

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelor scriptie

Kostenegalisatiereserve versus voorziening

In hoeverre is de mogelijkheid om een kostenegalisatiereserve te vormen nog relevant gezien de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening op basis van goedkoopmansgebruik, gelet op de huidige maatschappelijke ontwikkelingen en jurisprudentie?

Naam: Carolien Nijman

Studentnummer: 448870cn

Begeleider: drs. A.W. de Beer

Tweede beoordelaar: Prof. dr. P. Kavelaars

Aantal woorden: 17.363

Datum: 30-10-2020

Inhoudsopgave

Lijst met relevante afkortingen	3
Hoofdstuk 1 Inleiding	3
1.1 Introductie	4
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Deelvragen	6
1.4 Afbakening	7
Hoofdstuk 2 Fiscale jaarwinstbepaling, voorzieningen en de kostenegalisatiereserve	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Fiscale totaalwinst en fiscale jaarwinst	9
2.3 Jaarwinstbepaling volgens goedkoopmansgebruik	11
2.4 Goedkoopmansgebruik en de passiefzijde van de fiscale balans	14
2.5 Vereisten voor het vormen van een voorziening	16
2.6 Vereisten voor het vormen van een kostenegalisatiereserve	19
2.9 Conclusie	20
Hoofdstuk 3 Commerciële voorzieningen en fiscale voorzieningen	21
3.1 Inleiding	22
3.2 Regels voor de commerciële jaarrekening	22
3.3 Voorziening commerciële jaarrekening	26
3.4 Verschillen tussen de commerciële voorziening en de fiscale voorziening	28
3.5 Conclusie	30
Hoofdstuk 4 Bestaansrecht kostenegalisatiereserve naast voorzieningen	32
4.1 Inleiding	33
4.2 Overeenkomsten en verschillen tussen kostenegalisatiereserve en voorziening	33
4.3 Bestaansrecht van de kostenegalisatiereserve	40
4.4 Conclusie	43
Hoofdstuk 5 Samenvatting en Conclusie	45
5.1 Inleiding	45
5.3 Aanbevelingen	47
5.4 Conclusie	48
Hoofdstuk 6 Literatuurlijst	51
6.1 Jurisprudentie	51
6.2 Literatuur	52
6.3 Besluiten en Parlementaire stukken	53

Lijst met relevante afkortingen

Art.	=	Artikel
BW	=	Burgerlijk Wetboek
Gkg	=	Goedkoopmansgebruik
HR	=	Hoge Raad
IAS 37	=	International Accounting Standard 37
IFRS	=	International Financial Reporting Standards
ker	=	kostenegalisatiereserve
RJ	=	Raad voor de Jaarverslaggeving
Wet VpB 1969	=	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet IB 2001	=	Wet inkomstenbelasting 2001

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Introductie

Een belangrijke doelstelling bij het uitoefenen van een onderneming is het behalen van winst. Winst kan worden beschouwd als het positieve verschil tussen kosten en opbrengsten, waardoor een voordeel wordt behaald door een belastingplichtige.¹ Het fiscale winstbegrip vloeit voort uit het bedrijfseconomische winstbegrip. De fiscale winstbepalingsregels moeten namelijk in overeenstemming zijn met het goedkoopmansgebruik en dit vindt haar basis in de bedrijfseconomie.² De mogelijkheid bestaat dat het jaar waarop de kosten betrekking hebben, voorafgaat aan het jaar waarin de uitgaven worden gedaan. Om tot een juiste toerekening te komen van de uitgaven aan de voorafgaande periode waarin deze als kosten zijn opgekomen, vormt een ondernemer een passiefpost op de balans. De kosten worden dan eerder in het resultaat tot uitdrukking gebracht dan de daadwerkelijke liquiditeitsuitstroom plaatsvindt. Een van de mogelijkheden die een ondernemer heeft is om een voorziening op de balans op te nemen. Het vormen van een voorziening voor toekomstige uitgaven is binnen het goedkoopmansgebruik aan voorwaarden gebonden. Over het vormen van een voorziening is veel jurisprudentie verschenen, daarnaast zijn beleidsregels opgesteld over het vormen van een voorziening³.

Voorwaarden voorziening

Om een voorziening te vormen moet aan een aantal voorwaarden zijn voldaan. Aanvankelijk gold voor de vorming van een voorziening als belangrijkste voorwaarde dat sprake was een rechtsverhouding; daarin kwam verandering met de opvatting van de Hoge Raad in het mestarrest⁴. Daarop volgde het baksteenarrest⁵ waarmee definitief een einde kwam aan het rechtsverhoudingsvereiste. Op grond van het baksteenarrest mag bij de bepaling van de winst voor een bepaald jaar voor toekomstige uitgaven een passiefpost worden gevormd, als die uitgaven⁶:

1. Hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (oorsprongseis).
2. Ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend (toerekeningseis).
3. Er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat die uitgaven zich zullen voordoen (zekerheidseis).

Dit betekent dat niet met alle toekomstige uitgaven bij de bepaling van de fiscale winst- en verliesrekening rekening mag worden gehouden. Alleen indien de toekomstige uitgaven betrekking op

¹ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2020, p. 68.

² HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274.

³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 26 februari 2020 (*Stcrt.* 2020, 14287).

⁴ HR 8 juli 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA2035.

⁵ HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555.

⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 26 februari 2020 (*Stcrt.* 2020, 14287).

de huidige bedrijfsvoering en er een redelijke mate van zekerheid is dat de uitgaven zich zullen voordoen, kan een ondernemer een voorziening vormen.

Kostenegalisatiereserve

Naast de voorziening, die rechtstreeks is gebaseerd op goedkoopmansgebruik, bestaat het wettelijke alternatief dat een ondernemer voor toekomstige uitgaven een kostenegalisatiereserve⁷, hierna ker, vormt. Om een ker te mogen vormen, moet eveneens aan voorwaarden zijn voldaan, die deels afwijken van de voorwaarden voor het vormen van een voorziening. Uit de wettekst volgt dat het hier gaat om een reservering tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten. In HR 5 oktober 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2564 zijn de voorwaarden genoemd waaraan de kostenegalisatiereserve moet voldoen. De voorwaarden zijn in verschillende arresten van de Hoge Raad⁸ uitgelegd en toegepast. De huidige uitleg van de voorwaarden voor het vormen van een ker is als volgt:

- De kosten worden verdeeld in de toekomst uitgegeven.
- De kosten zijn noodzakelijk geworden door de ondernemingsuitoefening in het jaar van dotatie (toevoeging).
- De kosten die in een bepaald jaar zijn opgeroepen, leiden in een komend jaar tot een piek in de uitgaven.
- Er is een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich zullen voordoen.

De vraag dient zich aan wat de verschillen zijn tussen de mogelijkheden om voor toekomstige uitgaven een voorziening dan wel een ker te vormen. Deze vraag zal in deze scriptie centraal staan.

Actualiteit en relevantie van het onderzoek

De actualiteit van het voorzieningenbegrip blijkt uit de recente coronacrisis. De financiële gevolgen van het COVID-19 virus zijn voor veel ondernemingen groot. De horecasector bijvoorbeeld moest per direct haar deuren sluiten op 15 maart 2020 en tot nader order gesloten blijven, wat resulteerde in een forse daling van de omzet. De overheid heeft daarom voor de getroffen ondernemingen een noodpakket gerealiseerd waarmee de overheid de ondernemers in de MKB-sector tegemoet wil komen. Onderdeel van het noodpakket was onder andere de Noodmaatregel Overbrugging Werkgelegenheid, hierna NOW, waarbij ondernemingen met een belangrijke omzetsdaling deels worden gecompenseerd voor personeelskosten. De vaste lasten van de ondernemingen lopen echter door, zonder dat daar omzet tegenover staat. Als gevolg van het COVID-19 virus worden veel belastingplichtigen getroffen door acute liquiditeitsproblemen. Door het vormen van een voorziening

⁷ Art. 3.53 eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001.

⁸ HR 18 november 1981, ECLI:NL:PHR:1981:AW9373 en HR 20 augustus 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9913.

zou de reeds betaalde winstbelasting 2019 direct kunnen worden omgezet in liquiditeit. Als onderdeel van het noodpakket heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting een coronareserve mogen vormen⁹. Het is de vraag of de goedkeuring van de staatssecretaris nodig is, aangezien het op basis van goedkoopmansgebruik vormen van een voorziening vanwege de kosten opgeroepen door de coronacrisis volgens de opvattingen in de vakliteratuur past binnen de voorzieningenleer van de Hoge Raad.¹⁰ Dit vraagstuk zal mede in deze scriptie worden onderzocht.

Besluit staatssecretaris over voorzieningen

In zijn (recent geactualiseerde) Besluit van 26 februari 2020¹¹, geeft de staatssecretaris van Financiën zijn visie op de voorwaarden voor het vormen van een voorziening zoals die gelden sinds het baksteenarrest. In het besluit staan niet alleen de voorwaarden beschreven, maar er zijn ook opvattingen van de staatssecretaris in opgenomen, gedeeltelijk in de vorm van voorbeelden. De Hoge Raad heeft zich in veel arresten uitgesproken of het vormen van een voorziening in overeenstemming is met goedkoopmansgebruik. De mogelijkheid bestaat dat het besluit niet verenigbaar is met de door de staatssecretaris in het besluit genoemde jurisprudentie of andere jurisprudentie waarnaar niet is verwezen. In het vervolg van deze scriptie zal dit mede worden getoetst.

1.2 Probleemstelling

De voorwaarden die bij het bepalen van de fiscale winst worden gesteld aan het vormen van een voorziening dan wel een ker worden in deze scriptie met elkaar vergeleken. Daarbij wordt zowel getoetst aan de jurisprudentie als aan de actuele maatschappelijke ontwikkelingen, waaronder de uitgaven voor milieukosten en lasten die samenhangen met de coronacrisis. De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt als volgt:

In hoeverre is de mogelijkheid om een kostenegalisatiereserve te vormen nog relevant gezien de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening op basis van goedkoopmansgebruik, gelet op de huidige maatschappelijke ontwikkelingen en jurisprudentie?

1.3 Deelvragen

De vraag in hoeverre de ker nog relevant is ten opzichte van de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening, wordt aan de hand van deelvragen uitgewerkt. In hoofdstuk 2 zal ik eerst ingaan op de regels die gelden voor de fiscale jaarwinstbepaling. De fiscale jaarwinst dient te worden bepaald op

⁹ Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 6 mei 2020 (*Stcrt.* 2020, 26066), onderdeel 8.3. Fiscale reserve 2019 voor coronagerelateerd verlies 2020 (fiscale coronareserve).

¹⁰ Van der Werf 2020.

¹¹ Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 26 februari 2020 (*Stcrt.* 2020, 14287).

basis van het goede koopmansgebruik (art. 3.25 Wet IB 2001). Uit de wetshistorie en de rechtspraak blijkt dat de inhoud van goedkoopmansgebruik moet worden bepaald aan de hand van ontwikkelingen en opvattingen omtrent de winstbepaling. Goedkoopmansgebruik is relevant voor de waardering van passiefposten op de balans, waarvan voorzieningen deel uitmaken. De voorwaarden voor het vormen van een voorziening worden nader besproken. Vervolgens komt het alternatief voor de voorziening aan de orde, de (wettelijke) kostenegalisatiereserve. De verschillen tussen de kostenegalisatiereserve en de voorziening zullen worden geanalyseerd, in een volgend hoofdstuk zal het bestaansrecht worden behandeld van de kostenegalisatiereserve naast de voorziening. In dit hoofdstuk zal antwoord gegeven worden op de volgende deelvragen:

Welke regels gelden voor de fiscale jaarwinstbepaling?

Welke wettelijke vereisten gelden voor het vormen van een kostenegalisatiereserve?

Welke eisen stelt goedkoopmansgebruik aan het vormen van een voorziening?

In dit hoofdstuk worden tevens de opvattingen en beleidspunten van de staatssecretaris behandeld. Tevens wordt behandeld of deze opvattingen en beleidspunten in overeenstemming zijn met de wettelijke vereisten zoals deze zijn ingevuld in de rechtspraak.

Nadat in hoofdstuk 2 de regels voor de fiscale jaarwinstbepaling zijn behandeld, ga ik in hoofdstuk 3 verder in op de regels omtrent het vormen van een voorziening. Daarbij behandel ik niet alleen de fiscale regels, maar ook de commerciële regels omtrent het vormen van een voorziening. Tevens ga ik in op de verschillen in deze regelgeving. De bijbehorende deelvragen van hoofdstuk 3 luiden:

Welke vereisten gelden voor het vormen van een voorziening in de commerciële jaarrekening?

Welke verschillen bestaan er tussen de fiscale voorziening en de voorziening in de commerciële jaarrekening?

In hoofdstuk 4 worden de verschillen behandeld tussen de voorwaarden voor en de mogelijkheden tot het vormen van een voorziening en een ker. De bijbehorende deelvragen van hoofdstuk 4 luiden:

Welke verschillen bestaan er tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening?

Wat is de relevantie van de ker naast de voorziening?

Tot slot zal in hoofdstuk 5 een korte samenvatting worden gegeven, waarna aanbevelingen en een conclusie volgen. In de conclusie zal eerst het bestaansrecht en de relevantie van de ker naast de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening worden behandeld. De beantwoording van de probleemstelling zal plaatsvinden aan de hand van de resultaten van de deelvragen.

1.4 Afbakening

Deze scriptie zal voor de behandeling van de winstregels beperkt zijn tot de passiefzijde van de balans. Daarbij zullen posten zoals schulden wel worden behandeld, maar deze scriptie beperkt zich tot de mogelijkheid om een voorziening te vormen en een kostenegalisatiereserve op te nemen. Tevens zullen de herinvesteringsreserve (art. 3.54 Wet IB 2001) en de terugkeerreserve (art. 3.54a Wet IB 2001) niet worden behandeld in deze scriptie. Daarnaast zal niet worden ingegaan op de problematiek omtrent het onderscheid tussen de fiscale behandeling van schulden en voorzieningen.

Hoofdstuk 2 Fiscale jaarwinstbepaling, voorzieningen en de kostenegalisatiereserve

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de regels, verschillen en overeenkomsten tussen de fiscale jaarwinst en de totaalwinst behandeld. Daarnaast worden de regels van de jaarwinst en totaalwinst op basis van goedkoopmansgebruik toegelicht. Tevens worden de beginselen van het goedkoopmansgebruik uitgelegd. Ook komt de passiefzijde van de balans in dit hoofdstuk aan bod. De beginselen van het goedkoopmansgebruik die in het bijzonder relevant zijn voor voorzieningen worden uitgewerkt, waarbij ook voorbeelden worden geschetst van voorzieningen die in overeenstemming zijn met de beginselen. De voorzieningen en de vereisten daarvan worden in dit hoofdstuk nader behandeld. De opvattingen en interpretatie van de staatssecretaris zullen ook worden getoetst aan de rechtspraak. Daarnaast worden de vereisten van de kostenegalisatiereserve toegelicht, waarbij voorbeelden uit de rechtspraak worden behandeld. Ten slotte wordt een conclusie getrokken over de deelvraag van dit hoofdstuk. De deelvragen van dit hoofdstuk luiden:

Welke regels gelden voor de fiscale jaarwinstbepaling?

Welke eisen stelt goed koopmansgebruik aan het vormen van een voorziening?

Welke wettelijke vereisten gelden voor het vormen van een kostenegalisatiereserve?

2.2 Fiscale totaalwinst en fiscale jaarwinst

De Wet inkomstenbelasting 2001 hanteert voor het bepalen van de belastbare winst uit onderneming (art. 3.2 Wet IB 2001) als onderdeel van het inkomen uit werk en woning, twee winstbegrippen. Enerzijds de totaalwinst van art. 3.8 Wet IB 2001, anderzijds de jaarwinst van art. 3.25 Wet IB 2001. De Wet IB 2001 definieert de totaalwinst als het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Daarmee wordt zowel geregeld dat alle voordelen uit onderneming tot de winst behoren, maar tevens dat de voordelen moeten worden beoordeeld naar de totale periode waarin de belastingplichtige de onderneming drijft. De reikwijdte van art. 3.8 Wet IB 2001 is groter dan uitsluitend de inkomstenbelasting; het totaalwinstbegrip geldt op grond van art. 8 Wet VpB 1969 tevens voor de vennootschapsbelasting. Het totaalwinstbegrip is bepalend voor de omvang van de winst gedurende de gehele periode dat de onderneming bestaat. Het totaalwinstbegrip biedt echter geen criteria op welke manier de in totaal gemaakte winst moet worden verdeeld over de bestaansperiode van de onderneming.¹² Het jaarwinstbegrip vult het totaalwinstbegrip op dit punt aan. Dat is ook de reden dat twee verschillende winstbegrippen naast elkaar bestaan. De criteria van de jaarwinstbepaling stellen vast aan welke jaren de, met het totaalwinstbegrip vastgestelde, winst moet worden toegerekend. De twee winstbegrippen vervullen ieder een andere functie. Het totaalwinstbegrip bepaalt in hoeverre de voor- en nadelen die

¹² Heithuis, Kavelaars, Schuver 2020, p. 92.

worden behaald met de onderneming tot de winst behoren. Daarbij hoort ook de beoordeling of de vermogensbestanddelen wel of niet tot het ondernemingsvermogen behoren (vermogensetikettering).

