

192130025 Voorziening onrechtmatig handelen (ROW)

Vragensteller: [5.1.2e] e.a.

d.d. 2 juli 2019

art. 3.25 Wet IB 2001

Beantwoording: 2 augustus 2019

**1. Samenvatting van de feiten en omstandigheden**

Belanghebbende is als [67 Awr] manager in loondienst bij X. [67 Awr]  
[67 Awr]  
[67 Awr] Belanghebbende is ontslagen.

*Civiele procedure gestart in* [67 Awr]  
X heeft schade geleden [67 Awr] Deze schade is volgens X mede het gevolg van de wijze waarop belanghebbende zijn taak heeft uitgeoefend.

Naast de hiervoor genoemde schade vordert X schade [67 Awr]  
[67 Awr] In verband met het ontslag op staande voet vordert X bovendien een gefixeerde schadevergoeding (art. 7:677 en 7:680 BW).

X heeft conservatoir beslag laten leggen op zaken van belanghebbende alsmede een derdenbeslag onder de Staat.

*Strafrechtelijke procedure eveneens gestart in* [67 Awr]  
Er is beslag gelegd bij belanghebbende in verband met een eventuele verplichting tot betaling in het kader van een ontnemingsvordering.

[67 Awr]  
[67 Awr]

67 Awr

## 2. Vragen aan kennisgroep winstbepaling



*Vraag:* Mag belanghebbende ultimo 67 Awr een voorziening vormen voor de schadevergoeding waartoe hij bij vonnis van 67 Awr is veroordeeld?

### *Veronderstelling*

Aan deze vraag wordt pas toegekomen als de aansprakelijkstelling kan worden toegerekend aan de werkzaamheid. Bij de beantwoording van de vraag wordt ervan uitgegaan dat dat het geval is.

67 Awr

De vragen aan de kennisgroep zijn dan:

### *Vraag 1*

Kan in het onderhavige geval worden toegekomen aan artikel 3.14, eerste lid, onderdeel d en e juncto derde lid, Wet IB 2001, dan wel kan deze bepaling naar analogie worden toegepast ('redelijke wetstoepassing')?

### *Vraag 2*

Mag belanghebbende ultimo 67 Awr een voorziening vormen voor de te betalen schadevergoeding waartoe hij bij vonnis van 67 Awr is veroordeeld? Antwoorden

### *Antwoord op vraag 1*

In het onderhavige geval wordt niet toegekomen aan artikel 3.14, eerste lid, onderdeel d en e juncto derde lid, Wet IB 2001. Deze bepaling kan ook niet naar analogie worden toegepast op een te betalen civielrechtelijke schadevergoeding. Goed koopmansgebruik is daarvoor bepalend en in het bijzonder kan worden opgemerkt dat er geen sprake is van negatieve voordelen in de zin van terugbetaling/ongedaan gemaakt inkomen.

### *Antwoord op vraag 2*

Aan de oorsprongseis en de toerekeningseis wordt i.c. voldaan. Over de zekerheidseis adviseert de kennisgroep het volgende:

#### Primair:

Op 31 december 2014 staat met een redelijke mate van zekerheid vast dat i.c. een betalingsverplichting zal ontstaan. Aanvullend geldt het realiteitsbeginsel. Belanghebbende moet de feiten stellen op basis waarvan kan worden vastgesteld dat en tot welke omvang zeker of nagenoeg zeker is dat de uitgaven zullen worden gedaan. Op grond van de voorhanden feiten is niet aannemelijk gemaakt dat er meer betaald zal worden dan 67 Awr. Daarbij ziet de kennisgroep op praktische gronden af van de beoordeling of daarin geen betaling zit van de wettelijke rente over de periode vanaf 67 Awr.

#### Subsidiair:

Als de rechter oordeelt dat het realiteitsbeginsel danwel de regel van Hoge Raad 25 juni 2010, nr. 08/03864 niet aanvullend geldt, maar onderdeel is van de zekerheidseis, is op grond van de voorhanden feiten niet aannemelijk gemaakt dat voldaan is aan de zekerheidseis.

### 3. Beschouwing

Resultaat uit een werkzaamheid is het bedrag van de gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden behaald met een werkzaamheid (3.94 Wet IB 2001).

Bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheid zijn – voor zover hier relevant – 3.14 en 3.25 van overeenkomstige toepassing, alsof de werkzaamheid een onderneming vormt (artikel 3.95 Wet IB 2001).

#### **Vraag 1**

In <sup>67 Awr</sup> is een strafrechtelijk onderzoek gestart. Er is beslag gelegd bij belanghebbende in verband met een eventuele verplichting tot betaling in het kader van een ontnemingsvordering.

