

Wanneer is er sprake van negatief loon?

Welke criteria worden in de jurisprudentie gehanteerd om te bepalen of een betaling van de werknemer aan de werkgever als negatief loon kan worden aangemerkt?

Bachelor Thesis

Tilburg University

Faculty of Economics and Business Administration

Naam: K.E.M. Verbaarschot

ANR nummer: 272810

Studierichting: Fiscale Economie

Examencommissie: Prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

Prof. dr. J.A.G. van de Geld

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding

Hoofdstuk 2: Negatief loon onder de Wet Inkomstenbelasting 1964

- 2.1 *Inleiding*
- 2.2 *Verhouding negatief loon / aftrekbare kosten*
- 2.3 *Criteria in de jurisprudentie*
 - 2.3.1 Inleiding
 - 2.3.2 Terugbetaling van eerder genoten inkomsten
 - 2.3.2.1 Terugbetaling van te veel of onterecht ontvangen bedragen
 - 2.3.2.2 Terugbetaling van directeur-groootaandeelhouder aan zijn bv
 - 2.3.2.3 Aanwezigheid van terugbetalingsverplichting
 - 2.3.2.4 Terugbetaling studiekosten
 - 2.3.2.5 Tussenconclusie
 - 2.3.3 Schadevergoedingen
 - 2.3.4 Werknemersbijdragen voor inkomsten
- 2.4 *Samenvatting*

Hoofdstuk 3: Negatief loon onder de Wet Inkomstenbelasting 2001

- 3.1 *Inleiding*
- 3.2 *Afschaffing beroepskostenafrek*
- 3.3 *Onderscheidende criteria beroepskosten en negatief loon*
- 3.4 *Criteria in de jurisprudentie*
 - 3.4.1 Inleiding
 - 3.4.2 Terugbetaling van eerder genoten inkomsten
 - 3.4.2.1 Aanwezigheid van terugbetalingsverplichting
 - 3.4.2.2 Terugbetaalde bonussen
 - 3.4.2.3 Terugbetaling eerder belast
 - 3.4.2.4 Tussenconclusie
 - 3.4.3 Schadevergoedingen
 - 3.4.3.1 Het concurrentiebeding
 - 3.4.3.2 Causaliteitseis
 - 3.4.3.3 Op werknemer verhaalde heffingsrente

3.4.3.4 Tussenconclusie

3.4.4 Werknemersbijdragen voor inkomsten

3.4.5 Betalingen aan derden

3.4.5.1 De solidairiteitsheffing

3.4.5.2 Pensioenpremies

3.4.5.2 Tussenconclusie

3.5 *Samenvatting*

Hoofdstuk 4: Conclusie

Literatuurlijst

Hoofdstuk 1: Inleiding

Met inwerkingtreding van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) is een voor veel werknemers belangrijke aftrekpost komen te vervallen. Het gaat hier om de mogelijkheid om kosten, gemaakt voor een behoorlijke uitoefening van de dienstbetrekking, en lasten, die op de inkomsten uit dienstbetrekking drukken, in aftrek te brengen op het inkomen. De enige mogelijkheid die een werknemer sindsdien heeft om een nadeel dat hij uit hoofde van zijn dienstbetrekking ondervindt in mindering te brengen op zijn inkomen, is wanneer deze betaling kwalificeert als een negatieve inkomst. Hiermee is het belang van negatief loon erg toegenomen.

Negatief loon is een begrip dat niet als zodanig is gedefinieerd in de wet. Dit was evenmin het geval in de Wet Inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964). Er is vorm aan gegeven door middel van jurisprudentie. Onder de wet IB 1964 zijn verschillende arresten gewezen waarin sprake was van negatief loon.

Wanneer wordt gesproken over negatief loon, gaat het vaak over de terugbetaling van eerder genoten inkomsten. Zo ook in HR 3 juni 1959, BNB 1959/242, waar een werknemer een te veel ontvangen tantième moest terugbetalen aan zijn (voormalig) werkgever. De Hoge Raad merkte deze terugbetaling aan als negatief loon voor de werknemer. Een ander voorbeeld van een nadeel dat een werknemer kan ondervinden, is wanneer een werknemer een schadevergoeding of een boete betaalt aan zijn werkgever. Dat was het geval in HR 17 april 1959, BNB 1957/179, waar een marineofficier een schadevergoeding betaalde wegens voortijdige beëindiging van de dienstbetrekking. De Hoge Raad merkte deze schadevergoeding aan als negatief loon. Nog een voorbeeld is de eigen bijdrage betaald door werknemers voor loon in natura. Zoals in HR 7 oktober 1998, BNB 1993/5. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat een voor de verkrijging van loon in natura (in dit geval opties) betaald bedrag in het jaar van betaling negatief loon vormt.

In de jurisprudentie onder de Wet IB 1964 was het voor bovenstaande situaties telkens de vraag of de betaling als aftrekbare kosten kon worden aangemerkt, dan wel kwalificeerde als negatieve opbrengst van de bron. Het nadeel dat werd ondervonden wanneer een betaling werd aangemerkt als aftrekbare kosten was, dat het bedrag kon 'onderduiken' in het toen geldende arbeidskostenforfait. Wanneer het als een negatieve opbrengst werd gekwalificeerd, kwam sowieso het hele bedrag van de terugbetaling in mindering op het inkomen.

Sinds 1 januari 2001 is de aftrekbaarheid van beroepskosten afgeschaft. Wanneer een werknemer nu een nadeel ondervindt dat betrekking heeft op zijn dienstbetrekking, heeft hij nog maar een mogelijkheid om dit op het inkomen in mindering te brengen. Het nadeel moet kwalificeren als negatief loon. Het is dus erg belangrijk om te weten wanneer er sprake is van negatief loon¹.

Om meer duidelijkheid te krijgen over wanneer sprake is van negatieve inkomsten uit een dienstbetrekking is voor dit onderzoek de volgende probleemstelling naar voren gekomen:

¹ Aldus ook: Van Dijk en Van Vijfeijken 2007, blz. 87.

‘Welke criteria worden in de jurisprudentie gehanteerd om te bepalen of een betaling van de werknemer aan de werkgever als negatief loon kan worden aangemerkt?’

De opbouw van het onderzoek is als volgt. In hoofdstuk 2 wordt het negatief loon onder de Wet IB 1964 besproken. Er wordt gekeken naar hoe negatief loon in de jurisprudentie, betrekking hebbende op de Wet IB 1964, wordt vormgegeven. In hoofdstuk 3 wordt aandacht besteed aan negatief loon in onze huidige wet. De gevolgen van de afschaffing van de beroepskostenafrek komen aan bod. Daarnaast komen de onderscheidende criteria tussen de beroepskosten en het negatief loon naar voren. Ook wordt er gekeken naar de criteria in de jurisprudentie. Het geheel wordt in hoofdstuk 4 afgesloten met de belangrijkste conclusies die in de thesis naar voren zijn gekomen.

Hoofdstuk 2: Negatief loon onder de Wet Inkomstenbelasting 1964

2.1 Inleiding

Loon is gedefinieerd in artikel 10, lid 1 van de Wet Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964): ‘Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten.’ Centraal staat hier het begrip dienstbetrekking. De dienstbetrekking vormt de bron van het loon. Ook voordelen die een werknemer dankzij de dienstbetrekking geniet, zoals bijvoorbeeld aanspraken als gevolg van de werknemersverzekeringen, worden tot het loon gerekend.² Daarnaast blijkt uit de woorden ‘al hetgeen’ dat het begrip loon erg ruim is.

De definitie van het loonbegrip laat ruimte om ook negatieve voordelen tot het loon te rekenen; men spreekt dan van negatief loon³. Negatief loon vermindert de heffingsgrondslag van de loonbelasting. In de rechtspraak zien we drie vormen van negatief loon⁴:

- Terugbetalingen;
- Schadevergoedingen en
- Betaalde prijs voor inkomsten

Het begrip negatief loon bestond reeds onder de Wet IB 1964. In dit hoofdstuk wordt gekeken wat het begrip negatief loon inhoudt en wat de verhouding is tussen negatief loon en aftrekbare kosten. De nadere invulling van het begrip in de jurisprudentie komt eveneens aan bod. Zo komen de criteria voor negatief loon onder de Wet IB 1964 naar voren.

2.2 Verhouding negatief loon / aftrekbare kosten

Een definitie van het begrip negatief loon is niet voor handen, het begrip is immers ontwikkeld in de jurisprudentie. Het begrip negatieve inkomst dient allereerst onderscheiden te worden van het begrip negatief inkomen. Bij negatief inkomen gaat het om een inkomensbron die per saldo een negatief resultaat oplevert doordat de lasten de baten overtreffen.⁵ Bij een negatieve inkomst gaat het in beginsel om een terugbetaling van een eerder genoten bate.

In de arresten betreffende het negatief loon komt vaak de vraag naar voren of in het onderhavige geval sprake is van aftrekbare kosten dan wel van negatief loon. Om het begrip negatief loon te definiëren is het van belang duidelijk voor ogen te houden wat aftrekbare kosten zijn en wat het verschil is tussen beide. Artikel 35 van de Wet IB 1964 gaf een omschrijving van de aftrekbare kosten. Dit artikel is onder de huidige Wet Inkomstenbelasting komen te vervallen.

² Heithuis, Kavelaars en Schuver 2011, blz. 284.

³ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2011, blz. 286.

⁴ Van Dijck en Van Vijfeijken 2007, blz. 87.

⁵ T.A. Gladpootjes, Negatieve inkomsten in de Wet IB 1964, WFR 1991/1827, paragraaf 1.