Om de fiscale winst van een jaar te bepalen, moeten het totaalwinstbeginsel en het jaarwinstbeginsel gelijktijdig worden toegepast. Toepassing van beide winstbegrippen kan leiden tot een tegenstrijdige uitkomst van de omvang van de winst. De Hoge Raad heeft hiervoor een rangorde aangegeven. Voor het totaalwinstbeginsel moet de beginbalans van dat jaar aansluiten op de eindbalans van het voorafgaande jaar, op basis van de balanscontinuïteit.¹³ Op die manier worden winsten niet dubbel belast, en blijft evenmin een winstbestanddeel onbelast. Voor de bepaling van de winst, volgens het jaarwinstbeginsel, wordt de begin- en eindbalans van het jaar gebruikt van de, op dat jaar betrekking hebbende, feiten en omstandigheden. Door de verschillen tussen de twee winstbegrippen kunnen problemen ontstaan. Een probleem kan zich voordoen indien blijkt dat in een voorgaand jaar een fout is gemaakt die doorwerkt in de (onherroepelijke) vaststaande eindbalans van het voorgaande jaar. De vraag die rijst is of die eindbalans, ondanks de gemaakt fout, toch moet worden overgenomen als beginbalans van het voorliggende jaar of dat een nieuwe balans moet worden opgesteld.¹⁴ De Hoge Raad heeft in de periode vóór het zogenoemde foutenarrest¹⁵ geëist dat in een zojuist beschreven geval, een nieuwe beginbalans moest worden opgesteld, zonder de gemaakte fout.¹⁶ Het gevolg was dat de winst van het voorliggende jaar juist werd berekend, echter kleefde hieraan een nadeel; de winst kon namelijk dubbel worden belast of onbelast blijven. Hieruit kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad het jaarwinstbeginsel tot het foutenarrest vooropstelde ten opzichte van het totaalwinstbeginsel. In het foutenarrest is de Hoge Raad omgegaan, vanaf dat moment gaf de Hoge Raad de voorrang aan het totaalwinstbeginsel ten opzichte van het jaarwinstbeginsel. De nieuwe leer van de Hoge Raad kan worden teruggebracht naar drie regels, de balanscontinuïteitregel, correctieregel en terugkeerregel.¹⁷ In bepaalde gevallen moet de balanscontinuïteit worden doorbroken en in andere gevallen moet de onjuiste eindbalans van het voorafgaande jaar worden overgenomen, dit is afhankelijk van de fout. Een herstel van een onjuiste etikettering is bijvoorbeeld een fout op basis van het totaalwinstbeginsel, terwijl een te hoog opgenomen passiefpost een fout is in de jaarwinstbepaling. De verschillende fouten op basis van de twee winstbeginselen leiden daarom tot een andere uitkomst. Sinds het foutenarrest geeft de Hoge Raad voorrang aan het totaalwinstbeginsel en is bereid daarmee te aanvaarden dat naleving van dit beginsel tot gevolg heeft

¹³ HR 31 december 1952, ECLI:NL:HR:1952:AY3174; HR 16 februari 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2692.

¹⁴ Lubbers & Scharrenburg, WFR 2007.

¹⁵ HR 22 oktober 1952, ECLI:NL:HR:1952:60.

¹⁶ Zie HR 12 augustus 1943, B. nr. 7695 en HR 29 juni 1948, B. nr. 8531.

¹⁷ Lubbers 2000, p. 77.

dat in sommige gevallen de in aanmerking te nemen winst in een onjuist jaar wordt belast.¹⁸ De Hoge Raad heeft de rangorde tussen de twee winstbeginselen verwoord in HR 29 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3858: *"Het is (...) niet aanvaardbaar dat de belastingheffing over enig bestanddeel van de winst van een onderneming, ingeval dit bestanddeel met miskenning van goed koopmansgebruik niet in het juiste jaar in aanmerking is genomen, geheel achterwege zou worden gelaten, en aldus het in art. 7 Wet IB 1964 neergelegde beginsel dat de winst alle voordelen omvat die uit onderneming worden verkregen, zou worden ter zijde gesteld."* De Hoge Raad heeft het belang van de foutenleer verwoord in HR 13 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BB5878: *'De foutenleer dient ertoe te voorkomen dat ingeval het eindvermogen van het voorafgaande jaar niet naar de voorschriften van de wet ... is vastgesteld een stuk bedrijfswinst onbelast blijft, hetzij dubbel wordt belast.'* Volgens Lubbers en Van Scharrenburg¹⁹ zorgen de drie foutenleerregels voor een op hoofdlijnen sluitend systeem, waarbij het totaalwinstbeginsel leidend is en het jaarwinstbeginsel in sommige gevallen terzijde wordt gesteld.

2.3 Jaarwinstbepaling volgens goedkoopmansgebruik

Hoewel de Hoge Raad de voorkeur heeft om de regels van het totaalwinstbeginsel te volgen met als gevolg dat in sommige gevallen het jaarwinstbeginsel terzijde wordt gesteld, mochten beide beginselen botsen, is het jaarwinstbeginsel niet minder belangrijk. De jaarwinst wordt bepaald op basis van het goedkoopmansgebruik.²⁰ Het goedkoopmansgebruik schrijft geen dwingende winstbepalingsmethode voor, maar laat ruimte aan de ondernemer om tot op zeker hoogte zijn eigen methode te hanteren. In de wet wordt aan het goedkoopmansgebruik geen verdere invulling gegeven, dit wordt overgelaten aan de rechtspraak. Het goedkoopmansgebruik is een dynamisch begrip dat relatief eenvoudig aangepast kan worden aan economische en maatschappelijke ontwikkelingen.²¹ De reden dat de wetgever geen voorstander is om het begrip nader vast te leggen in een wettelijk kader, is terug te vinden bij de behandeling van het Belastingplan 2004.²² In beginsel kan een winstbepalingsstelsel geaccepteerd worden als dit in overeenstemming is met het goedkoopmansgebruik. De basis van het goedkoopmansgebruik is te vinden in de bedrijfseconomie. De mogelijkheid bestaat dat het stelsel in strijd is met bepalingen in de belastingwet of doel en strekking van de belastingwet, in dat geval gaat de hoofdregel niet op. Een voorbeeld hiervan is terug te vinden in HR 8 mei 1957.²³ De Hoge Raad oordeelde dat, hoewel op basis van bedrijfseconomische opvattingen de waardering toegestaan was, het gekozen waarderingssystematiek in strijd was met de

¹⁸ Lubbers & van Scharrenburg, WFR 2007/1007.

¹⁹ Lubbers & Scharrenburg, WFR 2007/1007.

²⁰ Art. 3.25 IB jo. art. 8 lid 1 VpB 1969.

²¹ Essers 2020, aant. 3.2.16. B.a.

²² Wet van 18 december 2003, *Stb.* 2003, 526; *Kamerstuk* 29 210.

²³ HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274.

wet. In het arrest stond een verkoop van goederen van de moedermaatschappij aan de dochtermaatschappij centraal. De twee vormden echter een economische eenheid, waardoor de gekozen waarderingssystematiek in strijd was met de wet. Het kasstelsel is in het algemeen geen goedkoopmansgebruik. De norm die door de Hoge Raad wordt gehanteerd is het baten minus lasten systeem.

Goedkoopmansgebruik is een dynamisch concept dat wordt ingevuld door de rechter, waarbij deze een aantal beginselen hanteert. De beginselen zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel. De beginselen bepalen het tijdstip waarop een voordeel tot de winst mag of moet worden gerekend en wanneer de kosten in aftrek kunnen worden genomen.²⁴

Het realiteitsbeginsel bepaalt dat winsten genomen moeten worden in het jaar waarop zij betrekking hebben. Het uitgangspunt dat wordt toegepast is onder andere *Substance over Form*. Met *Substance over form* kan onder andere aan het begrip economische eigendom en de her kwalificatie van leningen in kapitaal worden gedacht. Om de fiscale winst te bepalen wordt de juridische vorm niet als uitgangspunt genomen, maar de economische werkelijkheid. De deelbeginselen van het realiteitsbeginsel zijn het veroorzakingsbeginsel en het matchingsbeginsel. Het veroorzakingsbeginsel is een van de belangrijkste deelbeginselen van het realiteitsbeginsel en dit houdt in dat aan elk jaar dienen te worden toegerekend de voordelen en de lasten die op dat jaar betrekking hebben.²⁵ Balansposten zoals vooruitbetaalde kosten en vooruit ontvangen bedragen vloeien voort uit het veroorzakingsbeginsel. Het veroorzakingsbeginsel wordt dus gebruikt voor kosten waartegenover geen opbrengsten staan. Een voorziening kan worden gevormd op grond van dit beginsel, als kosten hun oorzaak vinden in een eerder jaar waarin de uitgaven worden gedaan. Het veroorzakingsbeginsel heeft als belangrijkste doel het voorkomen van een willekeurige toerekening van baten en lasten aan jaren waarin dat het meest fiscaal gunstig is.

Het tweede deelbeginsel van het realiteitsbeginsel is het matchingsbeginsel. Het matchingbeginsel ziet erop dat lasten moeten worden toegerekend aan de jaren waarin de opbrengst wordt verantwoord.²⁶ Een voorbeeld hiervan is het bekende mestarrest²⁷, waarbij kosten noodzakelijkerwijze werden opgeroepen door de productie van het jaar die in het volgende jaar tot uitgaven leidt. Voor lasten die in een later jaar worden betaald of zijn verschuldigd dan in het jaar waarin de opbrengsten worden verantwoord, kan onder voorwaarden een voorziening worden gevormd. De Hoge Raad heeft in het

²⁴ Essers 2020, aant. 3.2.16.B.b1.

²⁵ Essers 2020, aant. 3.2.16.B.b2, II.

²⁶ Essers 2020, aant. 3.2.16.B.b2, III.

²⁷ HR 8 juli 1996, nr. 31 422, ECLI:NL:HR:1996:AA2035.

baksteenarrest het rechtsverhoudingsvereiste losgelaten, daarmee is het realiteitsbeginsel bij de passiva verruimd.²⁸

Het realiteitsbeginsel houdt daarnaast in dat bij de fiscale winstbepaling niet de formeel–juridische vormgeving, maar de materieel– economische werkelijkheid beslissend is.²⁹ De materieel- economische werkelijkheid hangt af van feiten en omstandigheden, deze zijn het meest relevant bij passiefposten en worden daarom in paragraaf 2.4 nader uitgewerkt.

De mogelijkheid bestaat dat winsten, op grond van het realiteitsbeginsel, in aanmerking worden genomen, terwijl verliezen die zich reeds aftekenen op een bepaald moment nog niet genomen kunnen worden. Dit zou een mooier beeld kunnen geven van de financiële situatie van een onderneming, dan dat het daadwerkelijk is.³⁰ Het realiteitsbeginsel kan worden beschouwd als de begrenzing van de voorzichtigheid van de ondernemer. Volgens Essers³¹ kan daarmee het realiteitsbeginsel ook als deelbeginsel van het voorzichtigheidsbeginsel worden beschouwd. Het voorzichtigheidsbeginsel ziet erop dat de verliezen mogen worden genomen op het moment dat ze nog niet zijn gerealiseerd en dat winsten pas in aanmerking genomen hoeven worden, nadat deze daadwerkelijk zijn behaald; de ondernemer hoeft zich niet rijker te reken dan dat hij is. In HR 30 mei 1956³² oordeelde de Hoge Raad dat het gehanteerde waarderingssysteem voor de halffabricaten niet conform goedkoopmansgebruik is. Daarbij vormden de halffabricaten geen onderdeel van de algemene constante bedrijfskosten. Het realiteitsbeginsel kwam ook naar voren in HR 26 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2080, waar de Hoge Raad oordeelde dat aantoonbare verliezen in rekening mocht worden gebracht.

Het laatste belangrijke beginsel van goedkoopmansgebruik is het eenvoudbeginsel. Dit beginsel ziet erop dat het gehanteerde systeem praktisch hanteerbaar en controleerbaar moet zijn.³³

In de fiscale literatuur worden verschillende volgorden/rangorden gehanteerd. Volgens Stevens³⁴ is het matchingbeginsel leidend, dit vloeit namelijk voort uit de bedrijfseconomie. Het realiteitsbeginsel is het tweede beginsel en in tegenstelling tot Essers³⁵, is Stevens van mening dat de voorzichtigheid de realiteit begrenst.

²⁸ Essers 2020, aant. 3.2.16.B.b2, III.

²⁹ Doornebal 2003, NTFR 2003/469.

³⁰ Heithuis, Kavelaars, Schuver 2017, p. 148.

³¹ Essers 2020, aant. 3.2.16.B.b3.

³² HR 30 mei 1956, ECLI:NL:HR:1956:AY4063.

³³ Essers 2020, aant. 3.2.16.B.b4.

³⁴ Stevens 2016, p. 407.

³⁵ Essers 2020, aant. 3.2.16.B.b3.

Voor de toepassing van de beginselen gelden geen voorrangregels, de Hoge Raad bepaalt de prioriteit op basis van de specifieke feiten en omstandigheden.³⁶ De wetgever maakt steeds vaker inbreuk op het beginsel van goedkoopmansgebruik, veelal is dit nadat de staatssecretaris door de Hoge Raad in het ongelijk is gesteld.³⁷ Een voorbeeld van een inbreuk in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting is de beperking van de jaarlijkse afschrijvingen op bedrijfsmiddelen tot maximaal 20 procent van de aanschaffings- of voortbrengingskosten.³⁸ De wetgever kan ook ten behoeve van stimuleringsmaatregelen een inbreuk maken op het goedkoopmansgebruik. Daarbij kan worden gedacht aan de vrije afschrijvingen op bepaalde bedrijfsmiddelen.³⁹ Deze uitzonderingen onttrekken zich aan het goedkoopmansgebruik, zo is de willekeurige afschrijving geen stelsel van afschrijving, waarvoor een ondernemer binnen goedkoopmansgebruik kan kiezen⁴⁰. Op grond van art. 3.25 Wet IB 2001 dient rekening gehouden te worden met een 'bestendige gedragslijn' bij de jaarwinstbepaling. Deze 'bestendige gedragslijn' houdt in dat indien een ondernemer een methode heeft gekozen van winstberekening, de ondernemer deze methode in een later jaar niet mag wijzigen. Hierop geldt een uitzondering, als een wijziging wordt gerechtvaardigd door goedkoopmansgebruik. Een wijziging mag niet plaatsvinden op basis van fiscale motieven. Als een ondernemer dus eenmaal kiest voor een voorziening, dan mag die voorziening niet in het jaar daarna vrijvallen.

2.4 Goedkoopmansgebruik en de passiefzijde van de fiscale balans

De fiscale jaarwinst wordt zoals hiervoor is behandeld, bepaald op basis van het goedkoopmansgebruik. Dit dynamische begrip bestaat uit verschillende, in de vorige paragraaf beschreven, beginselen. De waardering van de passiva en activa hebben directe invloed op de vaststelling van de fiscale jaarwinst, om die reden moeten ook de passiva en activa worden gewaardeerd op basis van goedkoopmansgebruik. De passiefposten van de balans worden gewaardeerd op basis van feiten en omstandigheden die zich hebben voorgedaan in de periode tot en met de balansdatum. Feiten en omstandigheden die zich voordoen na de balansdatum moeten in het daaropvolgende jaar in aanmerking worden genomen.⁴¹ De passiefzijde van de balans bestaat uit diverse posten, die voor de beoordeling van de aftrekbaarheid in de fiscale vermogensopstelling in drie groepen kunnen worden onderverdeeld. De eerste groep zijn de schulden, de tweede groep zijn de voorzieningen en de derde groep zijn de reserves.⁴² Elke groep heeft haar eigen waarderingskenmerken, schulden moeten bijvoorbeeld altijd worden opgenomen en voorzieningen

³⁶ Essers 2020, aant. 3.2.16. B.b1.

³⁷ Essers 2020, aant. 3.2.16.Ba.

³⁸ Art. 3.30 Wet IB 2001 jo. Art. 8 lid 1 VpB 1969.

³⁹ Art. 3.31 en 3.34 Wet IB 2001 jo. Art. 8 lid 1 VpB 1969.

⁴⁰ HR 11 april 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1788.

⁴¹ Ligthart & Lubbers, WFR 2011.

⁴² Stevens 2016, p. 511.

kunnen enkel worden gevormd indien goedkoopmansgebruik dit toelaat. Volgens Stevens⁴³ moet voor de term reserves eerst beschreven worden wat er met reserves wordt bedoeld. Reserves die opgebouwd zijn met als bestemming de opgebouwde winstreserve, kunnen geen zelfstandige passiefpost vormen, daardoor worden dit soort reserves als onderdeel van het eigen vermogen aangemerkt. Het kan ook voorkomen dat reserves worden opgebouwd, die eigenlijk aangemerkt kunnen worden als voorzieningen. Een voorbeeld is bijvoorbeeld een reserve personeelskosten, wat eigenlijk een voorziening personeelskosten moet zijn, op basis van de definitie van voorzieningen. Tevens bestaat de mogelijkheid in de fiscale wetgeving om bepaalde toekomstige aanwendungen van middelen ten laste van de resultatenrekening van de opbouwjaren te brengen ('fiscale reserves'). De reserves op basis van het fiscale recht zijn in sommige gevallen niet in overeenstemming met de reserves zoals in de bedrijfseconomie worden gehanteerd.⁴⁴ Daarbij kan volgens Stevens worden gedacht aan reserves die het karakter hebben van een opgebouwde winstreserve.

