormgeving van de aanspraak op periodieke uitkeringen ter vervanging van te derven of gederfd loon vast te staan. Dit betekent dat belanghebbende de op 31 december 2013 afgeschafte stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 niet kan toepassen op een in 2014 toegekende schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag. A-G Niessen meent dat het Hof gelet op HR B. 7821 en HR BNB 1977/167 terecht heeft geoordeeld dat de schadevergoeding niet rentedragend in de zin van artikel 13a Wet LB 1964 is geworden op het moment dat de wettelijke rente verschuldigd is. Met het Hof is A-G Niessen van oordeel dat de overgangsregeling van artikel 39f Wet LB 1964 niet van toepassing is op de door belanghebbende ontvangen schadevergoeding omdat de aanspraak op periodiek uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon op 31 december 2013 niet voldoende bepaald of bepaalbaar was. Gelet op het voorgaande faalt belanghebbendes eerste middel.

A-G Niessen is van mening dat het Hof op goede gronden onder verwijzing naar HR BNB 2013 heeft geoordeeld dat geen sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel omdat een wetwijzing naar haar aard meebrengt dat een onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich hebben voorgedaan voor dan wel na het tijdstip van de toepassing van de nieuwe regeling. Ook het tweede middel van belanghebbende kan dus niet slagen.

Tot slot meent A-G Niessen dat het Hof terecht het vertrouwensbeginsel niet geschonden heeft geacht omdat belanghebbendes mededeling dat hij een civiele procedure wegens kennelijk onredelijk opzegging tegen zijn ex-werkgeefster op te starten niet te beschouwen is als het uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde stellen van de vraag of de te ontvangen schadevergoeding onder de stamrechtvrijstelling zou vallen. Ook belanghebbendes derde middel faalt.

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

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 18-01-2019
FutD 2019-0145
V-N Vandaag 2019/128
NTFR 2019/208 met annotatie van mr. M.E. Kastelein

Conclusie

PROCUREUR-**G**ENERAAL BIJ DE **H**OGE **R**AAD DER **N**EDERLANDEN

MR. R.E.C.M. NIESSEN

ADVOCAAT-**G**ENERAAL

Conclusie van 29 november 2018 inzake:

Nr. Hoge Raad: 17/05027	[X]
Nr. Gerechtshof: 16/03482	
Nr. Rechtbank: 15/1165	
Derde Kamer B	tegen
Loonbelasting 2014	Staatssecretaris van Financiën

1 Inleiding

1.1 [X], wonende te [Z], (hierna: belanghebbende) heeft op 13 oktober 2014 een schadevergoeding op grond van kennelijk onredelijke opzegging van € 305.000 bruto ontvangen van zijn ex-werkgever. De ex-werkgever heeft op deze schadevergoeding € 158.600 aan loonbelasting ingehouden.

1.2 De Inspecteur¹ heeft belanghebbendes bezwaar tegen de inhouding van loonheffing bij uitspraak op bezwaar van 19 januari 2015 ongegrond verklaard. Belanghebbendes daartegen gerichte beroep heeft de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) bij uitspraak van 20 mei 2016 ongegrond verklaard.² Belanghebbendes hoger beroep is door het gerechtshof 's-Hertogenbosch (hierna: het Hof) bij uitspraak van 14 september 2017 eveneens ongegrond verklaard.³

1.3 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend.

1.4 In cassatie is in geschil of de stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) van toepassing is op een na 1 januari 2014 toegekende schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag. Meer in het bijzonder is in geschil of de overgangsregeling van artikel 39f, lid 1, Wet LB 1964 van toepassing is.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:

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 [B] 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.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 20 mei 2016, nr. BRE-15/1165

- 2.2 Voor de Rechtbank was in geschil of de stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 moet worden toegepast bij de door belanghebbende ontvangen schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de stamrechtvrijstelling niet van toepassing is en dat de Inspecteur terecht loonheffing heeft ingehouden:
- 4.1. Op grond van artikel 10 van de Wet LB is, voor zover van belang, loon al hetgeen uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking wordt genoten. Tot het loon behoren aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde één of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen. De stamrechtvrijstelling van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g van de Wet LB, op grond waarvan, onder voorwaarden, aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon niet tot het loon behoorden, is vervallen per 1 januari 2014 (Belastingplan 2014, Stb. 2013, 565, artikel V, onderdeel B).
- 4.2. Bij het vervallen van de stamrechtvrijstelling is in artikel 39f, eerste lid van de Wet LB de volgende overgangsregeling opgenomen (Belastingplan 2014, Stb. 2013, 565, artikel V, onderdeel I):
(...)⁴
- 4.3. In de Nota naar aanleiding van het verslag van 21 oktober 2013 bij het Belastingplan 2014 wordt over het begrip 'bestaande aanspraken' het volgende opgemerkt (Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 11, p. 51):
(...)⁵
- 4.4. In een brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 november 2013 wordt het volgende opgemerkt (Kamerstukken II 2013/14, 33752, nr. 21, p. 4):
(...)⁶
- 4.5. Voorts heeft de staatssecretaris van Financiën tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2014 in de Eerste Kamer het volgende opgemerkt (Handelingen I 2013/14, 17 december 2013, nr. 14, item 2, p. 15):
(...)⁷
- 4.6. De rechtbank zal eerst beoordelen of de aanvullende ontslagvergoeding is genoten in 2013 of in 2014. Indien de vergoeding is genoten in 2013, is niet in geschil dat de stamrechtvrijstelling kan worden toegepast. Artikel 13a Wet LB bepaalt dat 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. Naar het oordeel van de rechtbank is voor de aanvullende ontslaguitkering geen genietingsmoment in 2013 aan te wijzen. Dat belanghebbende recht had op een aanvullende ontslagvergoeding en tot welk bedrag, is immers pas in 2014 bij rechterlijke uitspraak komen vast te staan.

- 4.7. Nu de stamrechtvrijstelling per 1 januari 2014 is afgeschaft, kan deze derhalve alleen nog worden toegepast op de aanvullende ontslagvergoeding indien de in 4.2 bedoelde overgangsregeling van toepassing is. Dat is het geval indien belanghebbende tot het bedrag van de aanvullende ontslagvergoeding op 31 december 2013 een aanspraak had op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon. Nu er op 31 december 2013 geen uitspraak was in de door belanghebbende bij de kantonrechter gestarte procedure tegen, noch overeenstemming met de ex-werkgeefster over de aanvullende ontslaguitkering, had belanghebbende naar het oordeel van de rechtbank op die datum nog geen aanspraak op de aanvullende ontslagvergoeding en daarmee evenmin op periodieke uitkeringen ter vervanging daarvan.
- 4.8. Aan hetgeen in 4.7 is overwogen doet niet af dat belanghebbende in 2013 het voornemen tot het starten van een kennelijk onredelijke ontslagprocedure bekend had gemaakt, nu deze procedure pas daadwerkelijk is gestart op 24 februari 2014, de datum van de dagvaarding. Belanghebbende heeft in 2013 zelfs geen vordering bij de ex-werkgeefster neergelegd die zou kunnen resulteren in een periodieke uitkering. Aan hetgeen in 4.7 is overwogen doet evenmin af dat de door de civiele rechter van het Hof toegekende ontslagvergoeding (zie 2.2 en 2.3) is berekend op basis van gederfd en te derven loon en de hoogte daarvan dus in 2013 naar objectief recht bepaalbaar was. Dat kan niet tot de conclusie leiden dat op 31 december 2013 reeds een aanspraak als bedoeld in de overgangsregeling bestond. Uit de in 4.3 tot en met 4.5 weergegeven wetsgeschiedenis valt niet af te leiden dat de wetgever een ruimere uitleg van de overgangsregeling heeft beoogd dan uit de tekst voortvloeit.
- 4.9. Hetgeen hiervoor is overwogen leidt tot het oordeel dat de stamrechtvrijstelling niet van toepassing is. Terecht is daarom op de uitkering van de aanvullende ontslagvergoeding loonheffing ingehouden.
- 4.10. Belanghebbende heeft voor dat geval betoogd dat sprake is van een onredelijke en onbillijke uitkomst, nu de aanvullende ontslagvergoeding voortvloeit uit het ontslag in 2013. Dat betoog kan hem niet baten. In artikel 11 van de Wet van 1829, Stb. 28, houdende Algemeene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk, is voorgescreven dat de rechter volgens de wet moet rechtspreken en dat hij in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid der wet mag beoordelen. Voorts kent de fiscale wetgeving geen bepaling zoals de civielrechtelijke wetgeving (artikel 6:2 BW) op grond waarvan een wettelijke regel buiten toepassing blijft voor zover toepassing in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn. Voor de door belanghebbende bepleite reflexwerking bestaat geen grondslag. De rechtbank is dan ook niet bevoegd een juiste wetstoepassing op grond van de redelijkheid en billijkheid achterwege te laten. Dat ligt anders indien de wet in strijd zou zijn met enig internationaal verdrag waaraan Nederland zich heeft verbonden, maar niet is gesteld noch is de rechtbank gebleken dat van dit laatste in het onderhavige geval sprake is.
- 4.11. Gelet op het vorenstaande dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 14 september 2017 nr. 16/03482

- 2.3 Voor het Hof was eveneens in geschil of terecht loonbelasting is ingehouden bij de uitbetaling van de schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag. Net zoals de Rechtbank heeft het Hof deze vraag bevestigend beantwoord:
- 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 toekomende

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:AX3 510).

- 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.
- 2.4 Het Hof heeft geoordeeld dat de overgangsregeling van artikel 39f Wet LB 1964 niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (hierna: het EVRM):
- 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 wetwijziging 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.
- 2.5 Ook van een in rechte te beschermen vertrouwen dat de stamrechtvrijstelling ook van toepassing zou zijn op de na 31 december 2013 genoten schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag is naar het oordeel van het Hof geen sprake:
- 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.

2.6 *Westerman* heeft bij de uitspraak van het Hof aangetekend:⁸

Het oordeel van het hof over de overgangsregeling spreekt voor zich: van de wetgever kan niet worden verwacht dat een overgangsregeling zich ook uitstrekt tot stamrechten die in 2013 nog niet eens bestonden. Het tweede oordeel, over het rentedragend zijn van een loonvordering, past in de lijn die zichtbaar is in de jurisprudentie. Indien loon niet op andere gronden reeds belast is, wordt het namelijk genoten uiterlijk op het moment dat de loonvordering rentedragend wordt. Deze belanghebbende verwacht het rentedragend worden in economische zin met rentedragend zoals bedoeld in art. 13a Wet LB 1964.

Over het rentedragend worden van een betwiste hoofdsom oordeelde de Hoge Raad in HR 29 maart 1944, B. 7821 dat de wetgever met rentedragend bedoeld moet hebben dat 'een liquide vordering onder genot van rente door de tot de vordering gerechtigde blijft uitstaan, en kan niet hebben bedoeld een geval, waarin de rente, indien verschuldigd, naar haar bedrag eerst tegelijk met de vordering zelve komt vast te staan en dus ook eerst dan vorderbaar, tevens inbaar wordt'. Ofwel, zolang de rente nog onbepaald is en daarmee nog niet vorderbaar en inbaar is, is de hoofdsom nog niet rentedragend. Dit betrof de verschuldigdheid van rente over de periode tot aan de veroordeling tot betaling.

Wanneer een werkgever een betwiste hoofdsom door een veroordeling alsnog moet betalen, is hij veelal een moratoire rente verschuldigd. Dit is wettelijke rente die is verschuldigd wegens vertraging in de voldoening van een geldsom, zoals bepaald in art. 6:119 BW. Ingevolge HR 1 juni 1977, nr. 18.209 kan 'het verschuldigd worden van moratoire interessen niet (...) worden begrepen onder "rentedragend" worden'. Dit betrof de verschuldigdheid van wettelijke rente over de periode na de veroordeling tot betaling.

In HR 1 februari 2002, nr. 35.848, NTFR 2002/203 oordeelt de Hoge Raad tot slot: 'Zolang een vordering niet vaststaat, staat het verschuldigd zijn of zullen worden van rente over die vordering evenmin vast en kan reeds om die reden niet van het rentedragend zijn van die vordering worden gesproken.' Met andere woorden: zelfs als een rentevergoeding is overeengekomen is de hoofdsom niet rentedragend zolang de hoofdsom betwist wordt. Ik ben overigens van mening dat dit alleen kan gelden voor het betwiste deel, waardoor delen van een loonsom verschillende genietingsmomenten kunnen hebben.

Uit de arresten valt af te leiden dat moratoire rente nooit ertoe leidt dat een loonvordering

rentedragend wordt. En dat een veroordeling tot rentebetaling door een werkgever over de periode tot veroordeling evenmin hoeft te betekenen dat een loonvordering rentedragend is, zelfs als voorafgaand aan de veroordeling rente is overeengekomen indien de werknemer in het gelijk mocht worden gesteld. Hierdoor kan over een periode sprake zijn van niet-rentedragendheid zoals bedoeld in art. 13a, terwijl over dezelfde periode wél rente verschuldigd is. Dat dit tot verwarring leidt is begrijpelijk. Tegelijkertijd wordt zo voorkomen dat zich een genietingsmoment voordoet voordat een werknemer kan beschikken over zijn loon. Pas wanneer een werknemer zelf instemt met verlate uitbetaling van het loon tegen vergoeding van een rente kan tot heffing worden overgegaan. Waarbij naar mijn mening een overeengekomen rentevergoeding van nihil is gelijk te stellen aan rentedragend zijn.

Civielrechtelijke procedures

- 2.7 Rechtbank Oost-Brabant heeft bij vonnis van 21 augustus 2014 in de zaak van belanghebbende en zijn ex-werkgever geoordeeld dat belanghebbende een bedrag van € 305.000 wegens kennelijk onredelijk ontslag van de arbeidsovereenkomst ontvangt en dat de ex-werkgever dit brutobedrag dient te bijschrijven op de rekening van belanghebbendes stamrecht BV :⁹

De kantonrechter neemt zonder meer aan dat er sprake was van een bedrijfseconomische noodzaak voor [X] BV [de voormalige werkgever, A-G] tot het treffen van besparingen op onder meer personeelskosten. Het feit dat door [X] BV ervoor is gekozen om de functie van [belanghebbende] te laten vervallen en "mee te nemen" in de reorganisatie heeft daarentegen niet veel met die bedrijfseconomische noodzaak te maken. Op grond van de stellingen van partijen blijkt dat [belanghebbende] aanvankelijk een belangrijke rol was toebedacht in het voortzetten van c.q. verkopen van de bedrijfsonderdelen na het overlijden van [X] sr. Door een ongelukkige samenloop van omstandigheden, namelijk enerzijds de problemen waarvoor echtgenote en dochters van [X] sr zich gesteld zagen en anderzijds de ernstig zieken in het gezin van [belanghebbende] is er over en weer tussen deze partijen weinig oog geweest voor de moeilijke positie waarin de andere partij verkeerde en haar kwetsbaarheid.

(...)

- 5.2 Al met al is het wel helder dat de verslechterde verstandhouding met vooral [Y] de belangrijkste reden is geweest om te besluiten ook voor [belanghebbende] een ontslagvergunning aan te vragen. Zoals zij zelf ook aangaf ter comparitie: als de verhouding goed was geweest, was er wel een andere functie voor hem gevonden. De kantonrechter is van oordeel dat het ontslag als kennelijk onredelijk dient te worden aangemerkt, enerzijds omdat de bedrijfseconomische noodzaak die bij het UWV-Werkbedrijf als ontslaggrond is genoemd niet de werkelijke ontslagreden is geweest, en anderzijds om dat de gevolgen van het ontslag voor [belanghebbende] te ernstig zijn in relatie tot het belang van [X] BV bij dit ontslag, gelet op de grote terugval in zijn inkomsten. Anders dan [X] BV zonder enige motivering of toelichting stelt, oordeelt de kantonrechter onvoldoende grond aanwezig om aan te nemen dat ten tijde van het ontslag de verwachting gerechtvaardigd was dat [belanghebbende] wel weer snel ander werk zou vinden, vanwege zijn "netwerk". In tijden van crisis is het immers bepaald niet te verwachten dat [belanghebbende], mede gelet op zijn leeftijd, binnen een redelijke termijn elders een passende functie zou kunnen vinden. De aan [belanghebbende] toegekende vergoeding volgens het sociaal plan oordeelt de kantonrechter niet voldoende om die kennelijke onredelijkheid weg te nemen. De gevorderde verklaring voor recht wordt toegewezen.