Op grond van artikel 3.14, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 behoren tot de van aftrek uitgesloten kosten en lasten ter zake van de in het eerste lid, onderdeel d en e, bedoelde misdrijven niet de voldoening aan de Staat van een geldbedrag of overdracht van in beslag genomen voorwerpen, ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen.

Het ontnemingsbedrag kan pas in aftrek worden gebracht in het jaar van daadwerkelijke betaling. In HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299 oordeelde de Hoge Raad dat het vormen van een voorziening voor een vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel niet mogelijk is. Een terugbetaling van wederrechtelijk verkregen voordeel kan pas ten laste van de winst komen, wanneer het bedrag daadwerkelijk het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het in een eerder jaar vormen van een voorziening is hiermee niet verenigbaar. Dit vloeit voort uit het bepaalde en de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 3.14, derde lid, Wet IB 2001.

In <sup>67 Awr</sup> kan dus geen voorziening worden gevormd voor een (eventuele) strafrechtelijke ontneming.

De vraag die nog gesteld kan worden is of een strafrechtelijke ontneming ertoe kan leiden dat eiser van de civielrechtelijke schadevergoeding wordt voldaan. Dus de civielrechtelijke schadevergoeding wordt betaald via de strafrechtelijke ontneming. X heeft weliswaar derdenbeslag onder de Staat gelegd, maar aan de hand van de beschikbare feiten en omstandigheden kan ik niet vaststellen hoe dit feitelijk / juridisch geduid moet worden. Ik ga hier daarom niet verder op in. Als de waarde van de goederen hoger is dan het bedrag van de voordeelsontneming kan dit mogelijk ertoe leiden dat er dan ruimte is voor voldoening van de civielrechtelijke schadevergoeding.

Artikel 3.14, derde lid Wet IB 2001 is niet van toepassing op de civielrechtelijke schadevergoeding. Zoals de rechtbank vaststelt in de civiele procedure is er een verschil:

67 Awr

Overigens geldt naar de mening van de kennisgroep ook dat het ontnemingsbedrag niet in mindering van de winst kan worden gebracht als het wederrechtelijke verkregen voordeel niet eerder tot de winst is gerekend en ook niet meer kan worden nagevorderd. Zie Hoge Raad 25 november 2005, nr. 40.213, ECLI:NL:HR:2005:AU6909, BNB 2006/94 aangaande negatieve



inkomsten uit dienstbetrekking, waarin o.a. wordt gesproken over “ongedaan gemaakt inkomen” en “Met deze rechtsgrond valt niet te rijmen dat negatieve inkomsten in aftrek worden toegelaten indien de positieve inkomsten waarmee zij rechtsreeks in verband staan, niet in de belastingheffing zijn betrokken.” Dit arrest gaat dus niet over een ontnemingsvordering van het OM, maar om betaling als gevolg van een civielrechtelijke aansprakelijkstelling. Voor de motivering van het arrest verwijst de Hoge Raad wel naar de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel inzake de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

Beide voornoemde arresten zijn hierna opgenomen onder het kopje ‘jurisprudentie’.

De conclusie m.b.t. vraag 1 is dan ook dat in het onderhavige geval niet kan worden toegekomen aan artikel 3.14, eerste lid, letter d en letter e juncto derde lid, Wet IB 2001. Deze kan ook niet naar analogie worden toegepast op een te betalen civielrechtelijke schadevergoeding. Goed koopmansgebruik is daarvoor bepalend en in het bijzonder kan worden opgemerkt dat er geen sprake is van negatieve voordelen in de zin van terugbetaling/ongedaan gemaakt inkomen.

### **Vraag 2**

In bezwaar wordt alsnog de vorming van een voorziening verzocht. De vraag is dan of voor de gestelde omvang van de toekomstige uitgaven tot een bedrag van

67 Awr

67 Awr

een voorziening mag worden gevormd.

Bijzondere aandacht vergt de geschilsvomg. De omvang van de schade uit hoofde van vordering I is nog niet vastgesteld en daarvoor wordt nog geen voorziening gevormd. Belanghebbende zou zich daar mogelijk op kunnen beroepen maar heeft dat nog niet gedaan. Het geschil ziet derhalve alleen op uitgaven uit hoofde van de feiten die leiden tot voldoening van vordering II en vordering III.

