

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	09-05-2018
Datum publicatie	25-05-2018
Zaaknummer	17/04862
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2019:58
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	Het geschil in cassatie betreft de vraag of belanghebbende een ingevolge een relatiebeding betaald bedrag van 35.170, welk bedrag hij reeds in zijn aangifte IB/PVV voor het jaar 2008 heeft verantwoord als winst uit onderneming, mag aftrekken in zijn aangifte IB/PVV voor het jaar 2012 als afschrijving goodwill.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2018/1081 V-N 2018/30.4 met annotatie van Redactie NLF 2018/1253 met annotatie van Wouter Antonisse NTFR 2018/1524 met annotatie van Drs. N.M. Ligthart

Conclusie

1.1

1.2

1.3

- 1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Hof). Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.³
- 1.5 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft niet gerepliceerd.
- 1.6 Het geschil in cassatie betreft de vraag of belanghebbende een ingevolge een relatiebeding betaald bedrag van 35.170, welk bedrag hij reeds in zijn aangifte IB/PVV voor het jaar 2008 heeft verantwoord als winst uit onderneming, mag aftrekken in zijn aangifte IB/PVV voor het jaar 2012 als afschrijving goodwill.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:

- 2.1. Belanghebbende was in de periode 1 maart 1999 tot 31 januari 2003 werkzaam bij accountantskantoor [A] te [Q].
- 2.2. In het kader van de beëindiging van het dienstverband is tussen belanghebbende en zijn voormalige werkgever geprocedeerd voor de Rechtbank Arnhem, sector kanton, locatie Nijmegen. De rechtbank overwoog in haar vonnis van 21 december 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BC1851, onder meer:

1.2 [A] en [X] zijn in het kader van de beëindiging van het dienstverband van [X] een nieuw relatiebeding overeengekomen dat, voor zover hiervan belang, inhoudt:

"Het is [X] verboden gedurende 12 maanden na datum waarop de arbeidsovereenkomst van hem met [A] is geëindigd werkzaamheden, hoe ook genaamd, te verrichten ten behoeve van enige cliënt en/of relatie van het kantoor [Q] van [A] alsmede van enige cliënt en/of relatie, die [X] kent van het kantoor [R] van [A], ongeacht of die cliënt en/of relatie door [X] daarvoor benaderd is of dat die cliënt op eigen initiatief [X] heeft verzocht ten behoeve van die cliënt en/of relatie werkzaamheden te verrichten. ()

In het geval [X] () werkzaamheden ten behoeve van enige hierboven cliënt en/of relatie, uitsluitend op diens verzoek, wenst te verrichten, dan dient [X] zulks schriftelijk () aan [A] mede te delen. Het hierboven omschreven verbod is ten aanzien van deze cliënt en/of relatie niet van toepassing, doch slechts onder de voorwaarde, dat door, dan wel namens [X] een vergoeding aan [A] is betaald ter hoogte van 70% van het vaststellingshonorarium (exclusief BTW), dat door [A] aan die cliënt en/of relatie in rekening is gebracht in het jaar voorafgaande aan het hiervoor genoemde verzoek.()

()

De vordering en het verweer in reconventie

4. [X] vordert in reconventie [A] te veroordelen om aan hem te betalen 10.264,70, vermeerderd met rente en proceskosten.

[X] voert hiertoe, kort samengevat, aan. Hij heeft aanspraak op een ontbindingsvergoeding van 45.434,91 bruto. Hij dient voor het "overnemen" van de cliënten van [A] 35.170,21 aan [A] te betalen. Het restbedrag van 10.264,70 weigert [A] echter te betalen.

5. [A] voert gemotiveerd verweer.

()

In reconventie

()

13. Voorts werpt [A] bij conclusie van antwoord in reconventie op dat de "verkoop van de klanten" met BTW belast is, zodat zij is verschuldigd 45.434,91 - 41.852,55 (35.170,21 vermeerderd met 19% BTW) = 3.582,36. Nadat [X] bij conclusie van repliek in reconventie een beroep heeft gedaan op een

brief van 20 september 2004 van de inspecteur van de belastingdienst/[P], die erop neerkomt dat de inspecteur de betalingen van de "verkoop van de klanten" aanmerkt als negatief loon en erin toestemt dat "bruto-verrekening" kan plaatsvinden met het bedrag dat [X] van [A] heeft te vorderen uit hoofde van de beëindiging van het dienstverband, stelt [A] bij conclusie van dupliek in reconventie dat zij aan [X] "slechts" 10.264,70 is verschuldigd. Kennelijk handhaaft [A] dit verweer niet langer.

14. De vordering inclusief de niet-betwiste, primair gevorderde rente zal dan ook worden toegewezen. Uit voornoemde brief van de inspecteur volgt wel dat het bedrag van 10.264,70 een brutobedrag is.

- 2.3. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat het betaalde bedrag van 10.264,70 als brutoloon moet worden aangemerkt, dat zijn voormalige werkgever heeft verzuimd dit bedrag als loon in de loonadministratie te verwerken en dat die voormalige werkgever eveneens heeft verzuimd daarop loonheffing in te houden. Belanghebbende heeft dit bedrag in zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2008 verantwoord onder de bron winst uit onderneming. De aanslag is conform de ingediende aangifte opgelegd.
- 2.4. Voor het jaar 2012 heeft belanghebbende aangifte gedaan van een belastbaar inkomen uit werk en woning van 114.922. Hij heeft daarbij een bedrag van 35.170,21 als afschrijving goodwill ten laste van zijn winst uit onderneming gebracht. De Inspecteur heeft deze aftrek niet geaccepteerd en een aanslag opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 145.871, als volgt berekend:

Aangegeven inkomen uit werk en woning	114.922
Bij: correctie afschrijving goodwill	35.170
Af: hogere MKB winstvrijstelling	4.221
Vastgesteld inkomen uit werk en woning	145.871

Tevens is bij beschikking belastingrente in rekening gebracht.

Rechtbank

- 2.2 Voor de Rechtbank was in geschil of belanghebbende het bedrag van 35.170 in het onderhavige jaar in aftrek mag brengen. De Rechtbank heeft deze vraag ontkennend beantwoord:

8. Vast staat dat eiser op grond van het overeengekomen relatiebeding uiteindelijk een bedrag van 35.170,21 heeft voldaan aan zijn voormalig werkgever in verband met het verrichten van werkzaamheden voor cliënten die eerst van [A] zijn geweest. Met eiser is de rechtbank van oordeel dat aan de omstandigheid dat eiser werkzaamheden voor cliënten van zijn voormalige werkgever mag verrichten een waarde dient te worden toegekend. Immers deze werkzaamheden leiden bij hem voor dat jaar maar ook in de toekomst tot inkomsten. Eiser heeft deze waarde onweersproken gesteld op 35.170,21.

9. Het vóórgaande brengt naar het oordeel van de rechtbank mee dat het bedrag van 35.170,21 in 2008 als (belastbaar) loon tot het belastbare inkomen van eiser gerekend had dienen te worden. Weliswaar heeft eiser als ontbindingsvergoeding niet het bedrag van 35.170,21 ontvangen van zijn voormalige werkgever, maar wel de mogelijkheid om voor cliënten van [A] te werken waaraan een waarde van 35.170,21 dient te worden toegekend. Vervolgens had eiser dit vermogensbestanddeel (goodwill) kunnen inbrengen en activeren in zijn onderneming, waarop afgeschreven had kunnen worden. Vast staat dat eiser in 2008 verzuimd heeft het bedrag van 35.170,21 als inkomen aan te geven. Daarmee is feitelijk in 2008 de goodwill in een keer ten laste van de winst gebracht. Onder deze omstandigheden behoort een beroep op de foutenleer niet tot de mogelijkheden. De stelling van eiser dat hij in 2012 alsnog 35.170,21 aan goodwill kan activeren en vervolgens ten laste van de winst kan brengen faalt dan ook.

Hof

- 2.3 Ook het Hof heeft de Inspecteur in het gelijk gesteld:

- 4.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat een waarde dient te worden toegekend aan het feit dat hij voor voormalige relaties van zijn werkgever mocht gaan werken, dat dit daarmee een

immaterieel vast actief (goodwill) is, dat hij dit immaterieel vast actief (vermogensbestanddeel) heeft ingebracht in zijn onderneming en dat hij hierop kan afschrijven. In navolging van belanghebbende zal het Hof dit recht ook aanduiden als de goodwill.