Aftrekbare kosten zijn kosten tot verwerving van inkomsten. Het zijn uitgaven die worden gedaan voor de opbrengst van een bepaalde bron. Van negatieve inkomsten is in beginsel sprake als een gedeelte van de verworven opbrengst moet worden terugbetaald.⁶

Wanneer een betaling niet in de omschrijving van artikel 35 van de Wet IB 1964 paste, was het voor een belastingplichtige van belang dat de betaling als negatieve inkomst werd aangemerkt. Dan was er immers alsnog de mogelijkheid om de betaling in mindering op het belastbare inkomen te brengen. De vraag die nu naar voren komt is of het per saldo voor een belastingplichtige uitmaakte of een betaling als negatieve inkomst dan wel als aftrekbare kost werd aangemerkt. Cijfermatig maakte het meestal geen verschil. Bij inkomsten uit arbeid kon dit echter anders zijn. Voor aftrekbare kosten gold namelijk het arbeidskostenforfait van artikel 37 Wet IB 1964. Dit hield in dat de aftrekbare kosten werden gesteld op een bepaald percentage van het inkomen met daarbij een minimum en een maximum aan aftrekbare kosten. Deze regeling werd vooral om praktische redenen geïntroduceerd. Nagenoeg alle belastingplichtigen maakten er gebruik van, zij voerden hun werkelijke kosten niet op en de belastingdienst hoefde deze niet te controleren. Het arbeidskostenforfait werd in 1949 ingevoerd en betrof toen 5% van het inkomen met een minimum van f 200 en een maximum van f 600. Bij aanwezigheid van inkomsten uit vroegere arbeid gold een maximum bedrag van f 150. Deze bedragen zijn in de loop der jaren herhaaldelijk gewijzigd. In 2000 was het arbeidskostenforfait gestegen naar 12% van het inkomen met een minimum van f 263 en een maximum van f 3538. Voor inkomsten uit vroegere arbeid gold toen het bedrag van f 1073⁷.

Het risico dat men liep wanneer een betaling aangemerkt werd als aftrekbare kosten en niet als negatieve inkomst was dat het bedrag kon 'onderduiken' in het arbeidskostenforfait. Door kwalificering als negatieve opbrengst van de bron deed zich dit nadeel niet voor. Daarom was het soms wel degelijk van belang of een betaling kwalificeerde als aftrekbare kost dan wel als negatieve opbrengst.

2.3 Criteria in de jurisprudentie

2.3.1 Inleiding

Om een helder overzicht te krijgen van de jurisprudentie gewezen over het negatief loon ga ik hieronder per 'soort' negatief loon bekijken welke criteria in de jurisprudentie naar voren komen.

2.3.2 Terugbetaling van eerder genoten inkomsten

Terugbetaling van eerder genoten inkomsten is het standaardvoorbeeld van negatieve inkomsten.

⁶ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting 1964, aantekening 42 bij Artikel 35: 'Aftrekbare kosten of negatieve inkomsten'.

⁷ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting 1964, Aantekening 6 bij Artikel 37: 'Arbeidskostenforfait. De 12% regeling voor inkomsten uit tegenwoordige arbeid. Vaste aftrek voor inkomsten uit vroegere arbeid'.

2.3.2.1 Terugbetaling van te veel of onterecht ontvangen bedragen

In HR 3 juni 1959, BNB 1959/242, was sprake van te veel ontvangen tantième. Belanghebbende genoot als onderdirecteur salaris en tantième en had het te veel ontvangen tantième onder zich gehouden. De Hoge Raad overwoog, dat ook al was het niet de bedoeling dat belanghebbende dit tantième zou ontvangen, het bedrag toch werd aangemerkt als genoten inkomsten uit dienstbetrekking. Het bedrag maakte dus als loon deel uit van het inkomen van belanghebbende in dat jaar. Wanneer het terugbetaald werd kon het in het jaar van terugbetaling als negatieve inkomst in mindering gebracht worden op het inkomen van belanghebbende.⁸

In een ander arrest, HR 22 juli 1988, BNB 1989/3, ging het om te veel ontvangen salaris. Het contract van belanghebbende was inmiddels beëindigd maar ze had nog wel recht op wachtgeld. Daarom hield ze het te veel ontvangen salaris onder zich als zekerheid dat ze het wachtgeld ook zou ontvangen. De vraag die hier werd gesteld was of het ten onrechte aan belanghebbende uitbetaalde bedrag tot het belastbaar inkomen van dat jaar moest worden gerekend. Het Hof achtte het niet juist om onder deze omstandigheden het bedrag als reeds genoten inkomen aan te merken. De Hoge Raad oordeelde echter dat het ten onrechte ontvangen loon wel als genoten moest worden beschouwd. Wanneer in een ander jaar het bedrag werd terug betaald kon belanghebbende het als negatieve inkomst in aanmerking nemen bij het inkomen van dat jaar.⁹ In de noot bij dit arrest heeft J. Brunt aangegeven dat hij de consequentie van het causale verband hier wat ver vindt gaan. Beide partijen hadden erkend dat er geen sprake was van loon, de ex-werkgever had duidelijk gevraagd het bedrag te retourneren. Toen belanghebbende de situatie aangreep om haar recht op een bepaalde vergoeding af te dwingen, werd dit door de Hoge Raad plots gezien als genieten van inkomsten uit dienstbetrekking. Brunt verwijst ook naar HR 13 november 1974, BNB 1975/79, inzake niet verschuldigde ziektegeden. In dat arrest was iets soortgelijks aan de orde maar kwam de Hoge Raad tot een andere uitspraak. Belanghebbende had in een bepaald jaar postcheques ontvangen waar hij geen recht op had en die hij daarom niet wilde innen. De inspecteur legde een aanslag op waarbij het onterecht ontvangen bedrag wel was inbegrepen. Het Hof stelde de inspecteur in het gelijk omdat het bedrag vorderbaar en inbaar was voor belanghebbende. Belanghebbende ging in beroep bij de Hoge Raad en droeg aan dat hij de cheques opzettelijk niet had geïnd. Hij had er geen recht op en wilde er geen misbruik van maken. De Hoge Raad besliste dat ziektegeden waarop de belastingplichtige geen recht had en welke hij daarom niet aanvaardde, niet onder de inkomsten vielen.¹⁰ We komen hier dus niet toe aan negatief loon.

De Hoge Raad heeft op dit punt nog een belangrijk arrest gewezen, HR 21 december 1988, BNB 1989/120. Hier besliste de Hoge Raad het volgende: wanneer een werknemer binnen redelijke tijd aangeeft het ten onrechte ontvangen loon niet te willen behouden, dan behoort dit niet tot het loon. In zulke gevallen wordt dus niet toegekomen aan de vraag of sprake is van negatief loon.

Uit de bovenstaande arresten blijkt dat eerst moet worden vastgesteld of loon is genoten. Als dit eenmaal is vastgesteld en het ontvangen loon tot het inkomen wordt gerekend dan kan, wanneer het

⁸ Hoge Raad 3 juni 1959, BNB 1959/242.

⁹ Hoge Raad 22 juli 1988, BNB 1989/3.

¹⁰ Hoge Raad 13 november 1974, BNB 1975/79.

loon ten onrechte is ontvangen, de terugbetaling van het ten onrechte ontvangen loon in mindering op het inkomen worden gebracht. Er is dan sprake van negatief loon.

2.3.2.2 Terugbetaling van directeur-groootaandeelhouder aan zijn BV

In HR 20 januari 1988, BNB 1988/122, onttrok belanghebbende, als directeur en enig aandeelhouder, bedragen aan het vermogen van zijn BV. Het ging hier om nietige dividenduitkeringen die belanghebbende in een later jaar diende terug te betalen. Deze terugbetaling wilde belanghebbende in dat jaar aanmerken als negatief loon. De Hoge Raad oordeelde dat slechts sprake kon zijn van een negatieve opbrengst van vermogen als er een verplichting tot terugbetaling bestond. Deze was hier aanwezig. Het ging immers om nietige dividenduitkeringen, waaruit de terugbetalingsverplichting direct voortvloeide. Belanghebbende mocht de terugbetaling dus in aanmerking nemen als negatief loon. In de conclusie bij dit arrest heeft A-G Moltmaker een aantal oorzaken genoemd waaruit de verplichting tot terugbetaling kan bestaan. Allereerst noemde hij de ontbindende voorwaarde, in het bijzonder de glijclausule. Ten tweede de situatie waarbij de oorspronkelijke verkrijging berustte op een nietige rechtshandeling zoals in dit arrest het geval was. Tevens gaf hij een restcategorie met alle andere gevallen waarin een terugbetalingsverplichting bestaat, zoals bij frauduleuze onttrekkingen.¹¹ In HR 17 maart 1993, BNB 1993/144, stelde de Hoge Raad eveneens als voorwaarde voor het in aanmerking nemen van negatieve inkomsten dat sprake moet zijn van een verplichting tot terugbetaling die voortvloeit uit de wet of uit de overeenkomst op grond waarvan het voordeel was genoten. In dit arrest ging het om een directeur-groootaandeelhouder (dga) die een terugbetaling deed aan 'zijn' bv. Aan de orde was de vraag onder welke omstandigheden een terugbetaling door een dga aan zijn vennootschap als negatief loon kon worden aangemerkt. De Hoge Raad stelde voorop dat de dga het niet in eigen hand moest hebben op door hem te bepalen tijdstippen en in door hem te bepalen omvang negatieve inkomsten te doen ontstaan. Om deze reden oordeelde de Hoge Raad dat de terugbetaling, om als negatief loon te kwalificeren, diende voort te vloeien uit een wettelijke verplichting. Wanneer de terugbetaling was terug te voeren op een beding dat deel uitmaakte van een overeenkomst tussen de dga en de vennootschap, kon het eveneens als negatief loon worden aangemerkt. In dit arrest was het laatste aan de orde. Zo'n beding wordt ook wel een glijclausule of belastingclausule genoemd. Een glijclausule is een beding bij een overeenkomst dat bepaalt dat wanneer de belastingdienst aan de overeenkomst ongunstigere gevolgen verbindt dan belastingplichtige voor ogen had, de overeenkomst wordt gewijzigd of vervalt.¹² Bij het in aanmerking nemen van negatief loon als gevolg van een glijclausule stelde de Hoge Raad nog twee extra voorwaarden. Hield het beding in dat het genoten voordeel ongedaan mocht worden gemaakt als daarover belasting werd geheven, dan is nodig dat redelijkerwijs aan de belastbaarheid van het genotene kon worden getwijfeld. Als tweede diende de betaling aan de vennootschap, nadat de gebeurtenis waarop de betaling was gegrond had plaatsgevonden, zo snel als redelijkerwijs mogelijk was, te geschieden. De

¹¹ Hoge Raad 20 januari 1988, BNB 1988/122.

¹² Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting. Aantekening 1.18.3 Belastingclausules bij: Wet Inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.146.

Hoge Raad oordeelde dat in dit arrest aan de voorwaarden was voldaan en dat aftrek was toegestaan.¹³ Aan de hand van bovenstaande arresten kan worden geconcludeerd dat wanneer een DGA een terugbetaling doet aan zijn bv, hij deze alleen als negatief loon in aanmerking kan nemen wanneer de terugbetaling voortvloeit uit een wettelijke of (reële) contractuele verplichting.

