



Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Goed koopmansgebruik: Passiefpost; Voorziening

Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344,

Belastingdienst, Corporate dienst Vaktechniek

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M. In dit besluit zijn enige handvatten op het terrein van goed koopmansgebruik opgenomen voor zover het betreft de vorming van een voorziening voor toekomstige uitgaven. Zijdelings komen ook vormen van uitstel van winstneming aan de orde. De passage over inhaal is verduidelijkt. De voorbeelden zijn geactualiseerd en aangevuld. Nieuw in dit besluit is de passage over toepassing van de marktrente bij de berekening van de hoogte van de voorziening.

1. Inleiding

Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33 147, ECLI:NL:HR:1998:AA2555 (het zogenoemde Baksteenarrest), 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 en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (*oorsprongeis*); en
2. ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend (*toerekeningseis*); en
3. er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen (*zekerheidseis*).

Als aan deze drie voorwaarden voor de vorming van een voorziening is voldaan, mag een voorziening worden gevormd. Hierbij geldt dat de toekomstige uitgave redelijkerwijs moet kunnen worden geschat (zie Hoge Raad 10 augustus 2007, nr. 41 702, ECLI:NL:HR:2007:AX6316).

In dit besluit worden enige handvatten aangereikt voor de toepassing van goed koopmansgebruik en de vorming van een voorziening. Daarbij worden enkele voorbeelden gegeven.

De volgende onderdelen zijn gewijzigd of zijn nieuw:

- in onderdeel 2.4 zijn voortaan de voorbeelden geplaatst. De voorbeelden zijn geactualiseerd. Hierbij is het voorbeeld over de sabbatical/dga-enig werknemer niet langer opgenomen. Nieuwe voorbeelden zijn opgenomen inzake een "transitievergoeding", "vervanging asbestdaken" en "groot onderhoud";
- in onderdeel 4 is de mogelijkheid van inhaal verduidelijkt;
- in onderdeel 5 is opgenomen dat voor de contantewaardeberekening uitgegaan kan worden van de marktrente.

Het niet langer opnemen van het voorbeeld sabbatical/dga-enig werknemer houdt overigens geen beleidswijziging in. Met de overige tekstuele aanpassingen zijn inhoudelijk ook geen wijzigingen beoogd.

2. Drie cumulatieve eisen

2.1. Oorsprongeis

Bepalend voor de oorsprongeis is dat de feiten en omstandigheden waaruit de toekomstige uitgaven voortvloeien zich vóór of op 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 belastingplichtige betalingen zal moeten doen, die gebaseerd zijn op analoge toepassing van overeenkomsten van derden (vergelijk Hoge Raad 10 augustus 2007, nr. 41 702, ECLI:NL:HR:2007:AX6316). Verder kan de oorsprong van een toekomstige uitgave bijvoorbeeld liggen in handelingen waarbij gerechtvaardigde 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 uitgaven:

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

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 de balansdatum. In dat geval wordt niet voldaan aan de toerekeningseis en kan dus geen voorziening worden gevormd.

2.3. Zekerheidseis

De zekerheidseis 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 is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval.

2.4. Voorbeelden

In dit onderdeel worden aan de hand van voorbeelden handvatten gegeven voor de vorming van een voorziening binnen goed koopmansgebruik.

Voorbeeld loondoorbetalingen (1)

Personeelsleden worden met onmiddellijke ingang op non-actief gesteld en zijn tot aan de ontslagdatum na balansdatum niet meer werkzaam binnen de organisatie. De loondoorbetalingen aan deze personeelsleden vinden hun oorsprong in de vóór balansdatum gesloten arbeidsovereenkomst. Goed koopmansgebruik verlangt dat loonbetalingen worden toegerekend aan de uit de arbeid voortvloeiende nutsprestaties van de arbeid. Als uitzondering op die regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen – of substantieel minder – gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vergelijk Hoge Raad 2 oktober 1957, nr. 13 220, ECLI:NL:HR:1957:AY1675 en Hoge Raad 28 januari 2011, nr. 10/00650, ECLI:NL:HR:2011:BN6391). Alleen dan kunnen de toekomstige uitgaven in de vorm van loondoorbetalingen toegerekend worden aan de periode tot en met de balansdatum. Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een voorziening “loondoorbetalingen” fiscaal slechts mogelijk is als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik zal maken van de diensten van zijn werknemer, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken.