Schulden zoals opgenomen op de fiscale balans omvatten alle verplichtingen die voortvloeien uit reeds op de balansdatum bestaande rechtsverhoudingen. De mogelijkheid bestaat dat de precieze omvang van een verplichting niet bekend is, toch behoort ook die verplichting tot de schulden voor de fiscale winstberekening.⁴⁵ Schulden worden in beginsel gewaardeerd op de nominale waarde. Indien het echter zo goed als zeker is dat een schuld niet zal worden voldaan, moet de schuld bij de schuldenaar op nihil worden gewaardeerd.⁴⁶ In HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6212 oordeelde de Hoge Raad dat het zo goed als zeker moet zijn dat de schuld niet zal worden voldaan, voordat de schuld vrijvalt ten laste van het resultaat. In dit arrest was de schuld ten onrechte vrijgevallen ten gunste van het negatieve vermogen van de belastingplichtige. Ook oordeelde de Hoge Raad dat de omvang van het genoten voordeel zeker moest zijn.⁴⁷ In HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3653 oordeelde de Hoge Raad dat als vaststaat dat de schuldenaar zijn schuld niet volledig hoeft te voldoen, de schuld lager kan worden gewaardeerd dan de nominale waarde. Dit wordt echter niet goedgekeurd indien bij de crediteur enkel een voornemen aanwezig is.⁴⁸

Voorzieningen zoals opgenomen op de fiscale balans dienen ter dekking van toekomstige uitgaven die nog niet als juridisch afdwingbare verplichtingen kwalificeren. Voorzieningen moeten onderscheiden worden van lasten die zo sterk samenhangen met voorafgaande ondernemingsactiviteiten dat deze kosten, volgens goedkoopmansgebruik, aan de reeds verstreken perioden moeten worden toegerekend. Een voorziening wordt gevormd als kosten in een jaar worden gevormd, waarvan de

⁴³ Stevens 2016, p. 512.

⁴⁴ Stevens 2016, p. 512.

⁴⁵ Stevens 2016, p. 515.

⁴⁶ Hof Arnhem 19 april 1996, ECLI:NL:GHARN:1996:AW0295,

⁴⁷ HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6212.

⁴⁸ HR 31 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3513.

uitgaven in een later jaar worden gedaan.⁴⁹ De contante waarde van de toekomstige uitgave kan in één keer ten laste van het resultaat worden gebracht.⁵⁰ In het Besluit⁵¹ van 26 februari 2020 geeft de staatssecretaris de volgende voorbeelden van beginselen die een belangrijke rol spelen bij voorzieningen: *‘(...) 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.’* De staatssecretaris hecht derhalve grote waarde aan het realiteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Het is voor de staatssecretaris dus belangrijk dat een voorziening wordt gevormd voor uitgaven die betrekking hebben op toekomstige uitgaven die daadwerkelijk door de ondernemer zullen worden gedaan. Daarnaast is het belangrijk voor de staatssecretaris dat de uitgaven waarvoor een voorziening wordt gevormd eenvoudig terug te herleiden zijn en dat dit ook rijmt met de realiteit.

Reserves zoals opgenomen op de fiscale balans moeten van verplichtingen onderscheiden worden. Reserves kunnen namelijk het resultaat van winstinhouding zijn die al dan niet voor een bepaalde bestemming heeft plaatsgevonden. Het eigen vermogen wordt door middel van een reserve versterkt en het ligt buiten de fiscale winstbepalingssfeer.⁵² De Wet IB 2001 kent vier soorten reserves die terug zijn te vinden in de wet. Drie reserves zijn terug te vinden in art. 3.53 Wet IB 2001, namelijk, de kostenegalisatiereserve, de herinvesteringsreserve, de oudedagsreserve. De vierde reserves is de terugkeerreserve, op grond van art. 3.54a Wet IB 2001, de behandeling hiervan valt buiten deze scriptie.

2.5 Vereisten voor het vormen van een voorziening

Zoals in de vorige paragraaf is behandeld kan een voorziening worden gevormd ten behoeve van een nog niet juridische afdwingbare verplichting. De basis van de vereisten om een voorziening te mogen vormen is door de Hoge Raad omschreven in het bekende baksteenarrest⁵³. De vereisten luiden als volgt:

1. De toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in feiten en omstandigheden die zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering in de aan de balansdatum voorafgaande periode.

⁴⁹ Stevens 2016, p. 517.

⁵⁰ Heithuis, Kavelaars, Schuwer 2017, p. 187.

⁵¹ Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 26 februari 2020 (*Stcrt.* 2020, 14287).

⁵² Stevens 2016, p. 524

⁵³ HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555.

2. De toekomstige uitgaven moeten ook kunnen worden toegerekend aan de bedrijfsvoering in die periode.
3. Dat de verwachting aanwezig is dat de toekomstige uitgaven met een redelijke mate van zekerheid zich zullen voordoen.

De eerste voorwaarde wordt het oorsprongvereiste genoemd en houdt in dat het kosten veroorzakende feit zich voor de balansdatum moet hebben voorgedaan.

In het arrest van 8 juli 2005, mocht voor de uitgaven vanwege de PEMBA geen voorziening worden gevormd, omdat de kosten hun oorsprong niet vonden vóór de balansdatum.⁵⁴ Wat de Hoge Raad op basis van het oorsprongvereiste wel aanvaardde was een voorziening die was gevormd ten behoeve van het terugbetalen van entreegelden aan leden van een golfclub.⁵⁵ Deze uitzondering is door de Hoge Raad gemaakt omdat er voldoende causaal verband was met de bedrijfsvoering van het voorafgaande jaar⁵⁶. De omvang van een voorziening wordt in principe bepaald op het bedrag dat aan een onafhankelijke derde zou moeten worden betaald om de kosten, waarop de voorziening betrekking heeft te dekken. Een voorbeeld hiervan is dat een ondernemer een voorziening vormt voor nagekomen kosten wegens serviceactiviteiten ter zake van eerder verrichte leveringen indien geen garantieverplichting bestaat, maar dat wel gebruikelijk is. De Hoge Raad heeft in het arrest van 5 maart 1975 geoordeeld dat garantieverplichtingen kunnen worden gewaardeerd naar hetgeen redelijkerwijze voor nakomende kosten moet worden opzijgezet.⁵⁷ De voorziening was hier dus mogelijk omdat de ondernemer mocht oordelen dat op hem een verplichting rustte vanwege zijn aansprakelijkheid tegenover derden.

Tot aan het baksteenarrest werd, in plaats van het oorsprongvereiste, de rechtsverhoudingsvoorwaarde gesteld. In het baksteenarrest⁵⁸, werd deze rechtsverhoudingsvoorwaarde omgevormd tot een meer economische interpretatie op grond van het oorsprongvereiste.⁵⁹

Het tweede vereiste wordt ook wel het toerekeningsvereiste genoemd en houdt in dat de uitgaven ook aan de periode tot en met balansdatum moeten kunnen worden toegerekend. De Hoge Raad heeft zich in meerdere arresten uitgesproken of de gevormde voorziening voldeed aan dit vereiste. In HR 3 december 2010, nr. 09/01513, *ECLI:NL:HR:2010:BL2098* heeft de Hoge Raad de vorming van een voorziening afgekeurd. De voorziening was gevormd ten behoeve van een leegstandrisico over de

⁵⁴ HR 8 juli 2005, *ECLI:NL:GHAMS:2006:AX9102*.

⁵⁵ HR 23 september 2011, *ECLI:NL:HR:2011:BP7993*.

⁵⁶ Stevens 2016, p. 523.

⁵⁷ HR 5 maart 1975, *ECLI:NL:HR:1975:AX4044*.

⁵⁸ HR 26 augustus 1998, *ECLI:NL:HR:1998:AA2555*.

⁵⁹ Stevens 2016, p. 519.

komende periode, de Hoge Raad achtte dit te voorzichtig. Het tweede vereiste moet dus meer algemeen worden geïnterpreteerd, dat de uitgaven geen verband mogen houden met toekomstige inkomsten.⁶⁰ De staatssecretaris schrijft het volgende over het toerekeningsvereiste⁶¹: *‘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.’* Deze opvatting is naar mijn mening in overeenstemming met de wettelijke vereisten zoals ingevuld in de rechtspraak, omdat de uitgaven geen verband mogen houden met toekomstige inkomsten die na de balansdatum worden ontvangen.

Het derde en laatste vereiste wordt het behoorlijkheids criterium of de zekerheidseis genoemd. De Hoge Raad gebruikt wisselend de woorden behoorlijke kans, redelijke kans, aanmerkelijke kans. In HR 19 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1946 wordt het behoorlijkheids criterium gelijkgesteld met een redelijke mate van zekerheid. Stevens kan er niet mee instemmen dat de Hoge Raad een verzwarende voorwaarde heeft beoogd. Stevens⁶² is van mening dat een redelijke mate van zekerheid een zwaardere vereiste is dan een behoorlijke kans. De staatssecretaris geeft een eigen interpretatie van het zekerheids criterium. De staatssecretaris betoogt hierover het volgende: *‘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.’*⁶³ De interpretatie van de staatssecretaris is ontleend aan het jaarrekeningenrecht. In het jaarrekeningenrecht wordt ‘waarschijnlijkheid’ ingevuld als een kans van meer dan 50%.⁶⁴ Volgens Stevens geeft deze interpretatie blijk van een inhalige opstelling van de fiscus, die niet overeenkomt met de bedoeling van de Hoge Raad. Ik deel de mening van Stevens dat de interpretatie van de staatssecretaris niet rijmt met de bedoeling van de Hoge Raad. De Hoge Raad verwoordt het meer als een redelijke mate van zekerheid, in de zin van dat een belastingplichtige een voorziening mag opnemen indien de kans aannemelijk is dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen. De interpretatie van de staatssecretaris is naar mijn mening niet in lijn met de bedoeling van de Hoge Raad.

Niet alleen kan een voorziening worden gevormd voor toekomstige uitgaven, ook kan een voorziening worden gevormd met betrekking tot baten, die in de toekomst tot de winst moet worden gerekend. In HR 9 juni 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9413 is een voorziening opgenomen voor een vergoeding voor

⁶⁰ Heithuis, Kavelaars, Schuiver 2017, p. 187.

⁶¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 26 februari 2020 (*Stcrt.* 2020, 14287).

⁶² Stevens 2016, p. 518.

⁶³ Besluit 6 augustus 2010, *BNB* 2010/290.

⁶⁴ Hoogendoorn, 2016.

toekomstige hogere kosten van nieuwe opstallen. De Hoge Raad is in dit arrest van mening dat deze voorziening in overeenstemming is met goedkoopmansgebruik. De voorziening kan dus ook gebruikt worden om de realisatie van de baten naar een latere periode te verplaatsen.

2.6 Vereisten voor het vormen van een kostenegalisatiereserve

In paragraaf 2.4 is behandeld dat de Wet IB 2001 vier fiscale reserves kent. De fiscale wetgeving kent twee mogelijkheden om rekening te houden met toekomstige uitgaven. De eerste is de in de vorige paragraaf behandelde voorziening en de tweede, de kostenegalisatiereserve, wordt in deze paragraaf behandeld. In de introductie van deze scriptie zijn de voorwaarden van de kostenegalisatiereserve al kort beschreven, de voorwaarden zijn:

- De kosten worden verdeeld in de toekomst uitgegeven.
- De kosten zijn noodzakelijk geworden door de ondernemingsuitoefening in het jaar van dotatie.
- De kosten die in een bepaald jaar zijn opgeroepen, leiden in een komend jaar tot een piek in de uitgaven.
- Er is een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich zullen voordoen.

Op basis van HR 5 oktober 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2564 is de strekking van de kostenegalisatiereserve om de kosten en lasten die door de bedrijfsuitvoering in enig jaar worden opgeroepen, ten laste van het jaar te brengen waarin ze bedrijfseconomische gezien, thuishoren. Daarbij is het niet van belang dat zij in dat jaar tot uitgaven hebben geleid. Het is daarmee niet toegestaan een kostenegalisatiereserve te vormen ter zake van kosten die samenhangen met de bedrijfsuitvoering van voorafgaande jaren. Volgens Stevens ⁶⁵ is het verdedigbaar dat de kostenegalisatiereserve in feite voortvloeit vanuit het goedkoopmansgebruik. De specifieke eisen roepen daarmee veel vragen op.

De eerste voorwaarde dat de kosten gelijkmatig moeten worden verdeeld, moet uit art. 3.53 Wet IB 2001 blijken, maar dit is niet helder en is nauw verbonden met de voorwaarden het goedkoopmansgebruik. Het vormen en doteren aan een kostenegalisatiereserve is van invloed op de jaarwinst. Dit kwam aan bod in HR 6 april 1977, ECLI:NL:HR:1977:AX3332. In dat arrest mochten in verliesjaren dotaties niet achterwege blijven. De consequentie daarvan is dat als een achterstand wordt opgelopen omdat de ker pas in een later jaar wordt gevormd, de achterstand over de resterende jaren evenredig moet worden verdeeld. Dit bedrag mag niet in één keer ten laste van het resultaat worden gebracht.

⁶⁵ Stevens 2016, p. 527.

De tweede voorwaarde ziet erop dat de kostenegalisatiereserve alleen mogelijk is indien de toekomstige kosten samenhangen met de huidige bedrijfsvoering. In HR 18 april 2003, V-N 2003/25 wam het vereiste verband naar voren. In dat arrest waren woningen aangekocht met achterstallig onderhoud, de kostenegalisatiereserve werd niet toegestaan voor de jaren waarin de panden nog niet tot het ondernemingsvermogen van de belastingplichtige behoorden.

De derde voorwaarde ziet op de eis dat de uitgave waarvoor de kostenegalisatiereserve is gevormd, afwijkt van het gebruikelijke uitgavenpatroon. De uitgaven moeten dus zorgen voor een piek, waardoor een gelijkmatigere verdeling van de lasten over de jaren voor de onderneming wenselijk is. In HR 12 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0924 was een voorziening opgenomen voor groot onderhoud van bungalows. De Hoge Raad keurde op grond van het piek-vereiste de voorziening ten aanzien van schilderwerkzaamheden af. Een ander voorbeeld van een arrest waarin de Hoge Raad toetste aan deze voorwaarde is het asbestverwijderingsarrest. In HR 7 oktober 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2318 was een kostenegalisatiereserve gevormd voor het verwijderen en vervangen van asbest. De Hoge Raad oordeelde dat in casu niet is gebleken dat het verwijderen en vervangen van asbest zal leiden tot hogere jaarlijkse nutsprestaties van het bedrijfsmiddel. Indien namelijk bij de afschrijving geen rekening is gehouden met de kosten en de vervanging niet de levensduur verlengt van het bedrijfsmiddel, dan zullen de kosten in het jaar waarin zij worden gemaakt in een keer ten laste van de winst worden gebracht.

De vierde voorwaarde stelt dat het aannemelijk moet zijn dat de toekomstige uitgaven zich daadwerkelijk voordoen. Er moet sprake zijn van een behoorlijke kans dat de uitgaven zich voordoen. Met deze behoorlijke kans wordt bedoeld dat sprake is van een redelijke mate van zekerheid als algemene norm; dit vereiste wordt in concrete gevallen ingevuld. Een voorbeeld van deze voorwaarde is de vorming van een kostenegalisatiereserve voor de VUT-regeling. In HR 11 juli 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8465 mocht een pensioenegalisatiereserve worden gevormd voor de uitgaven die in verband stonden met de jaren van de VUT-regeling. Voor de berekening van de dotaties aan de kostenegalisatiereserve is het noodzakelijk dat rekening wordt gehouden met de kans dat de werknemer in het jaar waarin hij voor het eerst met VUT kan niet langer in dienst is. Anders vervalt het recht op de VUT voor de werknemer.⁶⁶

2.9 Conclusie

In dit deelhoofdstuk is antwoord gegeven op de volgende deelvraag:

Welke regels gelden voor de fiscale jaarwinstbepaling?

Welke eisen stelt goed koopmansgebruik aan het vormen van een voorziening?

Welke wettelijke vereisten gelden voor het vormen van een kostenegalisatiereserve?

⁶⁶ Heithuis, Kavelaars, Schuver 2017, p. 190.

Ten eerste zijn de regels omtrent de fiscale jaarwinstbepaling behandeld. De inkomstenbelasting kent twee soorten winstbegrippen, het totaalwinstbegrip en het jaarwinstbegrip. De twee winstbegrippen vervullen ieder een andere functie.