- 5.3 De kantonrechter wijst erop dat een schadevergoeding bij kennelijk onredelijk ontslag is bedoeld om een zekere genoegdoening te verschaffen, en niet is bedoeld om alle inkomstenderving die verwacht wordt precies te vergoeden. De hoogte van die genoegdoening is immers mede afhankelijk van de tekortkoming van de werkgever in dezen. De kantonrechter is van oordeel dat in dezen echter met name zwaar weegt dat belanghebbende dertig jaar werkzaam is geweest in het bedrijf van X BV en de rechterhand was van X sr. Bij wisseling van de directie past dan een fatsoenlijk afscheid van een werknemer met deze staat van dienst.

Bij de vaststelling van de hoogte van die schadevergoeding spelen alle omstandigheden een rol. Dit zijn voorts onder meer:

- de goede staat van dienst van [belanghebbende];
- de duur van zijn dienstverband van 30 jaar;
- de – door X BV onvoldoende gemotiveerd weersproken – verwachtingen die door [X] sr gewekt zijn ten aanzien van de positie van [belanghebbende] na diens overlijden;
- het zonder enige raadpleging [van belanghebbende], aantrekken van een buitenstaander als adviseur, welke raadpleging, gelet op de positie van [belanghebbende] in het bedrijf wel in de rede lag;
- de enorme terugval in inkomen van een salaris van € 10.325,28 per maand naar een WW-uitkering gelijk aan € 2.966,- bruto per maand (in 2013) en het feit dat de vergoeding volgens het sociaal plan deze terugval in inkomsten maar ten dele compenseert;
- de leeftijd van [belanghebbende] en de aard van diens positie, waardoor het onaannemelijk is dat hij nog passend werk zal vinden voor zijn 65ste jaar en de omvang van de schade in zijn inkomsten die hij leidt door deze te verwachten blijvende werkeloosheid;
- de niet weersproken schade van € 22.912,86 die hij in zijn pensioen lijdt doordat de premie niet wordt doorbetaald;

Dit alles in aanmerking nemende oordeelt de kantonrechter een schadevergoeding van € 305 000,- boven de reeds uitgekeerde vergoeding volgens het sociaal plan redelijk en billijk. Dit bedrag dient te worden voldaan op de door [belanghebbende] gevorderde wijze.

(...)

De kantonrechter:

Verklaart voor recht dat de opzegging van de arbeidsovereenkomst met [belanghebbende] middels de brief van 18 maart 2013 kennelijk onredelijk is ex artikel 7:681 BW;

Veroordeelt X BV om tegen behoorlijk bewijs van kwijting aan [belanghebbende] te betalen:

- een bedrag groot € 305 000,- (driehondervijfduizend euro) bruto ter zake schadevergoeding op grond van kennelijk onredelijke opzegging van de arbeidsovereenkomst, en bepaalt dat X BV de betaling van dit brutobedrag dient te laten plaatsvinden middels bijschrijving op de bankrekening van de stamrecht BV van eiser, te weten (...) met rekeningnummer (...).

2.8 Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft bij uitspraak van 1 september 2015 ten aanzien van het geschil tussen belanghebbende en zijn ex-werkgever geoordeeld:¹⁰

Schadevergoeding

(...)

3.37. Het hof is dus van oordeel dat de schade die [geïntimeerde] lijdt € 248.581,83 + € 22.912,86, dus in totaal € 271.494,69 bruto bedraagt. Dat leidt tot de conclusie dat een te hoog bedrag aan schade is toegewezen, zodat het bestreden vonnis zal worden vernietigd.

(...)

3.30. Voor de bepaling van de omvang van de schade dient in beginsel uitgegaan te worden van alle omstandigheden van het geval ten tijde van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst. Daarbij dient de schade zoveel mogelijk concreet te worden berekend. Nu [geïntimeerde] niet voor ontslag voorgedragen had mogen worden en hij derhalve recht had op voortduring van zijn arbeidsovereenkomst, bestaat zijn schade in beginsel uit gederfd inkomen en gederfde pensioenopbouw voor de verwachte duur van de arbeidsovereenkomst, behoudens de mogelijkheid van vermindering van het schadebedrag op grond van een omstandigheid die aan [geïntimeerde] kan worden toegerekend (artikel 6:101 BW) of relevante omstandigheden, zoals de financiële situatie van [appellante], die nopen tot matiging van de schadevergoeding, dit laatste evenwel slechts indien toekenning van volledige schadevergoeding tot kennelijk onaanvaardbare gevolgen zou leiden (artikel 6:109 BW).

(...)

3.41. Het hof acht dus € 271.494,69 aan schadevergoeding toewijsbaar. [appellante] klaagt er in haar

toelichting op grief IV terecht over dat zij is veroordeeld om deze te voldoen door het bruto bedrag bij te schrijven op de bankrekening van de stamrecht BV van [geïntimeerde], terwijl de dienaangaande fiscale regeling ten tijde van het bestreden vonnis niet meer gold. Ter gelegenheid van het pleidooi heeft [appellante] verklaard dat zij wel loonbelasting daarop heeft ingehouden. In zoverre heeft zij van deze veroordeling geen nadeel ondervonden. De kantonrechter heeft de wettelijke rente toegewezen vanaf de dag van de inleidende dagvaarding. Volgens grief 1 in incidenteel appel dient de wettelijke rente te worden toegewezen vanaf 18 maart 2013. Zoals hiervoor reeds is overwogen, is het hof van oordeel dat de wettelijke rente verschuldigd is geworden met ingang van het tijdstip waarop de arbeidsovereenkomst door opzegging is geëindigd, dus met ingang van 18 maart 2013 (vgl. HR 14 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BE9995).

(...)

Het Hof:

Op het principiaal en incidenteel hoger beroep

vernietigt het vonnis waarvan beroep voor zover aan het oordeel vna het hof onderworpen en voor zover [X BV] daarmee is veroordeeld tot betaling van € 305.000,- ter zake schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag door bijschrijving op de stamrecht BV van [belanghebbende] en voor zover de wettelijke rente over dat bedrag en de wettelijke rente over de gefixeerde schadevergoeding is toegewezen vanaf 24 februari 2014 en in zoverre opnieuw rechtdoende; veroordeelt [X BV] om tegen behoorlijk bewijs van kwijting totaal € 271.494,69 bruto aan [belanghebbende] te betalen als schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag, vermeerderd met de wettelijke rente daarover vanaf 18 maart 2013 tot de dag van voldoening; veroordeelt [X BV] tot betaling van de wettelijke rente over € 13.689,42 ter zake gefixeerde schadevergoeding vanaf 18 maart 2013 tot de dag van voldoening;

(...)

3 Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende komt in cassatie op tegen de oordelen van het Hof onder aanvoering van drie middelen.

3.2 Het eerste middel strekt ten betoge dat de stamrechtvrijstelling van toepassing is op de door belanghebbende ontvangen schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag:

Schending van het recht, in het bijzonder van artikel 11 lid 1 aanhef en sub g en artikel 39f lid 1 Wet LB, nu het Hof heeft overwogen dat de niet van toepassing is op de schadevergoeding en dat terecht loonbelasting is ingehouden bij de uitbetaling van de schadevergoeding.

3.3 Ter toelichting heeft belanghebbende aangevoerd aan dat de eis dat de stamrechtvrijstelling alleen van toepassing kan zijn indien de schadevergoeding is genoten voor het vervallen van de stamrechtvrijstelling op 1 januari 2014, niet volgt uit de wettekst van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964. Hij voert aan dat het in artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 gaat over aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon.

3.4 Belanghebbende betoogt dat tegenover de schadevergoedingsplicht van de werkgever zijn vorderingsrecht staat en dat gelet op artikelen 6:83 BW en 6:119 BW deze vordering meteen rentedragend is. De aanspraak van belanghebbende op schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag bestaat zijns inziens sinds 18 maart 2013 (de datum van ontslag) dan wel 1 juni 2013 (de datum waarop de arbeidsovereenkomst is ontbonden) en was deze aanspraak vanaf die datum direct vorderbaar en inbaar. Het Hof heeft volgens belanghebbende ten onrechte geoordeeld dat de civielrechtelijke uitspraken geen constitutief karakter hebben maar

condemnatoire uitspraken zijn. Bij een constitutief vonnis wordt een bepaalde rechtstoestand in het leven geroepen, gewijzigd of teniet gedaan. Een condemnatoire uitspraak is een uitspraak waarin een partij wordt veroordeeld om iets te betalen of iets (niet) te doen.

- 3.5 Daarnaast heeft belanghebbende betoogt dat het Hof heeft miskend dat aan de in artikel 39f lid 1 Wet LB neergelegde voorwaarde dat sprake moet zijn van een bestaande aanspraak wordt voldaan. Belanghebbende heeft aangevoerd dat de aard en omvang van de vrijgestelde stamrechaanspraak op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar waren
- 3.6 Belanghebbende betoogt in zijn tweede middel dat het Hof het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM ten onrechte niet geschonden heeft geacht:
Schending van het recht, in het bijzonder van artikel 14 EVRM, nu het Hof geen strijd met het gelijkheidsbeginsel aanneemt.
- 3.7 Belanghebbendes derde middel strekt ten betoge dat het Hof ten onrechte zijn beroep op het vertrouwensbeginsel heeft afgewezen:
Schending van het recht, nu het Hof het beroep op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder ook het vertrouwensbeginsel, verwerpt.
- 3.8 Ter toelichting voert belanghebbende aan dat de Inspecteur naar aanleiding van de kennisgeving dat hij voornemens was een procedure wegens kennelijk onredelijk ontslag tegen de ex-werkgever te starten, nadere vragen had moeten stellen dan wel nadere toelichting had moeten vragen.

4 Stamrechtvrijstelling

Wetgeving

Wet op de loonbelasting 1964

- 4.1 Artikel 10 Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) bepaalt wat onder loon wordt begrepen. Dit artikel luidde in 2014, voor zover thans relevant in cassatie:
- 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.
- (...)
- 4.2 Artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 is ook bekend als de stamrechtvrijstelling omdat aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon niet tot het loon behoren. Dit artikel luidde tot 1 januari 2014:
- 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;

4.3 Artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 is met ingang van 1 januari 2014 komen te vervallen.¹¹

4.4 Artikel 13a, lid 1, Wet LB 1964 bepaalt op welk tijdstip loon wordt beschouwd te zijn genoten:

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.

4.5 Bij het vervallen van de stamrechtvrijstelling met ingang van 1 januari 2014 is in artikel 39f, lid 1 Wet LB 1964 een overgangsregeling opgenomen.¹² Artikel 39f, lid 1, Wet LB 1964 luidde (met terugwerkende kracht) in 2014:

Met betrekking tot op 31 december 2013 bestaande aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gedeerd 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, onderdeel 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.

Wet Inkomstenbelasting 2001

4.6 Artikel 3.146 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) bepaalt dat het loon wordt geacht te zijn genoten op het tijdstip waarop het is ontvangen, verrekend, te beschikking gesteld, rentedragend geworden of vorderbaar en inbaar geworden. Dit artikel luidt voor zover in cassatie relevant:

1 Loon, aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen, termijnen van lijfrenten en andere periodieke uitkeringen en verstrekkingen uit een inkomensvoorziening, uitkeringen op grond van een buitenlandse voorziening die naar aard en strekking overeenkomt met een inkomensvoorziening, voordelen uit eigen woning, voordelen uit kapitaalverzekeringen eigen woning, voordelen uit spaarrekening eigen woning, voordelen uit beleggingsrecht eigen woning en negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden – voorzover niet anders is bepaald – geacht te zijn genoten op het tijdstip waarop zij zijn:

a. ontvangen;

b. verrekend;

c. ter beschikking gesteld;

d. rentedragend geworden of

e. vorderbaar en inbaar geworden.

2 Voor loon is artikel 13a, tweede, derde, vierde en zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 van overeenkomstige toepassing.

(...)

Burgerlijk Wetboek

4.7 Artikel 6:74 Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) bepaalt over de gevolgen van het niet nakomen van een verbintenis:

1 Iedere tekortkoming in de nakoming van een verbintenis verplicht de schuldenaar de schade die de schuldeiser daardoor lijdt te vergoeden, tenzij de tekortkoming de schuldenaar niet kan worden toegerekend.

2 Voor zover nakoming niet reeds blijvend onmogelijk is, vindt lid 1 slechts toepassing met inachtneming van hetgeen is bepaald in de tweede paragraaf betreffende het verzuim van de schuldenaar.

4.8 Artikel 6:81 BW ziet op het verzuim van de schuldenaar:

De schuldenaar is in verzuim gedurende de tijd dat de prestatie uitblijft nadat zij opeisbaar is geworden en aan de eisen van de artikelen 82 en 83 is voldaan, behalve voor zover de vertraging hem niet kan worden toegerekend of nakoming reeds blijvend onmogelijk is.

4.9 Artikel 6:83 BW luidt:

Het verzuim treedt zonder ingebrekestelling in:

a. wanneer een voor de voldoening bepaalde termijn verstrijkt zonder dat de verbintenis is nagekomen, tenzij blijkt dat de termijn een andere strekking heeft.

b. wanneer de verbintenis voortvloeit uit onrechtmatige daad of strekt tot schadevergoeding als bedoeld in artikel 74 lid 1 en de verbintenis niet terstond wordt nagekomen;

c. wanneer de schuldeiser uit een mededeling van de schuldenaar moet afleiden dat deze in de nakoming van de verbintenis zal tekortschieten.

4.10 Artikel 6:119 BW bepaalt over verbintenissen tot betaling van een geldsom:

1 De schadevergoeding, verschuldigd wegens vertraging in de voldoening van een geldsom, bestaat in de wettelijke rente van die som over de tijd dat de schuldenaar met de voldoening daarvan in verzuim is geweest.

2 Telkens na afloop van een jaar wordt het bedrag waarover de wettelijke rente wordt berekend, vermeerderd met de over dat jaar verschuldigde rente.

3 Een bedongen rente die hoger is dan die welke krachtens de vorige leden verschuldigd zou zijn, loopt in plaats daarvan door nadat de schuldenaar in verzuim is gekomen.

4.11 Artikel 7:681 BW bepaalt dat de rechter bij kennelijk onredelijke opzegging een schadevergoeding kan toekennen. Dit artikel luidde in 2013:

1 Indien een van de partijen de arbeidsovereenkomst, al of niet met inachtneming van de voor de opzegging geldende bepalingen, kennelijk onredelijk opzegt, kan de rechter steeds aan de wederpartij een schadevergoeding toekennen.

2 Opzegging van de arbeidsovereenkomst door de werkgever zal onder andere kennelijk onredelijk geacht kunnen worden:

a. wanneer deze geschiedt zonder opgave van redenen of onder opgave van een voorgewende of valse reden;

b. wanneer, mede in aanmerking genomen de voor de werknemer getroffen voorzieningen en de voor hem bestaande mogelijkheden om ander passend werk te vinden, de gevolgen van de opzegging voor hem te ernstig zijn in vergelijking met het belang van de werkgever bij de opzegging;

c. wanneer deze geschiedt in verband met een verhindering van de werknemer om de bedongen arbeid te verrichten als bedoeld in artikel 670 lid 3;

d. wanneer deze geschiedt in afwijking van een in de bedrijfstak of de onderneming krachtens wettige regeling of gebruik geldende getalsverhouding- of anciënniteitsregeling, tenzij hiervoor zwaarwichtige gronden aanwezig zijn;

e. wanneer deze geschiedt wegens het enkele feit dat de werknemer met een beroep op een ernstig gewetensbezwaar weigert de bedongen arbeid te verrichten.

3 Opzegging van de arbeidsovereenkomst door de werknemer zal onder andere kennelijk onredelijk geacht kunnen worden:

- a. wanneer deze geschiedt zonder opgave van redenen of onder opgave van een voorgewende of valse reden;
- b. wanneer de gevolgen van de opzegging voor de werkgever te ernstig zijn in vergelijking met het belang van de werknemer bij de opzegging.

