

ECLI:NL:PHR:2017:1416

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	14-12-2017
Datum publicatie	12-01-2018
Zaaknummer	16/06236
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2018:958, Gevolgd
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-

Inhoudsindicatie

In cassatie is in geschil of belanghebbendes Sociaal Plan met een vrijwilligers- en plaatsmakersregeling geldt als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, lid 6, Wet LB. Onder meer is hierbij aan de orde of bij de beoordeling het gehele Sociaal Plan in aanmerking moet worden genomen of alleen de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling voor werknemers van 55 jaar en ouder.

Belanghebbende was op 22 mei 2013 het Sociaal Plan overeengekomen met de vakbonden. In het Sociaal Plan worden de boventallige werknemers aangewezen volgens het afspiegelingsbeginsel bij onderling uitwisselbare functies. Het Sociaal Plan bevat ook een vrijwilligers- en plaatsmakersregeling. Bij deze regeling wordt een werknemer van wie de arbeidsplaats gaat vervallen, uitgewisseld tegen een werknemer die onder toekenning van de beëindigingsvergoeding uit het Sociaal Plan plaats wil maken. De beëindigingsvergoeding is gebaseerd op de zogeheten kantonrechtersformule, waarbij het laatst verdiende bruto maandinkomen wordt vermenigvuldigd met het aantal gewogen dienstjaren en met een correctiefactor.

Het Hof heeft geoordeeld dat niet doorslaggevende betekenis moet worden toegekend aan (de bekendheid met) de feitelijk uitstroom van werknemers en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoeding. Het Hof heeft voorts overwogen dat de objectieve kenmerken en voorwaarden van het Sociaal Plan met de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling en de feitelijke invulling leidend zijn. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat de uitkeringen geen verband houden met de (pensioengerechtigde) leeftijd van de werknemer en dat de destijds geldende kantonrechtersformule in overeenstemming is met arbeidsrechtelijke aanvaarde beginselen voor het bepalen van een vertrekvergoeding bij ontslag van een werknemer als overbrugging naar een volgende baan. Aan dit oordeel doet volgens het Hof niet af dat als gevolg van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling het Sociaal Plan (mogelijk) niet voldoet aan het afspiegelingsbeginsel als genoemd in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 december 2005, het zogeheten kwantitatieve besluit.

De Staatssecretaris kwam tegen dat oordeel op in cassatie. De Staatssecretaris heeft aangevoerd dat de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling een afvloeiingsregeling is, waarbij werknemers vrijwillig ontslag kunnen nemen. Naar het oordeel van de Staatssecretaris is daardoor een subjectief criterium toegevoegd aan de objectieve criteria (zoals het afspiegelingsbeginsel) voor de vermindering

van het personeelsbestand. Tevens heeft de Staatssecretaris betoogd dat het Hof met het oordeel dat geen doorslaggevende betekenis moet worden toegekend aan de bekendheid met de feitelijke uitstroom en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen, miskent dat het doel van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling kenbaar wordt uit de feitelijk werking.

In de conclusie gaat de A-G in op de vraag of de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking op de voet van artikel 32ba, lid 7, Wet LB kan afgeven indien een Sociaal Plan een vrijwilligers- en plaatsmakersregeling bevat.

De A-G is van mening dat, gelet op de parlementaire geschiedenis, de inspecteur bij het beoordelen van het Sociaal Plan op voet van artikel 32ba, lid 7, Wet LB, het Sociaal Plan kan splitsen in een onderdeel dat tot doel heeft te voorzien in één of meer uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de AOW, en onderdelen die een ander doel hebben.

Noch de op grond van het Sociaal Plan noch de op grond van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling verstrekte uitkeringen hebben, aldus de A-G, tot doel te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum. Daarbij wijst de A-G erop dat bij de kantonrechtersformule rekening wordt gehouden met twee algemeen aanvaarde arbeidsrechtelijke beginselen. Dit betreft enerzijds de omstandigheid dat de zorgplicht van de werkgever toeneemt naarmate de werknemer langer in dienst is en anderzijds de verslechterde positie van oudere werknemers op de arbeidsmarkt. De A-G komt tot de slotsom dat ook indien, zoals de Staatssecretaris voorstaat, naar de feitelijke uitwerking van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling gekeken wordt, deze regeling in onderhavige zaak niet gericht is op het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend voorzien in uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of AOW.

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

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
NLF 2018/0249 met annotatie van Ferhat Aksoy
V-N Vandaag 2018/84
V-N 2018/20.18 met annotatie van Redactie
Viditax (FutD), 12-01-2018
FutD 2018-0163 met annotatie van Fiscaal up to Date
JAR 2018/182 met annotatie van mr. R. van Esveld en mr. E. Knipschild
NTFR 2018/121 met annotatie van mr. J.D. Schouten

Conclusie

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

MR. R.E.C.M. NIESSEN

ADVOCAAT-**G**ENERAAL

Conclusie van 14 december 2017 inzake:

Nr. Hoge Raad: 16/06236	Staatssecretaris van Financiën
Nr. Gerechtshof: 15/00586	
Nr. Rechtbank: 14/3182	
Derde Kamer B	tegen
Loonbelasting 2013	[X] B.V.

1 Inleiding

- 1.1 [X] B.V. (hierna: belanghebbende) heeft bij brief van 20 juni 2013 aan de Inspecteur verzocht om bij beschikking in de zin van artikel 32ba, lid 7, Wet Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) vast te stellen dat het Sociaal Plan inclusief een vrijwilligers- en plaatsmakersregeling niet een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van lid 6 van dat artikel inhoudt. De Inspecteur heeft dit verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking van 14 augustus 2013 afgewezen.
- 1.2 Belanghebbendes tegen deze beschikking gemaakte bezwaar heeft de Inspecteur¹ bij uitspraak op bezwaar van 31 maart 2014 afgewezen en de beschikking gehandhaafd.
- 1.3 Belanghebbende is tegen de uitspraak op bezwaar in beroep gekomen bij de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank). Bij uitspraak van 19 februari 2015 heeft de Rechtbank het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar alsmede de afwijzende beschikking vernietigd en bepaald dat het Sociaal Plan niet een regeling voor vervroegd uittreden inhoudt.²
- 1.4 De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof 's-Hertogenbosch (hierna: het Hof). Bij uitspraak van 18 november 2016 heeft het Hof het hoger beroep van de Inspecteur ongegrond verklaard.³
- 1.5 De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend, waarop de Staatssecretaris niet heeft gerepliceerd.
- 1.6 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze incidenteel beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris heeft een verweerschrift ingediend, waarop belanghebbende heeft gerepliceerd. De Staatssecretaris heeft geen conclusie van dupliek ingediend.
- 1.7 In cassatie is in geschil of een Sociaal Plan met een vrijwilligers- en plaatsmakersregeling een regeling voor vervroegde uittreding, in de zin van artikel 32ba, lid 6, Wet LB, is. Voorts is in geschil of voor de beoordeling van deze kwalificatie het gehele Sociaal Plan in aanmerking moet worden genomen of alleen naar de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling voor werknemers van 55 jaar en ouder.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

Feiten

- 2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:

- 2.1. Belanghebbende heeft in april 2013 een reorganisatie aangekondigd, als gevolg waarvan ten minste 230 arbeidsplaatsen zouden vervallen. Op 22 mei 2013 is belanghebbende met de betrokken vakbonden het Sociaal Plan overeengekomen. In het Sociaal Plan zijn boventallige werknemers aangewezen volgens het afspiegelingsbeginsel bij onderling uitwisselbare functies. Het Sociaal Plan bevat voorts een vrijwilligers- en een plaatsmakersregeling (hierna samen te noemen: de Regeling). Een medewerker kan alleen gebruik maken van de Regeling indien de werkgever daarvoor uitdrukkelijk schriftelijk goedkeuring geeft. De werkgever heeft een discretionaire bevoegdheid of een aanmelding voor de Regeling zal worden gehonoreerd. De werknemers van wie de arbeidsplaats is komen te vervallen en de werknemers die gebruik mogen maken van de Regeling, ontvangen een beëindigingsvergoeding in de vorm van een eenmalige uitkering, die wordt berekend op basis van de kantonrechttersformule. De beëindigingsvergoeding bedraagt maximaal de redelijkerwijs te verwachten inkomensderving tot de AOW-gerechtigde leeftijd, waarbij rekening wordt gehouden met de te verwachten uitkeringsrechten waarop een werknemer aanspraak kan maken ingevolge de WW en de IO(A)W, dan wel een andere sociale(verzekerings)uitkering.
- 2.2. Het Sociaal Plan kent geen bepaling dat een werknemer van wie het dienstverband al dan niet vrijwillig wordt beëindigd (voor een bepaalde periode) nadien geen andere werkzaamheden mag verrichten, dan wel dat inkomsten uit andere werkzaamheden in mindering komen op de beëindigingsvergoeding.
- 2.3. Bij brief van 20 juni 2013 heeft belanghebbende de Inspecteur verzocht een beschikking als bedoeld in artikel 32ba, lid 7, van de Wet LB te geven, waaruit blijkt dat de vergoeding die op grond van het Sociaal Plan in verband met het beëindigen van de dienstbetrekking aan een werknemer van belanghebbende wordt uitgekeerd, niet wordt aangemerkt als een vergoeding uit hoofde van een regeling voor vervroegde uittreding.
- 2.4. Bij voor bezwaar vatbare beschikking van 14 augustus 2013 heeft de Inspecteur aan belanghebbende meegedeeld dat voormelde beschikking niet kan worden afgegeven. De Inspecteur heeft het daartegen gemaakte bezwaar bij uitspraak van 31 maart 2014 afgewezen.
- 2.5. Op basis van het Sociaal Plan zou, met inachtneming van het afspiegelingsbeginsel en zonder rekening te houden met toepassing van de Regeling, de arbeidsplaats komen te vervallen van 65 werknemers in het leeftijdscohort 55-64. Dit betreft ongeveer 42% van de in totaal 154 gedwongen ontslagen in 2013 en 2014, terwijl 22% van het totaal aantal werknemers deel uitmaakt van dit leeftijdscohort.
- 2.6. Tot de stukken van het geding behoort een overzicht van de feitelijk als gevolg van de reorganisatie ontslagen werknemers. In 2013 en 2014 hebben in totaal 86 werknemers gebruik gemaakt van de Regeling. Hiervan behoren 72 werknemers tot het leeftijdscohort 55-64. Hierin zijn niet begrepen de werknemers die weliswaar hebben geopteerd voor de vrijwilligersregeling, maar op basis van het afspiegelingsbeginsel reeds tot de gedwongen ontslagen behoorden.
- 2.7. Indien gebruik is gemaakt van de Regeling, is zo mogelijk met inachtneming van het afspiegelingsbeginsel bepaald, welke werknemer wordt "gespaard". Op verzoek van de vakbonden is, indien in het desbetreffende leeftijdscohort geen boventallige werknemer (meer) zit, een andere werknemer met dezelfde uitwisselingsfunctie in een ander cohort aangewezen als gespaarde.
- 2.8. Belanghebbende heeft in totaal 82 aanvragen voor deelname aan de Regeling afgewezen, waarvan 59 afkomstig waren van werknemers in het leeftijdscohort 55-64. Drie werknemers hebben bij de begeleidingscommissie beroep aangetekend tegen de afwijzing.

2.2 In het Sociaal Plan [X] staat, voor zover thans relevant in cassatie:

1.1 Inleiding

[X] B.V. statutair gevestigd en kantoorhoudende aan de [a-straat 1] te [Z] (verder te noemden de "Werkgever" of "[X]" ter ener zijde en vertegenwoordigers van FNV Bondgenoten, CNV Vakmensen, Vakbond De Unie, Vakbond ABW en Synergo-vhp ter andere zijde hebben op 19 februari 2013 een akkoord bereikt over een Sociaal Plan dat is bedoeld ter opvang van de sociale

en financiële gevolgen van reorganisaties voortvloeiende uit het door [X] aangekondigde "WIN" project in de periode 1 januari 2013 tot 31 december 2014. Hieronder is dit nader uitgewerkt in een definitief Sociaal Plan 2013 [X] B.V.

1.2 Werkingssfeer

Dit Sociaal Plan is van toepassing op alle medewerkers met een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd die op de datum van inwerkingtreding van deze regeling in dienst zijn van Werkgever en wiens functie als gevolg van de hierboven genoemde reorganisatie geheel of gedeeltelijk komt te vervallen en aan wie binnen de looptijd van het sociaal plan het ontslag wordt aangezegd, ongeacht de uiteindelijke ontslagdatum. Deze regeling is ook van toepassing op medewerkers die in het kader van de WIN-reorganisatie de organisatie verlaten als vrijwilliger en plaatsmaker zoals omschreven in dit Sociaal Plan. Dit Sociaal Plan is tot slot ook van toepassing op arbeidsongeschikte medewerkers die zodanig herstellen dat zij hun functie weer geheel of gedeeltelijk zouden kunnen bekleden, ware het niet dat tijdens de periode van afwezigheid van medewerker wegens ziekte, diens functie ten gevolge van de reorganisatie is komen te vervallen en de medewerker nu noch in de nabije toekomst een andere passende functie kan worden aangeboden. Voorts is dit Sociaal Plan niet van toepassing op de medewerker wiens arbeidsovereenkomst wordt beëindigd vanwege redenen die geen verband houden met een door [X] aan te kondigen reorganisatie binnen de looptijd van het Sociaal Plan.

(...)

1.4 Definities

• Registratie:

Dit Sociaal Plan zal na ondertekening door alle partijen door [X] op grond van artikel 4 van de Wet op de Loonvorming aangemeld worden bij De Dienst Arbeidsinspectie, afdeling CAV te 's-Gravenhage.

(...)

• Dienstjaar:

Het op ontslagdatum geldend aantal gehele jaren waarin medewerker op basis van een arbeidsovereenkomst in dienst is bij Werkgever, met een afronding naar boven op een heel jaar, indien er meer dan 6 maanden zijn verstreken in het laatste dienstjaar. Uitsluitend in de situatie dat Werknemer aannemelijk maakt dat hij direct voorafgaand aan het dienstverband met Werkgever via een uitzendbureau ten behoeve van Werkgever dezelfde functie heeft verricht als waarin hij aansluitend door Werkgever is aangesteld (en aldus sprake is van opvolgend werkgeverschap), wordt een ononderbroken uitzendperiode meegeteld bij het bepalen van het aantal dienstjaren.

• Leeftijd:

Peildatum voor de leeftijd van de medewerker is de datum waarop de arbeidsovereenkomst eindigt (laatste dag van het dienstverband).

Afronding leeftijd:

Voor de berekening van de beëindigingsvergoeding vindt hij de vaststelling van de leeftijd rekenkundig afronding plaats op hele maanden.

• Plaatsmaker:

De medewerker die voornemens is uit eigen beweging zijn dienstverband met Werkgever (geheel of gedeeltelijk) te beëindigen en in dat geval 'plaatsmaakt' voor een medewerker waarvan Werkgever voornemens is het dienstverband te beëindigen.

• Ontslagdatum:

Onder ontslagdatum wordt verstaan de datum waarop de arbeidsovereenkomst tussen de Werkgever en de medewerker eindigt (laatste dag van het dienstverband).

(...)

2.2 Beëindigingsvergoeding

2.2.1: Berekeningsformule

Aan de medewerker wiens arbeidsplaats is komen te vervallen en die niet intern kan worden herplaatst, zal de Werkgever een beëindigingsvergoeding toekennen in de vorm van een eenmalige uitkering op basis van een algemene rekenformule genaamd 'Kantonrechttersformule', waarbij het laatst verdiende bruto maandinkomen (A) wordt vermenigvuldigd met het aantal gewogen dienstjaren (B) en met een correctiefactor (C).

Voor A (bruto maandinkomen) geldt:

Het bruto maandinkomen zoals gedefinieerd in artikel 1.4

Voor B (aantal gewogen dienstjaren) geldt:

Dienstjaren voor de leeftijd tot 35 jaar tellen voor 0,5

Dienstjaren vanaf de leeftijd van 35 tot de leeftijd van 45 jaar tellen voor 1,0

Dienstjaren vanaf de leeftijd van 45 tot de leeftijd van 55 jaar tellen voor 1,5

Dienstjaren vanaf de leeftijd van 55 jaar tellen voor 2

C (=correctiefactor) welke is vastgesteld op 1,2

Deze beëindigingsvergoeding op basis van bovenstaande formule zal worden verhoogd met een transitievergoeding

- voor medewerkers met 10 dienstjaren of meer een bedrag ter grootte van € 3.000,- bruto.
- voor medewerkers met minder dan 10 dienstjaren een bedrag ter grootte van € 6.000,- bruto

Voor deeltijders zal de transitievergoeding naar evenredigheid van het percentage dienstverband worden toegekend. Ingeval de medewerker niet zijn volledige aantal arbeidsuren verliest maar slechts gedeeltelijk, zal deze berekeningsformule worden aangepast naar rato van het verlies aan arbeidsuren.

2.2.2: Maximering van de beëindigingsvergoeding

De beëindigingsvergoeding zal niet hoger zijn dan de redelijkerwijs te verwachten inkomensderving tot de AOW-gerechtigde leeftijd. Onder inkomensderving wordt in dit artikel verstaan de uitkomst van het verschil tussen

Enerzijds:

- Het laatstverdiende bruto maandinkomen van de medewerker, berekend over de periode vanaf de ontslagdatum tot aan de datum waarop de medewerker de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt, vermeerderd met
- De kosten van pensioenopbouw voor de medewerker in de periode vanaf de ontslagdatum tot aan de datum waarop de medewerker de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt onder aftrek van de medewerkersbijdrage op basis van de pensioengrondslag per 1 januari 2013. Indien en voor zover de Wetgever of Overheid tussentijds (vanaf datum ontslag tot datum AOW gerechtigde leeftijd) besluit tot een wetwijziging (dus anders dan als gevolg van de persoonlijke situatie van de Werknemer of wijzigingen daarin) op basis waarvan de uitkeringen ingevolge WW, IO(A)W, WIA, WGA worden gewijzigd c.q. afgeschaft, danwel verlaagd en Werknemer kan aantonen dat hij als rechtstreeks gevolg van deze wetwijziging financieel benadeeld wordt, zal Werkgever de beëindigingsvergoeding voor de Werknemer herberekenen uitgaande van de nieuwe situatie en aan Werknemer een nabetaling verrichten ter grootte van het verschil tussen beide berekeningen.

(...)

- Vrijwilligers- en Plaatsmakersregeling:

De medewerker die niet ten gevolge van de onder 1.1. genoemde reorganisaties wordt voorgedragen voor ontslag, maar uit eigen beweging zijn dienstverband met Werkgever opzegt, is uitgesloten van de voorzieningen in dit Sociaal Plan. Echter, Werkgever biedt zowel een Vrijwilligers- als een Plaatsmakersregeling aan zoals hieronder beschreven:

Vrijwilligersregeling:

De werkgever zal na het aankondigen van de reorganisatie de mogelijkheid openstellen voor medewerkers om zich aan te melden voor de "vrijwilligersregeling". Door aanmelding verklaart de medewerker in principe bereid te zijn diens arbeidsovereenkomst met Werkgever met wederzijds goedvinden te beëindigen onder toekenning van de voorzieningen van dit Sociaal Plan ingeval diens functie als gevolg van de reorganisatie komt te vervallen, danwel ingeval binnen de uitwisselbare functie die de medewerker uitoefent het aantal arbeidsplaatsen wordt gereduceerd als gevolg waarvan de arbeidsovereenkomst van een of meerdere medewerkers beëindigd zal moeten worden. Werkgever zal de medewerker die zich heeft aangemeld voor de vrijwilligersregeling en wiens verzoek door de werkgever wordt gehonoreerd zo spoedig mogelijk nadat Werkgever een definitief besluit heeft kunnen nemen over het verval van arbeidsplaatsen een beëindigingsovereenkomst uitreiken ter beëindiging van de arbeidsovereenkomst met wederzijds goedvinden onder toekenning van de voorzieningen van dit Sociaal Plan. hetgeen de medewerker dan binnen 1 week na aanbieding ondertekend dient te retourneren.

Plaatsmakersregeling:

Nadat de werkgever is overgegaan tot het aanzeggen van ontslag aan een medewerker bestaat - naast de vrijwilligersregeling zoals hierboven weergegeven - voor een medewerker ook de mogelijkheid om 'plaats te maken' voor een medewerker waarvan Werkgever voornemens is het dienstverband te beëindigen door te verklaren bereid te zijn diens arbeidsovereenkomst met Werkgever met wederzijds goedvinden te beëindigen onder toekenning van de voorzieningen van dit Sociaal Plan, hetgeen door Werkgever zal worden gehonoreerd, mits aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- a) de beëindiging van het dienstverband moet evident leiden tot een herplaatsing van een eerder door de werkgever op grond van artikel 2.1 van dit Sociaal Plan voor beëindiging van dienstverband aangemerkte medewerker.
- b) De herplaatsing van de onder a) bedoelde medewerker moet plaatsvinden voordat het dienstverband met hem is beëindigd, althans voordat aan deze medewerker financiële voorzieningen voortvloeiend uit dit sociaal plan door werkgever betaalbaar zijn gesteld en
- c) Voor zover dat nog niet het geval is deze medewerker schriftelijk en onherroepelijk afstand doet van enige aanspraak of toegekend recht op de financiële voorzieningen van dit Sociaal Plan.
- d) De werkgever oordeelt over de mogelijkheid van herplaatsing van de onder a) bedoelde medewerker. Hierbij zal gelden dat die van toepassing wordt indien de vacature die openblijft binnen 6 maanden door een boventallige medewerker kan worden ingevuld. Ingeval Werkgever de aanmelding voor de plaatsmakersregeling honoreert voor de betreffende medewerker zullen partijen de arbeidsovereenkomst met wederzijds goedvinden beëindigen middels ondertekening van een beëindigingsovereenkomst onder toekenning van de voorzieningen in dit Sociaal Plan. Zowel ten aanzien van de vrijwilligersregeling als de plaatsmakersregeling geldt dat uitdrukkelijk schriftelijke goedkeuring van de werkgever vereist is die een discretionaire bevoegdheid heeft of, dan wel wiens aanmelding voor een van deze regelingen zal worden gehonoreerd. Werkgever zal verzoeken om gebruik te maken van een van deze regelingen vanuit een positieve grondhouding beoordelen. Indien werkgever niet bereid is toestemming te verlenen, staat voor betrokkenen beroep open bij de Begeleidingscommissie.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant

- 2.3 Voor de Rechtbank was in geschil of het Sociaal Plan kwalificeert als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, lid 6, Wet LB. De Rechtbank heeft deze vraag ontkennend beantwoord:
- 4.5. Tussen partijen is niet in geschil dat een afvloeiingsregeling op basis van het afspiegelingsbeginsel in beginsel geen regeling voor vervroegde uittreding is in de zin van artikel 32ba, zesde lid, van de Wet. Echter, nu belanghebbende in aanvulling daarop in het sociaal plan tevens een vrijwilligers- en een plaatsmakersregeling heeft opgenomen, stelt de inspecteur dat het sociaal plan daardoor wel aangemerkt moet worden als een regeling voor vervroegde uittreding.

