

Pensioenaanspraak directeur van Curaçaose nv terecht tot loon gerekend

Hoge Raad 2 december 2022, 21/01852, ECLI:NL:HR:2022:1788

SAMENVATTING

De directeur van de op Curaçao gevestigde X (nv; belanghebbende) heeft in het jaar 2010 de leeftijd van 73 jaar bereikt. X had tot het jaar 2010 geen pensioen aan hem toegezegd, maar na het bereiken van deze leeftijd wel. Bij de berekening van de pensioenvoorziening is ervan uitgegaan dat de directeur op 73-jarige leeftijd met pensioen gaat.

Omdat het toegezegde pensioen later is ingegaan dan de in artikel 2, lid 2, Beschikking Pensioenen (Ministeriële beschikking van de Landsverordening op de Loonbelasting 1976) genoemde uiterste leeftijd van 65 jaar, heeft de Inspecteur de waarde van de toegekende aanspraak tot het loon van de directeur in het jaar 2011 gerekend en aan X over het jaar 2011 naheffingsaanslagen in de loonbelasting en de premie Algemene Verzekering Bijzondere Ziektekosten opgelegd.

Bij het GHvJ was slechts nog in geschil of het pensioen in 2010 of 2011 aan de directeur is toegezegd, en dus of de naheffingsaanslagen terecht over het jaar 2011 zijn opgelegd.

Het GHvJ heeft geoordeeld dat X pas in oktober 2011 om advies heeft verzocht omtrent de mogelijk te vormen pensioenvoorziening, dat er voor die tijd nog geen pensioenvoorziening was en dat er niet eerder pensioenrechten aan de directeur waren toegekend. Uit deze omstandigheden heeft het GHvJ afgeleid dat X voor het eerst in het jaar 2011 pensioenrechten aan haar directeur heeft toegekend. Daarom is volgens het GHvJ terecht de volledige waarde van de aanspraak tot het loon van de directeur in het jaar 2011 gerekend.

Tegen dit oordeel heeft X cassatieberoep ingesteld, maar de Hoge Raad verklaart dit ongegrond. Het GHvJ heeft het genietingsmoment van de aanspraak terecht gesteld op het moment dat die aanspraak is toegekend. In casu was dat in 2011. Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

NOOT

Dit arrest speelt zich af op Curaçao en gaat over de kwalificatie van pensioenrechten die toegekend worden na het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Op grond van artikel 6 LLB (Curaçaose Landsverordening Loonbelasting) is loon al hetgeen onder welke naam of in welke vorm ook uit een bestaande of vroegere dienstbetrekking wordt verkregen. Ten aanzien van 'aanspraken' was tot 1 januari 2017 geen algemene regeling in de LLB opgenomen.¹ De bestaande praktijk was tot dan toe dat op basis van het ruime loonbegrip van artikel 6 LLB afgeleid kon worden dat aanspraken tot het

¹ P.B. 2016, 37.

fiscale loonbegrip moeten worden gerekend. In de Beschikking pensioenen² (Bp) is de omkeerregel – aanspraken behoren niet tot het loon – opgenomen, waarbij als voorwaarde is gesteld dat het pensioen niet later ingaat dan op 65-jarige leeftijd.

Onzuivere pensioenvoorziening

In onderhavige zaak had belanghebbende, een nv, een pensioenvoorziening ten behoeve van haar directeur gevormd op het moment dat deze reeds de leeftijd van 73 jaar had bereikt. Dit laatste aspect maakt deze zaak interessant, omdat alsdan feitelijk sprake is van een onzuivere pensioenvoorziening. Bij een boekencontrole door de Stichting Belastingaccountantsbureau (SBAB) is geconstateerd dat:

- i. de directeur in het jaar 2010 de leeftijd van 73 jaar bereikte,
- ii. belanghebbende tot het jaar 2010 geen pensioen aan hem had toegezegd, en
- iii. belanghebbende in de berekening van de pensioenvoorziening ervan is uitgegaan dat de directeur op 73-jarige leeftijd met pensioen gaat.

Op basis van het SBAB-rapport uit 2015 rekent de Inspecteur de waarde van de toegekende aanspraak tot het loon van de directeur en legt in 2016 een naheffingsaanslag op.

