

De fiscaalrechtelijke en arbeidsrechtelijke toepassing van de SBF-regeling vanaf 2010

Prof. dr. A.O. Lubbers
Prof. mr. G.C. Boot

1. Inleiding

Op 2 juli 2020 heeft de Tweede Kamer unaniem de motie-Omtzigt¹ aangenomen waarin de regering wordt verzocht een ultieme poging te doen om tot een oplossing te komen in het SBF-dossier, en de Kamer hierover te informeren.

De problematiek in het SBF-dossier betreft kort gezegd de netto inkomensachteruitgang die SBF'ers hebben ondervonden toen zij in de periode 1 januari 2010 tot 1 april 2015 vervroegd uittraden, en de wijze waarop aan de daarvoor geldende regelingen uitvoering is gegeven.

Op 12 januari 2021 is ons door de staatssecretaris van Financiën en de minister van Justitie en Veiligheid verzocht de in paragraaf 3 gestelde vragen te beantwoorden. Door de opdrachtgever zijn ons relevante bronnen (waaronder Kamerstukken, Kamervragen, verslagen van kameroverleg, regelingen en besluiten, correspondentie met de actiegroep "SBF moet eerlijk", een vaststellingsovereenkomst van 14 december 2018 tussen de Belastingdienst en de dienst Justitiële Inrichtingen (hierna: DJI), brieven van DJI aan oud-personeelsleden, het Manifest Onrecht na onrecht) ter beschikking gesteld. Op 15 februari 2021 hebben wij gesproken met G.J. Groeneveld en J. Hattinga Verschure (actiegroep "SBF moet eerlijk") die ons nadere documentatie ter hand hebben gesteld. Wij hebben die dag ook gesproken met A. Broeders en L. Jentink (ministerie van Financiën) en T. Dijkstra en M. van Middelaar (ministerie van Justitie en Veiligheid).

2. Uitgangspunten

De actiegroep "SBF moet eerlijk" behartigt sinds het najaar 2010 de belangen van oud-personeelsleden van DJI die gebruik maakten van de SBF-regeling (hierna: SBF'ers).

Voor SBF'ers bestond vanaf 1 januari 2000 de mogelijkheid van een functioneel leeftijdsontslag voor substantieel bezwarende functies (hierna: SBF-regeling), waarbij een uitkering werd verstrekt (hierna: SBF-verlofuitkering).² Deze regeling is in 2008 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2006 aangepast.³ Voorts is de regeling gewijzigd per 1 januari 2010.⁴ Een voorloper van de SBF-(verlof)regeling was het functioneel leeftijdsontslag (FLO), dat voor personeelsleden van wat thans is gaan heten DJI al gold vanaf 1966.⁵

De wetswijziging met betrekking tot de arbeidskorting

In art. 22a Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) is de arbeidskorting opgenomen.⁶ Werknemers die loon uit *tegenwoordige* arbeid genieten, komen in aanmerking voor een heffingskorting die wordt berekend over het loon uit tegenwoordige arbeid. Van loon uit *tegenwoordige* arbeid moet worden onderscheiden loon uit *vroegere* arbeid. Met betrekking tot het onderscheid tussen deze twee categorieën overweegt de Hoge Raad:⁷

"Voor het onderscheid tussen inkomsten uit tegenwoordige arbeid en inkomsten uit vroegere arbeid komt het erop aan of de genoten inkomsten ten nauwste verband houden met bepaalde of in een bepaald tijdvak verrichte arbeid waarvoor die inkomsten een rechtstreekse beloning vormen, dan wel of die inkomsten niet een onmiddellijke tegenprestatie voor die arbeid vormen doch slechts meer algemeen hun oorzaak vinden in het voorheen verricht zijn van arbeid. De omstandigheid dat de dienstbetrekking waaruit de inkomsten worden genoten ten tijde van het genieten ervan nog bestond, is daarbij niet doorslaggevend (vgl. HR 26 juni 1968, nr. 15929, BNB 1968/169)."

¹ Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 668.

² Besluit ontslaguitkering substantieel bezwarende functies, Stcrt. 2000, 15, 26. Met dat besluit wordt uitvoering gegeven aan hetgeen was bepaald in art. 97, lid 7, Algemeen Rijksambtenarenreglement.

³ Zie Stcrt 2008, 136, 7.

⁴ Regeling van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 16 december 2009, nr. 2009-0000720700, tot wijziging van de Regeling uitkering substantieel bezwarende functies 2006 in verband met de wijziging van het pensioenreglement ABP op het punt van de ingangsdatum van pensioenen en enkele andere aanpassingen, Stcrt. 2009, 20488.

⁵ Koninklijk besluit van 24 juni 1966, Stb. 286.

⁶ De evenknie van deze bepaling is opgenomen in art. 8.11 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), waarbij het begrip 'arbeidsinkomen' is gedefinieerd in art. 8.1, lid 2, Wet IB 2001.

⁷ HR 31 januari 2014, nr. 12/05642, BNB 2014/61, r.o. 3.5.2.

Tot 1 januari 2013 werd op grond van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 met loon uit tegenwoordige arbeid gelijkgesteld

“loon genoten wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid”

Met ingang van 1 januari 2013⁸ wordt, voor zover van belang, voor de toepassing van de arbeidskorting met loon uit tegenwoordige arbeid gelijkgesteld:

“loon genoten wegens tijdelijke inactiviteit als bedoeld in artikel 628 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, alsmede hetgeen door de werknemer met een publiekrechtelijke dienstbetrekking wordt genoten op grond van naar aard en strekking overeenkomstige regelingen, voor een tijdvak van maximaal 104 weken”

Deze wijziging van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 – waarbij het toepassingsbereik van de arbeidskorting werd verruimd – is als volgt toegelicht:⁹

“In artikel 22a, derde lid, onderdeel a, van de Wet LB 1964 is opgenomen dat hetgeen wordt genoten op grond van artikel 628 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, alsmede hetgeen door de werknemer met een publiekrechtelijke dienstbetrekking wordt genoten op grond van naar aard en strekking overeenkomstige regelingen, voor een periode van maximaal 104 weken als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking wordt aangemerkt. Hiermee komt een einde aan een vorm van discoördinatie in het loonbegrip die ontstaat bij langdurige loondoorbetaling tijdens non actiefstelling, meestal vanwege een arbeidsconflict. Doordat de loondoorbetaling niet meer staat tegenover de verplichting tot het verrichten van arbeid is sprake van loon uit vroegere dienstbetrekking. Daardoor zou de werknemer geen recht hebben op arbeidsgelateerde heffingskortingen, hetgeen met deze wijziging wordt voorkomen. Door de periode af te bakenen tot ten hoogste 104 weken wordt een duidelijke begrenzing gegeven voor de uitvoering. Voor het maximum van twee jaar is aansluiting gezocht bij andere vormen van loondoorbetaling tijdens perioden waarin niet wordt gewerkt, zoals uitkeringen wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid (ziekte). Verwacht mag worden dat de aanleiding voor de non actiefstelling binnen een dergelijke termijn weggenomen is, of het dienstverband definitief is verbroken. De verplichte loondoorbetaling blijft in de periode van twee jaar aangemerkt als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Gedurende maximaal twee jaar, of zoveel eerder als de dienstbetrekking wordt verbroken, behoudt de werknemer zijn arbeidsgelateerde heffingskortingen en rechten op grond van de werknemersverzekeringen. Na de periode van twee jaar hoeven geen premies werknemersverzekeringen meer te worden betaald. Met deze, meer technisch gerichte, aanpassing verdwijnt een vorm van discoördinatie in het loonbegrip.”

De onjuiste wetstoepassing en het herstel daarvan

Na 1 januari 2013 werden de SBF-verlofuitkeringen door DJI nog steeds aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. Dit leidde tot toepassing van de ‘groene tabel’, waarbij geen arbeidskorting in aanmerking werd genomen. Dat de ‘groene tabel’ van toepassing was op de SBF-verlofuitkering werd ook vermeld in de van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (DGOBR/P-Direkt) afkomstige voorlichtingsbrochure “SBF-verlof en SBF-uitkering”, welke dateert van na 1 januari 2013 (p. 16):

“De loonheffing wordt berekend over de bruto SBF-uitkering minus de pensioenpremies. Voor het berekenen van de verschuldigde loonheffing wordt gebruik gemaakt van de zogeheten groene maandtabel. Dat betekent dat geen rekening wordt gehouden met de zogeheten arbeidskorting.”

In de brief van 11 maart 2019 van het Ministerie van Financiën (Cluster Fiscaliteit) aan de heer J. Hattinga Verschure is over het na 1 januari 2013 nog steeds toepassen van de ‘groene tabel’ (geen arbeidskorting) in plaats van de ‘witte tabel’ (wel arbeidskorting) opgemerkt (p. 2):

⁸ Art. 22a Wet LB 1964 is per 1 januari 2013 gewijzigd als gevolg van de invoering van de Wet uniformering loonbegrip (Stb. 2011, 288).

⁹ MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 131, nr. 3, p. 34-35.

