

Fiscaliteiten

De voorzieningenleer: rechtsverhouding of rechtsbetrekking?

Mr. H.A.J.P. te Niet

BELASTINGEN

1 Inleiding

In deze bijdrage wordt ingegaan op enkele recente ontwikkelingen rondom de vorming van fiscale voorzieningen voor toekomstige uitgaven. De fiscale voorzieningenleer wijkt sinds jaar en dag af van de vennootschappelijke praktijk.

De eerste reden van dit onderscheid is het ruimere fiscale schuldbegrip. Ook verplichtingen die qua omvang nog niet volledig bepaalbaar zijn worden in afwijking van titel 9 Boek 2 BW, fiscaal als schuld aangemerkt. Van grotere praktische betekenis is het onderscheid dat wordt gecreëerd doordat het goed koopmansgebruik centraal staat bij de bepaling van de fiscale jaarwinst. Volgens deze norm *moe(s)t* voor de vorming van een fiscale voorziening voldaan worden aan de volgende drie voorwaarden:

- 1 de verplichting *moe(s)t* voortvloeien uit een op balansdatum bestaande rechtsverhouding;
- 2 er moest op balansdatum een behoorlijke kans bestaan dat de ondernemer wordt aangesproken uit hoofde van deze verplichting;
- 3 naar goed koopmansgebruik behoort de verplichting ten laste te komen van het desbetreffende jaar.

Omdat het vereiste van een bestaande rechtsverhouding in sommige gevallen te beperkend van karakter is, heeft de wetgever de kostenegaliseringsreserve (artikel 13 Wet IB 1964) in het leven geroepen. Hiermee kunnen bepaalde toekomstige kosten ook zonder het bestaan van een rechtsver-

houding ten laste van de jaarwinst worden gebracht. In het eerste te bespreken arrest van 26 augustus jl., komt de vereiste rechtsverhouding aan de orde, in het tweede arrest van 30 september staat daarentegen de rechtsbetrekking centraal. In deze bijdrage zal het essentiële onderscheid tussen beide arresten verduidelijkt worden.

2 Het 'baksteen-arrest' (Hoge Raad, 26 augustus 1998, nr. 33.417)

In 1990 sloten zeven steenfabrieken een herstructureringsovereenkomst waarbij zij hun productie van product A voor de jaren 1991 tot en met 1995 vrijwillig zouden inkrimpen.

Naast deze inkrimping waren alle contractpartijen een heffing verschuldigd voor de aanwezige productiecapaciteit voor product A. X B.V. was in 1990 geen contractpartij maar had in 1991 enkele verklaringen afgegeven waarbij zij zich onverplicht solidair verklaarde met de gemaakte afspraken. Zo besloot X B.V. haar productie met ongeveer 10% terug te brengen en droeg zij tevens bij aan de overeengekomen saneringsregeling. In 1991 wenste X B.V. hiervoor een voorziening te vormen van ruim 2,8 miljoen gulden. Daarvan was 350.000 gulden het bedrag dat in 1991 verschuldigd was op grond van de eenzijdige verklaring. De rest was de contante waarde van de geschatte toekomstige betalingen tot en met 1997. Het gerechtshof te Arnhem oordeelde dat slechts een voorziening gevormd kon worden ten bedrage van 350.000 gulden. Voor het resterende bedrag was op balansdatum nog geen rechtsverhouding aanwezig op grond waarvan een behoorlijke kans bestond dat X B.V. in de toekomst zou worden aangesproken. Daaraan deed

Mr. H.A.J.P. te Niet is als docent verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Katholieke Universiteit Brabant te Tilburg.

niet af dat X B.V. in augustus 1992 tot de overeenkomst is toegetreden. In afwijking van de bestaande doctrine oordeelde de Hoge Raad dat het gehanteerde criterium van het bestaan van een rechtsverhouding op balansdatum niet meer in overeenstemming is met het goed koopmansgebruik. Volgens de Hoge Raad zou dit rechtsverhoudingscriterium met name bij toekomstige uitgaven die hun oorsprong vinden in de voorafgaande periode tot onbevredigende uitkomsten leiden. Het vormen van een passiefpost voor toekomstige uitgaven moet volgens de Hoge Raad toegestaan worden, *indien die uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan en ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend, en ter zake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen*. In dit licht bezien kon de uitspraak van het hof Arnhem niet in stand blijven en is de zaak verwezen naar het hof 's-Hertogenbosch.