Jaar toekenning pensioenrechten

In hoger beroep bij het Hof spitst het geschil zich nog enkel toe op de vraag of de naheffingsaanslagen in het juiste jaar zijn opgelegd. Volgens belanghebbende is de pensioenaanspraak in 2010 toegekend, waardoor de vijfjaarstermijn voor het opleggen van een naheffingsaanslag in 2016 is verstreken. Daar gaat het Hof echter niet in mee. De nv had blijkens een brief in oktober van 2011 nog om advies over de mogelijk te vormen pensioenvoorziening aan de belastingadviseur verzocht. Hierin ziet het Hof het bewijs dat de nv voor het eerst in 2011 aan haar directeur pensioenrechten heeft toegekend. De pensioenaanspraak is daarom terecht in 2011 tot het loon van de directeur gerekend.

Het ruime loonbegrip

In cassatie voert belanghebbende aan dat de Curaçaose LLB geen generieke bepaling kent die aanspraken tot het loon rekent. De Hoge Raad oordeelt dat de aanspraak niet voldoet aan de voorwaarden zoals genoemd in de Bp. Daarom geldt de hoofdregel van artikel 6 LLB. Ik acht dat oordeel juist. Het loonbegrip van artikel 6 LLB is immers ruim: alle voordelen behoren tot het loon en dus ook de pensioenaanspraak.

Ook de argumenten om het moment van toekenning van de pensioenaanspraak in 2010 te plaatsen, baten belanghebbende niet. De gestelde feiten en omstandigheden betreffen een waardering van feitelijke aard.

Het arrest is gezien de bijzondere situatie van belanghebbende qua uitkomst niet geheel verrassend. Het is daarom bepaald opmerkelijk dat belanghebbende tot in cassatie heeft geprocedeerd, met verweren die flinterdun zijn.

2 P.B. 2002, 35.

mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON ECLI:NL:HR:2022:1788

Arrest in de zaak van X nv te Z (hierna: belanghebbende) tegen de ministers van Financiën van Curaçao op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba van 10 maart 2021, nr.

CUR2019H00379³, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao (nrs. CUR201802639 en CUR201802640) betreffende aan belanghebbende over het jaar 2011 opgelegde naheffingsaanslagen in de loonbelasting en de premie Algemene Verzekering Bijzondere Ziektekosten.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door J. Adeler, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. De directeur van belanghebbende in de jaren 2010 en 2011 (hierna: de directeur) is geboren op [...] 1937. Hij hield in de jaren 2010 en 2011 middellijk 25 procent van de aandelen in belanghebbende. Belanghebbende heeft aan de directeur pensioenrechten toegekend.

2.2. De Stichting Belastingaccountantsbureau (hierna: SBAB) heeft met betrekking tot de jaren 2010 en 2011 een controle bij belanghebbende uitgevoerd met als doel de aanvaardbaarheid van onder meer de aangiften voor de loonbelasting over die jaren vast te stellen. De bevindingen van de SBAB zijn neergelegd in een rapport van 31 oktober 2015. Als bijlage bij het rapport is een brief van de belastingadviseur van belanghebbende van 29 november 2011 gevoegd, betreffende de aan de directeur toegekende pensioenrechten en daarbij behorende pensioenvoorziening (hierna: het advies van 29 november 2011).

2.3. In het rapport van 31 oktober 2015 is onder meer vermeld dat (i) de directeur in het jaar 2010 de leeftijd van 73 jaar bereikte, (ii) belanghebbende tot het jaar 2010 geen pensioen aan hem had toegezegd, en (iii) belanghebbende in de berekening van de pensioenvoorziening ervan is uitgegaan dat de directeur op 73-jarige leeftijd met pensioen gaat.

2.4. Omdat het toegezegde pensioen later is ingegaan dan de in artikel 2, lid 2, van de Beschikking Pensioenen⁴ genoemde uiterste leeftijd van 65 jaar, heeft de Inspecteur de waarde van de toegekende aanspraak tot het loon van de directeur in het jaar 2011 gerekend en aan belanghebbende over het jaar 2011 naheffingsaanslagen in de loonbelasting en de premie Algemene Verzekering Bijzondere Ziektekosten opgelegd.