4 Een beding waarbij aan een van de partijen de beslissing wordt overgelaten of de arbeidsovereenkomst al of niet kennelijk onredelijk is opgezegd, is nietig.

Parlementaire geschiedenis artikel 13a, lid 1, Wet LB 1964

- 4.12 Artikel 13a Wet LB 1964 is ingevoerd bij de nota van wijziging ter zake van 'Wijziging van enige belastingwetten (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting).¹³ De invoering van artikel 13a Wet LB 1964 is als volgt toegelicht:¹⁴ Met het oog op de noodzaak te komen tot een vaststelling van het genietingsstijdstip van het fictieve loon, is in het nieuwe artikel 13a, analoog aan de regeling in artikel 33 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, het tijdstip geregeld waarop het loon wordt genoten. Dit was tot nu toe impliciet geregeld in artikel 27 van de wet. Deze wijziging beoogt de systematiek van de wet op dit punt te verbeteren maar brengt voor de praktijk geen gevolgen mee.

Parlementaire geschiedenis afschaffing stamrechtvrijstelling

- 4.13 De keuze om de stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 per 1 januari 2014 te laten vervallen heeft de staatssecretaris van Financiën in de memorie van toelichting bij 'Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014)' als volgt toegelicht:¹⁵

Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2013 is aan de Tweede Kamer toegezegd om beklemmingen van vermogen in fiscale regelingen nader te bezien.¹⁶ Naar aanleiding hiervan is over dit onderwerp op Prinsjesdag 2013 een brief naar de Tweede Kamer gezonden. De in die brief voorgestelde ontkenning van bestaande en het niet beklemmen van toekomstige vergoedingen ter vervanging van gederfd of te derven loon is in dit wetsvoorstel nader uitgewerkt. Ontkenning komt in dit geval neer op het laten vervallen van de eis dat alle op 1 januari 2014 bestaande, onder de stamrechtvrijstelling vallende, stamrechten in periodieke termijnen moeten worden uitgekeerd. Deze bestaande stamrechten kunnen daardoor, zonder heffing van revisierente, ineens worden uitgekeerd. Het maakt niet uit of het stamrecht is ondergebracht in een stamrecht-bv of bij een bank, een beleggingsinstelling of een verzekeraar. De uitkering ineens wordt vervolgens bij belastingplichtige in haar geheel in box 1 in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het een keuze voor belastingplichtige betreft en dus geen verplichting. Zolang het bestaande stamrecht niet wordt uitgekeerd, is van heffing in beginsel geen sprake. Om belastingplichtigen desalniettemin een impuls te geven om wel tot uitkering over te gaan, wordt in dit wetsvoorstel eveneens opgenomen dat als de aanspraak in 2014 ineens wordt uitgekeerd slechts 80% van de uitkering in de heffing wordt betrokken. Op die manier worden belastingplichtigen, net als in 2013 bij het levenslooptegoed¹⁷, extra geprikkeld het stamrecht in 2014 te gelde te maken en aan te wenden voor consumptief gebruik, voor schuldafbouw of voor bufferopbouw (sparen).

Gelijktijdig met voornoemde impuls voor bestaande stamrechten wordt per 1 januari 2014 de stamrechtvrijstelling voor nieuwe stamrechten afgeschaft. Die afschaffing heeft tot gevolg dat vanaf 1 januari 2014 ontvangen vergoedingen ter vervanging van gederfd of te derven loon in het jaar van ontvangst volledig in box 1 in de heffing worden betrokken. De scherpste kantjes van de afschaffing van de stamrechtvrijstelling voor nieuwe gevallen kunnen (afhankelijk van de persoonlijke situatie) worden gemitigeerd door gebruikmaking van de middelingsregeling.

Met het niet beklemmen van toekomstige vergoedingen wordt een bijdrage geleverd aan het structureel op orde brengen van de overheidsfinanciën. Daarnaast past de ontkenning van bestaande en het niet beklemmen van toekomstige vergoedingen ter vervanging van gederfd of te

derven loon in het algemene streven naar minder bekleemde besparingen, tenzij daarvoor goede redenen bestaan (zoals bij pensioen en lijfrente) en waarbij bestaande rechten in beginsel worden geëerbiedigd (zoals bij levensloop en de kapitaalverzekering eigen woning). Deze maatregel leidt ten slotte tot een aanzienlijke vereenvoudiging in de uitvoering en dientengevolge tot lagere uitvoeringskosten voor de Belastingdienst.

4.14 De Raad van State wijst op de gevolgen van de afschaffing van de stamrechtvrijstelling op ontslaguitkeringen:¹⁸

De stamrechtvrijstelling speelt in de praktijk een belangrijke rol bij ontslaguitkeringen.¹⁹ Door een dergelijke uitkering geheel of ten dele om te zetten in een recht op periodieke uitkeringen kan worden bereikt dat de belastingheffing eerst plaatsvindt ten tijde van en over de (inkomensvervangende) uitkering. Pensioengaten als gevolg van ontslag kunnen op die manier worden voorkomen. Bij de afschaffing van de stamrechtvrijstelling zijn belanghebbenden voor het vermijden van pensioengaten in de toekomst aangewezen op de mogelijkheden die de derde pijler biedt (aftrek van premies voor lijfrenten). Omdat de hoogte van de aftrek van premies voor lijfrenten afhangt van het jaarlijkse pensioentekort zijn die mogelijkheden echter ingeperkt.²⁰ Bij het afschaffen van de stamrechtvrijstelling kan een ontslaguitkering dus nog maar beperkt worden gebruikt voor het vullen van pensioengaten.

Los van het vorenstaande wordt in de toelichting opgemerkt dat de scherpe kantjes van de afschaffing van de stamrechtvrijstelling voor nieuwe gevallen kunnen worden gemitigeerd door gebruikmaking van de middelingsregeling (artikel 3.154 van de Wet IB 2001).²¹ De middelingsregeling kent echter een hoge drempel zodat in veel gevallen de mitigerende werking van de middelingsregeling beperkt is.

De afschaffing van de stamrechtvrijstelling betekent derhalve een aanzienlijke lastenverzwaring voor ontslaguitkeringen. Met het oog op de positie van de overheidsfinanciën kan hiervoor begrip worden opgebracht, maar deze keuze roept wel de vraag op wat dit betekent voor de arbeidsmarkt. De aanzienlijke lastenverzwaring voor ontslaguitkeringen zal immers mogelijk worden afgewenteld op de werkgever en dat maakt ontslag duurder.

4.15 De staatssecretaris van Financiën geeft aan te verwachten dat de gevolgen voor de arbeidsmarkt beperkt zullen zijn:²²

Het kabinet verwacht dat de door de Afdeling beschreven gevolgen voor de arbeidsmarkt in de praktijk beperkt zullen zijn. Onderhandelingen over de hoogte van de ontslagvergoeding vinden doorgaans plaats op basis van het brutobedrag en bij meerdere ontslagen op hetzelfde moment voor alle betrokkenen tegelijk. Voor de werkgever is het daarbij thans niet relevant of een individuele werknemer ervoor kiest om zijn ontslagvergoeding al dan niet om te zetten in een stamrecht. Voor het bedingen van een hogere ontslagvergoeding moet ook persoonlijke onderhandelingsruimte aanwezig zijn. Die ruimte lijkt in ieder geval bij het gebruik van de gebruikelijke formule voor berekening van ontslagvergoedingen heel beperkt.

4.16 In de nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2014 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat niet de datum waarop het ontslag plaatsvindt de beslissende factor is maar de datum waarop de aanspraak op periodieke uitkeringen wordt toegekend:²³

Dit neemt niet weg dat onder de leden van de fracties van de PvdA en de ChristenUnie nog vragen leven over onder andere de toepassing van de overgangsregeling. De leden van de fractie van de PvdA vragen in hoeverre zich anticipatie-effecten zullen gaan voordoen, als gedwongen ontslag «naar voren wordt gehaald» of op 1 januari 2014 ingaande ontslagen gedateerd zullen worden op 31 december 2013. De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen wat bepalend is voor de vraag wanneer een werknemer nog gebruik kan maken van de stamrechtvrijstelling volgens het huidige regime. Is dat het moment waarop de vergoeding door de werkgever definitief is toegezegd en/of het moment waarop de vergoeding door de werkgever uitgekeerd is, zo vragen deze leden.

Het kabinet heeft, mede naar aanleiding van deze vragen, besloten het onderhavige wetsvoorstel

aan te passen om meer duidelijkheid te bieden en ook om eventuele anticipatie te beperken. Voor de toepassing van de 80%-regeling wordt geregeld dat naast het ineens beschikken over de aanspraak ook vereist wordt dat de werkgever het ter financiering van het betreffende recht op periodieke uitkeringen verschuldigde bedrag voor 15 november 2013 heeft overgemaakt. Voor het overige blijft gelden dat op de op 31 december 2013 bestaande aanspraken de op die datum bestaande bepalingen met betrekking tot de stamrechtvrijstelling van toepassing blijven. Voor de kwalificatie als een bestaande aanspraak is van belang of de aanspraak reeds op 31 december 2013 voldoende bepaald is en aan de wettelijke voorwaarden voor de toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) voldoet. De datum waarop het ontslag plaatsvindt is derhalve niet de beslissende factor. In het algemeen zal pas worden overgegaan tot de toekenning van een aanspraak op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon als het ontslag vaststaat. Op dat moment zal in beginsel ook de storting van de koopsom plaatsvinden.

(...)

De leden van de fractie van de PvdA stellen dat bij reorganisaties een deel van de ontslagen nog dit jaar valt en een ander deel volgend jaar, hetgeen tot gevolg heeft dat ongelijke behandeling van werknemers ontstaat die aanleiding zou kunnen geven tot het treffen van een ruimere overgangsregeling. De leden van de fractie van de ChristenUnie hebben in het verlengde daarvan gevraagd of er een overgangsregeling komt voor mensen die nu al weten dat zij begin 2014 geconfronteerd worden met ontslag. Het kabinet overweegt niet om een aanvullende overgangsregeling te treffen voor de door deze leden voorgestelde situaties (voor zover die situaties niet onder de huidige overgangsregeling zouden vallen). De door het kabinet voorgestelde overgangsregeling biedt voldoende eerbiedigende werking voor bestaande gevallen. Verruiming van de overgangsregeling naar de door de leden van de fractie van de PvdA en de leden van de fractie van de ChristenUnie voorgestelde situaties zou feitelijk de afschaffing van de stamrechtvrijstelling uitstellen, omdat nieuwe aanspraken nog steeds in aanmerking zouden komen voor de stamrechtvrijstelling. Ook de pijn van de afschaffing van de stamrechtvrijstelling zou dan niet worden weggenomen, maar slechts worden uitgesteld. Ook na een uitgestelde afschaffing kunnen zich weer nieuwe situaties voordoen die dan het overgangsrecht ontberen.

- 4.17 Tijdens het wetgevingsoverleg van 4 november 2013 heeft de staatssecretaris van Financiën benadrukt dat het essentieel is dat de aard en de omvang van de vrijgestelde stamrechaanspraken op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar zijn:²⁴

Mevrouw Schouten en de heren Omtzigt, Bashir en Klein hebben een aantal vragen gesteld over het overgangsrecht bij het afschaffen van de stamrechtvrijstelling. Bij dit soort wijzigingen is altijd sprake van grensgevallen. Als je een bepaalde regeling in de toekomst afschaft, zijn er altijd grensgevallen. Dat is onvermijdelijk. Ik wil dat zorgvuldig wegen. Ook vanuit de praktijk zijn hierover vragen gesteld. Daarom vind ik het van belang om duidelijkheid te geven. Essentieel is dat de aard en de omvang van de vrijgestelde stamrechaanspraken op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar zijn. Dat betekent dat voor 1 januari 2014 een stamrechtovereenkomst getekend dient te zijn waaruit blijkt dat de werkgever aan zijn werknemer een aanspraak toekent op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon, die niet later ingaan dan in het jaar waarin de werknemer de pensioengerechtigde leeftijd heeft bereikt. Uit die overeenkomst dient tevens te blijken dat het bedrag ter financiering van de aanspraak bij een in de wet aangewezen aanbieder wordt ondergebracht. Ook de ontslagdatum dient op 31 december 2013 vast te staan. Dat betekent echter niet dat de feitelijke ontslagdatum per se al in 2013 gelegen dient te zijn. Het ontslag moet dus wel aangezegd zijn voor 31 december 2013 en binnen korte termijn worden uitgevoerd. Dan vraag je je natuurlijk af wat een korte termijn is. Daarvan is in ieder geval sprake als het gaat om de wettelijke opzegtermijn. Een wettelijke opzegtermijn kan, inclusief de wettelijke verlengingsmogelijkheid, oplopen tot uiterlijk een halfjaar. Dat is dus de redelijke termijn waar ik het zojuist over had. Die wordt gekoppeld aan de wettelijke opzegtermijn.

(...)

Ik ben van mening dat deze afbakening van de toepassing van de stamrechtvrijstelling voldoende ruimte biedt en dat de voor 2014 toegekende stamrechten met het overgangsrecht op de juiste wijze worden behandeld.

4.18 In de brief van 8 november 2013 heeft de staatssecretaris van Financiën de drie voorwaarden voor afbakening van een op 31 december 2013 bestaand stamrecht uiteengezet:²⁵

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 werkgever aan zijn werknemer een aanspraak toekent op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon.²⁶ 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). Aanmelding van een sociaal plan bij het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid is niet van belang voor de afbakening, omdat een stamrechtenaanspraak ook buiten een sociaal plan toegezegd kan worden. Aanspraken die aan deze drie voorwaarden voldoen komen in aanmerking voor de toepassing van het overgangsrecht voor de stamrechtvrijstelling.

4.19 *De redactie* van Vakstudie Nieuws heeft bij bovenstaande brief van 8 november 2013 aangetekend:²⁷

Er wordt hier ruimte geboden voor toepassing van de stamrechtvrijstelling, als de dienstbetrekking pas ná 31 december 2013 tot een einde komt. Voorwaarde is dat het ontslag al wel is aangezegd vóór 1 januari 2014. Daarnaast moet uiterlijk ultimo december 2013 een (inhoudelijk voldoende bepaalde of bepaalbare) stamrechtovereenkomst zijn getekend die voldoet aan de voorwaarden van artikel 11 lid 1 onderdeel g Wet LB 1964 en waaruit blijkt dat het bedrag ter financiering van het stamrecht bij een erkende uitvoerder zal worden ondergebracht. Naar onze mening betekent dit dat hier wordt bedoeld op een stamrecht dat is overeengekomen tussen werkgever en werknemer en waarbij de werkgever in eerste instantie als uitvoerder heeft te gelden. In andere gevallen, waaronder de met een stamrecht gelijkgestelde situaties van een stamrechtspaarrekening en een stamrechtbeleggingsrecht, zal immers betaling moeten hebben plaatsgevonden om het recht tot stand te brengen.

Op 14 november 2013 heeft de kennisgroep pensioenen de volgende informatie gepubliceerd op zijn website:

‘Informatie over het overgangsrecht inzake het vervallen van de stamrechtvrijstelling zoals toegezegd door Staatssecretaris Weekers tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2014 op 13 november 2013 Stamrechtvrijstelling vervalt

(...)

Per 1 januari 2014 vervalt de stamrechtvrijstelling. De (ex-)werknemer kan er dan niet meer voor kiezen om een onbelaste ontslaguitkering te ontvangen in de vorm van een stamrecht (aanspraak op periodieke uitkeringen). De werkgever mag de ontslaguitkering vanaf 2014 alleen nog toekennen in de vorm van een belaste uitkering. De werknemer kan geheel 2013 nog gebruik maken van de stamrechtvrijstelling.

Stamrechtvrijstelling onder voorwaarden toch mogelijk bij ontslag in 2014

Hieronder vermelden wij de voorwaarden die gelden voor vergoedingen voor gederfd of te derven loon welke nog onder de stamrechtvrijstelling vallen.

Ontslag in 2014

Als de werknemer in 2014 wordt ontslagen, gelden de volgende voorwaarden.

