

HOGE RAAD 15 mei 1985 (nr. 22 154)
(Mrs. Vroom, Stol, Jansen, Van der Linde, Roelvink)

ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X BV te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 2 februari 1983 betreffende de aan haar opgelegde aanslag in de vennootschapsbelasting voor het jaar 1977.

1. Aanslag en bezwaar

Aan belanghebbende is voor het jaar 1977 een aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd, welke aanslag op het daartegen ingediende bezwaarschrift bij uitspraak van de Inspecteur is verminderd tot een naar belastbaar bedrag van f 494 270.

2. Geding voor het Hof

Belanghebbende is van de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof. Het Hof heeft als tussen partijen vaststaande aangemerkt:

„Het belastbare bedrag van belanghebbende voor het jaar 1977 bedroeg volgens aangifte negatief f 36 784,80

Bij aanslagregeling is de voorziening pensioenverplichtingen gecorrigeerd met f 563 547,-
Gecorrigeerd belastbaar bedrag f 526 762,20.

Bij uitspraak op het bezwaarschrift is het belastbaar bedrag nader vastgesteld op f 494 270 waarbij de vorenbedoelde correctie van f 563 547 is teruggebracht tot f 531 057.

Belanghebbende werd opgericht op 4 juli 1977.

In het geplaatste aandelenkapitaal ad f 70 000, werd deelgenomen door A voor f 34 300

door B voor f 21 700

door C, registeraccountant voor f 14 000.

In 1981 heeft C die geen functie in belanghebbende had zijn nominaal f 14 000 aandelen in belanghebbende voor f 224 000 verkocht aan A.

Bij de akte van oprichting van belanghebbende is A tot directeur benoemd. Zijn beloning is vermeld in de tussen belanghebbende en A gesloten arbeidsovereenkomst gedagtekend 4 december 1978. B is, blijkens artikel 1 van de arbeidsovereenkomst gedagtekend 4 december 1978 met ingang van 1 maart 1977 in dienst van belanghebbende getreden als verkoopleider met als titel verkoopdirecteur. Blijkens het als bijlage bij de aangifte vennootschapsbelasting 1977 gevoegde formulier „, beloning en dergelijke van bestuurders en commissarissen” ” waren A en B bestuurders van belanghebbende. A en B waren voor 1 maart 1977 als verkoopleider, niet-directeuren in de zin van boek 2, Burgerlijk Wetboek, in dienst bij D Holland NV.

Bij overeenkomst van 25 februari 1977 (de overeenkomst) heeft belanghebbende per 1 maart 1977 van D Holland NV gekocht, onderscheidenlijk overgenomen alle activa en passiva en de goodwill van haar, geen rechtspersoonlijkheid bezittende divisie „E Equipment Division” in de overeenkomst aangeduid als „E Group”. Deze n-systemenafdeling wordt door belanghebbende gevoerd onder de naam F. Van de genoemde overeenkomst zijn de volgende bepalingen voor het geschil van belang (daarbij is belanghebbende aangeduid als Buyer):

2. Transfer of reserves for liabilities The reserve for liabilities and accruals as specified below will be taken over by Buyer and used as a direct reduction of the sales price.

1. Reserves for uncompleted service contracts and warranty as specified in Attachment VIII; and
2. Reserve for vacation pay as specified in Attachment VIII.

Buyer shall pay to D the sum of US - h6 580 000 as follows:

Total assets US - h6 623 000 (Attachment I, II, III, IV, V and VI).

Less liabilities US - h6 43 000 (Attachment VIII).

Net sales price US - h6 580 000 based on the books of account as of January 31, 1977. Prior to March 15, 1977. D shall cause the figures to be adjusted according to the books of account on the effective date of closing, February 28, 1977, using the actual US dollar rate of exchange (buy

US dollar rate published by the Netherlands Central Bank).

7. Assumption of liabilities

Buyer will, as of the closing date assume all of the responsibilities, contracts, commitments and liabilities (listed in Attachment VIII) relating to the business of the E Group, including all automobile leases and all claims as of the closing date which the personnel of the E Group which will be employed by the Buyer may raise against D for whatever reason, inclusive but not limited to claims relating to the termination of their employment with D, and all other liabilities to personnel of the E Group for pensions, social charges and accrued vacation.

The takeover of lease contracts and other agreements may require the consent of the other party to the contract. D undertakes to arrange for such consent when applicable and if obtainable, subject to Article 13-b. Notwithstanding the foregoing, D shall not be liable for damages should such consent be denied, nor shall the Buyer be entitled to invoke the cancellation of this Agreement.

9. Reserve for vacation pay

D agrees that, at the effective closing date, D will pay to Buyer the amount of the accrued legal liability of D reserved in the books of account for the employees of the E Group taken over by Buyer.

Such payment shall relieve D of all liabilities for vacation and holiday pay for such employees and Buyer agrees to assume any such liabilities and to hold D harmless for any such liability.

The payment by D to Buyer of such reserve shall be used as a set-off by Buyer to Buyer's down payment under Article 11 herein.

10. Purchase price and payment

The purchase price paid by Buyer to D, at closing, will be a total Sale Price of US - h6 580 000 subject to adjustment as stated in Article 2 herein. Payment shall be in Dutch Florins at the exchange rate published by the Netherlands Central Bank on the date of payment.

Such purchase price shall be payable in the following manner:

a. At the closing, Buyer shall pay to D a downpayment of US - h6 27 300 in cash by bank cheque on delivery by D.

Buyer shall also receive credit for the reserve for Vacation and Holiday pay of US 3000 dollar as an additional downpayment. Buyer shall further receive a credit of US 40 000 dollar in recognition of CED/Warranty liabilities assumed by Buyer under Article 12 herein, such credit being an additional downpayment.

b. D shall finance the remaining US 552 700 dollar of the adjusted Sale Price. Payments for such remaining financed amount shall be in US Dollars as follows:

1. Payments for the net amount of accounts receivables US 282 000 dollar shall be made in six (6) equal monthly payments beginning April 30, 1977, with each subsequent installment payment due on the last day of the succeeding months. Such payments shall be made with no interest being charged to Buyer.