De overeenkomstige toepassing van artikel 3.25 Wet IB 2001 op grond van artikel 3.95 van die wet brengt mee dat bij de bepaling van het resultaat uit de werkzaamheid in een jaar voorafgaande aan een mogelijke betaling ter zake van een toekomstige uitgave een passiefpost kan worden gevormd als 1) die uitgave haar oorsprong vindt in feiten of omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (*oorsprongseis*) en 2) ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend (*toerekeningseis*), en 3) ter zake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen (*zekerheidseis*); Baksteenarrest, HR 26 augustus 1998, nr. 33417, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, BNB 1998/409.

#### **Ad 1 oorsprongseis**

Nu 67 Awr zijn ontvangen in de jaren 67 Awr en de civielrechtelijke aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden in 67 Awr vindt de toekomstige uitgave zijn oorsprong in de periode voorafgaand aan balansdatum.

#### **Ad 2 toerekeningseis**

De toekomstige uitgave kan ook overigens aan de jaren voorafgaande aan de balansdatum (i.c. 2014) worden toegerekend.

#### **Ad 3 zekerheidseis**

Op balansdatum 67 Awr moet er een redelijke mate van zekerheid zijn dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen.

Of op balansdatum sprake is van een redelijke mate van zekerheid wordt objectief bepaald (vgl. HR 11 juli 1984, nr. 22.146, BNB 1985/1, inzake VUT-verplichting). Dit betekent onder meer dat voor de bepaling van de redelijke mate van zekerheid rekening moet worden gehouden met feiten en omstandigheden na balansdatum die een licht werpen op de feiten en omstandigheden op balansdatum.

Voor de waardering van passiefposten is de hoofdregel dat daarbij rekening gehouden moet worden met alle feiten en omstandigheden die bekend zijn op balansdatum. Hierbij mag conform de arresten van de Hoge Raad van 18 juni 1943, nr. B. 7687 en van 15 februari 1989, BNB 1989/144 ook rekening gehouden worden met gegevens omtrent die feiten en omstandigheden die



eerst na balansdatum, maar voor het onherroepelijk vaststaan van de belastingaanslag over dat jaar bekend worden. Op grond van deze jurisprudentie kan dus geen rekening gehouden worden met later opgekomen nieuwe feiten, maar dient wel rekening te worden gehouden met informatie die nadere inzichten verschaft over die feiten en omstandigheden die reeds per balansdatum bekend zijn.

Indien bijvoorbeeld een rechterlijke uitspraak die wordt gewezen na balansdatum doch voor het onherroepelijk vaststaan van de aanslag over dat belastingjaar informatie bevat die een nader licht werpt op die feiten en omstandigheden, moet hiermee bij de waardering van de passiefpost rekening worden gehouden. Zo kan bijvoorbeeld rekening worden gehouden met een rechterlijke uitspraak die gewezen wordt na balansdatum, waarin een oordeel gegeven is over een materiële belastingschuld die reeds verschuldigd is op balansdatum (HR 11 april 2008, BNB 2008/168, hieronder geciteerd).

Verder dient bij de waardering van een passiefpost rekening te worden gehouden met toekomstige omstandigheden indien er een behoorlijke kans is dat deze omstandigheden zich voordoen (HR 17 december 2004, BNB 2005/95).

HR 11 april 2008, nr. 44 089, V-N 2008/20.12; BNB 2008/168; LJN BC9189.

*Het Hof (Arnhem van 3 mei 2007, nr. 02/03012) heeft geoordeeld dat ter zake van de over 1999 nageheven loonbelasting bij de bepaling van de winst over 1999 rekening gehouden kan worden met de materiële, uit de wet voortvloeiende, belastingschuld. Daarbij dient — aldus het hof — niet te worden uitgegaan van de aanvankelijk door de inspecteur opgelegde naheffingsaanslag Loonbelasting, maar van de schuld zoals die blijkt uit de uitspraak die door het hof is gedaan met betrekking tot die naheffingsaanslag.*

*Voor zover het middel zich tegen dit oordeel richt, faalt het. Het Hof is kennelijk en terecht ervan uitgegaan dat bij de bepaling van de omvang van een ter zake van de over het onderhavige jaar verschuldigde loonbelasting te vormen voorziening rekening moet worden gehouden met alle feiten en omstandigheden die een licht werpen op die materieel verschuldigde loonbelasting, ook indien deze feiten en omstandigheden na het opmaken van de fiscale balans over het onderhavige jaar maar vóór het definitief vaststaan van de aanslag vennootschapsbelasting over dat jaar bekend worden.*

*Voor zover het middel een beroep doet op punt 14 besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 november 2004, nr. CPP 2004/814M, BNB 2005/48, faalt het eveneens, aangezien het besluit voor het onderhavige jaar geen hogere voorziening toestaat dan uit het hiervoor overwogene volgt.*

Hoge Raad 11 april 2008, BNB 2008/168 handelde over een (materiële) loonbelastingschuld. In een later jaar kwam de omvang van deze schuld door een rechterlijke uitspraak vast te staan. Bij de waardering van de (materiële) loonbelastingschuld mocht met deze vastgestelde omvang worden rekening worden gehouden. Deze uitspraak mag niet zo ruim worden uitgelegd dat bij de bepaling van de hoogte van de voorziening de rechtelijke uitspraak (in de onderhavige casus het vonnis van juni 2017) zomaar overgenomen kan worden.