Voorbeeld loondoorbetalingen (2)

Uitzendorganisaties zijn onder omstandigheden verplicht om loon door te betalen aan een uitzendkracht, ook al verricht deze geen werkzaamheden. Dit is bijvoorbeeld het geval als een opdracht is afgelopen en er nog geen nieuwe opdracht beschikbaar is. Voor deze loondoorbetalingen kan geen voorziening worden gevormd. De kosten die hieruit 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 namelijk het recht op de arbeidsprestatie van de uitzendkracht.

Voorbeeld transitievergoeding

Een werkgever moet aan de werknemer een transitievergoeding betalen als, kort gezegd, het arbeidsovereenkomst op initiatief van de werkgever of – in geval van ernstig verwijtbaar handelen of nalaten van de werkgever – op initiatief van de werknemer is geëindigd of niet is verlengd (artikel 673 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek). De wettelijke regeling en de arbeidsovereenkomst tezamen maken dat aan de oorsprongseis zal zijn voldaan.¹ De verstreken diensttijd is mede bepalend voor de hoogte van de transitievergoeding. Aan de toerekeningseis wordt dan voldaan voor zover de uitgave ziet op de verstreken diensttijd op balansdatum. Als dan op balansdatum ook sprake is van een redelijke mate van zekerheid dat het dienstverband na balansdatum zal eindigen – op balansdatum is bijvoorbeeld een concreet voornemen tot ontslag aanwezig – en ook overigens deze beëindiging zal

¹ Enkel het bestaan van een wettelijke regeling die tot een handeling of bepaalde toestand in de toekomst verplicht, is niet voldoende voor de oorsprongseis. Nodig is ook een koppeling met de periode tot en met balansdatum, zoals in dit voorbeeld het bestaan van een arbeidsovereenkomst.



leiden tot een uitgave in de vorm van een transitievergoeding na balansdatum, kan een voorziening worden gevormd. De voorziening is ten hoogste de (verwachte) te betalen transitievergoeding maal de verstreken diensttijd tot balansdatum gedeeld door de totale (verwachte) diensttijd. Met eventueel (te) ontvangen compensatie moet rekening worden gehouden bij de bepaling van de hoogte van een voorziening.

Voorbeeld 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 (oorsprongeis). Voor zover de toekomstige jubileumuitkering betrekking heeft op dat deel van de (dienstjubileum)periode dat op de balansdatum al verstreken is, wordt voldaan aan de toerekeningseis. Of voldaan is aan de eis van een redelijke mate van zekerheid moet worden beoordeeld per verplichting die voorzien wordt en dus per werknemer. Als aan deze eisen is voldaan, kan een voorziening worden gevormd. Hierbij geldt voor de bepaling van de hoogte van de voorziening het volgende. Stel dat een werknemer op balansdatum 10 jaar in dienst is en bij 25 jaar in dienst een jubileumgratificatie van € 1.000 krijgt. Stel ook dat de kans dat deze werknemer bij de onderneming tot die tijd werkzaam blijft, 55% is, waardoor aan de zekerheidseis is voldaan. De omvang van de voorziening is dan € 220, dit is $10/25$ van € 550 ($€ 1.000 \times 55\%$) en niet € 550. In deze berekening is gemakshalve geabstraheerd van een eventuele contantewaardeberekening.

Voorbeeld vervanging asbestdaken

Bij uitgaven voor vervanging van asbestdaken moet eerst worden beoordeeld of sprake zal zijn van verbetering of onderhoud en of sprake zal zijn van aftrekbare kosten. Dit laatste houdt in dit verband in dat de toekomstige uitgave geen te activeren uitgave is. Als de uitgave bijvoorbeeld niet leidt tot hogere jaarlijkse nutsprestaties of levensduurverlenging van het bedrijfsmiddel kan de uitgave in het jaar waarin de uitgave wordt gedaan ineens ten laste van de winst worden gebracht (zie bijvoorbeeld Hoge Raad 27 augustus 1997, nr. 32 180, ECLI:NL:HR:1997:AA3319).

