

# ECLI:NL:HR:1962:AX8007

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	14-02-1962
Datum publicatie	09-02-2023
Zaaknummer	14 670
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Art. 31 Besluit op de Inkomstenbelasting 1941; art. 6 Uitvoeringsresolutie Loonbelasting 1953; behoren stortingen ter dekking aanspraak en de daarop gekweekte rente tot het loon?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl BNB 1962/92 met annotatie van P. den Boer

## Uitspraak

14 Februari 1962

Nr.: 14670

Br.

De Hoge Raad Der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van den Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 21 Juni 1961, betreffende den aan [X], aldaar, opgelegden aanslag tot navordering van inkomstenbelasting voor het jaar 1954;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende, aan wien voor het jaar 1954 werd opgelegd een aanslag tot navordering van inkomstenbelasting naar een zuiver inkomen van f. 19.291,-, zich heeft gewend tot het Hof en, aanvoerende dat het zuiver inkomen bij den navorderingsaanslag ten onrechte met een bedrag van f. 8.123,- is verhoogd, heeft verzocht dien aanslag te vernietigen;

Overwegende dat het Hof het tussen partijen bestaande geschil als volgt heeft omschreven:

"dat het geschil betreft, of al dan niet tot het zuiver inkomen behoort een gedeelte van het bedrag groot in totaal f. 17.771,75, hetwelk de belanghebbende in het jaar 1954 als oud-werknemer van de N.V. Koninklijke Paketvaart Maatschappij te Amsterdam, ter gelegenheid van zijn pensionering naast zijn pensioen ontving als z.g. "bijdrage-uitkering" uit het pensioenfonds, dat door die naamloze vennootschap is gesticht;

dat de Inspecteur van oordeel is, dat een gedeelte groot f. 8.123,20 van die uitkering moet worden aangemerkt als een bedrag aan interessen, die in één som met het kapitaal werden uitbetaald, als bedoeld in artikel 31, lid 1, onder 5e, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941;

dat de belanghebbende daartegenover de mening is toegedaan, dat het gehele uitgekeerde bedrag voortvloeit uit een aanspraak uit een vroegere dienstbetrekking om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een uitkering te ontvangen, welke niet werd gedekt door stortingen van de werknemer, als bedoeld in artikel 26a, onder a, van het Besluit; dat dit bedrag mitsdien voor het geheel en niet slechts ten dele, zoals de Inspecteur heeft aangenomen, moet worden aangemerkt als een uitkering ingevolge een aanspraak, die tot het loon behoort; dat zulk een uitkering op grond van artikel 26b, lid 1, onder c, van het Besluit niet tot het belastbaar inkomen mag worden gerekend; dat de belanghebbende verder betwist, dat

enig deel van die uitkering het karakter zou dragen van een daarin begrepen rentebestanddeel;"

Overwegende dat het Hof de feiten en het wederzijdse standpunt van partijen als volgt heeft weergegeven:

"De belanghebbende is oud-hoofdemployé van de N.V. Koninklijke Paketvaart Maatschappij te Amsterdam. Hij werd gepensioneerd op 12 januari 1954. Zijn dienstverband bij die maatschappij dateerde reeds van vóór 1922. Meestentijds heeft hij voor de maatschappij in Indonesië gevaren. Gedurende het dienstverband verkreeg de belanghebbende een tweetal aanspraken als deelnemer A in het Pensioenfonds der K.P.M... Als zodanig had hij recht op pensioen en daarnaast, in de hierna vermelde gevallen, recht op een "bijdrage-uitkering", als bedoeld in artikel 3, punt 8, en artikel 6 van het Reglement voor deelnemers A in het Pensioenfonds der K.P.M. (met dit reglement wordt hier bedoeld de tekst daarvan, zoals die luidde in het jaar 1954, welke is opgenomen in de zich onder de stukken bevindende uitgave van 1 januari 1937). Volgens gemeld artikel 3 wordt onder zodanige uitkering verstaan: een uitkering in contanten uit het pensioenfonds, gelijk aan het tegoed dat de deelnemer heeft in het spaarfonds op de dag, waarop de uitkering uit het spaarfonds plaats vindt. Dit spaarfonds is een ander fonds in het aanzijn geroepen door de K.P.M., hetwelk een aparte rechtspersoon is en afzonderlijk van het pensioenfonds wordt beheerd. Hierin storten de werknemers jaarlijks verplicht bepaalde bedragen, welke hun bij het verlaten van de dienst der maatschappij met de inmiddels bijgeschreven rente worden uitgekeerd. Het eindsaldo van de rekening bij het spaarfonds is tevens bepalend voor de grootte van de voormelde "bijdrage-uitkering" uit het pensioenfonds. Voor laatstbedoelde uitkering doen de werknemers echter geen stortingen. Zij zijn ook niet voor bepaalde bedragen bij het pensioenfonds gecrediteerd, noch wordt in dat fonds rente bijgeschreven. Wel heeft de werkgeefster in de loop der jaren stortingen in het pensioenfonds gedaan als dekking voor de te zijner tijd eventueel te betalen bijdrage-uitkeringen. Met betrekking tot de aanspraken uit dien hoofde van de belanghebbende stortte zij f. 216,- per jaar. Een bijdrage-uitkering wordt gedaan a) bij pensionering van een werknemer, b) bij liquidatie van de K.P.M. en c) bij overlijden van een werknemer tijdens het dienstverband. Bij tussentijds ontslag krijgt de werknemer alleen zijn saldo in het spaarfonds, een bijdrage-uitkering uit het pensioenfonds ontvangt hij in dat geval niet, ook niet als zijn uitgesteld pensioen te zijner tijd ingaat. Het recht op de bijdrage-uitkering is dus voorwaardelijk en wordt eerst onvoorwaardelijk in de drie hiervoor genoemde gevallen, in het onderhavige geval dus bij de pensionering. Als vaststaande kan worden aangenomen, dat de werknemers hun aanspraak tegen het pensioenfonds op de bijdrage-uitkeringen ontlenen aan hun arbeidscontract, in verband met een door de werkgeefster met dit rechtspersoonlijkheid bezittend fonds gesloten overeenkomst, waarbij zij ten behoeve van haar werknemers bedong, dat deze tot het fonds als deelnemer konden toetreden en dan de bedoelde aanspraken zouden hebben.