- 4.6. De rechtbank stelt voorop dat de bewijslast dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding rust op de inspecteur. Naar het oordeel van de rechtbank heeft de inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat het sociaal plan kwalificeert als een dergelijke regeling. Van belang is of belanghebbende met het sociaal plan de intentie had om nagenoeg alleen oudere werknemers te laten afvloeien. De rechtbank acht niet aannemelijk geworden dat dit de intentie was van belanghebbende. Immers, in het sociaal plan werd het ontslag van werknemers niet gekoppeld aan de leeftijd van die werknemers. Bovendien was sprake van een eenmalige uitkering op basis van de kantonrechttersformule, waardoor de hoogte van de uitkering afhankelijk is van het bruto-maandinkomen en het aantal dienstjaren en dus niet (per definitie) van de leeftijd van de werknemer. Ook is van belang dat belanghebbende verzoeken van werknemers om gebruik te maken van de vrijwilligers- of plaatsmakersregeling kan weigeren. Belanghebbende heeft onweersproken gesteld dat zij in totaal ongeveer 80 verzoeken van vrijwilligers heeft afgewezen, waarvan ongeveer 60 van werknemers van 55 jaar of ouder. Tevens blijkt uit een door belanghebbende overgelegd overzicht dat de boventalligheid werd aangezegd van ongeveer 230 werknemers, waarvan er ongeveer 105 jonger waren dan 55 jaar.
- 4.7. Gelet op het vorenstaande stelt de rechtbank vast dat het sociaal plan niet kwalificeert als een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32ba, zesde lid, van de Wet. Derhalve dient de door de inspecteur afgegeven beschikking te worden vernietigd.
- 4.8. Gelet op het vorenstaande dient het beroep gegrond te worden verklaard.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch

- 2.4 Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank, met aanvulling van de gronden, bevestigd:
- 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de Inspecteur terecht heeft geweigerd een beschikking in de zin van artikel 32ba, lid 7, van de Wet LB te geven.
- (...)
- Niet in geschil is dat het Sociaal Plan geen regeling voor vervroegde uittreding inhoudt voor zover het betreft werknemers jonger dan 55 jaar, ongeacht of hun arbeidsplaats is komen te vervallen dan wel of gebruik is gemaakt van de Regeling.
- (...)
- 4.3. De Inspecteur stelt dat de Rechtbank ten onrechte subjectieve criteria heeft gehanteerd bij de beoordeling of de werkgever bij invoering van de Regeling ten doel had om in een regeling voor vervroegde uittreding te voorzien. In dat kader voert hij aan dat aan de hand van de uitwerking van de Regeling objectief dient te worden bepaald wat het doel ervan is en aan de subjectieve intenties van de werkgever en de werknemer geen betekenis toekomt. Ook al zou belanghebbende niet de intentie hebben gehad om oudere werknemers te laten afvloeien, door vervolgens een regeling aan te bieden die wel tot gevolg heeft dat met name oudere werknemers afvloeien is aan de definitie van artikel 32ba van de Wet LB voldaan, aldus de Inspecteur. Voorts stelt de Inspecteur dat het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 8 december 2005, DGB 2005/6722M (hierna: het kwalitatieve besluit) niet van toepassing is, nu vanwege de Regeling niet vooraf aan de hand van objectieve criteria kan worden vastgesteld of het collectieve ontslag al dan niet leeftijdsafhankelijk is. Om die reden had de Rechtbank dienen te oordelen dat de Inspecteur geen beschikking kon afgeven.
- 4.4. Belanghebbende is de mening toegedaan dat de Rechtbank haar intentie wel op basis van objectieve criteria heeft getoetst aan de hand van de totstandkoming, inhoud en criteria voor deelname aan de Regeling. De Rechtbank heeft terecht geoordeeld dat de Inspecteur een beschikking had dienen te geven, dat van een regeling voor vervroegde uittreding geen sprake is. De omvang van de uiteindelijke uitstroom van oudere werknemers en de vraag of de feitelijke uitstroom vooraf bekend is bij de Inspecteur, zijn gelet op het objectief vastgestelde doel van de Regeling, niet van belang, aldus belanghebbende.
- 4.5. Het Hof overweegt als volgt. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, lid 6, van de Wet LB gaat het erom of de uitkeringen of verstrekkingen bedoeld zijn om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het

inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum. De beweegredenen van de inhoudingsplichtige om zodanige uitkeringen of verstrekkingen aan te bieden doen in dit verband niet ter zake (vergelijk Hoge Raad 13 mei 2016, nr. 15/01185, ECLI:NL:HR:2016:827 en Hoge Raad 15 juni 2012, nr. 11/04002, ECLI:NL:HR:2012:BU8935).

- 4.6. Het doel en de intentie die aan de totstandkoming van de Regeling ten grondslag liggen, zijn op zichzelf onvoldoende om te oordelen dat de Regeling niet moet worden aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding. De omstandigheid dat sprake is van een reorganisatie met een bedrijfseconomische noodzaak en de Regeling is overeengekomen in overleg met en onder invloed van de vakbonden teneinde gedwongen ontslagen te voorkomen, vormt een beweegreden van de inhoudingsplichtige en doet derhalve niet ter zake. Het gaat om de uitwerking van deze doelstellingen in de Regeling en om de vraag of de Regeling en de daarin opgenomen voorwaarden als zodanig ertoe strekken, dat een overbrugging wordt geboden tot de pensioendatum van de werknemer.
- 4.7. Naar het oordeel van het Hof leidt het vorenstaande er, anders dan de Inspecteur van mening is, niet toe dat doorslaggevende betekenis moet worden toegekend aan (de bekendheid met) de feitelijke uitstroom van werknemers en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen. Hoewel de Regeling kennelijk in een groot aantal gevallen ertoe zou kunnen hebben geleid, dat feitelijk een overbrugging werd geboden tot de pensioendatum van de werknemer, betekent dit op zichzelf niet dat de Regeling als zodanig ook uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft gehad om een dergelijke overbrugging te bieden. De feitelijke uitstroom alleen geeft onvoldoende inzicht in het doel van de Regeling. In dit kader overweegt het Hof dat de Inspecteur zelf in de stukken heeft geconstateerd en ter zitting heeft bevestigd, dat ook indien vermindering van het aantal werknemers louter zou hebben plaatsgevonden op basis van het afspiegelingsbeginsel, reeds een significant hoog aantal werknemers in het leeftijdscohort 55-64 zou afvloeien. De objectieve kenmerken en voorwaarden van de Regeling en de feitelijke invulling daarvan zijn derhalve leidend.
- 4.8. In het onderhavige geval is sprake van een regeling die ertoe strekt alle werknemers van belanghebbende, ongeacht hun leeftijd, een mogelijkheid te bieden om vrijwillig hun dienstverband te beëindigen tegen een vertrekvergoeding op basis van de kantonrechttersformule. De uitkering houdt, anders dan de Inspecteur stelt, geen verband met de (pensioengerechtigde) leeftijd van de werknemer. De toen vigerende kantonrechttersformule is in overeenstemming met arbeidsrechtelijk aanvaardbare beginselen voor het bepalen van een vertrekvergoeding bij ontslag van een werknemer als overbrugging naar een volgende baan. Het Hof voegt hieraan toe dat bij het berekenen van de hoogte van de beëindigingsvergoeding als uitgangspunt is genomen dat recht bestaat op een uitkering ingevolge de WW, de IO(A)W, dan wel een andere sociale(verzekerings)uitkering. In tegenstelling tot de situaties in de vorengenoemde arresten van 15 juni 2012 en 13 mei 2016, is toepassing van de Regeling derhalve niet afhankelijk van de leeftijd van de werknemer en houdt de uitkering geen verband met de pensioendatum van de werknemer, anders dan dat de uitkering in verband daarmee in hoogte wordt beperkt.
- 4.9. Ook is het Hof overigens niet gebleken dat uit de voorwaarden van de Regeling volgt dat feitelijk een uitkering ter overbrugging tot aan het pensioen wordt geboden. Er is bijvoorbeeld geen bepaling opgenomen dat, zoals kenmerkend kan zijn voor een regeling voor vervroegde uittreding, de betreffende werknemer (voor een bepaalde periode) na beëindiging van het dienstverband geen andere werkzaamheden mag verrichten of dat inkomsten uit andere werkzaamheden in mindering komen op de beëindigingsvergoeding. Belanghebbende heeft ter zitting verklaard dat zij ook geen onderzoek heeft gedaan of de vrijwillig afgevloeide werknemers andere werkzaamheden zijn gaan verrichten of zijn gestopt met werken en daar ook geen voorwaarden aan verbonden.
- 4.10. Aan het voorgaande oordeel doet niet af dat als gevolg van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling het Sociaal Plan (mogelijk) niet voldoet aan het afspiegelingsbeginsel zoals genoemd in het kwalitatieve besluit. Dit besluit geeft slechts aan wanneer gelet op de reden van toekenning in ieder geval géén sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. Dit neemt niet weg dat ook in overige omstandigheden, zoals de onderhavige, sprake kan zijn van een regeling die niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft om een regeling voor

vervroegde uittreding te treffen.

- 4.11. Gelet op al hetgeen hiervoor is overwogen heeft de Inspecteur ten onrechte niet bij beschikking vastgesteld dat het Sociaal Plan geen regeling voor vervroegde uittreding vormt. Het gelijk is aan belanghebbende. Gelet hierop, behoeft het subsidiaire standpunt van belanghebbende geen beantwoording meer.

3 Het geding in cassatie

Principaal beroep in cassatie (Staatssecretaris)

- 3.1 De Staatssecretaris heeft in zijn cassatiemiddel betoogd dat het Hof ten onrechte, dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, heeft geoordeeld dat de Inspecteur niet bij beschikking heeft vastgesteld dat het Sociaal Plan geen regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, lid 6, Wet LB vormt en het Hof heeft bepaald dat het Sociaal Plan niet kwalificeert als regeling voor vervroegde uittreding.
- 3.2 De Staatssecretaris heeft aangevoerd dat de in het Sociaal Plan opgenomen vrijwilligers- en plaatsmakersregeling een afvloeiingsregeling is, waarbij werknemers vrijwillig ontslag kunnen nemen. De Staatssecretaris stelt dat daarmee aan de objectieve criteria voor vermindering van het personeelsbestand (het afspiegelingsbeginsel) een subjectief criterium is toegevoegd, namelijk de intentie van de werknemer om arbeidsovereenkomst te beëindigen.
- 3.3 Omdat de vermindering van het personeelsbestand niet plaatsvindt op basis van louter objectieve criteria, heeft, volgens de Staatssecretaris, de inspecteur niet vooraf zekerheid kunnen geven dat het Sociaal Plan niet als regeling voor vervroegde uittreding kwalificeert, omdat daarvoor bekendheid met de feitelijke uitstroom en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen nodig is.
- 3.4 De Staatssecretaris heeft gesteld dat het Hof in r.o. 4.7⁴ ten onrechte heeft overwogen dat geen doorslaggevende betekenis moet worden toegekend aan de bekendheid met de feitelijke uitstroom van de werknemers en de hoogte van de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen. Het Hof miskent dat het doel van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling kenbaar wordt uit de feitelijk werking daarvan, aldus de Staatssecretaris.
- 3.5 De Staatssecretaris heeft voorts toegelicht dat het Hof ten onrechte er aan voorbij is gegaan dat de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling door de financiële tegemoetkoming, die wordt berekend aan de hand van de (toen vigerende) kantonrechtformule, zodanig is vormgegeven dat in de praktijk de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling ertoe dient om te voorzien in een uitkering voor met name oudere werknemers. De Staatssecretaris stelt dat de toepassing van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling (indirect) wel afhangt van de leeftijd van de werknemers. Deze feitelijke invulling blijkt, volgens de Staatssecretaris, vooral uit de feitelijke uitstroom en de hoogte van de feitelijke overeengekomen beëindigingsvergoedingen.
- 3.6 De Staatssecretaris komt tot de slotsom dat de kenmerken van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling in combinatie met het feitelijk gebruik van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling een regeling voor vervroegde uittreding inhoudt, voor zover het betrekking heeft op afgevoelde oudere werknemers.

Incidenteel beroep in cassatie (belanghebbende)

- 3.7 Belanghebbende heeft incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende betoogt in zijn cassatiemiddel dat het Hof ten onrechte, bij de kwalificatie van het Sociaal Plan als een regeling voor vervroegde uittreding, een onderscheid heeft gemaakt tussen werknemers jonger dan 55

jaar en werknemers van ouder dan 55 jaar.

- 3.8 Het Hof heeft volgens belanghebbende ten onrechte bij de beoordeling van het Sociaal Plan op grond van artikel 32ba, lid 6, Wet LB aanleiding gezien voor het hanteren van een leeftijdsgrens van 55 jaar, in lijn met het begunstigende besluit van 26 mei 2005.⁵

4 Arbeidsrechtelijk kader van het Sociaal Plan

Afspiegelingsbeginsel en kantonrechtersformule

- 4.1 In Nederland was tot de invoering van het nieuwe ontslagrecht in de Wet Werk en Zekerheid⁶ op 1 juli 2015 sprake van een zogeheten duaal ontslagstelsel⁷, waarbij de werkgever de keuze had om de arbeidsovereenkomst met een werknemer te beëindigen door a) ontbinding door de kantonrechter op de voet van artikel 7:685 BW (oud) of b) opzegging via het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (hierna: het UWV). Daarnaast kon een werkgever in overleg met een werknemer tot een beëindiging van de arbeidsovereenkomst komen, dus beëindiging met wederzijds goedvinden.
- 4.2 De procedure van opzegging via het UWV was gebaseerd op de publiekrechtelijke ontslagregeling van het Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen 1945⁸. Het afspiegelingsbeginsel was neergelegd in het op Besluit Arbeidsverhoudingen 1945 gebaseerde Ontslagbesluit⁹ en de daarmee samenhangende Beleidsregels Ontslagtaak UWV¹⁰.
- 4.3 Op grond van artikel 7:685 BW (oud) waren zowel werkgever als werknemer te allen tijden bevoegd om zich tot de kantonrechter te wenden met het verzoek de arbeidsovereenkomst te ontbinden. Het Ontslagbesluit was niet van toepassing op de ontbinding van arbeidsovereenkomsten en de kantonrechter was in beginsel evenmin aan het Ontslagbesluit gebonden. Vaak overwoog de kantonrechter bij ontslagen wegens bedrijfseconomische redenen wel dat het Ontslagbesluit en/of de Beleidsregels Ontslagtaak UWV 'reflexwerking' hadden, wat inhield dat bij de beoordeling van een ontbindingsverzoek dezelfde materiële bepalingen, waaronder het afspiegelingsbeginsel, werden toegepast als bij de opzeggingsprocedure bij het UWV.
- 4.4 Voor de berekening van de ontslagvergoeding in de zin van artikel 7:685, lid 8, BW (oud) had de Kring van Kantonrechters aanbevelingen opgesteld, de kantonrechtersformule:¹¹

Aanbeveling 3.1 Formule

Wanneer de rechter het verzoek tot ontbinding inwilligt wegens veranderingen van omstandigheden en het hem met het oog op de omstandigheden van het geval billijk voorkomt dat aan een der partijen ten laste van de wederpartij een vergoeding zal worden toegekend, zal de hoogte van deze vergoeding op de volgende wijze worden vastgesteld (de kantonrechtersformule):

Vergoeding = A x B x C.

Waarbij:

A = aantal gewogen dienstjaren

B = beloning

C = correctiefactor

Toelichting bij Aanbeveling 3.1.

(...)

Aanbeveling 3.2 Aantal gewogen dienstjaren (A)

Voor de berekening van A (aantal gewogen dienstjaren) wordt de dienstdtijd berekend aan de hand van de dienstjaren, de leeftijd bij aanvang van de arbeidsrelatie en de leeftijd bij beëindiging

van de arbeidsrelatie:

1. dienstjaren, afgerond op hele jaren, tot het bereiken van de leeftijd van 35 jaar tellen voor 0,5
2. dienstjaren, afgerond op hele jaren, tussen de leeftijd van 35 en 45 tellen voor 1
3. dienstjaren, afgerond op hele jaren, tussen de leeftijd van 45 en 55 tellen voor 1,5.
4. dienstjaren, afgerond op hele jaren, vanaf het bereiken van de leeftijd van 55 jaar tellen voor 2

Toelichting bij Aanbeveling 3.2

De A-factor gaat uit van het beginsel dat trouwe dienst billijkheidshalve van invloed is op de hoogte van de ontbindingsvergoeding en de leeftijdscorrectie ziet op de met het ouder worden verslechterende positie van de werknemer op de arbeidsmarkt. Peildatum voor het aantal dienstjaren van de werknemer is enerzijds de datum van de eerste (nagenoeg aansluitende) arbeidsovereenkomst en anderzijds de datum per welke de arbeidsovereenkomst ontbonden wordt.

(...)

Aanbeveling 3.3 Beloning (B)

Bij de berekening van B (beloning) zal worden uitgegaan van het bruto maandsalaris, in ieder geval vermeerderd met vaste en overeengekomen looncomponenten, zoals vakantietoeslag, een vaste dertiende maand, een structurele overwerkvergoeding en een vaste ploegentoeslag. Behoudens zeer uitzonderlijke gevallen zullen niet tot B (beloning) worden gerekend: het werkgeversaandeel pensioenpremie, de auto van de zaak, onkostenvergoedingen, de werkgeversbijdrage in de zorgverzekeringspremie en incidentele en niet overeengekomen looncomponenten.

(...)

Aanbeveling 3.4 Correctiefactor (C)

1. Indien de ontbindingsgrond geheel in de risicosfeer van de werkgever valt en verwijtbaarheid niet aan de orde is, is de correctiefactor (C) gelijk aan 1 (één).
2. Indien de ontbindingsgrond geheel in de risicosfeer van de werknemer valt, zonder dat van enige verwijtbaarheid sprake is, dan is C gelijk aan 0 (nul).
- 3) Is er sprake van verwijtbaarheid aan de zijde van één van partijen dan wel van verwijtbaarheid over en weer, dan wordt de ernst van de verwijten via de C-factor tot uitdrukking gebracht.
4. De overige bijzondere omstandigheden van het geval, zoals de (slechte) financiële positie van de werkgever of de afwijkende arbeidsmarktpositie van de werknemer, worden eveneens door middel van de toepassing van de C-factor tot uitdrukking gebracht.

(...)

Arbeidsmarktpositie

De C-factor kan benut worden om de kans op de arbeidsmarkt van bijvoorbeeld de oudere werknemer te onderzoeken en op deze wijze de vergoeding te beïnvloeden. De onderbouwing daarvan zal dienen plaats te vinden met prognoses en verwachtingen over de kans op werk ofwel van de afstand tot de arbeidsmarkt van een werknemer die nieuw werk zal moeten gaan zoeken.

- 4.5 In de aanbevelingen werd ook ingegaan op de verhouding tussen de ontslagvergoeding en een 'sociaal plan':

Toelichting bij Aanbeveling 3.7.

Het sociaal plan komt in de praktijk in verschillende gradaties voor, waarbij als uitersten gelden aan de ene kant het sociaal plan dat eenzijdig door de werkgever is opgesteld en aan de andere kant een sociaal plan dat in overleg met de betrokken vakorganisaties en de ondernemingsraad is opgesteld. Regelmatig rijst in ontbindingsprocedures ex art. 7:685 BW de vraag in hoeverre de kantonrechter zich door het sociaal plan moet laten leiden wanneer het gaat om de vaststelling van de hoogte van de vergoeding. Uit de gepubliceerde rechtspraak blijkt dat een sociaal plan veelal als uitgangspunt genomen wordt, zij het dat afhankelijk van de concrete omstandigheden

van het geval daarvan afgeweken wordt indien een sociaal plan tot een onredelijke uitkomst leidt. Bij de beantwoording van de vraag in hoeverre de kantonrechter gebonden is aan een sociaal plan dient allereerst gekeken te worden naar de aard van het sociaal plan.

A. Is het sociaal plan eenzijdig door de werkgever opgesteld, al dan niet na overleg met de vakbonden en/of de Ondernemingsraad, dan behoeft daar in beginsel geen waarde aan gehecht te worden. (...).

B. In het geval een sociaal plan door de werkgever schriftelijk met voldoende (representatieve) vakorganisaties en eventueel ook met de Ondernemingsraad overeengekomen is, geldt dat de vergoeding voor elke af te vloeien werknemer in beginsel aan de hand van het sociaal plan vastgesteld moet worden, ook al wijkt de uitkomst af van de volgens de aanbevelingen berekende vergoeding, tenzij blijkt dat onverkorte toepassing van het sociaal plan leidt tot een evident onbillijke uitkomst voor betrokken werknemer.

4.6 Artikel 6 Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen 1945 bevatte een zogenoemd 'algemeen opzegverbod', namelijk de verplichting voor een werkgever om voorafgaand toestemming te vragen aan het UWV om een arbeidsovereenkomst op te zeggen:

1 De werkgever behoeft voor de opzegging van de arbeidsverhouding voorafgaande toestemming van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen.

(...)

3 Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot de toestemming als bedoeld in het eerste lid.

4 Alvorens een beslissing inzake het verlenen van toestemming krachtens het eerste lid wordt genomen, hoort het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen vertegenwoordigers van de in aanmerking komende organisaties van werkgevers en werknemers, behoudens in bij ministeriële regeling bepaalde gevallen.

4.7 Het Ontslagbesluit was een ministeriële regeling die was gebaseerd op artikel 6, lid 3, Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen 1945. In het Ontslagbesluit werden twee ontslaggronden genoemd, namelijk ontslag wegens bedrijfseconomische redenen (paragraaf 4) of persoonlijke redenen (paragraaf 5).

4.8 In artikel 4:1 Ontslagbesluit was bepaald dat de werkgever de bedrijfseconomische redenen voor ontslag aannemelijk diende te maken:

1 In geval van redenen van bedrijfseconomische aard moet de werkgever aannemelijk maken dat op grond hiervan een of meer arbeidsplaatsen dienen te vervallen. De eerste volzin is niet van toepassing indien bij het verzoek om toestemming voor opzegging van de arbeidsverhouding een verklaring van de belanghebbende verenigingen van werknemers als bedoeld in artikel 3, vierde lid van de Wet melding collectief ontslag is gevoegd dat de door de werkgever aangevoerde redenen leiden tot het vervallen van het door werkgever voorgestelde aantal arbeidsplaatsen.

2 Het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen verleent toestemming voor opzegging van de arbeidsverhouding van de daarbij betrokken werknemers met inachtneming van de artikelen 4:2 tot en met 4:4.

4.9 Nadat aan bedrijfseconomische reden voor het ontslag was getoetst, diende de werkgever te bepalen welke werknemers voor ontslag in aanmerking kwamen. De werkgever diende bij het bepalen van de ontslagvolgorde het afspiegelingsbeginsel aan te houden. In artikel 4:2, lid 1, Ontslagbesluit staat:

1 Voor zover het bij de te vervallen arbeidsplaatsen om uitwisselbare functies gaat, worden per leeftijdsgroep binnen een categorie uitwisselbare functies van de bedrijfsvestiging de werknemers met het kortste dienstverband het eerst voor ontslag in aanmerking gebracht, waarbij het aantal werknemers dat per leeftijdsgroep voor ontslag in aanmerking wordt gebracht voor zover mogelijk overeenkomt met de onderlinge verhouding van het aantal werknemers in elk van de

leeftijdsgroepen binnen de betreffende categorie uitwisselbare functies. De in de eerste volzin bedoelde leeftijdsgroepen zijn de groepen van 15 tot 25 jaar, van 25 tot 35 jaar, van 35 tot 45 jaar, van 45 tot 55 jaar en van 55 jaar en ouder.

(...)

4.10 Op 1 september 2012 is het Besluit beleidsregels ontslagtaak UWV 2012 van 31 juli 2012 in werking getreden.¹² In de bijlage van dit besluit was vastgelegd hoe een werkgever bij een ontslag om bedrijfseconomische redenen de ontslagvolgorde op grond van het afspiegelingsbeleid diende vast te stellen.

4.11 In hoofdstuk 10 van het Besluit beleidsregels ontslagtaak UWV 2012 werd ingegaan op het afspiegelingsbeginsel:¹³

2. Afspiegeling

Het afspiegelingsbeginsel wordt toegepast per categorie uitwisselbare functies van de bedrijfsvestiging op basis van de leeftijdsopbouw binnen de betreffende categorie uitwisselbare functies. Het personeel van de categorie uitwisselbare functies wordt ingedeeld in vijf leeftijdsgroepen, te weten van 15 tot 25 jaar, van 25 tot 35 jaar, van 35 tot 45 jaar, van 45 tot 55 jaar en van 55 jaar en ouder. De verdeling van de ontslagen over de leeftijdsgroepen dient op een zodanige wijze plaats te vinden dat de leeftijdsopbouw binnen de categorie uitwisselbare functies vóór en ná de inkrimping verhoudingsgewijs zoveel mogelijk gelijk blijft. Vervolgens wordt binnen elke leeftijdsgroep de werknemer met het kortste dienstverband als eerste voor ontslag voorgedragen. Afspiegeling is niet aan de orde als een unieke functie (een functie die slechts door één werknemer wordt bekleed) komt te vervallen. Evenmin is afspiegeling aan de orde bij een categorie uitwisselbare functies die geheel komt te vervallen. Immers alle werknemers binnen deze categorie uitwisselbare functies moeten dan afvloeien. Alleen de bedrijfseconomische redenen en de mogelijkheid tot herplaatsing van de aan deze functies verbonden werknemers worden dan getoetst.

