

Geen aftrek advocaatkosten bij arbeidsconflicten

Belastingvrij vergoeden

Op 10 augustus 2007 sprak de Hoge Raad uit dat bij arbeidsconflicten de proces- en advocaatkosten niet kunnen worden afgetrokken van de belasting. Onder welke voorwaarden is een belastingvrije vergoeding van deze kosten kansrijk?

.....
G.W.B. van Westen
advocaat te Amsterdam
.....

De Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet IB 2001) kent, anders dan haar voorganger, geen 'aftrekbare kosten' meer. De werknemers in de procedures waarover de HR op 10 augustus jl. besliste, stelden zich tegenover de Belastingdienst echter op het standpunt dat proces- en advocaatkosten bij arbeidsconflicten niettemin in aftrek moeten worden toegelaten omdat dergelijke kosten volgens de belastingwetgeving wel belastingvrij kunnen worden vergoed. Zij beriepen zich in de procedures op ongerechtvaardigde

.....
¹ Gerard van Westen is compagnon bij Stibbe te Amsterdam.

discriminatie door de wetgever. In de fiscale rechtspraak zijn voorbeelden te vinden waarbij de belastingrechter een bepaling in een belastingwet toetst aan het gelijkheidsbeginsel op basis van artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM, in verbinding met artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM. Een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt als de belastingrechter ongerechtvaardigde ongelijke behandeling van gelijke gevallen constateert. Van ongerechtvaardigde ongelijke behandeling is sprake als daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt.

De A-G kwam in de aan de onderhavige uitspraken voorafgaande conclusies steeds tot het oordeel dat in geval van proces- en advocaatkosten bij arbeidsconflicten sprake is van 'evidente disproportionaliteit tussen enerzijds de ongelijke behandeling en anderzijds het belang van een doelmatige belastingheffing'. Met dat laatste wordt bedoeld op de vereenvoudiging die is bereikt door het schrappen van alle aftrekbare kosten. En daarom vond de A-G dat het gelijkheidsbeginsel voldoende was geschonden om alsnog aftrek van deze kosten toe te staan.

De Hoge Raad oordeelde anders. In de wetshistorie is de aftrekbaarheid van proces- en advocaatkosten uitdrukkelijk aan de orde geweest, overigens in één adem met de aftrekbaarheid van de kosten van muziekinstrumenten voor leden van een orkest en de kosten van toga's voor rechters en geestelijken. De

wetgever vond al deze kostensoorten geen inbreuk waard op de nieuwe Wet IB 2001, waarin geen 'aftrekbare kosten' meer voorkomen. Volgens de Hoge Raad komt aan de fiscale wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de vraag of sprake is van gelijke gevallen en zo ja: of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor ongelijke behandeling. De Hoge Raad voegt hieraan toe dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat oordeel van redelijke grond ontbloomt is. Met betrekking tot de proces- en advocaatkosten luidt de uitspraak – zonder verdere motivering – dat de door de wetgever gemaakte keuze in de ogen van de Hoge Raad niet ontbloomt is van een redelijke grond. En dat betekent: geen aftrekbare kosten.

Hoewel deze uitspraken teleurstellend zijn voor de praktijk passen zij zowel in de systematiek van de Wet IB 2001 als in de fiscale rechtspraak van de afgelopen jaren. In zoverre acht ik de uitspraken niet verrassend, al hield de fiscale wereld even de adem in na de publicatie van de andersluidende conclusies van de A-G.

Geen negatief loon

In de procedure was ook nog gesteld dat wanneer aftrek als 'aftrekbare kosten' niet mogelijk zou zijn, dan alsnog aftrek als zogenoemd 'negatief loon' mogelijk zou moeten zijn. Het voert in het kader van deze bijdrage te ver om de

.....
Bij een ontslagvergoeding moet worden benadrukt dat de integrale vergoeding voor advocaatkosten evenals de proceskostenvergoeding op schadevergoeding doelt
.....

problematiek rond het begrip 'negatief loon' nader uit te leggen. Ik mag misschien volstaan met de constatering dat de Hoge Raad oordeelde dat de aan de orde zijnde proces- en advocaatkosten plegen te worden gemaakt 'ter verwerving of behoud van inkomsten uit arbeid'. Deze formulering betrof het vroegere wettelijke begrip 'aftrekbare kosten'. Volgens de Hoge Raad blijkt nergens in de wetshistorie dat het de bedoeling was dat in de Wet IB 2001 de kosten ter verwerving of behoud van inkomsten voortaan als 'negatief loon' moeten worden aangemerkt. 'Negatief loon' betreft bijna altijd een betaling waartoe een werkgever een werknemer kan verplichten krachtens de arbeidsovereenkomst, zoals terugbetaling van te veel betaald loon of betaling van een boete, wegens schending van een concurrentiebeding. Bij de onderhavige kosten is daarvan geen sprake, ook al betreft het wellicht noodzakelijke en zelfs onvermijdelijke kosten voor een werknemer.