Tussen de partijen is in confesso - ook het Hof acht deze beschouwing juist - dat de jaarlijkse aangroei van het recht op een bijdrage-uitkering, ook al is dat recht toekomstig en voorwaardelijk, behoort tot de aanspraken bedoeld in artikel 26a, onder a, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. Ingevolge artikel 6, lid 8, van de te deze toepasselijk verklaarde Uitvoeringsresolutie Loonbelasting 1953 wordt uit dien hoofde telken jare tot het loon gerekend het bedrag, hetwelk de werkgeefster te dier zake in het pensioenfonds stort. In casu was dit dus f. 216,- per jaar.

Volgens de belanghebbende is daarmee de belasting terzake van de bijdrage-uitkering geheven en valt deze uitkering, als zij later plaats heeft, voor het geheel onder artikel 26b, lid 1, onder c, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. De Inspecteur ziet dit anders. Zijns inziens moet de later ontvangen bijdrage-uitkering worden gesplitst in een bedrag gelijk aan de door de werkgeefster verrichte stortingen en een ander deel, hetwelk moet worden beschouwd als de over die stortingen gekweekte rente. De totale bijdrage-uitkering, voor de belanghebbende belopende f. 17.771,75, heeft hij in die zienswijze gesplitst in een kapitaal, gevormd uit de stortingen van de werkgeefster, groot f. 9.558,55 en een rentebestanddeel, voortgekomen uit over dat kapitaal gekweekte rente, groot f. 8.123,-. Dit laatste bedrag moest zijns inziens bij de uitkering in 1954 worden beschouwd als een bedrag aan interessen, die in één som met het kapitaal werden uitbetaald, als bedoeld in artikel 31, lid 1, onder 5e, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. Toen hem de verhoudingen na het opleggen van de oorspronkelijke aanslag bekend werden, heeft hij daarom over gemeld bedrag van f. 8.123,- alsnog inkomstenbelasting nagevorderd, zij het dat hij naderhand terzake alsnog het tarief van artikel 48 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 heeft toegepast.

De belanghebbende acht de bedoelde splitsing nergens op gegrond. Weliswaar wordt de grootte van de bijdrage-uitkering bepaald door het eindsaldo in het spaarfonds, dat ten dele door gekweekte rente wordt gevormd, doch dit saldo is slechts een rekeneenheid. Het betreft hier een beloning voor langjarige dienst en daarin is, volgens belanghebbende, geen bedrag voor rente begrepen;"

Overwegende dat het Hof dienaangaande heeft overwogen:

"dat de grief van de belanghebbende tweeledig is, in die zin, dat hij in de eerste plaats meent, dat in de bijdrage-uitkering geen bedrag aan rente is begrepen en in de tweede plaats de mening is toegedaan, dat, zo dit wel het geval mocht worden geoordeeld, de gehele uitkering niettemin niet tot het inkomen behoort op grond van het bepaalde in artikel 26b, lid 1, onder c, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941; dat het Hof deze grief in haar beide onderdelen gegrond acht;

dat toch door de werking van de bepaling van artikel 26a, lid 1, onder a, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 de jaarlijkse aangroei van de aanspraak, ook al is die nog niet vorderbaar en zelfs voorwaardelijk, tot het loon wordt gerekend en te dier zake dus de belasting, in vergelijking tot de regeling voorkomende in artikel 15 van het Besluit, vervroegd en bij voorbaat wordt geheven; dat reeds dit stelsel medebrengt, dat bij het vorderbaar worden van de uitkering, waarop die aanspraak betrekking had, niet nogmaals te dier zake een bedrag tot het inkomen wordt gerekend;

dat afgezien hiervan de bedoelde uitkering voor het geheel moet worden beschouwd als een kapitaal aanspraak; dat toch de binding van het bedrag van die uitkering aan het eindsaldo van de belanghebbende in het spaarfonds slechts is een grondslag van berekening en niet tengevolge heeft, dat hieraan hetzelfde karakter kan worden toegekend als aan een saldo in een spaarfonds;

dat de onderhavige uitkering is van andere aard en slechts toekomt aan degenen, die de K.P.M. trouw blijven; dat deze uitkering niet voor een deel als oorzaak heeft de voldoening van rente, verscholen in de betaling van een som ineens; dat derhalve artikel 31, lid 1, onder 5, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 toepassing mist, ook al zou men van oordeel zijn, dat dit artikel op een rentebestanddeel, begrepen in een uitkering ingevolge een aanspraak, die tot het loon behoort, zou kunnen worden toegepast;"

Overwegende dat het Hof op voormelde gronden den aanslag tot navordering heeft vernietigd;

Overwegende dat de Staatssecretaris deze uitspraak bestrijdt met de navolgende middelen van cassatie:

"I. Schending of verkeerde toepassing van de artikelen 5, tweede lid, 13, 15, 26a, onder a, 31, eerste lid, onder 5, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 jns. artikel 2 van de Uitvoeringsresolutie Inkomstenbelasting 1953, artikel 6b, tweede lid, van het Besluit op de Loonbelasting 1940 en artikel 6, achtste lid, van de Uitvoeringsresolutie Loonbelasting 1953, doordat het Gerechtshof heeft beslist, dat van de door belanghebbende in 1954 van zijn werkgeefster ontvangen zogenaamde bijdrage-uitkering ten bedrage van f. 17.771,75 niet een bedrag van f. 8.123,- als een in één som met het kapitaal uitbetaalde interesse in de zin van artikel 31, eerste lid, onder 5, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 kan worden beschouwd, een en ander op grond van de overweging, dat door de werking van artikel 26a, onder a, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 de jaarlijkse aangroei van de aanspraak op de onderhavige uitkering tot het loon wordt (lees: had moeten worden) gerekend en derhalve te dier zake niet nogmaals een bedrag tot het inkomen mag worden gerekend, zulks ten onrechte, daar uit artikel 26a, onder a, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 en het hier van belang zijnde artikel 6, achtste lid, van de Uitvoeringsresolutie Loonbelasting 1953, alsmede uit de geschiedenis van de totstandkoming van deze beide artikelen blijkt, dat slechts de stortingen, welke belanghebbendes werkgeefster heeft verricht ten einde de aanspraak op de onderhavige uitkering gedekt te houden, en niet de jaarlijkse aangroei van de aanspraak tot het loon behoorden;

II. Schending of verkeerde toepassing van artikel 31, eerste lid, onder 5, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, doordat het Gerechtshof op grond van de overweging, dat de door belanghebbende in 1954 van haar werkgeefster ontvangen zogenaamde bijdrage-uitkering ten bedrage van f. 17.771,75 niet voor een deel als oorzaak heeft de voldoening van rente, heeft beslist, dat van deze uitkering niet een bedrag van f. 8.123,- als een in één som met het kapitaal uitbetaalde interesse in de zin van voormelde bepaling kan worden beschouwd, zulks ten onrechte, daar voor de toepassing van artikel 31, eerste lid, onder 5, van het Besluit niet de juridische kwalificatie, doch het werkelijk gebeuren beslissend is, hetgeen medebrengt dat, waar in de onderhavige uitkering een bedrag van f. 8.123,- aan

interesse kan worden onderkend, deze uitkering tot een bedrag van f. 8.123,- als opbrengst van roerend kapitaal tot het belastbaar inkomen dient te worden gerekend, waaraan niet kan afdoen, dat de onderhavige uitkering op grond van artikel 26b, letter c, van het Besluit geheel noch gedeeltelijk als loon kan worden beschouwd;";