(...)

7. Een niet boventallige werknemer neemt zelf ontslag

Het is mogelijk dat na de peildatum (en dus ná de vaststelling van de totale noodzakelijke krimp en de verdeling daarvan over de binnen de functie werkzame personen) het personeelsbestand om andere redenen kleiner wordt. Een niet boventallige werknemer neemt bijvoorbeeld zelf ontslag. In dat geval zijn er in de betreffende categorie uitwisselbare functies minder gedwongen ontslagen nodig. (...) Met andere woorden: voor welke werknemer kan de ontslagaanvraag worden ingetrokken? Eerst wordt gekeken naar de leeftijdsgroep waarbinnen de niet boventallige, vertrekkende werknemer zit. De voor ontslag voorgedragen werknemer met de langste arbeidsverhouding in deze leeftijdsgroep komt dan niet langer voor ontslag in aanmerking. Zit in deze leeftijdsgroep geen voor ontslag voorgedragen werknemer (meer) dan brengt een redelijke uitleg van het afspiegelingsbeginsel mee dat de leeftijdsgroep die als laatste werd aangewezen voor het leveren van een voor ontslag voor te dragen werknemer nu een werknemer minder hoeft te leveren. De ontslagaanvraag voor de werknemer met het langste dienstverband uit deze leeftijdsgroep dient te worden ingetrokken. Komen twee of meer leeftijdsgroepen gelijk in aanmerking, dan moet de ontslagaanvraag worden ingetrokken van de werknemer die het langste dienstverband heeft uit deze gezamenlijke leeftijdsgroepen.

4.12 In dit hoofdstuk is ook een stappenplan voor de toepassing van het afspiegelingsbeginsel opgenomen om een afvloeiing naar de verhouding van de leeftijdsgroepen van de categorieën uitwisselbare functies te bereiken:

1. *Stel de bedrijfsvestiging vast.*

2. *Stel het personeelsbestand vast op basis van het volledige overzicht van alle werknemers die op de peildatum bij de werkgever in dienst zijn én werkzaam zijn in of vanuit de bedrijfsvestiging waar de ontslagen vallen.*

3. *Stel de categorie uitwisselbare functies vast waarbinnen ontslagen vallen.*
4. *Stel vast hoeveel werknemers werkzaam zijn in deze categorie uitwisselbare functies.*
5. *Stel vast in welke leeftijdsgroep deze werknemers zitten.*
6. *Stel vast met hoeveel werknemers de categorie uitwisselbare functies moet inkrimpen.*
7. *Deel het aantal werknemers binnen de leeftijdsgroep door het totaal aantal werknemers werkzaam in deze categorie uitwisselbare functies en vermenigvuldig de uitkomst met het aantal werknemers waarmee de categorie uitwisselbare functies moet inkrimpen. Herhaal deze berekening voor elke leeftijdsgroep.*
8. *Bepaal per leeftijdsgroep hoeveel werknemers voor ontslag in aanmerking komen*

Deze berekening levert soms een uitkomst op met een cijfer voor de komma en een of meerdere cijfers achter de komma (bijvoorbeeld 2,6). Het cijfer vóór de komma geeft het aantal werknemers uit die leeftijdsgroep aan dat in elk geval voor ontslag in aanmerking komt. Bij 2,6 komen in elk geval 2 werknemers uit die leeftijdsgroep voor ontslag in aanmerking. Als de som van de hele cijfers voor de komma lager is dan de noodzakelijke krimp, dan levert de leeftijdsgroep met het hoogste cijfer achter de komma de eerstvolgende voor ontslag voor te dragen werknemer. Dit wordt herhaald met het eerst daarna komende hoogste cijfer achter de komma totdat het totaal aantal voor ontslag voor te dragen werknemers is bereikt. (...) Per leeftijdsgroep komt zo het aantal werknemers dat voor ontslag wordt voorgedragen vast te staan. Vervolgens komt de werknemer met het kortste dienstverband binnen deze leeftijdsgroep als eerste voor ontslag in aanmerking.

- 4.13 Met ingang van 1 januari 2015 is de Wet Werk en Zekerheid in werking getreden.¹⁴ Per 1 juli 2015 zijn de nieuwe regels omtrent het ontslagrecht in werking getreden. Eén van de veranderingen is dat de ontslagroute afhankelijk is van de reden voor ontslag. In geval van ontslag door langdurige arbeidsongeschiktheid of vanwege bedrijfseconomische redenen verloopt de route thans via het UWV. In alle andere gevallen loopt het ontslag via de kantonrechter.
- 4.14 Het Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen 1945 en het daarop gebaseerde Ontslagbesluit zijn per 1 juli 2015 komen te vervallen.¹⁵ In artikel 7:669, lid 3, onder a BW is het ontslag wegens bedrijfseconomische redenen opgenomen. Het afspiegelingsbeginsel is per 1 juli 2015 neergelegd in de op dit artikel gebaseerde Ontslagregeling.¹⁶ Het UWV heeft uitvoeringsregels over ontslag om bedrijfseconomische redenen opgesteld.
- 4.15 In artikel 11 Ontslagregeling staat over het afspiegelingsbeginsel:
1. Voor zover het bij de te vervallen arbeidsplaatsen om uitwisselbare functies als bedoeld in artikel 13 gaat, komen per leeftijdsgroep binnen een categorie uitwisselbare functies de werknemers met het kortste dienstverband het eerst voor ontslag in aanmerking, waarbij het aantal werknemers dat per leeftijdsgroep voor ontslag in aanmerking komt, voor zover mogelijk, overeenkomt met de onderlinge verhouding van het aantal werknemers in elk van de leeftijdsgroepen binnen de desbetreffende categorie uitwisselbare functies. De in de eerste volzin bedoelde leeftijdsgroepen zijn de groepen van 15 tot 25 jaar, van 25 tot 35 jaar, van 35 tot 45 jaar, van 45 tot 55 jaar en van 55 jaar tot de in artikel 7, onderdeel a, van de Algemene Ouderdomswet genoemde leeftijd.
- 4.16 In artikel 16 Ontslagregeling is een alternatief afspiegelingsbeginsel opgenomen, waarbij ten hoogste 10% van de werknemers dat voor ontslag in aanmerking komt buiten beschouwing kunnen worden gelaten. Dit mag er echter niet toe leiden dat meer werknemers in de categorie 15 tot 25 jaar of 55 jaar en ouder voor ontslag in aanmerking worden gebracht, zonder toepassing van het alternatieve afspiegelingsbeginsel. In artikel 16 Ontslagregeling staat:
1. Bij de toepassing van artikel 11 kan ten hoogste 10% van het totale aantal werknemers dat voor ontslag in aanmerking komt buiten beschouwing worden gelaten, indien bij collectieve arbeidsovereenkomst of regeling door of namens een daartoe bevoegd bestuursorgaan is bepaald dat van deze mogelijkheid gebruik kan worden gemaakt.

2. Werknemers kunnen uitsluitend op grond van het eerste lid buiten beschouwing worden gelaten, indien:

a. aannemelijk is dat de werknemer bovengemiddeld functioneert dan wel naar verwachting in de toekomst zich bovengemiddeld zal ontwikkelen;

b. de werknemers periodiek zijn beoordeeld, waarbij steeds aangegeven is of een werknemer bovengemiddeld functioneert of zich naar verwachting in de toekomst bovengemiddeld zal ontwikkelen;

c. voor alle werknemers kenbaar is gemaakt dat werknemers die bovengemiddeld functioneren of waarvan de verwachting is dat zij zich bovengemiddeld zullen gaan ontwikkelen buiten beschouwing gelaten kunnen worden bij de toepassing van artikel 11; en

d. aan alle werknemers dezelfde mogelijkheden zijn geboden om zich, al dan niet in de toekomst, te ontwikkelen tot een bovengemiddeld functionerende werknemer.

3. Toepassing van het eerste lid is toegestaan, voor zover dit er niet toe leidt dat meer werknemers uit de leeftijdsgroepen van 15 tot 25 jaar en van 55 jaar tot de in artikel 7, onderdeel a, van de Algemene Ouderdomswet genoemde leeftijd voor ontslag in aanmerking worden gebracht dan zonder toepassing van het eerste lid.

4.17 In de toelichting op de Ontslagregeling staat over het alternatief afspiegelingsbeginsel:¹⁷

Artikel 16 Alternatief afspiegelingsbeginsel

(...)

Bij het invoeren van deze gekwalificeerde (in plaats van een generieke) mogelijkheid tot afwijking is het volgende overwogen. Het afspiegelingsbeginsel is enerzijds bedoeld om ontslagen evenwichtig te spreiden over de verschillende leeftijdscategorieën en anderzijds als objectief criterium voor het bepalen van de ontslagkeuze. Het voordeel van het afspiegelingsbeginsel voor werkgevers is dat zij zich niet tegenover hun werknemers hoeven te verantwoorden over de ontslagkeuze. Het nadeel is dat een werkgever niet kan selecteren op basis van kwaliteit van werknemers, waardoor het kan voorkomen dat werknemers die aantoonbaar beter functioneren (of waarvan de werkgever meent dat zij over veel potentie voor de toekomst beschikken), ontslagen moeten worden en (in vergelijking) minder goed presterende kunnen blijven. Het voordeel voor werknemers is dat de ontslagkeuze geschiedt aan de hand van objectieve getalscriteria, eventuele willekeur wordt voorkomen en werkgevers gedwongen worden in al hun werknemers in gelijke mate te investeren. Het nadeel voor werknemers is dat werknemers die aantoonbaar beter functioneren dan andere werknemers desondanks toch voor ontslag in aanmerking kunnen komen.

(...)

In het derde lid is een restrictie aangebracht als het gaat om jongere (15-25) en oudere werknemers (55-AOW leeftijd). Als het gaat om jongere werknemers, omdat zij nog onvoldoende de gelegenheid hebben gehad zich te manifesteren en als het gaat om oudere werknemers, gezien hun kwetsbare positie op de arbeidsmarkt en om te voorkomen dat de investeringsbereidheid van werkgevers ten aanzien van deze groep af zal nemen. Deze restrictie betekent echter niet dat de maatregel niet kan worden toegepast binnen de genoemde leeftijdscategorieën, wel dat de maatregel als zodanig niet mag leiden tot meer ontslagen binnen deze leeftijdscategorieën.

Wet gelijke behandeling op grond van leeftijd bij arbeid

4.18 Ter uitvoering van de richtlijn 2000/78/EG¹⁸ is de Wet van 17 december 2003, houdende gelijke behandeling op grond van leeftijd bij arbeid, beroep en beroepsonderwijs (Wet gelijke behandeling op grond van leeftijd bij de arbeid, hierna: WGBL) ingevoerd. ¹⁹

4.19 In artikel 1 van de WGBL wordt de definitie van onderscheid op grond van leeftijd gegeven:

In deze wet wordt verstaan onder:

- a. onderscheid: direct en indirect onderscheid, alsmede de opdracht daartoe;
- b. direct onderscheid: indien een persoon op grond van leeftijd op een andere wijze wordt behandeld dan een ander in een vergelijkbare situatie wordt, is of zou worden behandeld;
- c. indirect onderscheid: indien een ogenschijnlijk neutrale bepaling, maatstaf of handelwijze personen met een bepaalde leeftijd in vergelijking met andere personen bijzonder treft.

4.20 Ingevolge artikel 3, onder c, WGBL is onderscheid verboden bij het aangaan en het beëindigen van een arbeidsverhouding. Dit verbod van onderscheid geldt op grond van artikel 7, lid 1, onder c, WGBL niet indien het onderscheid anderszins objectief gerechtvaardigd is door een legitiem doel en de middelen voor het bereiken van dat doel passend en noodzakelijk zijn.

4.21 In de Memorie van Toelichting op de WGLB is ingegaan op het onderscheid op grond van leeftijd in geval van ontslag wegens bedrijfseconomische redenen:²⁰

Onderscheid op grond van leeftijd speelt onder andere bij opzegging wegens bedrijfseconomische redenen. Voor het opzeggen van een arbeidsverhouding is in beginsel toestemming vereist van de regionaal Directeur van de Arbeidsvoorzieningsorganisatie. Voor ontslag wegens bedrijfseconomische redenen geeft het Ontslagbesluit in artikel 4:1 e.v. een regeling die de regionaal Directeur dient te hanteren bij het bepalen van de ontslagvolgorde. In beginsel geldt hierbij het anciënniteitsbeginsel; de werknemer met het kortste dienstverband komt het eerst voor opzegging in aanmerking. Indien er sprake is van een opzegging van 10 of meer werknemers kan de werkgever verzoeken om het afspiegelingsbeginsel te hanteren. Daarbij wordt het anciënniteitsbeginsel toegepast per leeftijdsgroep (15-25 jaar, 25-35 jaar, 35-45 jaar, 45 tot 55 jaar en 55 jaar en ouder). Ook in de overheidssector dienen werkgevers, hoewel daar geen sprake is van een preventieve ontslagtoets, bij reorganisaties het anciënniteitsbeginsel toe te passen en kan waar nodig het afspiegelingsbeginsel worden gehanteerd. Het hanteren van het afspiegelingsbeginsel brengt direct onderscheid op grond van leeftijd met zich mee, terwijl het hanteren van het anciënniteitsbeginsel tot indirect onderscheid kan leiden. De regering is van mening dat de uitzondering van artikel 7, eerste lid, onderdeel c, in beide gevallen van toepassing is.

Sociaal plan

4.22 Het begrip 'sociaal plan' kent geen wettelijke definitie. Er bestaat voor werkgevers ook geen wettelijke verplichting om een 'sociaal plan' op te stellen.

4.23 Belanghebbende heeft het Sociaal Plan op grond van artikel 4 van de Wet op de Loonvorming aangemeld bij de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid als een collectieve arbeidsovereenkomst.²¹

4.24 In de Wet melding collectief ontslag (hierna: WMCO) is een aantal voorschriften neergelegd die aanknopingspunten vormen voor de inhoud en de procedurele aspecten over de totstandkoming van een sociaal plan. In een sociaal plan werd doorgaans het afspiegelingsbeginsel als uitgangspunt genomen bij ontslag wegens bedrijfseconomische redenen.

4.25 Het doel van artikel 3 WMCO is dat de werkgever het bevoegd gezag, (dat wil zeggen het UWV en de vakbonden ingevolge artikel 1, onder c, WMCO), dient te raadplegen over de mogelijkheden om collectieve ontslagen te voorkomen of te verminderen alsook de mogelijke gevolgen van het collectieve ontslag te verzachten. Dit kan dienen als een eerste aanknopingspunt voor de inhoud van een sociaal plan.

4.26 Een tweede aanknopingspunt ten aanzien van de inhoud van een sociaal plan staat in artikel 4 WMCO. In dat artikel staat:

1 De werkgever doet bij de meldingen, bedoeld in artikel 3, eerste lid, opgave van de overwegingen die tot het daar bedoelde voornemen hebben geleid.

2 De werkgever doet bij de meldingen voorts zo nauwkeurig mogelijk opgave van:

- a. het aantal werknemers wier arbeidsovereenkomsten hij voornemens is te beëindigen, met een onderverdeling naar beroep of functie, leeftijd en geslacht, alsmede het aantal werknemers dat hij gewoonlijk in dienst heeft;
 - b. het tijdstip of de tijdstippen waarop hij de arbeidsovereenkomsten volgens zijn voornemen zal beëindigen.
 - c. de criteria die aangelegd zullen worden bij het selecteren van de voor ontslag in aanmerking komende werknemers;
 - d. de wijze van berekening van eventuele afvloeiingsuitkeringen;
 - e. de wijze waarop hij voornemens is de arbeidsovereenkomsten met zijn werknemers te beëindigen.
- (...)

5 Regeling voor vervroegde uittreding

Wet en parlementaire behandeling

5.1 Per 1 januari 2005 is de Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling (hierna: Wet VPL) in werking getreden.²² Onderdeel van de Wet VPL is de invoering van artikel 32ba Wet LB.²³

5.2 Artikel 32ba Wet LB luidt, voor zover van belang in cassatie:

1 In afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet bepaalde, wordt een door een inhoudingsplichtige gedane en op hem drukkende uitkering ingevolge een regeling voor vervroegde uittreding alsmede een door een inhoudingsplichtige voldane en op hem drukkende bijdrage of premie aan een fonds dat of een verzekeraar die een zodanige regeling uitvoert, aangemerkt als loon dat als een eindheffingsbestanddeel wordt belast naar een tarief van 52%.

(...)

6 Onder een regeling voor vervroegde uittreding wordt verstaan een regeling die of een gedeelte van een regeling dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft voorafgaand aan het ingaan van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling of de Algemene Ouderdomswet te voorzien in een of meer uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet dan wel tot het aanvullen van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling. In afwijking in zoverre van de eerste volzin wordt een regeling niet als regeling voor vervroegde uittreding aangemerkt, voor zover die regeling een pensioenovereenkomst inhoudt als bedoeld in de Pensioenwet of een pensioenregeling is als bedoeld in hoofdstuk IIB of in de artikelen 38d, 38e of 38f.

7 Op verzoek van de inhoudingsplichtige beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking of een regeling een regeling voor vervroegde uittreding is. Het verzoek wordt gedaan voordat de regeling dan wel een wijziging van de regeling wordt ingevoerd.

8 Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van dit artikel.

5.3 In de Memorie van Toelichting bij de Wet VPL is de gekozen definitie van het begrip regeling voor vervroegde uittreding als volgt toegelicht:²⁴

In het zesde lid is een nieuwe definitie opgenomen van het begrip regeling voor vervroegde uittreding. Deze definitie komt in de plaats van de definitie die is opgenomen in het huidige artikel 18i Wet op de loonbelasting, dat op grond van dit wetsvoorstel komt te vervallen. Op grond van de in het zesde lid opgenomen definitie vallen hier alle regelingen of gedeelten van regelingen onder die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel hebben voorafgaand aan het ingaan van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling of de Algemene Ouderdomswet te voorzien in een of

meer uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet. Daarnaast vallen ook regelingen of gedeelten van regelingen, die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel hebben uitkeringen ingevolge een pensioenregeling aan te vullen, onder de definitie. Bij regelingen (of gedeelten daarvan) die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel hebben uitkeringen ingevolge een pensioenregeling aan te vullen kan worden gedacht aan een situatie waarin de ingangsdatum van de pensioenregeling wordt vervroegd en het effect van de bijbehorende actuariële herrekening op de hoogte van de uitkeringen wordt gecompenseerd door middel van een aanvullende regeling. Wanneer een regeling meerdere onderdelen omvat, waarbij een of meer onderdelen een ander doel hebben dan het hierboven beschreven doel, vallen de onderdelen met dat andere doel niet onder de VUT-definitie. De regeling wordt dan voor de fiscale behandeling gesplitst: deels een VUT-regeling en deels een andere regeling.

(...)

In het zevende lid is met het oog op de rechtszekerheid de thans nog in artikel 19c van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen mogelijkheid overgenomen, om de inspecteur te verzoeken bij voor bezwaar vatbare beschikking te beslissen of een regeling al dan niet wordt aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding.

(...)

Op grond van de delegatiebepaling van het achtste lid kan verder eventueel bij ministeriële regeling de in het zesde lid opgenomen definitie van een VUT-regeling nader worden geconcretiseerd, mocht daaraan in de praktijk behoefte bestaan. Deze nadere concretisering is wellicht nodig voor een afbakening ten opzichte van regelingen die in aanspraken voorzien met een sociale-zekerheidsachtige invalshoek. Ook zou de praktijk er behoefte aan kunnen hebben dat met leeftijdscriteria wordt gewerkt, bijvoorbeeld dat bij het eindigen van de uitkeringen voor een bepaalde leeftijd (stel 55 jaar), er geen sprake is van een VUT-regeling.

5.4 In de Memorie van Antwoord bij de Wet VPL op vragen van de fracties in de Eerste Kamer is aangegeven:²⁵

Voor wat betreft de afbakening met betrekking tot sociale plannen en stamrechten terzake van bedrijfsreorganisaties en met die regelingen gelijkgestelde regelingen, zoals die kunnen gelden voor de directeur-groootaandeelhouder, kan de in het zesde lid opgenomen definitie van een VUT-regeling op grond van de in het achtste lid opgenomen delegatiebepaling bij ministeriële regeling nader worden geconcretiseerd, indien daaraan in de praktijk behoefte blijkt te bestaan. In de memorie van toelichting is aangegeven dat deze nadere concretisering wellicht nodig is voor een afbakening ten opzichte van regelingen die in aanspraken voorzien met een sociale-zekerheidsachtige invalshoek. Ook zou de praktijk er, zoals weergegeven in de memorie van toelichting, behoefte aan kunnen hebben dat met leeftijdscriteria wordt gewerkt. Bijvoorbeeld dat bij het eindigen van de uitkeringen vóór een bepaalde leeftijd (stel 55 jaar) er geen sprake is van een VUT-regeling. Uitgangspunt blijft echter dat regelingen of gedeelten van regelingen die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel hebben te voorzien in een of meer uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen in ieder geval worden aangemerkt als regelingen voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32aa Wet op de loonbelasting 1964.

5.5 Bij brief van 30 april 2015, met kenmerk DGB/2015/549 en DGB/2015/1200, heeft de staatssecretaris van Financiën geantwoord op de vragen van de leden Heerema (VVD), Omtzigt (CDA) en Bashir (SP):²⁶

4 Deelt u de zorg, geuit vanuit werkgevers én werknemers, dat het risico van een dergelijke heffing kan leiden tot het eerder kiezen voor gedwongen ontslag? Zo nee, waarom niet?

Antwoord 4

In de wet (artikel 32ba van de Wet op de loonbelasting 1964) wordt geen onderscheid gemaakt

tussen gedwongen en vrijwillige ontslagen. In beide situaties geldt als voorwaarde dat de RVU-heffing niet in beeld komt als de ontslagronde voldoet aan objectieve criteria zoals het afspiegelingsbeginsel. Deze voorwaarde vloeit voort uit het kabinetsbeleid dat gericht is op de bevordering van de arbeidsparticipatie van ouderen. Ik merk hierbij nog op dat ik in mijn beleidsbesluit van 18 december 2013, Staatscourant 2013, nr. 35582, heb goedgekeurd dat bij een vrijwillige vertrekregeling achteraf mag worden getoetst of sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding en dat daarbij de resultaten van de gedwongen ontslagronde mogen worden meegeteld. Om de werkgever niet af te rekenen op een geringe overschrijding van het aantal oudere werknemers dat hij op grond van het afspiegelingsbeginsel zou mogen ontslaan, heb ik daarbij een doelmatigheidsmarge van 10% toegestaan. Als op basis van het afspiegelingsbeginsel is bepaald dat in de leeftijdscategorie boven de 55 jaar bijvoorbeeld 80 ontslagen zullen vallen, dan kan de werkgever door deze goedkeuring maximaal 8 oudere werknemers meer ontslaan dan de objectieve norm zonder in aanraking te komen met de RVU-heffing. Mijns inziens biedt dit binnen de doelstellingen van de wet voldoende ruimte om vrijwillige ontslagregelingen mogelijk te maken.

(...)

6 Klopt het dat deze heffing sinds 2013 op grond van beleid van de Belastingdienst (VA 13-003 Centraal Aanspreekpunt Pensioenen) is aangescherpt en de Belastingdienst verzoeken van bedrijven om duidelijkheid te geven over de belastinggevolgen van een vertrekregeling niet meer in behandeling neemt?