No adjustment shall be made for bad debts.

2. Payments for the remaining amount financed US 270 700 dollar shall be made in thirty (30) equal monthly installment payments, with the first installment due on August 31, 1977, and each subsequent installment due on the last day of the succeeding month thereafter, until the price including interests, shall have been paid in full, the final payment being due on January 31, 1980.

c. If required by D at any time after the date of signing this Agreement, the Buyer shall furnish D with properly executed promissory notes in respect of each installment of the purchase price, such promissory notes to be in a form acceptable to D.

d. If any one installment (and interests relating to such installment) of the purchase price is not paid within 2 days of due date, and if such delay shall continue for more than 10 days, -after notice in writing has been given to Buyer -the full balance then owing shall immediately become due and payable to D.

e. Notwithstanding anything to the contrary contained in this clause, the Buyer shall be entitled at any time and from time to time to anticipate the date of payment of any installments of the purchase price or to make any additional payments in reduction of the balance outstanding; provided that in anticipating the date of payment of any installment the Buyer shall advise D in writing in respect of which installment payable is then being made. The payment by the Buyer of any installment in advance of the due date shall be without prejudice to the right of the Buyer to pay all remaining installments strictly on the scheduled dates of payment in terms of this agreement.

f. Interest

1. The balance of the purchase price outstanding from time to time under Article 10-b-2 shall bear interest from March 1, 1977, to the date of payment at the rate which D would have been charged if it had borrowed the funds at market rates at the time the interest is applicable. Such interest rate shall be the lowest interest rate D pays on its overdraft, including commission on availability on the overdraft, this rate being 7.5% as of the date of signing this Agreement. D shall supply such rate to Buyer at least 3 regular business days following a change in the effective interest rate.

2. Such interest shall be calculated monthly in arrear and shall be payable on the last day of the succeeding month, provided that the first payment of interest shall be made on September 30, 1977, in respect of the period from March 1, 1977 to August 31, 1977, and each subsequent payment on the last day of each and every succeeding month thereafter until all amounts due in terms of this agreement shall have been paid in full.

18. Personnel employed by D

Buyer shall offer employment and employ all the personnel now employed by the D E Group from the effective closing date. D shall, if such personnel accepts employment with Buyer, release such personnel listed from the contracts of employment to enable employment with Buyer. The seniority rights of employees who are so released and take up employment with Buyer will be accepted by Buyer without any payment (for future employee indemnities, etc.) by D, and Buyer agrees to assume all obligations towards such employees.

22. Further warranty

Buyer warrants that it shall not knowingly without prior approval of D Corporation, permit any person, so long as he shall be an employee of D Corporation, its subsidiaries or affiliates (except those employees Buyer has employed pursuant to this Agreement), until the loan to Buyer is repaid, to directly or indirectly own or control an interest in Buyer, or participate in its management as an officer or director.

23. Pensions

Buyer and D further agree that alle government mandated or existing BPF and D excedent pension fund schemes shall automatically be retained by personnel transferred to Buyer.

Bij pensioenbrieven gedagtekend 25 november 1977 heeft belanghebbende aan A en B ouderdoms- en weduwenpensioen toegekend. De bepaling onder letter E van de pensioenbrief van A luidt als volgt:

„ „Het aantal te behalen dienstjaren is gelijk aan het aantal jaren gelegen tussen de datum van uw indiensttreding op 1 april 1955 bij D Holland NV en de ingangsdatum van het ouderdomspensioen, respectievelijk de datum van voortijdige beëindiging van het dienstverband, anders dan overlijden.” ”

In de pensioenbrief voor B staat onder letter E een gelijkkluidende bepaling met dien verstande dat daarin de datum van indiensttreding bij D Holland NV is gesteld op 1 september 1969. Op basis van de pensioenbrieven heeft de Inspecteur de back-service uiteindelijk in zijn vertoogschrift als volgt berekend:

A

Salaris f 131 606

Diensttijd 19,25 jaar

Ouderdomspensioen $19,25 \times 2,6\%$ (maximum) = 50% = f 65 803

Af: Inbouw AOW $50/70 \times 80\%$ x f 12 320 = f 7 040

Ouderdomspensioen f 58 763

Weduwepensioen 70% hiervan = f 41 134.

Bij een ouderdomspensioen van f 75 656 gold een doelvermogen van f 950 791

(zie beroepschrift bijlage 5a).

Doelvermogen wordt dus $58 763 : 75 656 \times f 950 791 = f 738 492$

Af: verzekerd bij Equity & Law f 118 069

Op te bouwen in eigen beheer f 620 423

Passiefpost ultimo 1977 $1/4 : 19 1/4 \times f 620 423 = f 24 172$.

Hierbij werden de door belanghebbende premievrij gemaakte polissen uit hoofde van de vorige dienstbetrekking buiten beschouwing gelaten.

B

Salaris f 98 720

Ouderdomspensioen = 70% = f 69 104

Af: Inbouw AOW 80% van f 12 320 = f 9 856

f 59 248

Hiervan door belanghebbende bij het bedrijfspensioenfonds verzekerd f 14 339

In eigen beheer op te bouwen ouderdomspensioen. f 44 909.

Ook hier werden de polissen uit hoofde van de vorige dienstbetrekking buiten beschouwing gelaten.

Bij een ouderdomspensioen van f 42 109 gold een doelvermogen van f 510 174 (zie beroepschrift bijlage 5b).

Doelvermogen wordt dus $44\,909 : 42\,109 \times f\,510\,174 = f\,544\,098$

Af verzekerd bij Equity & Law f 133 589

Eigen beheer f 410 509

Passiefpost ultimo 1977 $3/4 : 32\,1/6 \times f\,410\,509 = f\,9\,594$.