Overwegende ten aanzien van het eerste middel:

dat artikel 26a, aanhef en onder a, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, bepaalt, dat tot het loon behoren aanspraken uit een dienstbetrekking of uit een vroegere dienstbetrekking om na verloop van tijd of onder een voorwaarde één of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen, voor zover zij niet worden gedekt door stortingen van den werknemer;

dat artikel 6, lid 8, van de Uitvoeringsresolutie Loonbelasting 1953, van toepassing op grond van artikel 2 van de Uitvoeringsresolutie Inkomstenbelasting 1953 en artikel 6b, lid 2, van het Besluit op de Loonbelasting 1940, voor zover te dezen van belang, voorschrijft, dat de geldswaarde van een aanspraak op toekomstige of voorwaardelijke uitkeringen, indien de werkgever bij een derde stortingen verricht ten einde de aanspraak te dekken, wordt gesteld op de bedragen van deze stortingen;

dat deze artikelen, beschouwd in hun onderling verband en samenhang, aldus moeten worden gelezen, dat slechts de stortingen, welke de werkgever bij een derde verricht ten einde de aanspraak op de in de genoemde bepalingen bedoelde uitkeringen te dekken, en niet de jaarlijkse aangroei van de aanspraak tot het loon worden gerekend;

dat deze lezing ook strookt met de kennelijke bedoeling van den besluitgever, immers deze de in de meervermelde artikelen neergelegde regeling heeft ontleend aan de bij de wet van 10 December 1936 (S. no. 405) aan artikel 7 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 toegevoegde leden 4 en 5 en onder de werking van de laatstgenoemde bepalingen de stortingen van den werkgever tot de opbrengst van de dienstbetrekking werden gerekend, doch de rente van de gestorte bedragen als opbrengst van roerend kapitaal werd aangemerkt;

dat derhalve dit middel is gegrond;

Overwegende met betrekking tot het tweede middel:

dat uit de gedingstukken, waarvan de Hoge Raad kan kennisnemen, blijkt:

dat de N.V. Koninklijke Paketvaart Maatschappij ten behoeve van haar personeel een tweetal stichtingen in het leven heeft geroepen, namelijk:

a. de Stichting Spaarfonds der N.V. Koninklijke Paketvaart Maatschappij (verder te noemen het Spaarfonds) en

b. de Stichting Pensioenfonds der N.V. Koninklijke Paketvaart Maatschappij (hierna te noemen het Pensioenfonds);

dat het doel van het Spaarfonds is het bevorderen van het sparen door de deelnemers en het beheren en beleggen der spaargelden;

dat het Spaarfonds uitsluitend wordt gevoed door bijdragen van de deelnemers;

dat de vóór 1 Januari 1922 in dienst getreden werknemers naast hun pensioen een zogenaamde "bijdrage-uitkering" ontvangen, namelijk een uitkering in contanten gelijk aan het tegoed, dat de deelnemer in het Spaarfonds heeft op den dag, waarop de uitkering uit het Spaarfonds plaats vindt;

dat deze zijn de zogenaamde A-deelnemers;

dat de bijdrage-uitkering wordt gedaan a) bij pensionering van een werknemer, b) bij liquidatie van de K.P.M. en c) bij overlijden van een werknemer tijdens het dienstverband;

dat de uitkering wordt gedaan door het Pensioenfonds;

dat ter dekking van de aanspraken van de A-deelnemers de K.P.M. bij het Pensioenfonds stort een bedrag gelijk aan de door de A-deelnemers in het Spaarfonds gestorte bedragen;

dat de stortingen maximaal f. 216,- per jaar bedragen;

dat de bijdrage-uitkering groeit door de stortingen van de K.P.M. en de daarop gekweekte rente in dezelfde mate als het spaarfondstegoed;

dat uit deze feiten blijkt, dat de in 1954 door belanghebbende als zogenaamde A-deelnemer van het Pensioenfonds ontvangen bijdrage-uitkering van f. 17.771,75 bestond uit de som van de door de K.P.M. jaarlijks bij dat Pensioenfonds gedane stortingen vermeerderd met de door het Pensioenfonds op de stortingen gekweekte rente;

dat deze som en deze rente onderscheidenlijk bedroegen f. 9.558,55 en f. 8.123,20;

dat laatstgenoemd bedrag op grond van artikel 31, lid 1, onder 5°, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 als opbrengst van roerend kapitaal tot het belastbaar inkomen moet worden gerekend, waaraan niet afdoet, dat dit bedrag niet ten titel van rente aan belanghebbende is uitgekeerd;

dat mitsdien dit middel eveneens gegrond is;

Vernietigt de bestreden uitspraak;

Handhaaft den aanslag tot navordering.

Gedaan bij de Heren Mrs. Boltjes, Vice-President, van der Loos, Dubbink, Tekenbroek en Korthals Altes, Raden, en door voornoemden Vice-President uitgesproken ter Raadkamer van den veertienden Februari 1900 twee en zestig, in tegenwoordigheid van den Substituut-Griffier Geppaart.