De Hoge Raad verlaat met dit arrest uitdrukkelijk het, sinds het begin van deze eeuw bestaande, standpunt dat een voorziening alleen gevormd mag worden indien er op balansdatum sprake is van een rechtsverhouding. Door de gekozen bewoordingen laat de Hoge Raad er ook geen twijfel aan bestaan dat deze rechtsnorm een bredere reikwijdte heeft dan alleen het berechte geval. Dit terwijl de Hoge Raad ook met behulp van de omschrijving uit het zogenaamde 'mest-arrest' van 8 juli 1996 tot een redelijke invulling van het goed koopmansgebruik had kunnen komen. De Hoge Raad stond in dat arrest namelijk de vorming van een voorziening toe 'indien de uitoefening van een onderneming noodzakelijkerwijs leidt tot kosten die worden opgeroepen door de produktie in enig jaar (...), doch pas in een volgend jaar tot een uitgaaf leiden (...). Nu neemt ons hoogste rechtscollege echter alle onzekerheid weg die was ontstaan over de interpretatie van de formulering van het 'mest-arrest'¹.

3 Euro- en millenniumkosten

Ten aanzien van de bestaande knelpunten bij de vorming van voorzieningen biedt deze uitspraak echter maar weinig soelaas. Wel zal het eenvoudiger zijn om aan te tonen dat toekomstige uitgaven samenhangen met ondernemersactiviteiten in het verleden. Maar voor twee belangrijke

bronnen van toekomstige kosten – de invoering van de euro en de uitgaven voor de millenniumproblematiek – zal het vormen van een voorziening nog steeds niet mogelijk blijken te zijn.

De uitgaven voor de introductie van de euro zullen veelal bestaan uit investeringen in nieuwe bedrijfsmiddelen, die pas na de invoering van de euro hun nut afwerpen, of uit kosten die samenhangen met aanpassingen van administratieve systemen. Nu dergelijke uitgaven geen direct verband houden met feiten of activiteiten die zich hebben voorgedaan in het afgelopen boekjaar, zijn het derhalve naar hun aard kosten van toekomstige jaren. Het is derhalve nog steeds in strijd met het goed koopmansgebruik om deze uitgaven reeds in het lopende boekjaar te passiveren². De Staatssecretaris heeft al wel aangekondigd dat er voor het kleinbedrijf in het kader van het Belastingplan 1999 een verruiming van deze beperkende interpretatie van het goed koopmansgebruik aankomt³.

Ten aanzien van uitgaven die samenhangen met het komende millennium is de vraag aan welke periode de uitgaven moeten worden toegerekend minder eenvoudig te beantwoorden. De uitgaven met betrekking tot de millenniumwisseling worden namelijk direct opgeroepen door de aanschaf van soft- of hardware in het verleden die niet 'millennium-proof' blijkt te zijn. Vanuit het oogpunt de kosten die samenhangen met de aanwezige soft- en hardware zo zuiver mogelijk over de gehele levensduur te verdelen, is het zeer wel verdedigbaar een voorziening te vormen voor alle te verwachten millenniumkosten. Maar bij de toepassing van het goed koopmansgebruik ziet men vaak dat de rechter ervoor kiest de matching van voor- en nadelen te laten prevaleren boven de evenredige verdeling van kosten in de tijd⁴. De vorming van een egaliseringsreserve tot een gelijkmatige verdeling van de kosten ingevolge artikel 13 Wet IB 1964 kan dan vaak uitkomst bieden. Deze reserve kan namelijk gevormd worden voor de kosten die samenhangen met de huidige bedrijfsvoering en die in de toekomst tot een piek in de uitgaven zullen leiden. Echter, de reserve mag in het algemeen⁵ niet gevormd worden voor toekomstige investeringsuitgaven, wat de kwalificatie van met name de aanwezige software van groot belang maakt voor de vorming van een kosten-egaliseringsreserve.