De totale voorziening ultimo 1977 bedraagt dan f 33 746, zodat het bij de uitspraak vastgestelde belastbare bedrag zou moeten worden vermindert met f 1256 tot f 493 016.

Voor de overige werknemers die van D Holland NV zijn overgegaan naar belanghebbende zijn de pensioenaanspraken ongewijzigd gebleven.

In geschil is uitsluitend de correctie van uiteindelijk f 529 801 zijnde de backservice voor de bij de eerder genoemde pensioenbrieven aan de heren A en B toegekende pensioenen ten bedrage van f 563 547 vermindert met het uiteindelijk door de Inspecteur aanvaarde deel daarvan, groot f 33 746 dat betrekking heeft op het boekjaar 1977".

Het Hof heeft het geschil omschreven als volgt:

„Na de uitspraak op het bezwaarschrift is het volgende in geschil:

1. Mag bij de berekening van de voorziening pensioenverplichtingen rekening worden gehouden met dienstjaren, doorgebracht bij een vorige werkgever?
2. Mag indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend zou luiden, de uit de pensioentoezeggingen voortvloeiende verplichting geheel ten laste van 1977 worden gebracht?"

Het Hof heeft omtrent de standpunten van partijen vermeld:

„Het Hof beschouwt als hier overgenomen hetgeen daaromtrent in de gedingstukken is vermeld. Belanghebbendes standpunt houdt, beknopt en zakelijk weergegeven het volgende in: Belanghebbendes onderneming vormt de voortzetting van de E-divisie van D Holland NV. De dienstjaren die A en B bij D Holland NV hebben doorgebracht mogen daarom meetellen voor de diensttijd van deze heren bij belanghebbende ter berekening van hun pensioenaanspraken en de daarmee gemoeide backservice.

De Inspecteur stelt primair: Met betrekking tot directeur-aandeelhouder A is ten onrechte bij de berekening van de pensioenvoorziening rekening gehouden met de diensttijd door hem vervuld bij D Holland NV In zoverre is sprake van een bevoordeling als aandeelhouder; subsidiair, naar het Hof uit de door de Inspecteur toegepaste correctie begrijpt:

de pensioentoezegging is wel een bedrijfslast, maar deze behoort slechts voor het deel dat op het jaar 1977 betrekking heeft ten laste van de winst te komen; meer subsidiair: tegenover de backservice behoort een actiefpost tot gelijk bedrag te staan waarop jaarlijks een bedrag gelijk aan de jaarlijkse vermindering van de backservice wordt afgeboekt.

De Inspecteur verzoekt het Hof voorts zich uit te spreken over de rechtsgevolgen van de zogenaamde „glijclausule" in de pensioenbrieven".

Het Hof heeft voor zijn beslissing de volgende motivering gegeven:

„4.1. D Holland NV heeft bij overeenkomst van 25 februari 1977 haar divisie E Equipment verkocht aan belanghebbende, opgericht 4 juli 1977, waarvan bij oprichting A, B en C aandeelhouder waren. Uit de inhoud van de overeenkomst leidt het Hof af dat de koopprijs is tot stand gekomen na zakelijke onderhandelingen en onder zakelijke voorwaarden tussen van elkaar onafhankelijke partijen. Uit art. 7 van de overeenkomst blijkt dat belanghebbende alle aanspraken van vroegere werknemers van D Holland NV -waartoe ook A en B behoorden -

jegens deze, daaronder begrepen de aanspraken op pensioen, heeft overgenomen. Beide genoemde omstandigheden wettigen de slotsom dat in de koopprijs alle aanspraken van vroegere werknemers van D Holland NV die in belanghebbendes dienst traden geheel zijn verwerkt zodat op belanghebbende daarnaast geen andere verplichting meer rustte uit aanspraken van werknemers jegens D Holland NV. Hieruit volgt dat door belanghebbende aangegane verplichtingen die niet op D Holland NV rustten uitsluitend verplichtingen zijn van belanghebbende die te haren laste komen. Belanghebbendes, door de Inspecteur betwiste stelling dat zij feitelijk de voortzetting vormt van de E divisie van D Holland NV is voor het geschil zonder belang. Het geschil betreft immers niet rechten en verplichtingen die belanghebbende ongewijzigd van D Holland NV overneemt -zoals die jegens andere werknemers dan A en B - maar verplichtingen die belanghebbende zelf op zich heeft genomen die niet op D Holland NV rustten.

4.2. Uit het voorgaande volgt dat bij de berekening van de pensioenvoorziening ten onrechte rekening is gehouden met de tijd welke door A in dienstbetrekking is vervuld bij D Holland NV. Voor dat geval heeft belanghebbende niet betwist dat de ten laste van het jaar 1977 te vormen pensioenvoorziening f 33 746 dient te bedragen, zoals door de Inspecteur uiteindelijk in het verzoekschrift is berekend.

4.3. Het door belanghebbende aangegeven belastbare bedrag van negatief f 36 784,80 is ontstaan door daarbij een ten laste van het jaar 1977 gevormde pensioenverplichting van f 563 547 in aanmerking te nemen. Het belastbare bedrag moet mitsdien worden verhoogd met $(f 563 547 - f 33 746) = f 529 801$ tot f 493 016. Voor de onderhavige aanslag kan de vraag of in casu sprake is van een onttrekking buiten behandeling blijven”.

Het Hof heeft vervolgens de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een aanslag naar een belastbaar bedrag van f 493 016.

3. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Zij bestrijdt 's Hofs uitspraak op de navolgende gronden:

„De uitspraak van het Hof is onbegrijpelijk. Op grond van een onjuiste motivering komt het Hof tot een onjuiste conclusie. Daarom is sprake van schending van het recht. Belanghebbende moge de Hoge Raad voor de feiten en omstandigheden verwijzen naar de aanvulling op het beroepschrift d.d. 26 mei 1981, het verzoekschrift d.d. 27 oktober 1981, alsmede haar pleitnota ten behoeve van de zitting van het Gerechtshof op 6 oktober 1982.