- 4.2. Vaststaat dat belanghebbende bij het einde van zijn dienstbetrekking recht had op een ontbindingsvergoeding van 45.434. Voorts was belanghebbende aan zijn werkgever een bedrag verschuldigd van 35.170. Uit het hiervoor aangehaalde relatiebeding leidt het Hof af dat dit laatste bedrag verschuldigd was als tegenprestatie voor het recht om werkzaamheden te mogen verrichten voor voormalige cliënten van de werkgever (de goodwill). Dat brengt mee dat deze betaling niet is aan te merken als een boete of schadevergoeding aan de werkgever, maar als een tegenprestatie voor de verkrijging van de goodwill. Dit bedrag is dan ook niet aan te merken als negatief loon. Wel heeft belanghebbende in het kader van zijn dienstbetrekking de goodwill verkregen, welk recht hij in het kader van zijn onderneming productief is gaan maken. Hij heeft dit recht op deze wijze ingebracht in zijn ondernemingsvermogen. Niet in geschil is dat aan dit recht bij de inbreng een waarde toekwam van 35.170 .
- 4.3. Uit het vorenoverwogene volgt dat belanghebbende in 2008 45.434 loon heeft genoten en dat hij een recht met een waarde van 35.170 heeft ingebracht in zijn ondernemingsvermogen. Belanghebbende heeft de fiscale gevolgen van een en ander in de jaarrekening van zijn onderneming en in zijn aangifte verwerkt door geen bedrag in aanmerking te nemen als loon uit dienstbetrekking, maar wel de winst van zijn onderneming te verhogen met (45.434 - 35.170 =) 10.264. Met deze handelwijze heeft belanghebbende in feite het genoten loon in de winst begrepen en de waarde van de goodwill ten laste van de winst gebracht. Daaruit volgt dat de boekwaarde van de goodwill ultimo 2008 nihil bedroeg, zodat daarop in latere jaren niet meer kon worden afgeschreven. Dat brengt mee dat belanghebbende in het onderhavige jaar geen bedrag meer ten laste van de winst kan brengen. Het gelijk is aan de Inspecteur.
- 4.4. Belanghebbende verdedigt dat het door hem verschuldigde bedrag van 35.170 niet moet worden gezien als een vergoeding voor goodwill, maar als een boete of schadevergoeding die hij aan zijn werkgever verschuldigd was en dat dit bedrag daarom negatief loon vormt. Het Hof heeft dit standpunt hiervoor onder 4.2 en 4.3 verworpen. Maar ook als belanghebbende daarin gelijk zou hebben, kan hem dat niet baten. In dat geval heeft belanghebbende in 2008 uit zijn dienstbetrekking de hiervoor bedoelde goodwill genoten zonder daarvoor een tegenprestatie te betalen. Deze goodwill moet dan worden aangemerkt als niet in geld genoten loon, waaraan een waarde toekomt van 35.170. Ook in dat geval bedraagt het in 2008 genoten loon 45.434: de ontbindingsvergoeding (45.434), vermeerderd met loon in natura (35.170) en verminderd met het negatieve loon (35.170). Om dezelfde reden als hiervoor in overweging 4.3 opgenomen, kan belanghebbende ook in dat geval in het onderhavige jaar geen bedrag ten laste van zijn winst brengen in verband met afschrijving op goodwill.
- 4.5. Belanghebbende heeft nog gesteld dat de Inspecteur hem heeft geschreven dat het bedrag dat hij aan zijn voormalige werkgever verschuldigd was, is aan te merken als negatief loon. Hij heeft in dit verband verwezen naar overweging 13 van het hiervoor aangehaalde vonnis van de kantonrechter, waarin deze brief is vermeld. Voor zover belanghebbende daarmee heeft willen stellen dat de Inspecteur het in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt dat dit bedrag negatief loon vormt, verwerpt het Hof deze stelling. De bedoelde brief en de daaraan voorafgaande correspondentie behoren niet tot de stukken van het geding, zodat niet valt na te gaan welke vraag aan de Inspecteur is gesteld en welk antwoord hij daarop heeft gegeven. Daarom is niet aannemelijk gemaakt dat de Inspecteur het door belanghebbende bedoelde vertrouwen heeft gewekt.

2.4 *Vis* annoteerde bij de uitspraak van het Hof:4

Belanghebbende heeft als gevolg van de beëindiging van zijn dienstbetrekking recht op een ontbindingsvergoeding. Daartegenover staat dat belanghebbende een bedrag verschuldigd is op grond van relatiebeding dat als tegenprestatie geldt voor het recht om werkzaamheden te mogen verrichten voor voormalige cliënten van de werkgever. De ontbindingsvergoeding is hoger. In een civiele procedure in 2007 is vastgesteld dat belanghebbende een vordering heeft op zijn ex-werkgever. Het aangiftejaar van de onderhavige procedure is 2012. Feitelijk staat vast dat belanghebbende in zijn

aangifte voor het jaar 2008 het saldobedrag van de transacties heeft verwerkt. De gekozen verwerkingswijze in de aangifte 2008 resulteert erin dat de boekwaarde van de goodwill ultimo 2008 nihil bedroeg. In latere jaren kan zodoende niet meer worden afgeschreven. Dat belanghebbende in 2012 toch een bedrag (onder welke naam dan ook) ten laste van de belastbare winst brengt, is dan opmerkelijk te noemen. Belanghebbende onderneemt verschillende pogingen om tot een aftrekbare kostenpost te komen. Hij krijgt echter nul op het rekest. Al met al is het een sterk feitelijke casus met de conclusie dat het feitelijke handelen in overeenstemming moet zijn met de stellingen die worden ingenomen. Dat is in deze casus niet het geval.

3 Het geding in cassatie

- 3.1 Uit het beroepschrift in cassatie destilleer ik de drie volgende klachten.
- 3.2 Allereerste merkt belanghebbende op dat het Hof in r.o. 4.2 van zijn uitspraak ten onrechte heeft geoordeeld dat de betaling van het bedrag van 35.170 is aan te merken als tegenprestatie voor het verkrijgen van goodwill. Volgens belanghebbende betreft het bedrag van 35.170 een boete of schadevergoeding die zijn oorsprong vindt in het relatiebeding in de arbeidsovereenkomst en is het daarom negatief loon (vergelijk HR *BNB* 2010/1655 en gerechtshof Amsterdam, nr. 02/046396). Ervan uitgaande dat belanghebbende negatief loon heeft genoten, heeft het Hof in r.o. 4.3 ten onrechte geoordeeld dat in 2008 45.434 loon is genoten. De negatieve looncomponenten moeten volgens belanghebbende worden gesaldeerd met de positieve looncomponenten, zodat per saldo een bedrag van 10.264 als looninkomsten resteert.
- 3.3 Vervolgens komt belanghebbende op tegen r.o. 4.4 van de uitspraak van het Hof waarin wordt overwogen dat ook als belanghebbende zou worden gevolgd in zijn stelling dat sprake zou zijn van negatief loon, hij in het onderhavige jaar geen bedrag ten laste van zijn winst zou kunnen brengen in verband met afschrijving op goodwill. Naar s Hofs oordeel heeft belanghebbende in dit geval namelijk uit zijn dienstbetrekking goodwill genoten zonder daarvoor een tegenprestatie te betalen. Belanghebbende betoogt onder meer dat het oordeel van het Hof in strijd is met bestaande jurisprudentie (vergelijk gerechtshof Amsterdam, nr. 02/04639) en dat er geen sprake is van een genoten voordeel. Klantenkennis en een vertrouwensrelatie met cliënten kunnen niet als genoten voordeel worden aangemerkt.
- 3.4 Tot slot bestrijdt belanghebbende het oordeel van het Hof dat hij geen in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenen aan de in r.o. 13 van de uitspraak van de rechtbank Arnhem (civiel) van 21 december 2007 bedoelde brief van de Inspecteur van 20 september 2004.
- 3.5 Belanghebbende komt op grond van het voorgaande tot de conclusie dat sprake is van een vermogensbestanddeel met een waarde van 35.170 dat ingebracht en geactiveerd kan worden en waarop kan worden afgeschreven. Op grond van de foutenleer is afschrijving in het jaar 2012 mogelijk.
- 3.6 De Staatssecretaris heeft zich als volgt verweerd.
- 3.7 Volgens de Staatssecretaris laten de stukken van het geding geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende in 2008 45.434 loon heeft genoten en een recht met een waarde van 35.170 heeft ingebracht in zijn ondernemingsvermogen. Toepassing van de foutenleer is niet aan de orde. Er is immers geen sprake van een fout.
- 3.8 Voorts meent de Staatssecretaris dat het oordeel van het Hof dat het bedrag van 35.170 is aan te merken als tegenprestatie voor het verkrijgen van goodwill feitelijk en geenszins onbegrijpelijk is. Voor zover belanghebbende erover klaagt dat het bedrag als negatief loon moet worden aangemerkt, faalt de klacht omdat dat deze is gericht tegen een door het Hof ten overvloede gegeven overweging.
- 3.9 Ten aanzien van belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel merkt de Staatssecretaris nog op dat het oordeel van het Hof geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting.