Antwoord 6

Nee, dat klopt niet. Als een werkgever vooraf het oordeel van de Belastingdienst wenst over een voorgenomen reorganisatie dan beslist de Belastingdienst bij een voor bezwaar vatbare beschikking of sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. Uiteraard kan de Belastingdienst pas een beslissing nemen als de werkgever kan aantonen hoeveel werknemers uit de onderscheidenlijke leeftijdscategorieën zullen vertrekken. Deze beleidslijn - die ook al voor die tijd gold - wordt in de genoemde publicatie slechts verduidelijkt.

5.6 *Mertens* heeft zich kritisch uitgelaten over deze brief:²⁷

Deze Kamervragen gaan over vrijwillige vertrekregelingen in het kader van een sociaal plan. Kort samengevat zegt staatssecretaris Wiebes dat het kabinet het in het arbeidsproces houden van ouderen zó belangrijk vindt dat hij de voorkeur geeft aan het gedwongen ontslaan van jongeren boven het vrijwillig vertrek van ouderen.

(...)

Het standpunt berust op een uitleg van art. 32ba, lid 6, Wet LB 1964 die, zacht uitgedrukt, nogal aanvechtbaar is. Van Schendel heeft dit goed verwoord in zijn bijdrage 'De RVU-strafheffing bij bedrijfsreorganisaties', NTFR-B 2014/2. De wet zegt, samengevat, dat een regeling alleen een RVU is als deze voor ten minste 90% ten doel heeft voorafgaand aan het ingaan van het pensioen of de AOW te voorzien in een of meer uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan daarvan (art. 32ba, lid 6, Wet LB 1964). Dat is normaal gesproken niet het doel van een vrijwillige vertrekregeling. Zeker niet als deze open staat voor iedereen, ongeacht leeftijd. Het doel van zo'n regeling is gedwongen ontslagen voorkomen. De opvatting van Financiën berust ook in mijn ogen op een onjuiste lezing van de wet. Misschien is het niet noodzakelijk de Kamer te informeren dat over de van de wet afwijkende uitleg van Financiën ook anders kan worden gedacht. Maar wat bepaald verbazing wekt, is dat bij de beantwoording niet wordt vermeld dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant blijkens diens uitspraak van 19 maart jl., nr. 14/3182 de mening van Financiën niet deelt, zie ook de analyse van Van 't Hof in NTFR 2015/1291)

5.7 Ook *de redactie* van Vakstudie Nieuws heeft kritiek geuit op deze brief:²⁸

Door deze evolutie in de uitvoeringspraktijk is de RVU-heffing een obstakel geworden bij reorganisaties. Vooral werkgevers in sectoren waar het economisch herstel nog niet echt wil vlotten, hebben hier last van. Door de dreiging van een grote extra kostenpost wordt afgezien van

een vrijwilligers- of plaatsmakersregeling. Dit kan er toe leiden dat, noodgedwongen, afscheid wordt genomen van jongere medewerkers, die men over enkele jaren nodig heeft, als de oudere werknemers - die nu niet mogen plaatsmaken - met pensioen gaan. (...) Conclusie van de antwoorden van de staatssecretaris is dat we verder moeten met de RVU-heffing. Daar waar deze heffing dreigt bij het opstellen van een sociaal plan zou, gek genoeg, de oplossing kunnen worden gevonden in prepensioen. Dat leidt weliswaar tot onmiddellijke belastingheffing over deze vertrekregeling (waarna een 'nettopensioen' resteert), maar dat is bij een stamrecht of ontslagvergoeding niet anders. Prepensioen is echter een pensioen als bedoeld in de Pensioenwet en valt daarmee buiten het bereik van de RVU-heffing (art. 32ba lid 6 Wet LB 1964). Het illustreert dat de RVU-heffing een serieuze herbezinning behoeft. De antwoorden van de staatssecretaris stellen daarom teleur.

Beleidsbesluiten Ministerie van Financiën

- 5.8 De staatssecretaris van Financiën heeft in 2005 drie besluiten uitgevaardigd met betrekking tot de regeling voor vervroegde uittreding. In twee van de besluiten worden criteria gegeven om te bepalen in welke gevallen een regeling (in ieder geval) *niet* kwalificeert als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba Wet LB.
- 5.9 Bij Besluit van 26 mei 2005, nr. DGB2005/3299M (hierna: het kwantitatieve besluit) heeft de staatssecretaris van Financiën twee toetsen opgenomen om te kunnen bepalen of geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. Deze twee toetsen zijn i) de 55-jaar-toets en ii) de 70%-toets:²⁹

A. De 55-jaar-toets

Een stamrechtregeling waarbij de ingangsdatum van de uitkeringen bij in leven zijn van de werknemer vaststaat, is geen RVU indien de periodieke uitkeringen in ieder geval eindigen uiterlijk op de dag voordat de (ex-)werknemer de 55-jarige leeftijd bereikt terwijl geen enkele uitkering op jaarbasis hoger is dan 100% van het (laatstgenoten) reguliere jaarloon uit de dienstbetrekking waaruit de werknemer wordt ontslagen.

Toelichting:

1. Met behulp van deze vrij simpele toets wordt bereikt dat een grote groep van jongere werknemers stamrechtuitkeringen kan genieten zonder dat de (voormalige) werkgever of de stamrechtuitvoerder wordt getroffen door de eindheffing.
2. De grens van 100% wordt gesteld om ophoping van de uitkeringen tegen de 55-ste verjaardag en uitsmering daarvan over de periode daarna te voorkomen.

B. De 70%-toets

Indien niet wordt voldaan aan de 55-jaar-toets (omdat de periodieke uitkering later eindigt dan op de onder A genoemde datum dan wel niet wordt voldaan aan de voorwaarde dat geen enkele uitkering op jaarbasis hoger is dan 100% van het (laatstgenoten) reguliere jaarloon) mag nog de 70%-toets worden toegepast. Dit geldt alleen in de situatie dat de uitkeringen uiterlijk ingaan op de dag die 24 maanden voorafgaat aan de AOW-datum dan wel de eerdere pensioendatum. Bij de 70%-toets vindt een actuariële berekening plaats uitgaand van de ingangsdatum van het stamrecht. Bij de berekening dient naar actuariële maatstaven berekend te worden wat uit de waarde van het recht aan maximale gelijkblijvende periodieke uitkeringen kan worden gekocht met een looptijd vanaf de ingangsdatum tot aan de dag die 24 maanden voorafgaat aan de AOW-datum dan wel de eerdere pensioendatum. Deze berekening dient netto actuarieel plaats te vinden op basis van een recente overlevingstafel, waarbij leeftijdscorrecties worden gesteld op man - 5 en vrouw - 6, gerekend wordt op basis van nominale gelijkblijvende uitkeringen en een rekenrente van ten minste 3% wordt gehanteerd. Indien de op basis van deze berekening resulterende jaarlijkse uitkering gelijk is aan of minder bedraagt dan 70% van het laatstgenoten reguliere loon, is de regeling geen RVU.

Bij deze toetsing dient - in tegenstelling tot de toetsing onder A - bij het bepalen van de 70%-grens wel rekening te worden gehouden met de naar verwachting te ontvangen uitkeringen uit

dezelfde vroegere dienstbetrekking (WW, ZW, WAO, VUT, prepensioen (voor zover niet overgeheveld naar de huidige pensioenregeling), levensloop e.d.). Deze uitkeringen dienen derhalve voor de toetsing te worden ingebouwd.

Nadat volgens de 70%-toets is vastgesteld dat geen sprake is van een RVU dient het stamrecht - wil het ook daarna gevrijwaard blijven van de eindheffing - te (blijven) voldoen aan de volgende voorwaarden:

1. De pensioendatum wordt niet meer gewijzigd na de berekening.
2. De laagste uitkering bedraagt niet minder dan 75% van de hoogste uitkering. Bij de toets aan deze voorwaarde mogen verhogingen van de uitkering die voortvloeien uit een aanpassing aan de loon- of prijsontwikkeling buiten beschouwing worden gelaten.

5.10 Over de aan te leggen toets bij eenmalige ontslaguitkeringen vermeldt het besluit:

4. Eenmalige ontslaguitkeringen

Voor (rechten op) eenmalige ontslaguitkeringen gelden in beginsel dezelfde uitgangspunten als voor stamrechten. Onder eenmalige uitkeringen worden tevens begrepen sommen die in termijnen worden afgelost.

Een (recht op een) eenmalige ontslaguitkering kan voor wat betreft de vraag of dit een RVU is, worden beoordeeld met behulp van de hiervoor in onderdeel 3.1 beschreven 55-jaar-toets en 70%-toets. Daarbij wordt de fictie gehanteerd dat de eenmalige uitkering op de uitkeringsdatum wordt aangewend voor een direct ingaand stamrecht. Indien met de (bruto) ontslaguitkering een periodieke uitkering voor de (ex-) werknemer zou kunnen worden aangekocht die bij een looptijd tot aan de 55-ste verjaardag per jaar niet zou uitkomen boven 100% van het laatstgenoten reguliere jaarloon is geen sprake van een RVU (55-jaar-toets). Evenmin is sprake van een RVU indien de fictieve direct ingaande stamrechtuitkering zou voldoen aan de 70%-toets van onderdeel 3.1, rekening houdend met alle daarbij beschreven voorwaarden en rekengrondslagen. Indien de uitkeringsdatum van de eenmalige ontslaguitkering nog niet vaststaat, is onderdeel 3.2. van overeenkomstige toepassing.

Als de eenmalige uitkering later plaatsvindt dan op de dag die 24 maanden voorafgaat aan de AOW-datum dan wel de eerdere pensioendatum zal de Belastingdienst in beginsel het standpunt innemen dat er sprake is van (een recht op) een uitkering die plaatsvindt op grond van een RVU.

5.11 In het Besluit van 8 december 2005, nr. DGB2005/6722M (hierna: het kwalitatieve besluit) worden naast de kwantitatieve benadering ook kwalitatieve toetsen aangelegd om situaties te onderscheiden waarin geen sprake zou zijn van eindheffing in de zin van artikel 32ba, lid 6, Wet LB:³⁰

2. Toepassing van artikel 32aa ³¹ van de Wet LB

(...)

De logische volgorde is daarom dat men eerst aan de hand van het onderhavige besluit beoordeelt of men op grond van de kwalitatieve toets al buiten de reikwijdte van artikel 32aa blijft. Bij de meeste ontslagregelingen zal men aan die beoordeling voldoende hebben. Als niet aan deze kwalitatieve toets wordt voldaan, kan men op grond van het besluit van 26 mei jl. nog nagaan of men gelet op de hoogte van de ontslagvergoeding alsnog buiten de reikwijdte van artikel 32aa blijft. Uiteraard kan men desgewenst ook eerst het besluit van 26 mei toepassen en - als niet aan de kwantitatieve toets wordt voldaan - daarna het onderhavige besluit.

Bewijslast

In de meeste reguliere ontslagsituaties zal hetzij op grond van dit besluit, hetzij op grond van het besluit van 26 mei jl. worden vastgesteld dat geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. Artikel 32aa van de Wet LB is dan niet van toepassing. Als geen van beide besluiten tot de conclusie leidt dat geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding, dan zal in eerste instantie de inhoudingsplichtige moeten beoordelen of de (VUT)eindheffing van artikel 32aa

van toepassing is. Om zekerheid te krijgen of eindheffing moet worden afgedragen, kan de inhoudingsplichtige de situatie voorleggen aan de bevoegde inspecteur. Bij verschil van inzicht met de inhoudingsplichtige zal de inspecteur op grond van de feiten en omstandigheden aannemelijk moeten maken dat sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. De bewijslast ligt in dat geval dus bij de inspecteur. Indien sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding vindt de eindheffing plaats bij de inhoudingsplichtige en niet bij de werknemer die de uitkering ontvangt. De inhoudingsplichtige heeft hiervoor geen verhaalsrecht op de betrokken werknemer.

3. Aangrijpingspunt bij de kwalitatieve benadering: de redenen voor ontslag

Er is sprake van vervroegde uittreding indien een ontslaguitkering wordt gegeven met het oog op de mogelijkheid om eerder te stoppen met werken. Een andere reden om een werknemer te ontslaan is bijvoorbeeld een reorganisatie of een individueel ontslag dat eveneens niet leeftijdgerelateerd is. Als het ontslag niet is gericht op het ontslaan van oudere werknemers is - onder de hierna beschreven omstandigheden - nooit sprake van eindheffing, noch op het moment van toekenning, noch op een ander moment.

Geen (VUT-)eindheffing bij (collectief) ontslag wegens reorganisatie

Een reorganisatie vindt bijvoorbeeld plaats als een bedrijf een afslankingsoperatie uitvoert of als men besluit om een afdeling geheel of gedeeltelijk op te heffen omdat het voordeliger is om het werk van die afdeling uit te besteden. Bij een dergelijke reorganisatie krijgen de werknemers die worden ontslagen door middel van bijvoorbeeld een sociaal plan een compensatie voor (een deel van) het loon dat ze door het ontslag missen en als overbrugging naar de volgende baan. Het gaat erom dat de reorganisatie plaatsvindt met het oog op de vermindering van het personeelsbestand op basis van objectieve criteria (zoals het lifo-systeem of het afspiegelingsbeginsel) waarbij niet de intentie bestaat ouderen met het oog op vervroegd uittreden te ontslaan. Hiermee wordt naar mijn mening recht gedaan aan de huidige praktijk en wordt een eventueel verstarrend effect in de verhoudingen tussen werkgever en werknemer voorkomen. Artikel 32aa is in ieder geval wel van toepassing bij een regeling op grond waarvan alle werknemers vanaf een bepaalde leeftijd (bijvoorbeeld 55, 60 of 62) de mogelijkheid hebben om met financiële ondersteuning uit te treden en niet wordt voldaan aan de in het besluit van 26 mei jl. opgenomen kwantitatieve toets. In dat geval zal de inspecteur bij verschil van inzicht met de inhoudingsplichtige het bewijs kunnen leveren dat feitelijk sprake is van een vermomde regeling voor vervroegd uittreden en dat is voldaan aan de omschrijving in artikel 32aa van de Wet LB.

Geen (VUT-)eindheffing bij niet-leeftijdgerelateerd individueel ontslag

Ook een uitkering bij een individueel ontslag zal in het algemeen niet geraakt worden door artikel 32aa van de Wet LB. Bijvoorbeeld een vergoeding bij ontslag wegens disfunctioneren heeft in beginsel niet tot doel een inkomenoverbrugging te geven tot het ingaan van een pensioen- of AOW-uitkering. Hetzelfde geldt voor andere niet-leeftijdgerelateerde ontslaggronden, zoals onenigheid over het te voeren beleid of onverenigbaarheid van karakters. De hoogte van dergelijke uitkeringen wordt veelal bepaald met behulp van de kantonrechtformule. Deze uitkeringen vallen in de geschetste omstandigheden buiten de reikwijdte van artikel 32aa van de Wet LB. Dat geldt uiteraard niet als blijkt dat de betrokken werkgever voornamelijk werknemers van of boven een bepaalde leeftijd (bijvoorbeeld 55, 60 of 62) wegens een bovengenoemde omstandigheid ontslaat. Ook in dat geval zal de inspecteur bij verschil van inzicht met de inhoudingsplichtige het bewijs kunnen leveren dat feitelijk sprake is van een vermomde regeling voor vervroegd uittreden.

4. Niet onder dit besluit vallende ontslagregelingen

Voor de situaties waarin het onderhavige besluit geen oplossing biedt, mag de financiële regeling bij ontslag nog worden getoetst op basis van het besluit van 26 mei jl.. Op grond van de daarin opgenomen kwantitatieve toets kan de conclusie alsnog zijn dat geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding. Als geen van beide besluiten tot de conclusie leidt dat geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding heeft de inspecteur (bij verschil van inzicht met de inhoudingsplichtige) de bewijslast om aannemelijk moeten maken dat de eindheffing moet worden

toegepast.

(...)

5.12 Op 25 december 2013 is het Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB2013/2200M (hierna: het goedkeurend besluit) in werking getreden. Dit besluit bevat een goedkeuring voor regelingen voor vervroegd uittreden in het kader van sociale plannen, waarbij de regeling voor ontslag op basis van een objectief criterium wordt voorafgegaan door een vrijwillige vertrekregeling:³²

Het kabinetsbeleid is gericht op de bevordering van de arbeidsparticipatie van ouderen. Dat gebeurt mede door de pseudo-eindheffing voor RVU's op basis van artikel 32ba van de Wet LB. Deze pseudo-eindheffing vindt niet plaats als sprake is van een sociaal plan in het kader van een reorganisatie waarbij de vermindering van het personeelsbestand plaatsvindt op basis van objectieve criteria (zoals het afspiegelingsbeginsel) waarbij niet de intentie bestaat ouderen met het oog op vervroegd uittreden te ontslaan. Hiermee wordt naar mijn mening recht gedaan aan de huidige praktijk en wordt een eventueel verstarrend effect in de verhoudingen tussen werkgever en werknemer voorkomen. Steeds vaker komt het voor dat een dergelijk sociaal plan op basis van objectieve criteria wordt voorafgegaan door een regeling waarbij werknemers vrijwillig ontslag kunnen nemen. Van dergelijke vrijwillige regelingen wordt vaak gebruik gemaakt door oudere werknemers die op deze wijze plaats kunnen maken voor jongere werknemers die anders zouden moeten afvloeien.

Vanwege de toename van het aantal vrijwillige afvloeiingsregelingen heeft het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen een vraag en antwoord met nummer 11-032 gepubliceerd (zie www.belastingdienstpensioensite.nl). Hierin is aangegeven dat deze vrijwillige regeling op zich getoetst moet worden aan de criteria van artikel 32ba, zesde lid van de Wet LB. Deze afzonderlijke toetsing kan leiden tot het toepassen van de pseudo-eindheffing op de vrijwillige afvloeiingsregeling terwijl over de totale afvloeiingsregeling in het kader van het sociaal plan met inbegrip van de vrijwillige vertrekregeling, wel aan de vereiste objectieve ontslagcriteria wordt voldaan. Dit acht ik niet gewenst als de vrijwillige afvloeiingsregeling als onderdeel is te beschouwen van de totale afvloeiingsregeling binnen het sociaal plan.

Daarom keur ik op grond van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule) het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de beoordeling of is voldaan aan een objectief ontslagcriterium zoals het afspiegelingsbeginsel, mag plaatsvinden nadat het sociaal plan inclusief de voorafgaande vrijwillige afvloeiingsregeling is afgerond. Ik sta hierbij een doelmatigheidsmarge toe van 10%. Ik verbind aan deze goedkeuring de volgende twee voorwaarden.

- De ontslagen op basis van het sociaal plan inclusief de vrijwillige vertrekregeling zijn uiterlijk afgerond in een periode van 36 maanden.
- De werkgever legt vooraf een inschatting vast en maakt achteraf een verantwoording op over de naleving van de objectieve ontslagcriteria. Hij bewaart de inschatting en de verantwoording op controleerbare wijze bij zijn loonadministratie.

Als bij de beoordeling achteraf blijkt dat meer ouderen zijn ontslagen dan mogelijk was binnen de grenzen van de objectieve ontslagcriteria en de doelmatigheidsmarge van 10%, dan is voor de gehele groep oudere werknemers sprake van een RVU, waarop de pseudo-eindheffing wordt toegepast.

Vraag & Antwoorden Centraal Aanspreekpunt Pensioenen van de Belastingdienst

5.13 De Vragen & Antwoorden van het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen van de Belastingdienst (hierna: het CAP) zijn niet formeel beleid van de staatssecretaris van Financiën. In paragraaf 2 onderdeel 3 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht³³ is aangegeven dat de inspecteur rechtsvragen voorlegt aan een kennisgroep. De Vraag en Antwoorden van het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen zijn klaarblijkelijk in de praktijk opgekomen vragen en de daarop gegeven antwoorden van de kennisgroep.³⁴

5.14 Op 1 maart 2012 is Vraag en Antwoord met nr. 11-032 van het CAP over de toepassing van artikel 32ba Wet LB bij ontslag op verzoek werknemer gepubliceerd:³⁵

Vraag

Een oudere werknemer neemt vrijwillig ontslag. Hij krijgt van zijn werkgever een ontslagvergoeding mee. Is de reden voor het ontslagverzoek van de werknemer van belang bij de vraag of deze vergoeding een regeling voor vervroegde uittreding vormt in de zin van artikel 32ba, van de Wet LB?

Antwoord

Nee. De definitie van het zesde lid van artikel 32ba, van de Wet LB heeft geen betrekking op de reden van een (mogelijk) ontslag maar op het doel van de door de werkgever en de werknemer overeengekomen regeling. De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 8 december 2005, nr. DGB 2005/6722M, een aantal gevallen genoemd waarbij ervan wordt uitgegaan dat het ontslag niet gericht is op het ontslaan van oudere werknemers. Het gaat daarbij om (collectief) ontslag wegens reorganisatie, waarbij de vermindering van het personeelsbestand plaatsvindt op basis van objectieve criteria en om individuele ontslagen die niet-leeftijdgerelateerd zijn. Uit het besluit (met name de gegeven voorbeelden) blijkt dat het steeds gaat om ontslagen op initiatief van de werkgever. Er moeten objectieve, niet-leeftijdsafhankelijke redenen bestaan voor het ontslag door de werkgever. Het besluit spreekt niet van ontslag op verzoek van de werknemer. Het voorgaande houdt in dat de ontslagvergoeding bij ontslagen op initiatief van de werknemer zelf moet worden getoetst aan de tekst en de strekking van het zesde lid van artikel 32ba, van de Wet LB. Dat betekent dat niet de reden voor het ontslag maar het (nagenoeg) uitsluitende doel van de ontslagvergoeding relevant is.

5.15 Op 13 maart 2013 is Vraag & Antwoord met nr. 13-003 van het CAP over onder andere plaatsmakers- of remplaçantenregelingen, gepubliceerd:³⁶

Vraag

Een bedrijf gaat reorganiseren en wil daarbij het personeelsbestand inkrimpen. Met de vakbonden komt het bedrijf een Sociaal Plan overeen waarin ontslaguitkeringen of tijdelijke loondoorbetalingen zijn opgenomen voor mogelijk afvloeiende werknemers. De ontslaguitkeringen of afspraken over loondoorbetalingen zijn hoger/gunstiger naarmate het aantal dienstjaren hoger is en/of naarmate de werknemer ouder is. In het Sociaal Plan zit een zogeheten vrijwillige fase. Dat betekent dat het bedrijf eerst de werknemers in staat stelt zich vrijwillig te melden voor ontslag alvorens het bedrijf (in de verplichte fase) werknemers aanwijst voor ontslag. Het plan bevat ook een plaatsmakers- of remplaçantenregeling. Dat wil zeggen dat een werknemer (plaatsmaker) die vrijwillig met ontslag wil gaan zich tijdens het reorganisatieproces kan melden om plaats te maken voor een collega die anders (in de verplichte fase) voor ontslag in aanmerking zou komen. De plaatsmaker kan dan aanspraak maken op een ontslaguitkering of loondoorbetaling uit het Sociaal Plan. Het bedrijf legt het Sociaal Plan voor aan de inspecteur met het verzoek om een beschikking af te geven als is bedoeld in artikel 32ba, zevende lid, Wet LB. Een dergelijke beschikking bevat een besluit van de inspecteur over de vraag of de voorgelegde regeling (in dit geval: het Sociaal Plan) een regeling voor vervroegde uittreding (RVU) is of niet in de zin van het zesde lid van dat artikel. Hoe zal de beslissing van de inspecteur in een dergelijk geval doorgaans luiden?

Antwoord

1. Op de eerste plaats zal moeten worden onderzocht of het verzoek is ingediend voordat de regeling is ingegaan. Zie artikel 32ba, zevende lid, tweede volzin, van de Wet LB. Indiening van een verzoek na dat moment kan leiden tot een beschikking waarin de inspecteur besluit om de aanvraag niet te behandelen. Zie artikel 4:5, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet bestuursrecht (AWB).

2. Ook bij een tijdige indiening zal het verzoek in deze vorm kunnen leiden tot een beschikking waarin de inspecteur besluit om de aanvraag niet te behandelen.