De uitspraak van het Gerechtshof omschrijft het geschil als volgt:

1. Mag bij de berekening van de voorziening pensioenverplichtingen rekening worden gehouden met dienstjaren doorgebracht bij een vorige werkgever?

2. Mag indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend zou luiden de uit de pensioentoezeggingen voortvloeiende verplichting geheel ten laste van 1977 worden gebracht. Deze formulering is onzuiver en tast de argumentatie van belanghebbende aan.

Belanghebbende verwijst de Hoge Raad naar haar beroepschrift waarin de twee vragen zijn geformuleerd waarop het antwoord de Inspecteur en haar verdeeld hield. Deze twee vragen luiden:

1. Mogen de in de D-periode gemaakte dienstjaren meetellen voor het berekenen van het pensioen? (nota bene. Dat zegt dus nog niets over de daaruit voortvloeiende pensioenverplichtingen).

2. Indien het antwoord op vraag 1 positief is mag dan de daaruit voortvloeiende backserviceverplichting ten laste komen van 1977, het jaar waarin de pensioenrechten werden toegekend?

Het Hof meent, dat de stelling dat belanghebbende feitelijk de voortzetting vormt van de E- (bedoeld is F-) divisie van D Holland NV voor het geschil zonder belang is. Deze opvatting is onbegrijpelijk, omdat deze stelling nu juist de kern vormt van de argumentatie van belanghebbende.

Voor alle betrokkenen is het evident dat belanghebbende feitelijk de voortzetting is van de F-divisie. De werknemers werkten en werken bij F. Hun rechten en verplichtingen zijn onveranderd. Het is bij voorbeeld zo, dat het aantal vakantiedagen gekoppeld is aan het aantal dienstjaren, inclusief de bij D doorgebrachte jaren.

De heren A en B zijn in de nieuwe situatie aandeelhouder en dus bestaat de mogelijkheid tot het opbouwen van een pensioen in eigen beheer. Vanwege hun grotere verantwoordelijkheid etcetera is een hoger salaris alleszins op zijn plaats en de pensioenrechten zijn daaraan aangepast. De bestaande pensioenrechten, geconcretiseerd in polissen, zijn premievrij gemaakt en bij de berekening van de pensioenverplichting wordt de waarde van de polissen in mindering gebracht op het bij belanghebbende op te bouwen pensioen. In feite wordt dus slechts de verbetering van het pensioenrecht ten laste van het resultaat gebracht.

Het Hof concludeert: „ „Hieruit volgt dat door belanghebbende aangegane verplichtingen die niet op D Holland NV rustten uitsluitend verplichtingen zijn van belanghebbende die te haren lasten komen” ”. Dat is precies wat belanghebbende betoogt. Belanghebbende verbetert de salarissen en daarmee de pensioenen. Zij gaat dus nieuwe verplichtingen aan, maar houdt er daarbij rekening mee dat sprake is van werknemers met een langdurig dienstverband. Bij de berekening van de voorziening (thans in eigen beheer) houdt belanghebbende rekening met de reeds opgebouwde rechten en brengt die in mindering. Het Hof heeft dan ook gelijk indien het stelt dat het geschil niet betreft rechten en verplichtingen die belanghebbende ongewijzigd van D Holland NV overneemt, maar verplichtingen die belanghebbende zelf op zich heeft genomen en die niet op D Holland NV rustten. Het Hof verbindt daaraan echter niet de conclusie, hoewel het zelf zegt dat die wel moet worden getrokken, dat de dus op belanghebbende rustende verplichting dan ook ten laste van het resultaat van belanghebbende dient te komen. De vraag is alleen of belanghebbende in redelijkheid tot de beslissing had mogen komen bij de toekenning van het pensioenrecht de oude dienstjaren mee te tellen.

Belanghebbende hoopt in de verschillende geproduceerde stukken duidelijk te hebben gemaakt dat zulks alleszins redelijk is. En als een en ander redelijk is mag de daaruit voortvloeiende verplichting ook gekwantificeerd worden, rekening houdend met de reeds opgebouwde rechten.

Terugkerend naar het door belanghebbende geformuleerd geschil:

1. Mogen de in de D-periode gemaakte dienstjaren meetellen voor de berekening van het pensioen?

Op grond van de bovenstaande motivering meent belanghebbende te mogen persisteren bij de opvatting dat dit alleszins redelijk is.

2. Indien het antwoord op vraag 1 positief is, mag dan de daaruit voortvloeiende verplichting ten laste van 1977 komen?

Zoals gezegd, het gaat niet om een D-toezegging, maar om een toezegging door belanghebbende. De daaruit voortvloeiende lasten moeten in mindering worden gebracht op het resultaat van belanghebbende.

Er bestaan twee mogelijkheden:

a. Het uit de onder 1 genoemde toezegging afgeleide doelvermogen wordt opgebouwd gedurende het dienstverband met belanghebbende waarbij in elk jaar een evenredig deel ten laste van het resultaat komt.

b. Er wordt in het jaar van toekenning een back-service gepassiveerd voor het aandeel van de oude dienstjaren waarmee is rekening gehouden.

Op grond van de reeds in het beroepschrift weergegeven motivering opteert belanghebbende voor visie b.

Voor wat betreft de glijclausule moge belanghebbende de Hoge Raad verwijzen naar haar pleitnota”.

De Staatssecretaris van Financien heeft een verzoekschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal mr. Van Soest heeft op 17 oktober 1984 geconcludeerd tot vernietiging van de bestreden uitspraak en tot verwijzing van het geding naar een ander gerechtshof ter verdere behandeling en beslissing.