2.3.2.3 Aanwezigheid van terugbetalingsverplichting

Kan de aanwezigheid van een verplichting tot terugbetaling als algemene voorwaarde voor negatief loon worden gesteld? A-G Wattel is hier in zijn conclusie bij HR 20 augustus 2000, BNB 2001/8 nader op ingegaan. Hij geeft aan dat het niet zeker is dat de Hoge Raad bij het in aanmerking nemen van negatief loon steeds de eis van een verplichting stelt. Dat de Hoge Raad deze eis in ieder geval wel stelt bij een bepaalde categorie blijkt uit voorgaande arresten. Een terugbetaling van een dga aan zijn bv moet gebaseerd zijn op een wettelijke of (reële) contractuele verplichting. Hij meent tevens uit BNB 1993/144 te kunnen opmaken dat deze eis met een zeer specifiek doel wordt gesteld, namelijk zodat de dga het niet geheel in eigen hand heeft wanneer en in welke omvang hij negatief loon geniet. Volgens A-G Wattel wil de Hoge Raad met het stellen van de verplichting inkomensmanipulatie tegen gaan.¹⁴ Van der Merwe sluit zich bij A-G Wattel aan. Hij verbindt aan voorgaand arrest, BNB 1993/144, de conclusie dat de voorwaarde van verplichting tot terugbetaling alleen geldt wanneer het gaat om een terugbetaling van een dga aan zijn bv. Of om een ander geval waarin de terugbetalende belastingplichtige een belang heeft in degene aan wie hij terugbetaalt.¹⁵ Van Dijck en Van Vijfeijken stellen dat het negatief loon zich niet moet beperken tot de situatie waarbij een terugbetalingsverplichting bestaat. De terugbetaling van ontvangen loon is negatief loon, ongeacht of het verplicht dan wel vrijwillig gebeurt.¹⁶ Zij geven ook een voorbeeld van een situatie die kan ontstaan wanneer de Hoge Raad in alle gevallen de terugbetalingsverplichting hanteert. Een secretaresse wordt lastig gevallen door haar baas en als gevolg hiervan ontvangt zij een oneigenlijke loonsverhoging. Deze stort zij vrijwillig terug. Het zou heel vreemd zijn als er dan voor haar een ongunstig belastingeffect ontstaat.¹⁷ Ik sluit me aan bij bovenstaand commentaar. Ook wanneer bij een terugbetaling van ontvangen loon geen sprake is van een verplichting, moet de terugbetaling aangemerkt worden als negatief loon. Bij een dga of een andere belastingplichtige die een belang heeft in degene aan wie hij terugbetaald heeft is het zinvol om de verplichting als voorwaarde te stellen, zo wordt inkomensmanipulatie voorkomen. Bij de 'gewone' belastingplichtige heeft het geen nut, zij kunnen er zelfs door worden benadeeld, zoals in het voorbeeld van de secretaresse.

2.3.2.4 Terugbetaling studiekosten

In HR 14 september 1983, BNB 1985/98, was sprake van een terugbetaling van in voorgaande jaren van de werkgeefster ontvangen tegemoetkoming studiekosten. Belanghebbende had voortijdig ontslag

¹³ Hoge Raad 17 maart 1993, BNB 1993/144.

¹⁴ Conclusie A-G Wattel bij Hoge Raad 20 augustus 2000, BNB 2001/8.

¹⁵ J. van de Merwe, Negatieve inkomsten, NTFRB 2010-23, paragraaf 2.

¹⁶ Van Dijck en Van Vijfeijken 2007, blz. 89 en 90.

¹⁷ Van Dijck en Van Vijfeijken 2007, blz. 88.

genomen en moest daarom een deel van de tegemoetkoming terug betalen. In geschil was of deze terugbetaling bij de berekening van het belastbare inkomen van het desbetreffende jaar een aftrekpost vormde. Het Hof oordeelde dat, ondanks dat de tegemoetkoming destijds niet tot het loon gerekend werd, deze toch als onderdeel van de tussen belanghebbende en zijn werkgeefster geldende arbeidsvoorwaarden in beginsel tot het loon behoorde. De terugbetaling bij voortijdig ontslag maakte eveneens deel uit van deze arbeidsvoorwaarden en dus ging het om een terugbetaling van loon en hiermee diende rekening te worden gehouden.¹⁸ In HR 20 april 1983, BNB 1983/245, kwam de Hoge Raad tot hetzelfde oordeel. Hier ging het om een belanghebbende die werkzaam was bij de rijksaccountantsdienst en daar een opleiding volgde tot federatie belastingconsulent. Hiervoor ontving hij een tegemoetkoming studiekosten. De Hoge Raad oordeelde dat een terugbetaling in een later jaar tot vermindering van het belastbare inkomen in dat jaar kan leiden. Uit voorgaande uitspraken blijkt dat ook een terugbetaling van tegemoetkoming studiekosten bij voortijdig ontslag, als negatief loon op het inkomen in mindering kan worden gebracht. Echter de studiekostenvergoeding is een vrije vergoeding. In volgend hoofdstuk, paragraaf 3.4.2.3, zal blijken dat een onbelaste vergoeding helemaal niet voor negatief loon in aanmerking komt.

2.3.2.5 Tussenconclusie

Naar aanleiding van bovenstaande arresten kan de volgende conclusie getrokken worden met betrekking tot het negatief loon. Allereerst moet worden vastgesteld of loon is genoten. Als dit eenmaal is vastgesteld, kan wanneer het loon ten onrechte is ontvangen, de terugbetaling hiervan in mindering op het inkomen worden gebracht. Een voorbeeld hierbij is de terugbetaling van onterecht ontvangen salaris of tantième. Deze terugbetaling kwalificeert als negatief loon. Voor een dga en een belastingplichtige die een belang heeft in degene aan wie hij terugbetaalt wordt de voorwaarde gesteld dat sprake moet zijn van een verplichting tot terugbetaling. Wanneer een van hen een terugbetaling doet aan 'zijn' bv, kan hij deze alleen als negatieve inkomst in mindering brengen op zijn loon als de terugbetaling voortvloeit uit een wettelijke of (reële) contractuele verplichting. Bij de contractuele verplichting die ligt in de glijclausule worden nog twee extra voorwaarden gesteld. Er moet redelijkerwijs aan de belastbaarheid van het genotene kunnen worden getwijfeld. Ten tweede moet de terugbetaling zo snel mogelijk plaatsvinden, nadat het feit dat aanleiding tot de terugbetaling geeft zich heeft voorgedaan. In de literatuur wordt aangenomen dat de eis van de terugbetalingsverplichting alleen voor de dga wordt gesteld. Echter in alle arresten die tot nu toe aan bod zijn geweest was de verplichting tot terugbetaling aanwezig. Onder de Wet IB 1964 was het mogelijk de terugbetaling van studiekosten aan te merken als negatief loon.

2.3.3 Schadevergoedingen

Ook in geval van een schadevergoeding kan sprake zijn van negatief loon. Dit bleek al in HR 17 april 1957, BNB 1957/120. Hier betaalde een marineofficier een schadevergoeding aan zijn (voormalig) werkgever omdat hij voortijdig uit dienst trad. De Hoge Raad oordeelde dat de schadevergoeding

¹⁸ Hof Amsterdam 14 september 1983, BNB 1985/98.

voortvloeide uit de dienstbetrekking van de marineofficier. Het vormde, net als salaris, voordeel uit de dienstbetrekking. Het ging echter wel om een negatief voordeel. De schadevergoeding kon dus worden aangemerkt als negatieve opbrengst uit dienstbetrekking.

In BNB 2001/8 moest een commissaris van een gefailleerde vennootschap een schadevergoeding aan de boedel van deze vennootschap betalen nadat hij was veroordeeld tot grove schuld en nalatigheid van de door de vennootschap geleden schade. De Hoge Raad oordeelde dat deze schadevergoeding evenzeer rechtstreeks samenhang met de dienstbetrekking, als de positieve voordelen die uit de dienstbetrekking werden genoten en die een tegenprestatie vormden voor het nakomen van verplichtingen die behoorden tot de dienstbetrekking. Daarom diende de schadevergoeding te worden aangemerkt als een negatieve inkomst uit de dienstbetrekking.¹⁹

Uit de bovenstaande twee arresten blijkt dat bij een schadevergoeding die voortvloeit uit een dienstbetrekking, dan wel zodanig samenhangt met een dienstbetrekking, sprake is van negatief loon. Uit BNB 2001/8 blijkt eveneens dat negatief loon ook aan derden (in dit geval de boedel van de vennootschap) betaald kan worden. Bij negatief loon hoeft dus niet perse sprake te zijn van een (terug)betaling aan de werkgever.

2.3.4 Werknemersbijdragen voor inkomsten

Op 7 oktober 1992 oordeelde de Hoge Raad in BNB 1993/5 dat een voor de verkrijging van loon in natura betaald bedrag in het jaar van betaling negatief loon vormt. Belanghebbende had een optiecontract gesloten met de moedermaatschappij van zijn werkgever. Hiermee kon hij aandelen kopen tegen een koers van paar jaar eerder. Dit contract werd alleen aangeboden aan werknemers die in volle dienstbetrekking bij de werkgever waren. Daarom kwam het volgens de Hoge Raad voort uit de dienstbetrekking en mocht de werknemer de prijs die hij betaalde voor de voorwaardelijke optieverlening aanmerken als negatief loon. Wanneer de optie onvoorwaardelijk werd zou de waarde ervan worden belast.²⁰

Van Dijck en Van Vijfeijken vinden deze beslissing van de Hoge Raad zeer opmerkelijk. Als de werknemer een zakelijke prijs betaalt voor een optiecontract, is het niet de bedoeling van de werkgever hem te bevoordelen. Het moet daarom niet toegerekend worden aan de werknemers-werkgevers verhoudingen. Dat de werknemer de betaalde prijs voor het optiecontract vervolgens als negatief loon in aanmerking kan nemen, vinden zij helemaal vreemd. Negatief loon was nog niet eerder in verband gebracht met een situatie waar helemaal geen inkomst is. De prijs die is betaald voor het optiecontract moet worden gezien als de kost van verwerving van een inkomst, welke valt onder artikel 35 Wet LB 1964, de aftrekbare kosten. Negatief loon is hier helemaal niet aan de orde.²¹ De bepaling dat de waarde van loon in natura wordt verminderd met de werknemersbijdrage (nu te vinden in artikel 13 lid 6 Wet LB 1964) bestond toen nog niet. Met deze bepaling heeft de wetgever een specifieke regeling gegeven voor werknemersbijdragen voor loon in natura. Deze vormen niet langer

¹⁹ Hoge Raad 20 augustus 2000, BNB 2001/8.