Toelichting:

Onvoldoende gegevens

In een geval als hierboven vermeld, heeft de inspecteur te weinig gegevens om een beschikking met een inhoudelijke beslissing te kunnen geven. De voorgelegde regeling is namelijk te onbepaald om deze te kunnen toetsen aan artikel 32ba, zesde lid, van de Wet LB (hierna te noemen: het RVU-artikel) en het beleidsbesluit van 8 december 2005, nr. DGB2005/6722M (hierna te noemen: het kwalitatieve besluit).

Artikel 32ba, zesde lid, Wet LB

Artikel 32ba, zesde lid, van de Wet LB maakt geen onderscheid tussen collectieve en individuele regelingen. Toepassing van het zesde lid is evenmin afhankelijk van de eenzijdige intentie van de werkgever of de werknemer. Het gaat immers om het doel van de regeling (of een deel daarvan) zoals die tot stand is gekomen tussen beide partijen.

Het kwalitatieve besluit

Het kwalitatieve besluit introduceert ten behoeve van de praktijk voor collectieve ontslagen wegens reorganisatie een collectieve beoordeling van het RVU-karakter van de ontslagregelingen. Collectieve ontslagen bij reorganisaties mogen niet leeftijdsafhankelijk zijn, wil de werkgever gevrijwaard blijven van de eindheffing van het RVU-artikel over de ontslaguitkeringen of loondoorbetalingen. Aan de hand van objectieve criteria moet worden beoordeeld of sprake is van leeftijdsafhankelijkheid of niet. In het besluit worden het afspiegelingsbeginsel en het lifo-systeem genoemd als voorbeelden van criteria waarbij niet de intentie bestaat ouderen met het oog op vervroegd uittreden te ontslaan. Bij collectieve regelingen gaat het dus volgens het besluit om de intentie van de werkgever zoals die uit de feiten blijkt. Als een werkgever bij een reorganisatie met (vertegenwoordigers van) de werknemers een aan de fase van gedwongen ontslag voorafgaande vrijwillige fase of een plaatsmakers- of remplaçantenregeling overeenkomt, kan niet van tevoren worden vastgesteld of het collectieve ontslag leeftijdsafhankelijk is of niet. Partijen nemen afstand van de objectieve criteria en brengen een subjectief criterium in de regeling, te weten de intentie van de werknemer(s). Daarbij speelt de veel voorkomende wens van oudere werknemers om met een goede ontslagregeling vervroegd te kunnen stoppen met werken een rol. Dat zal in deze casus des te sterker spelen doordat de ontslagregeling voor ouderen gunstiger is dan voor jongeren. Doordat er geen objectief criterium voor het ontslag aanwezig is, is het kwalitatieve besluit voor zover dat betrekking heeft op collectieve ontslagen, niet van toepassing. Het gedeelte van het kwalitatieve besluit dat betrekking heeft op individuele ontslagen is evenwel ook niet van toepassing omdat dat gedeelte van het besluit ziet op ontslagen van werknemers door werkgevers op objectieve, niet leeftijdsafhankelijke gronden zoals disfunctioneren, onenigheid over het gevoerde beleid of onverenigbaarheid van karakters. In het onderhavige Sociaal Plan is het juist de werknemer die zelf als vrijwilliger of remplaçant ontslag neemt om hem moverende redenen. Zie ook V&A 11-032.

Conclusie: uitsluitend artikel 32ba, zesde lid, Wet LB is van toepassing

De conclusie uit het voorgaande is dat het kwalitatieve besluit niet van toepassing is. De toepassing van de RVU-heffing hangt daardoor uitsluitend af van de tekst van het RVU-artikel zelf. Dat betekent dat niet de reden voor het ontslag maar het (nagenoeg) uitsluitende doel van de individuele met de werknemers getroffen ontslagregelingen relevant is. Omdat die werknemers niet bekend zijn, zal de inspecteur niet anders kunnen dan besluiten het verzoek om een beschikking niet te behandelen.

(...)

- 5.16 Op 24 september 2013 is Vraag & Antwoord met nr. 13-008 van het CAP over hogere ontslaguitkering van oudere werknemers gepubliceerd:³⁷

Vraag

Een bedrijf gaat reorganiseren en wil daarbij het personeelsbestand inkrimpen. Met de vakbonden komt het bedrijf een Sociaal Plan overeen waarin de werkgever werknemers voor ontslag aanwijst. De aanwijzing geschiedt in overeenstemming met het afspiegelingsbeginsel. In het plan

zijn ontslaguitkeringen of tijdelijke loondoorbetalingen opgenomen voor de afvloeiende werknemers. De ontslaguitkeringen of loondoorbetalingen zijn hoger/gunstiger naarmate het aantal dienstjaren hoger is en/of naarmate de werknemer ouder is. Is deze regeling aan te merken als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, zesde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB)?

Antwoord

Nee. Een dergelijke regeling is geen regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, zesde lid, van de Wet LB. Het feit dat de werkgever aan de hand van een objectief criterium (het afspiegelingsbeginsel) bepaalt wie er zullen afvloeien, maakt dat het vervolgens niet meer van belang is hoe hoog de ontslaguitkeringen of loondoorbetalingen aan de diverse werknemers zijn. Het feit dat de ouderen onder de ontslagen werknemers door hun leeftijd of groot aantal dienstjaren wellicht in staat worden gesteld met de ontslaguitkering of de loondoorbetaling de periode tot hun pensionering te overbruggen dan wel hun AOW of pensioen met de ontslaguitkering aan te vullen doet hier niet aan af.

Jurisprudentie Hoge Raad

- 5.17 In 2011 heeft A-G Van Ballegooijen een vordering tot cassatie in het belang der wet ingesteld tegen een uitspraak van de rechtbank Leeuwarden.³⁸ De A-G heeft aan deze vordering ten grondslag gelegd dat een oordeel van de Hoge Raad over de vraag of een '55+-regeling' van de belanghebbende moet worden aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32aa Wet LB³⁹, in belangrijke mate kan bijdragen aan de afbakening van dit begrip.
- 5.18 De Hoge Raad heeft hierover in HR *BNB* 2012/310 als volgt geoordeeld:⁴⁰
- 3.3.1. Middel 1 houdt in dat de Rechtbank er ten onrechte van is uitgegaan dat de 55+regeling moet worden aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32aa, lid 6, van de Wet.
 - 3.3.2. Het middel steunt op het betoog dat uit de parlementaire geschiedenis van artikel 32aa van de Wet is af te leiden dat als uitgangspunt geldt dat indien aan een oudere werknemer een afvloeiingsregeling wordt toegekend die voorziet in een overbruggingsuitkering tot zijn pensioeningangsdatum, geen sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding als bedoeld in artikel 32aa van de Wet indien het ontslag het gevolg is van een reorganisatie. Dit uitgangspunt lijdt, naar het middel betoogt, slechts uitzondering als de inspecteur bewijst dat bij een reorganisatie alle oudere werknemers worden ontslagen of de gelegenheid krijgen om op te stappen.
 - 3.3.3. Dit betoog moet worden verworpen. In artikel 32aa, lid 6, van de Wet is opgenomen wat onder een regeling voor vervroegde uittreding moet worden verstaan. Volgens deze bepaling moet het gaan om een regeling die of een gedeelte van een regeling dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft voorafgaand aan het ingaan van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling of de Algemene Ouderdomswet te voorzien in een of meer uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet dan wel tot het aanvullen van uitkeringen ingevolge een pensioenregeling. De door de Advocaat-Generaal van belang geachte elementen, te weten of sprake is van een reorganisatie en of alle oudere werknemers worden ontslagen of de gelegenheid krijgen om op te stappen, worden in deze definitiebepaling niet genoemd. De door de Advocaat-Generaal in de onderdelen 4.4 tot en met 4.6 van zijn vordering weergegeven parlementaire geschiedenis biedt onvoldoende grond voor aanvaarding van het hiervoor in 3.3.2 weergegeven betoog. Hierin worden voorbeelden genoemd van gevallen waarin een regeling bij reorganisatie naar het oordeel van de Staatssecretaris "de facto een VUT" is omdat alle werknemers vanaf 59 jaar worden ontslagen, en van gevallen waarin niet kan worden gezegd dat "de facto een VUT overeind" wordt gehouden omdat bij de desbetreffende reorganisatie eerst de jongere medewerkers worden ontslagen volgens het "last in first out"-principe. Opmerking verdient dat in het onderhavige geval bewijslevering door de Inspecteur op dit punt niet aan de orde was

omdat tussen partijen niet in geschil was dat de 55+-regeling een regeling voor vervroegde uittreding is als bedoeld in artikel 32aa, lid 6, van de Wet.

(...)

5.19 In mijn conclusie van 17 december 2015 in de zaak met nummer 15/01185 had belanghebbende sprongcassatie ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 22 januari 2015. In die conclusie heb ik ook aandacht besteed aan de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant in de onderhavige zaak. Over de toets of een regeling voor vervroegde uittreding aan objectieve criteria voldoet, heb ik het volgende opgemerkt:⁴¹

5.7 Met objectieve criteria worden naar ik meen in dit verband bedoeld 'niet-leeftijdgerelateerde criteria' of 'criteria in overeenstemming met arbeidsrechtelijk aanvaardbare beginselen'.

5.8 Of de Regeling aan die objectieve criteria voldoet, dient mijns inziens vastgesteld te worden aan de hand van de waarneembare eigenschappen van de Regeling en niet, zoals belanghebbende kennelijk voorstaat, uit de vaststelling van de Rechtbank dat belanghebbende genoodzaakt was onderhavige Regeling in te voeren. In casu blijkt uit de waarneembare eigenschappen van de Regeling dat deze alleen openstaat voor 57+-ers. Van een reorganisatie op basis van objectieve criteria in de zin van 'niet-leeftijdgerelateerde criteria' of 'criteria in overeenstemming met arbeidsrechtelijk aanvaardbare beginselen' is dan geen sprake. Het beroep van belanghebbende op het Besluit van 8 december 2005 kan hem dus niet baten.

(...)

5.19 Nu niet aan de voorwaarden van het Besluit van 8 december 2005 (zie 5.6 en 5.7) is voldaan, wordt in dit middelonderdeel de Regeling aan de tekst van de Wet LB 1964 getoetst. De definitie van een regeling voor vervroegde uittreding is wettelijk vastgesteld in artikel 32ba, lid 6, van de Wet LB 1964. Daarin is bepaald dat onder een RVU wordt verstaan 'een regeling die (...) uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft (...) te voorzien in (...) uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen (...)'

5.20 De vraag komt op wat de betekenis is van de zinsnede 'ten doel heeft'. Heeft de zinsnede betrekking op het geobjectiveerde doel, af te leiden uit de waarneembare eigenschappen van een regeling, of op het subjectieve doel, het oogmerk dat de inhoudingsplichtige heeft met een regeling?

5.21 Het grammaticale onderwerp van de zin wordt gevormd door de zinsnede 'een regeling (...)'. Volgens de tekst moet aldus getoetst worden of 'een regeling (...) ten doel heeft te voorzien in 'uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen (...)'. Dit impliceert een geobjectiveerde toets aan de waarneembare eigenschappen van de regeling. Het feit dat, zoals belanghebbende opmerkt, de zinsnede "ten doel heeft" eenvoudig weggelaten kan worden, maakt dit niet anders.

5.22 Ook de toetssteen, het voorzien in 'uitkeringen of verstrekkingen (...)', impliceert mijns inziens een objectiveerde toets. Een inhoudingsplichtige heeft naar het mij voorkomt heel andere subjectieve doelen met een dergelijke regeling dan het voorzien in 'uitkeringen of verstrekkingen (...)'. Bijvoorbeeld het laten afvloeien van minder goed functionerend en/of duur personeel, het nakomen van de arbeidsovereenkomst, verjeugdiging van het personeelsbestand of reorganisatie.

5.23 Bovendien merk ik op dat de geobjectiveerde toets in de wetsgeschiedenis wordt genoemd: 'Wanneer de feitelijke doelstelling van die uitkeringen toch valt onder artikel 32aa - dat wil zeggen dat je voorziet in een uitkering voordat AOW of pensioen ingaan - dan zal er ook een eindheffing bij de werkgever plaatsvinden.'

5.24 Belanghebbende voert als klacht aan dat een dergelijke uitleg van de Wet LB 1964 geen recht doet aan het doel en de strekking daarvan. Het doel en de strekking van de wet zoals deze naar voren komen in de wetsgeschiedenis, zijn naar het mij voorkomt het zo onaantrekkelijk maken van VUT-regelingen dat zij niet meer voorkomen. Daarmee moet tegengegaan worden dat oudere werknemers eerder stoppen met werken. Aldus is de geobjectiveerde toets mijns inziens niet in strijd met het doel en de strekking van de Wet LB 1964. Met de Regeling wordt juist gestimuleerd dat oudere werknemers voor de pensioendatum stoppen met werken.

5.25 Het komt mij bovendien voor dat belanghebbendes stelling dat artikel 32ba van de Wet LB 1964 een keuzemogelijkheid veronderstelt door middel waarvan het gedrag van de werkgever kan worden beïnvloed, ongegrond is. Het gaat blijkens de wetsgeschiedenis om de vraag of de ontslagvergoeding voldoet aan de definitie van artikel 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964.

(...)

5.27 Belanghebbende voert daarnaast als klacht aan dat, kort gezegd, hier vaststaat dat geen sprake is van een schijnconstructie of vermomde VUT-regeling en derhalve de Inspecteur er niet in is geslaagd het bewijs te leveren dat er sprake is van een vermomde RVU. Ik merk ten aanzien van deze klacht ten eerste op dat 'een RVU een aanzienlijk ruimer begrip is dan de VUT'.

5.28 Ten tweede meen ik dat de Inspecteur pas de gerede partij is het bewijs te leveren dat er sprake is van een schijnconstructie, indien uit een objectieve toets van het doel van de Regeling, zoals zich dat manifesteert in de waarneembare eigenschappen van de Regeling, niet direct volgt dat er sprake is van een RVU in de zin van artikel 32ba, lid 6 van de Wet LB 1964. Hier volgt direct uit de waarneembare eigenschappen van de Regeling dat er sprake is van een RVU. Dan hoeft de Inspecteur niet (nogmaals) te bewijzen dat als gevolg van de Regeling een verjonging van het personeelsbestand plaatsvindt. Het is in die situatie op grond van de normale regels omtrent bewijslastverdeling aan de belanghebbende eventuele verzachtende omstandigheden aan te voeren. De klacht faalt.

5.20 In het na deze conclusie gewezen arrest HR *BNB* 2016/169 heeft de Hoge Raad overwogen:⁴²

2.3.2. Het middel steunt in de eerste plaats op het betoog dat, anders dan de Rechtbank heeft overwogen, het doel en de intentie van belanghebbende bij invoering van de regeling wèl van belang zijn bij de beoordeling van de vraag of de regeling moet worden aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding. Ter ondersteuning van dit betoog wijst het middel erop dat (1) het voor belanghebbende noodzakelijk was drastische bezuinigingen door te voeren en (2) belanghebbende slechts door middel van het creëren van een vrijwillige uitstroom de noodzakelijke formatiereductie kon bewerkstelligen.

Dit betoog faalt. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, lid 6, Wet LB 1964 gaat het erom of de uitkeringen of verstrekkingen bedoeld zijn om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum. De beweegredenen van de inhoudingsplichtige om zodanige uitkeringen of verstrekkingen aan te bieden doen in dit verband niet ter zake (vgl. Hoge Raad 15 juni 2012, nr. 11/04002, ECLI:NL:HR:2012:BU8935, *BNB* 2012/310).

2.3.3. In de tweede plaats doet het middel een beroep op standpunt van de Staatsecretaris van Financiën neergelegd in diens Besluit van 8 december 2005, nr. DGB2005/6722M, *BNB* 2006/118 (hierna: het Besluit). In het bijzonder beroept het middel zich op de zogenoemde kwalitatieve benadering die volgens het Besluit moet worden gehanteerd bij de toepassing van artikel 32aa, lid 6, Wet LB 1964 (thans: artikel 32ba, lid 6, Wet LB 1964). Volgens het middel staat bij deze kwalitatieve benadering voorop de vraag wat het doel en de intentie waren om de uitkeringen of verstrekkingen toe te kennen, en niet de (latere) uitwerking.

Dit beroep faalt. Volgens het Besluit moet artikel 32aa (thans: artikel 32ba) van de Wet LB 1964 niet worden toegepast op een regeling die wordt getroffen ter zake van een reorganisatie die "plaatsvindt met het oog op de vermindering van het personeelsbestand op basis van objectieve criteria (zoals het lifo-systeem of het afspiegelingsbeginsel) en waarbij niet de intentie bestaat ouderen met het oog op vervroegd uittreden te ontslaan." In dit geval is sprake van een regeling die ertoe strekt werknemers van 57 jaar of ouder non-activiteitsverlof te verlenen en hun een uitkering te verstrekken tot het ingaan van het pensioen of van de uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet. Anders dan het middel kennelijk wil bepleiten, biedt het Besluit geen steun aan de opvatting dat in de visie van de Staatssecretaris de mogelijkheid bestaat dat ook een dergelijke regeling, vanwege het doel en de intentie die aan haar totstandkoming ten grondslag liggen, niet wordt aangemerkt als

een regeling voor vervroegde uittreding in de zin van artikel 32ba, lid 6, Wet LB 1964.

Jurisprudentie feitenrechtspraak

5.21 Rechtbank Noord-Holland heeft bij uitspraak van 18 november 2016 ten aanzien van de vraag of een vrijwillige vertrekregeling is aan te merken als regeling voor vervroegde uittreding, overwogen:⁴³

11. Uit de tekst van artikel 32ba van de Wet LB (...) en het (...) arrest van de Hoge Raad volgt dat bij de beoordeling van de vraag of een regeling moet worden aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding (hierna: rvu), een objectieve toets moet worden aangelegd. De intenties van werkgever en/of werknemer zijn daarbij derhalve niet van belang. Voorts is evenmin van belang wie uiteindelijk van de desbetreffende regeling gebruikmaakt. Dit laat onverlet dat uiteraard wel moet worden vastgesteld of de regeling de doelgroep beperkt, bijvoorbeeld door een regeling uitsluitend open te stellen voor 50-plussers. Het gaat derhalve om de algemene kenmerken van de (generieke) regeling.

12. Gelet op het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat in het onderhavige geval moet worden beoordeeld of de regeling zoals vervat in het Protocol VVR als een rvu dient te worden aangemerkt. De daarop gebaseerde overeenkomsten van eiseres en de individuele piloten zijn in zoverre niet relevant.

(...)

15. De rechtbank is van oordeel dat verweerder niet het van hem gevergd bewijs heeft geleverd. Verweerder gaat met zijn betoog immers voorbij aan de aan te leggen objectieve toets. Niet van doorslaggevend belang is welke personen uiteindelijk daadwerkelijk gebruik hebben gemaakt van de regeling. De rechtbank neemt bij de beoordeling onder meer in aanmerking dat de regeling deel uitmaakt van een samenhangend pakket aan maatregelen om de boventaligheid af te bouwen en dat de werknemers van eiseres op vrijwillige basis van de regeling gebruik konden maken en dat de regeling openstond voor alle piloten. Voorts is in de regeling vastgelegd dat verzoeken om gebruik te mogen maken van de regeling zouden worden toegewezen op basis van senioriteit (aan de hand van een senioriteitslijst), hetgeen - naar eiseres voldoende aannemelijk heeft gemaakt - geenszins op één lijn kan worden gesteld met de leeftijd. De rechtbank merkt in dit verband overigens nog op dat eiseres alle verzoeken heeft gehonoreerd en dat de verzoeken betrekking hadden op piloten uit alle leeftijdscategorieën. De wijze van berekening van de financiële vergoeding op grond van het Protocol VVR, waarbij de vergoeding gunstiger is naarmate er meer dienstjaren zijn, brengt op zichzelf niet met zich dat de regeling is bedoeld om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de werknemer tot de pensioendatum. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat - naar eiseres onweersproken heeft gesteld - deze berekening is gebaseerd op de zogenoemde kantonrechttersformule, zodat ervan kan worden uitgegaan dat de berekeningswijze niet ongebruikelijk is. Objectief beoordeeld heeft deze berekeningswijze niet ten doel een rvu in het leven te roepen.

16. Uit het voorgaande volgt dat de regeling niet kan worden aangemerkt als een rvu. Het gelijk is derhalve in zoverre aan eiseres. De rechtbank zal het beroep dat ziet op verzoek 4 (zaaknummer 15/727) dan ook gegrond verklaren en de daarop betrekking hebbende uitspraak op bezwaar en beschikking vernietigen. Met betrekking tot de verzoeken van eiseres die zien op de drie werknemers [G], [H] en [I], is de rechtbank van oordeel dat verweerder die verzoeken buiten behandeling had moeten laten en derhalve geen inhoudelijke beoordeling had dienen te geven. Nu verweerder de bezwaren gericht tegen de afwijzende beschikkingen ongegrond heeft verklaard, zal de rechtbank - om proceseconomische redenen - ook de overige beroepen gegrond verklaren en de uitspraken op bezwaar vernietigen onder instandlating van de rechtsgevolgen.

Literatuur

5.22 *Van Schendel* heeft over de strijdigheid van het goedkeurend besluit met de wettekst van artikel 32ba Wet LB geschreven:⁴⁴

5.3. Het CAP-standpunt bij vrijwillige vertrekregelingen

Dit door het CAP namens de staatssecretaris gevoerde RVU-beleid ten aanzien van vrijwillige vertrekregeling[en], strijdt naar mijn mening met art. 32ba, lid 6, Wet LB 1964. Ik [denk] dat de wetgever heeft beoogd VUT-regelingen te bestraffen, zijnde regelingen die voor ten minste 90% ten doel hebben oudere werknemers de mogelijkheid te bieden vervroegd uit het arbeidsproces te treden. Dit doel wordt bereikt door hen tot de AOW- of pensioendatum een voldoende overbruggingsuitkering toe te kennen. Een door bedrijfseconomische omstandigheden ingegeven reorganisatie met personeelsreductie voldoet niet aan deze wettelijke definitie van een RVU-regeling, indien werknemers verplicht (met toepassing van het afspiegelingsbeginsel) of vrijwillig afvloeien. Een fase waarin alle werknemers vrijwillig kunnen uittreden maakt vaak deel uit van een reorganisatieplan om aldus het aantal gedwongen ontslagen nadien te beperken en de reorganisatie en het Sociaal Plan een betere kans van slagen te geven. Een zodanige personeelsreductie raakt alle leeftijdscategorieën en niet (nagenoeg uitsluitend) de oudere werknemers. De reorganiserende werkgever heeft met zijn sociaal plan niet de intentie (nagenoeg) uitsluitend alleen zijn oudere werknemers te laten afvloeien. Aan het wettelijke 90%-criterium wordt niet voldaan. Daarom is in deze situatie naar mijn mening geen sprake van door de werkgever beoogde leeftijdsgerelateerde afvloeiingen, óók niet voor het (pas achteraf blijkende) deel dat ouderen van een vrijwillige vertrekregeling gebruik hebben gemaakt. Een uitzondering moet worden gemaakt, indien een vrijwillige vertrekregeling níét zou openstaan voor alle werknemers, maar uitsluitend voor ouderen. Dan is dat deel van het sociaal plan wel een RVU-regeling en - ik citeer de wetgever (zie eerder.) - '(...) een eenmalige geste (...) om het personeelsbestand te verjongen'.

(...)