“(…) De werkgever is ondanks de wetswijziging inzake de toepassing van de arbeidskorting eigener beweging de groene loonheffingstabel blijven toepassen. Daar heeft de Belastingdienst bij eerste gelegenheid op gewezen. (…)”

In een brief van 17 december 2018 heeft DJI over de toepassing van de ‘groene tabel’ opgemerkt (p. 1):

“De Belastingdienst is pas na diverse vragen en opmerkingen van medewerkers in 2016 het overleg met de betrokken ministeries aangegaan. Dat overleg is indringend en langdurig geweest en heeft niet geleid tot overeenstemming over de uitleg van artikel 22a wet LB. Wel is afgesproken dat de ministeries overgaan tot uitbetaling van de teruggave over de periode 1 januari 2013 tot 1 januari 2018.”

Ter beëindiging van het geschil over de verschuldigdheid van loonheffingen ter zake van de SBF-verlofuitkeringen over de jaren 2013 t/m 2017 hebben DJI en de Belastingdienst op 14 december 2018 een vaststellingsovereenkomst gesloten. In die vaststellingsovereenkomst is het tussen partijen bestaande geschil als volgt verwoord (onderdeel 3.2):

“De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat de SBF-/FLO-uitkeringen op grond van artikel 22a, derde lid, onderdeel a, Wet op de loonbelasting 1964, gedurende de eerste (maximaal) 104 weken, met loon uit tegenwoordige dienstbetrekking gelijk moeten worden gesteld (...). Dit houdt in dat:

- de werknemer in aanmerking komt voor arbeidskorting (witte tabel);
- de werkgever de premies werknemersverzekeringen verschuldigd is;
- de werkgever de werkgeversbijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd is.

Na de periode (maximaal) 104 weken worden de uitkeringen aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. Dit houdt in dat:

- de werknemer niet in aanmerking komt voor arbeidskorting (groene tabel);
- er geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd zijn;
- de werknemer de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd is.”

Uit de vaststellingsovereenkomst volgt dat, voor zover van belang, over de jaren 2013 t/m 2017 de volgende correcties plaatsvinden (onderdeel 3.4):

- de toegepaste heffing op basis van de ‘groene tabel’ wordt vervangen door heffing op basis van de ‘witte tabel’, waardoor de werknemers alsnog in aanmerking komen voor arbeidskorting;
- de van de werknemers ingehouden bijdrage Zorgverzekeringswet wordt op nihil gesteld.

Dit resulteert in een teruggaaf van loonheffingen door de Belastingdienst aan DJI.

Voorts is in de vaststellingsovereenkomst opgenomen (onderdeel 3.5):

“Voor de op 1 januari 2013 reeds lopende SBF-/FLO-uitkeringen is op die datum inmiddels een deel van het tijdvak van 104 weken verstreken (onder toepassing van de groene tabel conform de voorheen geldende regelgeving).

De correctie genoemd onder onderdeel 3.4 beperkt zich tot het per 1 januari 2013 resterende deel van het tijdvak van 104 weken.”

Ten slotte is tussen partijen overeengekomen dat DJI ervoor zorgt dat de teruggaaf van de Belastingdienst aan DJI aan de werknemers ten goede komt.

Gerechtigden tot een SBF-verlofuitkering die voor de hiervóór bedoelde teruggaaf in aanmerking kwamen, zijn vervolgens door DJI bij brief van 17 december 2018 op de hoogte gesteld van de teruggaaf.

De toepassing van de 104-wekentermijn

Bij de bepaling van de uit de vaststellingsovereenkomst voortvloeiende teruggaaf is de Belastingdienst ervan uitgegaan dat de wet zo moet worden uitgelegd dat voor per 1 januari 2013 lopende SBF-verlofuitkeringen als startpunt voor de 104-wekentermijn heeft te gelden de eerste dag van non-activiteit en niet het tijdstip van de inwerkingtreding van de wijziging in art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 per 1 januari 2013.

De actiegroep "SBF moet eerlijk" stelt zich op het standpunt dat hierdoor sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Naar de mening van de actiegroep moet de 104-wekentermijn voor per 1 januari 2013 lopende SBF-verlofuitkeringen starten op 1 januari 2013.

De reactie van de Staatssecretaris van Financiën op de start van de 104-wekentermijn

Tijdens het algemeen overleg van 5 februari 2020 heeft de Tweede Kamer voorgesteld om met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2013 de periode van maximaal 104 weken, waarin de 'witte tabel' mag worden toegepast, voor de SBF'ers te laten starten per 1 januari 2013. Het kabinet heeft in een brief van 18 maart 2020 weten geen voorstander te zijn van een dergelijke aanpassing:¹⁰

"Eerste 104 weken

Zoals hiervoor vermeld worden per 1 januari 2013 non-activiteitsuitkeringen, waaronder ook SBF-verlofuitkeringen in de eerste 104 weken beschouwd als loon uit tegenwoordige arbeid. Deze periode van 104 weken start op het moment dat de non-activiteitsuitkering aanvangt. Voor zover SBF-ers dus per 1 januari 2013 nog in de eerste 104 weken van hun inactiviteit zaten, gold vanaf dat moment de witte loonbelastingtabel tot en met uiterlijk de 104e week van inactiviteit. Dit volgt uit de wet in combinatie met de wetsgeschiedenis. In de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel van de Wet ULB is over de termijn van 104 weken aangegeven dat op het moment dat de tijdelijke inactiviteit start, de band met de werkzame periode nog aanwezig wordt verondersteld gedurende die periode van 104 weken. Daarna ligt een hervatting van de werkzaamheden niet meer voor de hand. Het uitgangspunt is namelijk dat de non-actiestelling daarna in ieder geval is gestopt, hetzij omdat de werknemer weer actief is geworden, hetzij omdat de dienstbetrekking definitief is verbroken. Door de periode van 104 weken op 1 januari 2013 opnieuw te laten starten voor uitkeringen die op die datum al liepen, wordt de periode van 104 weken de facto verlengd, mogelijk zelfs bijna verdubbeld als de oorspronkelijke termijn van 104 weken al (bijna) was verstreken.

Ongelijkheid blijft bestaan

Bij iedere mate van terugwerkende kracht in welke vorm dan ook, zal onderscheid bestaan tussen groepen die wel onder de wetswijziging vallen en groepen die – als gevolg van de gekozen mate van terugwerkende kracht – niet onder de wetswijziging vallen. Het voorstel om de periode van maximaal 104 weken opnieuw te laten starten op 1 januari 2013 zou betekenen dat voor alle SBF-ers die op 1 januari 2013 nog een SBF-verlofuitkering ontvangen met terugwerkende kracht 104 weken de arbeidskorting mag worden toegepast. Stel, persoon A en persoon B ontvangen allebei een SBF-verlofuitkering voor in totaal 156 weken (3 jaar). Persoon A ontving de uitkering per 1 juli 2010 en daarmee na 2013 nog 26 weken (een half jaar) en persoon B ontving de uitkering per 1 juli 2011 en daarmee na 2013 nog 78 weken (1,5 jaar). Persoon A heeft geen recht op arbeidskorting, op 1 januari 2013 zijn reeds 104 weken verstreken. Persoon B heeft gedurende 26 weken recht op arbeidskorting, op 1 januari 2013 zijn 78 weken verstreken. Als de termijn voor toepassing van arbeidskorting zou aanvangen per 1 januari 2013 kan persoon A nog 26 weken gebruikmaken van de arbeidskorting en persoon B 78 weken. Kortom, dit voorstel zou voor een deel van de SBF-ers een tegemoetkoming bieden, maar tegelijkertijd aanleiding geven tot nieuwe ongelijkheid. Zo zou iedere SBF'er van wie de verlofuitkering al voor 1 januari 2013 is afgelopen nog steeds geen soelaas worden geboden. Een dergelijke oplossing zou, indien daarvoor wordt gekozen, tot een vrij willekeurig nieuw onderscheid leiden.

¹⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 18 maart 2020, nr. 2020-0000047701.

Precedentwerking ten opzichte van andere inactieven

Als de gehele groep SBF-ers tegemoet wordt gekomen, ontstaat bovendien een nieuwe ongelijkheid ten aanzien van andere inactieven. Dit betreft werknemers die door hun werkgever zijn geschorst of op non-actief zijn gesteld conform artikel 7:628 BW. Ook deze werknemers zouden dan, indien sprake is van een uitkering die voor 2013 is gestart en ook na 1 januari 2013 nog doorloopt, in gelijke zin tegemoet moeten worden gekomen. Deze groep is echter niet eenvoudig op te sporen. Uit de gegevens die de Belastingdienst ontvangt in de loonaangifte volgt niet wie tijdelijk inactief is geweest en niet voor de maximale termijn van 104 weken de arbeidskorting heeft genoten gedurende de periode dat de uitkering in 2013 en 2014 heeft gelopen.”

3. Onderzoeksvragen

Naar aanleiding van de motie van het Kamerlid Omtzigt¹¹ hebben het ministerie van Financiën en het ministerie van Justitie en Veiligheid ons bij brief van 12 januari 2021 de opdracht gegeven de volgende vragen te beantwoorden:

- (1) Was er aanleiding om in zijn algemeenheid dan wel in het bijzonder voor de groep SBF'ers van 2010 t/m 2012 aan de wetswijziging ingaande 1 januari 2013 terugwerkende kracht te verlenen?
- (2) Indien de eerste onderzoeksvraag met ja wordt beantwoord, is er dan aanleiding om nu alsnog een fiscale correctie toe te passen? Op welke jaren zou deze correctie betrekking moeten hebben, moet of kan deze correctie dan beperkt worden tot de groep SBF'ers en hoeveel zou deze correctie dan moeten bedragen?
- (3) Wanneer op grond van de onderzoeksvragen 1 en 2 wordt geconcludeerd dat er geen aanleiding is of was voor fiscale correctie, is of was er dan in het licht van de fiscale wijziging, een grond waarop de groep SBF'ers die in de periode 2010 t/m 2012 een uitkering ontvingen arbeidsrechtelijk te compenseren?
- (4) Wanneer de uitkomsten op de onderzoeksvragen 1 tot en met 3 aanleiding geven tot enigerlei vorm van correctie dan wel compensatie, wat is dan de precedentwerking die daarvan uitgaat?