4 Wetgeving, jurisprudentie en literatuur

Wet

4.1 Artikel 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) luidt vanaf 1 januari 2007:

Belastbare winst uit onderneming is het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen (paragraaf 3.2.2) verminderd met de ondernemersaftrek (paragraaf 3.2.4) en de MKB-winstvrijstelling (paragraaf 3.2.5).

4.2 Het totaalwinstbeginsel is vastgelegd in artikel 3.8 Wet IB 2001, welk artikel vanaf 1 januari 2001 als volgt luidt:

Winst uit onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.

4.3 Artikel 3.30 Wet IB 2001 luidt vanaf 1 januari 2007:

1. De afschrijving op goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt (bedrijfsmiddelen), wordt jaarlijks gesteld op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het kalenderjaar kan worden toegerekend.
2. Het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het kalenderjaar kan worden toegerekend bedraagt op jaarbasis met betrekking tot goodwill ten hoogste 10% en met betrekking tot andere bedrijfsmiddelen ten hoogste 20% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel.
3. De voortbrengingskosten van immateriële activa kunnen in het kalenderjaar van voortbrenging ineens worden afgeschreven.
4. De werkelijke aanschaffings- of voortbrengingskosten van voorwerpen van geringe waarde, waarvan de aanschaffings- of voortbrengingskosten gewoonlijk tot de lopende uitgaven van een onderneming worden gerekend, worden in het kalenderjaar van aanschaffing of voortbrenging ineens afgeschreven

4.4 Artikel 3.80 Wet IB 2001 luidt vanaf 1 januari 2007:

Belastbaar loon is loon verminderd met de reisaftrek (paragraaf 3.3.2).

4.5 Artikel 3.81 Wet IB 2001 luidt vanaf 1 januari 2001:

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder loon: loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting, met dien verstande dat, voorzover nodig in afwijking van die bepalingen, foaien en dergelijke prestaties van derden in aanmerking worden genomen voor het werkelijk genoten bedrag.

4.6 In artikel 10 lid 1 Wet LB 1964 is loon vanaf 1 januari 2011 gedefinieerd als al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.

4.7 Het begrip loon omvat zowel positief als ook negatief loon, zo blijkt ook uit de parlementaire geschiedenis van de Wet IB 2001:7

Vraag VVD-fractie

Kan de staatssecretaris toelichten waarom bij de werknemer die verplicht is om bepaalde neveninkomsten aan zijn werkgever af te dragen geen sprake is van negatief loon maar van verwervingskosten? Wat is het relevante criterium voor het onderscheid tussen aftrekbare kosten en negatief loon?

Het begrip negatief loon is gebaseerd op de hoofdregel van artikel 10, eerste lid, van de Wet LB 1964. Behoudens een nadere wettelijke definitie, waartoe ik op dit moment geen aanleiding zie, wordt het begrip negatief loon door de rechtspraak uitgelegd. In het algemeen gezegd gaat het bij negatief loon

om die gevallen waarin de werknemer is gehouden door hem verdiend loon aan de desbetreffende werkgever terug te betalen. Als negatief loon wordt in het algemeen ook aangemerkt een aan de werkgever betaalde schadevergoeding. Hetzelfde geldt bij een schadevergoeding aan de boedel van een in staat van faillissement geraakte werkgever. In deze gevallen is geen sprake van aftrekbare kosten (dat zijn kosten die men maakt om inkomsten te verwerven). Ingeval de werknemer verplicht is loon uit een in het kader van zijn hoofdbetrekking uitgeoefende andere dienstbetrekking aan zijn hoofdwerkgever af te staan, geldt naar mijn mening het volgende. De verplichting het loon door te betalen aan de hoofdwerkgever is niet van invloed op de fiscale behandeling van het loon bij die andere werkgever. Dat loon wordt niet aan die werkgever terugbetaald of iets dergelijks. Ten opzichte van de hoofdwerkgever is evenmin sprake van negatief loon; het gaat niet om loon van die werkgever dat wordt terugbetaald of een schadevergoeding aan die werkgever. Ten opzichte van het loon uit de hoofdbetrekking onder het huidige recht wel sprake van aftrekbare kosten of lasten. Zonder die doorbetaling zou het loon uit de hoofdbetrekking niet meer (onverkort) worden genoten.

Jurisprudentie

4.8 In HR *BNB* 1953/190 heeft de Hoge Raad met betrekking tot het begrip goodwill geoordeeld:8

dat de aldus tussen de goodwill zelf en de waarde van de goodwill gemaakte onderscheiding echter miskent, dat de goodwill tot uitdrukking brengt de winstcapaciteit van een bedrijf boven een normaal rendement van het daarin belegde vermogen en boven een normale beloning van den arbeid van den ondernemer en dat deze aldus in het algemeen vertegenwoordigt de meerwaarde, welke boven dat vermogen aan het bedrijf kan worden toegekend;

4.9 In HR *BNB* 1994/18 heeft de Hoge Raad geoordeeld met betrekking tot de toepasbaarheid van de foutenleer bij het alsnog activeren van niet afgeschreven goodwill:9

3.6. Het vijfde middel herhaalt het voor het Hof gehouden betoog dat het in overeenstemming is met goed koopmansgebruik de goodwill alsnog te activeren en daarop af te schrijven.

Voor zover het middel betoogt dat op de goodwill alsnog mag worden afgeschreven, faalt het, aangezien de door belanghebbende verlangde afschrijvingen ertoe strekken in het verleden achterwege gebleven afschrijvingen alsnog toe te passen. Een zodanige toerekening van de afschrijvingen aan andere jaren dan die waarop zij betrekking hebben, is evenwel niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik.

Voor zover het middel ten betoge strekt dat de bij wijze van informele kapitaalstorting ingebrachte goodwill alsnog mag worden geactiveerd, wordt het terecht voorgesteld. Nu op bedoelde goodwill geen afschrijvingen hebben plaatsgevonden, behoort deze nog in het actief van de balans van belanghebbende te worden opgenomen. Het te activeren bedrag kan echter alsnog in mindering op de winst worden gebracht indien en voor zover de waarde van de in de onderneming aanwezige goodwill lager is dan dit bedrag en voor zover een dergelijke afboeking niet heeft plaatsgevonden, bij het einde van de onderneming, dan wel bij het einde van belanghebbendes belastingplicht.

4.10 Uit HR *BNB* 2001/3 blijkt dat de foutenleer ook toepassing vindt bij afschrijvingsfouten:10

3.1 () Belanghebbende exploiteert een melkveehouderij en is ondernemer in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Zijn boekjaar loopt van 1 mei tot en met 30 april.

Op 20 december 1985 heeft de verdeling plaatsgehad van zowel de ontbonden huwelijksgemeenschap van belanghebbendes ouders, als de nalatenschap van belanghebbendes vader. Laatstgenoemde was op 10 september 1985 overleden. Bij die verdeling is aan belanghebbende onder meer een melkquotum toegedeeld. Het quotum had op 10 september 1985 een waarde in het economische verkeer van f 351 163. Belanghebbende heeft het melkquotum aanvankelijk niet in zijn fiscale balansen geactiveerd. Hij heeft dientengevolge tot het boekjaar 1994/1995 geen afschrijvingen op het quotum ten laste van zijn winst gebracht.