Het totaalwinstbegrip bepaalt in hoeverre de voor- en nadelen die worden behaald op bepaalde vermogensbestanddelen tot de winst behoren. De criteria van het jaarwinstbegrip stellen vast aan welke jaren de met het totaalwinstbegrip vastgestelde winst moet worden toegerekend. Door de Hoge Raad wordt voorrang gegeven aan het totaalwinstbegrip ten opzichte van het jaarwinstbeginsel.

De jaarwinst wordt bepaald op basis van het goedkoopmansgebruik, dit is een dynamisch concept dat aangepast kan worden door economische en maatschappelijke ontwikkelingen. Het goedkoopmansgebruik vindt haar basis in de bedrijfseconomie en hoewel een stelsel op basis van goedkoopmansgebruik kan worden geaccepteerd, kan een stelsel niet zonder meer worden geaccepteerd. Het stelsel mag namelijk niet in strijd zijn met de bepalingen in de belastingwet alsmede het doel en strekking van de belastingwet.

Goedkoopmansgebruik kent drie beginselen, namelijk het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel. Goedkoopmansgebruik stelt verschillende eisen aan de passiefzijde van de fiscale balans. Zo moeten schulden in beginsel gewaardeerd worden op de nominale waarde, tenzij het onwaarschijnlijk is dat de schuld wordt voldaan; dan zal de schuld bij de schuldenaar op nihil moeten worden gewaardeerd. Volgens goedkoopmansgebruik kan een voorziening worden gevormd indien de verwachting aanwezig is dat uitgaven worden gedaan waarvan de lasten aan een eerder jaar moeten worden toegerekend. Concreet mag pas een voorziening worden gevormd indien de toekomstige uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering in de aan de balansdatum voorafgaande periode. Daarnaast moeten de toekomstige uitgaven worden toegerekend aan de bedrijfsvoering van die periode en moet de verwachting aanwezig zijn dat de toekomstige uitgaven met een redelijke mate van zekerheid zich zullen voordoen. Een wettelijk (art. 3.53 Wet IB 2001) alternatief voor de voorziening is de kostenegalisatiereserve. De kostenegalisatiereserve mag worden opgenomen als in een later jaar een piek wordt verwacht in de uitgaven en dit zich met een redelijke mate van zekerheid zal voordoen. De kosten moeten dan evenredig worden verdeeld over de toekomstige jaren. Daarnaast moeten de kosten noodzakelijk zijn opgeroepen door bedrijfsvoering van het jaar van dotatie.

Hoofdstuk 3 Commerciële voorzieningen en fiscale voorzieningen

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de regels van de fiscale jaarrekening toegelicht, in dit hoofdstuk worden de regels van de commerciële jaarrekening behandeld. Daarnaast zullen de vereisten in de commerciële jaarrekening omtrent het vormen van een voorziening aan bod komen. Voordat een voorziening kan worden gevormd moet namelijk aan een aantal regels worden voldaan. In de commerciële jaarrekening bestaat de mogelijkheid dat het vormen van een voorziening verplicht is. Tevens worden de verschillen tussen de fiscale voorziening en de commerciële voorziening in dit hoofdstuk uiteengezet. De deelvraag van dit hoofdstuk luidt:

Welke vereisten gelden voor het vormen van een voorziening in de commerciële jaarrekening?

Welke verschillen bestaan er tussen de fiscale voorziening en de voorziening in de commerciële jaarrekening?

3.2 Regels voor de commerciële jaarrekening

3.2.1 Beginselen van de commerciële jaarrekening

De regels voor het opstellen van de commerciële jaarrekening in Nederland zijn terug te vinden in Titel 9, Boek 2 Burgerlijk Wetboek, hierna BW. De beginselen van het opstellen van de commerciële jaarrekening zijn hierin opgenomen. De algemene beginselen die hieraan ten grondslag liggen zijn het continuïteitsbeginsel, het toerekeningsbeginsel, het matchingsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel, het realisatiebeginsel, het vergelijkbaarheidsbeginsel en het stelselmatigheidsbeginsel. Het beginsel *substance over form*, wat is behandeld in het vorige hoofdstuk, is niet opgenomen in Titel 9, Boek 2 BW.⁶⁷

- Het continuïteitsbeginsel houdt in dat de jaarrekening wordt opgesteld in de veronderstelling dat de continuïteit van de onderneming gewaarborgd is.⁶⁸
- Het toerekeningsbeginsel houdt in dat de opbrengsten en kosten moeten worden toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben.⁶⁹ Het toerekeningsbeginsel hangt sterk samen met het matchingsbeginsel, maar het toerekeningsbeginsel is neutraal en stelt dat slechts de toerekening aan de juiste periode dient plaats te vinden.
- Het matchingsbeginsel daarentegen houdt in dat de kosten in dezelfde periode worden verantwoord als de opbrengsten die samenhangen met de kosten. Het matchingsbeginsel bepaalt dus dat bij de toerekening samenhangende kosten en opbrengsten simultaan verantwoord dienen te worden.⁷⁰

⁶⁷ Hoogendoorn 2016, p. 20.

⁶⁸ RJ 930.23, art. 2:384 lid 3 BW.

⁶⁹ Hoogendoorn 2016, p. 24.

⁷⁰ Hoogendoorn 2016, p. 25

- Het voorzichtigheidsbeginsel houdt in dat bij de toepassing van de grondslagen voorzichtigheid wordt betracht⁷¹ en daarnaast geeft art. 2:384 lid 2 BW aan dat voorzienbare verplichtingen en mogelijke verliezen die hun oorsprong vinden vóór het einde van het boekjaar, in acht worden genomen in het boekjaar, indien zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn geworden.
- Het realisatiebeginsel houdt in dat enkel gerealiseerde winsten worden verantwoord. Dit beginsel wordt ook wel gerekend tot het voorzichtigheidsbeginsel, maar het realisatiebeginsel heeft betrekking op de opbrengstenkant van de jaarrekening en het voorzichtigheidsbeginsel heeft betrekking op de kostenkant van de jaarrekening.⁷²
- Het vergelijkbaarheidsbeginsel wordt uitgewerkt in de wet⁷³. De wet stelt dat in de jaarrekening vergelijkende cijfers worden opgenomen en dat deze waar nodig worden aangepast ten behoeve van de juiste vergelijkbaarheid. Aanpassing kan nodig zijn in het geval van stelselwijzigingen, foutencorrecties of herrubriceringen. Het beginsel ziet in dit geval op de vergelijkbaarheid in de tijd bij dezelfde onderneming.⁷⁴
- Het stelselmatigheidsbeginsel houdt in dat enerzijds hetzelfde stelsel moet worden toegepast op alle vergelijkbare posten in de jaarrekening⁷⁵ en anderzijds dat dezelfde indeling en hetzelfde stelsel moet worden toegepast in opeenvolgende jaren, tenzij een gegronde reden bestaat voor de wijziging.⁷⁶
- Het materialiteitsbeginsel houdt in dat een post niet vermeld hoeft te worden indien deze van te verwaarlozen betekenis is voor het wettelijk vereiste inzicht.⁷⁷
- Het beginsel *substance over form*, zoals eerder behandeld in hoofdstuk 2, houdt in dat transacties en gebeurtenissen worden verantwoord in overeenstemming met de economische realiteit en niet slechts hun juridische gedaante. Dit beginsel is zoals eerder is vermeld niet opgenomen in de wet, maar het is wel opgenomen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving van de Raad voor de Jaarverslaggeving.⁷⁸

De commerciële jaarrekening moet worden opgesteld volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Bovendien moet de jaarrekening een zodanig inzicht geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over de financiële positie. Deze

⁷¹ Art. 2:384 lid 2 BW.

⁷² Hoogendoorn 2016, p. 26.

⁷³ Art. 2:363 lid 5 BW.

⁷⁴ Hoogendoorn 2016, p. 26.

⁷⁵ Art. 2:362 lid 1 en 2 BW; RJ 140.202.

⁷⁶ Art. 2:363 lid 4 en art. 2:384 lid 6 BW; RJ 140.203.

⁷⁷ Art. 2:363 lid 3 BW.

⁷⁸ Hoogendoorn 2016, p. 27.

normen worden door de Raad van Jaarverslaggeving verwoord in richtlijnen. Deze normen zijn geen bronnen van recht, maar worden veelal toegepast door de Ondernemingskamer.⁷⁹

3.2.2 International Financial Reporting Standards

De International Financial Reporting Standards, hierna IFRS, zijn standaarden die ten doel hebben om de globale standaard te worden voor de samenstelling van de commerciële jaarrekening.⁸⁰ De EU-wetgeving vereist sinds 2005 dat beursgenoteerde ondernemingen binnen de Europese Unie IFRS toepassen op de geconsolideerde jaarrekeningen van ondernemingen.⁸¹ In Nederland mogen niet-beursgenoteerde bedrijven IFRS ook toepassen in zowel de geconsolideerde als de enkelvoudige jaarrekening.⁸² Het is niet toegestaan om de enkelvoudige jaarrekening op basis van IFRS op te stellen en de geconsolideerde jaarrekening op basis van Titel 9, Boek 2 BW op te stellen. Niet-beursgenoteerde bedrijven moeten dus kiezen voor één van de methoden.⁸³

IFRS-regelgeving is opgesteld door de International Accounting Standards Board, hierna IASB, dit is een onafhankelijk internationaal orgaan dat verantwoordelijk is voor het opstellen van standaarden voor het opzetten van jaarrekeningen. IASB ligt buiten de invloedssfeer van de nationale en Europese wetgever.⁸⁴ De basis voor IFRS is het rapporteren op basis van *fair-value*, oftewel de reële waarde moet worden gehanteerd. Het doel is om vergelijkbare betrouwbare informatie te bieden.⁸⁵ Net als bij het BW zijn de voorwaarden van IFRS gebaseerd op een aantal beginselen namelijk het toerekeningsbeginsel, voorzichtigheidsbeginsel, het materialiteitsbeginsel en het realisatiebeginsel, het stelselmatigheidsbeginsel, het materialiteitsbeginsel en het beginsel van *substance over form*.

- Het toerekeningsbeginsel ziet op de toerekening van kasstromen naar perioden om te komen tot opbrengsten en kosten. Dit is integraal van toepassing in IFRS.
- Het matchingsbeginsel is gedeeltelijk van toepassing, maar is geen leidend beginsel. Als omzet verantwoord wordt, dan dient simultaan de kostprijs van de omzet verantwoord te worden.
- Het voorzichtigheidsbeginsel is niet uitdrukkelijk van toepassing. Voorzichtigheid speelt een rol bij het maken van schattingen, dit mag namelijk niet leiden tot het uitgaan van worst-case-achtige scenario's. Daarnaast speelt voorzichtigheid een rol in de afwaardering van activa indien sprake is van een lager waarde.⁸⁶

⁷⁹ Böhmer, Hoogendoorn & Krens 2012, p. 57.

⁸⁰ Böhmer, Hoogendoorn & Kruit 2012, p. 103.

⁸¹ EG verordening Nr. 1606/2002, 19 juli 2002.

⁸² Art. 2:362 lid 8 BW.

⁸³ Art. 2:362 lid 9 BW.

⁸⁴ Böhmer, Hoogendoorn & Kruit 2012, p. 106.

⁸⁵ Essers, 2015 p. 6.

⁸⁶ Essers, 2015, p. 24.

- Het realisatiebeginsel speelt niet altijd een rol. Een voorbeeld waar dit beginsel geen rol speelt is bij de waardering van activa tegen reële waarde, hierbij worden ongerealiseerde waardeveranderingen soms niet opgenomen. Bij waardering tegen historische kostprijs speelt het realisatiebeginsel wel een belangrijke rol.
- Een ander beginsel is het stelselmatigheidsbeginsel en dit is een belangrijk beginsel in IFRS. Het stelselmatigheidsbeginsel houdt in dat gelijksoortige posten moeten op dezelfde wijze worden behandeld.
- *Substance over form*, is, met een aantal uitzonderingen, een algemeen leidend beginsel in IFRS. Het materialiteitsbeginsel wordt niet concreet ingevuld, maar is integraal van toepassing.⁸⁷

3.2.3 Overeenkomsten en verschillen met BW

Tussen de beginselen van het BW en IFRS zijn verschillen en overeenkomsten waarneembaar. Naar mijn mening zijn vijf overeenkomsten waarneembaar.

1. Ten eerste wordt het toerekeningsbeginsel in IFRS en het BW op een zelfde manier toegepast, namelijk dat de opbrengsten en kosten moeten worden toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben.
2. Daarnaast is het stelselmatigheidsbeginsel een overeenkomst tussen IFRS en het BW. Het stelselmatigheidsbeginsel houdt voor beide in dat hetzelfde stelsel moet worden toegepast op alle vergelijkbare posten in de jaarrekening.
3. Het beginsel *substance over form* is ook een beginsel wat op de zelfde manier wordt toegepast in IFRS en het BW. Dit beginsel houdt in dat transacties en gebeurtenissen worden verantwoord in overeenstemming met de economische realiteit en niet slechts hun juridische gedaante. Het realisatiebeginsel wordt ook op dezelfde manier toegepast in IFRS en het BW.
4. In IFRS en het BW speelt het realisatiebeginsel enkel mee voor zover gerealiseerde winsten verantwoord dienen te worden. Het realisatiebeginsel heeft enkel betrekking op de opbrengstenkant van de jaarrekening.
5. Tot slot speelt het matchingbeginsel een rol voor het opstellen van de jaarrekening bij het BW een belangrijke rol, maar bij IFRS speelt dit beginsel een mindere rol. Hoewel het matchingsbeginsel een mindere rol speelt, moeten kosten en opbrengsten voor zowel IFRS als het BW simultaan verantwoord worden.

Daarnaast zijn ook naar mijn mening drie verschillen waarneembaar tussen de regels van het BW en IFRS.

⁸⁷ Essers, 2015, p. 24.

1. Ten eerste heeft het BW het continuïteitsbeginsel, wat binnen IFRS geen opgenomen beginsel is. IFRS stelt namelijk geen eis dat de jaarrekening wordt opgesteld in de veronderstelling dat de continuïteit van de onderneming gewaarborgd is, terwijl het BW deze eis wel stelt.
2. Daarnaast is het vergelijkbaarheidsbeginsel niet opgenomen onder de regels van IFRS, terwijl dit wel het geval is bij het BW. Onder de regels van het BW ziet dit beginsel op de vergelijkbaarheid in de tijd bij dezelfde onderneming.
3. Hoewel het voorzichtigheidsbeginsel voor zowel het BW als IFRS geldt, verschilt de uitwerking van het beginsel naar mijn mening. Voor IFRS geldt namelijk dat alleen voorzichtigheid een rol speelt bij het maken van schattingen. Voor het BW houdt het voorzichtigheidsbeginsel in dat voorzienbare verplichtingen en mogelijke verliezen die hun oorsprong vinden vóór het einde van het boekjaar, in acht worden genomen in het boekjaar, indien zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn geworden.

Specifiek ten aanzien van het vormen van een voorziening zijn naar mijn mening overeenkomsten en verschillen waarneembaar tussen een voorziening op basis van IFRS en een voorziening op basis van het BW.

Ten eerste, een verschil tussen IFRS en het BW, specifiek voor de grootonderhoudskosten, is dat het niet mogelijk is om een voorziening te vormen op basis van IFRS⁸⁸, terwijl dit wel mogelijk is op basis van BW. Een ander verschil tussen een voorziening op basis van IFRS of het BW is de vorming van een voorziening voor reorganisatiekosten. Onder IFRS kan een voorziening worden gevormd indien de uitvoering vóór de balansdatum is gestart⁸⁹, onder de regels van het BW bestaat de mogelijkheid dat de uitvoering ook na de balansdatum gestart mag worden. De uitvoering moet wel gestart worden vóór het opmaken van de jaarrekening.⁹⁰ IFRS is in dit opzicht strikter dan de regels van het BW. Een overeenkomst ten aanzien van IFRS en het BW is dat alleen een voorziening kan worden gevormd indien de kans meer dan 50% is.

3.3 Voorziening commerciële jaarrekening

Omdat de vorming van een voorzieningen ten laste van de winst komt kan het voor bedrijven minder aantrekkelijk zijn om een voorziening op de commerciële balans op te nemen. Voorzieningen zijn verplichtingen en kunnen niet als eigen vermogen worden aangemerkt. Evenmin worden voorzieningen aangemerkt als schulden, omdat het tijdstip waarop de onderliggende verplichting leidt tot een uitstroom van middelen en/of de omvang niet vaststaat.⁹¹ Voorzieningen worden aangemerkt als vreemd vermogen. Voor de vorming van een voorziening moet aan een aantal voorwaarden zijn

⁸⁸ Hoogendoorn 2016, p. 169.

⁸⁹ Hoogendoorn 2016, p. 265.

⁹⁰ Hoogendoorn 2016, p. 271.

⁹¹ Hoogendoorn e.a., 2004 p. 665.

voldaan. Deze voorwaarden zijn opgenomen in de richtlijn van de Raad voor de Jaarverslaggeving en International Accounting Standards 37, hierna IAS 37.