- De werkgever moet het ontslag in 2013 hebben aangezegd en de ontslagdatum moet op 31 december 2013 vaststaan.
- De dienstbetrekking wordt binnen een korte termijn na het vaststellen van de ontslagdatum beëindigd. Van een korte termijn is in elk geval sprake als het gaat om de wettelijke opzegtermijn. Een wettelijke opzegtermijn kan oplopen tot maximaal een half jaar.
- De werkgever moet vóór 1 januari 2014 een overeenkomst met zijn werknemer opmaken en ondertekenen waaruit blijkt dat hij aan zijn werknemer een aanspraak toekent op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon, die niet later ingaan dan in het jaar waarin de werknemer de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt. Uit de overeenkomst moet ook blijken dat de aanspraak wordt ondergebracht bij een professionele verzekeraar, een stamrecht-bv of bank en dat de stamrechtuitkeringen zijn bestemd voor wettelijk aangewezen begunstigden. De werkgever voldoet ook aan deze voorwaarde als hij met de werknemer is overeengekomen dat de ontslaguitkering alleen kan worden aangewend als koopsom van een aanspraak, die voldoet aan de voorwaarden die zijn gesteld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, of artikel 11a van de Wet op de loonbelasting 1964.
- De werknemer gebruikt alleen een uitkering ter vervanging van gederfd of te derven loon voor het aankopen van een stamrecht. Een (na)betaling van loon, vakantiegeld, tantième of gratificatie is geen uitkering ter vervanging van gederfd of te derven loon. Op deze betalingen kan de werkgever de stamrechtvrijstelling niet toepassen. De (na)betaling is belast loon van de werknemer.

4.20 Bij de behandeling van het Belastingplan 2014 in de Tweede Kamer heeft de staatssecretaris van Financiën herhaald dat het bedrag van de ontslagvergoeding moet vaststaan op 31 december 2013:²⁸

Mevrouw Schouten en de heer Klein hebben gevraagd of het voor de toepassing van het overgangsrecht bij stamrechten van belang is wanneer het geld wordt overgemaakt. Daarop is het antwoord nee. Om van het overgangsrecht gebruik te kunnen maken, zijn er geen eisen gesteld aan het overmaken van de vergoeding. Niet de datum van overmaken, maar de ontslagdatum is relevant. Het is gebruikelijk om de vergoeding voor gederfd of te derven loon over te maken ten tijde van het ontslag van de werknemer, maar eerder of later kan ook. Daarom zijn er geen eisen gesteld aan het moment van overmaking van de vergoeding. Dit moeten we overigens niet verwarren met de eisen die ik heb gesteld aan het tijdstip waarop geld moet zijn overgemaakt om nog van de 80%-regeling gebruik te kunnen maken. Daarvoor geldt de datum van 15 november 2013. Zojuist had ik het dus echter over de discussie over het overgangsrecht als mensen niet kiezen voor de 80%-regeling. Deze mensen is dus eigenlijk al ontslag aangezegd, maar dat manifesteert zich bij hen net niet voor 1 januari 2014, maar daarna. Daarover hadden we het in het kader van het overgangsrecht.

(...)

Mevrouw Schouten en de heer Omtzigt hebben gevraagd waarom bij de afbakening van het overgangsrecht als voorwaarde wordt gesteld toekenning van een aanspraak op periodieke uitkering. Om in aanmerking te komen voor een vrijgestelde stamrechaanspraak dient een recht op periodieke uitkering te worden toegekend in de zin van de Wet op de loonbelasting. Dat is de officiële terminologie. Dat staat in artikel 11, eerste lid, onderdeel g. Deze toekenning van een periodieke uitkering dient opgenomen te zijn in de vaststellingsovereenkomst. Ook in de modelovereenkomst, die op de site van de Belastingdienst is te vinden, staat dat aangegeven. In de overeenkomst tussen werknemer en werkgever zal dus opgenomen dienen te worden dat het gaat om een recht op een periodieke uitkering, want zo is het ook in de wet opgenomen. Anders is er immers geen sprake van een vrijgestelde stamrechaanspraak en wordt de vergoeding direct in de belastingheffing betrokken.

Mevrouw Schouten vraagt verder of voor toepassing van het overgangsrecht voor stamrecht als voorwaarde wordt gesteld dat de stamrecht-bv al is opgericht. Dat is niet het geval. Wel dient voldaan te worden aan de voorwaarden die ik bij het wetgevingsoverleg van 4 november en in mijn brief van 8 november uiteen heb gezet. Zoals ik ook zojuist heb aangegeven in het debatje

met de heer Bashir is er bij elke grens sprake van grensgevallen. Maar omdat wij de voorwaarden tijdig duidelijk maken, kunnen mensen die in een ontslagprocedure zitten, daar geen gebruik van maken. Dat geldt ook voor mensen over wie ik zojuist sprak en over wie ik zelf ook brandbrieven heb gekregen. Ik heb het over situaties waarin mensen die op dit moment nog in een outplacementtraject zitten, globale afspraken hebben gemaakt. Als dat outplacementtraject niet mocht lukken en ze uiterlijk 1 juli volgend jaar met ontslag gaan, dan is de ontslagvergoeding nog niet goed bepaald. Die mensen kunnen daar geen gebruik van maken. Zij zullen dan toch echt nadere afspraken moeten maken met hun werkgever.

Ik ben er vast van overtuigd dat mensen met de informatie die wij zullen verschaffen op de website van de Belastingdienst en via Sociale Zaken, en met behulp van een adviseur, hun werkgever, de vakbond en hun advocaat tussen nu en 31 december de zaak zodanig kunnen specificeren dat ze er wel onder vallen. Ik ben er ook vast van overtuigd dat ze, als ze uiteindelijk niet aan de voorwaarden kunnen voldoen, dat tijdig hadden kunnen weten. De aanspraak moet in elk geval op 31 december van dit jaar voldoende bepaald of bepaalbaar zijn. Dus de overeenkomst moet voor die datum zijn getekend. En het bedrag moet vaststaan, maar hoeft dus nog niet te zijn overgemaakt. De ontslagdatum moet in 2013 bekend zijn, maar die hoeft niet noodzakelijkerwijs in 2013 te liggen. Die mag ook uiterlijk in de eerste helft van 2014 liggen.

4.21 Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2014 in de Eerste Kamer heeft de staatssecretaris van Financiën herhaald dat het essentieel is dat de aard en de omvang van de vrijgestelde stamrechtenaanspraak op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar zijn:²⁹

De heer Van Boxtel vraagt nog om expliciet in te gaan op de zesmaandstermijn in het overgangsrecht. Voor het overgangsrecht is het ten eerste essentieel dat de aard en de omvang voor de vrijgestelde stamrechtenaanspraak op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar zijn. Dus dat betekent dat de vaststellingsovereenkomst getekend moet zijn. Uit die vaststellingsovereenkomst moet blijken dat de ontslaguitkering aangewend wordt voor een stamrecht en dat de financiering van de aanspraak bij een in de wet aangewezen aanbieder wordt ondergebracht. Daarnaast moet op 31 december van dit jaar de ontslagdatum vaststaan. Het ontslag moet zijn aangezegd voor 1 januari 2014 en binnen korte termijn uitgevoerd worden. Wat is een korte termijn? Dat is in ieder geval de wettelijke opzegtermijn en die is maximaal zes maanden. Daarom is gekozen voor deze zes maanden.

4.22 In de memorie van antwoord heeft de staatssecretaris van Financiën op vragen vanuit de Eerste Kamer geantwoord:³⁰

Zoals de leden van de fractie van de VVD opmerken biedt het in het wetsvoorstel opgenomen overgangsrecht bij strikte lezing twee mogelijkheden voor de aanwending van een op 31 december 2013 bestaand stamrecht, namelijk volgens de bestaande methode (door middel van een periodieke uitkering) of door middel van volledige afkoop. Zoals deze leden terecht opmerken, is het echter in overeenstemming met de visie van het kabinet, mede gelet op de beoogde bestedingsimpuls, om een gedeeltelijke afkoop niet te belemmeren. Ik ben voornemens om de mogelijkheid van een gedeeltelijke afkoop ook in de wettekst duidelijker tot uitdrukking te brengen. Ik zal daartoe een aanpassing van artikel 39f, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) opnemen in het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2014. De door de genoemde leden aangehaalde oplossingsrichting van de redactie van Vakstudie Nieuws³¹ om de verwijzing in artikel 39f van de Wet LB 1964 naar artikel 19b, achtste lid, van die wet te laten vervallen, moet overigens op een misverstand berusten. Daarmee zou het immers mogelijk worden gemaakt om de belastingheffing over de uitkeringen in haar geheel te ontgaan. Dat kan uiteraard niet de bedoeling zijn.

Jurisprudentie (civiele kamer)

4.23 De (civiele kamer van de) Hoge Raad heeft bij arrest van 14 november 2008 (Dahri/Bonna), overwogen dat de in artikel 7:681 BW bedoelde schadevergoeding op grond van een kennelijke onredelijke opzegging is te beschouwen als een bijzondere vorm van schadevergoeding wegens wanprestatie:³²

- 3.3.1 Middel V strekt ten betoge dat het hof de wettelijke rente had moeten toewijzen vanaf de datum van de inleidende dagvaarding, zoals gevorderd. Hieromtrent wordt als volgt overwogen.
- 3.3.2 De in art. 7:681 BW bedoelde schadevergoeding is verschuldigd op grond van een kennelijk onredelijke opzegging van de arbeidsovereenkomst. Deze kennelijk onredelijke opzegging is een in de wet geregelde bijzondere vorm van een tekortkoming van de werkgever (of werknemer) in zijn verplichting om zich - ook bij het beëindigen van de arbeidsovereenkomst - als een goed werkgever (of werknemer) te gedragen, en de hier bedoelde schadevergoeding is dan ook te beschouwen als een bijzondere vorm van schadevergoeding wegens wanprestatie. Het ligt daarom in de rede om bij beantwoording van de vraag vanaf welk tijdstip de wettelijke rente over deze schadevergoeding verschuldigd is, aan te sluiten bij het bepaalde in art. 6:119 in verbinding met art. 6:83, aanhef en onder b, BW. Dat brengt mee dat de wettelijke rente verschuldigd wordt met ingang van het tijdstip dat de schadevergoeding wegens de kennelijk onredelijke opzegging opeisbaar wordt, derhalve met ingang van het tijdstip waarop de arbeidsovereenkomst als gevolg van deze opzegging eindigt. Het voorgaande strookt met de geschiedenis van de totstandkoming van art. 7:681 (Kamerstukken II 1993-1994, 23 438, nr. 3, blz. 51), waaruit blijkt dat de wetgever ervan uitgaat dat de hier bedoelde schadevergoeding wordt bepaald met inachtneming van de algemene regels van Boek 6 BW.

4.24 De (civiele kamer) van de Hoge Raad heeft bij arrest van 12 februari 2010

([...] /Breed), geoordeeld dat de schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag een bijzonder karakter heeft in de zin dat de schadevergoeding vooral toe strekt de benadeelde een zekere mate van genoegdoening te verschaffen:³³

3.5.5 De in art. 7:681 lid 1 bedoelde schadevergoeding heeft in zoverre een bijzonder karakter dat deze vooral ertoe dient aan de benadeelde een zekere mate van genoegdoening (of, zoals het door de wetgever ook wel is genoemd: "pleister op de wonde", Kamerstukken II 1951/52, 881, nr. 6, p. 30) te verschaffen die in overeenstemming is met de aard en de ernst van de tekortkoming van de wederpartij. Daarmee strookt dat de rechter een grote mate van vrijheid heeft op grond van alle omstandigheden de hoogte van de vergoeding te bepalen, zoals ook duidelijk wordt uit de wetsgeschiedenis. De voorganger van deze bepaling, art. 1639s (oud) BW, bevatte als maatstaf "naar billijkheid". Met die maatstaf werd tot uitdrukking gebracht dat de rechter bij de begroting van de schadevergoeding niet gebonden was aan de regels van stelplicht en bewijslast. Deze woorden zijn in 1997 bij de invoering van art. 7:681 BW komen te vervallen, enerzijds omdat aan schadevergoeding naar billijkheid in het nieuwe Burgerlijk Wetboek een andere betekenis toekomt dan naar oud recht het geval was, en anderzijds omdat de wetgever van oordeel was dat deze woorden overbodig waren, nu de algemene regels van Boek 6 BW voor de begroting van schadevergoeding van toepassing zijn. Art. 6:97 BW geeft als algemene regel dat de rechter de schade begroot op de wijze die het meest in overeenstemming daarmee is, en laat de rechter de vrijheid de omvang van de schade te schatten als deze niet nauwkeurig kan worden vastgesteld. In het licht hiervan moet worden aangenomen dat de wetgever van opvatting was en ook beoogde dat in de praktijk toepassing van deze maatstaf tot een gelijksoortig resultaat zou leiden als de toepassing van de oude maatstaf.

3.5.6 Hoewel de rechter dus een grote mate van vrijheid heeft bij de begroting van de schade, brengen hetgeen hiervoor is overwogen in 3.5.2 en de daaruit voortvloeiende aard van de aansprakelijkheid van de werkgever mee dat de rechter, zoals in het hiervoor genoemde arrest van 27 november 2009 is overwogen, zich in een geval als dit steeds nauwkeurig rekenschap dient te geven van de concrete omstandigheden en factoren die de hoogte van de vergoeding bepalen, en dat hij daarvan in zijn beslissing ook verantwoording dient af te leggen op zodanige wijze dat voldoende inzicht wordt gegeven in de afweging die tot de beslissing over de hoogte van de vergoeding heeft geleid. Hij moet de vergoeding dan ook relateren aan de aard en de ernst van het tekortschieten van de werkgever in zijn

verplichting als goed werkgever te handelen en aan de daaruit voor de werknemer voortvloeiende (materiële en immateriële) nadelen.

Dit laat overigens onverlet dat art. 6:97 BW de rechter vrij laat de hoogte van de vergoeding uiteindelijk naar billijkheid op een bedrag te begrenzen.

- 4.25 De (civiele kamer van de) Hoge Raad heeft bij arrest van 22 december 2017 overwogen dat de wettelijke rente verschuldigd wordt met ingang van het tijdstip waarop de arbeidsovereenkomst als gevolg van deze opzegging eindigt:
- 4.2 Bij beantwoording van de vraag vanaf welk tijdstip de wettelijke rente verschuldigd is over de schadevergoeding op grond van een kennelijk onredelijke opzegging van de arbeidsovereenkomst als bedoeld in art. 7:681 (oud) BW, moet worden aangesloten bij het bepaalde in art. 6:119 BW in verbinding met art. 6:83, aanhef en onder b, BW.

Dat betekent dat de wettelijke rente verschuldigd wordt met ingang van het tijdstip waarop de arbeidsovereenkomst als gevolg van deze opzegging eindigt (HR 14 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BE9995, NJ 2008/589, rov. 3.3.2). Het hof heeft derhalve blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te oordelen dat de rente over het bedrag van de schadevergoeding verschuldigd is vanaf 10 oktober 2012, de datum van de dagvaarding.