Vergelijk in dit verband Hoge Raad van 22 september 1993, nr. 28.878, BNB 1994/33

*3.3. Bij het opnemen in de fiscale balans ultimo 1987 van de post voorziening wegens ontslagkosten D is rekening gehouden met de feiten en omstandigheden die met betrekking tot die post eind 1987 aanwezig waren. De later in 1988 bekend geworden feiten en omstandigheden omtrent de ontslagkosten, waaronder met name de uitspraak van de Kantonrechter, zijn geen feiten en omstandigheden die zich ultimo 1987 reeds hadden voorgedaan. Belanghebbende handelde derhalve niet in strijd met goed koopmansgebruik door de geschatte voorziening ultimo 1987 te handhaven, hoewel in 1988, vóór het tot stand komen van de fiscale jaarcijfers 1987, het exacte bedrag van de ontslagkosten was komen vast te staan.*

Als vaststaat of zo goed als zeker is dat kosten nooit zullen worden betaald, mogen deze kosten niet tot uitdrukking worden gebracht via het opvoeren van een voorziening. De vorming van een voorziening mag namelijk niet in strijd komen met het realiteitsbeginsel: Hoge Raad 25 juni 2010, nr. 08/03864, LJN BJ8485, BNB 2010/273 en V-N 2010/30.6:



4.1. Het middel keert zich tegen 's Hofs oordeel dat belanghebbende een voorziening mag vormen omdat op de balansdatum - met inachtneming van hetgeen nadien is gebleken over de toen bestaande toestand - een behoorlijke kans bestond dat A BV door B op grond van wanprestatie zou worden aangesproken en dat die aanspraak (geheel of ten dele) terecht zou blijken te zijn. Het middel betoogt dat er geen redelijke kans bestond dat de door B ingediende claim bij belanghebbende tot een te betalen schuld zou leiden. Het middel faalt in zoverre, omdat dit oordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en, als verweven met waarderings van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid kan worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk.

4.2.1. Het middel keert zich voorts tegen '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, omdat het onbetaald blijven van schulden immers pas tot belastbare winst leidt op het tijdstip dat de debiteur de schulden niet meer behoeft te voldoen of, binnen een fiscale eenheid, nadat de gevoegde dochter is gefailleerd. Het middel betoogt dat het Hof met dit oordeel ten onrechte voorbij is gegaan aan de stelling van de Inspecteur dat goed koopmansgebruik niet toelaat een schuld op haar nominale bedrag te waarderen indien vast staat dat de schuld gezien de vermogenspositie en de wil van de vennootschap niet betaald zal worden. In een dergelijk geval kan volgens het middel slechts een passiefpost worden gevormd tot maximaal het bedrag van het in de vennootschap aanwezige saldo van activa en passiva.

-4.2.2. Het middel slaagt in zoverre. 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.

Zie verder de jurisprudentie opgenomen hierna onder het kopje Jurisprudentie.

Het is dus 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. Ook als er een redelijke mate van zekerheid is dat een toekomstige betalingsverplichting (juridische afdwingbaar of uit hoofde van een natuurlijke verbintenis) zal ontstaan, kan een dergelijke passiefpost in dat geval niet worden opgevoerd. Anders dan Bruisten, NTFR 2010/1546, meent de kennisgroep dat het arrest van 25 juni 2010 niet ziet op hetgeen door hem wordt omschreven als zekerheidsvereiste. Er kan namelijk voldaan worden aan het zekerheidsvereiste ongeacht of 'vaststaat dat of zo goed als zeker is' dat die uitgaven nooit zullen worden betaald. Het realiteitsbeginsel geldt m.a.w. aanvullend.

#### *Bewijslast*

Op belastingplichtige rust de bewijslast dat er feiten en omstandigheden bestaan die rechtvaardigen dat een voorziening kan worden gevormd en tot welke omvang.