4. Uitleg van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964

Voordat wij onderzoeksvraag (1) beantwoorden, besteden wij aandacht aan de vraag hoe de regeling van de arbeidskorting als bedoeld in art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 na de wetswijziging per 1 januari 2013 op het punt van de toepassing van de 104-wekentermijn moet worden uitgelegd. Het lijkt geen twijfel dat voor uitkeringen wegens tijdelijke inactiviteit die worden toegekend na 1 januari 1993, de 104-wekentermijn aanvangt op de datum van 'non-actiefstelling'. Zodra deze inactiviteit intreedt dient de regeling – de arbeidskorting – te worden toegepast, en op dat moment is nog niet bekend hoe lang de inactiviteit zal duren, meer in het bijzonder niet of die korter of langer dan 104 weken zal zijn. Om die reden kan het bijna niet anders zijn dat dat de 104-wekentermijn in het algemeen ingaat op het moment van de non-actiefstelling. De vraag rijst echter of de 104-wekentermijn bij uitkeringen die al vóór 1 januari 2013 waren ingegaan, aanvangt op de datum van 'non-actiefstelling' of op het moment van de inwerkingtreding van de wetswijziging (derhalve per 1 januari 2013). Voor zover wij weten, is deze vraag nog niet door belastingrechter beantwoord.

Wij constateren dat de wetgever met betrekking tot het startpunt van het tijdvak van 104 weken geen nadere (overgangs)regels heeft gegeven. Dat betekent dat het antwoord op de hiervóór opgeworpen vraag primair moet worden ontleend aan de tekst van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 en de parlementaire toelichting bij deze bepaling. Voor deze wetsuitleg is *niet* relevant wat daarover vele jaren na de wetswijziging, door bewindslieden na de inwerkingtreding van deze bepaling is verklaard in het antwoord op Kamervragen van de leden Van Nispen (SP) en Omtzigt (CDA) aan de staatssecretaris van Financiën en de Minister voor Rechtsbescherming:¹²

¹¹ Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 668.

¹² Antwoord van Staatssecretaris Snel (Financiën), mede namens de Minister voor Rechtsbescherming (ontvangen 8 juli 2019). Aanhangsel van de Handelingen, Tweede Kamer, Kamerstukken II 2018/2019, nr. 3377.

“Vraag 3

Kunt u aangeven of deze maximaal 104 weken gaan over de eerste 104 weken na de ingangsdatum van het SBF-verlof of de eerste 104 weken na ingang van deze wetswijziging? Kunt u aangeven waar dat staat of hoe dat uit de wetgevingsgeschiedenis volgt.

Antwoord 3

Het tijdvak van maximaal 104 weken vangt aan bij de ingangsdatum van het SBF-verlof. Dit volgt uit de wet in combinatie met de wetsgeschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling. In de memorie van toelichting (Kamerstukken II 2010/11, 32 131, nr. 3, p. 34–35) staat: «Hiermee komt een einde aan een vorm van discoördinatie in het loonbegrip die ontstaat bij langdurige loondoorbetaling tijdens non actiefstelling, meestal vanwege een arbeidsconflict. Doordat de loondoorbetaling niet meer staat tegenover de verplichting tot het verrichten van arbeid is sprake van loon uit vroegere dienstbetrekking. Daardoor zou de werknemer geen recht hebben op arbeidsgerelateerde heffingskortingen, hetgeen met deze wijziging wordt voorkomen. Door de periode af te bakenen tot ten hoogste 104 weken wordt een duidelijke begrenzing gegeven voor de uitvoering. Voor het maximum van twee jaar is aansluiting gezocht bij andere vormen van loondoorbetaling tijdens perioden waarin niet wordt gewerkt, zoals uitkeringen wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid (ziekte). Verwacht mag worden dat de aanleiding voor de non actiefstelling binnen een dergelijke termijn weggenomen is, of het dienstverband definitief is verbroken. De verplichte loondoorbetaling blijft in de periode van twee jaar aangemerkt als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Gedurende maximaal twee jaar, of zoveel eerder als de dienstbetrekking wordt verbroken, behoudt de werknemer zijn arbeidsgerelateerde heffingskortingen en rechten op grond van de werknemersverzekeringen. Na de periode van twee jaar hoeven geen premies werknemersverzekeringen meer te worden betaald. Met deze, meer technisch gerichte, aanpassing verdwijnt een vorm van discoördinatie in het loonbegrip.» Tot aan de wetswijziging met ingang van 1 januari 2013 heeft de werkgever op de SBF-verlofuitkeringen terecht de groene loonheffingstabel toegepast omdat de uitkering kwalificeert als een langdurige doorbetaling van loon zonder de verplichting tot het verrichten van arbeid. Belanghebbenden die in de loop van 2011 of 2012 met SBF-verlof zijn gegaan profiteren van de wettelijke uniformering op dit punt indien zij na 2012 nog loon ontvingen over SBF-verlof tijdens de eerdergenoemde termijn van 104 weken.

Vraag 4

Deelt u de mening dat in dit wetsartikel nergens staat dat het om de eerste 104 weken dient te gaan en dat dus de ruimere toepassing de juiste is? Zo nee, waar staat dit dan wel volgens u? Kunt u uw antwoord toelichten?

Antwoord 4

Ik verwijs naar mijn hiervoor bij vraag 3 gegeven antwoord.”

Naar onze mening dwingt de wettekst niet tot een lezing die ervan uitgaat dat voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen de 104-wekentermijn aanvangt op de datum van non-actiefstelling. De wettekst laat de lezing toe dat de gelijkstelling in lid 3, onderdeel a, voor een periode van 104 weken geldt, ongeacht het tijdstip van de ‘non-actiefstelling’. De memorie van toelichting bevat een motivering met betrekking tot de keuze voor een termijn van 104 weken, maar die motivering werpt geen licht op het antwoord op de vraag wanneer die termijn voor per 1 januari 2013 ‘lopende uitkeringen’ aanvangt. Uit die motivering – die onder meer inhoudt dat mag worden verwacht dat de aanleiding voor de non-actiefstelling binnen een termijn van 104 weken is weggenomen of dat het dienstverband binnen die periode definitief is verbroken – volgt niet noodzakelijkerwijs dat, voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen, de 104-wekentermijn aanvangt op de datum van de non-actiefstelling in plaats van op 1 januari 2013.

Art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 zorgt voor een gelijkstelling van de uitkering die wordt genoten wegens tijdelijke inactiviteit met inkomsten uit tegenwoordige arbeid. Naarmate de periode van inactiviteit voortduurt, wordt het verband tussen de genoten inkomsten en de verrichte arbeid steeds minder sterk. Anders gezegd: naar mate de non-actiefstelling verder in het verleden ligt, moet de uitkering voor de toepassing van de arbeidskorting, steeds meer worden beschouwd als inkomsten dat zijn oorzaak vindt in voorheen verrichte arbeid en dus als inkomsten uit vroegere arbeid (geen

arbeidskorting). De wetgever heeft dat omslagpunt van inkomsten uit tegenwoordige arbeid naar inkomsten uit vroegere arbeid bij 104 weken gelegd. Daarbij heeft de wetgever aansluiting gezocht bij andere vormen van loondoorbetaling tijdens perioden waarin niet wordt gewerkt, zoals uitkeringen wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid (ziekte). Vanuit de ratio van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 ligt het derhalve meer voor de hand om voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen de aanvang van 104-wekentermijn te leggen bij de datum van non-actiefstelling en niet bij de datum van inwerkingtreding van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 per 1 januari 2013. Wij vermoeden dat een belastingrechter tot deze conclusie zou komen indien hem de vraag wordt voorgelegd.

Hierna nemen wij veronderstellenderwijs aan dat art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964, zo moet worden uitgelegd dat de in die bepaling genoemde 104-wekentermijn bij uitkeringen die al vóór 1 januari 2013 waren ingegaan, aanvangt op de datum van 'non-actiefstelling' en niet pas per 1 januari 2013.

5. Was er aanleiding om aan de wetswijziging per 1 januari 2013 terugwerkende kracht te verlenen?

Wij vatten onderzoeksvraag (1) ruim op. Daarin lezen wij niet alleen de vraag of de 104-wekentermijn voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen behoorde te starten op 1 januari 2013, maar ook of aan de gelijkstelling in art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 van uitkeringen wegens inactiviteit met loon uit tegenwoordige arbeid, terugwerkende kracht had moeten worden gegeven. Met betrekking tot dat laatste punt merken wij op dat de actiegroep "SBF moet eerlijk" heeft gevraagd om (formeel) terugwerkende kracht van de wetswijziging per 1 januari 2013 van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964, zodat de gelijkstelling van de SBF-verlofuitkering met loon uit tegenwoordige arbeid ook plaatsvindt voor SBF'ers die in de jaren 2010 tot en met 2012 hun uitkering genoten.