Jurisprudentie over het begrip 'aanspraak'

- 4.26 De Hoge Raad heeft in HR *BNB* 1954/328 geoordeeld dat wil van aanspraken op toekomstige of voorwaardelijke aanspraken gesproken kunnen worden, het niet voldoende is dat bij de werknemer de verwachting bestaat dat in de toekomst de uitkeringen zullen worden genoten, maar dat het nodig is dat op die uitkeringen enig recht is ontstaan:³⁴

(...)

dat in art. 26, lid 1, le, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 de verwerving van aanspraken op toekomstige of voorwaardelijke uitkeringen tot het loon wordt gerekend, waartegenover art. 27, onder 5, van het loon uitsluit de uitkeringen, welke ingevolge zodanige aanspraken worden genoten;

dat wil van zodanige aanspraken gesproken kunnen worden, niet voldoende is, dat voor den werknemer de verwachting bestaat, dat in de toekomst, of bij de vervulling van bepaalde voorwaarden door hem of zijn nabestaanden uitkeringen zullen worden genoten, hoe stellig en gegrond zulk een verwachting ook mag zijn, doch nodig is, dat op die uitkeringen voor hem of die derden enig recht is ontstaan, hoezeer zulk een recht van de vervulling van bepaalde voorwaarden afhankelijk kan zijn gesteld;

Jurisprudentie 'rentedragend'

- 4.27 De Hoge Raad heeft in HR *B.* 7821 geoordeeld dat de schadeloosstelling (in de vorm van een tantième) niet vorderbaar en inbaar is geworden op het moment van de beëindiging van de dienstbetrekking maar op het moment dat het bedrag van die aanspraak kwam vast te staan. Daarnaast heeft de Hoge Raad geoordeeld dat onder rentedragend niet begrepen wordt een geval waarin de rente eerst tegelijk met de vordering komt vast te staan:³⁵

O. dienaangaande,

dat, al moge de aanspraak op het tantième 1939, als voortvloeiend uit de beëindiging op 31 december 1938 van de dienstbetrekking, op dien datum zijn ontstaan, het bedrag van die aanspraak eerst met het bekend worden in 1940 van de uitkomsten van 's werkgevers bedrijf kwam vast te staan, en dus eerst toen van een "vorderbare" tevens inbare inkomst kon worden gesproken;

dat voorts, ook al zou belanghebbende bij de inning van zijn vordering op bijbetaling van rente, gerekend van 31 December 1938 af, aanspraak hebben kunnen maken, daarmee niet is gezegd dat de inkomst in den zin van art. 15, eerste lid, onder 4o. I.B. '41 met 31 december 1938 rentedragend is geworden; dat toch het besluit hier het oog moet hebben gehad op het geval, dat een liquide vordering onder genot van rente door den tot de vordering

gerechtigde blijft uitstaan, en niet kan hebben bedoeld een geval als het onderhavige, waarin de rente, indien verschuldigd, naar haar bedrag eerst tegelijk met de vordering zelve vast komt te staan en dus ook eerst dan vorderbaar, tevens inbaar wordt;

dat een en ander ook bevestiging vindt in het verband tusschen de loon- en de inkomstenbelasting; dat toch het karakter van vóórheffing van de loonbelasting onaannemelijk maakt, dat ten aanzien van een bepaalde inkomst de inkomstenbelasting in een ander jaar verschuldigd zou zijn dan dat waarin van die inkomst loonbelasting moet worden geheven; dat nu in een geval als het onderhavige de heffing van loonbelasting ingevolge art. 7 L.B. eerst in 1940 zou hebben kunnen plaats vinden;

4.28 In HR *BNB* 1977/167 heeft de Hoge Raad overwogen dat het verschuldigd worden van rente wegens achterstallige betaling niet kan worden begrepen onder rentedragend worden in de zin van artikel 33, lid 1, onderdeel a, Wet IB 1964 (thans artikel 3.146 Wet IB 2001):³⁶

O. omtrent die grieven:

(...)

dat tenslotte blijkt 's-Hofs uitspraak belanghebbendes stelling, dat de bovenbedoelde vergoeding in 1972 rentedragend zou zijn geworden, hierop berustte, dat in ieder geval vanaf 29 december 1972, de dag waarop de Kantonrechter zijn beschikking gaf, inhoudende de ontbondenverklaring van de arbeidsovereenkomst en de toekenning van de onderwerpelijke vergoeding, moratoire interessen over het bedrag van die vergoeding verschuldigd zouden zijn geworden;

dat het Hof, op goede grond oordelende dat het verschuldigd worden van moratoire interessen niet kan worden begrepen onder „rentedragend” worden in de zin van art. 33, lid 1, letter a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, niet behoefde in te gaan op de vraag, of, en zo ja, vanaf welk tijdstip in dit geval moratoire interessen verschuldigd zouden zijn geworden;

dat derhalve ook de derde grief niet tot cassatie kan leiden;

4.29 De Hoge Raad heeft in HR *BNB* 1996/38 overwogen dat aangezien de belastingplichtige ter zake van de gelden geen beschikkingshandeling heeft verricht, geen sprake is van rentedragend in de zin van artikel 33, lid 1, onderdeel a, Wet IB 1964 (thans artikel 3.146 Wet IB 2001):³⁷

3.2. Het Hof heeft, in cassatie onbestreden, geoordeeld dat belanghebbende over het deelnemen aan wedstrijden niet met de organiserende instanties maar slechts met de bond overeenkomsten sloot en dat onder die omstandigheden het tijdstip waarop inkomsten te dier zake door hem zijn genoten in de zin van artikel 33 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 moet worden beoordeeld aan de hand van die - door het reglement van de stichting beheerste - overeenkomsten. Het heeft vervolgens geoordeeld dat hetgeen ingevolge die overeenkomsten in het onderhavige jaar ten gunste van belanghebbende op zijn rekening bij de stichting is bijgeschreven niet door belanghebbende is genoten. Tegen dit laatstvermelde oordeel richt zich het middel met het betoog dat het bijgeboekte bedrag van f c, aangezien dit door de stichting ten behoeve van belanghebbende rentedragend is belegd, als „rentedragend geworden” in de zin van artikel 33 moet gelden als door belanghebbende genoten.

3.3. De vastgestelde feiten laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende niet de mogelijkheid had ter zake van het deelnemen aan wedstrijden inkomsten te verwerven anders dan onder de hem door de bond opgelegde voorwaarden, ingevolge welke voorwaarden hij over hem in verband met dat deelnemen toekomstige bedragen - vermeerderd met de beleggingsopbrengst ervan - pas op een onzeker tijdstip in de toekomst kan beschikken. Aangezien onder deze omstandigheden niet kan worden gezegd dat belanghebbende met betrekking tot de hem in verband met het deelnemen aan wedstrijden toekomstige bedragen enige beschikkingshandeling heeft verricht - zoals bij voorbeeld het geval zou zijn indien hij met de organiserende instantie zou zijn overeengekomen dat het hem toekomstige voorshands niet opeisbaar maar wel rentedragend zou zijn, of indien hij met de bond zou zijn overeengekomen een vordering wegens hem toekomstige nog niet opeisbare bedragen om te zetten in een

rentedragende vordering - is hier geen sprake van „rentedragend geworden" in de zin van artikel 33. Het middel kan derhalve niet tot cassatie leiden.

- 4.30 De Hoge Raad heeft in HR *BNB* 2003/320 overwogen dat zolang een vordering niet vaststaat, het verschuldigd zijn of zullen worden van rente over die vordering evenmin vast staat en reeds om die reden niet van het 'rentedragend' zijn van die vordering kan worden gesproken:³⁸
- 3.3. Bij de beoordeling van de klachten moet het volgende worden vooropgesteld. Met het 'rentedragend zijn geworden' van inkomsten heeft artikel 33, lid 1, van de Wet het oog op het geval dat een liquide vordering onder genot van rente door de tot die vordering gerechtigde blijft uitstaan (vgl. HR 29 maart 1944, B. 7821, en HR 1 juni 1977, nr. 18 209, BNB 1977/167). Hetzelfde geldt voor het 'rentedragend zijn geworden' van kosten in de zin van artikel 38, lid 1, van de Wet. Zolang een vordering niet vaststaat, staat het verschuldigd zijn of zullen worden van rente over die vordering evenmin vast en kan reeds om die reden niet van het rentedragend zijn van die vordering worden gesproken (vgl. HR 29 maart 1944, B. 7821).
- 3.4. In het onderhavige geval stond, doordat belanghebbende tijdig een rechtsmiddel tegen de aanslag had aangewend, de heffingsrente ten tijde van het verlenen van uitstel van betaling nog niet vast. Het Hof heeft derhalve terecht geoordeeld dat de aan belanghebbende bij de aanslag in rekening gebrachte heffingsrente niet rentedragend is geworden in de zin van artikel 38, lid 1, van de Wet, wat er zij van de door het Hof gebezigde gronden. De klachten kunnen mitsdien niet tot cassatie leiden.

Literatuur

- 4.31 *Van Dijck* heeft de parlementaire geschiedenis van artikel 13a Wet LB 1964 beschreven en komt tot de conclusie dat de jurisprudentie gewezen ter zake van het huidige artikel 3.146 Wet IB 2001 ook geldt voor de loonbelasting:³⁹

1.2.5 **Wet Loonbelasting 1964**

In art. 7 van het Besluit LB 1941 was bepaald dat de werkgever verplicht was loonbelasting in te houden *'op het tijdstip waarop het loon wordt uitbetaald, verrekend of op enigerlei andere wijze ter beschikking van den werknemer of van een derde wordt gesteld'*. In deze opsomming mist men 'rentedragend' en 'vorderbaar en inbaar'. Bij B.8789 heeft de HR echter ook de rubriek 'vorderbaar en inbaar' voor de loonbelasting van toepassing verklaard. De HR overwoog dat hiervoor pleit dat daarmede het tijdstip van de heffing van de loonbelasting over reeds vorderbaar en inbaar loon niet van de willekeur van de betrokkenen afhankelijk is. Voorts sluit de HR zich aan bij de zienswijze van de minister dat *'het karakter van voorheffing van de loonbelasting het onaannemelijk maakt dat van een bepaalde inkomsten de inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn in een ander jaar dan dat waarin de loonbelasting wordt ingehouden'*. Een duidelijke uitspraak over 'rentedragend' ontbreekt, maar men moet aannemen dat de HR over de gehele lijn een synchronisatie tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting tot stand heeft willen brengen.

In art. 27.5 [vroeger tweede lid] Wet LB 1964 is bepaald:

'De inhoudingsplichtige is verplicht de belasting in te houden op het tijdstip waarop het loon:

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

b. vorderbaar en tevens inbaar wordt.

In de MvT blz. 12 wordt dit artikel als volgt toegelicht: *'Het tweede lid van de onderwerpelijke bepaling is ontleend aan art. 29 [thans art. 33] eerste lid van het ontwerp van de Wet op de Inkomstenbelasting 1958 en is in zoverre ruimer dan het geldende art. 7 van het Besluit, dat als tijdstip waarop de loonbelasting moet worden ingehouden mede wordt aangewezen het tijdstip waarop het loon rentedragend dan wel vorderbaar en tevens inbaar wordt. De aansluiting te dezen aan de inkomstenbelasting, welke ook door de Hoge Raad is aanvaard in zijn arrest van 1 maart*

1950 B.8789, vloeit voort uit het karakter van voorheffing, dat medebrengt dat loonbelasting wordt ingehouden in hetzelfde jaar als dat waarin het loon aan de inkomstenbelasting is onderworpen'.

Deze volstreckte synchronisatie tussen IB en LB maakt dat het hierna komende betoog dus ook voor de loonbelasting van betekenis is. Anderzijds moet men naar mijn mening aannemen dat rechterlijke uitspraken met betrekking tot art. 27 Wet LB ook voor de inkomstenbelasting van betekenis zijn.

4.32 *Van Dijck en van Vijfeijken* hebben over rentedragend in de zin van artikel 3.146 Wet IB 2001 geschreven:⁴⁰

6.5 Rentedragend in artikel 3.146

6.5.1 Rentedragend = Novatie

Als prototype van 'rentedragend' zien we de spaarbankrente die meestal ingevolge de spaarbankvoorwaarden op 1 januari rentedragend wordt en dus op dat moment genoten wordt.⁴¹ Ondanks de duidelijkheid van dit voorbeeld is de term 'rentedragend' toch verwarringwekkend. Men kan hierbij denken aan de nog niet ontvangen inkomst - het recht op de inkomst - die zelf rente gaat dragen. Of aan een recht op een inkomst dat omgezet wordt in een recht dat rente draagt.

Bij de eerste vorm kan men denken aan moratoire interessen, die verschuldigd worden omdat een vordering niet betaald wordt. Zo wordt een werkgever, die het loon niet op tijd betaalt, moratoire rente verschuldigd over de loonsom. Ondanks de verwarring die door de Leidraad § 22.8 op dit punt gezaaid is, is door de Hoge Raad spoedig aangenomen dat bij moratoire interessen niet van rentedragend sprake is. In B 7821 overwoog de Hoge Raad dat *'het besluit [IB 1941] hier toch het oog moet hebben gehad op het geval, dat een liquide vordering onder het genot van rente door den tot de vordering gerechtigde blijft uitstaan en kan niet hebben bedoeld een geval, waarin de rente, indien verschuldigd, naar haar bedrag eerst tegelijk met de vordering zelve komt vast te staan en dus ook eerst dan vorderbaar, tevens inbaar wordt'*.⁴² Voor een ruimere uitleg van rentedragend is ook geen plaats. In al deze gevallen moet rente betaald worden omdat de debiteur niet kan of wil betalen. Hier is het tegendeel aanwezig van een vergroting van de beschikkingsmacht van de belastingplichtige.

4.33 *Mertens* heeft over de overgangsproblematiek van de afschaffing van de stamrechtvrijstelling bij het Belastingplan 2014 geschreven:⁴³

'Overgangsproblematiek'

Toen dit onderdeel van het Belastingplan was geschreven, moet het voor de medewetgever zonneklaar zijn geweest dat het schrappen van de stamrechtvrijstelling tot veel vragen zou leiden. Vooral de vraag: onder welke voorwaarden kan ik de stamrechtvrijstelling nog in 2013 toepassen, lag daarbij wel erg voor de hand. We leven nu eenmaal in barre tijden en overall lopen reorganisaties en zijn collectieve ontslagrondes dan wel individuele beëindigingen aan de orde. Het was dan ook verbazingwekkend dat in de Memorie van Toelichting (MvT) geen enkel aanknopingspunt werd gegeven om op deze vraag een antwoord te kunnen formuleren. Nee, het was erger. In de MvT werd op dit punt zelfs verwarring gezaaid doordat het volgende werd gezegd: *'Die afschaffing heeft tot gevolg dat vanaf 1 januari 2014 ontvangen vergoedingen ter vervanging van gederfd of te derven loon in het jaar van ontvangst volledig in box 1 in de heffing worden betrokken.'*⁴⁴

Pardon? Wat heeft een vergoeding met het toekennen van een aanspraak te maken? Ooit werd wel geredeneerd dat toepassing van de stamrechtvrijstelling berustte op goedkeurend beleid: de werknemer kreeg een afkoopsom en de goedkeuring bewerkstelligde dat we er een aanspraak ingevolge art. 11, lid 1, onderdeel g, Wet LB 1964 in mochten zien. Grote flauwekul natuurlijk, maar als één bepaling in de Wet LB 1964 gebukt is gegaan onder misinterpretaties en onbegrip is het wel de stamrechtvrijstelling.

Later heeft men ontdekt dat de Hoge Raad al in 1961 had geoordeeld dat een recht dat alleen kan

worden verwerkelijkt door de verwerving van een stamrecht, zelf ook onder de stamrechtvrijstelling valt.⁴⁵ En dat is al sinds jaar en dag de praktijk: de werkgever verplicht zich tot het storten van een bedrag ter grootte van de afkoopsom als koopsom voor een stamrecht dat – uiteraard – aan de eisen van art. 11, lid 1, onderdeel g, Wet LB 1964 moet voldoen. Zo kent hij een aanspraak toe op periodieke uitkeringen ter vervanging van gedeerd en/of te derven loon.

Daarmee is overigens nog niet verklaard wat met de opmerking in de MvT wordt bedoeld. Bedoelde men te zeggen dat het storten van de koopsom van een stamrecht nog in 2013 moet gebeuren om van de stamrechtvrijstelling gebruik te kunnen maken? Het zou toch moeten gaan om de vraag of de aanspraak in 2013 is genoten? Dan kan immers nog van de vrijstelling van art. 11, lid 1, onderdeel g, Wet LB 1964 gebruik worden gemaakt.

(...)

Het genieten van het stamrecht

Waar het bij het genieten van een stamrecht naar mijn mening om gaat, is dat het moment bereikt moet zijn dat partijen afspraken hebben gemaakt die tot de conclusie voeren dat:

a een aanspraak is genoten in de zin van art. 13a Wet LB 1964;

b waarbij deze aanspraak voldoet aan de eisen van art. 11, lid 1 onderdeel g, Wet LB 1964.