4. Beoordeling van het beroepschrift in cassatie

4.1. Hetgeen het Hof in de bestreden uitspraak heeft weergegeven omtrent de standpunten van

partijen laat geen andere conclusie toe dan dat het geschil voor het Hof betrekking had op de volgende vragen:

heeft belanghebbende, door aan haar directeur-aandeelhouder A een pensioentoezegging te doen welke mede was gebaseerd op bij diens vorige werkgeefster doorgebrachte diensttijd, A als aandeelhouder bevoorreed en daarmee een niet-aftrekbare uitdeling van winst verricht; mogen, indien het antwoord op die vraag ontkennend luidt, de uit de pensioentoezegging aan A over bedoelde diensttijd voortvloeiende lasten geheel ten laste van de winst van het jaar 1977 worden gebracht; mogen de lasten welke voortvloeien uit de door belanghebbende aan B gedane pensioentoezegging, voor zover deze is gebaseerd op door B bij diens vorige werkgeefster doorgebrachte diensttijd, geheel ten laste van de winst van het jaar 1977 worden gebracht.

4.2. Het Hof heeft geoordeeld dat voor de onderhavige aanslag de vraag of in casu sprake is van een onttrekking buiten behandeling kan blijven. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat bij de berekening van de pensioenvoorziening ten onrechte rekening is gehouden met de tijd welke door A in dienstbetrekking is vervuld bij D Holland NV, zulks op grond van hetgeen is weergegeven onder 4.1 van 's Hofs uitspraak, hierop neerkomende dat in de door belanghebbende aan D Holland NV betaalde koopprijs alle aanspraken jegens D Holland NV van vroegere werknemers van deze vennootschap, die in dienst van belanghebbende traden, geheel zijn verwerkt en dat hieruit volgt dat door belanghebbende aangegane verplichtingen die niet op D Holland NV rustten uitsluitend verplichtingen zijn die te haren laste komen. Het Hof heeft evenwel aldus onvoldoende inzicht gegeven in de gedachtengang welke met betrekking tot de in geschil zijnde vragen aan zijn beslissing ten grondslag ligt.

4.3. De toezegging van een pensioen door een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid aan een directeur-aandeelhouder dient te worden aangemerkt als een uitdeling -hetgeen met zich meebrengt dat de daaruit voortvloeiende vermogensvermindering bij de bepaling van de winst niet in aftrek kan komen -indien en voor zover aannemelijk is dat de vennootschap door die toezegging de betrokkene als aandeelhouder heeft willen bevoordelen en tevens deze zich daarvan bewust is geweest of redelijkerwijs bewust had moeten zijn. Indien en voor zover evenwel zulks niet aannemelijk is, moet worden aangenomen dat de toezegging is gedaan aan de betrokkene als directeur ter zake van zijn arbeid als zodanig, hetgeen met zich brengt dat de uit de toezegging voortvloeiende lasten bij de bepaling van de winst in aftrek dienen te worden gebracht.

4.4. Goed koopmansgebruik staat toe dat belanghebbende het gedeelte van de lasten voortvloeiende uit de pensioentoezegging aan A en B, dat betrekking heeft op de jaren gedurende welke deze in dienst waren van D Holland NV -voor zover geen uitdeling vormend - in eenmaal ten laste van de winst van het jaar 1977 brengt, indien de dienstbetrekkingen bij belanghebbende zijn aan te merken als een voortzetting, ten behoeve van dezelfde onderneming, van vorenbedoelde dienstbetrekkingen bij D Holland NV. Indien aan deze voorwaarde niet is voldaan dienen de bedoelde lasten te worden verdeeld over de jaren gedurende welke de dienstbetrekkingen bij belanghebbende zullen worden vervuld. In zodanig geval is geen sprake van een loonsverhoging in een bestaande dienstbetrekking, zodat het zogenaamde levensjarenbeginsel alsdan niet aan de orde is.

5. Slotsom

Uit het vorenoverwogene volgt dat de uitspraak van het Hof, als niet naar de eis der Wet met redenen omkleed, niet in stand kan blijven en dat verwijzing moet volgen.

6. Beslissing

De Hoge Raad vernietigt de uitspraak van het Hof en verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Van Soest:

A. De feiten

Tot de onderneming van D Holland NV behoorde tot in 1977 een n-systemen-afdeling. Tot de in deze afdeling werkzame werknemers behoorden A (sinds 1 april 1955) en B (sinds 1 september 1969).

Op 25 februari 1977 kocht de belanghebbende van D Holland NV per 1 maart 1977 alle activa van de genoemde afdeling en nam zij de desbetreffende passiva over, waaronder de verplichting tot verzekering van de pensioenrechten van de werknemers. De desbetreffende akte behoort in afschrift als bijlage bij de aanvulling van het beroepschrift tot de stukken van het geding. Zij vermeldt de naam van de belanghebbende als ware zij reeds een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, maar haar oprichting -door onder meer A en B -werd eerst voltooid op 4 juli 1977.

De belanghebbende verhoogde het beloningsniveau van A en B en verhoogde hun pensioenrechten dienovereenkomstig met inachtneming van de reeds bij D Holland NV volbrachte diensttijd.

B. Het geschil

In de aanvulling van het beroepschrift, blz. 4, schreef de gemachtigde van de belanghebbende:

„Het antwoord op twee vragen houdt de inspecteur en mij verdeeld

1. Mogen de in de D-periode gemaakte dienstjaren meetellen voor het berekenen van de pensioengrondslag?
2. Indien het antwoord op vraag 1 positief is mag dan de daaruit voor X voortvloeiende backserviceverplichting ten laste van 1977 komen, het jaar waarin de pensioenrechten werden toegekend?”