Bij de beantwoording van deze onderzoeksvraag kiezen wij twee perspectieven. In de eerste plaats kiezen wij een strikt juridisch perspectief, zoals ook aan de orde zou zijn bij een procedure voor de belastingrechter. In dat kader onderzoeken wij of de door de wetgever gekozen inwerkingtreding van het gewijzigde art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 een verboden discriminatie inhoudt (onderdeel 5.1). In de tweede plaats kiezen wij een meer beleidsmatig perspectief (onderdeel 5.2).

5.1. Het juridische perspectief

Bij elke wijziging van de belastingwet dient de wetgever een keuze te maken op het punt van – kort gezegd – de werking van de nieuwe regeling in de tijd ('temporele werking van de regeling'). Door het kiezen van de ingangsdatum van de nieuwe regeling en door het al dan niet treffen van overgangsmaatregelen, bepaalt de wetgever uiteindelijk welke belastingplichtigen van de nieuwe fiscale regel kunnen profiteren (of daardoor juist worden getroffen) en vanaf wanneer.

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad leiden wij af dat de wetgever op het punt van de ingangsdatum van een wetswijziging en het al dan treffen van overgangsmaatregelen een grote vrijheid heeft. De keuze van de wetgever mag echter niet leiden tot een op grond van art. 14 EVRM en/of art. 26 IVBPR verboden onderscheid tussen groepen belastingplichtigen. De vraag of sprake is van zo'n verboden discriminatie was onder meer aan de orde in HR 14 juni 2013, nr. 12/03630, BNB 2013/216. In deze zaak ging het om de verlaging, met terugwerkende kracht, van het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen. Bij persbericht van 1 juli 2011 is bekendgemaakt dat het kabinet heeft besloten het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen met ingang van 15 juni 2011 te verlagen naar 2%. De wettelijke grondslag voor deze tariefsverlaging is nadien opgenomen in het Belastingplan 2012 van 22 december 2011. Volgens die wet treedt de tariefsverlaging in werking op 1 januari 2012 en werkt zij terug tot en met 15 juni 2011. Belanghebbende, die op 14 juni 2011 een appartement geleverd had gekregen en zodoende net buiten de terugwerkende kracht van de tariefsverlaging viel, betoogde dat sprake was van een verboden discriminatie. De Hoge Raad overwoog:

"3.4.1. Bij de beoordeling (...) moet worden vooropgesteld dat wetswijziging naar haar aard meebrengt dat onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich hebben voorgedaan vóór dan wel na het tijdstip met ingang waarvan de nieuwe regeling van toepassing is. Een dergelijk onderscheid kan in beginsel niet als discriminatie worden aangemerkt. Anders zou de wetgever de mogelijkheid worden ontnomen om wetten in te voeren of te wijzigen,

bijvoorbeeld naar aanleiding van nieuwe ontwikkelingen of gewijzigde beleidsinzichten (vgl. EHRM 8 juli 1986, nr. 9006/80, Lithgow en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk, Series A no. 102, punt 187).

3.4.2. De Rechtbank heeft dan ook terecht vooropgesteld dat het de wetgever in beginsel vrij staat een lastenverlichting door te voeren en de ingangsdatum daarvan te bepalen, ook als daarbij sprake is van terugwerkende kracht.

3.4.3. Gelet op de uitlatingen van minister-president Rutte op 17 juni 2011 (...) kon de wetgever in redelijkheid besluiten aan de onderhavige wetwijziging terugwerkende kracht te verlenen.

De wetgever heeft de verlaging van het tarief niet laten terugwerken tot 17 juni 2011, de dag waarop minister-president Rutte de zojuist bedoelde uitlatingen deed, maar tot 15 juni 2011. De keuze voor dat verschil van enkele dagen is in het hiervoor (...) vermelde persbericht, noch tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2012 toegelicht. Hoewel een dergelijke toelichting de voorkeur had verdiend, brengt het ontbreken daarvan niet mee dat sprake is van discriminatie. In dit geval is de wetgever gebleven binnen de hem op dit gebied toekomende ruime beoordelingsmarge door het overgangstijdstip te bepalen op de helft van de desbetreffende maand. Het verbod van discriminatie gaat niet zo ver dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht te verlenen.”

De Hoge Raad spreekt in r.o. 3.4.3 over een aan de wetgever toekomende ‘ruime beoordelingsmarge’ bij het bepalen van het overgangstijdstip. In andere discriminatiezaken heeft de Hoge Raad tot uitdrukking gebracht dat een keuze van de wetgever moet worden geëerbiedigd tenzij die keuze evident van redelijke grond ontbloomt is.¹³

Bij een wetwijziging kan het voorkomen dat de ene belastingplichtige eerder of meer profiteert van de wetwijziging dan de andere belastingplichtige. Dit deed zich voor in HR 18 december 2009, nr. 44 021, BNB 2010/79, waarin de inwerkingtreding van een tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting centraal stond.¹⁴ Deze tariefsverlaging gold met ingang van (de aanvang van) het eerste boekjaar na 1 januari 2002. Er waren geen aanvullende overgangsmaatregelen getroffen. Belastingplichtigen met een gebroken boekjaar, bijvoorbeeld een boekjaar dat loopt van 1 september tot en met 31 augustus, konden zodoende pas later profiteren van het lagere tarief dan belastingplichtigen met een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar. De ‘vertraging’ in de toepassing van het lagere tarief kon oplopen tot elf maanden. In deze zaak stond de vraag centraal of op dit punt sprake is van een verboden discriminatie. De Hoge Raad overwoog op het cassatieberoep van de Staatssecretaris van Financiën:

“3.4.2. Op fiscaal gebied komt aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij het beantwoorden van de vraag of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om gelijke gevallen in verschillende zin te regelen. Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is (vgl. HR 8 juli 2005, nr. 39 870, LJV AQ7212, BNB 2005/310).

3.4.3. Een voor de vennootschapsbelasting belastingplichtig lichaam is - mits wordt voldaan aan de voorwaarde dat het regelmatig boekhoudt met geregelde jaarlijkse afsluitingen (artikel 8, lid 4, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) - vrij in de keuze voor een gebroken boekjaar. Wanneer een belastingplichtige heeft gekozen voor een gebroken boekjaar zal een wetwijziging die gevolg voor de belastingdruk heeft met ingang van een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari van een bepaald jaar zonder dat voor belastingplichtigen die een gebroken boekjaar kennen een bijzondere regeling wordt getroffen, voor hem later effect krijgen dan voor belastingplichtigen met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar. In geval van een belastingverlichting - in het tarief of in de grondslag - zal hij daarvan later profiteren, in geval van een belastingverzwaring zal de keuze voor het gebroken boekjaar juist voordelig zijn. Bij wetwijzigingen waarin tegelijk verzwaringen en verlichtingen van de belasting zijn opgenomen, zullen sommige belastingplichtigen met een gebroken boekjaar een voordeel hebben van de latere ingangsdatum, andere een nadeel.

3.4.4. De wetgever kan ogenschijnlijk zonder daarmee substantiële uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst en/of de betrokken belastingplichtigen op te roepen, op betrekkelijk

¹³ Zie bijvoorbeeld HR 8 juli 2005, nr. 39 870, BNB 2005/310, HR 18 december 2009, nr. 44021, BNB 2010/79 en HR 22 november 2013, nr. 13/01622, BNB 2014/30.

¹⁴ Zie voor een ander geval HR 4 december 2015, nr. 15/02914, BNB 2016/37. Deze zaak laten wij buiten beschouwing, nu deze weinig toegevoegde waarde heeft.

eenvoudige wijze gelijkheid tussen belastingplichtigen met een gebroken boekjaar respectievelijk het kalenderjaar als boekjaar bewerkstelligen door een tariefswijziging ook reeds van toepassing te verklaren op per 1 januari van het desbetreffende jaar lopende boekjaren, maar dan vanaf 1 januari, dus naar tijdsgelang. Een dergelijke overgangsregeling herstelt echter niet (volledig) de gelijkheid met belastingplichtigen die geen gebroken boekjaar kennen, en leidt evenmin tot gelijkheid binnen de categorie van belastingplichtigen die een gebroken boekjaar kennen. In dit verband is met name van belang dat de winst in het algemeen niet gelijkmatig over het jaar wordt gerealiseerd. Een zuivere toerekening van de winst van een gebroken boekjaar aan de periode na 1 januari van dat boekjaar zou een afsluiting van de boekhouding per 31 december van het boekjaar vereisen en dat sluit niet aan bij de keuze van de belastingplichtige voor een gebroken boekjaar en stuit mede daarom op aanzienlijke uitvoeringstechnische bezwaren.

3.5. Gelet op het hiervoor in 3.4 overwogene en in aanmerking genomen dat het in het onderhavige geval gaat om een relatief geringe tariefsmatiging, moet worden geoordeeld dat de wetgever, door af te zien van een regeling waardoor ten aanzien van belastingplichtigen met een gebroken boekjaar de tariefswijziging zou gaan gelden voor door hen vanaf 1 januari 2002 behaalde winst, de grenzen van de hem onder de werking van het IVBPR en het EVRM toekomstige beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden. (...)"

De hofuitspraak, waarin was geoordeeld dat inderdaad sprake was van een verboden discriminatie, werd door de Hoge Raad vernietigd.