3.3.1 Vereisten volgens richtlijnen van de Raad van de Jaarverslaggeving

De jaarrekening moet worden opgesteld volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Deze normen zijn ingevuld in de richtlijn van de Raad voor de Jaarverslaggeving. In richtlijn 252 worden de voorwaarden voor vorming van een voorziening beschreven. In richtlijn 252 is een voorziening als volgt omschreven: *‘een onderdeel van het vreemd vermogen waarvan de omvang of het moment van afwikkeling onzeker is’*. De RJ heeft in richtlijn 252.201 drie voorwaarden opgenomen voor het opnemen van een voorziening. De voorwaarden zijn als volgt omschreven⁹²:

1. De rechtspersoon heeft een verplichting (juridisch of niet-juridisch).
2. Het is waarschijnlijk dat voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is.
3. Er kan een betrouwbare schatting worden gemaakt van de omvang van de verplichting.

De eerste voorwaarde ziet erop dat om een voorziening op te nemen, er sprake moet zijn van een verplichting. Een verplichting kan juridisch of niet-juridisch zijn. Juridisch houdt in dat het een verplichting is die voortvloeit uit een overeenkomst of uit de wet. Een niet-juridische verplichting is een verplichting die voortvloeit uit handelingen van de rechtspersoon.⁹³

De tweede voorwaarde houdt in dat een voorziening pas kan worden gevormd nadat het waarschijnlijk is dat door de afwikkeling van de verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is. Het is waarschijnlijk als de kans van optreden groter is dan de kans van niet optreden. De kans moet derhalve groter zijn dan 50%.

De derde voorwaarde houdt in dat een betrouwbare schatting moet kunnen worden gemaakt van de omvang van de verplichting. Alleen in bijzondere gevallen zal geen betrouwbare schatting kunnen worden gemaakt van de omvang van de verplichting.⁹⁴ Volgens van Geffen ondermijnt het schattingselement derhalve niet de betrouwbaarheid van de jaarrekening.⁹⁵ Naar mijn mening kan in sommige gevallen sprake zijn van een minder betrouwbare jaarrekening, omdat de omvang van de verplichting kan veranderen naar verloop van tijd.

⁹² Geffen e.a., 2010 p. 350.

⁹³ RJ 252.110.

⁹⁴ RJ 252.201.

⁹⁵ Geffen e.a., 2010 p. 351.

3.3.2 Vereisten volgens International Accounting Standards

Beursgenoteerde bedrijven moeten verplicht hun jaarrekening opstellen volgens IFRS. In IAS 37 zijn de voorwaarden opgenomen voor het vormen van een voorziening. IAS 37 omschrijft een verplichting als volgt: *“een bestaande verplichting van de onderneming die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom uit de onderneming van middelen die economische voordelen in zich bergen”*.⁹⁶ Ook geeft deze paragraaf een definitie van een voorziening: *“een verplichting van een onzekere omvang of met een onzeker tijdstip”*. Is de omvang en het tijdstip van de afwikkeling wel bekend, dan spreekt men van een schuld. In paragraaf 14 worden drie voorwaarden genoemd waaraan voldaan moet zijn om een voorziening te kunnen vormen. Deze voorwaarden luiden als volgt⁹⁷:

1. De onderneming heeft een (in rechte afdwingbare of feitelijke) verplichting ten gevolge van een gebeurtenis in het verleden.
2. Het is waarschijnlijk dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist is om de verplichting af te wikkelen.
3. Het bedrag van de verplichting kan op een betrouwbare wijze geschat worden.

Concluderend is het verschil tussen een verplichting en voorziening onder IAS 37 de zekerheid bij een verplichting en de onzekerheid bij een voorziening. Een voorziening is dus, onder IAS 37, een verplichting zonder zekerheid over de omvang of over het moment waarop de verplichting tot uitstroom van middelen leidt.

3.4 Verschillen tussen de commerciële voorziening en de fiscale voorziening

In hoofdstuk 2 zijn de voorwaarden behandeld voor het vormen van een voorziening volgens de fiscale jaarwinstbepaling. In dit hoofdstuk zijn de voorwaarden aan bod gekomen om een voorziening te vormen op grond van het commerciële jaarrekeningrecht. Hierna vat ik de voorwaarden volgens de fiscale jaarwinstbepaling samen:

1. De toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in feiten en omstandigheden die zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering in de aan de balansdatum voorafgaande periode
2. De toekomstige uitgaven ook kunnen worden toegerekend aan de bedrijfsvoering in die periode
3. Dat de verwachting aanwezig is dat de toekomstige uitgaven met een redelijke mate van zekerheid zich zullen voordoen.

⁹⁶ IAS 37 paragraaf 10.

⁹⁷ IAS 37, Publicatieblad van de Europese Unie, 2003.

3.4.1 Overeenkomsten tussen commerciële en fiscale voorziening

De fiscale en de commerciële voorziening tonen naar mijn mening drie overeenkomsten.

De eerste overeenkomst heeft betrekking op de niet-juridische verplichting. Deze verplichting heeft overeenkomsten met feiten en omstandigheden vóór de balansdatum. Fiscaal is het ook belangrijk dat feiten en omstandigheden zich vóór de balansdatum hebben voorgedaan. Naar mijn mening is dit een overeenkomst tussen beide voorzieningen, aangezien als feiten en omstandigheden zich vóór de balansdatum zich hebben voorgedaan, ook aan het oorsprongvereiste kan worden voldaan.

De tweede overeenkomst ziet op de waarschijnlijkheidseis en zekerheidseis. Commercieel is de waarschijnlijkheidseis meer dan 50%, fiscaal gezien wordt beoordeeld of een behoorlijke kans bestaat. Zoals in hoofdstuk 2 behandeld, kan het voorkomen dat kansen van minder dan 50% niet worden uitgesloten. De staatssecretaris sluit echter wel aan bij het jaarrekeningrecht en hanteert in het Besluit van 26 februari 2020 dan ook een percentage van meer dan 50%. Op dit punt komen de twee vereisten met elkaar overeen. Ik ben echter van mening dat de staatssecretaris deze aansluiting gezien de rechtspraak ten onrechte maakt, zodat geen sprake is van een overeenkomst maar van een verschil.

De derde overeenkomst heeft betrekking op de toerekeningseis van zowel het commerciële als het fiscale vereiste. Voor beide geldt namelijk dat een voorziening pas kan worden gevormd indien de uitgaven kunnen worden toegerekend aan de periode vóór de balansdatum. In het vorige hoofdstuk is behandeld dat de bedrijfseconomie als uitgangspunt geldt voor goedkoopmansgebruik, maar ingeval dat bedrijfseconomische opvattingen in strijd zijn met de wet, dan is het niet toegestaan. Een voorbeeld is terug te vinden in HR 8 mei 1957, zie hoofdstuk 2.

3.4.2 Verschillen tussen commerciële en fiscale voorziening

Naast overeenkomsten zijn naar mijn mening ook drie verschillen op te merken tussen de fiscale en de commerciële voorziening.

Het eerste punt waar naar mijn mening de commerciële voorziening verschilt van de fiscale voorziening is de waarschijnlijkheidseis. Voor de commerciële voorziening moet de kans van optreden van de gebeurtenis groter zijn dan de kans van niet optreden, meer dan 50% dus. Op basis van IFRS geldt dit vereiste voor het vormen van een voorziening ook. Fiscaal gezien is deze voorwaarde minder streng, de kans moet zich namelijk in redelijke mate voordoen. Het is denkbaar dat een voorziening kan worden gevormd zonder dat de kans groter is dan 50%, indien bepaalde feiten en omstandigheden aan de orde zijn. Hoewel de staatssecretaris in het Besluit van 26 februari 2020 wel aansluiting zoekt bij het jaarrekeningrecht is in het vorig hoofdstuk behandeld dat dit niet rijmt met de bedoeling van de Hoge Raad. Daarom kan geconcludeerd worden dat commerciële en fiscale voorziening op dit punt van elkaar verschillen. Dit verschil kan ertoe leiden dat een voorziening eerder wordt gevormd op de

fiscale balans dan op de commerciële balans.⁹⁸ Daarnaast moet op basis van richtlijn 252 een betrouwbare schatting gemaakt kunnen worden van de omvang van de verplichting, anders mag er geen voorziening worden gevormd. De mogelijkheid bestaat dat wel een fiscale voorziening kan worden gevormd, maar geen commerciële voorziening omdat geen betrouwbare schatting gemaakt kan worden van de omvang van de verplichting.

Het tweede punt waar naar mijn mening de commerciële voorziening verschilt van de fiscale voorziening is dat ten opzichte van de commerciële toerekeningseis, er bij de fiscale toerekeningseis twee aanvullende voorwaarden gelden. De eerste is dat toekomstige uitgaven niet zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen en de tweede is dat de kosten naar hun aard geen toekomstige kosten mogen zijn. Een voorbeeld van toekomstige kosten is behandeld in het vorige hoofdstuk; daarbij achtte de Hoge Raad een gevormde voorziening te voorzichtig.⁹⁹ In het arrest is een voorziening die gevormd was ten behoeve van een leegstandrisico afgewezen. Naar mijn mening zou deze voorziening commercieel wel toegestaan zijn, aangezien op grond van art. 2:384 lid 2 BW, vóór het moment van het opstellen van de jaarrekening bekend was dat er een groot risico op leegstand was. Op basis van IFRS zou de voorziening niet zijn toegestaan aangezien de leegstand zich niet vóór het einde van het boekjaar heeft voorgedaan.

Het derde punt waar naar mijn mening de commerciële voorziening verschilt van de fiscale voorziening ziet op de timing en waardering. Goedkoopmansgebruik vereist namelijk voor langlopende verplichtingen, dat die verplichtingen contant gemaakt moeten worden. In het geval dat een commerciële waardering tegen nominale waarde is, leidt dat tot een verschil. Tevens bestaat de mogelijkheid dat de fiscale rekenrente verschilt met de commerciële rekenrente. Deze rekenrenteverschillen kunnen ertoe leiden dat de waardering van de fiscale voorziening verschilt van de commerciële voorziening.

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de volgende deelvraag:

Welke vereisten gelden voor het vormen van een voorziening in de commerciële jaarrekening?

Welke verschillen bestaan er tussen de fiscale voorziening en de voorziening in de commerciële jaarrekening?

Ten eerste zijn de beginselen en regels behandeld voor de commerciële jaarrekening. De beginselen van de commerciële jaarrekeningen zijn het continuïteitsbeginsel, het toerekenbeginsel, het

⁹⁸ Minnen, WFR 2009/347.

⁹⁹ HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL2098.

matchingsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel, het realisatiebeginsel, het vergelijkbaarheidsbeginsel en het stelselmatigheidsbeginsel. De commerciële jaarrekening mag voor niet-beursgenoteerde bedrijven worden opgesteld op basis van IFRS of Titel 9, Boek 2 BW. Beursgenoteerde bedrijven in de Europese Unie zijn verplicht om hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen aan de hand van de regels van IFRS. Daarnaast zijn de vereisten voor het vormen van een voorziening conform het commerciële jaarrekeningenrecht behandeld. Op basis van IFRS moet ten eerste sprake zijn van een bestaande (in rechte afdwingbare of feitelijke) verplichting die volgt uit een gebeurtenis in het verleden. Ten tweede moet het waarschijnlijk zijn dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen. Ten slotte moet het bedrag van de verplichting op een betrouwbare wijze geschat worden. Op basis van de richtlijnen van de Raad van Jaarverslaggeving moet, om een voorziening te vormen, ten eerste een rechtspersoon een verplichting hebben, dit kan zowel juridisch of niet-juridisch zijn. Ten tweede moet het waarschijnlijk zijn dat voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is. Ten slotte moet een betrouwbare schatting kunnen worden gemaakt van de omvang van de verplichting.

Overeenkomsten tussen commerciële en fiscale voorziening

De commerciële voorziening komt op twee punten overeen met de fiscale voorziening. De eerste overeenkomst betreft dat voor een niet-juridisch afdwingbare verplichting een voorziening kan worden gevormd, indien de feiten en omstandigheden bekend zijn vóór de balansdatum. Aan het oorsprongvereiste wordt ook voldaan indien de feiten en omstandigheden bekend zijn vóór de balansdatum. De tweede overeenkomst heeft betrekking op het toerekeningsvereiste van zowel de fiscale balans als de commerciële balans, voor beide geldt namelijk dat een voorziening pas kan worden gevormd indien de uitgaven kunnen worden toegerekend aan de periode vóór de balansdatum.

Verschillen tussen commerciële en fiscale voorziening

De commerciële voorziening verschilt op drie punten van de fiscale voorziening. Ten eerste moet de kans van het optreden groter zijn dan 50% voor de commerciële voorziening en de voorziening op basis van IFRS, in tegenstelling tot de fiscale voorziening. Bij de fiscale voorziening moet de kans namelijk in redelijke mate aanwezig zijn, hier geldt geen harde eis van 50%. Het tweede verschil is dat voor de fiscale toerekeningseis twee aanvullende voorwaarden zijn opgenomen ten opzichte van de commerciële toerekeningseis. De eerste is dat toekomstige uitgaven niet zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen en de tweede dat de kosten naar hun aard geen toekomstige kosten mogen zijn. Het derde verschil is dat bijvoorbeeld langlopende contracten fiscaal contant gemaakt moeten worden, terwijl commercieel dit tegen nominale waarde gewaardeerd kan worden. Daarnaast bestaat

de mogelijkheid dat de fiscale rekenrente verschilt van de commerciële. Door de zojuist benoemde verschillen bestaat de mogelijkheid dat een fiscale voorziening eerder kan worden gevormd dan een commerciële voorziening. Aangezien het geen vereiste is dat een betrouwbare schatting gemaakt moet kunnen worden van de omvang van de verplichting en voor de fiscale voorziening geen harde eis van 50% geldt.

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de kostenegalisatiereserve en de voorziening met elkaar vergeleken. In de vorige hoofdstukken zijn de kostenegalisatiereserve en de voorziening uitgebreid aan bod gekomen en in dit hoofdstuk zal de balans worden opgemaakt. De overeenkomsten en verschillen worden toegelicht, waarbij ook bepaalde voorzieningen en kostenegalisatiereserves worden behandeld, waarvoor de overeenkomsten en verschillen duidelijk zijn. Daarnaast wordt het bestaansrecht van de regeling van de kostenegalisatiereserve naast de mogelijkheid van het vormen van voorziening behandeld, waarna een conclusie zal volgen over de relevantie van de kostenegalisatiereserve. De deelvragen van dit hoofdstuk luiden:

Welke verschillen bestaan er tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening?

Wat is de relevantie van de ker naast de voorziening?

4.2 Overeenkomsten en verschillen tussen kostenegalisatiereserve en voorziening

De kostenegalisatiereserve is een faciliteit die al opgenomen was in de wet, onder het regime van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. De voorziening is ontstaan vanuit goedkoopmansgebruik en is verder uitgewerkt in de jurisprudentie. Om een voorziening te kunnen vormen moet voldaan zijn aan de beginselen van goedkoopmansgebruik. De mogelijkheid om een voorziening te vormen is in sterke mate gebaseerd op de bedrijfseconomische regelgeving, in tegenstelling tot de kostenegalisatiereserve.¹⁰⁰

Hierna herhaal ik kort de voorwaarden voor het vormen van een voorziening:

- De toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in feiten en omstandigheden die zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering in de aan de balansdatum voorafgaande periode.
- De toekomstige uitgaven moeten ook kunnen worden toegerekend aan de bedrijfsvoering in die periode.
- Dat de verwachting aanwezig is dat de toekomstige uitgaven met een redelijke mate van zekerheid zich zullen voordoen.

De voorwaarden voor het opnemen van een kostenegalisatiereserve zijn:

- De kosten worden verdeeld in de toekomst uitgegeven.
- De kosten zijn noodzakelijk geworden door de ondernemingsuitoefening in het jaar van dotatie.
- De kosten die in een bepaald jaar zijn opgeroepen, leiden in een komend jaar tot een piek in de uitgaven.
- Er is een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich zullen voordoen.

¹⁰⁰ Groot, Simons & Meussen, WFR 2018.

Naar mijn mening zijn er drie overeenkomsten te vinden tussen de kostenegalisatiereserve en de voorzieningen.

De eerste overeenkomst ziet op het kans-criterium bij beide regelingen. Voor zowel de kostenegalisatiereserve als de voorzieningen moet er een redelijke mate van zekerheid zijn dat uitgaven zich zullen voordoen. Hoewel voor de voorzieningen volgens de staatssecretaris¹⁰¹ de kans meer dan 50% moet zijn en deze grens van 50% niet zo strikt is voor de kostenegalisatiereserve, ben ik van mening dat de regelingen op dit punt overeenkomen. Voor beide regelingen moet een belastingplichtige namelijk met redelijke mate van zekerheid verwachten dat de uitgaven zich zullen voordoen. Hoewel alleen de voorzieningen voortvloeien uit het goedkoopmansgebruik, en de kostenegalisatiereserve is gebaseerd op wet, is voor beide regelingen het voorzichtigheidsbeginsel relevant. Dit beginsel ziet er namelijk op dat winsten en verliezen slechts geboekt kunnen worden, indien een ondernemer dit met enige mate van zekerheid weet.