Het is dus voldoende dat de vaststellingsovereenkomst is getekend en dat het stamrecht daarbij is toegezegd. Dit laatste betekent dat de voorwaarden van het stamrecht bepaalbaar en uiteraard in lijn met de wettelijke voorwaarden moeten zijn. Bepaalbaar is wat anders dan bepaald. Bepaalbaar wil zeggen dat de essentialia van de stamrechtsovereenkomst vaststaan. Onder de essentialia versta ik hier: alle wettelijke eisen. Bepaald houdt in dat ook alle details zijn vastgelegd, zoals de rekenrente. Dat kan op een later moment. In de lijn van BNB 1962/1: een werkgever die zich verplicht tot het betalen van een bedrag dat geen andere bestemming heeft dan te dienen als koopsom voor een kwalificerend stamrecht, laat op dat moment de werknemer een aanspraak 'genieten'. Ook daarna is de Hoge Raad op die koers gebleven: een aanspraak tot verwerving van een recht op periodieke uitkeringen valt onder de stamrechtvrijstelling.⁴⁶

Dat staat dus los van de vraag op welk moment het ontslag feitelijk plaatsvindt. Zodra overeenstemming bestaat over het (voortijdig) ontslag is, objectief gezien, het derven van loon een gegeven, los van het moment waarop de dienstbetrekking eindigt. Fijnslijpers wijzen er terecht op dat een werknemer na het tekenen van de vaststellingsovereenkomst en vóór de datum waarop de dienstbetrekking eindigt kan komen te overlijden of wegens een dringende reden nog op staande voet kan worden ontslagen. Dat is juist, maar dat is vooral een aandachtspunt voor het contract. Als dit inhoudt dat het stamrecht komt te vervallen vormt het een ontbindende voorwaarde en beperkt het hoogstens de waarde van het stamrecht, maar niet kan worden gezegd dat die mogelijkheid het karakter daarvan als zodanig aantast.⁴⁷ Helemaal duidelijk is het als wordt afgesproken dat het stamrecht bij overlijden vóór het moment dat de dienstbetrekking eindigt, ingaat op het leven van de eventuele partner. In dat geval functioneert een stamrecht precies waarvoor dit bedoeld is.

De vraag is natuurlijk of er een onbeperkte hoeveelheid tijd mag zitten tussen de vaststellingsovereenkomst en de datum einde dienstbetrekking. Ik denk in theorie van wel, maar er kan dan een nieuwe vraag opdoemen, namelijk wat dan in objectieve zin (nog) wordt gedeerd.

Het moment waarop de koopsom voor het stamrecht wordt betaald, vind ik nog het minst interessant voor de vraag wanneer de aanspraak is genoten. Dat er een koopsom moet worden betaald, volgt uit de stamrechtsovereenkomst en de hoogte van de uitkeringen zal worden afgestemd op datum van storten in relatie tot de koopsom en de afgesproken rekenrente. Iets anders is dat werkgevers niet graag ruim vóór de datum einde dienstbetrekking deze (af)koopsom vrijmaken. Daar kan ik inkomen en dat kan een naar mijn mening legitieme reden voor een werkgever zijn aan een storting vóór het moment van beëindigen niet mee te willen werken. Hoe dan ook: het storten van de koopsom vloeit uit het stamrecht voort en is daarvoor niet constitutief.

5 Gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel

Wetgeving

5.1 Artikel 14 EVRM luidt:

Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.

Jurisprudentie

- 5.2 In HR *BNB* 1979/311 heeft de Hoge Raad beslist onder welke omstandigheden sprake is van een toezegging waaraan de belastingplichtige een in rechte honoreren vertrouwen mag ontlene⁴⁸ dat uit een en ander volgt dat zich te dezen de vraag voordoet of strikte toepassing van de wet in die mate in strijd komt met het beginsel dat de administratie verwachtingen honoreert, welke zij bij een belanghebbende ten aanzien van een door haar te volgen gedragslijn heeft gewekt en waarop deze zich in redelijkheid tegenover haar mag beroepen, dat die toepassing achterwege dient te blijven;
- dat deze vraag moet worden beantwoord door afweging van het beginsel, dat de wet moet worden toegepast, tegen evenbedoeld algemeen beginsel van behoorlijk bestuur;
- dat bij die afweging voorop dient te worden gesteld dat de fiscus niet gebonden kan worden geacht aan alle zijnerzijds gedane uitlatingen waardoor bij een belastingplichtige verwachtingen zijn gewekt ten aanzien van een door de fiscus te volgen gedragslijn;
- dat met name indien het gaat om reacties op een verzoek van een belastingplichtige om inlichtingen aangaande de inhoud van wettelijke, dan wel andere door de fiscus in acht te nemen algemene regels, het belang dat de belastingplichtigen erbij hebben dat de fiscus zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan vervullen ertoe noopt te aanvaarden dat het risico van een onjuiste inlichting in de regel voor rekening van de betrokken belastingplichtige blijft;
- dat bijzondere omstandigheden aanleiding kunnen geven van deze regel af te wijken en de fiscus aan dergelijke inlichtingen wel gebonden te achten, maar daartoe ten minste vereist zal zijn, vooreerst dat die inlichtingen niet zo duidelijk in strijd zijn met een juiste wetstoepassing dat de betrokken belastingplichtige redelijkerwijs hun onjuistheid had kunnen en moeten beseffen, en voorts dat hij, afgaande op die onjuiste inlichtingen, een handeling heeft verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt;
- dat indien het daarentegen gaat om als toezeggingen op te vatten uitlatingen van de zijde van de fiscus, waaraan een belastingplichtige het vertrouwen heeft mogen ontlene⁴⁸ dat de fiscus, na kennisneming van alle daartoe vereiste bijzonderheden van de belastingplichtige zelf betreffende geval, aan vorenbedoelde regels, zo omtrent de toepasselijkheid of de toepassing daarvan vragen zijn gerezen, in zijn geval een bepaalde toepassing zal geven, bij een afweging als voormeld aan het voornoemde beginsel van behoorlijk bestuur doorslaggevende betekenis moet worden toegekend;
- dat daarbij wel het voorbehoud moet worden gemaakt dat de door de belastingplichtige aan de fiscus verschaft, voor diens toezegging relevante gegevens juist zijn, en dat de gedane toezegging niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige op nakoming van die toezegging in redelijkheid niet mocht rekenen;
- dat toezeggingen veelal voor de belastingplichtige van zodanig gewicht zullen zijn dat in de regel verwacht mag worden dat hij deze zijnerzijds schriftelijk aan de inspectie zal bevestigen dan wel een schriftelijke bevestiging van de inspectie zal vragen;
- dat het echter te ver gaat om - gelijk het Hof kennelijk heeft gedaan - te oordelen dat een belastingplichtige zich op dergelijke toezeggingen uitsluitend zou mogen beroepen indien deze hetzij van zijn zijde, hetzij van de zijde van de inspectie schriftelijk zijn bevestigd;

5.3 De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 1990/119 dat de gerechtvaardigheid van het vertrouwen afhangt van de omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk kunnen hebben wekken dat een door de Inspecteur gevolgde gedragslijn berust op een bewuste standpuntbepaling:⁴⁹

4.5. Dit betoog kan in zijn algemeenheid niet als juist worden aanvaard. Afgezien van het geval dat de gedragslijn berust op een toezegging waarvan de belastingplichtige mocht menen dat zij ook voor het onderhavige jaar zou gelden, is voor in rechte te beschermen vertrouwen als hier bedoeld meer vereist dan de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd. De gerechtvaardigheid van het vertrouwen hangt af van de waardering van - voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen - omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gedurende een aantal jaren betreffende dezelfde aangelegenheid gevolgde gedragslijn berust op een bewuste standpuntbepaling. Deze indruk is doorgaans niet gewettigd, indien de gedragslijn van de inspecteur voor de belastingheffing in het verleden geen of verhoudingsgewijs geringe gevolgen heeft gehad. Omstandigheden als vorenbedoeld kunnen onder meer zijn gelegen in de vaststelling van een aanslag in overeenstemming met een aangifte waarin de belastingplichtige de voor die aanslag van belang zijnde aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde had gesteld, in de vaststelling van een aanslag na raadpleging van bewijsstukken, na gehouden besprekingen of gevoerde correspondentie, dan wel in overeenstemming met eerder verstrekte, voor de toen op te leggen aanslag van belang zijnde inlichtingen, of in de tegemoetkoming aan een bezwaar betreffende dezelfde zich onveranderd voordoende aangelegenheid.

5.4 In HR *BNB* 1993/100 heeft de Hoge Raad overwogen dat het bij een aangifte voegen van een specificatie niet te beschouwen is als het uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde stellen van een punt:⁵⁰

3.2. Tegen laatstvermeld oordeel keert zich het middel terecht. De Inspecteur heeft door de enkele omstandigheid dat hij gedurende een reeks van jaren de door belanghebbende gedane aangiften, waarbij telkens een gespecificeerde bijlage was gevoegd, waarin blijkens een tot de gedingstukken behorende fotocopie daarvan was vermeld dat het ging om „reizen voor het halen en brengen van mijn dochter voor huisbezoek tijdens het weekeinde. Zij verblijft in het gezinsvervangend tehuis te Q", heeft gevolgd, bij belanghebbende niet het in rechte te beschermen vertrouwen kunnen wekken dat die gedragslijn berustte op een weloverwogen standpuntbepaling. Immers, het bij een aangifte voegen van een specificatie als voormeld is niet te beschouwen als het uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde te stellen van het betrokken punt. Uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat omstandigheden zijn gesteld die tot een ander oordeel zouden kunnen leiden.

5.5 De Hoge Raad heeft in HR *BNB* 2003/188 geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat, nadat een belastingplichtige een aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde heeft gesteld, een voorlopige aanslag wordt opgelegd of verminderd overeenkomstig het door hem daarover ingenomen standpunt, op zichzelf onvoldoende reden is om aan te nemen dat sprake is van een in rechte te beschermen vertrouwen:⁵¹

3.3. Bij de beoordeling van de tegen dit oordeel aangevoerde klachten moet het volgende worden vooropgesteld. In het algemeen is de inspecteur niet ertoe verplicht bij de vaststelling van een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen een zelfde standpunt in te nemen als ten grondslag ligt aan een ten aanzien van dezelfde belastingplichtige vastgestelde voorlopige aanslag of een vermindering daarvan. Aan een zodanige gebondenheid staan aard en wijze van totstandkoming van een voorlopige aanslag en een vermindering daarvan in de weg. De voorlopige aanslag schept slechts een grondslag voor het doen van vooruitbetalingen op de definitieve belastingschuld en hij pleegt - in overeenstemming met de desbetreffende wettelijke voorschriften - te worden vastgesteld aan de hand van niet of slechts zeer globaal door de inspecteur gecontroleerde gegevens. Bij de vaststelling van een voorlopige aanslag en een vermindering daarvan ligt een grondig onderzoek van de zijde van de belastingadministratie

derhalve niet voor de hand. De evenvermelde regel dient echter uitzondering te lijden indien de belastingplichtige een aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de inspecteur heeft voorgelegd en hij bovendien op grond van bijkomende omstandigheden redelijkerwijs kan aannemen dat de inspecteur met betrekking tot die aangelegenheid weloverwogen een standpunt heeft ingenomen. De enkele omstandigheid dat, nadat een belastingplichtige een aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde heeft gesteld, een voorlopige aanslag wordt opgelegd of verminderd overeenkomstig het door hem daarover ingenomen standpunt, is op zichzelf onvoldoende reden voor een uitzondering als hier bedoeld. Voorts is, afgezien van het geval dat een gedragslijn van de inspecteur berust op een toezegging waarvan de belastingplichtige mocht menen dat zij ook voor het desbetreffende jaar zou gelden, voor in rechte te beschermen vertrouwen meer vereist dan de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd. Ook in die situatie hangt de gerechtvaardigheid van het vertrouwen af van de waardering van - voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen - omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gedurende een aantal jaren betreffende dezelfde aangelegenheid gevolgde gedragslijn berust op een weloverwogen standpuntbepaling. Tot die omstandigheden kan behoren de vaststelling van een aanslag in overeenstemming met een aangifte waarin de belastingplichtige de voor die aanslag van belang zijnde aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde heeft gesteld (vgl. HR 13 december 1989, nr. 25077, BNB 1990/119). Met het enkel bij een aangiftebiljet voegen van een specificatie is doorgaans het betrokken punt niet uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde gesteld (vgl. HR 13 januari 1993, nr. 28935, BNB 1993/100).

- 5.6 In HR *BNB* 2013/216 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de terugwerkende kracht van de tariefverlaging in de overdrachtsbelasting voor woningen geen verboden discriminatie vormt:⁵²
- 4.1. Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld 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 (vgl. EHRM 8 juli 1986, nr. 9006/80, *Lithgow en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk*, Series A no. 102, punt 187).
- 3.4.2. De Rechtbank heeft dan ook terecht vooropgesteld dat het de wetgever in beginsel vrij staat een lastenverlichting door te voeren en de ingangsdatum daarvan te bepalen, ook als daarbij sprake is van terugwerkende kracht.
- 5.7 De Hoge Raad heeft ter zake van het in artikel 14 EVRM neergelegde gelijkheidsbeginsel in HR *BNB* 2014/31 overwogen dat alleen sprake is van discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel:⁵³
- 3.3.1. (...) Artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM, in samenhang met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, verbieden niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Dit betekent dat alleen sprake is van discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel (zie EHRM 29 april 2008, *Burden tegen het Verenigd Koninkrijk*, no. 13378/05, ECHR 2008/80, paragraaf 60). Hierbij verdient opmerking dat op fiscaal gebied aan de wetgever in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen (vgl. onder meer EHRM 22 juni 1999, no. 46757/99, *Della Ciaja en anderen tegen Italië*, BNB 2002/398), en het zojuist genoemde arrest van het EHRM in de

zaak Burden, paragraaf 60). Indien het niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloomt is (vgl. onder meer EHRM 12 april 2006, Stec en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 65731/01, RSV 2007/44, paragraaf 52, en EHRM 4 november 2008, Carson en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 42184/05, paragrafen 73 en 80). Dit laatste kan niet snel worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloomt is ("manifestly without reasonable foundation", zie EHRM 7 juli 2011, Stummer tegen Oostenrijk, no. 37452/02, paragraaf 89, met verdere verwijzingen).

Literatuur

5.8 *Bruijsten* en *Van Nijnatten* hebben over de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel zoals neergelegd in artikel 14 EVRM en artikel 26 Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten geschreven:⁵⁴

Samengevat dienen voor de toetsing van een wettelijke bepaling aan art. 26 BUPO de volgende vragen te worden gesteld:

Is er sprake van gelijke gevallen?

Worden deze gelijke gevallen ongelijk behandeld?

Ontbreekt een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling?

Voor toetsing aan art. 14 EVRM gelden dezelfde vragen.

(...)

Bij een toetsing aan art. 14 EVRM of art. 26 BUPO is de eerste vraag die aan de orde komt of er sprake is van gelijke gevallen. Is dat niet het geval, dan zal er van discriminatie op grond van art. 14 EVRM of art. 26 BUPO geen sprake zijn. Voor de vraag wanneer sprake is van gelijke gevallen, zou aansluiting kunnen worden gezocht bij de jurisprudentie omtrent het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.

De gevallen moeten zowel feitelijk als rechtens tot dezelfde groep behoren (HR 13 oktober 1983, nr. 21.237, BNB 1983/3 en HR 13 oktober 1982, nr. 321.253 BNB 1983/4).

'Feitelijk' betekent dat andere belastingplichtigen in gelijke omstandigheden moeten verkeren.

'Rechtens' houdt in dat zowel op de betrokken belastingplichtige als op de belastingplichtigen met wie wordt vergeleken dezelfde algemeen werkende voorschriften van toepassing zijn, althans die relevant zijn voor de casus.

6 Beschouwing van de middelen

Ten geleide

6.1 Belanghebbende heeft op 13 oktober 2014 naar aanleiding van de uitspraak van de (civiele kamer van) de rechtbank Oost-Brabant⁵⁵ een schadevergoeding op grond van kennelijk onredelijk ontslag van € 305.000 bruto ontvangen van zijn ex-werkgever.⁵⁶ De rechtbank Oost-Brabant had bepaald dat de betaling van dit brutobedrag door de ex-werkgever dient plaats te vinden door middel van bijschrijving op het bankrekeningnummer van de stamrecht BV van belanghebbende.⁵⁷ De ex-werkgever heeft op deze schadevergoeding € 158.600 aan loonbelasting ingehouden.