²⁰ Hoge Raad 7 oktober 1992, BNB 1993/5.

²¹ Van Dijck en Van Vijfeijken 2007, blz. 94.

negatief loon. Ze verminderen nu nog slechts de waarde van het loon in natura. Bij werknemersbijdragen voor loon in natura is er dus niet langer sprake van negatief loon.

2.4 Samenvatting

Er zijn veel arresten gewezen over het begrip negatief loon. Hierboven zijn enkele aan bod gekomen. Belangrijk voor het in aanmerking nemen van negatief loon is dat eerst wordt vastgesteld of loon is genoten. Als dit eenmaal is vastgesteld en het ontvangen loon tot het inkomen wordt gerekend dan kan, wanneer het loon ten onrechte is ontvangen, de terugbetaling van het ten onrechte ontvangen loon in mindering op het inkomen worden gebracht. Er is dan sprake van negatief loon.

Hieronder volgt een opsomming van hetgeen naar voren is gekomen uit de besproken arresten.

- * Onterecht ontvangen inkomsten, zoals salaris en tantième, die belanghebbende bewust onder zich houdt, behoren tot de inkomsten uit dienstbetrekking. Wanneer het onterecht ontvangen bedrag wordt terugbetaald kan dit in aanmerking worden genomen als negatief loon.

- * Wanneer een werknemer binnen redelijke termijn aangeeft het onterecht ontvangen loon niet te willen behouden, behoort dit bedrag niet tot het loon en wordt niet toegekomen aan de vraag of er sprake is van negatief loon.

- * Een dga of een andere belastingplichtige die een belang heeft in degene aan wie hij terugbetaalt, mag negatieve inkomsten alleen in aanmerking nemen als er sprake is van een verplichting tot terugbetaling die voortvloeit uit de wet of uit de overeenkomst op grond waarvan het voordeel is genoten. Vloeit de terugbetaling voort uit een overeenkomst die bestaat in een glijclausule, dan moet bij het aangaan van de overeenkomst redelijkerwijs aan de belastbaarheid van het genotene worden getwijfeld. Daarnaast is het belangrijk dat de terugbetaling zo spoedig mogelijk plaatsvindt, nadat het feit waaruit de terugbetaling volgt zich heeft voorgedaan.

- * Wanneer een werknemer bij voortijdig ontslag een deel van de ontvangen tegemoetkoming studiekosten moet terugbetalen, kan hij deze als negatieve inkomst op het loon in mindering brengen.

- * Een schadevergoeding betaald bij voortijdige uitdiensttreding kan als negatief loon op het inkomen in mindering worden gebracht.

- * Een schadevergoeding die een belastingplichtige moet betalen omdat hij aansprakelijk wordt gehouden voor het faillissement van een vennootschap waarin hij werkzaam was, kan eveneens als negatief loon op het inkomen in mindering worden gebracht.

- * Ook een betaling aan derden kan aangemerkt worden als negatief loon.

- * Werknemersbijdragen voor loon in natura vormden eerst negatief loon. Nu vallen zij echter onder artikel 13 lid 6 van de Wet LB 1964 en is negatief loon niet langer aan de orde.

Hoofdstuk 3: Negatief loon onder de Wet Inkomstenbelasting 2001

3.1 Inleiding

Met de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 is de fiscale aftrek van beroepskosten afgeschaft. De enige mogelijkheid die een werknemer nu heeft om fiscaal gecompenseerd te worden als hij kosten maakt voor een dienstbetrekking, is wanneer deze aangemerkt worden als negatief loon.

In de jurisprudentie gewezen onder de Wet IB 1964 werd vaak de vraag gesteld of in het onderhavige geval sprake was van aftrekbare kosten dan wel van negatief loon. Beide kwamen destijds in mindering op het inkomen. Dit is nu dus niet meer het geval. Alleen indien sprake is van negatief loon worden werknemers fiscaal gecompenseerd. Hierdoor is het belang van het onderscheid tussen negatief loon en aftrekbare kosten erg toegenomen. Dit heeft geleid tot een stroom van jurisprudentie. In dit hoofdstuk wordt allereerst gekeken naar de afschaffing van de beroepskostenaftrek. Waarom heeft de wetgever hiervoor gekozen? Zoals gezegd hebben werknemers nog slechts één mogelijkheid om een nadeel in mindering te brengen op het loon. Veel werknemers zullen proberen hun beroepskosten als negatief loon in aanmerking te nemen. Daarom wordt in paragraaf 3.3 het onderscheidende criterium tussen beide onderzocht. In paragraaf 3.4 komt de jurisprudentie aan bod.

3.2 Afschaffing beroepskostenaftrek

De wetgever heeft ervoor gekozen om bij invoering van de Wet IB 2001 aftrek van beroepskosten niet langer toe te staan. In de literatuur is hierop veel commentaar geleverd. Wat de wetgever vooral kwalijk wordt genomen, is de door hem geschapen asymmetrie tussen niet langer aftrekbare kosten in de inkomstenbelasting en belastingvrij vergoedbare kosten in de loonbelasting. Werknemers die hun arbeidskosten niet van hun werkgever vergoed krijgen, hebben niet langer de mogelijkheid om hun werkelijke ter verwerving van inkomsten uit dienstbetrekking gemaakte kosten op hun inkomen in mindering te brengen. Terwijl kosten, gemaakt ten behoeve van een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking, wel belastingvrij mogen worden vergoed of verstrekt door de werkgever. Het Hof Amsterdam oordeelde op 2 juni 2003, V-N 2003/31.4, dat dit in strijd is met het discriminatieverbod als bedoeld in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR. Het Hof was echter van mening dat het gezien de staatsrechtelijke verhoudingen niet op zijn weg lag hier iets aan te veranderen. De Hoge Raad heeft hierop in HR 8 juli 2005, BNB 2005/310, geoordeeld dat de asymmetrische behandeling van beroepskosten en kostenvergoedingen wel geoorloofd is. De reden dat de wetgever aftrek van beroepskosten niet langer toestaat, is gelegen in de conflictgevoeligheid van aftrek van werkelijke kosten en het hiermee samenhangende uitvoeringsprobleem. Daarnaast heeft de wetgever de vrijstelling in de loonbelasting voor vergoedingen van bepaalde arbeidskosten willen handhaven, mede omdat hij een verzwaring van de lastendruk op arbeid wilde voorkomen. Hiermee is echter de symmetrie die bestond onder de Wet IB 1964 losgelaten. De wetgever geeft nog een belangrijke reden voor afschaffing van beroepskostenaftrek en behoud van vrije kostenvergoeding. Hij gaat ervan uit dat

de werkgever de door zijn werknemers in verband met de dienstbetrekking noodzakelijk te maken kosten wel zal vergoeden. Doet de werkgever dit niet, dan is het niet aan de belastingwetgever om hier dan maar een tegemoetkoming voor te verstrekken, zo redeneert de hij. De wetgever meent dat, voor zover er al sprake is van gelijke gevallen, er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om deze asymmetrie toe te passen. De Hoge Raad oordeelt dat de keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd en dat het oordeel van het Hof onjuist is.²² De afschaffing van aftrek van beroepskosten blijft dus gehandhaafd.

3.3 Onderscheidende criteria beroepskosten en negatief loon

In bovenstaand arrest, BNB 2005/310 en in HR 10 augustus 2007, BNB 2008/88, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat kosten ter verwerving, inning of behoud van de looninkomsten geen negatief loon zijn. Het zijn beroepskosten en deze zijn nu eenmaal niet meer aftrekbaar onder de huidige Wet IB. Nu het er voorlopig niet naar uitziet dat de beroepskostenaftrek terugkomt, is het van belang een duidelijk beeld te krijgen over het onderscheidende criterium tussen aftrekbare beroepskosten en negatief loon.

Van Schendel meent dat het antwoord ligt in het volgende: ‘Onder beroepskosten moeten worden verstaan zakelijke uitgaven, waar een prestatie jegens de werknemer tegenover staat. De prestatie kan bestaan uit de levering van een goed of een geleverde dienst. Ontbreekt de prestatie dan is een nadeel negatief loon.’²³ Hij verwijst in dit verband naar een voorbeeld van De Boer: ‘De timmerman die uit eigen zak een zakelijke klauwhamer koopt, doet sedert 2001 een fiscaal niet-aftrekbare uitgave. De timmerman die aan zijn werkgever een schadevergoeding moet betalen omdat hij voor de zoveelste keer het verstrekte gereedschap in het ongerede heeft laten komen, betaalt negatief loon.’²⁴ In de literatuur wordt de visie van Van Schendel breed gedragen. Zo ook door Mertens. Hij meent dat van negatief loon alleen sprake kan zijn als de werknemer een nadeel ‘geniet’. De werknemer moet verarmen. Bij een concrete tegenprestatie is daarvan geen sprake en daarom zijn beroepskosten volgens Mertens geen negatief loon.²⁵

Concluderend is het onderscheidende criterium tussen niet-aftrekbare kosten en negatief loon dus gelegen in de vraag of tegenover de uitgave door de werknemer een aan hem geleverde prestatie staat.²⁶

3.4 Criteria in de jurisprudentie

²² Hoge Raad 8 juli 2005, BNB 2005/310.

²³ Th.J.M. van Schendel, Negatief loon (1), WFR 2005/313, paragraaf 6.4.

²⁴ Noot van J.P. de Boer bij Hof Amsterdam 2 juni 2003, FED 2003/378.

²⁵ A.L. Mertens, Negatief loon is gewoon loon, De opkomst en de ondergang van de loonbelasting, Reed Business 2007, blz. 75.

²⁶ Zie ook Th.J.M. van Schendel, Negatief loon: een update 2009, WFR 2009/1590 paragraaf 3.4.