Voor zover bij de vervanging van een asbestdak door een ander dak sprake zal zijn van aftrekbare kosten van onderhoud, kan worden toegekomen aan de vorming van een voorziening. De oorsprong van de toekomstige onderhoudsuitgave is gelegen in de aanwezigheid vóór of op balansdatum van een asbestdak dat aan slijtage onderhevig is. Aan de toerekeningseis wordt in dit geval voldaan voor zover de bedrijfsuitoefening tot en met balansdatum leidt tot deze onderhoudskosten. De aanwezigheid van een concreet plan voor de verwijdering van het asbestdak – bijvoorbeeld bestaande uit zowel een offerte als een financieringsplan en tijdsplanning – is doorgaans voldoende om aan de zekerheidseis te voldoen. Met een eventuele subsidie voor de verwijdering van asbest moet rekening worden gehouden bij de bepaling van de hoogte van de voorziening.

Voorbeeld voorziening groot onderhoud

Onderhoudskosten komen ten laste van het resultaat van het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht. Door de vorming van een voorziening groot onderhoud worden kosten naar voren gehaald. Hiervoor is een rechtvaardigingsgrond nodig. Een voorziening groot onderhoud is gerechtvaardigd als de toekomstige, aftrekbare onderhoudsuitgaven² waarvoor de voorziening wordt gevormd in het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht, naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zullen zijn. Of deze rechtvaardigingsgrond aanwezig is, wordt per bedrijfsmiddel beoordeeld. Op basis van feiten en omstandigheden van het geval kan dat anders zijn, bijvoorbeeld als een onderneming meerdere panden of vastgoedcomplexen in gebruik heeft of verhuurt. De inschatting van de toekomstige werkzaamheden en daarmee van de toekomstige, aftrekbare onderhoudsuitgaven zal dan veelal plaatsvinden op het niveau van de panden of (het) vastgoedcomplex(en), waardoor de rechtvaardiging van de voorziening op dat niveau moet worden beoordeeld.

Het is mogelijk dat de (toekomstige) onderhoudsuitgaven van de panden of (het) vastgoedcomplex(en) zich op ondernemingsniveau al gelijkmatig verdelen over de jaren. Op grond van dergelijke feiten en omstandigheden is er binnen goed koopmansgebruik geen rechtvaardiging voor de vorming van een voorziening groot onderhoud.

Voor zover sprake is van verhoudingsgewijs aanzienlijke toekomstige onderhoudsuitgaven in enig jaar mogen deze in een eerder jaar ten laste van het resultaat worden gebracht als dotatie aan de voorziening voor groot onderhoud als aan de voorwaarden voor de vorming van een voorziening

² Zie het voorbeeld vervanging asbestdaken hiervoor.



wordt voldaan. Op deze wijze worden de uitgaven voor periodiek groot onderhoud gelijkmatig toegerekend aan de jaren voorafgaand aan het periodiek groot onderhoud.

De toekomstige uitgaven moeten zich ook met een redelijke mate van zekerheid voordoen en moeten redelijkerwijs geschat kunnen worden. De mate van gedetailleerdheid van onderhoudsbegrotingen en de tijd tussen de balansdatum en het daadwerkelijk verrichten van het onderhoud zijn bij de beoordeling of voldaan wordt aan de zekerheidseis van belang. Zo kan de bedrijfsvoering in de tussentijd wijzigen of staat het begrote onderhoud gepland na het verstrijken van de gemiddelde bezitsduur van bijvoorbeeld het bedrijfspand in de onderneming. De vorming van een voorziening komt dan in strijd met het realiteitsbeginsel. De gedetailleerdheid van de begrote uitgaven kan bovendien een beletsel zijn voor de afloop(-controle) van de voorziening. De afloop van de voorziening moet het werkelijke verloop van de uitgaven weerspiegelen en moet ook controleerbaar zijn. Als dit niet mogelijk is, is de vorming van een voorziening niet toegestaan vanwege strijd met het eenvoudsbegin­sel van goed koopmansgebruik.