Maar mijn loftuiting verbloemt niet mijn mening, dat het tot dusverre gevoerde beleid inzake de RVU-strafheffing bij een bedrijfsreorganisatie met een collectieve vrijwillige vertrekregeling, strijdig is met de wet. De staatssecretaris wekt in zijn besluit van 18 december 2013 de suggestie dat hij 'iets goedkeurt'. Maar hij heeft niets goed te keuren. Hij moet de wet uitvoeren. Het afzwakken van onjuist beleid kan geen goedkeuring behelzen. De staatssecretaris geeft in zijn besluit niet aan op welke wijze deze 10% moet worden berekend. Is dat 10% van het totale personeelsbestand (zie hiervoor in het voorbeeld: 1.500), 10% van het boventallig verklaarde totale aantal werknemers (in dat voorbeeld 200), of 10% van de boventallig verklaarde oudere werknemers (in dat voorbeeld 40)? In de toelichting bij het op 29 november 2013 door de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid bij de Tweede Kamer ingediende - niet fiscale - voorstel tot de Wet werk en zekerheid, staat:

'(...) De regering is met sociale partners van mening dat er ruimte moet zijn voor de werkgever om werknemers die bovengemiddeld presteren, of die naar zijn verwachting over een meer dan gemiddelde potentie beschikken voor de toekomst, buiten de toepassing van afspiegeling te houden. Daarom zal in de hiervoor genoemde regeling - bedoeld is het Ontslagbesluit (auteur) - aan de werkgever de mogelijkheid worden geboden om onder voorwaarden tot ten hoogste 10% van de werknemers die op grond van de afspiegeling voor ontslag in aanmerking zouden komen van afspiegeling af te wijken'.

Ik neem aan dat de staatssecretaris van Financiën deze arbeidsrechtelijke ontslaglijn volgt bij de RVU-strafheffing. Dan wordt de 10%-doelmatigheidsmarge berekend over het met toepassing van het afspiegelingsbeginsel boventallig verklaarde totale aantal werknemers (in het voorbeeld 200). De werkgever zou dan met (extra) 20 oudere werknemers (10% van 200) enige vrijwillige vertrekregeling kunnen afspreken zonder dat hij daardoor de RVU-strafheffing verschuldigd wordt. Het totale aantal ouderen dat zonder die straf kan afvloeien is dan in het voorbeeld 60 (afspiegelingsbeginsel 40 + 20 extra).

Als méér oudere werknemers afvloeien - verplicht (afspiegelingsbeginsel) en vrijwillig (+ 10%) - neemt de staatssecretaris in zijn besluit het dreigende standpunt in, dat de werkgever dan de RVU-strafheffing verschuldigd is voor de gehele groep oudere werknemers. Dit is het geval als in het meergenoemde voorbeeld niet 60 maar 61 oudere werknemers in het kader van de reorganisatie afvloeien. Dit standpunt is naar mijn mening in strijd met de RVU-definitie in art.

32ba, lid 6, Wet LB 1964. De staatssecretaris ziet over het hoofd dat van de oudere werknemers die met toepassing van het civielrechtelijke afspiegelingsbeginsel rechtsgeldig worden ontslagen (in het voorbeeld: 40) absoluut niet kan worden gezegd, dat dit ontslag berust op '(...) een regeling die, of een gedeelte van een regeling dat, uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (...) ten doel heeft (.) te voorzien in een of meer uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de uitkering ingevolge de Algemene Ouderdomswet (.)'. Neem ik tevens in ogenschouw dat het afspiegelingsbeginsel alleen speelt bij ontslagen om bedrijfseconomische redenen, dan zou ik graag van de staatssecretaris willen vernemen waarom hij van mening is dat de werkgever bij overschrijding van de 10%-doelmatigheidsmarge óók verboden VUT-rechten heeft toegekend aan de oudere werknemers die met toepassing van dat civielrechtelijke beginsel als boventallig zijn aangewezen. Zijn standpunt, dat de reorganiserende werkgever met het sociaal plan beoogt hen verboden VUT-rechten toe te kennen, is onhoudbaar.

5.23 *Westerman* heeft bij de onderhavige uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 19 februari 2015 aangetekend:⁴⁵

Bij reorganisaties wegens economische redenen is het doel van personeelsinkrimping primair kostenreductie. Veelal kunnen werknemers zich dan aanmelden voor vrijwillig ontslag. In de praktijk zijn dit oudere werknemers. Hierdoor kunnen jongere collega's werk behouden. En bij een voldoende hoge uitkering kan de oudere werknemer feitelijk met vervroegd pensioen. Wijzigt door een dergelijke vrijwilligers- en plaatsmakersbepaling het doel van de regeling, van kostenreductie naar (mede) een RVU? De staatssecretaris van Financiën meent dat dit risico bestaat. Daarom worden verzoeken tot toetsing vooraf van deze regelingen afgewezen. (...) In het vraag- en antwoordbesluit 13-003 van 13 maart 2013 wordt over vrijwilligers- en plaatsmakersregelingen opgemerkt: 'Omdat die werknemers niet bekend zijn, zal de inspecteur niet anders kunnen besluiten dan het verzoek om een beschikking niet te behandelen.' Blijkbaar kan het doel van een sociaal plan niet vooraf worden beoordeeld zonder de leeftijd van de werknemers te kennen. Dit laatste gaat mij te ver. Het doel van een regeling is bekend voordat deze wordt uitgevoerd, ook als (nog) niet bekend is wie afvloeien. Ik begrijp dat de Belastingdienst in een bewijsrechtelijke spagaat komt, omdat zij voor het bepalen van het doel afhankelijk is van informatie verstrekt door de werkgever. Het is eenvoudiger om op grond van objectieve criteria na afloop te toetsen dan vooraf een meer subjectief doel te toetsen. Echter de wetgever heeft de belastingdienst in deze ongemakkelijke positie gemanoeuvreerd. Het is niet gepast om die bewijsrechtelijke achterstand af te wentelen op belastingplichtigen door toetsing vooraf te weigeren. Het gevolg is immers dat een wettelijk recht op zekerheid vooraf wordt ontnomen. Bovendien zijn de criteria die de staatssecretaris van Financiën heeft ontwikkeld voor toetsing achteraf, gebaseerd op de wijze waarop de personeelsinkrimping werkelijk is uitgevoerd. Die werkelijke uitvoering kan door factoren waarop een werkgever geen invloed heeft, afwijken van het oorspronkelijke doel van de werkgever.

5.24 *Van 't Hof* heeft over beide uitspraken van rechtbank Zeeland-West-Brabant⁴⁶ geschreven:⁴⁷

Als we de twee uitspraken vergelijken, gaat het in beide gevallen om een situatie waarin een werkgever zich genoodzaakt ziet een reorganisatie door te voeren en het aantal werknemers te verminderen. Men biedt werknemers niet als arbeidsvoorwaarde de mogelijkheid vervroegd uit te treden met behoud van (een deel van) het loon. In die zin kan mijns inziens niet gesteld worden dat de werkgevers een (gedeeltelijke) regeling hebben die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft vervroegd uittreden te faciliteren. Nee, het is uit bedrijfseconomische overwegingen dat werkgevers genoodzaakt zijn deze besluiten te nemen en bepaalde regelingen af te spreken. Als men hierbij vervolgens een vrijwillige fase of remplaçantenregeling invoert en oudere werknemers de gelegenheid geeft uit te treden, zodat een jongere werknemer zijn of haar functie kan behouden, dan zie ik niet in welk doel er wordt gediend met de kwalificatie van een dergelijke regeling als RVU, anders dan budgettaire overwegingen.

5.25 *Mertens* heeft bij HR *BNB* 2016/169 over de subjectieve overwegingen van werknemer om gebruik te maken van de vrijwilligers- en plaatsvervaardersregeling opgemerkt:⁴⁸

8. Zoals de A-G aangeeft heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant in nog een andere RVU-kwestie geoordeeld. Daarbij is de belanghebbende wel in het gelijk gesteld. Het betrof daar een reorganisatie waarbij het sociaal plan onder meer voorzag in een vrijwilligers- en een plaatsmakersregeling. In die kwestie was van belang dat de mogelijkheid van ontslag, en daarmee die om een uitkering te ontvangen, geen verband hield met de leeftijd van de werknemer. De uitkering bij einde dienstbetrekking werd vastgesteld op basis van de kantonrechttersformule. Het is dan denkbaar dat voor bepaalde werknemers het gevolg van een dergelijke uitkering is dat daarmee de periode tot pensioen kan worden overbrugd, maar daarmee is dat nog niet het doel van de regeling of van de daaruit voortvloeiende uitkering. Naar mijn mening sluit ook dit oordeel van de Rechtbank aan op de benadering die de Hoge Raad hier gekozen heeft, mede gelet op het feit dat in die zaak is voldaan aan de door de A-G geformuleerde objectieve criteria. Het is denkbaar dat een werknemer die een bepaalde leeftijd heeft bereikt denkt: "Met zo'n afkoopsomming zing ik het wel uit tot mijn pensioen". Deze werd echter vastgesteld op basis van de kantonrechttersformule en was daarmee, geobjectiveerd gezien, niet bedoeld als financiële overbrugging tot pensioen, wat er ook zij van de subjectieve overwegingen van de werknemer om voor zo'n uitkering te kiezen.

9. Het andersluidende standpunt van de inspecteur in laatstgenoemde kwestie is wellicht mede ingegeven door het Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB2013/2200M. Dit betreft de vraag in hoeverre vrijwillige uittreederegelingen zijn aan te merken als een RVU. De staatssecretaris redeneert dat deze regelingen, indien ze afzonderlijk worden getoetst, een RVU-regeling kunnen vormen, terwijl de totale afvloeiingsregeling in het kader van het sociaal plan, met inbegrip van de vrijwillige vertrekregeling, wel aan de vereiste objectieve ontslagcriteria voldoet. Vervolgens wordt voor die situaties onder voorwaarden 'goedgekeurd' dat de RVU-heffing niet wordt toegepast. Daarbij wordt voor de vraag of de heffing verschuldigd is volgens het besluit van de staatssecretaris aangesloten bij de vraag of uiteindelijk, dat wil zeggen nadat iedereen zijn of haar keuze heeft gemaakt en ook overigens het sociaal plan is uitgevoerd, is afgespiegeld volgens arbeidsrechtelijke normen. Deze benadering is naar mijn mening onjuist. A priori zou het betekenen dat de vraag of van een RVU sprake is pas achteraf kan worden vastgesteld. Dat kan onmogelijk de bedoeling van de wetgever zijn geweest. Juist daarom eist deze dan ook dat het doel van de regeling als zodanig moet worden getoetst en gelet op de objectieve benadering van de Hoge Raad kan deze niet afhankelijk zijn van de individuele en dus subjectieve keuzes van (een deel van) degenen die van de regeling gebruikmaken. Dat betekent dat het doel vooraf moet worden vastgesteld op basis van de strekking van de regeling als geheel. Dit wordt nog eens bevestigd door de wettelijke mogelijkheid om op dit punt aan de inspecteur een oordeel te vragen, in het bijzonder gelet op de eis daarbij dat een dergelijk verzoek wordt gedaan voordat de regeling wordt ingevoerd (art. 32ba lid 7 Wet LB 1964). Overigens begrijp ik dat de Staatssecretaris van Financiën in deze zaak niet voor sprongcassatie heeft gekozen, maar dat beroep is ingesteld bij het Hof. Het ware naar mijn mening beter geweest als de Hoge Raad zich tegelijkertijd over beide zaken had kunnen buigen.

5.26 *Westerman* heeft zich kritisch uitgelaten over de weigering van de inspecteur om niet een voor bezwaar vatbare beschikking af te geven in zijn commentaar op de uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland van 18 november 2016^{49;50}

Collectieve regelingen om overtollig personeel te laten afvloeien zijn wellicht niet bedoeld als RVU, maar kunnen wel hetzelfde effect hebben. Dat geldt ook voor individuele regelingen waarbij een werknemer een gouden handdruk ontvangt of wordt vrijgesteld van werk. Een werkgever die vooraf wil weten of een afvloeiingsregeling kwalificeert als een RVU kan de inspecteur verzoeken een voor bezwaar vatbare beschikking af te geven als bedoeld in art. 32ba, lid 7, Wet LB 1964. In deze casus weigert de inspecteur een dergelijk verzoek in behandeling te nemen omdat hij pas achteraf kan vaststellen welke werknemers van de regeling gebruik hebben gemaakt. Hiermee slaat de inspecteur de plank volledig mis. Hij moet na een gedaan verzoek de regeling vooraf toetsen, en niet achteraf de uitkomst. Als de regeling elementen bevat waardoor vooraf duidelijk is dat de regeling (naar alle waarschijnlijkheid) zal uitpakken als een RVU, dan kan hij de regeling als

RVU bestempelen. Bijvoorbeeld als door bepaalde afspraken in de regeling het aannemelijk is dat juist oudere werknemers zullen participeren. De onderhavige regeling kende twee van dergelijke prikkels. Ten eerste hadden werknemers met meer dienstjaren voorrang bij inschrijving. Ten tweede leverden dienstjaren op hogere leeftijd een viermaal zo hoge uitkering op als hetzelfde aantal dienstjaren op lagere leeftijd. Rechtbank Noord-Holland meent dat beide elementen te zwak zijn om de regeling tot een RVU te bestempelen. Maar de rechtbank beoordeelt beide elementen, in de woorden van de rechtbank, 'op zichzelf'. Daar kan ik mij niet in vinden. De regeling moet in haar geheel worden beoordeeld, naar het te verwachten effect van alle elementen in hun onderlinge samenhang. Desalniettemin kan ik mij vinden in de uitkomst van de procedure. Immers de bewijslast dat er sprake is van een RVU ligt bij de inspecteur. En nu de inspecteur zelf vooraf aangeeft dat hij niet kan vaststellen of er sprake is van een RVU, kan hij per definitie niet aan de op hem drukkende bewijslast voldoen.

5.27 *Luiken* heeft opgemerkt dat de uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch in onderhavige zaak van 18 november 2016 aansluit bij de in de parlementaire geschiedenis gememoreerde doelstelling van de regeling voor vervroegde uittreding:⁵¹

Ontslag vindt in eerste instantie plaats op basis van het afspiegelingsbeginsel. Toepassing van dit beginsel is voldoende om te concluderen dat geen sprake is van een rvu-regeling. In aanvulling daarop is echter ook een plaatsmakersregeling van toepassing. De groep die van deze laatste regeling gebruik heeft gemaakt, bestaat voor meer dan 80% uit werknemers van 55 jaar of ouder. Tussen partijen is niet in geschil dat voor de werknemers die jonger zijn dan 55 jaar geen sprake is van een rvu-regeling. Dit standpunt zal zijn gebaseerd op de kwantitatieve toets van het besluit van 26 mei 2005, DGB2005/3299M. Een plaatsmakersregeling mag in de visie van de fiscus leiden tot een kleine oververtegenwoordiging van oudere werknemers. (...) In navolging van de Rechtbank verwerpt ook het Hof het standpunt van de Belastingdienst. De plaatsmakersregeling had immers niet de intentie om nagenoeg alleen oudere werknemers te laten afvloeien. Zoals de Hoge Raad eerder heeft geoordeeld zijn daarbij de beweegredenen van de inhoudingsplichtige niet relevant. Er dient objectief te worden vastgesteld of de uitkering dient ter overbrugging van de periode tot pensioendatum. In casu is dat onvoldoende aannemelijk gemaakt door de Inspecteur. Zo is een aanzienlijk aantal jongere werknemers ontslagen en is aan de ontslagen werknemers geen beperking opgelegd om na ontslag weer elders aan het werk te gaan. Tevens is het verzoek van een aantal oudere werknemers om gebruik te mogen maken van de plaatsmakersregeling door de werkgever geweigerd. De argumentatie van het Hof sluit aan bij de doelstelling zoals die destijds bij de parlementaire behandeling aan de orde is gekomen (extra heffing alleen bedoeld voor echte 'VUT-regelingen').

5.28 *Schuurman* is ingegaan op de vraag of de objectief waarneembare kenmerken van een regeling voor vervroegde uittreding in samenhang of los van elkaar beoordeeld dienen te worden:⁵²

In de casussen van Rechtbank Noord-Holland en Hof Den Bosch is opvallend hoe de rechters alle objectief waarneembare kenmerken van de regeling vaststellen:

- de regeling staat open voor alle werknemers;
- gebruik van de regeling is op basis van senioriteit, maar dat is geen koppeling aan leeftijd;
- de hoogte van de ontslagvergoeding wordt bepaald op basis van de kantonrechtersformule;
- geen van beide regelingen kent een directe koppeling aan een leeftijd;
- beide regelingen maken deel uit van een noodzakelijke reorganisatie;
- de werkgever kan in het belang van de onderneming een vrijwillig aangeboden vertrek weigeren.

Nog opvallender is hoe deze rechters de kenmerken van de regeling wikken en wegen. Elk kenmerk wordt door hen namelijk op zich beoordeeld en als niet-leeftijdsgerelateerd kenmerk gekwalificeerd. De conclusie is dan eenvoudig te voorspellen: geen RVU! Maar als je de kenmerken steeds afzonderlijk weegt en geen waarde toekent aan de samenhang tussen die kenmerken, kan alleen een directe leeftijdsbepaling tot een RVU leiden. De Hoge Raad zal daarom moeten

beoordelen of de objectief waarneembare kenmerken van de regeling ook in samenhang moeten worden bekeken en of de samenhang, ondanks het ontbreken van een directe relatie met de leeftijd, kan leiden tot een RVU.

6 Vertrekregeling Belastingdienst

6.1 Bij brief van 4 oktober 2016, met nr. 2016-000161346, heeft de staatssecretaris van Financiën vragen van Tweede Kamerfracties over de vertrekregeling bij de Belastingdienst beantwoord:⁵³

De RVU is inderdaad zoals de leden van de fractie van de PVV vragen, bedoeld om prepensioen en VUT-regelingen onaantrekkelijk te maken. Deze heffing is de werkgever verschuldigd - als extra heffing naast de belasting die de werknemer zelf over dat loon verschuldigd is - wanneer deze een regeling treft voor werknemers die vervroegd uittreden. Daarvan is sprake als meer dan een evenredig deel van de vertrekkende werknemers met de vertrekpremie de periode vanaf vertrek tot aan pensioen of AOW kan overbruggen. Als bij vertrek naar evenredigheid zowel oudere als jongere medewerkers vertrekken naar evenredigheid, is er geen sprake van een RVU en de daarbij verschuldigde heffing. (...) De Belastingdienst is inmiddels met de inspecteur in gesprek gegaan over de uitwerking en de betaling van de RVU. Zo is vastgelegd met betrekking tot welke soort vertrekkers en op welke momenten de heffing verschuldigd is en betaald zal worden. De uitvoering hiervan wordt vastgelegd door de Belastingdienst en zal worden bevestigd door de inspecteur. Zodra dit besluit van de inspecteur beschikbaar is, zal ik deze samen met de ter goedkeuring voorgelegde uitwerking van de RVU naar uw Kamer sturen - zoals verzocht door de heer Omtzigt - en zo inzicht verschaffen in de hoogte van de verschuldigde RVU. Het feitelijke vertrek en de uitbetaling van de vertrekpremie vindt gespreid plaats. De betaling van de alsdan verschuldigde RVU sluit daar bij aan. Tevens zijn afspraken gemaakt over het voldoen van de verschuldigde RVU voor zover die betrekking heeft op stimuleringspremies die al zijn betaald.

6.2 Bij brief van 28 oktober 2016 is de staatssecretaris van Financiën ingegaan op de wijze waarop de Belastingdienst omgaat met de mogelijke fiscale gevolgen van de vertrekregeling bij de Belastingdienst. Hierin is onder andere aangegeven dat de Belastingdienst zal aansluiten bij de einduitspraak in de onderhavige zaak:⁵⁴

Eindheffing over stimuleringspremies

(...)

De inspecteur beoordeelt welke medewerkers de stimuleringspremie ter overbrugging naar het pensioen kunnen gebruiken en daarmee het aantal premies waarover RVU verschuldigd is. De inspecteur heeft aangegeven dat over de stimuleringspremies van medewerkers die op het moment van verlaten van de Belastingdienst ouder dan 62, maar nog geen 67 zijn, volledig RVU-heffing verschuldigd is. Voor medewerkers die op het moment van uitstroom jonger dan 60 zijn of 67 of ouder, is geen RVU verschuldigd. Voor medewerkers met een leeftijd op het moment van het verlaten van de Belastingdienst van 60 t/m 62, wordt er vooralsnog vanuit gegaan dat over 50% van die premies RVU-verschuldigd is. Zoals ik heb toegezegd, treft u in bijlage 1 de afspraak hierover aan tussen de inspecteur en de Belastingdienst.

Lopende procedure

Op 19 februari 2015 heeft de Rechtbank Zeeland-West-Brabant vonnis gewezen in een zaak over een reorganisatieregeling met een generiek karakter bij een belastingplichtige. De Rechtbank liet daarin doorschemeren dat in het betreffende geval niet vast was komen te staan dat sprake was van een RVU. Hierdoor is enige onzekerheid ontstaan over de uitleg door de rechterlijke macht van artikel 32ba van de Wet LB 1964. Nu de zaak nog onder de rechter is, is het op dit moment niet volledig duidelijk of over generieke regelingen, zoals ook die van de Belastingdienst, RVU-heffing verschuldigd is. Hierover beoogt de Belastingdienst helderheid te krijgen. Om die reden zal de Belastingdienst voor de RVU-heffing over de uitstroomregeling een bezwaar ter behoud van rechten indienen bij de inspecteur. Het doel van de Belastingdienst is uitsluitend om hiermee aan te sluiten bij de aankomende jurisprudentie, in welke richting deze ook uitvalt.

6.3 In het memo over de toepassing fiscale gevolgen vertrekregeling Belastingdienst in het kader van de eindheffing regeling vervroegde uittreding staat:⁵⁵

Afbakening

De afspraken zijn gericht op de regeling die per 1 september jl. is gesloten. Personele gevolgen door toekomstige reorganisaties zullen via het objectieve afspiegelingsbeginsel worden bepaald. Daarbij is de verwachting dat in een eventuele vrijwillige fase de verhouding binnen het afspiegelingsbeginsel de doelmatigheidsmarge van 10% niet zal overschrijden. Afgesproken is dat tegen die tijd wederom met elkaar in overleg zal worden getreden en dat, indien redelijkerwijs mogelijk, hierover vooraf afspraken worden gemaakt.

Uitgangspunt

Om tot vaststelling van de verschuldigde eindheffing te komen ten aanzien van de uitgekeerde en uit te keren stimuleringspremies die aangemerkt (zullen) worden als regeling vervroegde uittreding, gelden de volgende uitgangspunten voor de Belastingdienst als werkgever:

- als de ontslagdatum aansluit op de pensioendatum wordt de stimuleringspremie gezien als aanvulling op het pensioen en is de eindheffing verschuldigd;
- als de stimuleringspremie kan worden gezien als toereikend voor overbrugging naar pensioen, is eindheffing RVU verschuldigd.

Wel eindheffing verschuldigd

Op basis van bovengenoemde uitgangspunten stelt de Belastingdienst vast dat over de volgende categorieën medewerkers die een stimuleringspremie ontvangen wel eindheffing afgedragen dient te worden.

1. Leeftijdscategorie 63 t/m 66 jaar (tot 67 jaar)

Voor de leeftijdscategorie 63 tot en met 66 jaar oordeelt de Belastingdienst dat er voor deze groep medewerkers sprake is van RVU omdat deze groep medewerkers de premie zal gebruiken ter overbrugging naar pensioen dan wel in aanvulling op het pensioen.

2. Leeftijdscategorie 60 t/m 62 jaar

Een deel van de medewerkers in deze categorie zal de pensioendatum laten aansluiten op de ontslagdatum. Voor dit gedeelte geldt dat sprake is van RVU en dat hierover eindheffing zal worden afgedragen. Voor een deel van de medewerkers in deze categorie geldt echter ook dat zij de pensioendatum niet laten aansluiten op de ontslagdatum.

(...)

Geen eindheffing verschuldigd

Over de volgende categorieën medewerkers is de Belastingdienst geen eindheffing verschuldigd wegens een regeling vervroegde uittreding.

3. Leeftijdscategorie jonger dan 60 jaar

Alle medewerkers die de Belastingdienst verlaten met toekenning van een stimuleringspremie die jonger zijn dan 60 jaar. Voor deze groep geldt dat zij de pensioendatum niet laten aansluiten op de ontslagdatum en dat de premie veruit ontoereikend is als overbrugging naar de pensioendatum.

4. Leeftijdscategorie 60 t/m 62

Voor het aantal medewerkers in de leeftijd van 60 t/m 62 jaar dat niet aansluitend op het ontslag gebruik maakt van het ABP-keuzepensioen, is geen eindheffing verschuldigd. Nu 'a priori' nog niet is vastgesteld hoe groot deze groep is, gaat de Belastingdienst in het afdragen van de eindheffing voorsnog uit van een percentage van 50%. (zie ook categorie 2.)