Daarbij verdient opmerking dat voor zover de rente betrekking heeft op de periode na <sup>67 Awr</sup> 67 Awr deze moet worden toegerekend aan de boekjaren daarna en niet voorzien kunnen worden.

#### *Conclusie zekerheidseis*

Op grond van de voorhanden feiten kan geconcludeerd worden dat er een redelijke mate van zekerheid is dat er toekomstige betalingsverplichtingen zullen ontstaan. Daarbij houdt de kennisgroep rekening met het vonnis van de rechtbank <sup>67 Awr</sup> 67 Awr dat een licht werpt op de feiten en omstandigheden in de periode voorafgaand aan balansdatum.

Zo is belanghebbende in <sup>67 Awr</sup> 67 Awr aansprakelijk gesteld voor schade. Tevens is in verband hiermee een conservatoir beslag gelegd op de roerende en onroerende zaken van belanghebbende alsmede een conservatoir derdenbeslag. Op <sup>67 Awr</sup> 67 Awr heeft de rechtbank vonnis gewezen en is belanghebbende veroordeeld tot betaling van een schadevergoeding.



Evenwel moet belanghebbende ook de feiten stellen op basis waarvan kan worden vastgesteld dat en tot welke omvang zeker of nagenoeg zeker is dat de uitgaven worden gedaan. Op grond van de voorhanden feiten is niet aannemelijk gemaakt dat er meer betaald zal worden dan 67 Awr 67 Awr Daarbij ziet de kennisgroep op praktische gronden af van de beoordeling of daarin geen betaling zit van de wettelijke rente over de periode vanaf 67 Awr

## PS

De vraag kan gesteld worden wat de reikwijdte is van het hiervoor genoemde arrest van 25 juni 2010. Dit is van belang als geoordeeld wordt dat in 67 Awr geen voorziening kan worden gevormd omdat de uitgave nooit zal worden gedaan. In 67 Awr is vonnis gewezen: ultimo 67 Awr is er een juridisch afdwingbare verplichting (een schuld). Mag/moet de belanghebbende deze schuld opvoeren op de balans? Of moet dat beoordeeld worden aan de hand van de Fokker-jurisprudentie (waardering van een schuld). Evenwel is dit voor het onderhavige jaar niet van belang mede gelet op het betwisten van de schulden.

## Jurisprudentie

Hoge raad 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2299, BNB 2011/288, r.o. 3.2.2:

*Het middel faalt. Het bepaalde in artikel 8a, lid 4, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt in dat – voor zover hier van belang – de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten ingevolge het bepaalde in het eerste lid, letters d en e, van dat artikel wordt teruggenomen indien het gaat om de voldoening van een geldbedrag ter gehele of gedeeltelijke ontneming van wederrechtelijk verkregen voordelen, waarmee – mede gelet op de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling – tot uitdrukking is gebracht dat een dergelijk bedrag niet eerder ten laste van de winst kan worden gebracht dan op het tijdstip waarop dit het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten. Het in een eerder jaar dan het jaar waarin het bedrag wordt voldaan vormen van een voorziening ter zake van die voldoening is hiermee niet verenigbaar.*

Hoge Raad 25 november 2005, nr. 40.213, ECLI:NL:HR:2005:AU6909, BNB 2006/94

*Derden die aan de BV gelden ter belegging hadden toevertrouwd, hebben belanghebbende en de BV aansprakelijk gesteld wegens wanprestatie c.q. onrechtmatige daad met betrekking tot door hen ter belegging in waardepapieren ter beschikking gestelde fondsen. Belanghebbende is in 199\* met deze derden overeengekomen aan hen een bedrag van f g te betalen. Het genoemde bedrag is in 199\* voldaan.*

3.2. Evenals voor het Hof gaat het in cassatie om de vraag of de betaling van f g is aan te merken als negatieve inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden.

-3.3. Het oordeel van het Hof dat de in 198\* en 198\* genoten voordelen zijn aan te merken als inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte arbeid, is in cassatie niet bestreden, evenmin als het oordeel dat toepassing van de wettelijke bepalingen had moeten leiden tot heffing van inkomstenbelasting over de in de jaren 198\* en 198\* genoten inkomsten en tot het in aanmerking nemen van negatieve inkomsten in de jaren waarin sprake is van enige betaling aan degene van wie belanghebbende zich gelden heeft toegeëigend.

