

Fiscale voorziening transitievergoeding

PATRICIA ZONNEVELD EN FATIMA EL BARKANI

Op 26 februari 2020 heeft de staatssecretaris van Financiën het besluit over de vorming van balansvoorzieningen geactualiseerd. In dit besluit geeft hij op basis van goed koopmansgebruik handvatten voor de vorming van een fiscale voorziening op de balans voor toekomstige uitgaven. Daarbij geeft hij als voorbeeld het treffen van een voorziening voor transitievergoedingen.

In dit artikel gaan we eerst terug naar de basis, namelijk de drie cumulatieve eisen voor het treffen van een fiscale voorziening. Vervolgens lichten we het nieuwe voorbeeld inzake transitievergoedingen toe. Tot slot gaan we kort in op een aantal andere arbeidsgerelateerde vergoedingen waarvoor de onderneming een voorziening kan treffen.

Een fiscale voorziening treffen?

De balans heeft tot doel een getrouw beeld te geven van de omvang en samenstelling van het vermogen op de balansdatum in een bepaald jaar. Op basis van de (fiscale) balans (lees: aangifte vennootschapsbelasting) stelt de fiscus de belastbare winst vast.

Een voorziening ziet op een bedrag dat de ondernemer reserveert voor kosten die zich in de toekomst zullen voordoen. Indien een onderneming een fiscale voorziening treft dan neemt zij deze als passiefpost (verplichting) op de fiscale balans op. Hierdoor vindt een verlaging van het ondernemingsvermogen en dus ook van de belastbare winst plaats.

Eisen en voorwaarden fiscale voorziening

De Hoge Raad heeft in het Baksteenarrest drie cumulatieve voorwaarden geformuleerd waaraan voldaan moet worden bij het treffen van een fiscale voorziening, namelijk:

1. **Het oorsprongvereiste:** feiten en omstandigheden waaruit de toekomstige uitgaven voortvloeien dienen zich vóór of op de balansdatum te hebben voorgedaan.
2. **Het toerekeningsvereiste:** de uitgaven worden 'ook overigens' toegerekend aan de periode tot en met balansdatum.
3. **Het zekerheidsvereiste:** per balansdatum dient, objectief beoordeeld, een redelijke mate van zekerheid te bestaan dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen.

Voorts zijn ten aanzien van de fiscale waardering, ofwel de berekening van de hoogte van de fiscale voorziening, onderstaande beginselen van belang:

1. **De bestendige gedragslijn:** goed koopmansgebruik vereist dat geen stelselwijzigingen mogen plaatsvinden, die incidenteel fiscaal voordeel beogen.
2. **Het voorzichtigheidsbeginsel:** dit beginsel houdt in dat men de kosten moet nemen zodra deze te voorzien zijn, en winsten pas als ze gerealiseerd zijn.
3. **Het eenvoudbeginsel:** dit beginsel houdt in dat de methode van waardering doelmatig en hanteerbaar moet zijn, zowel voor de belastingplichtige als voor de fiscus.

Aan de hand van de drie vereisten voor het vormen van een fiscale voorziening heeft de staatssecretaris het nieuwe voorbeeld over transitievergoedingen toegelicht.

Voorziening voor transitievergoeding

Tot op heden is er nauwelijks jurisprudentie over het mogen treffen van een fiscale voorziening voor het uitbetalen van transitievergoedingen. Er is één uitspraak geweest van Rechtbank Noord-Nederland (hierna: de rechtbank). Daarbij heeft de rechter geoordeeld dat er geen voorziening voor het toekomstig uitbetalen van een transitievergoeding mag worden getroffen. De onderneming gaf als argument voor het treffen van de voorziening aan dat de maatschappelijke ontwikkeling laat zien dat werknemers niet hun hele leven bij dezelfde werkgever werkzaam zijn. Volgens de rechter was hiermee echter niet voldaan aan het zekerheidsvereiste. Wij vinden het niet verrassend dat de rechtbank het in deze situatie niet toeliet om een fiscale voorziening te treffen. De werkgever had immers niet het concrete voor-nemen om een dienstbetrekking te beëindigen. Dit bleek evenmin uit andere omstandigheden.

In het recentelijk gepubliceerde besluit heeft de staatssecretaris expliciet een voorbeeld opgenomen over de vorming van een voorziening voor een transitievergoeding. De reden daarvan is mogelijk het verruimde recht op een transitievergoeding bij de invoering van de Wet Arbeidsmarkt in Balans. Vanaf 1 januari 2020 is er bij ontslag recht op een transitievergoeding vanaf de eerste werkdag. Elke werknemer heeft recht op een vergoeding als het initiatief tot ontslag komt van de werkgever. Dus ook tijdelijke contracten die niet worden verlengd.