4 Hoge Raad 30 september 1998, nr. 33.318⁶

In het tweede recente arrest over de mogelijkheid een voorziening te vormen staat het begrip rechtsbetrekking centraal. De casus waarover de Hoge Raad oordeelde ziet er sterk vereenvoudigd als volgt uit.

De heer E koopt in 1984 in privé een pand van Q. De heer E is directeur van D B.V. In verband met de aankoop van het pand zijn diverse procedures gevoerd. E wordt daarbij veroordeeld om mee te werken aan de levering. Op 5 oktober 1989 wordt het pand aan de heer E geleverd. Op dezelfde dag koopt D B.V. het pand van E en verkoopt het weer door aan een derde.

In 1990 eist Q een schadevergoeding van de heer E van ongeveer 500.000 gulden. De vraag is of D B.V. voor het boekjaar 1989 een voorziening op mag nemen ter grootte van de oorspronkelijke schadeclaim, verhoogd met de verschuldigde advocatenkosten (in totaal circa 530.000 gulden). Het hof Arnhem oordeelde dat geen zakelijke gronden aanwezig waren voor het ten laste van de winst brengen van een privé-schuld van een directeur. De Hoge Raad volgde hierin het gerechtshof en overwoog (...) *dat niet is gebleken van een ultimo 1989 tussen D B.V. en E bestaande rechtsbetrekking, waaruit voortvloeit dat E door D B.V. wordt gevrijwaard van de op dat moment te verwachten schadeclaim.*

In dit tweede arrest staat de rechtsbetrekking centraal tussen de directeur en de B.V. die de voorziening wenst te vormen. Uit het feitenonderzoek van het gerechtshof zijn geen bewijzen naar voren gekomen dat de B.V. bij de aankoop van het pand in civielrechtelijke (noch in andere) zin door haar directeur gebonden werd. Deze feitelijke constatering heeft direct gevolgen voor de vorming van een voorziening. Door het ontbreken van de rechtsbetrekking zou passivering door de B.V. neerkomen op het passiveren van een verplichting van een derde, hetgeen in strijd is met het goed koopmansgebruik.

5 Tot slot

Beziet men beide arresten, dan moet men concluderen dat het vervallen van de eis van een bestaande rechtsverhouding het in bepaalde gevallen eenvoudiger maakt om fiscaal een voorziening te vormen. Daarbij moet dan wel vaststaan dat het kosten betreft die worden opgeroepen door de bedrijfsvoering en niet, zoals in het arrest van 30 september, door privé-handelingen van de directeur.

Samenvattend kan men stellen dat voor de vorming van een fiscale voorziening voor toekomstige kosten sinds het 'baksteen-arrest' is vereist:

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

NOTEN

1 Zie voor de verschillende standpunten: de Staatssecretaris van Financiën in zijn besluit van 4 augustus 1997, nr. DB 97/2468, J.A.G. van Es in MAB1997, pag. 479, M.E. Aardema in zijn noot bij HR 8 juli 1996, nr. 31.422, BNB 1997/37 en P.F. Goes in Het Mest-arrest: geringe verzachting strenge voorzieningenleer, WFR 1996/6215, pag. 1431 e.v.

2 Zie de Notitie fiscale aspecten invoering euro van 28 januari 1998, DN 98/21M.

3 Zie wetsvoorstel TK 26 245, persbericht Ministerie van Financiën, 13 oktober 1998, nr. 98/179.

4 Zie o.a. Het Compost-arrest, BNB 1992/79.

5 Volgens de Hoge Raad mag een dergelijke reserve gevoerd worden bij de aanschaf van een bedrijfsmiddel mits de prestaties betrekking hebben op de bedrijfsvoering in de periode voorafgaande aan de aanschaf van het bedrijfsmiddel. Zie HR 4 maart 1981, BNB 1981/183.

6 Gepubliceerd in V-N 1998/4048.