3 ECLI:NL:OGHACMB:2021:84.

4 Ministeriële beschikking met algemene werking van de 30ste januari 2002 ter uitvoering van de artikelen 6A, tweede lid en 6B, derde lid van de Landsverordening op de Loonbelasting 1976, P.B. 2002/35.

2.5. Bij het Hof was slechts nog in geschil of het pensioen in 2010 of 2011 aan de directeur is toegezegd, en dus of de naheffingsaanslagen terecht over het jaar 2011 zijn opgelegd.

2.6. Het Hof heeft overwogen dat uit het advies van 29 november 2011 volgt dat belanghebbende pas in oktober 2011 heeft verzocht om advies omtrent de mogelijk te vormen pensioenvoorziening. Ook volgt volgens het Hof uit dat advies dat voorafgaand aan het verzoek om advies nog geen pensioenvoorziening ter zake van de directeur was gevormd en nog geen pensioenrechten aan de directeur waren toegekend. Uit deze omstandigheden leidt het Hof af dat belanghebbende voor het eerst in het jaar 2011 pensioenrechten aan haar directeur heeft toegekend. Daarom is volgens het Hof terecht de volledige waarde van de aanspraak tot het loon van de directeur in het jaar 2011 gerekend.

3. Beoordeling van de middelen

3.1. Belanghebbende heeft twee middelen voorgesteld tegen de uitspraak van het Hof.

3.2.1. Het eerste middel betoogt dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de aanspraak tot het loon van de directeur dient te worden gerekend. Het middel betoogt daartoe dat de Curaçaose Landsverordening op de loonbelasting 1976 (hierna: LLB), anders dan de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964, geen generieke bepaling kent die aanspraken tot het loon rekent.

3.2.2. Het middel kan niet tot cassatie leiden. Het Hof is terecht ervan uitgegaan dat de verwerving van een aanspraak die niet voldoet aan de voorwaarden van de Beschikking Pensioenen moet worden gerekend tot “al hetgeen onder welke naam of in welke vorm ook uit een bestaande of vroegere dienstbetrekking wordt verkregen” in de zin van artikel 6 van de LLB.

3.3.1. Het tweede middel betoogt onder meer dat het Hof zijn oordeel dat het pensioen in 2011 is toegekend niet alleen mocht baseren op het advies van 29 november 2011. Volgens het middel kan uit dat advies slechts worden herleid dat de adviseur is gevraagd een eerder genomen besluit van belanghebbende te controleren en het vormen van een voorziening te kwantificeren. Het middel betoogt voorts dat het Hof met het oordeel dat de aanspraak in 2011 is toegekend ten onrechte geen rekening heeft gehouden met de criteria voor het vormen van een pensioenvoorziening. Ook betoogt het middel dat het Hof belanghebbende niet de redelijke mogelijkheid heeft geboden om de onjuistheid van de stelling van de Inspecteur te bewijzen.

3.3.2. Het Hof heeft het genietingsmoment van de aanspraak gesteld op het moment dat die aanspraak is toegekend. Uit het advies van 29 november 2011 heeft het Hof vervolgens afgeleid dat belanghebbende voorafgaand aan het verzoek om advies in oktober 2011 nog geen pensioenrechten aan haar directeur had toegekend en nog geen pensioenvoorziening voor haar directeur had gevormd. Op basis daarvan heeft het Hof geoordeeld dat de aanspraak terecht in 2011 tot het loon van de directeur is gerekend.

3.3.3. Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. De gestelde omstandigheid dat belanghebbende mogelijk op een eerder moment een pensioenvoorziening had kunnen vormen, doet daar niet aan af. Het oordeel kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Het is ook niet onvoldoende gemotiveerd. De uitspraak en het proces-verbaal ter zitting bieden voorts voor de Hoge

Raad geen aanleiding om te veronderstellen dat het Hof belanghebbende onvoldoende de mogelijkheid heeft geboden haar stellingen te bewijzen. Het tweede middel faalt in zoverre.

3.3.4. De Hoge Raad heeft ook de klachten voor het overige over de uitspraak van het Hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat ook deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren P.A.G.M. Cools en A.E.H. van der Voort Maarschalk, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 2 december 2022.