Uit de hiervóór behandelde jurisprudentie van de Hoge Raad trekken wij de volgende conclusies:

- (a) De wetgever is in beginsel vrij in de keuze van de ingangsdatum van een nieuwe regeling en in de keuze de invoering van die nieuwe regeling al dan te voorzien van overgangsmaatregelen.
- (b) Een wetswijziging brengt naar haar aard mee dat onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich hebben voorgedaan vóór dan wel na het tijdstip met ingang waarvan de nieuwe regeling van toepassing is. Een dergelijk onderscheid kan in beginsel niet als discriminatie worden aangemerkt.
- (c) De keuze van de wetgever op het punt van de temporele werking van een nieuwe fiscale regel mag echter niet leiden tot een op grond van art. 14 EVRM en/of art. 26 IVBPR verboden onderscheid tussen groepen belastingplichtigen.
- (d) Aan de wetgever komt een ruime beoordelingsvrijheid toe bij het beantwoorden van de vraag of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om in het kader van een wetswijziging gelijke gevallen in verschillende zin te regelen. Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is.

Met deze conclusies in het achterhoofd moet de vraag worden beantwoord of (de invoering van) art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 (per 1 januari 2013) een verboden discriminatie inhoudt.

Ten eerste beoordelen wij of de omstandigheid dat de wetswijziging per 1 januari 2013 en niet eerder inging, bijvoorbeeld per 1 januari 2012, een verboden discriminatie inhoudt. Naar onze mening was de wetgever niet gehouden aan de wetswijziging van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 terugwerkende kracht toe te kennen. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat de keuze van de wetgever op het punt van de ingangsdatum van een nieuwe regeling moet worden geëerbiedigd tenzij deze van redelijke grond is ontbloomt. Van dat laatste is echter geen sprake. Op de SBF-regeling werd voorafgaand aan het jaar 2010 de 'groene tabel' toegepast, dus niet valt in te zien waarom handhaving van die 'groene tabel' voor de periode 2010 t/m 2012 onverdedigbaar zou zijn. Voorts is van belang dat de wijziging van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 niet specifiek zag op SBF-verlofuitkeringen maar deel uitmaakte van een grote wetswijziging (Wet uniformering loonbegrip) die erop was gericht de verschillen die er waren tussen de fiscale regels en de regels voor de socialezekerheidswetgeving met betrekking tot de begrippen loon uit tegenwoordige arbeid en loon uit vroegere arbeid te verduidelijken en te uniformeren.

Ten tweede beoordelen wij of sprake is van een verboden discriminatie nu de gelijkstelling van loon genoten wegens tijdelijke inactiviteit met loon uit tegenwoordige arbeid is beperkt tot een periode van maximaal 104 weken. Gevallen die binnen deze 104-wekentermijn vallen (wel arbeidskorting) worden aldus anders behandeld dan gevallen die buiten die termijn vallen (geen arbeidskorting). De wetgever

heeft bij de parlementaire behandeling van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 toegelicht waarom hij die periode van gelijkstelling wenst te beperken tot maximaal 104 weken. Uit de hiervóór aangehaalde passage uit de memorie van toelichting leiden wij af dat de wetgever aldus aansluiting heeft gezocht bij andere vormen van loondoorbetaling tijdens perioden waarin niet wordt gewerkt, zoals uitkeringen wegens tijdelijke arbeidsongeschiktheid (ziekte). Bovendien speelde een rol dat mag worden verwacht dat de aanleiding voor de non-actiefstelling binnen een dergelijke termijn is weggenomen of het dienstverband definitief is verbroken. De keuze van de wetgever is aldus niet van redelijke grond ontbloeit, zodat geen sprake is van een verboden discriminatie.

Ten slotte beoordelen wij of sprake is van een verboden discriminatie indien de wet zo moet worden uitgelegd dat voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen als startpunt voor de periode van 104 weken heeft te gelden de eerste dag van non-activiteit en niet de inwerkingtreding van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 per 1 januari 2013. Hierdoor wordt onderscheid gemaakt tussen SBF'ers naarmate de eerste dag van hun non-activiteit verder in het verleden ligt. Dit heeft tot gevolg dat indien twee SBF'ers allebei tot 1 januari 2015 een SBF-verlofuitkering genieten, de SBF'er die vóór 1 januari 2013 inactief is geworden korter kan profiteren van de gelijkstelling van die uitkering met loon uit tegenwoordige dienstbetrekking dan de SBF'er die pas op 1 januari 2013 inactief is geworden. In de hiervóór in onderdeel 3.1 uiteengezette ratio van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 zien wij een rechtvaardiging voor dit onderscheid in behandeling. Zoals gezegd, zorgt de regeling voor een gelijkstelling van de uitkering die wordt genoten wegens tijdelijke inactiviteit met inkomsten uit tegenwoordige arbeid. Naarmate de periode van inactiviteit voortduurt, wordt het verband tussen de genoten inkomsten en de verrichte arbeid steeds minder sterk en moet de uitkering voor de toepassing van de arbeidskorting, steeds meer worden beschouwd als inkomen dat zijn oorzaak vindt in voorheen verrichte arbeid en dus als inkomsten uit vroegere arbeid. De wetgever mocht, zoals hiervóór betoogd, de omslagtermijn bij 104 weken leggen. Bezien vanuit deze ratio, is de keuze van de wetgever om, voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen, de aanvang van de 104-wekentermijn te leggen bij de datum van non-actiefstelling en niet bij de datum van inwerkingtreding van het per 1 januari 2013 gewijzigde art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964, niet van redelijke grond ontbloeit. Er is in zoverre geen sprake is van een verboden discriminatie.

5.2. Het beleidsmatige perspectief

Hiervóór hebben wij onderzocht of vanuit een strikt juridisch perspectief voor de wetgever aanleiding bestond om aan de wetwijziging per 1 januari 2013 terugwerkende kracht te verlenen. Hierna beantwoorden wij die vraag vanuit een meer beleidsmatig perspectief.

In dat kader onderzoeken wij of de wetgever de regels die in de 'Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking' zijn opgenomen, heeft geschonden.¹⁵ In deze notitie zijn uitgangspunten geformuleerd voor onder meer het met terugwerkende kracht invoeren van fiscale wetwijzigingen. De notitie richt zich echter niet op begunstigende wetwijzigingen, zoals in de onderhavige zaak aan de orde is. Derhalve kan niet worden gezegd dat de wetgever – door aan de wetwijziging van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 geen terugwerkende kracht toe te kennen – zijn eigen 'wetgevingsbeleid' heeft geschonden.

Naar onze mening zijn er ook geen andere gronden voor de conclusie dat de wetwijziging vanuit beleidsmatig perspectief terugwerkende kracht had moeten krijgen. Aan de beantwoording van de vraag of aan een begunstigende wetwijziging terugwerkende kracht moet worden gegeven, ligt een belangenafweging ten grondslag. De belangen van individuele burgers moeten zorgvuldig worden afgewogen tegen de belangen van de samenleving als geheel. Bij die laatste belangen moet ook worden gedacht aan het schatkistbelang. Wij zien niet dat de wetgever deze belangenafweging anders had *moeten* laten uitvallen.

5.3. Conclusies onderzoeksvraag 1

Gelet op het voorgaande, beantwoorden wij onderzoeksvraag 1 aldus dat er naar onze mening geen aanleiding was om in zijn algemeenheid dan wel in het bijzonder voor de groep SBF'ers van 2010 t/m 2012 aan de wetwijziging ingaande 1 januari 2013 terugwerkende kracht te verlenen. Ook de toepassing die aan art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 wordt gegeven, inhoudend dat

¹⁵ Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1.

genoemde 104-wekentermijn geacht wordt te zijn ingegaan bij aanvang van de non-activiteit, ook als dat moment vóór 1 januari 2013 is gelegen, is niet 'onrechtmatig' te achten.

Onderzoeksvraag 2, die pas aan de orde is indien onderzoeksvraag 1 bevestigend moet worden beantwoord, blijft zodoende onbeantwoord.

6. Onderzoeksvraag 3 – het arbeidsrechtelijk perspectief

De vraag rijst of een grond bestaat om de groep SBF'ers die in de periode 2010 t/m 2012 een SBF-verlofuitkering ontvingen arbeidsrechtelijk te compenseren. Dat zou aan de orde kunnen zijn indien DJI in strijd met het goed werkgeverschap heeft gehandeld. Met betrekking tot de onderzochte periode (januari 2010 tot april 2015) is een tweetal momenten te benoemen waarvan onderzocht kan worden of DJI in strijd met het goed werkgeverschap heeft gehandeld: de invoering van de SBF-uitkering (onderdeel 6.1) en de naleving van de wetwijziging per 1 januari 2013 (onderdeel 6.2).