-3.4. Het Hof heeft geoordeeld dat onder de omstandigheden dat belanghebbende de in 198\* en 198\* genoten inkomsten niet heeft aangegeven en deze inkomsten ook niet daadwerkelijk in de heffing zijn begrepen, alsmede dat belanghebbende niet heeft gesteld dat het niet in de heffing begrijpen valt toe te rekenen aan enig door de Inspecteur begaan verzuim, de wetgever niet kan hebben gewild dat sprake is van negatieve inkomsten in een later jaar, en dat een redelijke wetstoepassing meebrengt de in een eerder jaar niet belaste inkomsten in mindering te brengen op het bedrag dat in beginsel valt te kwalificeren als negatieve inkomsten. Tegen dat oordeel richten zich de klachten.

-3.5. De rechtsgrond van de aftrekbaarheid van negatieve inkomsten - welk begrip in de rechtspraak is ontwikkeld - ligt hierin dat de redelijkheid eist dat voorzien wordt in een mechanisme dat - zoveel als mogelijk binnen het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 - ertoe leidt dat

*'belastingheffing over ongedaan gemaakt inkomen óók ongedaan gemaakt wordt'*

*(in de formulering van de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel inzake de ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel, geciteerd in paragraaf 3.4 van de conclusie van de Advocaat-Generaal).*

*Met deze rechtsgrond valt niet te rijmen dat negatieve inkomsten in aftrek worden toegelaten indien de positieve inkomsten waarmee zij in rechtstreeks verband staan, niet in de*



*belastingheffing zijn betrokken. Zo is in een latere fase van de parlementaire behandeling van evengenoemd wetsvoorstel opgemerkt, over het geval waarin de ontnemingsmaatregel mede betrekking heeft op voordelen verworven in jaren waarover de fiscus niet meer kan navorderen, 'Het zou bepaald onbevredigend zijn indien de ontnemingsmaatregel dan toch tot het volle bedrag een negatieve post in de fiscale inkomensbepaling zou opleveren.'* (Kamerstukken II 1990/91, 21 504, nr. 5, blz. 40).

*Hierbij verdient opmerking dat het 'onbevredigende' van de geschetste uitkomst niet wordt veroorzaakt door de bijzonderheid dat de bevoegdheid tot navordering door tijdsverloop is vervallen, maar reeds door de enkele omstandigheid dat de eerdere positieve inkomsten niet in de belastingheffing zijn betrokken, om welke reden dan ook. Derhalve dient te gelden dat indien negatieve inkomsten bestaan in uitgaven waarmee een voordeel dat eerder is genoten in de vorm van positieve inkomsten geheel of gedeeltelijk ongedaan wordt gemaakt, zulke negatieve inkomsten slechts aftrekbaar zijn indien en voorzover de positieve inkomsten in de belastingheffing zijn betrokken. Deze regel geldt onverminderd indien de positieve inkomsten door middel van navordering of naheffing alsnog in de belastingheffing hadden kunnen worden betrokken, doch zulks - om welke reden dan ook - niet heeft plaatsgevonden.*

*De klachten tegen 's Hofs beslissing falen op grond van het voorgaande.*

HR 22 mei 2015, nr. 14/02083, ECLI:NL:HR:2015:1259 (BNB 2015/177 m.nt. Essers; V-N 2015/25.7)

*(...)*

*Het Hof heeft voorts geoordeeld dat belanghebbende wat betreft de jaren 2005 en 2006 overtuigend heeft aangetoond dat ter zake van de voor die jaren als resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking genomen (geschatte) inkomsten uit de handel in sigaretten, een voorziening mag worden gevormd voor de in verband met deze handel nageheven accijnzen en omzetbelasting.*

*Hoge Raad: "Opmerking verdient dat <in het middel (van de staatssecretaris) > wordt betoogd dat belanghebbende de van hem nageheven accijnzen en omzetbelasting in de jaren 2005 en 2006 ook daarom niet ten laste van zijn belastbare resultaat uit overige werkzaamheden kan brengen, omdat niet is voldaan aan de voorwaarden die gkg stelt aan het vormen van een voorziening. Daarbij heeft het middel kennelijk het oog op het onderdeel van het proces-verbaal waaruit blijkt dat de Inspecteur ter zitting van het Hof heeft gesteld dat belanghebbende de desbetreffende naheffingsaanslag nooit zal betalen. In het licht van deze stelling van de Inspecteur is 's Hofs vermelde oordeel dat belanghebbende voor de jaren 2005 en 2006 overtuigend heeft aangetoond dat een voorziening mag worden gevormd, zonder nadere motivering, die evenwel ontbreekt, niet begrijpelijk. Verwijzing naar Hof Den Haag."*

Hof Den Haag 7 september 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2870, (V-N 2017/9.14).