3.4.1 Inleiding

Nu het onderscheid tussen niet-aftrekbare beroepskosten en negatief loon duidelijk is, wordt gekeken naar de criteria omtrent het negatief loon die in de jurisprudentie naar voren komen. Hierbij wordt dezelfde onderverdeling aangehouden als in het vorige hoofdstuk. Allereerst komt weer de terugbetaling van eerder genoten inkomsten aan bod, daaropvolgend de schadevergoeding en daarna de werknemersbijdragen voor inkomsten. Als laatste volgt een extra kopje ten opzichte van voorgaand hoofdstuk met de terugbetaling aan derden.

3.4.2 Terugbetaling van eerder genoten inkomsten

3.4.2.1 Aanwezigheid van terugbetalingsverplichting

In paragraaf 2.3.2 kwam naar voren dat de Hoge Raad in twee arresten nadrukkelijk de eis van de terugbetalingsverplichting stelt. Tevens bleek dat er in de literatuur door sommigen vanuit wordt gegaan dat deze eis alleen voor de dga geldt en niet als algemene voorwaarde voor het in aanmerking nemen van negatief loon kan worden gesteld.²⁷ Van Schendel gaat hier in zijn artikel over negatief loon nader op in. Hij geeft tevens een verklaring waarom volgens hem een onverplichte terugbetaling ook belast moet zijn. ‘Negatief loon is het spiegelbeeld van positief loon en beide loonvormen worden geregeerd door artikel 10 Wet LB 1964. Het is communis opinio dat onverplicht betaald positief loon belast is. Dan zouden we het er ook collectief over eens moeten zijn dat onverplicht betaald negatief loon aftrekbaar is.’²⁸ Van de Merwe geeft hetzelfde aan in zijn definitie van negatief loon: ‘Tot het (positieve) loon behoort elke betaling van een werkgever aan een werknemer in het kader van de dienstbetrekking, tenzij die uitdrukkelijk is vrijgesteld. Omgekeerd is naar mijn mening elke betaling van een werknemer aan de werkgever (...) in het kader van de dienstbetrekking negatief loon (...).’ Hij voegt hier nog een uitzondering voor de dga aan toe: ‘Tenslotte moet de betaling berusten op een wettelijke of contractuele verplichting indien de werknemer (groot)aandeelhouder is van de vennootschap die de werkgever is of anderszins een belang heeft in de onderneming van de werkgever.’²⁹ Van Schendel en Van de Merwe zijn dus beide van mening dat de eis van de terugbetalingsverplichting alleen voor de dga wordt gesteld.

3.4.2.2 Terugbetaalde bonussen

Een voorbeeld waaruit dit ook blijkt is dat van de bankdirecteur die, bijvoorbeeld onder druk van de publieke opinie, zijn bonus terugstort naar zijn werkgever. Een erg actueel voorbeeld in een tijd van kredietcrisis waar veel publieke aandacht is voor de bonussencultuur van banken en andere bedrijven. Afgelopen jaren bestond er onduidelijkheid over de vraag of de terugbetaalde bonussen als negatief loon op het inkomen in mindering mochten worden gebracht. Er kwamen zelfs Kamervragen over.

²⁷ Conclusie A-G Wattel bij Hoge Raad 20 augustus 2000, BNB 2001/8. J. van de Merwe, Negatieve inkomsten, NTFRB 2010-23, paragraaf 2. Van Dijck en Van Vijfeijken 2007, blz. 89 en 90.

²⁸ Th.J.M. van Schendel, Negatief loon: een update 2009, WFR 2009/1590, paragraaf 3.1.5.

²⁹ J. van der Merwe, Over doorbetaald loon, NTFRB 2009-7, paragraaf 1.

Hierop antwoordde de staatssecretaris in een brief dat een bonusterugbetaling in het algemeen kwalificeert als negatief loonbestanddeel. Hij heeft hier echter wel 4 voorwaarden aan verbonden. Het bedrag van de terugbetaling moet overeenkomen met eerder genoten inkomsten. Er mag maar een gering tijdsverloop zijn tussen de eerdere ontvangst en de latere terugbetaling. Verder mag de werknemer geen tegenprestatie genieten voor de terugbetaling en dient het terugbetaalde bij eerdere ontvangst in de heffing te zijn betrokken.³⁰ De eerste twee voorwaarden zijn nog niet eerder genoemd voor het aanmerken van negatief loon. De staatssecretaris stelt ze om vast te kunnen stellen dat het ook echt om een terugbetaling gaat. Ik acht deze eisen echter discutabel. De vraag of het nadeel voortvloeit uit de dienstbetrekking moet worden gesteld. De eerste twee voorwaarden van de staatssecretaris kunnen aan de orde komen bij de beantwoording van deze vraag. Echter wanneer bijvoorbeeld de helft van de bonus wordt terugbetaald in plaats van het hele bedrag, is mijns inziens nog steeds sprake van negatief loon. Het gaat immers om een eerder genoten en belast voordeel, wat later aan de werkgever wordt terugbetaald. Dat de werknemer niets als tegenprestatie voor de terugbetaling ontvangt is alleszins logisch, anders zou namelijk sprake zijn van niet langer aftrekbare beroepskosten. De terugbetaling van bonussen is dus aftrekbaar als negatief loon. Bij terugbetaalde bonussen bestaat er geen wettelijke of contractuele verplichting tot terugbetaling. De terugbetaling gebeurt vrijwillig. Het is een mooi voorbeeld waaruit blijkt dat de aanwezigheid van een terugbetalingsverplichting niet als algemene voorwaarde voor negatief loon kan worden gesteld.

3.4.2.3 Terugbetaling eerder belast

De laatste voorwaarde van de staatssecretaris, dat de terugbetaling eerder belast moet zijn geweest is een voorwaarde voor negatief loon die in veel jurisprudentie voorkomt. Zo zijn in 2006 twee arresten gewezen over deze situatie die nog betrekking hadden op de Wet IB 1964. In HR 25 november 2005, BNB 2006/94, had belanghebbende zich wederrechtelijk gelden toegeëigend die ter belegging waren gestort ten name van de BV waarvan hij directeur-groootaandeelhouder was. Deze bedragen waren bij belanghebbende niet in de heffing inkomstenbelasting betrokken. Belanghebbende was aansprakelijk gesteld en moest het bedrag terugbetalen aan degenen die het ter belegging aan de BV hadden gegeven. Belanghebbende wilde het bedrag aanmerken als negatief loon. De Hoge Raad stak hier echter een stokje voor. De positieve inkomsten waren niet in de belastingheffing betrokken, dus waren de negatieve inkomsten ook niet aftrekbaar.³¹ Tot een vergelijkbare beslissing kwam de Hoge Raad in HR 25 november 2006, BNB 2006/95. Hier had belanghebbende ten onrechte jarenlang kinderbijslag ontvangen. Deze moest zij terug betalen. De terugbetaling wilde belanghebbende als negatieve inkomst uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden in mindering brengen op haar inkomen. De onterecht ontvangen kinderbijslag had zij echter nooit aangegeven en was dus niet in de heffing begrepen. De Hoge Raad oordeelde dat een redelijke wetstoepassing zich ertegen verzet om dan wel

³⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2009 nr. DGB2009/2113 U, V-N 2009/23.10.

³¹ Hoge Raad 25 november 2005, BNB 2006/94.

af trek van negatieve inkomsten toe te staan. De bedoeling van negatieve inkomsten is dat het ertoe leidt dat belastingheffing over ongedaan gemaakte inkomsten ook ongedaan gemaakt wordt.³² Het Hof 's-Hertogenbosch heeft dit in een zaak betrekking hebbende op de Wet IB 2001 nog eens bevestigd. Hier ging het om een belanghebbende die voorwaardelijke aandelenoptierechten had bij zijn voormalig werkgever in het Verenigd Koninkrijk. Inmiddels werkte en woonde hij in Nederland en had hij in verband met de nieuwe dienstbetrekking de aandelenoptierechten moeten prijsgeven. Het verlies dat hij hierbij leed wilde hij als negatief loon in aanmerking nemen. Dit was echter niet mogelijk oordeelde het hof onder verwijzing naar BNB 2006/94. Aangezien bij de toekenning van de aandelenoptierechten bij belanghebbende niets als loon in aanmerking was genomen, kon bij het vervallen van deze optierechten ook geen aftrek als negatieve inkomsten plaatsvinden.³³

In de literatuur wordt het oordeel van de Hoge Raad dat terugbetaald loon eerder belast moet zijn geweest niet unaniem onderschreven. BNB-annotator Heithuis en Van Dijck en Van Vijfeijken doen dat wel. Van Dijck en Van Vijfeijken verwijzen hier naar een meer algemene grondslag die de Hoge Raad op dit punt kan hanteren. Het leerstuk van het Duitse 'Trau und Glauben', waarbij het vanzelfsprekend is dat men geen beroep kan doen op aftrek van de terugbetaling als men de bate niet heeft aangegeven.³⁴

In paragraaf 2.2.3.4 is geconstateerd dat de terugbetaling van een studiekostenvergoeding na voortijdig ontslag als negatief loon kan worden aangemerkt. De studiekostenvergoeding is echter een vrije vergoeding, die bij uitkering aan de werknemer dus niet wordt belast. Uit de bovenstaande arresten blijkt dat het daarom helemaal niet voor negatief loon in aanmerking komt. Dit komt ook naar voren in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2009. De staatssecretaris heeft hier gezegd dat wanneer een werknemer een eerder vrijgestelde studiekostenvergoeding terugbetaalt, er geen sprake is van negatief loon. Hij verwijst tevens naar een passage bij de toelichting van de invoeringswet IB 2001: 'Indien een werknemer om welke reden dan ook een vrije vergoeding geheel of gedeeltelijk terugbetaalt, brengt het in de wet neergelegde systeem mee dat deze terugbetaling niet op enigerlei wijze in mindering op het loon kan komen. De fiscale behandeling van een dergelijke situatie is derhalve gelijk aan die van de situatie waarin de werkgever aanstonds geen of een gedeeltelijke vergoeding verstrekt.' De staatssecretaris voegt hier nog het volgende aan toe: 'Mede gelet op het voorgaande brengt een redelijke wetstoepassing mee dat de werknemer het terugbetaalde bedrag voor de heffing van de inkomstenbelasting in aanmerking kan nemen als scholingsuitgaven in het jaar van terugbetaling.'³⁵ Bij de terugbetaling van een studiekostenvergoeding na voortijdig ontslag is dus niet langer sprake van negatief loon.