6.1. Informatieplicht rondom de afschaffing FLO en de invoering van de SBF-regeling per 1 januari 2010

Naar aanleiding van brieven van 28 januari 2011 en 11 februari 2011 van een groep SBF-medewerkers schrijft P.J.M. van der Sande, hoofddirecteur DJI, op 17 februari 2011 dat de voorlichting over het SBF-verlof 'onder de maat' is geweest. Op basis van de aan ons beschikbaar gekomen informatie onderschrijven wij dat, en kwalificeren de handelwijze van DJI als in strijd met het goed werkgeverschap. Daartoe dient het volgende. Voor SBF'ers bestond al sinds 1966 de mogelijkheid vervroegd uit te treden. Deze mogelijkheid was kennelijk geheel gekoppeld aan de zwaarte van de functie, en niet – zoals met de vanaf de jaren tachtig van de vorige eeuw in opkomst zijnde vervroegde uittredingsmogelijkheden – vanwege een werkgelegenheidsperspectief. De tot 1 januari 2010 geldende FLO-regeling was financieel aantrekkelijk: hij kende een bruto-uitkering van 80% van het laatstverdiende salaris, wat neerkwam op ongeveer 86% van het laatstverdiende nettosalaris. Deze vervroegde uittredingsmogelijkheid voor SBF'ers gold al ruim veertig jaar en was daarmee aan te merken als een zeer wezenlijke arbeidsvoorwaarde die voor generaties SBF'ers heeft gegolden. De SBF'ers hebben onweersproken gesteld dat op 1 januari 2010 nog geen SBF-aanvraagformulier en SBF-brochure beschikbaar was en dat toen deze in januari 2010 wel verschenen, het volstrekt onduidelijk was tot welke (netto)inkomensverschillen de nieuwe SBF-regeling zou leiden in vergelijking met de oude FLO-regeling. Daar kwam bij dat van de SBF-regeling op het eerst mogelijke moment gebruik diende te worden gemaakt. Er bestond wel de mogelijkheid om te verzoeken of de ingangsdatum met een jaar opgeschoven kon worden en gedurende dat jaar zou worden doorgewerkt, maar naar wij hebben begrepen was het een discretionaire bevoegdheid van DJI om op zo'n verzoek wel of niet in te gaan. Wanneer helemaal werd afgezien van de mogelijkheid om van de SBF-regeling per het eerst mogelijke moment gebruik te maken, dan leidde dat tot een definitief verlies van die rechten. De SBF'ers die vanaf januari 2010 gebruik maakten van de nieuwe SBF-regeling, bemerkten pas in de loop van 2010 tot welke netto gevolgen dat leidde: in plaats van het onder de FLO-uitgekeerde nettobedrag van ongeveer 86%, was dat met toepassing van de SBF-regeling een netto-uitkering van ongeveer 70%. Dat is een zeer wezenlijke inkomensteruggang, waarvan de SBF'ers niet op de hoogte waren en waarop zij door hun werkgever niet gewezen waren. Mede vanwege de omvang van deze inkomensteruggang en de duur dat de oude regeling had bestaan, is dit als een ernstig tekortschieten van DJI aan te merken. Indien wel voldoende voorlichting was gegeven, hadden de SBF'ers ervoor kunnen kiezen om te verzoeken de ingangsdatum van de uitkering met een jaar uit te stellen, om helemaal door te werken, of om politieke of beleidsmatige aandacht te vragen voor deze specifieke problematiek. Die mogelijkheden zijn hen onthouden.

Het nadeel dat de SBF'ers als gevolg hiervan hebben geleden, is echter moeilijk te becijferen. Anders dan de SBF'ers in januari 2011 meenden, was het verschil in behandeling van de FLO-regeling (SBF-ontslag) en de SBF-regeling niet zozeer het toepassen van de 'witte tabel' versus de 'groene tabel': ook op de FLO-regeling werd de 'groene tabel' toegepast. Het verschil zat er wel in dat vanaf januari 2010 Zvw-premie werden ingehouden zonder dat hiervoor compensatie werd verleend, en de volledige pensioenpremies werden ingehouden. Doordat pensioenpremies werden ingehouden werden echter ook (meer) pensioenrechten opgebouwd. Welke waarde deze hadden, is ons niet bekend. Door de actiegroep "SBF moet eerlijk" werd in januari en februari 2011 het netto inkomensnadeel van de betrokkenen, met diverse rekenvoorbeelden, op plusminus € 200 tot € 300 per maand becijferd, op een resterende uitkering van € 1.600 tot € 1.700,- netto. De actiegroep wees

er ook op dat de SBF-regeling een veel kortere looptijd had dan de FLO-regeling (van ongeveer vijf jaar onder de FLO tot twee à drie jaar onder de SBF-regeling). Dat betekende dat de SBF-regeling eindigde ruim voor de AOW-gerechtigde leeftijd. Om het gat te overbruggen van het einde van de SBF-uitkering tot de reguliere pensioendatum, kon men het ouderdomspensioen vervroegd laten ingaan, hetgeen uiteraard tot een verlaging van het ouderdomspensioen na het bereiken van de reguliere pensioengerechtigde leeftijd leidde. Voor dit probleem werd met ingang van oktober 2014 (overgangperiode tot april 2015) een oplossing gevonden, toen de ingangsdatum van de SBF-uitkering flexibeler werd gemaakt in die zin dat zo lang kon worden doorgewerkt opdat de SBF-uitkering eindigde op de ingangsdatum van het reguliere ouderdomspensioen.

6.2. Naleving van de wetswijziging per 1 januari 2013

De Belastingdienst en DJI zijn bij het sluiten van de vaststellingsovereenkomst ervan uitgegaan dat de wet zo moet worden uitgelegd dat de in art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 genoemde 104-wekentermijn bij uitkeringen die vóór 1 januari 2013 waren ingegaan, aanvangt op de datum van 'non-actiefstelling' en niet pas op 1 januari 2013. De actiegroep "SBF moet eerlijk" stelt zich op het standpunt dat de 104-wekentermijn voor per 1 januari 2013 lopende SBF-uitkeringen moet starten op 1 januari 2013.

Bij discussie over de toepassing van de 104-wekentermijn zou het voor de hand hebben gelegen de zaak voor te leggen aan de belastingrechter. Art. 26a Algemene wet inzake rijksbelastingen geeft zowel aan degene die de loonheffingen op aangifte heeft afgedragen (de werkgever) als aan degene van wie de belasting is ingehouden (de werknemer) de mogelijkheid, nadat bezwaar is gemaakt, de zaak voor te leggen aan de belastingrechter.¹⁶ In beginsel kan de zaak ook aan de belastingrechter worden voorgelegd via bezwaar en beroep tegen een eventuele aanslag IB/PVV die aan de werknemer wordt opgelegd.

Voor zover ons bekend, is de hiervóór bedoelde uitlegkwestie niet aan de belastingrechter voorgelegd. Dat de SBF'ers deze kwestie niet aan de belastingrechter hebben voorgelegd, is naar onze mening verklaarbaar. DJI paste ook na 1 januari 2013 de 'groene tabel' toe waardoor in het geheel geen rekening werd gehouden met de arbeidskorting en de discussie over de start van de 104-wekentermijn niet aan de orde was. Bovendien was in de van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (DGOBR/P-Direkt) afkomstige voorlichtingsbrochure "SBF-verlof en SBF-uitkering" opgenomen dat geen rekening wordt gehouden met de zogeheten arbeidskorting.

De discussie over de toepassing van de 104-wekentermijn is pas ontstaan nadat de vaststellingsovereenkomst van 14 december 2018 is gesloten en (een deel van) de SBF'ers bij brief van 17 december 2018 werd(en) geïnformeerd over de teruggaaf. De bij die brief opgenomen 'Bijlage veel gestelde vragen en antwoorden' vermeldt:

"De periode van 24 maanden begint met de maand dat de SBF-verlofuitkering is uitbetaald. Stel, u kreeg vanaf 1 oktober 2012 een SBF-verlofuitkering. Dan begint de berekening van het aantal maanden vanaf die datum, te weten vanaf 1 oktober 2012."

De terugbetaling door DJI van de te veel ingehouden loonheffingen leverde de SBF'ers geen rechtsingang op om de kwestie over de toepassing van de 104-wekentermijn aan de belastingrechter voor te leggen. Bovendien was de rechtsingang die SBF'ers in de jaren 2013 t/m 2015 hadden, door tijdsverloop tenietgegaan.

Door de hiervóór geschetste gang van zaken staan de SBF'ers in de discussie over de toepassing van de 104-wekentermijn met lege handen. Zij kunnen zich niet meer tot de belastingrechter wenden en de staatssecretaris van Financiën en de minister voor Rechtsbescherming hebben bij brief van 18 maart 2020 aangegeven geen voorstander te zijn een 'reparatie' van de regeling op dit punt. Het standpunt van de SBF'ers met betrekking tot de toepassing van de 104-wekentermijn zou naar onze inschatting zijn verworpen door de belastingrechter (zie onderdeel 3). Wij hebben echter ook betoogd

¹⁶ Voor gevallen waarin de datum van 'non-actiefstelling' vóór 1 januari 2013 ligt, zou – bij toepassing van de 'witte tabel' vanaf 1 januari 2013 – in de jaren 2013 t/m 2015 vanzelf het moment aanbreken dat de 104-wekentermijn is verstreken en door de werkgever de 'groene tabel' wordt toegepast. Dan ontstaat een procesbelang, omdat vanaf dat moment in de ogen van de SBF'er een te groot bedrag aan loonheffingen wordt ingehouden.

dat het standpunt van DJI en de Belastingdienst met betrekking tot de toepassing van de 104-wekentermijn niet zonder meer steun vindt in de wettekst en de memorie van toelichting.

