



Inkomstenbelasting. Vennootschapbelasting. Goed koopmansgebruik: Passiefpost; Voorziening

6 augustus 2010

Nr. DGB2010/3706M

Directoraat-Generaal Belastingdienst, Brieven & beleidsbesluiten

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit zijn enige handvatten op het terrein van goed koopmansgebruik opgenomen voor zover het betreft de vorming van een voorziening. Zijdelings komen ook vormen van uitstel van winstnemering aan de orde. Dit besluit is een actualisering van de besluiten van 4 januari 2001, nr. CPP2000/3175M en 11 november 2004, nr. CPP2004/814M.

1. Inleiding

Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33 317, mag bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar voor toekomstige uitgaven een passiefpost worden gevormd, als die uitgaven:

1. hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan; en
2. ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend; en
3. er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen.

In dit besluit worden enige handvatten aangereikt voor een correcte toepassing van goed koopmansgebruik en de vorming van een voorziening. Daarbij worden enkele voorbeelden gegeven die voor een deel zijn ontleend aan het ingetrokken besluit van 11 november 2004, nr. CPP2004/814M.

2. Drie cumulatieve eisen

2.1 Oorsprongeis

Bepalend in deze eis is dat de feiten waaruit de toekomstige uitgaven voortvloeien zich vóór de balansdatum hebben voorgedaan. Zo kan een voorziening voortvloeien uit een onrechtmatige daad, die aanleiding is voor een latere uitgave. Maar ook kan de oorsprong van de uitgave liggen in een overeenkomst op grond waarvan de belanghebbende betalingen zal moeten doen, die gebaseerd zijn op analoge toepassing van overeenkomsten van derden (vgl. Hoge Raad, 10 augustus 2007, nr. 41 702). Verder kan de oorsprong van een toekomstige uitgave bijvoorbeeld liggen in handelingen waarbij verwachtingen zijn gewekt jegens derden, of handelingen die leiden tot het ontstaan van afval of slijtage.

2.2 Toerekeningseis

De tweede eis die aan het vormen van een voorziening wordt gesteld, is dat de uitgaven 'ook overigens' kunnen worden toegerekend aan de periode tot en met balansdatum. Aan deze eis wordt voldaan als aannemelijk is dat bepaalde toekomstige bedrijfsuitgaven:

- a. niet zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen, en
- b. ook naar hun aard geen kosten zijn van toekomstige jaren.

Het is dan niet in strijd met goed koopmansgebruik om kosten – die in de toekomst tot uitgaven leiden – ten laste te brengen van het jaar waarin aan de eisen 1. en 3. is voldaan, mits de omvang van de toekomstige uitgave redelijkerwijs kan worden geschat.

Het kan dus zijn dat toekomstige uitgaven weliswaar hun oorsprong vinden in de aan de balansdatum voorafgaande periode, maar 'overigens' zijn toe te rekenen aan de periode na balansdatum op basis van de hierboven onder a. of b. gegeven omstandigheden.

Voorbeelden

Personeelsleden worden met onmiddellijke ingang op non-actief gesteld en zijn tot aan de ontslagdatum niet meer werkzaam binnen het productieproces. De loondoorbetalingen aan deze personeels-



leden vinden hun oorsprong in de voor balansdatum gesloten arbeidsovereenkomst. Goed koopmansgebruik echter verlangt dat loonbetalingen worden gematcht met de uit de arbeid voortvloeiende opbrengsten. Als uitzondering op die regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen – of althans substantieel minder – gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vgl. Hoge Raad, 2 oktober 1957, nr. 13 220). Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een passiefpost voor loondoorbetalingen fiscaal slechts mogelijk is, als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik van de diensten van zijn werknemer zal maken, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken.

Als gevolg van de Wet flexibiliteit en zekerheid (hierna: Flexwet) zijn uitzendorganisaties onder omstandigheden verplicht om loon door te betalen aan een uitzendkracht, ook al verricht deze geen werkzaamheden. Voor deze loondoorbetalingen kan geen voorziening worden gevormd. Het feit dat de Flexwet aan uitzendkrachten ruimere aanspraken verleent op doorbetaling van het loon, neemt niet weg dat de kosten die daaruit voortvloeien voor een uitzendorganisatie zijn aan te merken als loonkosten van de perioden waarover het loon wordt betaald. Tegenover de verplichting om het loon door te betalen behoudt de uitzendorganisatie immers het recht op de arbeidsprestatie van de uitzendkracht.