6.2 Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft in de daaropvolgende civiele procedure bij uitspraak van 1 september 2015 geoordeeld dat de ex-werkgever terecht heeft geklaagd dat zij veroordeeld is om het bruto bedrag bij te schrijven op de bankrekening van de stamrecht BV van belanghebbende, terwijl de betreffende fiscale regeling ten tijde van het bestreden vonnis niet meer gold.⁵⁸

6.3 Het gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft geoordeeld dat de ex-werkgever tegen behoorlijk bewijs

van kwijting van in totaal € 271.494,69 bruto aan belanghebbende dient te betalen als schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag, vermeerderd met de wettelijke rente daarover.⁵⁹

6.4 Tot slot heeft het gerechtshof 's-Hertogenbosch in de civiele procedure geoordeeld dat de wettelijke rente verschuldigd is geworden met ingang van het tijdstip waarop de arbeidsovereenkomst door opzegging is geëindigd, zijnde 18 maart 2013.⁶⁰

6.5 In deze fiscale procedure is in geschil of de stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 van toepassing is op de aan belanghebbende door het gerechtshof 's-Hertogenbosch toegekende schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag.

Eerste middel

6.6 Belanghebbendes eerste middel strekt ten betoge dat het Hof ten onrechte heeft overwogen dat de stamrechtvrijstelling niet van toepassing is op de schadevergoeding en er terecht loonbelasting is ingehouden.⁶¹

6.7 Gelet op de door belanghebbende gegeven toelichting valt dit middel uiteen in een drietal middelonderdelen die ik hieronder zal behandelen.

Te derven of gederfd loon?

6.8 Belanghebbendes eerste middelonderdeel behelst het betoog dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat uit de wettekst van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 volgt dat de stamrechtvrijstelling enkel in het geval dat de schadevergoeding is genoten voorafgaand aan het vervallen van de stamrechtvrijstelling, zelfstandig op de schadevergoeding van toepassing kan zijn.⁶²

6.9 Naar het oordeel van belanghebbende stelt het Hof een eis welke niet uit de wettekst volgt, aangezien in artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 gesproken wordt over aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon en niet over 'genoten' loon.

6.10 Het Hof heeft geoordeeld dat 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.⁶³

6.11 Artikel 10, lid 1, Wet LB 1964 bepaalt dat 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. Artikel 10, lid 2, Wet LB 1964 bepaalt dat tot het loon behoren aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen.⁶⁴

6.12 Artikel 11 Wet LB 1964 bepaalt wat niet tot loon behoort. Uit de wettekst van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 volgt dat bij de toepassing van de stamrechtvrijstelling het gaat om aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon.⁶⁵

6.13 Artikel 13a Wet LB 1964 bepaalt het tijdstip waarop loon wordt beschouwd te zijn genoten. Loon wordt beschouwd te zijn genoten op het tijdstip waarop het betaald of verrekend wordt, ter beschikking van de werknemer wordt gesteld of rentedragend wordt, dan wel vorderbaar en tevens inbaar wordt.

6.14 De door belanghebbende ontvangen schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag wordt door belanghebbende op de voet van artikel 13a Wet LB 1964 genoten op het tijdstip dat

deze betaald of verrekend wordt, ter beschikking van belanghebbende wordt gesteld, of rentedragend wordt, dan wel vorderbaar en tevens inbaar wordt.

- 6.15 Beslissend is of belanghebbende in 2013 een belastbare bate heeft genoten waarop vervolgens de stamrechtvrijstelling van toepassing is.
- 6.16 In 2013 heeft belanghebbende slecht de verwachting, hoe gegrond dat kennelijk ook was, dat de civiele rechter hem schadevergoeding wegens kennelijk onredelijke ontslag zou gaan toekennen.⁶⁶ Bij de uitspraak van de civiele rechter inzake de schadevergoeding in 2014 is pas sprake van een belastbare bate, aangezien hij toen pas de schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag heeft genoten. Bovendien komt ook pas met de toekenning van de schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag, de vormgeving van de aanspraak op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon, vast te staan.⁶⁷ Met andere woorden pas als vaststaat wat de schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag is, komt ook vast te staan dat deze schadevergoeding wordt gebruikt als een aanspraak op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon.
- 6.17 Het Hof heeft geen extra eis gesteld die niet uit de wettekst van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 volgt.
- 6.18 Gelet hierop geeft het oordeel van het Hof geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is het evenmin onbegrijpelijk.

Rentedragend of vorderbaar en inbaar?

- 6.19 In het tweede middelonderdeel betoogt belanghebbende dat tegenover de schadevergoedingsplicht van de werkgever zijn vorderingsrecht staat en dat gelet op artikelen 6:83 BW en 6:119 BW deze vordering meteen rentedragend is. De aanspraak van belanghebbende op schadevergoeding wegens kennelijk onredelijk ontslag bestaat zijns inziens sinds 18 maart 2013 (de datum van ontslag) dan wel 1 juni 2013 (de datum waarop de arbeidsovereenkomst is ontbonden) en was deze aanspraak vanaf die datum direct vorderbaar en inbaar. Het Hof heeft volgens belanghebbende ten onrechte geoordeeld dat de civielrechtelijke uitspraken geen constitutief karakter hebben maar condemnatoire uitspraken zijn.⁶⁸
- 6.20 Het Hof heeft belanghebbendes betoog dat de schadevergoeding in 2013 rentedragend is geworden op grond van de uitspraak van de civiele kamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch⁶⁹ waarin is beslist dat de ex-werkgever over de aan belanghebbende toekomende schadevergoeding betaling van de wettelijke rente is verschuldigd, afgewezen. Naar het oordeel van het Hof berust dit op een onjuiste rechtsopvatting omdat van rentedragend in de zin van artikel 13a Wet LB 1964 pas sprake is als een loonbetalingsverplichting wordt omgezet in een rentedragende schuld. Onder verwijzing naar HR *B. 7821*⁷⁰ en HR *BNB 1977/167*⁷¹ oordeelt het Hof dat in onderhavige zaak de rente eerst tegelijkertijd met de vordering komt vast te staan en ook eerst dan vorderbaar en inbaar wordt, dan wel genoten op enige andere in artikel 13a Wet LB 1964.⁷²
- 6.21 De civiele kamer van de Hoge Raad heeft bij arrest van 14 november 2008 geoordeeld dat een kennelijk onredelijke opzegging een in het BW geregelede bijzondere vorm van een tekortkoming van de werkgever (of werknemer) om zich als een goed werkgever (of werknemer) te gedragen en de bedoelde schadevergoeding (op grond van artikel 7:681 BW⁷³) is te beschouwen als schadevergoeding wegens wanprestatie. Gelet daarop heeft de Hoge Raad geoordeeld dat aangesloten wordt bij het bepaalde in artikel 6:119 BW⁷⁴ juncto 6:83 BW⁷⁵ en dat de wettelijke rente verschuldigd wordt met ingang van het tijdstip dat de schadevergoeding wegens de kennelijk onredelijke opzegging opeisbaar wordt, derhalve met ingang van het tijdstip waarop de arbeidsovereenkomst als gevolg van deze opzegging eindigt.⁷⁶

- 6.22 Wettelijke rente is op grond van artikel 6:119, lid 1, BW: 'de schadevergoeding, verschuldigd wegens vertraging in de voldoening van een geldsom, bestaat in de wettelijke rente van die som over de tijd dat de schuldenaar met de voldoening daarvan in verzuim is geweest'.⁷⁷ Wettelijke rente wordt ook wel moratoire rente genoemd.
- 6.23 In HR *B. 7821* heeft de Hoge Raad geoordeeld dat pas van een vorderbare en inbare inkomst gesproken kan worden op het moment dat het bedrag van de aanspraak is komen vast te staan, ook al is de aanspraak op de schadeloosstelling ontstaan op de datum van de beëindiging van de dienstbetrekking. Voorts heeft de Hoge Raad geoordeeld dat onder rentedragend niet de situatie valt waarbij de rente eerst tegelijkertijd met de vordering zelf komt vast te staan en ook eerst dan vorderbaar en inbaar wordt.⁷⁸
- 6.24 De Hoge Raad heeft in HR *BNB 1977/167* herhaalt dat het verschuldigd worden van moratoire rente niet kan worden begrepen onder het begrip rentedragend in de zin van thans artikel 3.146 Wet IB 2001.⁷⁹
- 6.25 Artikel 13a Wet LB 1964 bepaalt, blijkens de parlementaire geschiedenis analoog aan thans artikel 3.146 Wet IB 2001, het genietingsstijdstip van het loon.⁸⁰ Gelet daarop is de door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie ter zake van de inkomensbelasting ook richtinggevend voor de loonbelasting.⁸¹
- 6.26 In het civiele recht is zowel de schadevergoeding wegens kennelijk onredelijke opzegging als de wettelijke rente opeisbaar op het moment dat de arbeidsovereenkomst als gevolg van de opzegging eindigt.⁸² In het fiscale recht is de schadevergoeding wegens kennelijke onredelijke ontslag pas een belastbare bate op het moment dat het bedrag komt vast te staan. De verschuldigdheid van de wettelijke rente brengt in het fiscale recht niet mee dat de bate in de zin van artikel 13a Wet LB 1964 wordt genoten.⁸³
- 6.27 Nu het Hof van de juiste rechtsopvatting is uitgegaan kan belanghebbendes klacht dat de aanspraak op de dag van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst dan wel de dag dat waarop de arbeidsovereenkomst is ontbonden rentedragend of vorderbaar en inbaar is geworden in de zin van artikel 13a Wet LB 1964 niet slagen.

Bestaande aanspraak in de zin van artikel 39f Wet LB 1964?

- 6.28 Belanghebbende betoogt dat het Hof heeft miskend dat aan de in artikel 39f lid 1 Wet LB neergelegde voorwaarde dat sprake moet zijn van een bestaande aanspraak wordt voldaan. Belanghebbende voert aan dat de aard en omvang van de vrijgestelde stamrechtenaanspraak op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar waren.⁸⁴
- 6.29 Het Hof heeft overwogen dat ook overigens voor de schadevergoeding geen genietingsmoment in 2013 is aan te wijzen. Dit brengt mee dat de stamrechtvrijstelling slechts van toepassing kan zijn op grond van de overgangsregeling van artikel 39f Wet LB 1964. Het Hof oordeelt in navolging van de Rechtbank dat belanghebbende op 31 december 2013 nog geen aanspraak had tot het bedrag van de schadevergoeding, zodat niet is voldaan aan de voorwaarde dat sprake moet zijn van een bestaande aanspraak. De schadevergoeding was op die datum evenmin bepaalbaar, het was op dat moment nog onduidelijk of de aanhangig te maken kantongerechtsprocedure wegens kennelijk onredelijk ontslag zou slagen en zo ja, tot welk bedrag de vordering zou worden toegewezen.⁸⁵
- 6.30 De overgangsregeling van artikel 39f Wet LB 1964 bepaalt, kort gezegd, dat met betrekking tot op 31 december 2013 bestaande aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon als bedoeld in artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964, zoals die op 31 december 2013 luidde, en daarmee gelijkgestelde bedragen, artikel 11, lid 1, onder g, en lid 4, Wet LB 1964, zoals dat op 31 december 2013 luidde, alsmede de daarop gebaseerde

bepalingen, van toepassing blijven.⁸⁶

- 6.31 In de nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2014 wordt over de kwalificatie van bestaande aanspraak toegelicht dat van belang is of de aanspraak reeds op 31 december 2013 voldoende bepaald is en aan de wettelijke voorwaarden voor de toepassing van artikel 11, lid 1, aanhef en onder g, Wet LB 1964 voldoet.⁸⁷
- 6.32 De brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 november 2013 vermeldt dat het essentieel is 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-werkgever aan zijn werknemer een aanspraak toekent op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon.⁸⁸
- 6.33 Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2014 in de Eerste Kamer heeft de staatssecretaris van Financiën herhaald dat de aanspraak in elk geval op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar is. Dit brengt mee dat de overeenkomst voor die datum dient te zijn getekend en het bedrag moet vaststaan.⁸⁹
- 6.34 Uit de hierboven weergegeven parlementaire geschiedenis blijkt dat met bestaande aanspraak bedoeld wordt op een aanspraak die op 31 december 2013 voldoende bepaald of bepaalbaar is. Gelet daarop is het Hof uitgegaan van de juiste rechtsopvatting van 'bestaande aanspraak'. 's Hofs oordeel dat geen sprake is van een bestaande aanspraak omdat de aanspraak niet bepaald is en evenmin bepaalbaar is, is feitelijk en niet onbegrijpelijk.
- 6.35 Belanghebbendes standpunt dat de stamrechtvrijstelling had moeten worden toegepast, nu het ontslag was verleend voor het intreden van de wetwijziging, stuit af op de andersluidende keuze van de wetgever. Gelet op de heldere eisen die gesteld zijn aan de toepassing van de overgangsregeling van artikel 39f Wet LB 1964 is er geen ruimte voor toepassing van de wet in de door belanghebbende verstande zin. De rechter moet volgens de wet rechtspreken en hij mag in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid van de wet beoordelen.
- 6.36 Gelet op het voorgaande faalt belanghebbendes eerste middel.

Tweede middel

- 6.37 Belanghebbendes tweede middel strekt ten betoge dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat geen sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel, zoals neergelegd in artikel 14 EVRM.⁹⁰
- 6.38 Belanghebbende heeft toegelicht dat de door het Hof gebezigde motivering ontoereikend is. Naar de mening van belanghebbende vergelijkt het Hof ten onrechte de gevallen die zich hebben voorgedaan voor en na de inwerkingtreding van het overgangsrecht. Belanghebbende betoogt dat zijn geval zich heeft voorgedaan voor de inwerkingtreding van de overgangsregeling van artikel 39f Wet LB 1964 omdat de aanspraak reed in 2013 bestond, concreet vast te stellen was en opeisbaar was. Gelet op de omstandigheid dat in beide gevallen sprake is van op 31 december 2013 bestaande aanspraken is het onbegrijpelijk dat een belanghebbende die moet procederen ongelijk wordt behandeld ten opzichte van een werknemer die een vaststellingsovereenkomst heeft gesloten.
- 6.39 Belanghebbende heeft voor het Hof betoogd 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 schadevergoeding ontvangen op grond van kennelijk onredelijk ontslag van de arbeidsovereenkomst.⁹¹ In beide gevallen is het ontslag in 2013 gelegen.

6.40 Het Hof heeft onder verwijzing naar HR *BNB* 2013/216⁹² geoordeeld dat de 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 omdat anders de wetgever de mogelijkheid zou kunnen worden ontnomen om wetten in te voeren of te wijzigingen.⁹³

6.41 Voor zover belanghebbende in cassatie wil betogen dat de 'aanspraak' reeds in 2013 bestond, gaat belanghebbende mijns inziens, zoals toegelicht in onderdeel 6.34, uit van een verkeerde rechtsopvatting.

6.42 Gelet daarop heeft het Hof voldoende gemotiveerd en op goede gronden geoordeeld dat geen sprake is van discriminatie in de zin van artikel 14 EVRM.