Er is nog een ander punt met betrekking tot de gevolgen van de wetwijziging per 1 januari 2013 dat aandacht vraagt. In de discussie tussen DJI en de Belastingdienst over de kwalificatie van de SBF-verlofuitkering als loon uit tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking was (deels) sprake van een tegenstrijdig belang tussen DJI en de SBF'ers. Immers, bij de kwalificatie van de SBF-verlofuitkering als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking zou DJI de werkgeversbijdrage Zorgverzekeringswet zijn verschuldigd. Bij de kwalificatie als loon uit vroegere dienstbetrekking zou DJI niet worden geconfronteerd met deze lasten. De SBF'ers zouden bij de kwalificatie van de SBF-verlofuitkering als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking niet alleen recht hebben op de arbeidskorting, maar zij zouden bovendien de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet niet zijn verschuldigd. Voor zover ons bekend, heeft DJI (vertegenwoordigers van) de SBF'ers niet op de hoogte gesteld van de lopende discussie over de kwalificatie van de SBF-verlofuitkering, laat staan hen de mogelijkheid geboden zich op enigerlei wijze in deze discussie te voegen. Het informeren en betrekken van SBF'ers lag naar onze mening wel voor de hand. Er was immers sprake van een tegenstrijdig financieel belang tussen DJI en de SBF'ers en bovendien konden de SBF'ers de uitkomst van de kwalificatie van de SBF-verlofuitkering of van deelaspecten (bijvoorbeeld met betrekking tot de toepassing van de 104-wekentermijn) voor de jaren 2013 t/m 2015 niet meer door de belastingrechter laten toetsen.

Zoals hiervóór is vermeld, heeft DJI de 'witte tabel', die volgens de Belastingdienst met ingang van 1 januari 2013 had moeten worden toegepast, pas per eind 2018 toegepast. Dat DJI met de Belastingdienst van januari 2013 tot eind 2018 van mening verschilde over de toepassing van 'witte' dan wel 'groene' tabel op de SBF-uitkeringen, heeft DJI niet kenbaar gemaakt aan SBF'ers, ook niet aan de actiegroep "SBF moet eerlijk" van wier bestaan DJI op de hoogte was. Ook als DJI zijn standpunt dat de 'groene tabel' van toepassing was, te goeder trouw innam – zoals hiervóór vermeld had DJI ook een eigen financieel belang bij de door hem ingenomen positie – dan was het zorgvuldig geweest indien DJI de SBF'ers van dit verschil van mening met de Belastingdienst op de hoogte had gebracht. Dat had voorkomen dat individuele SBF'ers door het tijdverloop een bezwaar- en beroepsmogelijkheid zouden verliezen. De wet voorziet niet in een expliciete informatieplicht van de werkgever tegenover de werknemer in dergelijke situaties. Wel bestaat op grond van art. 7:655 BW een algemene informatieplicht ten aanzien van onder de hoogte van het loon en de toepasselijke arbeidsvoorwaarden. Uit art. 7:655 BW dan wel art. 7:611 BW (het goed werkgeverschap) zou kunnen voortvloeien dat DJI de SBF'ers over de betreffende kwestie had moeten informeren.

Dat niet aanstonds de 'witte tabel' is toegepast, kan ook nog andere gevolgen hebben. De werkgever is aan de werknemer het overeengekomen loon verschuldigd. Indien het loon te laat wordt betaald, dan is over het te laat betaalde gedeelte op grond van art. 7:625 BW een wettelijke verhoging verschuldigd, van maximaal 50%, welke verhoging door de rechter kan worden beperkt. De achtergrond van deze bepaling is dat een werknemer in het algemeen voor zijn levensonderhoud van loon afhankelijk is, en dat ook een iets te late loonbetaling daarmee grote problemen kan veroorzaken. De vraag is of DJI over het te veel ingehouden gedeelte van de SBF-uitkering die wettelijke verhoging verschuldigd is (en daarnaast de wettelijke rente), of slechts de wettelijke rente. Voor die vraag is allereerst van belang of de SBF-uitkering is aan te merken als loon in de zin van art. 7:625 BW. Loon is de financiële tegenprestatie voor het verrichten van arbeid. Het begrip wordt in het algemeen ruim uitgelegd¹⁷. De vervolgvraag is of te veel ingehouden loonbelasting ook onder het loonbegrip van art. 7:625 BW valt. De vaststellingsovereenkomst tussen DJI en de Belastingdienst heeft erin geresulteerd dat de Belastingdienst de te veel ingehouden belasting aan DJI heeft uitgekeerd, die dit bedrag vervolgens aan de SBF'ers heeft uitbetaald. Nu de SBF'ers er niet van op de hoogte waren gesteld dat de Belastingdienst van oordeel was dat op hun situatie de witte tabel van toepassing was en zij dus geen reden hadden bij de Belastingdienst aan de bel te trekken, is goed te verdedigen dat het DJI is aan te rekenen dat dit gedeelte van de netto-uitkering te laat werd uitgekeerd en daarmee onder de strekking valt art. 7:625 BW valt. Of die verhoging van 50% dan zou zijn beperkt is een bijna discretionaire bevoegdheid van de rechter. Goed denkbaar is dat de rechter, indien art. 7:625 BW op de betreffende nabetaaling van toepassing zou zijn geacht, deze verhoging had beperkt tot bijvoorbeeld 20%.

¹⁷ De Hoge Raad heeft daarentegen op 28 maart 1997, JAR 1997/89, beslist dat 'wachtgeld' niet tot dit loonbegrip behoort.

6.3. De gevolgen van het niet als goed werkgever handelen

Zoals hiervóór vermeld, is zowel de informatievoorziening door DJI rondom de wetswijziging per 1 januari 2010, als de handelwijze van DJI rondom de naleving van de wetswijziging per 1 januari 2013 op te vatten als strijdig met het goed werkgeverschap. Afgezien van de mogelijkheid dat op de nabetaling van het nettoloon eind 2018 in plaats van uitsluitend wettelijke rente ook de wettelijke verhoging van art. 7:625 BW van toepassing was, is de schade als gevolg van de schending van het goed werkgeverschap moeilijk te becijferen. De groep SBF'ers die in 2010 van de regeling gebruik hebben gemaakt zijn in zekere zin het slechtste af geweest: zij hebben immers geen enkele mogelijkheid tot compensatie ontvangen. De groep die in 2011 van de regeling gebruik maakte, heeft al over enige periode de witte tabel toegepast gekregen. Per 1 januari 2012 ontstond de mogelijkheid om naast de SBF-uitkering gedurende vier uur per week voor DJI te gaan werken. Op welke schaal hiervan gebruik is gemaakt, en of alle daartoe gedane verzoeken zijn gehonoreerd is ons niet bekend. Degenen die in 2013 onder de regeling kwamen te vallen, hebben het voordeel genoten van de witte tabel. Per oktober 2014 (met definitieve invoering per april 2015) ontstond de mogelijkheid de SBF-regeling op het door betrokkene gewenste moment te laten ingaan.

Het komt ons voor dat het niet goed mogelijk is om de schade als gevolg van de schending van het goed werkgeverschap individueel te becijferen. Het gaat voor een deel om het ontnemen van kansen, hetgeen sowieso al moeilijk te becijferen is. Daarnaast zou niet iedereen van die kans gebruik hebben gemaakt. Het zou daarom verstandig kunnen zijn aan de betreffende SBF'ers lump sum bedragen te verstrekken, waarbij onderscheid zou kunnen worden gemaakt naar het jaar waarin de uitkering (2010, 2011 enzovoort) is ingegaan. Bij de hoogte van het aldus toe te kennen bedrag zou rekening kunnen worden gehouden met de hiervóór genoemde omstandigheden, maar zou ook een rol kunnen spelen dat in de jaren 2010 tot en met 2014 in algemene zin een 'bezuinigingspolitiek' werd gevoerd, en daarbij in die periode in verband met de vergrijzing van de bevolking de noodzaak om langer door te moeten werken breed werd gevoeld.

Precedentwerking

Zoals hiervóór is beschreven, zijn wij van mening dat de groep SBF'ers slechts vanuit een arbeidsrechtelijk perspectief onjuist is behandeld. Of, wanneer zij daarvoor financieel gecompenseerd zouden worden, zulks precedentwerking zou hebben kunnen wij moeilijk beoordelen. Indien de grond voor het toekennen van enige vorm van compensatie gelegen is in de specifieke arbeidsrechtelijke verwijten die DJI kunnen worden gemaakt, lijkt de kans dat omvangrijke andere groepen zich met succes op een vergelijkbare vorm van compensatie zouden kunnen beroepen (precedentwerking), gering. Naar wij begrepen hebben, betreft de groep overheidsfunctionarissen met een substantieel bezwarende functie, enkele honderden mensen. Of allen op gelijke wijze zijn behandeld als de groep SBF'ers waar thans sprake van is, onttrekt zich aan ons gezichtsveld. In die zin kunnen wij onderzoeksvraag 4 niet met stelligheid beantwoorden.

7. Conclusies

Op 2 juli 2020 heeft de Tweede Kamer unaniem de motie-Omtzigt aangenomen waarin de regering wordt verzocht een ultieme poging te doen om tot een oplossing te komen in het SBF-dossier, en de Kamer hierover te informeren. Naar aanleiding van deze motie hebben het ministerie van Financiën en het ministerie van Justitie en Veiligheid ons bij brief van 12 januari 2021 de opdracht gegeven vier onderzoeksvragen te beantwoorden. Deze vragen hebben betrekking op – kort gezegd – de wijziging van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 per 1 januari 2013. SBF-uitkeringen worden sindsdien voor maximaal 104 weken aangemerkt als loon uit tegenwoordige arbeid, waardoor de genietter van die uitkering voor maximaal 104 weken in aanmerking komt voor de arbeidskorting.