Voor het Hof heeft belanghebbende zich op het standpunt gesteld - zakelijk weergegeven - dat hij het melkquotum destijds ten onrechte niet in zijn fiscale balansen heeft opgenomen, dat deze onjuistheid dient te worden hersteld door het quotum voor een bedrag van f 351 163 op te voeren in de

beginbalans van het oudste nog openstaande jaar - het boekjaar 1994/1995 - en dat er vanaf dat boekjaar op het quotum mag worden afgeschreven.

- 3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat het belanghebbende is toegestaan het melkquotum alsnog in het vermogen van zijn onderneming op te nemen tegen de waarde daarvan op het tijdstip waarop hij het heeft verkregen, zijnde f 351 163, maar dat belanghebbende niet gerechtigd is vervolgens op het quotum af te schrijven, omdat die afschrijvingen ertoe zouden strekken de in het verleden achterwege gebleven afschrijvingen - die inmiddels zouden zijn voltooid - alsnog toe te passen.

Het oordeel van het Hof leidt ertoe dat het melkquotum niet alleen in de beginbalans van het boekjaar 1994/1995, doch ook in de eindbalans van dat boekjaar wordt opgenomen voor f 351 163. Deze uitkomst is in overeenstemming met de rechtspraak van de Hoge Raad tot dusverre. Op de gronden vermeld in onderdeel 5.7 van de conclusie van de Advocaat-Generaal bevindt de Hoge Raad evenwel thans dat de zogenoemde foutenleer van toepassing is ook op afschrijvingsfouten.

Indien de Inspecteur alsnog weigert de reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen over de jaren waarin afschrijving had kunnen plaatsvinden ambtshalve te verminderen, brengt de toepassing van de foutenleer derhalve mee: dat het melkquotum in de beginbalans van het boekjaar 1994/1995 moet worden gesteld op de waarde van het melkquotum op het tijdstip waarop belanghebbende het verkreeg ofwel op f 351 163; dat het melkquotum in de eindbalans van het boekjaar 1994/1995 moet worden gesteld op nihil, nu - naar het Hof in cassatie onbestreden heeft geoordeeld - bij een juiste gang van zaken het melkquotum vóór de aanvang van het boekjaar 1994/1995 volledig zou zijn afgeschreven en - naar kennelijk belanghebbende en de Inspecteur eenparig van oordeel zijn - de restwaarde nihil bedraagt.

- 4.11 In HR *BNB* 2001/8 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de schadevergoeding die de aansprakelijk gestelde commissaris moest betalen, kwalificeerde als negatief loon:11
- 4.1. De rechtbank heeft de gehoudenheid van de belastingplichtige tot schadevergoeding op grond van artikel 2:138 BW uitdrukkelijk uitsluitend gegrond op handelingen van de belastingplichtige binnen het kader van de aan commissarissen wettelijk en statutair voorgeschreven taakuitoefening. Daarmede is gegeven dat de verplichting tot betaling van schadevergoeding haar oorzaak geheel vond in de wijze van vervulling van de (fictieve) dienstbetrekking. Het Hof heeft dan ook terecht geoordeeld dat de schadevergoeding voldoende verband houdt met de dienstbetrekking om hetzij als negatieve opbrengst daarvan, hetzij als aftrekbare kosten in aanmerking te kunnen worden genomen.
- 4.2. Hetgeen in het middel van de Staatssecretaris wordt aangevoerd ten betoge dat een voldoende verband tussen de schadevergoeding en de dienstbetrekking ontbreekt, treft geen doel. Het hier aanwezige verband wordt niet minder rechtstreeks door de omstandigheid dat de verplichting tot schadevergoeding op grond van artikel 2:138 BW niet zou zijn ontstaan indien bij gelijke gedraging van de belastingplichtige geen sprake zou zijn geweest van faillissement van de vennootschap. Voorts brengt de specifieke aard van de aansprakelijkheid op grond van artikel 2:138 BW - het zodanig tekortschieten in de taak waartoe de dienstbetrekking verplicht dat sprake is van grove schuld of grove nalatigheid - mee dat niet opgaat de in het middel geuite veronderstelling dat indien in dit geval voldoende verband met de dienstbetrekking wordt aangenomen, ook een boete op grond van een strafrechtelijke veroordeling wegens het plegen van een kwaliteitsdelict tot aftrek zou kunnen leiden. In welk opzicht ten slotte naast de aard van de aansprakelijkheid op grond van artikel 2:138 BW ook de aard van de gedraging of het nalaten en de mate van verwijtbaarheid - beide voorzover niet daarmee gegeven - en de omvang van de daaruit voortgevloeide schade-vergoeding voor het verband met de dienstbetrekking van belang zou zijn, valt niet in te zien. De onderdelen 3.2.1 tot en met 3.2.5 van het middel van de Staatssecretaris falen derhalve.
- 4.3. De belastingplichtige heeft de schadevergoeding betaald aan de boedel van C NV, de vennootschap waarbij hij fictief in dienstbetrekking was, wegens het niet nakomen van zijn verplichtingen uit hoofde van die fictieve dienstbetrekking. Een zodanige schadevergoeding, die op één lijn kan worden gesteld met een aan de werkgever zelf betaalde schadevergoeding, hangt evenzeer rechtstreeks samen met de dienstbetrekking als positieve voordelen die worden genoten als tegenprestatie voor het nakomen

van die verplichtingen. Zij moet daarom worden aangemerkt als een negatieve opbrengst van de dienstbetrekking. Anders dan het Hof heeft geoordeeld, staat hieraan niet in de weg dat de schadevergoeding niet op enigerlei wijze is afgestemd op of in verband is gebracht met de door de belastingplichtige genoten beloning, waaruit het Hof heeft afgeleid dat het element van terugbetaling van wat is ontvangen - een element dat inderdaad veelal bij negatieve inkomsten aanwezig is - hier ontbreekt. Het middel van belanghebbenden, dat zich richt tegen 's Hofs oordeel dat geen sprake is van negatieve opbrengst van dienstbetrekking, is derhalve gegrond. Dit kan echter niet tot cassatie leiden. Het Hof heeft immers met juistheid de schadevergoeding als negatieve component van de zuivere inkomsten uit de dienstbetrekking in aanmerking genomen.

4.4. Aangezien de kosten van juridische bijstand klaarblijkelijk zijn gemaakt om de negatieve opbrengst uit de dienstbetrekking te voorkomen of te beperken, dienen zij op gelijke wijze als dergelijke kosten die zijn gemaakt om een positieve opbrengst uit dienstbetrekking te behouden of het verlies daarvan te beperken, tot de aftrekbare kosten te worden gerekend. Ook deze kosten heeft het Hof derhalve terecht als bijdragend tot de negatieve zuivere inkomsten uit de dienstbetrekking in aanmerking genomen.

4.12 In HR *BNB* 2010/165 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de wegens schending van een concurrentiebeding aan de voormalig werkgever betaalde schadevergoeding moet worden aangemerkt als negatief loon:12

3.1. Belanghebbende was van 1 december 1997 tot 1 januari 1999 op basis van een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd werkzaam bij A B.V. (hierna: de BV). In de artikelen 15 en 17 van de tussen hem en de BV geldende arbeidsovereenkomst zijn de volgende bepalingen opgenomen:

'15. Het is de werknemer nadrukkelijk verboden om tijdens de contractperiode en binnen 18 maanden na afloop van de contractperiode hetzij voor eigen rekening, hetzij in maatschap- of firmaverband met derden, hetzij in dienstverband met een ander of op welke andere wijze dan ook werkzaamheden te verrichten die in de ruimste zin des woord behoren of redelijkerwijze kunnen gaan behoren tot het activiteitenpakket van de werkgever.

()

17. In geval van overtreding van het in het voorgaande onder sub 15 (...) vermelde, verbeurt de werknemer een boete van Fl. 2.500,00 (...) per overtreding en dezelfde boete voor iedere dag dat de overtreding voortduurt, onverminderd het recht van werkgever om volledige schadeloosstelling te eisen, onverminderd enig ander recht waarop de werkgever zich zou kunnen beroepen.'