De tweede overeenkomst ziet op de oorsprong van de uitgaven. Voor beide regelingen geldt dat alleen een voorziening dan wel kostenegalisatiereserve kan worden gevormd indien de uitgaven door feiten en omstandigheden worden opgeroepen voortkomend uit de bedrijfsvoering van een jaar voorafgaand aan de balansdatum.

De derde en tevens laatste overeenkomst ziet erop dat de uitgaven moeten samenhangen met de huidige bedrijfsvoering. De uitgaven mogen geen verband houden met toekomstige opbrengsten die na de balansdatum opkomen, anders dienen de uitgaven te worden aangemerkt als een investering.¹⁰² In HR 18 mei 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8877oordeelde de Hoge Raad dat geen kostenegalisatiereserve kan worden gevormd voor een investering in een damwand en voor de verbetering of vernieuwing van een bedrijfsmiddel.

Verschillen

Het belangrijkste verschil tussen de kostenegalisatiereserve en de voorziening was, tot het baksteenarrest, de onderliggende rechtsverhouding. Voor een voorziening was dit in eerste instantie een vereiste, in tegenstelling tot de kostenegalisatiereserve. Voor de kostenegalisatiereserve is het voldoende dat de toekomstige uitgaven samenhangen met de huidige bedrijfsvoering. In het mestarrest, maar nog duidelijker in het baksteenarrest kan gelezen worden dat het bestaan van een afdwingbare verplichting op grond van een rechtsverhouding niet langer vereist is voor de aanvaardbaarheid van een voorziening bij de fiscale winstbepaling.¹⁰³ Sinds het vervallen van het

¹⁰¹ Besluit 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

¹⁰² Stevens 2020, p. 581.

¹⁰³ Stevens 2016, p. 532.

rechtsverhouding vereiste overlappen de kostenegalisatiereserve en de voorziening elkaar steeds verder. Als een ondernemer de keuze heeft tussen de twee mogelijkheden om rekening te houden met toekomstige uitgaven, dan zal het vormen van een voorziening de voorkeur genieten. De fiscale last kan namelijk bij een voorziening eerder worden genomen, omdat de contante waarde van de toekomstige uitgave in één keer ten laste van het resultaat wordt gebracht. Met de kostenegalisatiereserve kan een ondernemer de uitgave uitsluitend evenredig aan de jaren waarop de uitgave betrekking heeft ten laste van het resultaat brengen.¹⁰⁴

Een ander verschil tussen de twee regelingen is dat om een kostenegalisatiereserve te kunnen opnemen, voldaan moet worden aan het piekvereiste. Om een voorziening te kunnen vormen, hoeft niet aan een piek-vereiste voldaan te worden. Daarmee kan een duidelijk verschil worden opgemerkt tussen de twee regelingen, namelijk dat een kostenegalisatiereserve specifiek bedoeld is, om, zoals de naam al aangeeft, de kosten te egaliseren, op grond van art. 3.53 eerste lid onderdeel a, Wet IB 2001. De mogelijkheid bestaat dat de kosten die ten laste van het resultaat worden gebracht verschil tonen tussen de kostenegalisatiereserve en de voorziening. Voor een voorziening geldt namelijk dat de kosten in één keer ten laste van het resultaat gebracht kunnen worden, in tegenstelling tot de kostenegalisatiereserve. Voor een kostenegalisatiereserve moeten de kosten namelijk evenredig worden verdeeld over de jaren.

In het vervolg van dit hoofdstuk vergelijk ik de ker en de voorziening aan de hand van een deel van de voorbeelden uit het Besluit voorzieningen 2020¹⁰⁵ en de actuele discussie over de vorming van een coronavoorziening.

Asbestverwijderingskosten

De verschillen en overeenkomsten zijn ook waarneembaar bij specifieke kosten zoals asbestverwijderingskosten. Voor de kostenegalisatiereserve is een arrest omtrent de asbestverwijderingskosten in hoofdstuk 2 behandeld. In HR 27 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3319 concludeerde de Hoge Raad dat het verwijderen en vervangen van asbest niet zal leiden tot hogere jaarlijkse nutsprestaties van het bedrijfsmiddel. Omdat de levensduur van het gebouw niet werd verlengd én de asbestverwijderingskosten niet in een hogere afschrijving waren verwerkt, was sprake van in één jaar aftrekbare onderhoudskosten. Hierdoor werden de kosten opgeroepen door de bedrijfsuitoefening van het jaar waarin de kostenegalisatie was gevormd.

Aan het zogenaamde piek-vereiste werd eveneens voldaan, er waren aanzienlijke kosten die ineens moesten worden gemaakt. In een eerder arrest HR 7 mei 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3225 werd een

¹⁰⁴ Heithuis, Kavelaars, Schuwer 2017, p. 187.

¹⁰⁵ Besluit 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

kostenegalisatiereserve nog afgewezen, omdat de kosten niet voldoende bepaald konden worden. In HR 27 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3319 waren de kosten wel voldoende bepaalbaar. Een kenmerk van de kostenegalisatiereserve is het inhaalverbod, dit betekent dat inhaal van een niet toegepaste dotatie in verstreken jaren in beginsel niet mogelijk is. Omdat er volgens de Hoge Raad bij asbestverwijdering sprake is van milieukosten, waarvoor inhaal in een besluit was goedgekeurd¹⁰⁶, mocht de reserve in het jaar voor het volledige bedrag worden gevormd.

Een kostenegalisatiereserve moet worden opgeheven als de reden tot het vormen van de kostenegalisatiereserve vervalst. Dit kwam in HR 21 juni 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4064 naar voren. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat de reserve moest worden opgeheven, omdat het bedrijfsmiddel waarop de kostenegalisatiereserve betrekking had was afgestoten. Voor het opnemen van een voorziening voor asbestverwijderingskosten geldt dat aan de drie eisen van het baksteenarrest voldaan moet worden. Volgens een voorbeeld in het besluit¹⁰⁷ van de staatssecretaris kan alleen een voorziening voor asbestverwijdering worden gevormd indien de uitgave niet leidt tot hogere jaarlijkse nutsprestaties van het bedrijfsmiddel. Deze voorwaarde lijkt dezelfde als bij de kostenegalisatiereserve in HR 27 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3319.

Ik concludeer hieruit dat voor asbestverwijderingskosten de kostenegalisatiereserve en de voorziening van elkaar verschillen. Ik bedoel hiermee dat, indien niet aan het piekvereiste wordt voldaan, er geen kostenegalisatiereserve kan worden gevormd, maar dat wel de mogelijkheid bestaat om een voorziening voor de kosten te vormen.

Milieukosten

Naast de asbestverwijderingskosten zijn ook milieukosten een goed voorbeeld waar de overeenkomsten en verschillen tussen de kostenegalisatiereserve en de voorziening duidelijk worden. Voor de kostenegalisatiereserve geldt dat een kostenegalisatiereserve niet gevormd kan worden indien de kosten samenhangen met de bedrijfsvoering van toekomstige jaren. Ook geldt een inhaalverbod en dit is ook het geval als sprake is van milieuvervuiling op het moment dat het vermogensbestanddeel nog niet in bezit was van de belastingplichtige. Aangezien milieuvervuiling ontstaat in de loop van de jaren is het mogelijk dat de grond al vervuild was, voordat een belastingplichtige het vermogensbestanddeel in bezit kreeg. De overheid is van mening dat ondernemers ruimere mogelijkheden moeten hebben om de kosten van een bodemsanering ten laste van het resultaat te brengen. De motivatie hiervoor is om het saneren van vervuilde grond te

¹⁰⁶ Besluit van 22 mei 1995, nr. DB95/1952M.

¹⁰⁷ Besluit 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

bevorderen.¹⁰⁸ In het milieubesluit 1995¹⁰⁹ was omschreven wanneer het mogelijk was om een kostenegalisatiereserve te vormen ter zake van bodemverontreiniging. Op basis van de Wet Bodembescherming¹¹⁰ wordt bepaald of vervuiling ernstig is of minder ernstig. Bij ernstige vervuiling is de eigenaar verplicht om de vervuiling te melden en de vervuilde bodem te saneren. Omdat in dit geval sprake is van een latente juridisch afdwingbare verplichting, kon de ondernemer een voorziening in de balans opnemen. Voor minder ernstige vervuiling ontbreekt een latente juridisch afdwingbare verplichting en kon dus ook geen voorziening worden gevormd, tenzij de vervuiling was ontstaan vanaf 1987. Voor situaties vóór 1987, waar de latente juridisch afdwingbare verplichting ontbrak, kon geen voorziening worden gevormd, maar ook geen kostenegalisatiereserve, omdat de kosten niet samenhangen met de huidige bedrijfsvoering. Het milieubesluit voorzag dan in de mogelijkheid om toch een kostenegalisatiereserve te vormen voor de bodemverontreiniging.¹¹¹ Aangezien het besluit van 1995 vóór het baksteenarrest van 1998 is en dus vóór het vervallen van het rechtsverhoudingvereiste, waren de voorwaarden in dat besluit gebaseerd op het toen nog geldende rechtsverhoudingvereiste. In het besluit van 1995 waren tevens de voorwaarden voor de kostenegalisatiereserve behandeld, met als derde punt dat het stellig voornemen tot bodemsanering aanwezig moet zijn, door middel van een concreet uitgewerkt plan. Voor milieukosten was goedgekeurd, ondanks dat het normaliter niet mogelijk is, dat deze toch mochten worden ingehaald indien pas in een later jaar werd voldaan aan de voorwaarden van een kostenegalisatiereserve.

Doordat het besluit en daarmee goedkeurig tot inhaal van verstreken jaren inmiddels is ingetrokken¹¹² en door het vervallen van het rechtsverhouding vereiste rijst de vraag of de kostenegalisatiereserve nog relevant is voor bodemsaneringskosten. In het besluit voorzieningen¹¹³ noemt de staatssecretaris een voorbeeld van bodemsanering. In veel gevallen wordt volgens het besluit niet voldaan aan de redelijke mate van zekerheid die is vereist voor het vormen van een voorziening. Dit sluit aan bij het derde uitgangspunt van de kostenegalisatiereserve in het milieubesluit 1995. Daarmee kan geconcludeerd worden dat de staatssecretaris van mening is dat voor bodemsaneringskosten, de kostenegalisatiereserve overbodig is geworden en dus enkel een voorziening kan worden gevormd voor deze kosten.

Ik concludeer dat voor milieukosten het verschil voornamelijk zit in het ontbreken van samenhang van de saneringskosten met de huidige bedrijfsvoering, waardoor geen kostenegalisatiereserve kan worden gevormd. Aangezien het besluit van 1995 ten aanzien van milieukosten is ingetrokken, zijn de

¹⁰⁸ Heithuis, Kavelaars & Schuier 2017, p. 189.

¹⁰⁹ Besluit van 22 mei 1995, nr. DB95/1952M.

¹¹⁰ Wet bodembescherming 2017.

¹¹¹ Heithuis, Kavelaars & Schuier 2017, p. 189.

¹¹² Besluit van 4 januari 2001, nr. CPP2000/3175M.

¹¹³ Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

verschillen erg klein of kan zelfs geconcludeerd worden dat geen verschillen aanwezig zijn. Uit het besluit van 26 februari 2020 kan zelfs worden opgemaakt dat voor het volledige bedrag van de bodemsaneringskosten onder voorwaarden enkel nog een voorziening kan worden gevormd. De vorming van de kostenegalisatiereserve voor het bedrag dat samenhangt met reeds verstreken jaren is niet meer mogelijk, nu de goedkeuring uit 1995 is ingetrokken.

Coronareserve en -voorziening

Een ander actueel voorbeeld waarbij de mogelijkheid tot het vormen van een kostenegalisatiereserve en het opnemen van een voorziening overeenkomsten en verschillen vertoont zijn de coronareserve en de coronavoorziening. In het besluit van 8 mei 2020 heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat een coronareserve mag worden gevormd voor de verliezen die zijn veroorzaakt door het COVID-19 virus en de getroffen maatregelen. Inmiddels is de coronareserve opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 2021 ¹¹⁴ (art. 12abis Wet VpB 1969). Het is daarbij van belang dat het enkel corona-verliezen betreft, andere verliezen zijn uitgesloten. Daarnaast mag het door Corona veroorzaakte verlies, niet groter zijn dan het totale verlies dat de belastingplichtige verwacht over 2020. Het is niet mogelijk om een coronareserve op te nemen als in het jaar 2020 een positieve belastbare winst wordt genoten. Ook mag de coronareserve niet hoger zijn dan de winst van 2019, die vastgesteld zou zijn zonder de vorming van de coronareserve. Daarnaast moet de vorming van de coronareserve in de aangifte vennootschapsbelasting 2019 worden opgenomen onder de rubriek overige fiscale reserves en moet de reserve uiterlijk in 2020 weer volledig vrijvallen als onttrekking in de rubriek overige fiscale reserves¹¹⁵.

De vraag kan worden gesteld of het voor belastingplichtigen ook mogelijk is om een coronavoorziening te vormen. De staatssecretaris heeft zich hierover niet uitgelaten, maar uit het regelen van de coronareserve en de weigering deze uit te breiden naar de IB-ondernemer kan worden opgemaakt dat hij van mening is dat een voorziening op basis van goedkoopmansgebruik niet mogelijk is. Desondanks deel ik de mening van Bruins Slot dat dit wel mogelijk is.¹¹⁶ Een belastingplichtige zou dan in 2019 een coronavoorziening kunnen vormen en betaalde vennootschapsbelasting terug kunnen vragen door middel van een vermindering van de voorlopige aanslagen over 2019. Naar mijn mening voldoet een coronavoorziening aan de eisen van een voorziening zoals door de Hoge Raad zijn ingevuld.

Ten eerste, om aan het oorsprongvereiste te voldoen, kan een belastingplichtige beargumenteren dat de feiten en omstandigheden zich vóór het einde van de balansdatum hebben voorgedaan. De uitbraak van het coronavirus begon immers in december 2019. Als een sterke band bestaat tussen de uitgaven

¹¹⁴ TK 2020-2021, 35 572, nr. 2

¹¹⁵ Besluit van 22 april 2020, nr. 2020-8499, V-N 2020/20.4 .

¹¹⁶ Bruins Slot, WFR 2020.

in 2019 en toekomstige opbrengsten in 2020, dan wordt aan de eis niet voldaan. Als vanwege de coronacrisis geen of minder opbrengsten verwacht worden, dan kunnen de toekomstige uitgaven niet worden toegerekend aan het een volgend jaar. Nent-Vroomen en Meussen¹¹⁷ zijn van mening dat een coronavoorziening niet kan worden gevormd, omdat aan het oorsprongvereiste niet kan worden voldaan. Zij zijn van mening dat nog geen sprake is van een verwacht coronagerelateerd verlies, omdat er eind 2019 nog geen *vastgestelde* besmettingen waren. Nent-Vroomen en Meussen zijn van mening dat moet worden getoetst hoe de feiten en omstandigheden waren op 31 december 2019 en dat dit niet mag plaatsvinden met de kennis van nu. Ik deel de mening van Nent-Vroomen en Meussen niet, aangezien in China het coronavirus wel aanwezig was en verwacht kon worden dat het virus ook in Europa zou komen hetgeen ook is gebeurd.

Ten tweede moet voldaan worden aan het toerekeningsvereiste. Indien de uitgaven in 2019 zijn gedaan die betrekking zouden hebben op inkomsten in 2020, maar deze inkomsten niet worden behaald, dan wordt, naar mijn mening, aan het tweede vereiste voldaan.

Ten slotte moet ook voldaan worden aan de zekerheidseis. In HR 25 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ8485, oordeelde de Hoge Raad: *...Het is niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik om door middel van het opvoeren van een passiefpost kosten tot uitdrukking te brengen waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat deze nooit zullen worden betaald. Dat zou niet stroken met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel. 's Hofs oordeel dat aan de vorming van de in geding zijnde voorziening niet in de weg staat dat A bv ter zake van de claim van B waarschijnlijk geen uitgaven zal doen, getuigt derhalve van een onjuiste rechtsopvatting.'*

Het arrest geeft een aanwijzing dat al snel sprake is van een behoorlijke kans.¹¹⁸ Voor ondernemers die geen coronareserve kunnen vormen, bestaat daarom naar mijn mening de mogelijkheid om een coronavoorziening te vormen. De vraag rijst dan of een coronareserve nog relevant is, aangezien die kosten, al door het vormen van een voorziening in 2019, genomen kunnen worden. Naar mijn mening blijft de coronareserve wel noodzakelijk, aangezien de coronareserve is goedgekeurd in tegenstelling tot een coronavoorziening. In een onzekere tijd is het voor belastingplichtigen belangrijk om zekerheid te krijgen dat een gedeelte van de betaalde vennootschapsbelasting wordt terugbetaald, om zo de coronacrisis te kunnen overleven. De mogelijkheid tot vorming van een coronavoorziening is dan vooral belangrijk voor ondernemers in de inkomstenbelasting, voor wie de vorming van een coronareserve, op basis van een afzonderlijke wettelijke bepaling, niet is toegestaan.

Conclusie

¹¹⁷ Nent-Vroomen en Meussen, WFR 2020.

¹¹⁸ Bruins Slot, WFR 2020.