Het Verzoekschrift van de Inspecteur, blz. 2, houdt in:

„Na de uitspraak op het bezwaarschrift is het volgende in geschil:

1. Mag bij de berekening van de voorziening pensioenverplichtingen rekening worden gehouden met dienstjaren, doorgebracht bij een vorige werkgever en heeft belanghebbende, door zulks bij de pensioentoezegging te doen, hen als aandeelhouder willen bevoordelen en daarmee een -niet aftrekbare -uitdeling van winst verricht? Deze vragen worden door mij respectievelijk ontkennend en bevestigend beantwoord.
2. Mag indien het antwoord op de eerste vraag door het Hof bevestigend zou luiden, de uit de pensioentoezeggingen voortvloeiende verplichting geheel ten laste van 1977 worden gebracht? Deze vraag wordt door mij ontkennend beantwoord.”

Het Hof overwoog in de bestreden uitspraak, onder 2, blz. 1 v.:

„Na de uitspraak op het bezwaarschrift is het volgende in geschil:

1. Mag bij de berekening van de voorziening pensioenverplichtingen rekening worden gehouden met dienstjaren, doorgebracht bij een vorige werkgever?
2. Mag indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend zou luiden, de uit de pensioentoezeggingen voortvloeiende verplichting geheel ten laste van 1977 worden gebracht?”; (blz. 9)

„In geschil is uitsluitend de correctie van uiteindelijk f 529 801 zijnde de backservice voor de ... aan de heren A en B toegekende pensioenen ten bedrage van f 563 547 verminderd met het uiteindelijk door de inspecteur aanvaarde deel daarvan, groot f 33 746 dat betrekking heeft op het boekjaar 1977.”;

(onder 3, ibid.)

„Belanghebbendes standpunt houdt ... in: Belanghebbendes onderneming vormt de voortzetting van de ... divisie van D Holland NV. De dienstjaren die A en B bij D Holland NV hebben doorgebracht mogen daarom meetellen voor de diensttijd van deze heren bij belanghebbende ter berekening van hun pensioenaanspraken en de daarmee gemoeide backservice. De inspecteur stelt primair: Met betrekking tot directeur-aandeelhouder A is ... sprake van een bevoordeling als aandeelhouder; subsidiair ...: de pensioentoezegging is wel een bedrijfslast, maar deze behoort slechts voor het deel dat op het jaar 1977 betrekking heeft ten laste van de winst te komen”; (onder 4.1, blz. 10)

„Het geschil betreft ... niet rechten en verplichtingen die belanghebbende ongewijzigd van D Holland NV overneemt -zoals die jegens andere werknemers dan A en B -maar verplichtingen die belanghebbende zelf op zich heeft genomen die niet op D Holland NV rustten.”

C. De bestreden uitspraak

Het Hof heeft uit de in de bestreden uitspraak t.a.p. gemotiveerde beslissing, dat de op D Holland NV jegens A en B rustende verplichtingen in de koopprijs zijn verwerkt, doen volgen (onder 4.2, *ibid.*),

„dat bij de berekening van de pensioenvoorziening ten onrechte rekening is gehouden met de tijd welke door A in dienstbetrekking is vervuld bij D Holland NV”;

(onder 4.3, *ibid.*)

„Voor de onderhavige aanslag kan de vraag of in casu sprake is van een onttrekking buiten behandeling blijven.”

D. Het geschil in cassatie

De belanghebbende noemt in haar beroepschrift in cassatie de uitspraak van het Hof onbegrijpelijk en richt zich daarbij (blz. 2) onder meer tegen de omschrijving van het geschil. De verweerder in cassatie (de Staatssecretaris) betoogt (vertoogschrift in cassatie, onder 1, blz. 1): „De omschrijving van het tussen partijen bestaande geschil is voorbehouden aan het Hof. ... Nu 's Hof's ... omschrijving niet onbegrijpelijk is, kan daartegen ... in cassatie niet met vrucht worden opgekomen.”

E. Nadere analyse van de feiten en het geschil

De vraag, of de belanghebbende bij het doen van toezeggingen aan A en B rekening mocht houden met de bij D Holland NV volbrachte diensttijd, is, privaatrechtelijk beoordeeld, geen vraag. Om de geldigheid van die toezeggingen ging het dus niet. Fiscaalrechtelijk is het vervolgens de vraag, of de uit die toezeggingen voor de belanghebbende voortvloeiende lasten haar totale winst verminderen. Dat zou niet het geval zijn indien en voor zover de toezeggingen aan A en B zijn gedaan niet in hun kwaliteit van werknemer, maar in hun kwaliteit van aandeelhouder.

Voor zover de uit de toezeggingen voortvloeiende lasten de totale winst verminderen, is het vervolgens de vraag, in hoeverre zij ten laste van de over 1977 berekende jaarwinst gebracht mogen worden.

Tegen de achtergrond van deze analyse acht ik zo al niet de omschrijving die het Hof op onderscheiden plaatsen in zijn uitspraak van het geschil heeft gegeven, dan toch zeker de motivering van zijn beslissing onbegrijpelijk. Naar het mij voorkomt, heeft het Hof geen gemotiveerde beslissing genomen omtrent hetgeen tussen de partijen in geschil was.

F. Opeenvolgende dienstbetrekkingen

1. Art. 11, lid 3, aanhef en letter a, Wet LB '64 houdt in:

„Onder pensioenregeling wordt verstaan: een regeling die ... ten doel heeft de verzorging van werknemers en gewezen werknemers bij invaliditeit en ouderdom ... door middel van pensioen dat niet uitgaat boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen, mede in verband met diensttijd en genoten beloning, redelijk moet worden geacht”.

Hof 's-Gravenhage 1 september 1976, te kennen uit HR 22 juni 1977, BNB 1977/183 (V-N 13 augustus 1977, blz. 1022, punt 18, MBB, december 1977, jaargang 46, blz. 237 met noot H.G. Hagelen, april 1978, jaargang 47, blz. 148 met noot J.H. de Wit, WFR 1978/5349, blz. 126 met noot C.W.M. van Ballegooijen, De Naamlooze Vennootschap, juliaugustus 1978, jaargang 56, blz. 144 met noot H.J. Hofstra, FED, LB '64: Art. 11:40 met noot L. Roeloffs.), overwoog,

„dat ... naar maatschappelijke opvattingen in redelijkheid niet van een werkgever mag worden verlangd, dat hij uitgesteld loon toekent ter zake van in het verleden in dienst van anderen, niet met hem te vereenzelvigen werkgevers verrichte arbeid”.