Hierna geven wij de onderzoeksvragen en onze antwoorden weer.

- (1) Was er aanleiding om in zijn algemeenheid dan wel in het bijzonder voor de groep SBF'ers van 2010 t/m 2012 aan de wetswijziging ingaande 1 januari 2013 terugwerkende kracht te verlenen?

Ter beantwoording van deze vraag hebben wij in de eerste plaats aan de hand van een strikt juridisch perspectief onderzocht of voor de wetgever aanleiding bestond om aan de

wetswijziging per 1 januari 2013 terugwerkende kracht te verlenen. Daarbij hebben wij ons gebaseerd op het juridische kader dat de Hoge Raad hanteert bij de beoordeling of sprake is van een verboden discriminatie rondom de inwerkingtreding van wetswijzigingen. Wij zijn tot de conclusie gekomen dat de werkwijze van de wetgever, waarbij aan de wetswijziging per 1 januari 2013 geen terugwerkende kracht is gegeven, geen verboden discriminatie in het leven roept. In de tweede plaats hebben wij een meer beleidsmatig perspectief aangelegd. Ook vanuit dat perspectief beoordeeld was er voor de wetgever geen grond om aan de wetswijziging (voor bepaalde groepen) terugwerkende kracht toe te kennen.

- (2) Indien de eerste onderzoeksvraag met ja wordt beantwoord, is er dan aanleiding om nu alsnog een fiscale correctie toe te passen? Op welke jaren zou deze correctie betrekking moeten hebben, moet of kan deze correctie dan beperkt worden tot de groep SBF'ers en hoeveel zou deze correctie dan moeten bedragen?

Deze vraag blijft buiten beschouwing omdat wij vraag 1 ontkennend beantwoorden.

- (3) Wanneer op grond van de onderzoeksvragen 1 en 2 wordt geconcludeerd dat er geen aanleiding is of was voor fiscale correctie, is of was er dan in het licht van de fiscale wijziging, een grond waarop de groep SBF'ers die in de periode 2010 t/m 2012 een uitkering ontvingen arbeidsrechtelijk te compenseren?

Ter beantwoording van deze vraag hebben wij onderzocht of DJI in het dossier van de SBF'ers in strijd met het goed werkgeverschap heeft gehandeld. Wij zijn tot de conclusie gekomen dat zowel de informatievoorziening door DJI rondom de invoering van de SBF-regeling per 1 januari 2010 als de handelwijze van DJI rondom de naleving van de wetswijziging per 1 januari 2013 kan worden aangemerkt als strijdig met het goed werkgeverschap.

De invoering van de SBF-regeling per 1 januari 2010

Voor wat betreft het handelen van DJI rondom de invoering van de (nieuwe) SBF-regeling per 1 januari 2010 zijn wij van mening dat de informatievoorziening op het punt van de financiële gevolgen van de SBF-regeling ernstig tekortschoot. SBF'ers die vanaf januari 2010 gebruik maakten van de SBF-regeling, bemerkten pas in de loop van 2010 tot welke netto gevolgen dat leidde. Zij werden geconfronteerd met een zeer wezenlijke inkomensteruggang, waarvan zij niet op de hoogte waren en waarop zij door hun werkgever niet gewezen waren. Indien wel voldoende voorlichting was gegeven, hadden de SBF'ers ervoor kunnen kiezen om te verzoeken de ingangsdatum van de uitkering met een jaar uit te stellen, om helemaal door te werken, of om politieke of beleidsmatige aandacht te vragen voor deze specifieke problematiek. Die mogelijkheden zijn hen onthouden.

De wetswijziging per 1 januari 2013

Met betrekking tot de naleving door DJI van de wetswijziging van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 per 1 januari 2013 zijn onze conclusies als volgt. Na 1 januari 2013 werden de SBF-verlofuitkeringen door DJI ten onrechte nog steeds aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. Dit leidde tot toepassing van de 'groene tabel', waarbij geen arbeidskorting in aanmerking werd genomen. De Belastingdienst heeft erop gewezen dat deze handelwijze onjuist is. Tussen DJI en de Belastingdienst is uiteindelijk een vaststellingsovereenkomst gesloten die ertoe heeft geleid dat aan de werknemers een teruggaaf heeft plaatsgevonden. Bij de bepaling van de hoogte van die teruggaaf zijn de Belastingdienst en DJI ervan uitgegaan dat de wet zo moet worden uitgelegd dat voor per 1 januari 2013 lopende SBF-verlofuitkeringen als startpunt voor de 104-wekentermijn heeft te gelden de eerste dag van non-activiteit en niet het tijdstip van de inwerkingtreding van de wijziging in art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 per 1 januari 2013. De actiegroep "SBF moet eerlijk" stelt zich echter op het standpunt dat de 104-wekentermijn voor per 1 januari 2013 lopende SBF-uitkeringen moet starten op 1 januari 2013. Naar onze mening dwingt de wettekst niet tot een lezing die ervan uitgaat dat voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen de 104-wekentermijn aanvangt op de datum van non-actiefstelling. De wettekst laat de lezing toe dat de gelijkstelling in lid 3, onderdeel a, voor een periode van 104 weken geldt, ongeacht het tijdstip

van de 'non-actiefstelling'. De memorie van toelichting bevat een motivering met betrekking tot de keuze voor een termijn van 104 weken, maar die motivering werpt geen licht op het antwoord op de vraag wanneer die termijn voor per 1 januari 2013 'lopende uitkeringen' aanvangt. Wij hebben beargumenteerd dat het vanuit de ratio van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 meer voor de hand ligt om voor per 1 januari 2013 lopende uitkeringen de aanvang van 104-wekentermijn te leggen bij de datum van non-actiefstelling en niet bij de datum van inwerkingtreding van art. 22a, lid 3, onderdeel a, Wet LB 1964 per 1 januari 2013. Wij vermoeden dat een belastingrechter tot deze conclusie zou komen indien hem de vraag wordt voorgelegd.

Voor zover ons bekend, is de hiervóór bedoelde uitlegkwestie niet aan de belastingrechter voorgelegd. Dat de SBF'ers deze kwestie niet aan de belastingrechter hebben voorgelegd, is naar onze mening verklaarbaar doordat zij – kort gezegd – door DJI op het verkeerde been zijn gezet: DJI achtte, ondanks de wetswijziging per 1 januari 2013, toepassing van de arbeidskorting in het geheel niet mogelijk. Een discussie over de 104-wekentermijn was daardoor niet aan de orde. Bovendien zijn de SBF'ers door DJI niet betrokken of geïnformeerd over de lopende discussie met de Belastingdienst over het al dan niet toepassen van de arbeidskorting. De discussie over de toepassing van de 104-wekentermijn is pas ontstaan nadat de vaststellingsovereenkomst van 14 december 2018 is gesloten en (een deel van) de SBF'ers bij brief van 17 december 2018 werd(en) geïnformeerd over de teruggaaf. Toen was een beroep op de belastingrechter echter niet meer mogelijk.

Het komt ons voor dat het niet goed mogelijk is om de schade als gevolg van de schending van het goed werkgeverschap individueel te becijferen. Het gaat voor een deel om het ontnemen van kansen, hetgeen sowieso al moeilijk te becijferen is. Daarnaast zou niet iedereen van die kans gebruik hebben gemaakt. Het zou daarom verstandig kunnen zijn aan de betreffende SBF'ers lump sum bedragen te verstrekken, waarbij onderscheid zou kunnen worden gemaakt naar het jaar waarin de uitkering (2010, 2011 enzovoort) is ingegaan. Bij de hoogte van het aldus toe te kennen bedrag zou rekening kunnen worden gehouden met de hiervóór genoemde omstandigheden, maar zou ook een rol kunnen spelen dat in de jaren 2010 tot en met 2014 in algemene zin een 'bezuinigingspolitiek' werd gevoerd, en daarbij in die periode in verband met de vergrijzing van de bevolking de noodzaak om langer door te moeten werken breed werd gevoeld.

- (4) Wanneer de uitkomsten op de onderzoeksvragen 1 tot en met 3 aanleiding geven tot enigerlei vorm van correctie dan wel compensatie, wat is dan de precedentwerking die daarvan uitgaat?

Ten slotte hebben wij aandacht besteed aan de vraag of, indien de SBF'ers financieel zouden worden gecompenseerd, zulks precedentwerking zou hebben. Dit kunnen wij moeilijk beoordelen. Indien de grond voor het toekennen van enige vorm van compensatie gelegen is in de specifieke arbeidsrechtelijke verwijten die DJI kunnen worden gemaakt, lijkt de kans dat omvangrijke andere groepen zich met succes op een vergelijkbare vorm van compensatie zouden kunnen beroepen (precedentwerking), gering. Naar wij begrepen hebben, betreft de groep overheidsfunctionarissen met een substantieel bezwarende functie, enkele honderden mensen. Of allen op gelijke wijze zijn behandeld als de groep SBF'ers waar thans sprake van is, onttrekt zich aan ons gezichtsveld.

Amsterdam/Den Haag, 26 februari 2021

Prof. dr. A.O. Lubbers
Prof. mr. G.C. Boot