³² Hoge Raad 25 november 2005, BNB 2006/95.

³³ Hof 's-Hertogenbosch 3 oktober 2008, V-N 2009/33.12.

³⁴ Van Dijck en Van Vijfeijken 2007, blz. 90.

³⁵ Besluit van 20 februari 2009, nr. CPP2009/78M, stcrt. Nr. 48, BNB 2009/125, paragraaf 2.8.

3.4.2.4 Tussenconclusie

Ter afsluiting van deze subparagraaf de belangrijkste conclusies die naar voren zijn gekomen. In de literatuur wordt veelal gedacht dat ook onverplicht terugbetaald loon in aanmerking kan worden genomen als negatief loon. Dit blijkt tevens uit het feit dat de vrijwillig terugbetaalde bonussen onder bepaalde voorwaarden negatief loon zijn. Ook kan worden gesteld dat een terugbetaling, om als negatief loon in aanmerking te worden genomen, eerder belast moet zijn geweest. De terugbetaling van de studiekostenvergoeding betreft een vrije vergoeding en is niet langer aftrekbaar als negatief loon.

3.4.3 Schadevergoedingen

In paragraaf 2.3.3 zijn een aantal arresten besproken waarin een betaalde schadevergoeding van een werknemer aan een werkgever werd aangemerkt als negatief loon. In deze paragraaf wordt dit nader bekeken aan de hand van arresten gewezen onder de Wet IB 2001.

3.4.3.1 Het concurrentiebeding

In HR 5 februari 2010, BNB 2010/165, werd belanghebbende verplicht een schadevergoeding aan zijn ex-werkgever te betalen wegens schending van een concurrentiebeding. De terugbetaling kwam voort uit de tussen belanghebbende en zijn ex-werkgever eerder gesloten arbeidsovereenkomst waarin het concurrentiebeding was opgenomen. Het Hof oordeelde aan de hand daarvan dat de oorzaak van de schadevergoeding in de dienstbetrekking was gelegen en er daarom sprake was van negatief loon. De Hoge Raad sloot zich hierbij aan.³⁶ De staatssecretaris van Financiën was een andere mening toegedaan. Hij meende dat de oorzaak van de schadevergoeding niet ligt in de oude dienstbetrekking, maar in het aangaan van de nieuwe. Het beëindigen van de dienstbetrekking als zodanig leidt niet tot het verschuldigd zijn van een schadevergoeding. Slechts het vervolgens aangaan van een dienstbetrekking bij een cliënt waarvoor in het kader van de vorige dienstbetrekking werkzaamheden zijn verricht, is de oorzaak van de schadevergoeding. De staatssecretaris zag de boete als gevolg van het concurrentiebeding als niet langer aftrekbare kosten.³⁷ Echter voorgaand arrest is in 2010 gewezen, dus ik ga er vanuit dat de Hoge Raad de mening van de staatssecretaris hier niet volgt en de boete als gevolg van het concurrentiebeding in soortgelijke situaties toch als negatief loon in aanmerking kan worden genomen.

3.4.3.2 De causaliteitseis

Bij de kwalificering van een (terug)betaling als negatief loon, is de causaliteitseis die in BNB 2010/165 al aan bod kwam belangrijk. Het nadeel moet voortvloeien uit de dienstbetrekking wil het in aanmerking komen voor negatief loon. Hierbij wordt vaak gekeken naar het onderscheid tussen privé en zakelijk. Is het nadeel een werknemersnadeel of ligt het in zijn privésfeer? Een zaak waarbij dit aan

³⁶ Hoge Raad 5 februari 2010, BNB 2010/165.

³⁷ Noot bij Hof Amsterdam 29 oktober 2003, V-N 2004/12.11.

bod kwam, was die van het Hof Arnhem op 28 januari 2009, beter bekend als het arrest om de MINAS aanslagen. In deze zaak was belanghebbende verantwoordelijk voor het bijhouden van de MINAS boekhouding van zijn werkgever. Belanghebbende was zijn verplichtingen niet nagekomen waardoor zijn werkgever MINAS aanslagen kreeg opgelegd. Hij betaalde hierop, zonder medeweten van zijn werkgever, de verschuldigde belastingen, renten en boeten uit eigen middelen aan de belastingdienst. Belanghebbende wilde dit bedrag als negatief loon in mindering op zijn inkomsten brengen. Hij zag het als een schadevergoeding die hij voor zijn werkgever betaalde. De werkgever leed immers schade en deze werd door de werknemer vergoed. Het Hof oordeelde dat deze betaling kwalificeerde als negatief loon omdat de werknemer de werkgever bevoordeelde in het kader van de dienstbetrekking.³⁸ Aan de causaliteitseis is hier dus voldaan. Het nadeel dat de werknemer lijdt vloeit voort uit de dienstbetrekking, er is dus sprake van negatief loon.

3.4.3.3 Op werknemer verhaalde heffingsrente

Bij het Hof Arnhem kwam op 28 januari 2009, V-N 2009/33.13, wederom de vraag naar voren of er voldoende verband was met de dienstbetrekking voor het in aanmerking nemen van negatief loon. Het ging hier om door de werkgever op de werknemer verhaalde heffingsrente. Belanghebbende had van zijn buitenlandse werkgever in de jaren negentig optierechten voor aandelen ontvangen en in 2000 met korting aandelen kunnen kopen. In 2003 had de Belastingdienst met de Nederlandse dochtervennootschap van de werkgever een vaststellingsovereenkomst gesloten over de hierover af te dragen loonheffing. De dochtervennootschap sprak met belanghebbende af dat zij de naheffingsaanslag en heffingrente op hem zou verhalen. Belanghebbende wilde hierop de heffingrente als negatief loon op zijn inkomen in mindering brengen. Hij stelde de inhoudingsplichtige, de dochtervennootschap, immers schadeloos voor de heffingrente. Volgens de Rechtbank Haarlem was hier echter geen sprake van negatief loon. Belanghebbende had er zelf voor gekozen de heffingsrente te betalen, er bestond geen wettelijke verplichting voor. Daarom kwam de betaling niet voort uit de dienstbetrekking maar uit privé overwegingen. Het Hof Amsterdam kwam tot hetzelfde oordeel, zij het met andere overwegingen. ‘Naar het oordeel van het Hof vormt de over het loonbestanddeel verschuldigde, door de inhoudingsplichtige afgedragen, en op de genietende van het loon te verhalen loonbelasting, naar zijn aard niet een voordeel uit hoofde van de dienstbetrekking.’ Voor de heffingrente geldt hetzelfde. Deze moest immers worden betaald om de periode te compenseren dat belanghebbende langer over het geld heeft kunnen beschikken. Het Hof merkte nog op dat niet kon worden gesteld dat vrijwillig door werknemers gesloten afspraken zijn grond vinden in de dienstbetrekking. Het Hof wees het beroep af en bleef bij het oordeel van de Rechtbank. Er is geen sprake van negatief loon. Belanghebbende heeft hierop beroep in cassatie ingesteld. Hier heeft de Hoge Raad nog geen uitspraak over gedaan.

In de literatuur is al enige kritiek op de uitspraak van het Hof Amsterdam gekomen. Zo is Kawka niet

³⁸ Hof Arnhem 28 januari 2009, V-N 2009/33.13.

overtuigd van het oordeel van het Hof dat de causaliteitseis ontbreekt. ‘Welke andere oorzaak kan er in dit geval zijn dan de dienstbetrekking?’ vraagt hij zich af.³⁹ Ook van Schendel is het niet eens met het Hof. Hij laat in zijn artikel ‘Verhaal heffingsrente negatief loon?’ zien dat de inhoudingsplicht na de vaststellingsovereenkomst ligt bij de dochtervennootschap. De naheffingsaanslag en rente zijn een schuld voor rekening van de inhoudingsplichtige, dit volgt uit de wetsystematiek van de loonbelasting. De werknemer stelt de inhoudingsplichtige schadeloos voor de heffingsrente, daarmee is de heffingsrente negatief loon voor de werknemer. Aan de causaliteitseis is volgens van Schendel ook voldaan. ‘De door inhoudingsplichtige, de werknemer en de Belastingdienst gemaakte afspraak tot inhouding en afdracht van de loonheffingen, ligt in de loonsfeer, en niet in de privésfeer van de werknemer. De werknemer betaalt niet zijn werknemersheffingsrente, maar neemt de heffingsrente van zijn werkgever voor zijn rekening.’⁴⁰

De toekomst zal uitwijzen of de Hoge Raad het oordeel van het Hof volgt. Naar mijn mening dient de Hoge Raad het commentaar van Kawka en Van Schendel mee te nemen in zijn overweging. De Rechtbank stelt dat doordat geen sprake is van een wettelijke verplichting, de betaling niet voortkomt uit de dienstbetrekking en er daarom geen sprake is van negatief loon. In dit onderzoek is echter naar voren gekomen dat de afwezigheid van een wettelijke verplichting tot terugbetaling het in aanmerking nemen van een terugbetaling als negatief loon niet in de weg hoeft te staan. Dat de betaling niet voortkomt uit een wettelijke verplichting wil mijns inziens ook niet zeggen dat hij daarom voortkomt uit privéoverwegingen. Zoals Kawka al zei, welke andere reden kan er zijn dan de dienstbetrekking? De door de werkgever op de werknemer verhaalde heffingsrente staat mijns inziens in voldoende verband met de dienstbetrekking om als negatief loon te worden aangemerkt.

3.4.3.4 Tussenconclusie

Bij de vaststelling van negatief loon bij schadevergoedingen is het belangrijk dat het nadeel voortvloeit uit de dienstbetrekking. Pas dan kan het in aanmerking komen voor negatief loon. Een boete betaald in verband met een concurrentiebeding is negatief loon. Over de door een werkgever op de werknemer verhaalde heffingsrente moet de Hoge Raad zich nog uitspreken.

3.4.4 Werknemersbijdragen voor inkomsten

Artikel 13 lid 6 van de Wet LB 1964 bepaalt dat de werknemersbijdragen voor loon in natura in mindering komen op de waarde van het loon. In HR 8 april 2011, BNB 2011/148, ging het echter om werknemersbijdragen voor andere inkomsten dan loon in natura. Het ging hier om de eigen bijdrage van de werknemer voor de WGA premie. Een werkgever kan de premie Werkhervattingregeling gedeeltelijk arbeidsongeschikten (de WGA premie) voor de helft verhalen op de werknemer, dit is bepaald in artikel 34 lid 2 van de Wet financiering sociale verzekeringen. Het idee hierachter is dat ze

³⁹ M.L. Kawka, Door werkgever op werknemer verhaalde heffingsrente is geen negatief loon, NTFR 2010/87, commentaar.