*X mag een voorziening vormen voor de nageheven omzetbelasting over de jaren 2005 en 2006 die verband houden met het voorhanden hebben van niet veraccijnsde sigaretten. Bij het opleggen van de naheffingsaanslagen omzetbelasting en accijnzen eind oktober 2006 is de omzetbelasting niet al bij voorbaat door de fiscus oninbaar geleden. X heeft in 2005 en 2006 aanzienlijke inkomsten verworven met de handel in sigaretten, het wisselen van geld en kansspelen. Verder had hij aanzienlijke box 3 inkomsten. Dat X, zoals Inspecteur stelt, wel kan, maar niet wil betalen acht het hof niet aannemelijk.*

Hof Den Haag, 19 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3723

*De voorziening*

*6.1.*

*Gelet op hetgeen de Hoge Raad in het Baksteenarrest heeft overwogen kan de belastingplichtige bij de bepaling van de winst van een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost vormen, indien die uitgaven hun oorsprong vinden in feiten of 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. Partijen houdt in dit verband verdeeld of op 31 december 2012 een redelijke mate van zekerheid bestond dat belanghebbende de bijdrageschuld van [C], waarvoor zij als (middellijk) bestuurder van [C] ingeval van niet-betaling door [C] aansprakelijk kon worden gesteld, geheel of gedeeltelijk zou betalen.*

*6.2.*



Naar het oordeel van het Hof heeft de Rechtbank met juistheid beslist dat de hiervoor bedoelde redelijke mate van zekerheid dat belanghebbende de bijdrageschuld van [C] , waarvoor zij aansprakelijk is gesteld, zou moeten betalen, zich ultimo 2012 voordeed. Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur verklaard dat [C] ultimo 2012 een eigen vermogen had van ruim € 1 miljoen negatief. [C] is in 2013 in staat van faillissement verklaard. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende, die middellijk 99%-aandeelhouder alsmede middellijk bestuurder was van [C] , op de hoogte was van de financiële situatie van [C] en derhalve ultimo 2012 wist dat [C] niet in staat zou zijn de bijdrageschuld te voldoen.

Anders dan de Inspecteur heeft gesteld, brengt de omstandigheid dat [C] niet in staat zou zijn om de bijdrageschuld te kunnen voldoen niet mee dat daarmee sprake is van kosten waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat deze nooit zullen worden betaald, hetgeen aan het vormen van een passiefpost in de weg zou staan. De curator heeft immers ter zitting onweersproken verklaard dat belanghebbende in 2012 en 2013 substantiële winsten heeft behaald en ook in de jaren daarna inkomsten uit de verhuur van onroerende zaken, door de curator becijferd op ca. € 327.000 per jaar, heeft genoten. Er is derhalve geen sprake van een situatie waarin vaststaat of zo goed als zeker is dat belanghebbende de bijdrageschuld niet zal voldoen. Daarmee staat goed koopmansgebruik niet in de weg aan het vormen van een passiefpost als zodanig (zie HR 25 juni 2010, 08/03864, ECLI:NL:HR:2010:BJ8485, BNB 2010/273). Hetgeen de Inspecteur op dit punt in hoger beroep heeft aangevoerd, brengt het Hof niet tot een ander oordeel.

6.3.

Niet in geschil is dat ultimo 2012 met betrekking tot belanghebbendes toekomstige uitgaven, voortvloeiende uit haar aansprakelijkheid voor de voldoening van de bijdrageschuld, is voldaan aan de overige in het Baksteenarrest geformuleerde eisen voor de vorming van een passiefpost op de balans per 31 december 2012. Gelet hierop en op hetgeen onder 6.1 en 6.2 is overwogen, beantwoordt het Hof de onder 5.1.1 vermelde vraag bevestigend.

Rb. Den Haag 9 juli 2015, nr. 15/652, [ECLI:NL:RBDHA:2015:7945 \(V-N 2015/53.2.2\)](#).

Het is aan eiseres om aannemelijk te maken dat zij voldoet aan de voorwaarden om een voorziening te vormen. Eiseres heeft een overzicht verstrekt van haar huurachterstanden die uitsluitend betrekking hebben op de servicekosten. Uit dat overzicht blijkt dat de achterstand per 31 december 2008 € 17.557 bedraagt, zodat reeds om die reden de voorziening voor een te hoog bedrag is opgenomen. Verder blijkt dat het om vorderingen gaat uit de jaren 2002 tot en met 2008. Nu verder niet gebleken is dat de verhuurder tot op heden enige actie heeft ondernomen om de achterstallige servicekosten te incasseren, heeft eiseres met het enkel overleggen van dit overzicht niet aannemelijk gemaakt dat er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat deze achterstanden ooit voldaan zullen worden. De rechtbank neemt daarbij mede in aanmerking dat eiseres heeft verklaard niet van plan te zijn de verschuldigde servicekosten te betalen. Gezien het voorstaande heeft eiseres dan ook niet aannemelijk gemaakt dat zij voldoet aan de voorwaarden om ten behoeve van verschuldigde servicekosten een voorziening te vormen.