()

4.1. Het Hof heeft geoordeeld dat voor belanghebbende de verplichting tot betaling van het bedrag van 13.614 voortvloeit uit de tussen hem en zijn ex werkgever gesloten arbeidsovereenkomst, waarvan het hiervoor onder 3.1 weergegeven concurrentiebeding deel uitmaakt. Het heeft voorts geoordeeld dat daarmee de verplichting tot betaling geheel en rechtstreeks haar oorzaak vindt in de dienstbetrekking van belanghebbende bij die werkgever. Het Hof heeft daaraan de gevolgtrekking verbonden dat het door belanghebbende aan zijn ex-werkgever betaalde bedrag als negatief loon moet worden aangemerkt.

4.2. Uitgaande van de in deze procedure vaststaande feiten is 's Hofs oordeel juist. Het middel faalt derhalve.

4.13 A-G Van Ballegooijen heeft in zijn conclusie bij dit arrest onder meer geschreven (voetnoten weggelaten):

*3. De begrippen 'negatief loon' en 'kosten ter verwerving, inning en behoud van inkomsten'*Negatief loon

3.1. In de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) wordt het begrip loon uitgelegd volgens de wettelijke bepalingen van de loonbelasting (hierna: Wet LB). Artikel 10 Wet LB definieert loon als:

1. (...) al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten. (...)

3.2.

De bron waaruit het loon wordt genoten is derhalve de dienstbetrekking en niet het vervullen of vervuld hebben van die dienstbetrekking, zo volgt uit de arresten van de Hoge Raad van 15 februari 1956, nr. 12 618, BNB 1956/98, van 13 juni 1956, nr. 12 794, BNB 1956/238 en van 8 februari 2008, nr. 43 514, BNB 2008/82c*. In het arrest van 13 juni 1956 werd overwogen:

(...) dat de stelling van dit middel, dat als opbrengst van dienstbetrekking uitsluitend dient te worden verstaan hetgeen de werknemer bij wege van beloning voor zijn arbeid geniet, in de wet geen steun vindt, aangezien de bron van inkomen, welke volgens de artt. 26 en volgende van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 in aanmerking komt, niet is de arbeid, doch de dienstbetrekking van den belastingplichtige; (...)

Deze jurisprudentie maakt duidelijk dat ook wanneer de werknemer een voordeel geniet dat niet valt te duiden als een beloning voor arbeid, toch loon kan zijn genoten. Tot de voorbeelden van een dergelijke voordeel behoren kosten- en schadevergoedingen die de werkgever betaalt.

- 3.3. Het loonbegrip moet algebraïsch worden opgevat: loon kan zowel positief als negatief zijn. In de literatuur wordt een drietal categorieën van negatief loon onderscheiden, te weten: (i) de terugbetaling of ongedaanmaking van eerder genoten loon, (ii) de bijdragen voor verstrekkingen in natura en (iii) de betalingen van de werknemer aan de werkgever (of een derde) wegens boeten en schadevergoedingen. De causale relatie tussen positief loon en bron heeft naar mijn mening geen andere invulling dan die tussen negatief loon en de bron dienstbetrekking; ik kan in de jurisprudentie en de literatuur geen aanknopingspunt vinden voor een andersluidende stelling. Niet van belang is dat negatieve inkomsten blijkens de jurisprudentie onder omstandigheden niet aftrekbaar zijn. De aftrekbeperking bepaalt immers niet het begrip negatieve inkomsten.

()

- 3.9. In het algemeen geldt voor beroepskosten dat het zakelijke uitgaven zijn, waartegenover een prestatie aan de werknemer (de levering van een goed of het verrichten van een dienst) staat. Bij negatief loon zal een dergelijke tegenprestatie ontbreken, behalve bij betalingen voor loon in natura. Overeenkomst is dat ook beroepskosten causaal verband houden met de dienstbetrekking, in die zin dat de inkomsten (de tegenprestatie) een (oorzakelijk) gevolg zijn van de op de verkrijging of het behoud daarvan gerichte uitgaven. Vergelijk in dit verband het arrest van de Hoge Raad van 16 september 1992, nr. 28 584, BNB 1992/386*, waarin werd overwogen:
- 3.3. (...) Voor leden van de Staten-Generaal, leden van Provinciale Staten, gemeenteraadsleden en andere gekozen vertegenwoordigers die een schadeloosstelling, presentiegeld of andere financiële tegemoetkoming ontvangen en daarvoor in de heffing van de inkomstenbelasting worden betrokken, behoren rechtstreeks voor hun (her)verkiezing gedane uitgaven, andere dan afdrachten aan (plaatselijke afdelingen van) een politieke partij, derhalve uitgaven verbonden aan activiteiten gericht op de eigen (her)verkiezing, zoals reis- en verblijfkosten voor spreekbeurten en kosten waarvan in het onderhavige geval sprake is, tot de aftrekbare kosten. Bij deze uitgaven staat niet het lidmaatschap van de partij, maar de betrekking op de voorgrond. (...).
- 3.10. In het kader van de Belastingherziening 2001 is de vraag aan de orde gekomen wat het criterium is voor het onderscheid tussen aftrekbare kosten en negatief loon. Op deze door de VVD-fractie gestelde vraag, antwoordde de Staatssecretaris:
- Het begrip negatief loon is gebaseerd op de hoofdregel van artikel 10, eerste lid, van de Wet LB 1964. Behoudens een nadere wettelijke definitie, waartoe ik op dit moment geen aanleiding zie, wordt het begrip negatief loon door de rechtspraak uitgelegd. In het algemeen gezegd gaat het bij negatief loon om die gevallen waarin de werknemer is gehouden door hem verdiend loon aan de desbetreffende werkgever terug te betalen. Als negatief loon wordt in het algemeen ook aangemerkt een aan de werkgever betaalde schadevergoeding. Hetzelfde geldt bij een schadevergoeding aan de boedel van een in staat van faillissement geraakte werkgever. In deze gevallen is geen sprake van aftrekbare kosten (dat zijn kosten die men maakt om inkomsten te verwerven).
- 3.11. De kosten ter verwerving van inkomsten kwalificeren niet als negatief loon (Hoge Raad 8 juli 2005, nr. 39 870, BNB 2005/310c*).

4.14 *Mertens* heeft bij dit arrest geannoteerd:13

12. In de uitkomst van beide arresten [A-G: *BNB* 2010/164 en *BNB* 2010/165] kan ik mij goed vinden. Het is daarom des te spijtiger dat het niet is gekomen tot een algemeen geformuleerde rechtsregel op het punt van de vraag wat de Hoge Raad onder negatief loon verstaat. Toch kan het niet anders of in beide situaties moet de Hoge Raad zijn conclusies hebben getrokken op basis van een verondersteld negatiefloonbegrip. Ik onderscheid daarbij, net als bij 'positief' loon de causaliteitseis, het nadeelvereiste en de verstrekkingseis. Het negatiefloonbegrip moet in art. 10 Wet LB 1964 worden gezocht waarbij naar mijn mening op het punt van het verband met de dienstbetrekking (de causaliteitseis) dezelfde uitgangspunten gelden als voor 'positief' loon het geval is. Waar bij 'positief' loon sprake moet zijn van een voordeel uit dienstbetrekking moet bij negatief loon van een door de werknemer genoten nadeel worden gesproken. Dit nadeelvereiste houdt mijns inziens in dat de werknemer dient te verarmen: hij offert iets op zonder dat hij daarvoor een rechtstreekse tegenprestatie ontvangt. Ten slotte is bij negatief loon het uitgangspunt dat de werkgever dit moet ontvangen, net als dat bij 'positief' loon het uitgangspunt is dat hij het loon moet verstrekken. Maar net als bij 'positief' loon is de verstrekkingseis een betrekkelijk licht criterium en mag verwacht worden dat, zoals bij de onderhavige solidariteitsheffing, betalingen aan derden onder omstandigheden zeer wel met die aan een werkgever op één lijn kunnen worden gesteld.