Concluderend zijn de verschillen tussen de kostenegalisatiereserve en voorziening voornamelijk dat de kostenegalisatiereserve een piek-vereist kent, in tegenstelling tot de voorziening. Daarnaast kan bij een voorziening de last in een keer ten laste van het resultaat worden gebracht, in tegenstelling tot de kostenegalisatiereserve waar de last evenredig verspreidt moet worden over een aantal jaar. Specifiek ten aanzien van asbestverwijderingskosten kan geen kostenegalisatiereserve worden gevormd in situaties waarbij levenslang onderhoud nodig is, in tegenstelling tot een voorziening, waar de mogelijkheid wel bestaat. Ten aanzien van milieukosten zit het verschil voornamelijk in het ontbreken van samenhang van de saneringskosten met de huidige bedrijfsvoering, waardoor geen kostenegalisatiereserve kan worden gevormd, dit is af te leiden uit het besluit van 26 februari 2020. Ten aanzien van kosten door de coronacrisis kan in de vennootschapsbelasting een coronareserve, onder voorwaarden, worden gevormd, dit is door de staatssecretaris goedgekeurd en wordt vanaf 1 januari 2021 opgenomen in de VpB 1969. Daarnaast bestaat naar mijn mening de mogelijkheid om een voorziening op te nemen, omdat aan de gestelde voorwaarden is voldaan.

4.3 Bestaansrecht van de kostenegalisatiereserve

Het vervallen van het rechtsverhoudingsvereiste roept de vraag op in hoeverre de kostenegalisatiereserve nog bestaansrecht heeft. Een kostenegalisatiereserve kan dus worden gevormd indien kosten worden gemaakt die op een later jaar betrekking hebben en in het jaar waarin de kosten worden gemaakt, de kosten nog niet tot uitgaven leiden. Een voorbeeld is groot onderhoud dat periodiek moet plaatsvinden, wat leidt tot een piek in de uitgaven. Om een dergelijke piek in de uitgaven op te vangen mag de ondernemer een kostenegalisatiereserve vormen. Vóór het baksteenarrest, vormde de kostenegalisatiereserve de 'uitweg' voor de kosten die nog niet ten laste van de winst mochten worden gebracht, vanwege het ontbreken van een juridisch afdwingbare verplichting. Met het vervallen van het rechtsverhoudingsvereiste is het belang van de kostenegalisatiereserve afgenomen. Het voornemen om het baksteenarrest te repareren was aanleiding tot handhaving van de kostenegalisatiereserve bij de Belastingherziening 2001.¹¹⁹ Dit voornemen is weer ingetrokken en dit roept opnieuw de vraag op wat de positie is van de kostenegalisatiereserve. Hoewel het belang van de kostenegalisatiereserve is afgenomen, kan beargumenteerd worden dat de kostenegalisatiereserve niet kan komen te vervallen.

Over de mogelijkheid van de vorming van een kostenegalisatiereserve of voorziening voor onderhoudsuitgaven van vastgoed bestaan verschillende opvattingen in de vakliteratuur. Deze komen hierna aan de orde, waarna ik een conclusie trek.

¹¹⁹ Stevens 2016, p. 526.

In een artikel¹²⁰, geschreven door Berkhout en van der Heijden, wordt het bestaansrecht van de kostenegalisatiereserve behandeld. Berkhout en van der Heijden behandelen de mogelijkheid om een kostenegalisatiereserve te vormen voor onderhoud van verhuurde panden, als alternatief voor een onderhoudsvoorziening.

Berkhout en van der Heijden zijn van mening dat een onderhoudsvoorziening niet mogelijk is bij een complex van panden, omdat er doorlopende samengestelde prestaties bestaan. Het gaat om de situatie dat sprake is van verhuur van vastgoed. Berkhout en Van der Heijden baseren zich op het lease-arrest¹²¹. De Hoge Raad oordeelde dat geen voorziening mogelijk was voor onderhoudskosten en de in de leasetermijnen begrepen vergoeding, omdat de kosten niet worden opgeroepen door slijtage, maar door het feitelijk verrichten van de onderhoudswerkzaamheden. Een belastingplichtige kan volgens Berkhout en Van der Heijden alsnog de kosten verspreiden over meerdere jaren door een kostenegalisatiereserve te vormen.

In het geval dat de Hoge Raad een onderhoudsvoorziening voor verhuurd vastgoed toch accepteert, zijn Berkhout en van der Heijden van mening dat het piekvereiste tevens als voorwaarde gesteld zou moeten worden voor de onderhoudsvoorziening. Het piekvereiste vormt een goede aanvulling op het goedkoopmansgebruik om, aldus Berkhout en van der Heijden, ‘detailistisch gepietepouter’ tegen te gaan.¹²²

In het besluit van 26 februari 2020 neemt de staatssecretaris tevens dit standpunt in, indien de onderhoudsuitgaven van een onderneming die meerdere panden of vastgoedcomplexen in gebruik heeft of verhuurt, zich op ondernemingsniveau al gelijkmatig verdelen over de verschillende jaren. De staatssecretaris lijkt hiermee aan te sluiten bij het standpunt van Berkhout en Van der Heijden.

Lubbers¹²³ deelt de visie van Berkhout en Van der Heijden inzake de toevoeging van een piekvereiste voor een grootonderhoudsvoorziening niet. Lubbers is het er wel mee eens om de voorziening toe te staan onder de voorwaarde dat de kosten ook leiden tot een piek in de uitgaven. De voorziening moet dan net als een kostenegalisatiereserve voldoen aan het piekvereiste.

Visser en van der Vloet¹²⁴ delen de visie van Berkhout en Van der Heijden evenmin, het piekvereiste voor een onderhoudsvoorziening zou in strijd zijn met de jurisprudentie inzake het

¹²⁰ Berkhout & van der Heijden, WFR 2016.

¹²¹ HR 21 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:BI6569.

¹²² Berkhout & van der Heijden, WFR 2016.

¹²³ Lubbers, WFR 2016.

¹²⁴ Visser en van der Vloet, WFR 2020.

veroorzakingsbeginsel en het matchingsbeginsel van goedkoopmansgebruik, omdat het piekvereiste een juiste toerekening van kosten belemmert.

De Groot, Simons, Meussen¹²⁵ zijn van mening dat de voorziening en de kostenegalisatiereserve twee afzonderlijke regelingen zijn, met ieder een eigen ontstaansgeschiedenis. De kostenegalisatiereserve is specifiek bedoeld om een piek in uitgaven te spreiden over meerdere jaren. De voorziening volgt uit de beginselen van goedkoopmansgebruik en hangt samen met bedrijfseconomische inzichten. Het piekvereiste en het inhaalverbod zijn specifiek verbonden aan de kostenegalisatiereserve en niet aan de voorzieningen. De Hoge Raad toetst in zijn uitspraken de voorwaarden van de kostenegalisatiereserve en de voorzieningen los van elkaar, wat aantoont dat het twee afzonderlijke regelingen zijn. In HR 31 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2356, oordeelde de Hoge Raad dat in verband met een onderhoudsvoorziening, dat “onderhoudskosten niet worden gemaakt tijdens slijtage als gevolg van het gebruik, doch deze worden opgeroepen door het feitelijk verrichten van onderhoudswerkzaamheden” (r.o. 3.2.1). In dat arrest wordt met betrekking tot de kostenegalisatiereserve overwogen dat deze slechts kan worden gevormd “voorzover het gaat om kosten welke zijn opgeroepen door de bedrijfsuitoefening in een bepaald jaar doch die eerst in een later jaar tot een piek in de uitgaven leiden”.

Zoals in de vorige paragraaf beschreven verschillen de twee regelingen van elkaar. Desondanks ben ik van mening dat de kostenegalisatiereserve onvoldoende relevant is naast de mogelijkheid om een voorziening te vormen en dat de twee regelingen met elkaar samengevoegd kunnen worden. Ik deel dan ook niet de mening van de Groot, Simons, en Meussen, dat de kostenegalisatiereserve en de voorziening niet met elkaar te vereenzelvigen zijn. Volgens het standpunt van de staatssecretaris en van Berkhout en van der Heijden is een onderhoudsvoorziening in veel gevallen niet mogelijk. Ik deel deze mening niet, zodat ik hier geen functie zie voor de kostenegalisatiereserve.

Zowel Berkhout en van der Heijden als Lubbers stellen dat het piekvereiste relevant is voor het onderscheid tussen jaarlijkse onderhoudswerkzaamheden en groot onderhoud. Met Visser en van der Vloet¹²⁶ ben ik echter van mening dat het piekvereiste niet geldt voor de voorziening. Naar mijn mening zou dit piekvereiste daarvoor (met een aanpassing van de wet) opgenomen moeten worden in de voorwaarden voor het vormen van een voorziening. Met deze aanpassing zouden de voorwaarden van de kostenegalisatiereserve en de voorziening aan elkaar gelijk zijn, en kan de wettelijke regeling van de kostenegalisatiereserve komen te vervallen .

¹²⁵ Groot, Simons, Meussen, WFR 2018.

¹²⁶ Visser en van der Vloet, WFR 2020.

4.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de volgende deelvragen:

Welke verschillen bestaan er tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening?

Wat is de relevantie van de ker naast de voorziening?

Ten eerste zijn een paar belangrijke verschillen op te merken tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening. Het belangrijkste verschil was, vóór het baksteenarrest, de onderliggende rechtsverhouding. Voor de voorziening is dit in eerste instantie namelijk een vereiste, terwijl het voor de kostenegalisatiereserve voldoende is dat de toekomstige uitgaven samenhangen met de huidige bedrijfsvoering. Daarnaast kan de fiscale last bij een voorziening eerder worden genomen ten opzichte van de kostenegalisatiereserve, aangezien de contante waarde van de toekomstige uitgave in één keer ten laste van het resultaat wordt gebracht. Voor de kostenegalisatiereserve, kan de uitgave uitsluitend evenredig aan de jaren waarop de uitgave betrekking heeft ten laste van het resultaat worden gebracht. Een ander verschil heeft betrekking op het piekvereiste van de kostenegalisatiereserve, dit vereiste heeft de voorziening namelijk niet. De kostenegalisatiereserve is namelijk specifiek bedoeld om een piek in de toekomstige uitgaven op te vangen en is, volgens opvattingen in de literatuur en de staatssecretaris niet van toepassing op bijvoorbeeld onderhoud van verhuurd vastgoed. In specifieke soorten uitgaven zijn de verschillen tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening zichtbaar. Voor asbestverwijderingskosten is, naar mijn mening, het belangrijkste verschil, dat indien niet aan het piekvereiste kan worden voldaan, wel een voorziening kan worden gevormd, als aan alle overige eisen wordt voldaan. Ten aanzien van milieukosten zit het verschil voornamelijk in het ontbreken van samenhang van de saneringskosten met de huidige bedrijfsvoering, waardoor geen kostenegalisatiereserve kan worden gevormd. Maar aangezien het besluit van 1995 ten aanzien van milieukosten is ingetrokken kan geconcludeerd worden dat geen verschillen meer aanwezig zijn. Uit het besluit van 26 februari kan zelfs worden opgemaakt dat ten aanzien van milieukosten enkel nog een voorziening kan worden gevormd. Ten aanzien van kosten door de coronacrisis kan, door belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, een coronareserve, onder voorwaarden, worden gevormd, dit is ook door de staatssecretaris goedgekeurd en wordt in de Wet VpB 1969 vastgelegd. Daarnaast is naar mijn mening voldaan aan de voorwaarden van goedkoopmansgebruik om voor uitgaven vanwege de coronacrisis een voorziening te vormen.

Het vervallen van het rechtsverhoudingsvereiste roept de vraag op in hoeverre de kostenegalisatiereserve nog relevant is naast de voorziening. Ondanks dat de voorziening en kostenegalisatiereserve afzonderlijke regelingen zijn met een eigen ontstaansgeschiedenis en een verschillend doel, ben ik van mening dat de kostenegalisatiereserve onvoldoende relevant is naast de mogelijkheid om een voorziening te vormen. Ik deel dan ook niet de mening van de Groot, Simons, en

Meussen, dat de kostenegalisatiereserve en de voorziening niet met elkaar te vereenzelvigen zijn. Volgens Berkhout en van der Heijden is een voorziening niet mogelijk voor gelijkmatige onderhoudsuitgaven aan verhuurd vastgoed of een complex vastgoed in eigen gebruik. Door het piekvereiste te introduceren voor de voorzieningen kunnende voorwaarden van voorziening en kostenegalisatiereserve worden geharmoniseerd. Daarmee heeft de kostenegalisatiereserve geen relevantie en bestaansrecht meer naast de mogelijkheid om een voorziening op te nemen en kan de wettelijke regeling van de kostenegalisatiereserve komen te vervallen .

Hoofdstuk 5 Samenvatting en Conclusie

5.1 Inleiding

De kostenegalisatiereserve en de voorziening staan in deze scriptie centraal. In dit laatste hoofdstuk worden eerst de belangrijkste bevindingen samengevat. Daarna worden aanbevelingen gedaan naar aanleiding van de vastgestelde verschillen tussen de voorwaarden voor en mogelijkheden tot het vormen van een voorziening en een kostenegalisatiereserve. Ten slotte zal de onderzoeksvraag worden beantwoord en volgt een conclusie.

5.2 Samenvatting van de resultaten

In hoofdstuk 2 luiden de deelvragen: *Welke regels gelden voor de fiscale jaarwinstbepaling? Welke wettelijke vereisten gelden voor het vormen van een kostenegalisatiereserve? Welke eisen stelt goed koopmansgebruik aan het vormen van een voorziening?* Ten eerste is gebleken dat de fiscale jaarwinst wordt bepaald op basis van het goedkoopmansgebruik, dit is een dynamisch concept dat aangepast kan worden door economische en maatschappelijke ontwikkelingen. Goedkoopmansgebruik kent drie beginselen, namelijk het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel. Goedkoopmansgebruik stelt hiermee verschillende eisen aan balansposten aan de passiefzijde. De kostenegalisatiereserve is gebaseerd op de wet en kent eigen voorwaarden. Specifiek voor een kostenegalisatiereserve geldt de eis dat met een redelijke mate van zekerheid wordt verwacht dat kosten zich voordoen en dat dit zorgt voor een piek in de uitgaven. Het is niet duidelijk of deze voorwaarde voor de vorming van een kostenegalisatiereserve rechtstreeks voortvloeit uit goedkoopmansgebruik. De kosten moeten evenredig worden verdeeld over de toekomstige jaren en de kosten moeten noodzakelijk zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering van het jaar van dotatie. Voor een voorziening, die voortvloeit uit jurisprudentie inzake het voorzichtigheidsbeginsel, stelt goedkoopmansgebruik de eis dat deze enkel gevormd kan worden indien de verwachting aanwezig is dat uitgaven worden gedaan waarvan de lasten aan een later jaar moet worden toegerekend. Een voorziening mag dus pas worden gevormd indien toekomstige uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zijn opgeroepen door de bedrijfsvoering in de aan de balansdatum voorafgaande periode.

In hoofdstuk 3 luidde de deelvragen: *Welke vereisten gelden voor het vormen van een voorziening in de commerciële jaarrekening? Welke verschillen bestaan er tussen de fiscale voorziening en de voorziening in de commerciële jaarrekening?* Ten eerste wordt de commerciële jaarrekening opgesteld op basis van IFRS of Titel 9 Boek 2 BW. Voor beursgenoteerde bedrijven in de Europese Unie is het verplicht om de geconsolideerde jaarrekening op te stellen aan de hand van IFRS. Specifiek ten aanzien van de voorziening gelden drie vereisten, namelijk dat sprake moet zijn van een bestaande verplichting die volgt uit een gebeurtenis in het verleden, het waarschijnlijk moet zijn dat een uitstroom van

middelen die economische voordelen met zich brengen, vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen en dat het bedrag van de verplichting op een betrouwbare wijze geschat moet worden. Op basis van de richtlijnen van de Raad van Jaarverslaggeving kan enkel een voorziening gevormd worden indien een rechtspersoon een verplichting heeft, dit kan zowel juridisch of niet-juridisch zijn. Het moet waarschijnlijk zijn dat voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is en dat een betrouwbare schatting gemaakt moet kunnen worden van de omvang van de verplichting. De fiscale voorziening en de commerciële voorziening verschillen van elkaar op drie punten.

- Het eerste verschil is dat bij de commerciële voorziening de kans van optreden groter moet zijn dan 50%, terwijl bij de fiscale voorziening de kans in redelijke mate aanwezig moet zijn, hiervoor geldt geen harde eis van 50%.
- Het tweede verschil is dat, ten opzichte van de commerciële voorziening, de fiscale voorziening aan twee aanvullende eisen moet voldoen. Namelijk dat de toekomstige uitgaven niet toe te rekenen zijn aan toekomstige voordelen en dat de kosten naar hun aard geen toekomstige kosten mogen zijn.
- Het derde verschil ziet erop dat bijvoorbeeld langlopende contracten fiscaal contant gemaakt moeten worden, terwijl commercieel gezien tegen nominale waarde gewaardeerd kan worden. De mogelijkheid bestaat ook nog dat de fiscale rekenrente verschilt met de commerciële rekenrente.