2.3 Zekerheidseis

Deze eis houdt in dat er per balansdatum, objectief beoordeeld, een redelijke mate van zekerheid moet bestaan dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen. Handvat daarbij is of de kans dat de uitgave daadwerkelijk zal worden gedaan groter is dan de kans dat de uitgave zich niet zal voordoen. Of voldaan wordt aan deze eis zal sterk afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden van het geval.

Voorbeelden

Zo is de vorming van een voorziening van een sabbatical op zich mogelijk, zeker als die mogelijkheid is opgenomen in de CAO-bepalingen. Als er echter sprake is van een eenmanszaak, zal de sabbatical voor de directeur/groootaandeelhouder/enig werknemer niet aannemelijk worden geacht.

De zekerheidseis speelt ook een belangrijke rol bij de beoordeling of er een voorziening kan worden gevormd voor aan personeel uit te keren jubileumgratificaties. Toekomstige uitgaven voor dienstjubilea vinden hun oorsprong in de verplichtingen die de werkgever op zich heeft genomen in de met de werknemers gesloten arbeidsovereenkomst. Of voldaan is aan de eis van een redelijke mate van zekerheid moet worden beoordeeld per verplichting die voorzien wordt en dus per werknemer. Wanneer aan de eisen van oorsprong en redelijke mate van zekerheid is voldaan, kan een voorziening worden gevormd voor de toekomstige jubileumuitkering voor zover deze betrekking heeft op dat deel van de (dienstjubileum)periode dat op de balansdatum al verstreken is.

De deelname aan een operatie in het kader van een bodemsanering zal in het algemeen niet kunnen leiden tot de vorming van een voorziening. Weliswaar zou voor toekomstige uitgaven als gevolg van vervuiling door de bedrijfsvoering in het verleden, zijn voldaan aan de oorsprong- en toerekeningseis, maar de kans is klein dat de uitgaven zich zullen voordoen gegeven de verhouding tussen het relatief geringe aantal saneringen en het enorme aantal ernstige bodemverontreinigingen. Dan is niet voldaan aan de eis van een redelijke mate van zekerheid. Slechts in uitzonderlijke situaties kunnen feiten en omstandigheden van het specifieke geval leiden tot een andere conclusie.

3. Voorziening of winstuitstel

Bij de beoordeling of aan de oorsprongseis wordt voldaan en of er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat toekomstige uitgaven zich zullen voordoen, komt soms de vraag op of er in het voorgelegde geval wel sprake is van de mogelijkheid een voorziening te vormen, of dat er niet veeleer sprake is van uitstel van winstneming. In de praktijk komt het er feitelijk op neer dat de vraag moet worden beantwoord óf er een toekomstige uitgave ten laste van het resultaat kan worden gebracht als voorziening dan wel of er een deel van de opbrengst (voorlopig) niet in het resultaat wordt betrokken. In dat verband zijn de arresten van de Hoge Raad van 7 december 2001, nr. 35 255 (waardering terugbetalingsverplichting bij inlevering zegelboekjes) en van 13 oktober 2006, nr. 42 602 (uitstel winstneming bij kans op terugoverdracht bouwproject) relevant. In beide gevallen brengt de voorzichtigheid die aan de winstbepaling volgens goed koopmansgebruik inherent is, met zich dat uitstel van winstneming kan worden genoten. Deze arresten kunnen als basis dienen bij de beantwoording van vragen als er bijvoorbeeld sprake is van een latente terugbetalingsverplichting, bij de uitgifte van klantenkaarten of bij verkoop met korting bij latere inruil.



4. Inhaal van kosten

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33 417 is de vraag opgekomen of dit arrest inhaal van kosten mogelijk maakt. Het arrest biedt op dat punt ruimte voor twijfel. In de eerste alinea van rechtsoverweging 3.5 overweegt de Hoge Raad namelijk dat voor toekomstige uitgaven een passiefpost mag worden opgenomen in het jaar waarin zij worden opgeroepen. In de tweede alinea van dezelfde rechtsoverweging wordt daarentegen gesproken over uitgaven die hun oorsprong vinden in de periode voorafgaande aan de balansdatum, hetgeen de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.6 herhaalt. Laatstgenoemde passages zouden er op kunnen duiden dat de Hoge Raad inhaal van kosten toelaatbaar acht. Wat daar ook van zij, er zijn voor mij geen beleidsmatige argumenten die een verzet tegen de mogelijkheid van inhaal rechtvaardigen.

5. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

4 januari 2001, nr. CPP2000/3175M

11 november 2004, nr. CPP2004/0814M

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 6 augustus 2010

*De Minister van Financiën,
J.C. de Jager.*