Uw Raad verwierp het beroep in cassatie, overwegende onder meer,

„dat het Hof (het recht) niet heeft geschonden door niet, nadat het reeds ... het gemis aan voldoende door A in de directeursfunctie door te brengen dienstjaren in aanmerking had genomen, diezelfde omstandigheid ten tweede male te laten gelden door bij zijn beoordeling van de redelijkheid van de pensioenregeling ook nog rekening te houden met diensttijd doorgebracht bij vroegere werkgevers”.

Hof Amsterdam 18 oktober 1979, te kennen uit HR 16 september 1981, BNB 1981/308* met noot J.P. Scheltens (V-N 31 oktober 1981, blz. 1954, punt 14, FED, LB '64: Art. 11:72 met noot L.G.M. Stevens, WFR 1982/5546, blz. 565 met noot N. Bink, MBB, september 1982, jaargang 51, blz. 290 met noot Hagelen.), overwoog:

„Wat het levensjarenbeginsel betreft is het Hof van oordeel dat toepassing van dit beginsel in het algemeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk moet worden geoordeeld. Door toepassing van het levensjarenbeginsel wordt voorkomen dat bij toekenning van een eindlooppensioen verandering van werkgever tot gevolg heeft dat loonsverhogingen slechts in aanmerking worden genomen voor de duur van de dienstbetrekking bij de nieuwe werkgever. Door toepassing van het levensjarenbeginsel wordt dit gat opgevuld doordat bij loonsverhoging een verhoging van pensioenrechten plaatsvindt alsof de werknemer voor wat die verhoging betreft, zoveel dienstjaren heeft als zijn leeftijd (bij een opbouwpercentage van 1 3/4) meer dan 25 jaar bedraagt. Aldus komt toepassing van het levensjarenbeginsel de arbeidsmobiliteit ten goede.”

Ook in dit geval was evenwel van een cumulatie van elementen sprake. Uw Raad kwam dan ook aan een afzonderlijke beoordeling van het levensjarenbeginsel niet toe.

Vergelijk voorts Stevens, Pensioen in de winstsfeer, Fed's Fiscale Brochures, IB:3.45, 2e druk, 1982, par. 2.2.4, letter b; P.J.M. de Mooij, WFR 1982/5563, blzz. 1175 e.v.

2. Het vraagstuk kwam in zijn algemeenheid aan de orde bij de voorbereiding van art. 9a IB '64, tekst 1975, Stb. 680, hoewel dit voorschrift slechts op enkele theoretisch ondergeschikte -hoe zeer praktisch gewichtige -aspecten van de problematiek betrekking heeft. In de MvA, Bijlagen Handelingen Tweede Kamer, 1974-1975 13 004, nr. 5, blz. 22, werd als feitelijk gegeven geconstateerd:

„een pensioenregeling op eindloonsbasis (een final-paypensioenregeling) (dat is) een regeling, waarbij de pensioengrondslag in beginsel wordt berekend naar het salaris van het laatste dienstjaar ... houdt in, dat bij verbreking van het dienstverband voor de pensioeningangsdatum als pensioengrondslag geldt een op het salaris van dat moment afgestemd bedrag, tenzij bij verandering van werkgever de bestaande pensioenregeling wordt voortgezet, hetgeen bij voorbeeld voorkomt bij bedrijfstaksgewijs georganiseerde pensioenfondsen, ingeval de werknemer binnen dezelfde bedrijfstak werkzaam blijft. Het maken van een terminologisch onderscheid tussen regelingen die bepaalde eigenschappen hebben ongeacht het verbreken van het dienstverband en regelingen die die eigenschappen hebben uitsluitend bij ononderbroken dienstverband, is dan ook niet mogelijk.”;

(blz. 37, laatste al.)

„een pensioentoezegging op eindloonsbasis wordt slechts ten volle gehonoreerd bij een ononderbroken dienstverband bij dezelfde werkgever. ... Het is ... om deze reden dat thans de gedachte ingang vindt om bij pensioenregelingen het zogenaamde levensjarenbeginsel toe te passen, hetgeen inhoudt dat bij loonsverhoging een verhoging van pensioenrechten plaatsvindt alsof de werknemer zoveel dienstjaren heeft als zijn leeftijd meer dan vijftientig jaren bedraagt, derhalve ongeacht de vraag of, en zo ja waar, de werknemer sedert zijn vijftientigste jaar heeft gewerkt.”

In de Nota over een Interimmaatregel pensioenbreuk (1981-1982 -17 473, nr. 2, blz. 10) werd de met het oog op een toekomstige pensioenplicht te maken keuze als volgt omschreven:

„Als belangrijkste methoden ter voorkoming van ... pensioenverlies ... kunnen genoemd worden: het levensjarenstelsel en het dienstjarenstelsel met indexatie ... Bij een pensioenregeling gebaseerd op het levensjarenstelsel worden de pensioenverhogingen over de onder die regeling doorgebrachte dienstjaren ook verleend over de aan die dienstjaren voorafgaande levensjaren (vanaf bij voorbeeld het 25ste levensjaar). Bij een pensioenregeling gebaseerd op het dienstjarenstelsel worden door een werknemer onder die regeling opgebouwde aanspraken na beëindiging van de deelneming ingevolge de oude regeling op peil gehouden.”;

(blz. 16, par. 2.3)

„De Regering bepaalt haar keuze op een combinatie op basis van het dienstjarenstelsel.” Uit een in verband hiermede gehouden enquête bleek (Verslag van een mondeling overleg, 1983-1984, nr. 6, bijlage I, blz. 15, punt 6):

„Het aantal deelnemers aan pensioenregelingen met een levensjarenbeginsel bedraagt 15 procent van het totaal aantal deelnemers aan de onderzochte 297 fondsen.”