4.15 In onder meer HR *BNB* 2012/52 heeft de Hoge Raad geëxpliciteerd waartoe de foutenleer strekt:14

3.3. De foutenleer strekt ertoe te voorkomen dat, ingeval het eindvermogen van het voorafgaande jaar niet naar de voorschriften van de wet en overeenkomstig goed koopmansgebruik is vastgesteld, een stuk bedrijfswinst - in strijd met het in artikel 3:8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde beginsel dat de winst alle voordelen omvat die uit onderneming worden verkregen - onbelast blijft hetzij dubbel wordt belast (vgl. onder meer HR 22 oktober 1952, nr. 11064, B. 9293, en HR 13 maart 2009, nr. 44072, LJN BB5878, *BNB* 2009/130). Met de foutenleer kunnen ook afschrijvingsfouten worden gecorrigeerd, bijvoorbeeld omdat in het verleden ten onrechte de activering van een bedrijfsmiddel achterwege is gebleven (vgl. HR 25 juli 2000, nr. 35251, LJN AA6598, *BNB* 2001/3). In het onderhavige geval doet zich het omgekeerde voor: door het ten onrechte activeren van een vermogensbestanddeel zijn ten onrechte afschrijvingen ten laste van de winst gebracht. De foutenleer dient ervoor ook een dergelijke fout in de vaststelling van de totale winst te corrigeren. Dit dient in een zodanig geval te gebeuren door het desbetreffende vermogensbestanddeel in het oudste openstaande jaar naar het privévermogen over te brengen voor de kostprijs van het vermogensbestanddeel.

Literatuur

4.16 *Essers* heeft in de *Cursus Belastingrecht* over het begrip goodwill geschreven (voetnoten weggelaten):15

Het begrip goodwill wordt zeer verschillend omschreven. In de civielrechtelijke literatuur heeft de definitie van Molengraaff vrij algemeen ingang gevonden. Hij omschrijft goodwill als de hogere waarde, welke de bestanddelen van een zaak tezamen genomen bezitten, boven de waarde dier bestanddelen ieder op zichzelf beschouwd. Onder zaak moet hier worden verstaan: onderneming of beroep. In de bedrijfseconomie gaat men ervan uit dat van goodwill eerst sprake kan zijn wanneer de ondernemer eerst een adequate beloning voor zijn eigen arbeid en zijn eigen kapitaalbreng heeft ontvangen. Goodwill is dan de gekapitaliseerde waarde van het boven het normale uitgaande rendement, het overrendement.

4.17 *Heithuis, Kavelaars en Schuver* hebben over het begrip goodwill geschreven:16

De bedrijfsmiddelen worden onderverdeeld in lichamelijke en onlichamelijke bedrijfsmiddelen. De meest voorkomende onlichamelijke bedrijfsmiddelen zijn goodwill, vergunningen, gebruiksrechten, quota en licenties; daarnaast kan men ook denken aan geactiveerde researchkosten (zie bijvoorbeeld HR 4 mei 1983, nr. 21 669, *BNB* 1983/194). Met name goodwill vormt een belangrijk bedrijfsmiddel.17 Goodwill wordt algemeen omschreven als de contante waarde van de overwinst die de onderneming genereert. Goodwill die men overneemt vormt een bedrijfsmiddel waarop kan worden afgeschreven. In het algemeen wordt goodwill commercieel afgeschreven in vijf jaren. Zelf gekweekte goodwill de overwinstcapaciteit die ontstaat als gevolg van de eigen bedrijfsvoering vormt voor de ondernemer

geen bedrijfsmiddel en mag derhalve door hem niet worden geactiveerd; pas na vervreemding kan de koper de goodwill activeren.

4.18 *Van Schendel* heeft in het Weekblad Fiscaal Recht uiteengezet wanneer naar zijn mening al dan sprake is van negatief loon:¹⁸

2. Definitie van negatief loon

Om de update 2009 in perspectief te plaatsen, vat ik mijn in WFR 2005/313 en WFR 2005/354 geuite visies samen.

- Negatief loon is elk nadeel dat de werknemer in verband met de dienstbetrekking lijdt en dat niet bestaat uit het voor eigen rekening nemen van beroepskosten.

()

3.4 Beroepskosten kunnen geen negatief loon zijn

In constante jurisprudentie oordeelt de Hoge Raad dat kosten ter verwerving, inning of behoud van de looninkomsten geen negatief loon zijn.¹⁹ De IB-wetgever heeft nu eenmaal beroepskosten niet aftrekbaar verklaard. De vraag blijft wat het onderscheidende criterium is tussen niet-aftrekbare beroepskosten enerzijds en aftrekbaar negatief loon anderzijds. Ik was²⁰ en ben van mening dat het antwoord ligt in de vraag of tegenover de uitgave door de werknemer een aan hem geleverde prestatie - een geleverd goed of een verrichte dienst - staat. Ik nam het voorbeeld over van J.P. Boer²¹ van de door de timmerman aangeschafte klauwhamer. Een ander voorbeeld is de advocaatkosten gemaakt ter behoud van de dienstbetrekking en/of het verkrijgen van een (hogere) ontslagvergoeding.²² Men zou nog kunnen stellen dat door de tegenprestatie de werknemer geen nadeel lijdt en dat reeds daarom van negatief loon geen sprake kan zijn. Mij is geen jurisprudentie bekend waarin de afbakening tussen beroepskosten en negatief loon in geschil is. In de literatuur lijkt Mertens mijn visie te delen.²³ Hij schrijft dat van negatief loon alleen sprake kan zijn als de werknemer een nadeel "geniet". De werknemer moet verarmen. Bij een concrete tegenprestatie is daarvan volgens Mertens geen sprake en daarom zijn beroepskosten naar zijn mening geen negatief loon.²⁴

4.19 *Heithuis, Kavelaars en Schuver* hebben over het begrip negatief loon geschreven:²⁵

De definitie van het loonbegrip laat ruimte om ook negatieve voordelen tot het loon te rekenen: men spreekt dan van negatief loon.²⁶ Zoals de naam al doet vermoeden, vermindert negatief loon de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting. () Een volgende vorm van negatief loon betreft betalingen aan de werkgever vanwege bijvoorbeeld schadeloosstelling, aansprakelijkheid (HR 27 september 2000, nr. 34934, *BNB* 2001/8), schending van een concurrentiebeding (HR 5 februari 2010, nr. 0804988, *BNB* 2010/165), verplichte bijdrage aan een in het kader van een reorganisatie ingesteld solidariteitsfonds (HR 5 februari 2010, nr. 07/13543, *BNB* 2010/164) of gebruikmaking van de wettelijke bevoegdheid om een deel van de door de werkgever betaalde WGA-premie te verhalen op de werknemer (HR 8 april 2011, nr. 09/05031, *BNB* 2011/147).

4.20 In het artikel *Negatief loon begrensd* van mijn hand valt over het begrip negatief loon onder meer te lezen:²⁷

Uit [HR *BNB* 1957/172 en HR *BNB* 1957/179] kunnen verschillende conclusies worden getrokken: aftrekbare kosten vormen geen negatief loon; een vrijwillige betaling aan de werkgever doet dat evenmin; van aftrekbare kosten is wel sprake wanneer de betaling voortvloeit uit het arbeidscontract en/of de daaromtrent geldende regelingen. Deze regels zijn sedertdien in de rechtspraak niet teruggenomen. In een recent arrest werd nog eens beslist dat verwervingskosten niet negatief loon kunnen vormen.²⁸ In enkele eerdere arresten werd geoordeeld dat besteding van inkomen evenmin als negatief loon kan worden aangemerkt.²⁹

()

5. Gevolgtrekkingen

Wil van negatief loon sprake kunnen zijn, dan moet de ten laste van de werknemer komende uitgave in nauw verband met de dienstbetrekking staan. De Hoge Raad drukt dit aldus uit, dat er een

rechtstreeks verband moet zijn. Deze formulering laat ruimte voor kleuring naargelang van de feitelijke omstandigheden, maar een in de arbeidsovereenkomst vastgelegd verband lijkt verreweg de beste garantie voor aftrekbaarheid. Zodra een uitgave als inkomensbestedend kan worden gekenschetst, is aftrek als negatief loon uitgesloten.