Niet expliciet

In de conclusies van de A-G zijn verder nogal wat opmerkingen te vinden die suggereren dat belastingvrije vergoeding voor proces- en advocaatkosten bij arbeidsconflicten zonder meer mogelijk is. Daarbij wordt dan wel de kanttekening geplaatst dat belastingvrije vergoeding in de praktijk niet zo voor de hand ligt omdat juist bij arbeidsconflicten de (ex-)werkgever daarvoor niet zal voelen. Toch zou de praktijk hierin aanleiding kunnen zien – meer nog dan thans al gebeurt – bij ontslagvergoedingen voortaan een gedeelte te bestemmen als belastingvrije kostenvergoeding. Ik ben er echter niet zeker van dat de Belastingdienst daarmee makkelijk akkoord zal gaan. Niet alleen door de aard van dat beestje maar ook op basis van de bepalingen van de Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna: de Wet LB). Om dezelfde reden acht ik het dubieus of de belastingrechter belastingvrije vergoeding van proces- en advocaatkosten altijd zal accepteren.

De systematiek is als volgt: de Wet LB bepaalt dat alles wat een werkgever betaalt aan zijn werknemer belast loon is. Vervolgens noemt de Wet LB een

aantal uitzonderingen op dit algemene uitgangspunt, onder andere voor zogenoemde 'vrije vergoedingen'. Vrije vergoedingen zijn volgens de wettekst 'vergoedingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als een beloningsvoordeel worden ervaren, één en ander volgens de in of krachtens Hoofdstuk IIA, Wet LB gestelde normeringen en beperkingen'. Volgens deze systematiek is bijvoorbeeld een zakelijke kilometervergoeding belastingvrij tot het bekende bedrag van € 0,19 en voor het meerdere belastbaar. Een ander voorbeeld is de gelimiteerde vergoeding voor kosten van een verhuizing om zakelijke redenen. Er is echter nergens een expliciete normering voor proces- en advocaatkosten bij een arbeidsconflict opgenomen. Wel is een expliciete vrijstelling genoemd voor outplacementkosten, waaronder soms advocaatkosten kunnen vallen. In het algemeen kun je met de outplacementvrijstelling echter niet altijd uit de voeten in geval van een arbeidsconflict.

Bespreken bij onderhandeling

Omdat een expliciete vrijstelling ontbreekt moet men terugvallen op één van de twee algemene hoofdregels van Hoofdstuk IIA, Wet LB: belastingvrij zijn 'vergoedingen ter bestrijding van kosten (...) ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking'. Het lijkt evident dat advocaatkosten in geval van een arbeidsconflict niet door deze zeef heen komen. De tweede hoofdregel – in feite een herhaling van het zojuist beschreven algemene uitgangspunt – luidt: belastingvrij zijn 'andere vergoedingen voor zover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren'. Deze entree lijkt meer perspectief te bieden voor vergoeding van proces- en advocaatkosten bij arbeidsconflicten. Het eerste addertje dat onder dit gras

schuilt is dat de rechtspraak voor belastingvrije vergoedingen eist dat deze 'afzonderlijk' zijn overeengekomen bij de arbeidsovereenkomst. In het ideale geval zou dat al bij het aangaan van de arbeidsovereenkomst moeten zijn afgesproken. Dat is voor de praktijk natuurlijk geen realistische aanbeveling. In elk geval dient afzonderlijke vergoeding van de onderhavige kosten te worden besproken tijdens de onderhandelingen over de beëindigingsbijeenkoms t c.q. de ontslagvergoeding en beslist niet pas daarna. Dat zou fiscaal gezien fout kunnen gaan.

'Geen laatste loonbetaling'

Het tweede aandachtspunt betreft het karakter van onderhavige vergoedingen. Een proceskostenvergoeding die op grond van artikel 237 e.v. Rv wordt opgelegd heeft in wezen het karakter van een (gedeeltelijke) schadevergoeding. Hoewel de (ex-)werkgever die proceskostenvergoeding betaalt, is deze betaling geen belast loon. Daarvoor is de relatie met de dienstbetrekking te ver weg. In de praktijk worden bij beëindigingsovereenkomsten echter vrijwel altijd de volledige advocaatkosten vergoed, of in elk geval meer dan de rechter aan proceskostenvergoeding zou hebben toegekend. Dat meerdere zou wellicht wel belast loon kunnen zijn.

Waarom zou de werkgever meer betalen dan wat de rechter hem zou hebben opgelegd? Betaalt hij dat meerdere in de hoedanigheid van schadeplichtige of in die van (ex-)werkgever? In geval van bijvoorbeeld een ontslagvergoeding dient men daarom te benadrukken dat de integrale vergoeding voor advocaatkosten vanuit dezelfde gedachte voortkomt – vergoeding van geleden schade – als de proceskostenvergoeding ex artikel 237 e.v. Rv. En dus dat de (integrale) betaling van de advocaatkosten – anders dan de ontslagvergoeding zelf – niet berust op de gedachte van een laatste loonbetaling. Pas dan is sprake van een afzonderlijk vastgestelde kostenvergoeding die tevens naar maatschappelijke opvattingen niet wordt ervaren als een beloningsvoordeel, ook niet voor zover de vergoeding uitgaat boven het bedrag dat de rechter zou hebben toegekend.