⁴⁰ Th.J.M. van Schendel, Verhaal heffingsrente negatief loon?, NTFR 2011/1703.

zo samen zorgen voor minder ziekte en arbeidsongeschiktheid. In het onderhavige arrest maakte de werkgever van deze regeling gebruik. De vraag die naar voren kwam was of het door de werknemer betaalde deel van de WGA premie op zijn loon in mindering kon worden gebracht. De Hoge Raad overwoog dat de premies verschuldigd waren door de werkgever. Hij had de mogelijkheid om de helft op de werknemer te verhalen. Doet de werkgever dit dan draagt de werknemer uit hoofde van zijn dienstbetrekking een deel van zijn loon af aan de werkgever. Dit deel kan aangemerkt worden als negatief loon.⁴¹

Met ingang van 1 januari 2009 is er ook voor de WGA premie een specifieke regeling opgenomen in de wet. Artikel 11c van de Wet LB 1964 bepaalt dat bij de bepaling van de omvang van het loon niet langer rekening wordt gehouden met de eigen bijdrage van de werknemer voor in dit geval de WGA premie. Echter bij arresten die betrekking hebben op de jaren voor 2009, zoals het voorgaande arrest dat betrekking heeft op 2007, gold deze regeling nog niet en kan de WGA premie wel als negatief loon in aanmerking worden genomen.

3.4.5 Betalingen aan derden

In BNB 2001/8 is gebleken dat ook bij een betaling aan derden sprake kan zijn van negatief loon. Hier betaalde een commissaris een schadevergoeding aan de boedel van een gefailleerde vennootschap. Er zijn in de jurisprudentie meer arresten bekend waarbij sprake is van negatief loon bij een betaling aan derden. Een aantal hiervan komt in deze paragraaf aan bod.

3.4.5.1 De solidariteitsheffing

In HR 5 februari 2010, BNB 2010/164, vroegen de werknemers van een bepaald bedrijf zich af of zij de solidariteitsheffing die zij betaalden in aanmerking konden nemen als negatief loon. Het ging erg slecht met het bedrijf waar zij werkzaam waren en er moesten een heleboel werknemers uit. Om de ontslagen werknemers tegemoet te komen had het bedrijf een stichting opgericht die de uitkeringen van de ontslagen werknemers aanvulde. Ten behoeve van deze stichting werd op het loon van de blijvende werknemers een solidariteitsheffing ingehouden. De Hoge Raad overwoog dat de verplichting tot betaling van de heffing voortvloeide uit de dienstbetrekking. ‘Als de werkgever in het kader van herstructurering een sociaal plan opstelt en uitvoert en werknemers uit hoofde van hun dienstbetrekking een deel van hun loon afdragen aan de werkgever als bijdrage in de kosten van de uitvoering van dit plan, dient de afdracht te worden aangemerkt als negatief loon. De onderhavige situatie lijkt hier zoveel op, dat sprake is van negatief loon.’⁴² Er is hier dus sprake van negatief loon bij betaling aan een derde. De werknemers betaalden namelijk niet aan de werkgever, maar aan de stichting die was opgericht voor hun ontslagen collega’s. De solidariteitsheffing die zij betaalden konden zij als negatief loon in mindering brengen op hun inkomen.

⁴¹ Hoge Raad 8 april 2011, BNB 2011/148.

⁴² Hoge Raad 5 februari 2010, BNB 2010/164.

3.4.5.2 Pensioenpremies

Op 8 juli 2005 besliste het Hof 's-Hertogenbosch in V-N 2005/61.11 dat belanghebbende de vrijwillig betaalde eigen bijdrage voor pensioen als negatief loon in mindering kan brengen op zijn inkomen. Over het in aanmerking nemen van negatief loon bij de eigen bijdrage voor pensioenpremies heeft de staatssecretaris van Financiën verschillende besluiten genomen. Meest recent en uitgebreid is het besluit van 16 maart 2007. Dit besluit heeft betrekking op belanghebbenden die aan pensioenverzekeraars bijdragen voor pensioenregelingen betalen. In het besluit keurt de staatssecretaris goed dat de volgende groepen de vrijwillige bijdragen als negatief loon in aanmerking nemen:

- a. Deeltijdwerkers en andere werknemers die gedurende zekere tijd uitgesloten zijn geweest van deelname aan een pensioenregeling mogen pensioentekorten herstellen door betaling van bijdragen uit hun eigen middelen.
- b. Werknemers die gedurende een bepaalde periode verlof genieten (...) mogen de pensioenopbouw voortzetten door betaling van bijdragen uit hun eigen middelen, voor zover het loon van de werknemer te laag is om de bijdragen (volledig) daaruit te voldoen.
- c. Werknemers die een loongerelateerde uitkering, een VUT-uitkering of een prepensioenuitkering genieten, mogen (...) de pensioenopbouw in die periode voortzetten.
- d. Voormalige werknemers mogen de bestaande deelneming aan de pensioenregeling voortzetten gedurende een periode van ten hoogste drie jaren na beëindiging van een dienstbetrekking.⁴³

Aan de goedkeuring verbindt de staatssecretaris nog een aantal voorwaarden:

Voor werknemers als bedoeld in onderdeel a tot en met c geldt de volgende voorwaarde:

- De belanghebbende moet op verzoek van de inspecteur schriftelijk verklaren dat de afgetrokken bedragen onherroepelijk onderdeel zijn gaan uitmaken van een voor hem geldende pensioenregeling.

Voor voormalige werknemers als bedoeld in onderdeel d gelden de volgende voorwaarden:

- De belanghebbende is als werknemer gedurende ten minste drie jaren deelnemer geweest aan de pensioenregeling die hij vrijwillig voortzet.
- Wijziging van de pensioenregeling tijdens de vrijwillige voortzetting is slechts toegestaan indien de pensioenrechten van de desbetreffende werknemer daardoor niet worden verbeterd.
- De vrijwillige voortzetting kan slechts plaatsvinden voor zover geen cumulatie plaatsvindt met een pensioenregeling bij een eventuele nieuwe werkgever, de vorming van een oudedagsreserve (...) of deelname aan een beroepspensioenregeling.
- De uitbreiding van de pensioengevende diensttijd mag niet plaatsvinden in de periode van drie jaren voorafgaande aan de pensioendatum van de regeling die de belanghebbende vrijwillig voortzet, tenzij hij aannemelijk maakt dat hij om medische redenen de dienstbetrekking heeft beëindigd.⁴⁴

Het besluit van de staatssecretaris komt ook naar voren in de volgende arresten van het Hof en de Hoge Raad. Op 26 november 2010, V-N 2010/62.14, oordeelde de Hoge Raad dat belanghebbende, die na zijn ontslag in 2000 deelname in een pensioenverzekering voortzette, deze slechts voor een

⁴³ Besluit 16 maart 2007, nr. CPP 2007/482M, BNB 2007/145, paragraaf 2.

⁴⁴ Besluit 16 maart 2007, nr. CPP 2007/482M, BNB 2007/145, paragraaf 3.

periode van 3 jaar als negatief loon in mindering kon brengen op zijn inkomen. De Hoge Raad voegde hier nog aan toe dat de premie in latere jaren onvoldoende verband houdt met de vroegere dienstbetrekking om als negatief loon in aanmerking te komen. In V-N 2011/60.11 oordeelde het Hof 's-Hertogenbosch op 14 juli 2011 dat de vrijwillig betaalde pensioenpremie na het einde van de dienstbetrekking niet in aanmerking kwam voor negatief loon. Het Hof zag te weinig verband was met de voormalige dienstbetrekking. Belanghebbende kende tevens een bedrag toe aan zijn oudedagsreserve en kon daarom ook geen beroep doen op het besluit van de staatssecretaris. In de literatuur wordt het besluit van de staatssecretaris om hier negatief loon toe te staan afgekeurd door Freudenthal. De betaalde pensioenpremies zijn geen negatief loon, maar aftrekbare kosten. Het onderscheidende criteria tussen beide is de noodzakelijke verarming, zo bleek in paragraaf 3.3. Bij negatief loon ontbreekt een tegenprestatie. Bij de betaling van pensioenpremies is deze er wel, namelijk het toekomstige recht op pensioen. De werknemer verarmt dus niet. De door de werknemer betaalde pensioenpremies zijn eigenlijk aftrekbare kosten uit dienstbetrekking. Deze zijn sinds de invoering van de Wet IB 2001 echter niet langer aftrekbaar. De staatssecretaris geeft aan dat het niet de bedoeling was van de wetgever om het pensioenstelsel aan te passen. Daarom is hij op zoek gegaan naar een oplossing. Deze heeft hij gevonden in het toestaan van aftrek als negatief loon. Freudenthal geeft aan dat er veel meer situaties zijn waarbij belastingplichtigen geholpen zouden zijn met fiscale heerkwalificatie door de staatssecretaris van aftrekbare kosten, maar waarin belastingplichtigen die faciliteit niet krijgen.⁴⁵ Van Dijck en Van Vijfeijken vinden dat de staatssecretaris zo de rotzooi van de wetgever opruimt.⁴⁶ De wetgever heeft de gevolgen van de afschaffing van aftrekbare kosten te slecht doordacht. Nu probeert de staatssecretaris de nadelige gevolgen te beperken, dit terwijl de wetgever zelf moet zorgen voor een goede wet.

3.4.5.3 Tussenconclusie

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat werknemers de solidariteitsheffing die zij betalen aan een derde in aanmerking mogen nemen als negatief loon. Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën bepaald dat de eigen bijdrage voor pensioenpremies in bepaalde gevallen negatief loon is voor de werknemer. Hier gaat het eveneens om een betaling aan derden, het pensioenfonds. Ik concludeer hieruit dat bij negatief loon niet perse sprake hoeft te zijn van een betaling aan de werkgever. Een betaling aan derden kan eveneens voor negatief loon in aanmerking komen.