5 Beoordeling middelen

Ten geleide

- 5.1 Belanghebbende stelt in de onderhavige procedure de vraag aan de orde wat de gevolgen zijn voor de inkomstenbelasting van het door hem ingevolge een relatiebeding verschuldigd zijn van een bedrag van 35.170 aan zijn ex-werkgever [A].
- 5.2 Aan het dienstverband tussen [A] en belanghebbende is reeds in 2003 een einde gekomen. Belanghebbende ontving in dat kader een bedrag van 45.434 aan ontbindingsvergoeding van [A]. Op zijn beurt was belanghebbende ingevolge het overeengekomen relatiebeding een bedrag van 35.170 aan [A] verschuldigd, omdat hij werkzaamheden voor cliënten van [A] had verricht. Een en ander heeft erin geresulteerd dat [A] per saldo een bedrag van 10.264 aan belanghebbende heeft betaald.
- 5.3 In zijn aangifte voor het jaar 2008 heeft belanghebbende het door [A] betaalde bedrag van 10.264 verantwoord als winst uit onderneming.³⁰ De aanslag is conform de aangifte opgelegd.
- 5.4 In zijn aangifte voor het jaar 2012 heeft belanghebbende een bedrag van 35.170 als afschrijving goodwill in aftrek gebracht. De Inspecteur heeft de afschrijving gecorrigeerd.

Geschil

- 5.5 In cassatie is in geschil of belanghebbende met toepassing van de foutenleer het bedrag van 35.170 in het onderhavige jaar in aftrek mag brengen.

Behandeling van de eerste en tweede klacht

- 5.6 Volgens belanghebbendes eerste klacht is het Hof er ten onrechte vanuit gegaan dat het bedrag van 35.170 niet kan worden aangemerkt als negatief loon (r.o. 4.2 van zijn uitspraak, punt 2.3 van deze conclusie).³¹
- 5.7 Naar s Hofs oordeel was belanghebbende het bedrag van 35.170 verschuldigd als tegenprestatie voor het recht om werkzaamheden te mogen verrichten voor voormalige cliënten van [A]. Dat brengt volgens het Hof mee dat de betaling niet is aan te merken als boete of schadevergoeding aan de werkgever, maar als tegenprestatie voor het verkrijgen van goodwill.³²
- 5.8 De onderhavige betaling door belanghebbende vloeit voort uit de in het kader van de beëindiging van zijn dienstbetrekking met [A] gemaakte afspraak (aangeduid als het relatiebeding³³).³⁴
- 5.9 In zijn algemeenheid beperkt een relatiebeding een werknemer in zijn recht om na het einde van de arbeidsovereenkomst werkzaam te zijn op een wijze die hij geheel zelf heeft gekozen. Hierbij kan men denken aan de aard van de werkzaamheden, maar ook aan tijd en plaats van de werkzaamheden. Veelal wordt bij het relatiebeding een boete op de overtreding ervan bedongen.³⁵
- 5.10 [A] en belanghebbende zijn vrij gezegd overeengekomen dat het belanghebbende niet is toegestaan werkzaamheden te verrichten voor cliënten van [A]. Dit verbod is niet van toepassing indien belanghebbende door de betreffende cliënt wordt benaderd, belanghebbende [A] hieromtrent informeert en belanghebbende aan [A] een vergoeding betaalt ter hoogte 70% van het vaststellingshonorarium.³⁶

- 5.11 In het onderhavige geval heeft belanghebbende klaarblijkelijk niet de voorwaarden van het gesloten beding overtreden maar heeft hij de overeengekomen vergoeding (het vaststellingshonorarium) betaald zodat hij naar het Hof feitelijk en niet onbegrijpelijk heeft geoordeeld het recht heeft verkregen om bepaalde werkzaamheden voor cliënten van zijn vorige werkgever te verrichten.³⁷
- 5.12 Het Hof heeft dat recht in navolging van belanghebbende aangeduid als goodwill.³⁸ Deze benaming zal mogelijk niet eenieder hebben gekozen³⁹, aangezien in dit geval niet sprake is van betaling voor een meerwaarde van een verworven bedrijf, zoals bijvoorbeeld in HR *BNB* 1953/19040. Dat neemt niet weg dat belanghebbende door middel van de betaling een recht verwierf dat voor zijn bedrijf een waardevol actief vormde, althans kennelijk gedurende het jaar na de beëindiging van zijn dienstbetrekking.
- 5.13 Dat de betaling voor de verkrijging van dit immateriële goed niet wordt aangemerkt als negatief loon, is in overeenstemming met de rechtspraak dienaangaande⁴¹, zulks in afwijking van die inzake schadevergoedingen en boetes⁴².
- 5.14 In HR *BNB* 2010/16543 was de werknemer een boete verschuldigd indien hij werkzaamheden zou verrichten die behoorden tot het activiteitenpakket van de werkgever (Fl. 2.500 per overtreding en hetzelfde bedrag voor iedere dag dat de overtreding voortduurde, waarbij de werkgever tevens volledige schadeloosstelling kon eisen). In zoverre verschilt de onderhavige zaak van HR *BNB* 2010/165. Daar moest de belastingplichtige wegens overtreding van het relatiebeding een boete betalen én kon de werkgever volledige schadeloosstelling eisen. Belanghebbende heeft daarentegen het recht verkregen om werkzaamheden voor voormalig cliënten van [A] te verrichten en voldoet daarvoor de overeengekomen prijs.
- 5.15 Het Hof heeft, ervan uitgaande dat geen sprake is van negatief loon, geoordeeld dat belanghebbende de goodwill ter waarde van 35.170 heeft ingebracht in zijn onderneming (r.o. 4.2 van zijn uitspraak) en hierop heeft afgeschreven (r.o. 4.3 van zijn uitspraak). Ultimo 2008 bedroeg de boekwaarde van de goodwill aldus nihil.
- 5.16 Belanghebbende heeft, zo versta ik het Hof en wat daar ook van zij, door in 2008 10.264 als bate in de winst op te nemen in feite het bedrag van de goodwill als bedrijfskosten in mindering gebracht op het bedrag dat hij als ontbindingsvergoeding had genoten van zijn voormalige werkgever.
- 5.17 Bijgevolg heeft het Hof terecht geoordeeld dat belanghebbende op het als goodwill aangemerkte bedrag niet in 2012 alsnog kan afschrijven.
- 5.18 s Hofs overweging dat die conclusie niet anders zou zijn geweest wanneer wel sprake zou zijn geweest van negatief loon⁴⁴, is ten overvloede gegeven zodat de daartegen gerichte klacht⁴⁵ reeds om die reden niet kan slagen.
- 5.19 Uit het voorgaande volgt dat de eerste en tweede klacht falen.

Behandeling van de derde klacht

- 5.20 Belanghebbende betoogt in zijn derde klacht dat hij in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenen aan de in r.o. 13 van de uitspraak van de rechtbank Arnhem (civiel) van 21 december 2017 bedoelde brief van de Inspecteur van 20 september 2004. In deze brief zou staan dat de verkoop van de klanten moet worden aangemerkt als negatief loon.⁴⁶
- 5.21 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de Inspecteur het door belanghebbende bedoelde vertrouwen heeft gewekt. De bedoelde brief en de daaraan voorafgaande jurisprudentie behoren niet tot de gedingstukken, zodat niet valt na te gaan welk vraag aan de Inspecteur is gesteld en welk antwoord hij daarop heeft gegeven.⁴⁷

5.22 De uitleg van de brief van 20 september 2004 is voorbehouden aan het Hof als feitenrechter. Nu de parafrasering van de brief van de Inspecteur voor het Hof de enige kenbare bron van recht is, acht ik s Hofs oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de Inspecteur het bedoelde vertrouwen heeft gewekt, niet onbegrijpelijk.

5.23 De derde klacht van belanghebbende faalt.

5.24 Overigens zou het slagen van de derde klacht ook niet tot het door belanghebbende gewenste resultaat hebben geleid. In dat geval zou het cassatieberoep van belanghebbende falen op grond van het onder punten 5.13 besprokene.