5. Leeftijdscategorie 67 jaar of ouder

Voor alle medewerkers die de Belastingdienst verlaten met toekenning van een stimuleringspremie die 67 jaar of ouder zijn is geen eindheffing verschuldigd.

6.4 *De redactie* van Vakstudie Nieuws heeft bij de brief van 4 oktober 2016 en onder verwijzing naar de brief van 28 oktober 2016 aangetekend:⁵⁶

RVU-heffing

In de opgenomen brief zegt de staatssecretaris dat de vertrekregeling niet is ingezet als een regeling voor vervroegd uittreden - de regeling was immers generiek - maar in de praktijk wel zo uitwerkte. De RVU-heffing die hierdoor is verschuldigd, vormt de belangrijkste verklaring voor de overschrijding van het budget (2016-2023) ad € 648 mln. met circa € 70 mln. In een brief van 28 oktober 2016 heeft de staatssecretaris verslag gedaan van het standpunt van de voor de Belastingdienst bevoegde inspecteur. De inspecteur heeft aangegeven dat over de stimuleringspremies van medewerkers die op het moment van verlaten van de Belastingdienst ouder dan 62 jaar, maar nog geen 67 jaar zijn, volledig RVU-heffing is verschuldigd. Voor medewerkers die op het moment van uitstroom jonger dan 60 zijn of 67 of ouder, is geen RVU-heffing verschuldigd. Voor medewerkers met een leeftijd op het moment van het verlaten van de Belastingdienst van 60 t/m 62 jaar, wordt er vooralsnog vanuit gegaan dat over 50% van die premies RVU-heffing is verschuldigd. De Belastingdienst wordt als werkgever derhalve verrast door een heffing die tot de eigen bedrijfsvoering behoort. Als de RVU-heffing hier inderdaad zou gelden, dan is de Belastingdienst - op wellicht het Ministerie van Defensie met zijn wachtgeldregeling voor militairen die een wettelijk leeftijdsontslag kennen na - kampioen vervroegd uittreden, waarbij hij de 'draconische heffing' van € 16 mln. bij de Provincie Zeeland fors weet te overschrijden.

(...)

Is vertrekregeling van Belastingdienst een RVU?

Gemeten langs de lat van genoemd arrest van 13 mei 2016 is de relevante vraag of de stimuleringspremie is bedoeld om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) medewerker tot de pensioendatum (art. 32ba Wet LB 1964). Van een dergelijk oogmerk is naar onze mening niet gebleken. Met de premie worden medewerkers van de Belastingdienst gestimuleerd om eigener beweging de dienst te verlaten, ongeacht de leeftijd. In dat opzicht is sprake van een markant verschil met de non-activiteitsregeling van de provincie Zeeland en de FPU-regeling van de gemeente Assen (HR 15 juni 2012, nr. 11/04002, BNB 2012/310, V-N 2012/31.20) die voorzien in een inkomensoverbrugging voor uitsluitend 57+-ers respectievelijk 55+-ers. In de uitwerking blijkt de - generieke - stimuleringsregeling echter vooral aan te slaan bij oudere medewerkers. De gemiddelde leeftijd van een medewerker van de Belastingdienst is immers hoog (53 jaar) en de stimuleringspremie loopt op met het aantal dienstjaren. Gelet op de gangbare loopbaan van de belastingmedewerker gaat dit min of meer gelijk op met diens leeftijd. Als we, tot slot, meewegen dat een medewerker in de vrijwillige fase een grote vrijheid heeft om de eigen vertrekdatum te plannen, rijst een beeld van een regeling die, in strikte zin, niet ten doel heeft om te voorzien in een inkomensoverbrugging tot het pensioen, maar dit voor een grote groep belastingmedewerkers wel mogelijk maakt. Voor een grote groep oudere medewerkers van de Belastingdienst vormde de vertrekregeling een excellente opportuniteit om de eigen (vervroegde) uittreding te plannen. De thans bekende cijfers over het aantal medewerkers dat met een stimuleringspremie vertrekt, spreken boekdelen. We geven per jaar steeds het aantal uittreeders met daarachter tussen haakjes het aantal hiervan dat 64 jaar of ouder is: in 2016 1758 (1091), in 2017 663 (371), in 2018 666 (386), in 2019 822 (522) en in 2020 1183 (502). Hoe beoordeel je een regeling die niet het oogmerk heeft van een inkomensoverbrugging tot pensioen, maar zo (ondoordacht) is ingericht dat zij dit naar individuele keuze van de medewerker wel mogelijk maakt? De Belastingdienst zal - ter behoud van rechten - bezwaar maken tegen de RVU-heffing, in afwachting van de uitspraak in hoger beroep tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 19 februari 2015, nr. AWB 14/3182, V-N 2015/21.3.3. In die zaak was sprake van een reorganisatie waarbij 230 arbeidsplaatsen zouden vervallen. Naast aanwijzing van boventallige werknemers op basis van het afspiegelingsbeginsel kent het sociaal plan een vrijwilligers- en een plaatsmakersregeling. Alle vertrekkers krijgen een beëindigingsvergoeding in de vorm van een eenmalige uitkering, berekend op basis van de kantonrechttersformule. De rechtbank oordeelde dat de inspecteur niet had voldaan aan de op hem rustende bewijslast dat sprake is van een RVU. Belangrijke overwegingen: in het sociaal plan

werd het ontslag niet gekoppeld aan leeftijd en de hoogte van de beëindigingsvergoeding was afhankelijk van het bruto-maandinkomen en het aantal dienstjaren en dus niet (per definitie) van de leeftijd van de werknemer. In zoverre is sprake van een gelijkenis. De vrijwillige keuze van de vertrekdatum in de komende jaren is echter een wezenlijk extra element in de vertrekregeling van de Belastingdienst. Er is dus een serieuze kans dat de uitspraak in hoger beroep geen uitsluitel geeft voor de vertrekregeling van de Belastingdienst.

7 Beschouwing en beoordeling van het middel in het principale beroep in cassatie (Staatssecretaris)

Opmerking vooraf

- 7.1 Bij brief van 28 oktober 2016 heeft de Staatssecretaris van Financiën medegedeeld dat bij de fiscale behandeling van de vertrekregeling van de Belastingdienst de inspecteur zal aansluiten bij de einduitspraak in de onderhavige zaak.⁵⁷
- 7.2 De overeenkomst tussen de regeling in de onderhavige zaak en de vertrekregeling van de Belastingdienst is, zo volgt uit deze brief, dat het gaat om regelingen met een generiek karakter. Hiermee wordt een vrijwillige vertrekregeling bedoeld die openstaat voor alle medewerkers. De vrijwilligers- en plaatsmakersregeling bij belanghebbende en de vrijwillige vertrekregeling bij de Belastingdienst verschillen, mijns inziens, echter in de feitelijke vormgeving en het arbeidsrechtelijke kader.
- 7.3 De vrijwilligers- en plaatsmakersregeling bij belanghebbende⁵⁸ was aangekondigd in het kader van een reorganisatie waarbij gedwongen ontslagen zouden gaan vallen. De vrijwilligersregeling stond open voor medewerkers wier functie of een daarmee uitwisselbare functie tijdens de reorganisatie zou komen te vervallen. Het met de vakbonden gesloten Sociaal Plan vormt het arbeidsrechtelijke kader.⁵⁹ Een vrijwilliger of een plaatsvervanger zou een beëindigingsvergoeding ontvangen op basis van de zogeheten kantonrechttersformule⁶⁰.
- 7.4 Uit de gedingstukken in onderhavige zaak blijkt dat hier feitelijk sprake is van een plaatsmakersregeling, dus dat een plaatsmaker in de plaats treedt van een werknemer die voor gedwongen ontslag was aangewezen op basis van het afspiegelingsbeginsel.⁶¹
- 7.5 De vrijwillige vertrekregeling bij de Belastingdienst was daarentegen onderdeel van een veranderprogramma om de Belastingdienst te moderniseren, de zogenoemde Investeringsagenda.⁶² Hierbij was aangekondigd dat geen gedwongen ontslagen zouden vallen, maar de krimp door middel van uitstroom naar een transitieorganisatie of naar ander werk zou worden bereikt. De rijksbrede Overeenkomst Sociaal Beleid Rijk: van werk naar werk (VNWN) vormt daarbij het toepasselijke arbeidsrechtelijke kader.⁶³
- 7.6 In artikel 49s Algemeen Rijksambtenarenreglement (hierna: ARAR) is bepaald dat een voorgenomen reorganisatie wordt voorafgegaan door een vrijwillige fase.
- 7.7 In de vrijwillige fase bij de Belastingdienst konden ambtenaren kiezen uit vier verschillende varianten, te weten (A) directe uitstroom met stimuleringspremie; (B) werk en uitstroom met stimuleringspremie; (C) werk, begeleiding en uitstroom; (D) werk en uitstroom zonder stimuleringspremie. ⁶⁴
- 7.8 De regeling om uit te treden met een stimuleringspremie stond in de vrijwillige fase open voor alle medewerkers, op alle niveaus en in alle leeftijdscategorieën. Voor de hoogte van de berekening van de stimuleringspremie is aangesloten bij artikel 49tt ARAR. De hoogte van de stimuleringspremie is afhankelijk van het aantal opgebouwde ABP-pensioenjaren en het resterende aantal maanden begeleidingstijd van het VNWN-traject (van maximaal 18 maanden). De stimuleringspremie was gemaximeerd op € 75.000 of indien hoger, twaalf maandsalarissen

vermeerderd met de vakantie-uitkering en eindejaarsuitkering.

7.9 Als in principe relevante verschillen in de feitelijke vormgeving van de vrijwillige vertrekregeling van de Belastingdienst en vrijwilligers- en plaatsmakersregeling in onderhavige zaak zijn aan te merken i) de openstelling van de vertrekregeling⁶⁵, ii) de berekening van de beëindigingsvergoeding⁶⁶ en iii) de keuzemogelijkheid om gedurende een transitieperiode in dienst te blijven.

7.10 Over de kwalificatie van de vertrekregeling van de Belastingdienst kan en wil ik in deze conclusie geen uitspraak doen. Dat de staatssecretaris zich bij de behandeling van die vertrekregeling rekenschap zal geven van het in de onderhavige zaak te wijzen arrest, komt mij terecht voor.

7.11 De in onderdeel 7.9 vermelde, en mogelijke andere, factoren impliceren echter dat de nu door de Hoge Raad te geven oordelen niet noodzakelijkerwijs - in elk opzicht - ook voor de vertrekregeling van de Belastingdienst gelden.

Het cassatieberoepschrift van de Staatssecretaris

7.12 De Staatssecretaris komt met zijn cassatiemiddel op tegen de oordelen van het Hof i) dat de Inspecteur ten onrechte niet bij beschikking heeft vastgesteld dat het Sociaal Plan geen regeling voor vervroegde uittreding vormt en ii) dat het Sociaal Plan geen regeling voor vervroegde uittreding vormt.⁶⁷

7.13 De Staatssecretaris heeft aangevoerd dat door de opname van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling een subjectief criterium, namelijk de intentie van de werknemer om ontslag te nemen, is toegevoegd naast een objectief criterium (het afspiegelingsbeginsel) voor de vermindering van het personeelsbestand in het Sociaal Plan.

7.14 Vanwege dit subjectieve criterium kon de Inspecteur niet vooraf zekerheid geven dat het Sociaal Plan niet als RVU kwalificeert, omdat daarvoor bekendheid met de feitelijke uitstroom en hoogte van de beëindigingsvergoedingen nodig was. Het Hof heeft met het oordeel dat geen doorslaggevende betekenis moet worden toegekend aan de bekendheid met de feitelijke uitstroom van werknemers en hoogte van de beëindigingsvergoedingen, aldus de Staatssecretaris, miskend dat het doel van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling kenbaar wordt uit de (feitelijke) werking van de vrijwilligers en plaatsmakersregeling.

7.15 De Staatssecretaris lijkt hiermee aan te sluiten bij de toelichting gegeven bij Vraag en Antwoord met nr. 13-003 van het CAP. Hierin is het volgende opgenomen: 'Als een werkgever bij een reorganisatie met (vertegenwoordigers van) de werknemers een aan de fase van gedwongen ontslag voorafgaande vrijwillige fase of een plaatsmakers- of remplaçantenregeling overeenkomt, kan niet van tevoren worden vastgesteld of het collectieve ontslag leeftijdsafhankelijk is of niet. Partijen nemen afstand van de objectieve criteria en brengen een subjectief criterium in de regeling, te weten de intentie van de werknemer(s). Doordat er geen objectief criterium voor het ontslag aanwezig is, is het kwalitatieve besluit voor zover dat betrekking heeft op collectieve ontslagen, niet van toepassing'. (...) 'De toepassing van de RVU-heffing hangt daardoor uitsluitend af van de tekst van het RVU-artikel zelf. Dat betekent dat niet de reden voor het ontslag maar het (nagenoeg) uitsluitende doel van de individuele met de werknemers getroffen ontslagregelingen relevant is. Omdat die werknemers niet bekend zijn, zal de inspecteur niet anders kunnen dan besluiten het verzoek om een beschikking niet te behandelen'.⁶⁸

7.16 De Staatssecretaris heeft op basis van de kenmerken van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling in combinatie met het feitelijk gebruik van deze regeling betoogd dat het Sociaal Plan een regeling voor vervroegde uittreding behelst, voorzover het betrekking heeft op afgevoelde, oudere werknemers, ongeacht of werknemers als boventallig zijn aangewezen volgens het afspiegelingsbeginsel dan wel vrijwillig zijn afgevoeld in plaats van een aangewezen

oudere werknemer. Subsidiar heeft de Staatssecretaris betoogd dat het Sociaal Plan een regeling voor vervroegde uittreding inhoudt, voor zover oudere werknemers zijn afgevoerd door vrijwillig van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling gebruik te maken. ⁶⁹

Beoordeling van het middel

- 7.17 In artikel 32ba, lid 6, Wet LB is bepaald dat onder een RVU wordt verstaan 'een regeling die (...) uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten doel heeft (...) te voorzien in (...) uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen (...)'.⁷⁰
- 7.18 De Hoge Raad heeft in de arresten HR *BNB* 2012/310⁷¹ en HR *BNB* 2016/169⁷² geoordeeld dat de beweegredenen van de inhoudingsplichtige om zodanige uitkeringen of verstrekkingen aan te bieden niet ter zake doen. Het gaat erom of de uitkeringen of verstrekkingen bedoeld zijn om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum.
- 7.19 In mijn conclusie bij HR *BNB* 2016/169 heb ik betoogd dat artikel 32ba, lid 6, Wet LB een geobjectiveerde toetsing aan de waarneembare eigenschappen van de regeling impliceert. Het gaat om de vraag of de ontslagvergoeding voldoet aan de definitie van artikel 32ba, lid 6, wet LB. Daarbij schreef ik: "Een inhoudingsplichtige heeft naar het mij voorkomt heel andere subjectieve doelen met een dergelijke regeling dan het voorzien in 'uitkeringen of verstrekkingen (...)'. Bijvoorbeeld het laten afvloeien van minder goed functionerend en/of duur personeel, het nakomen van de arbeidsovereenkomst, verjeugdiging van het personeelsbestand of reorganisatie." ⁷³

Wettelijk 90% criterium

- 7.20 In de fiscale literatuur wordt wel aangenomen dat het criterium een regeling die 'uitsluitend of nagenoeg uitsluitend' ten doel heeft te voorzien in uitkeringen of verstrekkingen tot het ingaan van het pensioen, gelijk te stellen is met een regeling die voor ten minste 90% ten doel heeft te voorzien in uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen.⁷⁴ De vraag is wanneer een regeling voldoet aan dit tenminste 90%-criterium.
- 7.21 Hoe kan worden vastgesteld dat de uitkeringen voor ten minste 90% bedoeld zijn om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum? Dient dit doel op het niveau van de regeling of op het niveau van de individuele ontslagvergoeding getoetst te worden?
- 7.22 In Vraag & Antwoord met nr. 13-003 van het CAP staat dat bij toetsing aan artikel 32ba, lid 6, Wet LB 'niet de reden voor het ontslag maar het (nagenoeg) uitsluitende doel van de individuele met de werknemers getroffen ontslagregelingen relevant is'.⁷⁵
- 7.23 Volgens de Memorie van Toelichting (bij de PGL), kan een regeling, in casu het Sociaal Plan, voor de fiscale behandeling gesplitst worden in een onderdeel dat tot doel heeft te voorzien in één of meer uitkeringen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of de AOW, en onderdelen die een ander doel hebben.⁷⁶
- 7.24 Gelet op het bovenstaande, is de bedoeling van de wetgever dat de inspecteur de regeling toetst en niet de op grond van de regeling met de individuele werknemer getroffen ontslagvergoeding. Op het niveau van deze individuele toetsing kon anders niet aan de objectief waarneembare eigenschappen van de regeling getoetst worden maar louter aan het concrete geval van de individuele werknemer. Het doel van de regeling dient te blijken uit de in de regeling opgenomen objectieve criteria voor i) de totstandkoming van de ontslagvergoedingen en ii) de bepaling van de personen die voor ontslag in aanmerking komen.

Kan de inspecteur het Sociaal Plan toetsen?

- 7.25 In artikel 32ba, lid 7, Wet LB is bepaald dat de inspecteur 'op verzoek van de inhoudingsplichtige beslist (...) bij voor bezwaar vatbare beschikking of een regeling een regeling voor vervroegde uittreding is. Het verzoek wordt gedaan voordat de regeling dan wel een wijziging van de regeling wordt ingevoerd'.⁷⁷
- 7.26 De verplichting dat een inhoudingsplichtige op grond van artikel 32ba, lid 7, Wet LB het verzoek tot beoordeling of een regeling een regeling voor vervroegd uittreden inhoudt, moet indienen voordat hij de regeling invoert, blijkt mijn inziens uit dat de inspecteur bij die beoordeling eveneens een geobjectiveerde toets dient aan te leggen op grond van de waarneembare eigenschappen van de regeling.⁷⁸
- 7.27 Bij deze beoordeling op basis van artikel 32ba, lid 7, Wet LB kan de inspecteur het Sociaal Plan splitsen, indien verschillende regelingen met een verschillend doel zijn opgenomen.⁷⁹
- 7.28 Voor zover het middel van de Staatssecretaris berust op de stelling dat door de opname van een vrijwilligers- en plaatsmakersregeling (het subjectieve criterium) de Inspecteur het gehele Sociaal Plan niet kan beoordelen, gaat het gelet op het voorgaande uit van een onjuiste rechtsopvatting.
- 7.29 De inspecteur kan vooraf op grond van het kwalitatieve besluit⁸⁰ toetsen of de voorgenomen vermindering van het personeelsbestand in het Sociaal Plan gebaseerd is op objectieve criteria. Indien een regeling niet voldoet aan het kwalitatieve besluit, kan de regeling aan de wettekst van artikel 32ba, lid 6, Wet LB worden getoetst. Dit brengt mee dat de inspecteur bij een verzoek op grond van artikel 32ba, lid 7, Wet LB de regeling op grond van de objectief waarneembare eigenschappen kan toetsen.
- 7.30 In onderhavige zaak heeft het Hof de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling van het Sociaal Plan getoetst aan de wettekst van artikel 32ba, lid 6, Wet LB.

Wat is het doel van het Sociaal Plan?

- 7.31 Belanghebbende heeft in april 2013 een reorganisatie, vanwege haar financiële positie, aangekondigd, als gevolg waarvan tenminste 230 arbeidsplaatsen zouden vervallen. Op 22 mei 2013 is belanghebbende met de vakbonden, te weten FNV Bondgenoten, CNV Vakmensen, Vakbond De Unie, Vakbond ABW en Synergo-vhp, het Sociaal Plan overeengekomen.⁸¹ Het Hof heeft geoordeeld dat deze omstandigheden een beweegreden van belanghebbende vormen om een Sociaal Plan te sluiten.⁸²
- 7.32 Blijkens de tekst van het Sociaal Plan [X] is het Sociaal Plan bedoeld ter opvang van de sociale en financiële gevolgen van reorganisaties in 2013 en 2014 door [X].⁸³
- 7.33 Dit doel wordt bereikt door iedere werknemer aan wie ontslag wordt aangezegd, een beëindigingsvergoeding toe te kennen in de vorm van een eenmalige uitkering op basis van de zogeheten 'kantonrechttersformule', bestaande uit A) het bruto laatst verdiende maandinkomen B) het aantal gewogen dienstjaren en C) een correctiefactor.⁸⁴
- 7.34 Bij de berekening van het aantal gewogen dienstjaren⁸⁵ wordt rekening gehouden met twee algemeen aanvaarde arbeidsrechtelijke beginselen. Ten eerste dat de zorgplicht van de werkgever toeneemt al naar gelang een de werknemer langer in dienst is. Ten tweede wordt rekening gehouden met de slechtere positie van oudere werknemers op de arbeidsmarkt.⁸⁶
- 7.35 Het Hof heeft overwogen dat deze uitkering geen verband houdt met de pensioengerechtigde leeftijd en dat de kantonrechttersformule in overeenstemming is met de arbeidsrechtelijk aanvaarde beginselen voor het bepalen van een vertrekvergoeding bij ontslag.⁸⁷
- 7.36 De op grond van het Sociaal Plan verstrekte uitkeringen zijn niet voor 90% of meer bedoeld om

te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum.

Wat is het doel van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling?

- 7.37 Het Hof heeft ten aanzien van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling overwogen: 'In het onderhavige geval is sprake van een regeling die ertoe strekt alle werknemers van belanghebbende, ongeacht hun leeftijd, een mogelijkheid te bieden om vrijwillig hun dienstverband te beëindigen tegen de hiervoor genoemde beëindigingsvergoeding op basis van de kantonrechtersformule'.⁸⁸
- 7.38 Een werknemer komt op grond van het Sociaal Plan in aanmerking voor de vrijwilligersregeling ingeval a) diens functie als gevolg van de reorganisatie komt te vervallen of b) binnen de categorie uitwisselbare functies het aantal arbeidsplaatsen wordt gereduceerd.⁸⁹ Deze vormgeving van de vrijwilligersregeling brengt mee dat een voor ontslag aangemerkte medewerker gespaard kan worden.
- 7.39 Een plaatsmaker treedt in de plaats van een boventallige medewerker in een bepaald leeftijdscohort. In onderhavig Sociaal Plan is afgesproken dat indien in het desbetreffende cohort geen boventallige medewerker meer is, een medewerker in een ander cohort ook aangewezen kan worden als gespaarde.⁹⁰
- 7.40 Het subjectieve doel van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling is om zo veel mogelijk tegenmoet te komen aan de individuele wensen van personen die bij het bedrijf willen blijven of het bedrijf willen verlaten. In zijn algemeenheid is het doel van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling het tevreden stellen van medewerkers in een situatie van gedwongen collectief ontslag om na de reorganisatie zo veel mogelijk tevreden medewerkers in dienst te houden. In die zin geeft de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling nadere invulling aan de opvang van de 'sociale gevolgen van de reorganisatie'.
- 7.41 Bij de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling in het Sociaal Plan is het doel om twee werknemers tegen elkaar uit te wisselen. Een werknemer die het bedrijf wil verlaten onder de voorwaarden van het Sociaal Plan en een werknemer die is aangemerkt voor gedwongen ontslag (onder de voorwaarden van het Sociaal Plan) worden tegen elkaar uitgewisseld. Het uitgangspunt hierbij is dat eerst in hetzelfde leeftijdscohort vervanging plaatsvindt en anders op grond van het afspiegelingsbeginsel in een ander cohort een gespaarde wordt aangewezen.
- 7.42 Bij de berekening van de ontslagvergoeding wordt geen onderscheid gemaakt naar plaatsmaker of degene die vervangen wordt. Bij de berekening van de beëindigingsvergoeding op basis van de kantonrechtersformule wordt op grond van arbeidsrechtelijke principes wel rekening wordt gehouden met de kwetsbare positie van ouderen op de arbeidsmarkt en het beginsel van trouwe dienst.
- 7.43 Het doel van de verstrekte uitkeringen aan plaatsmakers is om werknemers die willen blijven werken niet te hoeven ontslaan omdat andere werknemers onder dezelfde voorwaarden wel ontslag willen nemen. Daarmee is de vormgeving van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling en de verstrekte uitkeringen niet voor 90% of meer bedoeld om te dienen ter overbrugging of aanvulling van het inkomen van de (gewezen) werknemer tot de pensioendatum.