De staatssecretaris geeft bij het voorbeeld van het vormen van een voorziening voor transitievergoedingen de volgende toelichting:

- ▶ Er is voldaan is aan het oorsprongvereiste, omdat er een arbeidsovereenkomst is en vanwege de wettelijke verplichting tot het toekennen van een transitievergoeding.
- ▶ Er is voldaan aan het toerekeningsvereiste, omdat de hoogte van de transitievergoeding afhangt van de verstrekte diensttijd.
- ▶ Er is voldaan aan het zekerheidsvereiste als op balansdatum met een redelijke mate van zekerheid vaststaat dat een dienstverband na de balansdatum zal eindigen.

De vraag resteert onder welke omstandigheden aan het zekerheidsvereiste wordt voldaan. Het voorbeeld van de staatssecretaris geeft hier geen concrete invulling aan. Ons inziens is aan het zekerheidsvereiste voldaan indien een onderneming kan aantonen dat:

- ▶ sprake is of zal zijn van een reorganisatie na de balansdatum,
- ▶ tijdelijke contracten niet worden verlengd om bedrijfseconomische redenen of disfunctioneren of
- ▶ vaste contracten (gedeeltelijk) worden beëindigd als gevolg van disfunctioneren of ziekte.

Goed koopmansgebruik betekent dat de ondernemer de boekhouding op een algemeen geaccepteerde manier moet voeren. Daarbij moet de boekhouding waarheidsgetrouw zijn en passen bij het type onderneming, aldus de Belastingdienst. De fiscale balans heeft als doel om een getrouw beeld te geven van het ondernemingsvermogen. Zijn de verwachte toekomstige kosten voor het meegeven van transitievergoedingen met een redelijke mate van zekerheid vast te stellen? Dan wordt ons inziens juist aan de voorwaarde van goed koopmansgebruik voldaan door het treffen van een fiscale voorziening voor transitievergoedingen.

Tot slot geeft de staatssecretaris in het besluit, behalve over de te hanteren rekenrente en de formule voor berekening, geen invulling aan de actuariële uitgangspunten op basis waarvan de ondernemer de hoogte van de voorziening zou moeten berekenen. Deze zijn dus blijkbaar zelf in te vullen, maar deze dienen wel realistisch en passend te zijn voor de onderneming zodat de balans een getrouw beeld geeft.

Tot slot

Wij concluderen als volgt. Hoe groter de onderneming en hoe groter de baanonzekerheid in de sector of het bedrijf,

des te hoger de voorziening zal zijn. Het vaststellen van de hoogte van de voorziening betreft met name een uitstekkende projectie van scenario's en het inventariseren van statistische kansen op ontslag. Het gaat dus om maatwerk. De economische teruggang als gevolg van de corona-uitbraak zorgt in vele sectoren evident voor een (hogere) voorziening, maar is daarmee nog niet vastgesteld.

In de praktijk zien we regelmatig dat werkgevers niet op de hoogte zijn van de mogelijkheden van het treffen van een fiscale voorziening voor arbeidsgerelateerde vergoedingen. Hierdoor dragen zij onnodig vennootschapsbelasting af in enig jaar. Vaak vallen voldoende argumenten te geven die het treffen van een fiscale voorziening voor transitievergoedingen mogelijk maken op basis van goed koopmanschap. Daarnaast is het treffen van een fiscale voorziening (onder voorwaarden) bijvoorbeeld ook mogelijk voor: jubileumregelingen, loondoorbetaling bij vermindering van de feitelijke arbeidstijd, niet opgenomen verlofuren, een reorganisatie en uittredingsregelingen die van VUT-achtige aard zijn en in eigen beheer worden gehouden.

Omdat het treffen van een voorziening voor transitievergoeding een nieuwe mogelijkheid lijkt te zijn, is het raadzaam om zowel de vorming als de uitgangspunten voor de waardering af te stemmen met een fiscaal adviseur met rekenkracht. Ditzelfde geldt overigens voor het vormen van één van de overige fiscale voorzieningen. Er moet immers zijn voldaan aan de drie cumulatieve eisen en de wet- en regelgeving geeft geen concrete invulling aan de uitgangspunten op basis waarvan de fiscale waardering moet plaatsvinden.

Bronnen

Wet: MvF 26-02-2020, nr. 2019-129344 (Stcrt. 2020,), art. 7:673 BW

Jurisprudentie: HR 26-8-1998, nr. 33 417 (BNB 1998/409); Rb. Noord-Nederland, 2-4-2019, nr. AWB - 18 _ 2349 (ECLI:NL:RBNNE:2019:1300)



Over de auteurs



P. Zonneveld Msc
Econometrist bij KWPS



F. El Barkani LL.M
Fiscaal jurist en jurist financieel recht bij KWPS