Slotsom

5.25 Het voorgaande brengt mee dat aan toepassing van de foutenleer niet wordt toegekomen. De foutenleer strekt ertoe te voorkomen dat, ingeval het eindvermogen van het voorgaande jaar niet naar de voorschriften van de wet en overeenkomstig het goedkoopmansgebruik is vastgesteld, een stuk bedrijfswinst onbelast blijft of dubbel wordt belast.⁴⁸ Van dubbele belasting is in het geval van belanghebbende geen sprake. Het bedrag van 35.170 is immers in 2008 in aftrek gebracht.

6 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep van belanghebbende ongegrond moet worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ De inspecteur van de Belastingdienst/[P].

² Rechtbank Gelderland 30 mei 2016, nr. AWB 16/2183, ECLI:NL:RBGEL:2016:5656, niet gepubliceerd.

³ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 5 september 2017, nr. 15/01428, ECLI:NL:GHARL:2017:7696, *NTFR* 2017/2608 met noot Vis.

⁴ *NTFR* 2017/2608.

⁵ Hoge Raad 5 februari 2010, nr. 08/04988, na conclusie A-G Van Ballegooijen, ECLI:NL:HR:2010:BL1942, *BNB* 2010/165 met noot Mertens, *NTFR* 2010/292 met noot Van Mulbregt.

⁶ Gerechtshof Amsterdam 29 oktober 2003, nr. 02/04639, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN7512.

⁷ *Kamerstukken II* 2000/2001, 26 727, nr. 123, p. 21.

⁸ HR 20 mei 1953, nr. 11301, ECLI:NL:HR:1953:AY4039, *BNB* 1953/190 met noot Smeets.

⁹ HR 23 juni 1993, nr. 28721, ECLI:NL:HR:1993:ZC5386, *BNB* 1994/18 met noot Slot, *FED* 1993/669 met noot Cornelisse, *V-N* 1993/2493, 25 met aantekening van de redactie.

¹⁰ HR 25 juli 2000, nr. 35251, na conclusie A-G Van Kalmthout, ECLI:NL:HR:2000:AA6598, *BNB* 2001/3 met noot De Vries, *FED* 2000/578 met noot Arts, *V-N* 2000/36.9 met aantekening van de redactie.

¹¹ HR 27 september 2000, nr. 34934, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2000:AA7257, *BNB* 2001/8 met noot Cornelisse, *FED* 2001/82 met noot Van Nispen tot Sevenaer, *NTFR* 2000/1428 met noot Boxem, *V-N* 2000/45.11 met aantekening van de redactie. Voor een uitgebreide uiteenzetting van jurisprudentie over

negatief loon verwijs ik naar mijn conclusie van 2 februari 2013, nr. 12/04723, ECLI:NL:PHR:2013:766.

¹² HR 5 februari 2010, nr. 08/04988, na conclusie A-G Van Ballegooijen, ECLI:NL:HR:2010:BL1942, *BNB* 2010/165 met noot Mertens, *NTFR* 2010/292 met noot Van Mulbregt, *V-N* 2010/8.7 met aantekening van de redactie.

¹³ *BNB* 2010/165.

¹⁴ HR 23 december 2011, nr. 10/03488, na conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:HR:2011:BR6326, *BNB* 2012/52 met noot Lubbers, *FED* met noot De Kort, *NTFR* met noot Fase, *V-N* 2011/67.5 met aantekening van de redactie.

¹⁵ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht IB.3.2.18.F.b1* (actueel t/m 11 april 2018; geraadpleegd op 23 april 2018).

¹⁶ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2018, p. 166.

¹⁷ Voetnoot in origineel "Zie voor een uitgebreide verhandeling over goodwill: R.P.C. Cornelisse, *Enige fiscale aspecten van goodwill*, Deventer: Kluwer 1992."

¹⁸ Th.J.M. van Schendel, *Negatief loon: een update 2009*, *WFR* 2009/1590. Voor een uitgebreide uiteenzetting van literatuur over negatief loon verwijs ik naar mijn conclusie van 2 februari 2013, nr. 12/04723, ECLI:NL:PHR:2013:766.

¹⁹ Voetnoot in origineel: "HR 8 juli 2005, *BNB* 2005/310; HR 16 juni 2006, *BNB* 2007/53, en HR 10 augustus 2007, *BNB* 2008/88."

²⁰ Voetnoot in origineel "WFR 2005/313, onderdeel 6.4."

²¹ Voetnoot in origineel: "*FED* 2003/378."

²² Voetnoot in origineel: "HR 10 augustus 2007, *BNB* 2008/88 (m.nt. Happé), en Hof Arnhem 21 april 2009, *V-N* 2009/33.1.1."

²³ Voetnoot in origineel: "A.L. Mertens, *Het beginsel van de minste pijn*, blz. 91 en 92, noot 132, Nijmegen: *Ars Aequi Libri* 2008."

²⁴ Voetnoot in origineel: "A.L. Mertens, "Negatief loon is gewoon loon", in: *De opkomst en ondergang van de loonbelasting* (jubileumboek), blz. 75, Reed Business bv 2007."

²⁵ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2018, p. 271-272.

²⁶ Voetnoot in origineel: "Zie hieronder ook Th.J.M. van Schendel, *Negatief loon: een update 2009*, *WFR* 2009/1590."

²⁷ R.E.C.M. Niessen *Negatief loon begrensd*, *FTV* 2014/6-33.

²⁸ Voetnoot in origineel: "HR 8 maart 2013, *NTFR* 2013/498 (art. 81 Wet RO)."

²⁹ Voetnoot in origineel: "HR 26 maart 1997, *BNB* 1997/178 m.nt. R.E.C.M. Niessen en HR 15 oktober 1997, *BNB* 1997/394 m.nt. J.W. Zwemmer, *FED* 1997/873 m.nt. R.M. Freudenthal."

³⁰ Volgens belanghebbende had het bedrag moeten worden aangegeven als loon uit dienstbetrekking, maar heeft hij het bedrag omdat [A] had verzuimd loonbelasting in te houden vanuit praktisch oogpunt aangegeven als winst uit onderneming (zie r.o. 2.3 van de uitspraak van het Hof, punt 2.1 van deze conclusie).

³¹ Zie punt 3.2 van deze conclusie.

³² Zie r.o. 4.2 van de uitspraak van het Hof, punt 2.3 van deze conclusie.

³³ In art. 7:653 lid 1 BW wordt een concurrentiebeding omschreven als een beding tussen werkgever en werknemer waarbij deze laatste beperkt wordt in zijn bevoegdheid om na het einde van de overeenkomst op zekere wijze werkzaam te zijn. Onder deze omschrijving valt ook een relatiebeding, d.w.z. een beding dat verbiedt zaken te doen met relaties van de (voormalige) werkgever. Zie conclusie A-G Langemeijer van 23 december 2016, ECLI:NL:PHR:2016:1323.

³⁴ Zie r.o. 2.2 van de uitspraak van het Hof (schuingedrukte tekst), punt 2.1 van deze conclusie.

³⁵ Zie Tekst & Commentaar artikel 7:653 BW.

³⁶ Zie r.o. 2.2. van de uitspraak van het Hof (schuingedrukte tekst), punt 2.1 van deze conclusie.

- ³⁷ Zie r.o. 4.2 van de uitspraak van het Hof, punt 2.3 van deze conclusie.
- ³⁸ Zie r.o. 4.1 van de uitspraak van het Hof punt 2.3 van deze conclusie.
- ³⁹ Zie punt 4.16-4.17 van deze conclusie.
- ⁴⁰ Zie punt 4.8 van deze conclusie.
- ⁴¹ Zie onder meer 4.18 van deze conclusie en aldaar aangehaalde jurisprudentie.
- ⁴² Zie punt 4.11-4.12 van deze conclusie.
- ⁴³ Zie punt 4.12 van deze conclusie.
- ⁴⁴ Zie r.o. 4.4 van de uitspraak van het Hof, punt 2.3 van deze conclusie.
- ⁴⁵ Zie punt 3.3 van deze conclusie.
- ⁴⁶ Zie r.o. 2.2 van de uitspraak van het Hof, punt 2.1 van deze conclusie. Zie tevens punt 3.4 van deze conclusie.
- ⁴⁷ Zie r.o. 4.5 van de uitspraak van het Hof, punt 2.3 van deze conclusie.
- ⁴⁸ Zie punt 4.15 van deze conclusie. Zie ook punt 4.9-4.10 van deze conclusie.
-