Vermomde regeling voor vervroegd uittreden?

- 7.44 De Staatssecretaris heeft in zijn cassatieberoepschrift aangevoerd dat bij de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling de berekening van de beëindigingsvergoeding aan de hand van de kantonrechtersformule ertoe leidt dat oudere werknemers eerder stoppen met werken, omdat de hoogte van de ontslagvergoeding onder meer bepaald wordt door het aantal gewogen dienstjaren, waarbij in deze weging ook de leeftijd van een belanghebbende verdisconteerd

wordt.⁹¹ De Staatssecretaris heeft aangevoerd dat het Hof ten onrechte voorbij is gegaan aan de feitelijke uitwerking van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling, zoals blijkt uit de feitelijk uitstroom en de feitelijk overeengekomen beëindigingsvergoedingen. Hij meent dat de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling stimuleert dat met name oudere werknemers zich daarop beroepen en hun dienstbetrekking voor de pensioeningangsdatum beëindigen. De Staatssecretaris wijst erop dat in totaal 86 werknemers gebruik hebben gemaakt hebben van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling waarvan 72 werknemers ouder dan 55 jaar zijn.⁹²

7.45 In het kwalitatieve besluit is bepaald dat de inspecteur bewijs dient te leveren dat feitelijk sprake is van een vermomde regeling voor vervroegde uittreden indien een werkgever voornamelijk, dat wil zeggen meer dan 50%, werknemers van of boven een bepaalde leeftijd wegens in principe niet-leeftijdsgerelateerde ontslaggronden, zoals disfunctioneren of onenigheid over het beleid, ontslaat.⁹³

7.46 Naar ik begrijp stelt de Staatssecretaris zich op het standpunt dat sprake is van een vermomde regeling voor vervroegd uittreden omdat van de op grond van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling ontslagen werknemers 80% ouder dan 55 jaar is.

7.47 In hoger beroep heeft de Inspecteur aangevoerd dat voor 65 van de 72 plaatsmakers⁹⁴ in leeftijdscohort ouder dan 55 jaar de niet actuariael herrekende uitkering tot aan de pensioendatum 70% of meer van het maandloon bedraagt.⁹⁵ De Inspecteur heeft erop gewezen dat de plaatsvervangers in andere leeftijdscohorten (14 personen) de uitkeringen tot aan de pensioendatum minder dan 70% van het maandloon bedragen. In totaal is 25% van het totaal aan verstrekte uitkeringen (namelijk aan 21 van de 86 personen) op grond van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling niet voldoende ter overbrugging tot aan het moment van het ingaan van pensioen of AOW. Hieruit volgt dat ook uit de feitelijke uitwerking van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling niet blijkt dat deze gericht is op het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend voorzien in uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de periode tot het ingaan van het pensioen of AOW.

7.48 Een en ander betekent dat het middel van de Staatssecretaris faalt.

Toetsing aan het goedkeurende besluit

7.49 Voor het geval geoordeeld zou worden dat de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling op basis van objectieve eigenschappen aangemerkt zou dienen te worden als een regeling voor vervroegd uittreden, wil ik ingaan op de werking van het goedkeurend besluit.

7.50 De Staatssecretaris heeft betoogd dat op basis van de kenmerken van de vrijwilligers en plaatsmakersregeling in combinatie met het feitelijk gebruik van deze regeling, het Sociaal Plan een regeling voor vervroegde uittreding behelst, voorzover het betrekking heeft op afgevloede oudere werknemers, ongeacht of werknemers als boventallig zijn aangewezen volgens het afspiegelingsbeginsel dan wel vrijwillig zijn afgevloed in plaats van een aangewezen oudere werknemer. Subsidiair heeft de Staatssecretaris betoogd dat het Sociaal Plan een regeling voor vervroegd uittreden inhoudt, voor zover oudere werknemers zijn afgevloed door vrijwillig van de vrijwilligers- en plaatsmakersregeling gebruik te maken.

7.51 Het primaire standpunt van de Staatssecretaris lijkt gebaseerd te zijn op het goedkeurend besluit van 18 december 2013.⁹⁶ In dit besluit staat dat 'deze vrijwillige regeling op zich getoetst moet worden aan de criteria van artikel 32ba, zesde lid, Wet LB. Deze afzonderlijke toetsing kan leiden tot het toepassen van de pseudo-eindhelling op de vrijwillige afvloeiingsregeling terwijl over de totale afvloeiingsregeling in het kader van het sociaal plan met inbegrip van de vrijwillige vertrekregeling, wel aan de vereiste objectieve ontslagcriteria wordt voldaan'.

7.52 In het goedkeurend besluit heeft de Staatssecretaris goedgekeurd dat de beoordeling of in een

Sociaal Plan met een vrijwilligers- of plaatsmakersregeling de vermindering van het personeelsbestand aan de hand van een objectief ontslagcriterium is gedaan, achteraf mag plaatsvinden. De Staatssecretaris heeft hierbij aangegeven een doelmatigheidsmarge van 10% toe te staan. Indien bij de beoordeling achteraf blijkt dat deze marge is overschreden, dan is voor de gehele groep oudere werknemers sprake van een regeling voor vervroegde uittreding.

- 7.53 Uit de brief van 30 april 2015 van de Staatssecretaris begrijp ik dat de 10% doelmatigheidsmarge ziet op het totaal aantal personen van ouder dan 55 jaar die op grond van het afspiegelingsbeginsel zijn aangewezen. In de brief staat: 'Als op basis van het afspiegelingsbeginsel is bepaald dat in de leeftijdscategorie boven de 55 jaar bijvoorbeeld 80 ontslagen zullen vallen, dan kan de werkgever door deze goedkeuring maximaal 8 oudere werknemers meer ontslaan dan de objectieve norm zonder in aanraking te komen met de RVU-heffing'.⁹⁷
- 7.54 In voorkomende gevallen kan dit mijn inziens tot ongewenste resultaten leiden.⁹⁸ Stel dat een bedrijf bij een reorganisatie van plan is 400 personen te ontslaan. Het bedrijf heeft een plaatsmakersregeling waarvan 50 personen gebruik maken, waarvan 45 personen ouder dan 55 jaar.
- 7.55 Op basis van het afspiegelingsbeginsel zouden de 400 ontslagen, indien evenredig verdeeld over de 5 leeftijdscategorieën, als volgt worden verdeeld: 80 ontslagen in de groep jonger dan 25 jaar, 80 ontslagen in de groep 25 - 35 jaar, 80 ontslagen in de categorie 35 - 45 jaar, 80 ontslagen in de groep van 45 - 55 jaar en ook 80 ontslagen in de groep 55 jaar en ouder.
- 7.56 Dit zou betekenen dat als de plaatsmakersregeling aangemerkt zou worden als een regeling voor vervroegde uittreding, een heffing op grond van artikel 32ba, lid 6, Wet LB verschuldigd is ten aanzien van 50 personen, waarvan op basis van het kwantitatieve besluit de heffing bij 5 personen achterwege zou kunnen blijven.
- 7.57 Indien in lijn met het goedkeurend besluit geoordeeld zou worden dat, nu meer dan 8 personen⁹⁹ ouder dan 55 jaar gebruik hebben gemaakt van de vrijwillige vertrekregeling, zou voor de volledige groep oudere werknemers, in totaal 115 personen¹⁰⁰, een heffing op grond van artikel 32ba, lid 6, Wet LB verschuldigd zijn.
- 7.58 In onderhavige zaak hebben in totaal 86 personen gebruik gemaakt van de plaatsmakersregeling, waarvan 72 personen ouder dan 55 jaar. Op basis van het afspiegelingsbeginsel zijn 65 personen ouder dan 55 jaar ontslagen.¹⁰¹ Dit zou betekenen dat als belanghebbendes plaatsmakersregeling aangemerkt zou worden als een regeling voor vervroegde uittreding, belanghebbende over 86 personen heffing terzake artikel 32ba, lid 6, Wet LB verschuldigd zou zijn. Op voet van het kwantitatieve besluit zou dan voor 21 personen de heffing achterwege gelaten kunnen.¹⁰² Belanghebbende zou op de voet van het goedkeurend besluit ten aanzien van 137 personen een heffing op grond van artikel 32ba, lid 6, Wet LB verschuldigd zijn. Dit lijkt mij een onbedoeld effect van het goedkeurend besluit en bovendien niet in lijn met de wettekst.
- 7.59 Nu op basis van het goedkeurend besluit de belasting ten aanzien van meer personen zou worden geheven dan volgt uit het wettelijk systeem, betoogt belanghebbende in zijn verweerschrift terecht dat het goedkeurend besluit niet in die zin (met terugwerkende kracht) van toepassing kan zijn op het Sociaal Plan.
- 7.60 Ook dit onderdeel van het middel faalt derhalve.

8 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën 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 19 februari 2015, nr. AWB 14/3182, ECLI:NL:RBZWB:2015:978, V-N 2015/21.3.3, NTFR 2015/1470 met commentaar Westerman, *FutD* 2015-0797.

³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 18 november 2016, nr. 15/00586, ECLI:NL:GHSHE:2016:5158, V-N 2017/3.14 met noot redactie, *FutD* 2016-3142 met noot redactie, NTFR 2017/321 met commentaar de Haan, *NLF* 2017/0136 met noot Luijken.

⁴ Zie onderdeel 2.4.

⁵ Zie onderdelen 5.9 en 5.10 voor het beleidsbesluit van 26 mei 2006.

⁶ *Stb.* 2014, 216.

⁷ De keuze voor het duale ontslagstel is bevestigd in de Wet Flexibiliteit en Zekerheid, zie *Kamerstukken II* 1995/96, 25 263, nr. 3., p. 2 en *Kamerstukken I* 2000/01, nr. 90 met het advies 'Afscheid van het Duale ontslagrecht van de Adviescommissie Duaal Ontslagstelsel.

⁸ *Stb.* 1945, F 214, laatstelijk gewijzigd bij *Stb.* 2008, 600. Het Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen is ingetrokken per 1 juli 2015, *Stb.* 2014, 216.

⁹ Besluit van 7 december 1998 met nr. AV/RV/98/38505 (Ontslagbesluit), *Stcrt.* 1998, 238. In 2013 was Ontslagbesluit bij besluit van 18 januari 2012, nr. AV/AR/2012/730, *Stcrt.* 2012, 1429 laatstelijk gewijzigd. Het Ontslagbesluit is per 1 juli 2015 ingetrokken, *Stcrt.* 2015, 12685.

¹⁰ Laatstelijk Besluit beleidsregels ontslagtaak UWV 2012, *Stcrt.* 2012, 16614. Ingetrokken per 1 juli 2015, *Stcrt.* 2015, 12685.

¹¹ De aanbevelingen van de Kring van Kantonrechters 2009, online geraadpleegd op 12 december 2017 via <https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/Kantonrechterformule.pdf>.

¹² *Stcrt.* 2012, 16614.

¹³ Beleidsregels Ontslagtaak UWV, versie september 2012, online geraadpleegd op 7 december 2017 via <https://repository.officiële-overheidspublicaties.nl/externebijlagen/exb-2016-1582/1/bijlage/exb-2016-1582.pdf>

¹⁴ Wet van 14 juni 2014 tot wijziging van verschillende wetten in verband met de hervorming van het ontslagrecht, wijziging van de rechtspositie van flexwerkers en wijziging van verschillende wetten in verband met het aanpassen van de Werkloosheidswet, het verruimen van de openstelling van de Wet inkomensvoorziening oudere werklozen en de beperking van de toegang tot de Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werkloze werknemers (Wet werk en zekerheid), *Stb.* 2014, 216.

¹⁵ Zie artikel III Wet werk en zekerheid. Zie voor het Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen *Stb.*

2014, 216. Zie voor het Ontslagbesluit *Stcrt.* 2015, 12685.

¹⁶ Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 23 april 2015, 2015-0000102290, tot vaststelling van regels met betrekking tot ontslag en de transitievergoeding (Ontslagregeling), *Stcrt.* 2015, 12685.

¹⁷ Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 23 april 2015, 2015-0000102290, tot vaststelling van regels met betrekking tot ontslag en de transitievergoeding, *Stcrt* 2015, nr. 12685, p. 16 en 23-24.

¹⁸ Richtlijn 2000/78/EG van de Raad van 27 november 2000 tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in arbeid en beroep.

¹⁹ *Stb.* 2004, 30.

²⁰ *Kamerstukken II* 2001/02, 28 170, nr. 3, p. 20 en 34.

²¹ Zie onderdeel 2.2.

²² Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling, *Stb.* 2005, 115.

²³ Tot en met 31 december 2008 was dit artikel 32aa van de Wet LB 1964. Door *Stb.* 2008, 547 is dit artikel vernummerd tot 32ba.

²⁴ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 760, nr. 3, p. 30-32.

²⁵ *Kamerstukken I* 2004/05, 29 760, nr. D, p. 4-5.

²⁶ Brief staatssecretaris van Financiën van 30 april 2015, nr. DGB/2015 549 U en DGB/2015/1200 U, *V-N* 2015/23.12, *NTFR* 2015/1475. In de brief zijn tevens de antwoorden op de vragen over dezelfde problematiek van Tweede-Kamerlid Bashir opgenomen.

²⁷ *NTFR* 2015/1475.

²⁸ *V-N* 2015/23.12.

²⁹ Besluit van 26 mei 2005, nr. DGB2005/3299M, *BNB* 2006/119, *Stcrt.* 2005, 115.

³⁰ Besluit van 8 december 2005, nr. DGB2005/6722M, *Stcrt.* 2006, 9.

³¹ Thans artikel 32ba Wet LB.

³² Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB2013/2200M, *Stcrt.* 2013, 35882.

³³ Besluit fiscaal bestuursrecht, van 13 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M.

³⁴ Zie onderdeel 5.24 voor de classificatie van Vragen & Antwoorden door *van Schendel*.

³⁵ Zie https://www.belastingdienstpensioensite.nl/VA_11-032_v120301.htm.

³⁶ Zie https://www.belastingdienstpensioensite.nl/VA_13-003_v130313.htm.

³⁷ Zie https://www.belastingdienstpensioensite.nl/VA_13-008_v130923.htm.

³⁸ Conclusie A-G Van Ballegooijen 5 december 2011, nr. 11/04002, ECLI:NL:PHR:2012:BU8935.

³⁹ Thans artikel 32ba Wet LB.

⁴⁰ Hoge Raad 15 juni 2012, nr. 11/04002, ECLI:NL:HR:2012:BU8935, *BNB* 2012/310 met noot Mertens, *NTFR* 2012/1484 van Mulbregt, *FutD* 2012-1569 met noot redactie, *NJB* 2012/1540, *V-N* 2012/13.18 met noot redactie.

⁴¹ Conclusie A-G Niessen 17 december 2015, nr. 15/01185, ECLI:NL:PHR:2015:2514, *V-N* 2016/28.17.29.

⁴² Hoge Raad 13 mei 2016, nr. 15/01185, ECLI:NL:HR:2016:827, *BNB* 2016/169 met noot Mertens, *NTFR* 2016/1391 met commentaar Kastelein, *PJ* 2016/99, *FutD* 2016-1183 met noot redactie, *V-N* 2016/27.17 met noot redactie.

⁴³ Rechtbank Noord-Holland 18 november 2015, nrs. HAA-15/727 tot en met HAA-15/730, ECLI:NL:RBNHO:2016:9418, *NTFR* 2017/186 met commentaar Westerman, *V-N* 2017/8.22.8, *FutD* 2016-3068 met noot redactie, *PJ* 2017/33.

⁴⁴ Th.J.M. van Schendel, De RVU-strafheffing bij bedrijfsreorganisaties, *NTFR/B* 2014/2, met weglating

van de voetnoten.

⁴⁵ *NTFR* 2015/1470.

⁴⁶ Zie voor de uitspraak in onderhavige zaak onderdeel 2.3 en voor het arrest HR *BNB* 2016/169 onderdeel 5.20.

⁴⁷ J.P van 't Hof, RVU en reorganisaties, het gaat niet samen ..., *NTFR* 2015/1291.

⁴⁸ *BNB* 2016/169.

⁴⁹ Zie onderdeel 5.21.

⁵⁰ *NTFR* 2017/186.

⁵¹ *NLF* 2017/0136.

⁵² B. Schuurman, Belastingdienst onderuit in RVU-procedure? *PensioenMagazine* 2017/22.

⁵³ Brief Staatssecretaris van Financiën van 4 oktober 2016, nr. 2016-000161346, *V-N* 2016/59.4.

⁵⁴ *Kamerstukken II* 2016/17, 31 066, nr. 315, p. 8-9.

⁵⁵ *Kamerstukken II* 2016/17, 31 066, nr. 315, bijlage 804993.

⁵⁶ *V-N* 2016/59.4.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 2016/17, 31 066, nr. 315, p. 8-9.

⁵⁸ Zie onderdeel 2.2. van deze conclusie.

⁵⁹ Gelet op de melding van het Sociaal Plan als Collectieve Arbeidsovereenkomst op grond van artikel 4 Wet op de Loonvorming. Zie onderdeel 4.6 dat de kantonrechter bij het Sociaal Plan aansluit indien sprake is van een met voldoende representatieve vakbonden overeengekomen Sociaal Plan.

⁶⁰ Zie voor de concrete berekening onderdeel 2.2. en voor een toelichting op de kantonrechtersformule onderdeel 4.5. Zie onderdeel 4.6 voor de verhouding tussen Sociaal Plan en de kantonrechtersformule.

⁶¹ In de gedingstukken is geen aanwijzing dat iemand vrijwillig is vertrokken, zonder dat een 'gespaarde' is aangewezen.

⁶² Brief van Staatssecretaris van Financiën van 20 mei 2015, nr. DGB/2015/2173 U.

⁶³ Zie voor de circulaire uitvoering Overeenkomst Sociaal Beleid:

<http://wetten.overheid.nl/BWBR0033486/2013-04-15> Zie voor uitgebreide toelichting de aantekening van de redactie van Vakstudie Nieuws in *V-N* 2016/59.4.

⁶⁴ Bijlage 1 Van Werk naar Werk n.a.v. de Investeringsagenda, bij de kamerbrief van Staatssecretaris van Financiën van 14 september 2016 betreffende antwoorden op Kamervragen over vertrekregeling bij de belastingdienst, nr. 2016-0000135262.

⁶⁵ Wel of niet in het kader van een voorgenomen reorganisatie met verlies van arbeidsplaatsen.

⁶⁶ Kantonrechtersformule van toepassing of stimuleringspremie van artikel 49tt ARAR.

⁶⁷ Zie onderdeel 3.1.

⁶⁸ Zie onderdeel 5.15 voor Vraag en Antwoord met nr. 13-003 van het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen. Zie voor een kritische beschouwing van het gegeven antwoord onderdelen 5.22 en 5.24.

⁶⁹ Zie onderdelen 3.5 en 3.6.

⁷⁰ Zie onderdeel 5.2 voor de wettekst.

⁷¹ Zie onderdeel 5.18 voor het arrest van de Hoge Raad.

⁷² Zie onderdeel 5.20 voor het arrest van de Hoge Raad en onderdeel 5.25 voor de aantekening van Mertens daarbij.

⁷³ Zie onderdeel 5.19.

⁷⁴ Zie onder andere Mertens in onderdeel 5.6 en van Schendel in 5.22.

⁷⁵ Zie onderdeel 5.15 en kritische aantekening door Van Schendel in 5.22 en Westerman in onderdeel 5.23.

⁷⁶ Zie onderdeel 5.3.

⁷⁷ Zie voor de wettekst onderdeel 5.2.

⁷⁸ In de parlementaire toelichting in onderdeel 5.3 staat dat 'met het oog op de rechtszekerheid de (...) opgenomen mogelijkheid [is] overgenomen, om de inspecteur te verzoeken bij voor bezwaar vatbare beschikking te beslissen of een regeling al dan niet wordt aangemerkt als een regeling voor vervroegde uittreding'. Zie ook de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland van 18 november 2018 in onderdeel 5.21 en het commentaar van Westerman in onderdeel 5.26. Het Centraal Aanspreekpunt Pensioenen gaat van een andere opvatting uit, zie onderdeel 7.15.

⁷⁹ Zie hiervoor onderdeel 7.20.

⁸⁰ Zie voor het kwalitatieve besluit onderdeel 5.11.

⁸¹ Zie onderdeel 2.2. Op grond van artikel 3 WMCO dient een werkgever de vakbonden te raadplegen over de mogelijkheden om collectieve ontslagen te voorkomen of te verminderen alsook de mogelijke gevolgen van het collectieve ontslag te verzachten.

⁸² Zie r.o. 4.7 van de uitspraak van het Hof in onderdeel 2.3.

⁸³ Zie onderdeel 2.2.

⁸⁴ Zie onderdeel 4.5 en onderdeel 2.2.

⁸⁵ Zie aanbeveling 3.2 in onderdeel 4.5.

⁸⁶ Zie de toelichting van de Kring van Kantonrechters in onderdeel 4.5.

⁸⁷ Zie r.o. 4.8 in onderdeel 2.3.

⁸⁸ Zie onderdeel 2.3.

⁸⁹ Zie voor de vrijwilligersregeling onderdeel 2.2.

⁹⁰ Zie feitenvaststelling van het Hof in onderdeel 2.1 en het Sociaal Plan in onderdeel 2.2. Dat vervanging ook kan plaatsvinden met iemand in een ander leeftijdscohort lijkt mij in lijn met de richtlijnen hoe het afspiegelingsbeginsel dient te worden toegepast indien iemand zelf ontslag neemt nadat de afspiegeling al reeds op grond van het afspiegelingsbeginsel is bepaald. In de beleidsregels van het UWV staat dat indien in een leeftijdsgroep geen voor ontslag voorgedragen werknemer (meer) zit, een redelijke uitleg van het afspiegelingsbeginsel meebrengt dat de leeftijdsgroep die als laatste werd aangewezen voor het leveren van een voor een ontslag voor te dragen werknemer nu een werknemer minder hoeft te leveren.

⁹¹ Zie voor de berekening van de beëindigingsvergoeding onderdeel 2.2. Zie voor uitgebreide toelichting op de kantonrechtersformule onderdelen 4.5 en 4.6.

⁹² Zie ook 3.5.

⁹³ Zie 5.11 en onderdeel 5.28 van mijn conclusie bij HR *BNB* 2016/169 in onderdeel 5.19 van deze conclusie

⁹⁴ Met het oog op de leesbaarheid gebruik ik het woord 'plaatsvervanger' omdat uit de feiten blijkt voor iedereen die zich heeft aangemeld voor de vrijwilligers- en plaatsvervangersregeling een 'gespaarde' is aangewezen.

⁹⁵ Ik begrijp aldus dat de Inspecteur heeft getoetst in hoeverre is voldaan aan het kwantitatieve besluit, zie onderdeel 5.9.

⁹⁶ Zie onderdeel 5.12.

⁹⁷ Zie onderdeel 5.5 en kritische beschouwingen op deze brief in onderdelen 5.6 en 5.7.

⁹⁸ Zie eveneens de beschouwing door Van Schendel in onderdeel 5.22.

⁹⁹ 8 personen is 10 percent van 80 personen ouder dan 55. Zie ook 7.53.

¹⁰⁰ Door de plaatsmakersregeling hoeven slechts 350 personen aangewezen te worden voor verplicht ontslag, waarvan dan 70 personen ouder dan 55 jaar zijn plus de 45 personen ouder dan 55 jaar op basis van de plaatsmakersregeling. In totaal $70 + 45 = 110$ personen ouder dan 55.

¹⁰¹ Zie de feitenvaststelling in onderdeel 2.1.

¹⁰² Zie de 70% toets in het kwalitatieve besluit in onderdeel 5.9.