Voorbeeld bodemsanering

De deelname aan een operatie in het kader van een bodemsanering kan niet zonder meer leiden tot de vorming van een voorziening. De kans is namelijk klein dat de uitgaven zich zullen voordoen gegeven de verhouding tussen het relatief geringe aantal saneringen en het grote aantal ernstige bodemverontreinigingen. Als de toekomstige uitgaven worden gedaan als gevolg van bodemvervuiling door de bedrijfsvoering in het verleden, kan worden voldaan aan de oorsprong- en toerekeningseis. Slechts in situaties waarin een concreet saneringsplan aanwezig is, kunnen feiten en omstandigheden van het specifieke geval ertoe leiden dat ook voldaan is aan de zekerheidseis, zodat een voorziening kan worden gevormd. Omstandigheden die hierbij meewegen zijn o.a. de aanwezigheid van offertes, financieringsplan en tijdsplanning.

3. Voorziening of winstuitstel

Bij de beoordeling of in een voorgelegd geval een voorziening kan worden gevormd komt soms de vraag op of niet veeleer sprake is van een passiefpost voor uitstel van winstneming. In de praktijk komt het er feitelijk op neer dat de vraag moet worden beantwoord óf een toekomstige uitgave ten laste van het resultaat kan worden gebracht als voorziening dan wel of 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. 36 255, ECLI:NL:HR:2001:AD6775 (waardering terugbetalingsverplichting bij inlevering zegelboekjes), en van 13 oktober 2006, nr. 42 602, ECLI:NL:HR:2006:AY9985 (uitstel winstneming bij kans op terugoverdracht bouwproject), relevant. In beide gevallen is uitstel van winstneming mogelijk op grond van het voorzichtigheidsbeginsel van goed koopmansgebruik. 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

Het is onduidelijk of inhaal van kosten mogelijk is op grond van de overwegingen 3.5 en 3.6 van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33 417, ECLI:NL:HR:1998:AA2555. Wat daar ook van zij, beleidsmatig heb ik geen bezwaar tegen de mogelijkheid van inhaal. Hierbij moet wel een bestendige gedragslijn in acht worden genomen (artikel 3.25 Wet IB 2001). Onderdeel van een bestendige gedragslijn is het verbod van willekeur. Naar willekeur vormen en laten vrijvallen van een voorziening is daarom niet toegestaan. Dit betekent ook dat inhaal alleen is toegestaan bij de eerste keer dat de voorziening voor de betreffende toekomstige uitgave wordt gevormd.

5. Omvang voorziening en disconteringsvoet contantewaardeberekening

Bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst blijven kosten en lasten voor zover deze, al dan niet door tussenkomst van derden, rechtstreeks of zijdelings verband houden met wijzigingen in de hoogte van lonen of prijzen na afloop van het jaar, buiten aanmerking (artikel 3.26 Wet IB 2001). Dit betekent dat bij de bepaling van de hoogte van voorzieningen in verband met een toekomstige uitgave het loon- en prijspeil op balansdatum uitgangspunt is (hierna: nominale waarde op balansdatum). Als de contante waarde van die toekomstige uitgave naar het huidige loon- en prijspeil relatief en absoluut aanmerkelijk geringer is dan de nominale waarde op balansdatum, wordt voor de voorziening uitgegaan van die contante waarde.

Behoudens de toepassing van artikel 3.29 Wet IB 2001 kan deze contante waarde worden bepaald op basis van een disconteringsvoet die gelijk is aan de marktrente. Hiervoor kan worden aangesloten bij de marktrente volgens het zogenoemde Marktrentebesluit (besluit van 30 maart 2018, nr. 2018-2954,



Stcrt. 2018, nr. 19762). De disconteringsvoet kan echter niet lager zijn dan nul procent omdat dan uitgaven ten laste van het resultaat worden gebracht die zich in werkelijkheid niet voordoen.

6. Ingetrokken regeling

Het besluit van 6 augustus 2010, DGB2010/3706M, is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. 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, 26 februari 2020

*De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,
namens deze,
J. de Blicq
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*