Derde middel

6.43 In het derde middel betoogt belanghebbende dat het Hof ten onrechte niet heeft geconcludeerd tot een schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het vertrouwensbeginsel. Belanghebbende heeft toegelicht dat de Inspecteur in de bezwaarfase naar aanleiding van de kennisgeving dat hij voornemens was een procedure wegens kennelijk onredelijk ontslag tegen de ex-werkgever te starten, nadere vragen had moeten stellen dan wel nadere toelichting had moeten vragen. Nu de Inspecteur heeft nagelaten belanghebbende te informeren dat de stamrechtvrijstelling niet van toepassing zou zijn terwijl belanghebbende de Belastingdienst van zijn voornemen om een procedure wegens kennelijk onredelijk ontslag tegen zijn ex-werkgever te starten, op de hoogte heeft gesteld, is naar het oordeel van belanghebbende het vertrouwen gewekt dat hij recht had op de stamrechtvrijstelling.⁹⁴

6.44 Het Hof heeft geoordeeld dat geen in rechte te beschermen vertrouwen is gewekt omdat door de Inspecteur van de bezwaarfase geen toezegging is gedaan of inlichting is verstrekt. Naar het oordeel van het Hof is er evenmin sprake van een gerechtvaardigde indruk van een bewuste standpuntbepaling door de Inspecteur. Het Hof overweegt vervolgens dat de melding in de brief niet meer is dan een kennisgeving aan de Inspecteur was dat een procedure zou worden gestart. Het Hof merkt op dat in de brief niet de concrete vraag voorgelegd of een eventuele later te ontvangen schadevergoeding onder de stamrechtvrijstelling zou vallen.⁹⁵

6.45 Met deze laatste overweging heeft het Hof kennelijk overwogen dat de melding van belanghebbende aan de Inspecteur van de bezwaarfase dat hij een civielrechtelijke procedure tegen zijn ex-werkgever zou gaan starten niet te beschouwen is als het uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde stellen van het punt dat hij de stamrechtvrijstelling wil toepassen op de mogelijk te ontvangen schadevergoeding naar aanleiding van een civielrechtelijke procedure.⁹⁶

6.46 De Hoge Raad heeft in HR *BNB* 1993/100 overwogen dat de omstandigheid dat de belanghebbende gedurende een reeks van jaren bij zijn aangifte een specificatie had bijgevoegd waarin werd vermeld dat buitengewone lasten in aftrek waren gebracht niet te beschouwen is als het uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde stellen van het betrokken punt.⁹⁷

6.47 De omstandigheid dat de Inspecteur ten behoeve van het beoordelen van de stamrechtvrijstelling ter zake van de in mei 2013 ontvangen ontslagvergoeding heeft gevraagd om nadere informatie, welke belanghebbende heeft geleverd, brengt anders dan belanghebbende van lijkt uit te gaan, niet mee dat de Inspecteur ook gehouden was nadere informatie aan belanghebbende te vragen ter zake van de mededeling dat belanghebbende van plan was een gerechtelijke procedure ter zake van kennelijk onredelijke opzegging te starten.

6.48 Gelet hierop heeft het Hof mijns inziens terecht geoordeeld dat de mededeling aan de Inspecteur dat belanghebbende een civiele gerechtelijke procedure ter zake kennelijk onredelijke opzegging gaat

opstarten niet te beschouwen is als het uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde stellen van het betrokken punt.

6.49 Gelet hierop faalt ook belanghebbendes derde middel.

7 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 De Inspecteur van de Belastingdienst.

² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 20 mei 2016, nr. BRE-15/1165, ECLI:NL:RBZWB:2016:3032, *NTFR* 2016/2097 met commentaar de Haan, *Belastingadvies* 2016/17.5 met wenk Stam, *V-N Vandaag* 2016/1460, *FutD* 2016-1632.

³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 14 september 2017, nr. 16/03482, ECLI:NL:GHSHE:2017:3957, *NTFR* 2017/2855 met commentaar Westerman, *V-N* 2017/57.1.3, *Belastingadvies* 2017/21.6, *FutD* 2017-2365.

⁴ Zie voor de wettekst van artikel 39f, lid 1, Wet LB 1964, onderdeel 4.5 van deze conclusie.

⁵ Zie voor de nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2014, onderdeel 4.16 van deze conclusie.

⁶ Zie voor de brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 november 2013 onderdeel 4.18.

⁷ Zie voor de behandeling van het Belastingplan 2014 in de Eerste Kamer onderdeel 4.21.

⁸ *NTFR* 2017/2855.

⁹ Rechtbank Oost-Brabant 21 augustus 2014, nr. 2858306/346, *niet gepubliceerd*.

¹⁰ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 1 september 2015, nr. HD 200.155.921_01, ECLI:NL:GHSHE:2015:3395, *AR* 2015/1612.

¹¹ Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014), *Stb.* 2013, 565, artikel V, onderdeel B.

¹² Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014), *Stb.* 2013, 565, artikel V, onderdeel I.

¹³ *Kamerstukken II* 1996/97, 24 761, nr. 8, p. 8.

¹⁴ *Kamerstukken II* 1996/9,7 24 761, nr. 8, p. 24.

¹⁵ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 19-20.

¹⁶ Voetnoot in origineel: "Kamerstuk 33 402, nr. 46, blz. 59 en Handelingen II 2012/13, nr. 23, item 14, blz. 110".

¹⁷ Voetnoot in origineel: "Zie het aangenomen amendement Dijkgraaf, Neppérus en Groot (Kamerstuk 33 402, nr. 28)".

- ¹⁸ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 9.
- ¹⁹ Voetnoot in origineel: "Volgens de toelichting, paragraaf 10, tabel 9, is met de stamrechtvrijstelling structureel een bedrag gemoeid van € 400 miljoen per jaar. Indien de stamrechtvrijstelling wordt vergolden tegen een tarief van 42% gaat het dus om een bruto bedrag van ongeveer € 1 miljard per jaar. Indien hetzelfde uitgangspunt wordt gehanteerd (42%) voor de jaren 2014 t/m 2017 is het bruto bedrag voor die jaren ruim € 2 miljard per jaar".
- ²⁰ Voetnoot in origineel: "Artikel 3.127 van de Wet IB 2001".
- ²¹ Voetnoot in origineel: "Paragraaf 4.7, voorlaatste tekstblok".
- ²² *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4, p. 11.
- ²³ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 11, p. 51.
- ²⁴ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 78, p.13.
- ²⁵ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 21, p. 4.
- ²⁶ Voetnoot in origineel: "Of een aanspraak op periodieke uitkeringen die ingaan bij het overlijden van de werknemer en toekomen aan zijn echtgenoot of kinderen die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt".
- ²⁷ *V-N* 2013/58.11.
- ²⁸ *Handelingen II* 2013/14, 33 752 - 33 755, nr. 23, item 8, p. 9 en 10.
- ²⁹ *Handelingen I* 2013/14, nr. 14, item 2, p. 15
- ³⁰ *Kamerstukken I* 2013/14, 33 752 - 33 755, nr. D, p. 24.
- ³¹ Voetnoot in origineel: "V-N 2013/58.10, blz. 90".
- ³² Hoge Raad (civiele kamer) 14 november 2008, nr. C07/117HR, na conclusie A-G Timmerman, ECLI:NL:HR:2008:BE9995, *NJB* 2008, 2121, *NJ* 2008, 589, *TRA* 2009, 15 met noot Buijs.
- ³³ Hoge Raad (civiele kamer) 12 februari 2010, nr. 09/03517, na conclusie A-G Spier, ECLI:NL:HR:2010:BK4472, *NJB* 2010, 391, *NJ* 2010/494 met noot Heerma van Voss, *PJ* 2010, 70 met noot Lutjes, *TRA* 2010, 49 met noot Buijs.
- ³⁴ Hoge Raad 30 september 1953, nr. 11 506, ECLI:NL:HR:1953:AY2959, *BNB* 1954/328 met noot Doedens.
- ³⁵ Hoge Raad 29 maart 1944, nr. B. 7821.
- ³⁶ Hoge Raad 1 juni 1977, nr. 18 209, na conclusie A-G Van Soest, ECLI:NL:HR:1977:AX3510, *BNB* 1977/167.
- ³⁷ Hoge Raad 15 november 1995, nr. 29 138, ECLI:NL:HR:1995:AA3132, *BNB* 1996/38 met noot Van Dijck, *V-N* 1995/4224,13 met aantekening van de redactie, *FED* 1995/869.
- ³⁸ Hoge Raad 1 februari 2002, nr. 35 848, na conclusie A-G IJssink, ECLI:NL:HR:2002:ZC8134, *BNB* 2003/320,
- ³⁹ J.E.A.M. van Dijck, *Het genieten van inkomsten (art. 33 en 28 Wet IB)*, Deventer, : FED 1998, p. 23-24.
- ⁴⁰ J.E.A.M. van Dijck en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Het kasstelsel in de Wet IB 2001*, Deventer : Kluwer 2006, p.102-106.
- ⁴¹ Voetnoot in origineel: "HR BNB 1966/14; Hof Den Haag FED 1990/596".
- ⁴² Voetnoot in origineel: "Conform HR BNB 1977/167; zie ook HR BNB 1985/247; Hof Den Haag FED 1986/1140; Hof Den Haag FED 1987/446; Hof Den Haag FED 1991/801; Hof Leeuwarden FED 1993/27 en laatstelijk HR BNB 2003/320 inzake heffingsrente".
- ⁴³ A.L. Mertens, 'Een beklemmend einde', *NTFR* 2013/2253.
- ⁴⁴ Voetnoot in origineel: "Kamerstukken II, 33 752, nr. 2, p. 19, NTFR 2013/1845".
- ⁴⁵ Voetnoot in origineel: "HR 25 oktober 1961, nr. 14.608, LJV AX7968, BNB 1962/1".
- ⁴⁶ Voetnoot in origineel: "HR 11 september 1991, nr. 27.301, LJV ZC4677, BNB 1991/284".
- ⁴⁷ Voetnoot in origineel: "Ik heb inspecteurs hier een parallel zien trekken met de jurisprudentie inzake

stockopties, maar die betreft rechten die al in gevolge het eerste lid van art. 10 Wet LB 1964 loon vormen. Aanspraken zijn ingevolge het tweede lid van dat artikel loon en vormen uit de aard van de zaak voorwaardelijke rechten. Al om die reden kunnen zij niet met optierechten vergeleken worden. Daarbij doet de redenering dat een aanspraak op periodieke uitkeringen ter vervanging van hetgeen als gevolg van ontslag wordt gederfd pas tot stand komt als deze niet meer afhankelijk is van het voortbestaan van de dienstbetrekking, wat paradoxaal aan”.

⁴⁸ Hoge Raad 26 september 1979, nr. 19 250, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB* 1979/311 met noot Scheltens, *AB* 1980, 210 met noot Stolk.

⁴⁹ Hoge Raad 13 december 1989, nr. 25 077, na conclusie A-G Verburg, ECLI:NL:HR:1989:ZC4179, *BNB* 1990/119 met Scheltens, *AB* 1990, 184, *V-N* 1990/902, 7 met aantekening redactie, *FED* 1990/84 met aantekening Smit.

⁵⁰ Hoge Raad 13 januari 1993, nr. 28 935, ECLI:NL:HR:1993:ZC5229, *BNB* 1993/100, *V-N* 1993/411, 1 met aantekening van de redactie, *FED* 1993/105 met aantekening Smit.

⁵¹ Hoge Raad 17 januari 2003, nr. 37 463, ECLI:NL:HR:2003:AF2996, *BNB* 2003/188 met noot Happé, *NTRF* 2003/154 met commentaar Van Nispen tot Sevenaer, *V-N* 2003/13.4 met aantekening van de redactie, *FED* 2003/191 met aantekening Röben.

⁵² Hoge Raad 14 juni 2013, nr. 12/03630, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2013:BZ7857, *BNB* 2013/216 met noot Van Amersfoort, *NJB* 2013/1568, *V-N* 2013/21.21 met aantekening van de redactie. *NTRF* 2013/1551 met noot Boer.

⁵³ Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/02453, na conclusie A-G IJzerman, ECLI:NL:HR:2013:1212, *BNB* 2014/31 met noot Happé, *NTRF* 2013/2322 met commentaar Schols, *V-N* 2013/59.23.32

⁵⁴ C. Bruijsten en E.J.F.C. van Nijnatten in *NDFR Formeel Belastingrecht*, commentaar bij artikel 14 EVRM. Het commentaar is bijgewerkt tot 2 oktober 2018. Online geraadpleegd op 10 oktober 2018.

⁵⁵ Zie voor de uitspraak van de rechtbank Oost-Brabant onderdeel 2.7 van deze conclusie.

⁵⁶ Zie r.o. 2.3 van de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.1.

⁵⁷ Zie onderdeel 2.7 voor de uitspraak van de rechtbank Oost-Brabant.

⁵⁸ Zie r.o. 3.41 van het gerechtshof 's-Hertogenbosch in onderdeel 2.8.

⁵⁹ Zie r.o. 2.4 in de feitenvaststelling van het Hof in onderdeel 2.1. Zie eveneens onderdeel 2.8.

⁶⁰ Zie onderdeel 2.8.

⁶¹ Zie voor belanghebbendes eerste middel onderdeel 3.2.

⁶² Zie voor deze toelichting op het eerste middel onderdeel 3.3.

⁶³ Zie r.o. 4.2 van de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.3.

⁶⁴ Zie voor de wettekst van artikel 10 Wet LB 1964 onderdeel 4.1.

⁶⁵ Zie voor de wettekst van artikel 11 Wet LB 1964 onderdeel 4.2.

⁶⁶ Vgl. HR *BNB* 1954/328 in onderdeel 4.26.

⁶⁷ Vgl. de analyse van Mertens in onderdeel 4.33 over het moment dat de aanspraak wordt genoten op het moment dat i) de aanspraak is genoten in de zin van artikel 13a Wet LB 1964 en ii) waarbij de aanspraak voldoet aan de eisen van art. 11, lid onderdeel 9, Wet LB 1964.

⁶⁸ Zie onderdeel 3.4.

⁶⁹ Zie voor de uitspraak van de civiele kamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch onderdeel 2.8.

⁷⁰ Zie voor het arrest HR *B.* 7281 onderdeel 4.27 van deze conclusie.

⁷¹ Zie voor het arrest HR *BNB* 1977/167 onderdeel 4.28 van deze conclusie.

⁷² Zie r.o. 4.3 van de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.3.

⁷³ Zie voor de wettekst van artikel 7:681 BW in onderdeel 4.11.

⁷⁴ Zie voor de wettekst van artikel 6:119 BW onderdeel 4.10.

⁷⁵ Zie voor de wettekst van artikel 6:83 BW onderdeel 4.9.

- ⁷⁶ Zie r.o. 3.3.2 van het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 14 november 2008 in onderdeel 4.23.
- ⁷⁷ Zie onderdeel 4.11.
- ⁷⁸ Zie voor het arrest HR *B* 7821 onderdeel 4.27.
- ⁷⁹ Zie voor het arrest HR *BNB* 1977/167 onderdeel 4.28.
- ⁸⁰ Zie voor de parlementaire geschiedenis van artikel 13a Wet LB 1964 onderdeel 4.12.
- ⁸¹ Vergelijk het overzicht van de parlementaire geschiedenis van artikel 13a Wet LB 1964 zoals door van Van Dijck in onderdeel 4.31 wordt geschetst.
- ⁸² Zie onderdeel 6.21.
- ⁸³ Zie onderdelen 6.23 en 6.24. Vergelijk ook de annotatie van *Westerman* bij de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.6.
- ⁸⁴ Zie onderdeel 3.5.
- ⁸⁵ Zie r.o. 4.4 van de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.3.
- ⁸⁶ Zie voor de wettekst van artikel 39f, lid 1, Wet LB 1964 onderdeel 4.5.
- ⁸⁷ Zie voor de nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2014 onderdeel 4.16.
- ⁸⁸ Zie voor de brief van de staatssecretaris van Financiën van 8 november 2014 onderdeel 4.18.
- ⁸⁹ Zie voor de behandeling van het Belastingplan in de Eerste Kamer onderdeel 4.21.
- ⁹⁰ Zie voor belanghebbendes tweede middel onderdeel 3.5.
- ⁹¹ Zie r.o. 4.5 in de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.4.
- ⁹² Zie voor het arrest HR *BNB* 2013/216 in onderdeel 5.6.
- ⁹³ Zie r.o. 4.6 in de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.4.
- ⁹⁴ Zie voor belanghebbendes derde middel onderdeel 3.6. Zie voor de toelichting onderdeel 3.7.
- ⁹⁵ Zie voor het oordeel van het Hof r.o. 4.8 in onderdeel 2.5.
- ⁹⁶ Vergelijk met HR *BNB* 1993/100 in onderdeel 5.4.
- ⁹⁷ Zie onderdeel 5.4.
-