Door het eerste verschil bestaat de mogelijkheid dat een fiscale voorziening eerder kan worden gevormd dan een commerciële voorziening. Door het tweede verschil bestaat de mogelijkheid dat een voorziening kan worden gevormd op grond van de commerciële regels, maar dat deze voorziening niet mogelijk is op grond van de fiscale regels. Het derde verschil kan ertoe leiden dat het bedrag van de fiscale voorziening verschilt van de commerciële voorziening.

In hoofdstuk 4 luidde de deelvragen: *Welke verschillen bestaan er tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening? Wat is de relevantie van de ker naast de voorziening?* Allereerst zijn een paar belangrijke verschillen waarneembaar tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening. In het algemeen is het grootste verschil tussen de kostenegalisatiereserve en een voorziening de aanwezigheid van het piekvereiste bij de kostenegalisatiereserve. Specifiek voor asbestverwijderingskosten is het belangrijkste verschil, dat indien niet aan het piekvereiste voldaan kan worden, dat dan wel een voorziening kan worden gevormd, mits aan de overige eisen voldaan wordt. Ten aanzien van milieukosten is het verschil dat geen kostenegalisatiereserve kan worden gevormd, omdat de samenhang met de saneringskosten met de huidige bedrijfsvoering ontbreekt.

Specifiek voor de kosten veroorzaakt door de Coronacrisis kan een coronareserve worden gevormd, dit is goedgekeurd door de staatssecretaris¹²⁷, mits voldaan wordt aan de voorwaarden. Vóór het baksteenarrest was het belangrijkste verschil de onderliggende rechtsverhouding. Met het vervallen van de onderliggende rechtsverhouding rijst de vraag in hoeverre de kostenegalisatiereserve nog relevant is naast de voorziening. Ondanks dat de voorziening en kostenegalisatiereserve afzonderlijke regelingen zijn met een eigen ontstaansgeschiedenis en een verschillend doel, ben ik van mening dat de kostenegalisatiereserve onvoldoende relevant is naast de mogelijkheid om een voorziening te vormen. Volgens Berkhout en van der Heijden is een voorziening niet mogelijk voor gelijkmatige onderhoudsuitgaven aan verhuurd vastgoed of een complex vastgoed in eigen gebruik. Door het piekvereiste te introduceren voor de voorzieningen kunnende voorwaarden van voorziening en kostenegalisatiereserve worden geharmoniseerd. Daarmee heeft de kostenegalisatiereserve geen relevantie en bestaansrecht meer naast de mogelijkheid om een voorziening op te nemen en kan deze worden afgeschaft.

5.3 Aanbevelingen

In Hoofdstuk 4 zijn de verschillen behandeld tussen de kostenegalisatiereserve en de voorziening. Ten aanzien van de verschillen kunnen de volgende aanbevelingen worden gedaan.

De eerste aanbeveling ziet op het belangrijkste verschil tussen de twee regelingen, namelijk het piekvereiste. De Hoge Raad heeft bepaald dat een kostenegalisatiereserve niet kan worden gevormd indien de periodieke kosten gering zijn in verhouding tot de totale kosten die worden gemaakt gedurende de gehele levensduur van een bedrijfsmiddel. Volgens de Hoge Raad wordt dan niet voldaan aan het piekvereiste, dit impliceert dat geen kostenegalisatiereserve kan worden gevormd indien de kosten van een object gelijkmatig worden verdeeld over de jaren. Specifiek voor onderhoud aan een complex van panden bestaat de mogelijkheid dat ieder jaar uitgaven worden gedaan voor het onderhoud een ander pand. Daarmee zou een belastingplichtige niet aan het piekvereiste kunnen voldoen, als getoetst wordt over het totaal aan onroerend goed dat in bezit is. Indien per pand getoetst wordt, dan bestaat de mogelijkheid dat wel sprake is van een piek in de uitgaven. Naar mijn mening dient per bedrijfsmiddel, derhalve per pand, vastgesteld te worden of sprake is van een piek in de uitgaven en dient dit niet op het niveau van het totaal aan bedrijfsmiddelen van de onderneming getoetst moeten worden. Mijn aanbeveling is daarom dat de staatssecretaris zijn voorbeeld in het besluit voorzieningen 2020 hierop aanpast.

¹²⁷ Besluit van de staatssecretaris van Financiën, 6 mei 2020 (*Stcrt.* 2020, 26066), onderdeel 8.3. Fiscale reserve 2019 voor coronagerelateerd verlies 2020 (fiscale coronareserve)

Ten aanzien van milieukosten die ontstaan door bodemverontreiniging kan een aanbeveling worden gegeven met betrekking tot het vormen van een voorziening. In het Hoofdstuk 4 zijn de eisen toegelicht die door de staatssecretaris zijn verwoord in het besluit van 26 februari 2020. Zoals in dit hoofdstuk is behandeld, heeft de staatssecretaris gesteld dat in veel gevallen niet voldaan wordt aan de redelijke mate van zekerheid. Dit sluit naar mijn mening aan bij het derde uitgangspunt van de kostenegalisatiereserve in het milieubesluit¹²⁸ van 1995. Door deze opgenomen eis ben ik van mening dat de staatssecretaris het standpunt inneemt dat, voor bodemsaneringskosten, de kostenegalisatiereserve onmogelijk is geworden. Naar mijn mening is dit niet wenselijk. Juist vanwege het eigen karakter van een kostenegalisatiereserve is het belangrijk om een belastingplichtige wel de mogelijkheid te bieden om te kiezen tussen een kostenegalisatiereserve of een voorziening voor bodemsaneringskosten. Doordat de staatssecretaris de keuzemogelijkheid eigenlijk ontnemt, wordt naar mijn mening niet voldaan aan het eenvoudbeginsel van goedkoopmansgebruik. Voor kleinere ondernemers die te maken hebben met bodemverontreiniging, die verplicht de bodem moeten saneren en wat leidt tot een piek in de uitgaven, is het ontnemen van de keuze niet wenselijk. Met het piekvereiste van de kostenegalisatiereserve kan namelijk, zoals ook eerder toegelicht, voorkomen worden dat onnodig naar de details wordt gekeken van de uitgaven. Zoals de staatssecretaris in het besluit schrijft, moet een belastingplichtige, om een voorziening te kunnen vormen, verschillende bewijsstukken aanleveren om te voldoen aan de zekerheidseis van een voorziening. Voor een kostenegalisatiereserve zal het piekvereiste dit probleem verhelpen. Mijn aanbeveling is daarom de kostenegalisatiereserve voor bodemsaneringskosten weer mogelijk te maken en daarbij de inhaal van verstreken jaren opnieuw goed te keuren, en daarmee de bewijslast voor belastingplichtigen te versoepelen.

5.4 Conclusie

Aan de hand van de resultaten van de deelvragen, kan de onderzoeksvraag worden beantwoord. De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt:

In hoeverre is de mogelijkheid om een kostenegalisatiereserve te vormen nog relevant gezien de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening op basis van goedkoopmansgebruik, gelet op de huidige maatschappelijke ontwikkelingen en jurisprudentie?

Allereerst is van belang dat sinds het baksteenarrest¹²⁹ waarin het rechtsverhoudingsvereiste is komen te vervallen, de kostenegalisatiereserve en de voorzieningen steeds meer overeenkomsten tonen. De overeenkomsten zien op het kans-criterium, het oorsprongvereiste en de samenhang van de uitgaven

¹²⁸ Besluit van 22 mei 1995, nr. 95/1952.

¹²⁹ HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555.

met de huidige bedrijfsvoering. Het belangrijkste verschil tussen de twee regelingen is het piekvereiste dat geldt bij de kostenegalisatiereserve.

In een aantal artikelen bespreken verschillende auteurs het bestaansrecht van de kostenegalisatiereserve naast de mogelijkheid om een voorziening op te nemen. In de artikelen geven zij hun visie specifiek ten aanzien van grootonderhoudskosten. Ook de staatssecretaris neemt in diens beleid een standpunt in voor wat betreft de mogelijkheid om een voorziening te vormen voor grootonderhoudskosten. In het besluit¹³⁰ schrijft de staatssecretaris dat om een voorziening te mogen vormen, gekeken moet worden of de kosten niet al op ondernemingsniveau gelijkmatig worden verdeeld. Ik maak hieruit op dat de staatssecretaris het piekvereiste van de kostenegalisatiereserve ook wil laten gelden voor een voorziening¹³¹. Het belangrijkste verschil tussen de twee regelingen zou hiermee komen te vervallen. Dit impliceert naar mijn mening dat de kostenegalisatiereserve naast de voorziening weinig tot geen bestaansrecht meer heeft, in het specifieke geval van grootonderhoudskosten.

Naast veel overeenkomsten bestaan er ook verschillen tussen de twee regelingen. Deze verschillen betreffen vooral de volgende punten:

- beide regelingen hebben een eigen ontstaansgeschiedenis en een eigen doel;
- in de rechtspraak toetst de Hoge Raad de kostenegalisatiereserve en de voorzieningen afzonderlijk van elkaar.

Vanuit het oogpunt van eenvoud en eenduidigheid zou het wenselijk zijn om tot één regeling te komen. Hierbij verdient naar mijn mening het behoud van de mogelijkheid om een voorziening te vormen de voorkeur. Mijn aanbeveling is om de volgende aanpassing in de wettekst te doen, zodat er één regeling overblijft die aan alle kenmerken voldoet. Voor een voorziening wordt een piekvereiste opgenomen, overeenkomstig het besluit, zodat de twee regelingen vereenzelvigd kunnen worden. In de toelichting zou dan opgenomen moeten worden dat bij het vormen van een voorziening voor onderhoud per bedrijfsmiddel getoetst moet worden of voldaan is aan het piekvereiste. Hierdoor zou de kostenegalisatiereserve niet meer relevant zijn als zelfstandige mogelijkheid om uitgaven in een jaar gelijkmatig aan de voorgaande perioden toe te rekenen. Dit betekent dat de afzonderlijke wettelijke regeling van de kostenegalisatiereserve (artikel 3.54 eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001) kan komen te vervallen.

¹³⁰ Besluit 26 februari 2020, nr. 2019-129344.

¹³¹ Ik ben echter van mening dat dit standpunt van de staatssecretaris niet rijmt met de geformuleerde vereisten van een voorziening door de Hoge Raad in het baksteenarrest, zie paragraaf 4.3.

Hoofdstuk 6 Literatuurlijst

6.1 Jurisprudentie

HR 12 augustus 1943, B. nr. 7695.

HR 29 juni 1948, B. nr. 8531.

HR 22 oktober 1952, ECLI:NL:HR:1952:60.

HR 31 december 1952, ECLI:NL:HR:1952:AY3174, BNB 1953/70.

HR 16 februari 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2692, BNB 1953/107.

HR 5 oktober 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2564, BNB 1955/346.

HR 30 mei 1956, ECLI:NL:HR:1956:AY4063, BNB 1956/222.

HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, BNB 1957/208.

HR 5 maart 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX4044, BNB 1975/81.

HR 6 april 1977, ECLI:NL:HR:1977:AX3332, BNB 1977/122.

HR 20 augustus 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9913, BNB 1981/1.

HR 18 november 1981, ECLI:NL:PHR:1981:AW9373, BNB 1982/113.

HR 9 juni 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9413, BNB 1982/200.

HR 18 mei 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8877, BNB 1983/235.

HR 11 juli 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW8465, BNB 1985/1.

HR 21 juni 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4064, BNB 1989/248.

HR 29 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3858, BNB 1989/1.

Hof Arnhem 19 april 1996, ECLI:NL:GHARN:1996:AW0295, nr. 94/1671.

HR 19 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1946, BNB 1996/286.

HR 8 juli 1996, nr. 31 422, ECLI:NL:HR:1996:AA2035, BNB 1997/37.

HR 7 mei 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3225, BNB 1997/225.

HR 26 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2080, BNB 1997/145.

HR 27 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3319, BNB 1998/16.

HR 21 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:BI6569, BNB 1998/395.

HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, BNB 1998/409.

In HR 31 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2356, BNB 1998/335.

HR 7 oktober 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2318, BNB 1998/383.

HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6212, BNB 2000/269.

HR 11 april 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1788, BNB 2001/245.

HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3653, BNB 2003/138.

HR 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7825, V-N 2003/25.

HR 12 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0924, BNB 2003/347.

HR 31 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3513, FED 2004/672.
HR 8 juli 2005, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX9102, BNB 2005/341.
HR 13 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BB5878, BNB 2009/130.
HR 25 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ8485, BNB 2010/273.
HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL2098, BNB 2011/29.
HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP7993, BNB 2011/264.

6.2 Literatuur

Berkhout & van der Heijden, WFR 2016

Prof. dr. T.M. Berkhout en dr. mr. J.M. van der Heijden RA, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', Weekblad Fiscaal Recht 2016/9.

Böhmer, Hoogendoorn & Krens 2012, p. 57

S. Böhmer, M.N. Hoogendoorn & R. Kruit, 'Handboek Jaarrekening 2012', Rotterdam: Kluwer 2012.

Bruins Slot, WFR 2020

Dr. W. Bruins Slot, 'Een Coronavoorziening in 2019', WFR 2020/79.

Essers, 2015, p. 24

P.H.J. Essers, Cursus Belastingrecht; inkomstenbelasting, Deventer: Kluwer 2015.

Essers 2020

M. van Kempen, A. Rijkers en S. Strik (red.), 'Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting', Deventer: Kluwer 2020.

Van der Werf 2020

B.M. van der Werf, 'De coronavoorziening per ultimo 2019 – met de kennis van nu', NLFW 2020/5.

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2020

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, Inkomstenbelasting, Deventer: Wolters Kluwer 2020, p 145.

Geffen e.a., 2010 p. 351

C.J.A. van Geffen e.a., Handboek verslaggeving 2010, een praktische handreiking voor de toepassing NL GAAP, Rotterdam: Deloitte 2010 p. 351.

Groot, Simons & Meussen, WFR 2018

Mr. J. de Groot, J. Simons Msc. en prof.mr. G.T.K. Meussen, 'Over het verschil tussen een KER en een voorziening', Weekblad Fiscaal Recht 2018/59.

Hoogendoorn e.a., 2004 p. 665

M.N. Hoogendoorn e.a., Externe Verslaggeving, in theorie en praktijk deel 1, Den Haag: Reed Business information 2004.

Hoogendoorn 2016.

M.N. Hoogendoorn en R. Vergoossen, Externe Verslaggeving, Groningen/Houten: Noordhoff Uitgevers B.V. 2016.

Lubbers & Scharrenburg, WFR 2007/1007

Prof. dr. A.O. Lubbers en mr. drs. R. van Scharrenburg, 'Confrontaties tussen de totaalwinst en jaarwinst', Weekblad Fiscaal Recht 2007/1007.

Lubbers 2000 p. 77.

A.O. Lubbers, Foutenleer, Fiscale monografieën nr. 95, Deventer: Kluwer 2000.

Ligthart & Lubbers, WFR 2011

N.M. Ligthart en A.O. Lubbers, 'Welke feiten en omstandigheden zijn van belang in het kader van de fiscale jaarwinstbepaling?', Weekblad Fiscaal Recht 2011/420.

Lubbers, WFR 2016

Prof. dr. A.O. Lubbers, 'Plofkipvoorzieningen op de korrel', Weekblad Fiscaal Recht 2016/38.

Minnen, WFR 2009

Mr. R. van Minnen, 'De reorganisatievoorziening: fiscaal eerder te vormen dan commercieel', Weekblad Fiscaal Recht 2009/347.

Nent-Vroomen en Meussen, WFR 2020

Mr. W.E. Nent-Vroomen en prof. mr. G.T.K. Meussen, 'Formeelrechtelijke aspecten van de fiscale coronareserve' Weekblad Fiscaal Recht 2020/130.

Stevens 2016

Prof. dr. L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, Deventer: Wolters Kluwer, Geactualiseerde tweede (digitale) druk (2016.)

Stevens 2020, p. 581

Prof. dr. L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Visser en van der Vloet, WFR 2020

Mr. P. Visser en mr. R.E.F.M. van der Vloet, 'Introductie van een piekvereiste voor het vormen van een fiscale voorziening groot onderhoud?', Weekblad Fiscaal Recht 2020/159.

6.3 Besluiten en Parlementaire stukken

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 mei 1995, nr. DB95/1952M, V-N 15 juni 1995, p. 2070-2073.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 augustus 2010, nr. DGB2010/3706M, *Stcrt.* 2010, 12741.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 januari 2001, nr. CPP2000/3175M, *Stcrt.* 2001, 12741.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2020, nr. 2019-129344, *Stcrt.* 2020, 14287.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 april 2020, V-N 2020/20.4, *Stcrt.* 2020, 8499.

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 mei 2020, onderdeel 8.3. Fiscale reserve 2019 voor coronagerelateerd verlies 2020 (fiscale coronareserve), *Stcrt.* 2020, 26066.

Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 2.

Wet van 18 december 2003, Stb. 2003, 526; Kamerstuk 29 210.

Wet bodembescherming 2017, Stb. 2016, 384; Kamerstuk 33 348.

EG-verordening 19 juli 2002, Nr. 1606/2002.