3.5 Samenvatting

De beroepskostenaf trek voor de werknemer bestaat sinds 2001 niet meer. De werkgever kan de kosten echter nog wel belastingvrij aan zijn werknemer vergoeden. Hier is veel commentaar op gekomen in de literatuur en de jurisprudentie. Het Hof Amsterdam achtte het in strijd met het discriminatieverbod. De Hoge Raad was het hier echter niet mee eens en besloot dat de keuze van de wetgever geëerbiedigd moest worden. De beroepskostenaf trek komt voorlopig dus niet terug.

⁴⁵ R.M. Freudenthal, Negatief loon: 'Dat mogen alleen wij doen, meneer!', NTFR 2004-1316.

⁴⁶ Van Dijck en Van Vijfeijken 2007, blz. 97.

Het onderscheidende criteria tussen niet langer aftrekbare beroepskosten en negatief loon is gelegen in de vraag of een werknemer een tegenprestatie ontvangt tegenover zijn uitgave. Deze tegenprestatie kan bestaan in de vorm van een levering van een goed of een dienst. Ontvangt de werknemer een tegenprestatie dan is sprake van beroepskosten. Zo niet, dan verarmt de werknemer en is sprake van negatief loon.

Hieronder volgt wederom een opsomming van situaties waarbij sprake is van negatief loon.

- * Bij de dga, of een andere belastingplichtige die een belang heeft in degene aan wie hij terugbetaalt, wordt de eis van de terugbetalingsverplichting gesteld.

- * In situaties waarbij de werknemer geen belang heeft in degene aan wie hij terugbetaald, kan ook onverplicht terugbetaald loon voor negatief loon in aanmerking komen.

- * Vrijwillig terugbetaalde bonussen kunnen onder bepaalde voorwaarden aangemerkt worden als negatief loon.

- * Om in aanmerking te komen voor negatief loon, moet de (terug)betaling eerder belast zijn geweest. Een studiekostenvergoeding kan daarom niet langer als negatief loon op het inkomen in mindering worden gebracht.

- * Bij de kwalificering van een (terug)betaling als negatief loon is de causaliteit met de dienstbetrekking erg belangrijk. Een nadeel moet geleden zijn in verband met de dienstbetrekking van de werknemer, wil het voor negatief loon in aanmerking komen.

- * Een boete betaald in verband met een concurrentiebeding is negatief loon.

- * Op werknemer verhaalde heffingsrente is (tot de Hoge Raad anders oordeelt) geen negatief loon.

- * Voor werknemersbijdragen voor de WGA premie is met ingang van 1 januari 2009 een specifieke bepaling opgenomen in de wet. Sindsdien kan de WGA premie niet meer als negatief loon op het inkomen in mindering worden gebracht.

- * Eigen bijdragen voor pensioenpremies kan de werknemer onder bepaalde voorwaarden als negatief loon in aanmerking nemen.

Hoofdstuk 4: Conclusie

Er bestaat veel onduidelijkheid over het begrip negatief loon. Dit is in deze thesis ook naar voren gekomen. Er is geen definitie van negatief loon voor handen die het Hof en de Hoge Raad hanteren in hun uitspraken. Ze bekijken per geval of sprake is van negatief loon en komen vaak tot casuïstische uitspraken. Dat is jammer want het schept geen duidelijkheid voor de belastingplichtige werknemers. Ook leidt het tot alleen maar meer uitspraken. Op het punt van negatief loon zullen in de toekomst waarschijnlijk dan ook nog een aantal uitspraken volgen.

Toch kan ik na het onderzoek de probleemstelling die in hoofdstuk 1 naar voren is gekomen deels beantwoorden. Deze probleemstelling was:

‘Welke criteria worden in de jurisprudentie gehanteerd om te bepalen of een betaling van de werkgever aan de werknemer als negatief loon kan worden aangemerkt?’

Allereerst moet worden vastgesteld of loon is genoten. Als dit eenmaal is vastgesteld dan kan, wanneer het loon ten onrechte is ontvangen, de terugbetaling van het ten onrechte ontvangen loon als negatief loon in mindering op het inkomen worden gebracht. De terugbetaling van onterecht ontvangen loon is het standaard voorbeeld van negatief loon.

Hierbij dient een kanttekening te worden gemaakt. Wanneer een werknemer binnen redelijke termijn aangeeft het onrecht ontvangen loon niet te willen behouden, behoort dit bedrag niet tot het ontvangen loon. Het bedrag wordt dan dus niet bij het ontvangen inkomen van het desbetreffende jaar gerekend en negatief loon is niet aan de orde.

Er is ook sprake van negatief loon bij een betaling van een schadevergoeding of een boete aan de werkgever of een derde. Belangrijk is hier dat de schadevergoeding of de boete voortvloeit uit de dienstbetrekking. Hier komt de causaliteitseis om de hoek kijken. Uit mijn onderzoek is naar voren gekomen dat het Hof en de Hoge Raad telkens afwegen of een (terug)betaling voldoende verband houdt met de dienstbetrekking. Is dit het geval, dan is sprake van negatief loon.

Een ander belangrijk punt dat in dit onderzoek naar voren is gekomen, is dat bij een (terug)betaling van een dga of een andere belastingplichtige die een belang heeft in degene aan wie hij terugbetaalt, een negatieve inkomst alleen in aanmerking kan worden genomen als deze voortkomt uit een wettelijke of (reële) contractuele verplichting. In het onderzoek heb ik aangetoond dat deze terugbetalingsverplichting waarschijnlijk niet als algemene voorwaarde voor negatief loon kan worden gesteld. De voorwaarde van de terugbetalingsverplichting geldt alleen voor de dga en de belastingplichtige die een belang heeft in degene aan wie hij terugbetaalt.

Tevens is gebleken dat de (terug)betaling, wil deze kwalificeren als negatief loon, eerder belast moet zijn geweest. Naar mijn mening is dit niet meer dan logisch aangezien de bedoeling van negatief loon is dat het ertoe leidt dat belastingheffing over ongedaan gemaakte inkomsten ook ongedaan gemaakt wordt. Als het eerder genotene niet in de heffing betrokken is geweest, valt er ook niets ongedaan te

maken en kan er dus geen sprake zijn van negatief loon.

Samenvattend kan worden gezegd dat er sprake is van negatief loon bij een (terug)betaling van een werknemer aan zijn werkgever of aan een derde: (1)wanneer is vastgesteld dat loon is genoten, (2)er voldoende verband is met de dienstbetrekking van de belastingplichtige en (3)het genoten voordeel eerder belast is geweest.

Er zijn dus 3 criteria uit het onderzoek naar voren gekomen voor het in aanmerking nemen van negatief loon. Hieronder volgt nog een opsomming van situaties waarbij het Hof, de Hoge Raad of de staatssecretaris van Financiën heeft geoordeeld dat sprake is van negatief loon.

Er is sprake van negatief loon bij de (terug)betaling van:

- Onterecht ontvangen salaris en tantième
- Een schadevergoeding bij voortijdige uitdiensttreding
- Een schadevergoeding na aansprakelijkheid bij faillissement
- Bonussen
- Een boete in verband met een concurrentiebeding
- Eigen bijdrage voor pensioenpremies

Literatuurlijst

Boeken:

J.E.A.M. van Dijk, I.J.F.A. van Vijfeijken, *Het fiscale loonbegrip na 2000*, 2^e druk, Kluwer 2007, Deventer

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting, alsmede hoofdzaken loonbelasting*, zevende herziene druk, Kluwer 2011, Deventer

Weekblad fiscaal recht:

T.A. Gladpootjes, *Negatieve inkomsten in de Wet IB 1964*, WFR 1991/1827

Th.J.M. van Schendel, *Negatief loon (1)*, WFR 2005/313

Th.J.M. van Schendel, *Negatief loon: een update 2009*, WFR 2009/1590

Nederlands tijdschrift fiscaal recht

R.M. Freudenthal, *Negatief loon: 'Dat mogen alleen wij doen, meneer!'*, NTFR 2004-1316

J. van de Merwe, *Over doorbetaald loon*, NTFRB 2009-7

J. van de Merwe, *Negatieve inkomsten*, NTFRB 2010-23

M.L. Kawka, Commentaar bij: *Door werkgever op werknemer verhaalde heffingsrente is geen negatief loon*, NTFR 2010/87

Th.J.M. van Schendel, *Verhaal heffingsrente negatief loon?*, NTFR 2011/1703

Fiscale encyclopedie De Vakstudie

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting 1964, aantekening 42 bij Artikel 35:

'Aftrekbare kosten of negatieve inkomsten'

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting 1964, aantekening 6 bij Artikel 37:

'Arbeidskostenforfait. De 12% regeling voor inkomsten uit tegenwoordige arbeid. Vaste aftrek voor inkomsten uit vroegere arbeid.'

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting. Aantekening 1.18.3 Belastingclausules bij: Wet Inkomstenbelasting 2001, Artikel 3.146

Overige

A.L. Mertens, *Negatief loon is gewoon loon*, in: *De opkomst en de ondergang van de loonbelasting*, Reed Business 2007

Jurisprudentie

HR 17 april 1957, nr. 13 062, BNB 1957/120

HR 3 juni 1959, nr. 13 962, BNB 1959/242

HR 13 november 1974, nr. 17 502, BNB 1975/79

Hof Amsterdam 14 september 1983, nr. 2228 82, BNB 1985/98

HR 20 januari 1988, nr. 24 304, BNB 1988/122
HR 22 juli 1988, nr. 25 395, BNB 1989/3
HR 7 oktober 1992, nr. 28 204, BNB 1993/5
HR 17 maart 1993, nr. 28 943, BNB 1993/144
Hof Amsterdam 29 oktober 2003, nr. 02/4639, V-N 2004/12.11
HR 8 juli 2005, nr. 39 870, BNB 2005/310
HR 25 november 2005, nr. 40 213, BNB 2006/94
HR 25 november 2005, nr. 41 197, BNB 2006/95
Hof 's-Hertogenbosch 3 oktober 2008, nr. 07/00493, V-N 2009/33.12
Hof Arnhem 28 januari 2009, nr. 07/00605, V-N 2009/33.13
HR 5 februari 2010, nr. 07/13543, BNB 2010/164
HR 5 februari 2010, nr. 08/04988, BNB 2010/165
Brief Staatssecretaris van Financiën van 29 april 2009 nr. DGB 2009/2113U, V-N 2009/23.10
Besluit 16 maart 2008, nr. CPP 2007/482M, BNB 2007/145