Vergelijk voorts mijn conclusie voor HR 19 mei 1976, BNB 1976/165* met noot H. Schuttevaer, blz. 647, regels 49-51;

Stevens en P. van Yperen, Kernpunten van pensioen, 1978, blz. 24; W.J.J. van Buul, Waardering van pensioenen, 2e druk, 1983, blzz. 8 e.v.

3. Op de bepaling van de totale winst heeft betrekking Hof 's-Gravenhage 9 februari 1967, BNB 1967/162 (De naamloze Vennootschap, juli-augustus 1968, jaargang 46, blz. 77 met noot

Hofstra.), betreffende een in 1934 opgerichte eenmans-n.v., in 1942 met toepassing van het Liquidatiebesluit 1941 omgezet in een commanditaire vennootschap, in 1948 heropgericht als naamloze vennootschap en in 1955 geherstructureerd als dochtermaatschappij van een beheersmaatschappij. Het Hof beschouwde de werkzaamheid van de echtgenote van de in 1940 gesneuvelde oprichter, die reeds voor 1940 in het bedrijf medewerkte en nadien achtereenvolgens als directrice, beherend vennote, directrice en directrice van de beheersmaatschappij optrad, als een diensttijd en verbond daaraan de gevolgtrekking, dat de lasten, voortvloeiend uit de haar gedane pensioentoezegging, bedrijfslasten waren en geen onttrekking.

Vergelijk voorts HR 4 mei 1983, BNB 1983/233* met noot J. Verburg; Verburg, Vennootschapsbelasting, 1984, blz. 147 v.

4. Op de bepaling van de jaarwinst heeft betrekking HR 6 april 1966, BNB 1966/126 (Belastingberichten, IB, B 4.7, V-N 4 mei 1966, blz. 256, punt 2, WFR 1966/4803, blz. 468 met noot C. van Soest, FED, IB: Art. 7(1) (1950) : 322 met noot Tj.S. Visser, De Verzekeringsbode 11 juli 1966, jaargang 85, blz. 161, Maandblad voor Belastingrecht, juli-augustus 1966, jaargang 34, blz. 150 met noot Hagelen, Fiscale encyclopedie de Vakstudie, deel 2, art. 9 IB '64, aant. 155, letter e. Vergelijk voorts Stevens, a.w., blz. 48. De verkorte weergave van het arrest in de andere publikaties dan BNB is in zoverre onvolledig als zij alleen duidt op de diensttijd bij het bedrijf dat in de n.v. wordt ingebracht, en niet op de daaraan voorafgegane bedrijfsoverdrachten. Dientengevolge zijn ook sommige commentaren misleidend.), betreffende een werkneemster die in 1963 gedurende veertig jaren haar dienstbetrekking had vervuld in een juweliersbedrijf dat achtereenvolgens werd uitgeoefend door P, Q, vader A, zoon A en de door zoon A in 1963 opgerichte NV X. P en Q waren ten opzichte van vader A derden. In 1963 zegde X aan de werkneemster een in 1965 ingaand pensioen toe met inachtneming van haar gehele diensttijd (van in 1963 40 jaar). De contante waarde van deze toezegging mocht ineens ten laste van de winst over 1963 gebracht worden.

De hiervoor onder 2 geciteerde MvA houdt in (blz. 43): „Zo kunnen aanspraken bij voorbeeld worden gefinancierd op de voet van het zogenaamde 65-x systeem. Daarbij stelt 65 de pensioengerechtigde leeftijd en x de werkelijke leeftijd van de werknemer voor. Het systeem houdt in dat de last, die voortvloeit uit een verhoging van de pensioengrondslag die zich mede uitstrekt tot verstreken dienstjaren, gedurende de resterende dienstjaren wordt betaald, bijvoorbeeld door middel van een gelijkblijvende premie. ... Fiscaal kunnen de aan een pensioenfonds in de toekomst verschuldigde betalingen, voor zover zij betrekking hebben op verstreken dienstjaren ... ten laste van de winst worden gebracht. Dit betekent dat ... ook bij niet in eigen beheer gehouden pensioenverplichtingen, passivering van pensioenverplichtingen voorkomt.”

(zie voorts Verslag van een mondeling overleg, 1974-1975 -13 004, nr. 11, blz. 11, 2e al.).

Het Verslag van een mondeling overleg, zojuist genoemd, houdt voorts in (punt 12):

„Bij een pensioenregeling op ... basis (van het levensjarenbeginsel) zal de uit een verhoging van de pensioengrondslag voortvloeiende last, waarvan de omvang dus mede wordt bepaald door „fictieve” dienstjaren, aanstonds bij de fiscale winstberekening van het jaar waarin de verhoging wordt toegekend, in aanmerking kunnen worden genomen”.

5. Uit het vorenstaande volgt, dat het naar maatschappelijke opvattingen, minst genomen, aanvaardbaar is, dat een werkgever bij een salarisverhoging mede corresponderende pensioenaanspraken toekent over verstreken levensjaren, a fortiori over verstreken dienstjaren bij andere werkgevers en met nog meer grond over verstreken dienstjaren in hetzelfde bedrijf. Daaruit volgt, dat bij toekenning van zulke aanspraken aan een directeur die tevens aandeelhouder is, minst genomen, de mogelijkheid bestaat, dat zij hem in zijn hoedanigheid van directeur zijn toegekend. En voor dat geval volgt uit het hiervoor onder 4 weergegeven arrest, dat goed koopmansgebruik toestaat de contante waarde van de toegekende aanspraken ineens ten laste van de winst te brengen.

G. Conclusie

Het middel gegrond bevindend, concludeer ik tot vernietiging van de bestreden uitspraak en tot verwijzing van het geding naar een ander gerechtshof ter verdere behandeling en beslissing.