Rb. Noord-Holland 21 november 2014, nr. 13/5058, [ECLI:NL:RBNHO:2014:10615 \(V-N 2015/15.9\)](#).

Eiseres heeft een voorziening gevormd wegens aansprakelijkstelling voor niet betaalde lonen en emolumenten, alsmede een te betalen schadevergoeding. Op de balansdatum was nog geen sprake van een juridisch afdwingbare verplichting ter zake van de tegen eiseres ingestelde vorderingen. Bij de waardering van de voorziening moeten feiten en omstandigheden van na de balansdatum in aanmerking worden genomen, ook als op balansdatum nog geen reden was om aan te nemen dat deze feiten en omstandigheden zich voor zouden doen (HR 25 juni 2010, nr. 08/03864, [ECLI:NL:HR:2010:BJ8485](#), [BNB 2010/273](#)). Nu het zo goed als zeker is dat eiseres de gevorderde bedragen niet zal betalen (vanwege een faillissement) , is het alsdan niet van belang dat er op de balansdatum nog voldoende vermogen aanwezig was om de verwachte schuldvordering te voldoen. Eiseres mag daarom niet meer doteren aan de voorziening dan reeds door verweerder is toegestaan.

#### **Toelichting op de PS**

De vraag wat de reikwijdte is van het hiervoor genoemde arrest van 25 juni 2010. Dit is van belang als geoordeeld wordt dat in <sup>67 Awr</sup> geen voorziening kan worden gevormd omdat de uitgave nooit zal worden gedaan. In <sup>67 Awr</sup> is vonnis gewezen: ultimo <sup>67 Awr</sup> is er een juridisch afdwingbare



verplichting (een schuld). Mag/moet de belanghebbende deze schuld opvoeren op de balans? Of moet dat beoordeeld worden aan de hand van de Fokker-jurisprudentie (waardering van een schuld). Zie in verband hiermee de annotaties onder het arrest:

Redactie Vakstudie Nieuws merkt bij dit arrest in [V-N 2010/30.6](#), onder meer op: 'Echter, de mogelijke betekenis van het arrest is onduidelijk door de gebruikte terminologie en formuleringen zoals opgenomen in r.o. 4.2.1. Hierin wordt gesproken over de vorming van een voorziening, waarbij vervolgens een gelijkstelling aan de orde lijkt met een schuld. Dit roept de vraag op of het arrest ziet op de voorwaarden om tot vorming van een voorziening te komen of op de vrijval van een schuld dan wel op beide. Gezien de formulering in r.o. 4.2.2 lijkt het laatste aan de orde te zijn.'

Lubbers merkt in zijn noot in de BNB op HR 25 juni 2010, nr. 08/03864, [BNB 2010/273](#), onder meer op: 'Voor de vorming van een voorziening geldt de eis dat een redelijke mate van zekerheid moet bestaan dat de toekomstige uitgaven zullen worden gedaan (HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, [BNB 1998/409](#)). Hieruit volgt dat ter zake van vermeende uitgaven waarvan vaststaat of zo goed als zeker is dat zij nooit zullen worden gedaan, geen voorziening kan worden gevormd. Anders zou het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel geweld worden aangedaan. In zoverre onderschrijf ik het oordeel van de Hoge Raad in r.o. 4.2.2.-4.

Geldt dit uitgangspunt ook voor het opnemen van een passiefpost in de vorm van een schuld? Ik kan uit r.o. 4.2.2 niet met zekerheid opmaken dat dit uitgangspunt in de ogen van de Hoge Raad slechts aan de orde is bij de vorming van een voorziening. (In een noot wordt hieraan toegevoegd: Helaas biedt ook r.o. 4.2.1 geen houvast op dit punt, omdat daarin de termen 'voorziening' en 'schulden' bij het weergeven van het hofoordeel en het cassatiemiddel door elkaar worden gebruikt. A-G Wattel betoogt in onderdeel 5.11 van zijn conclusie dat het Hof kennelijk voor alle verzuimuitgaven is uitgegaan van een voorziening, terwijl naar zijn mening deels sprake was van een te vormen schuld.) Mijns inziens zou dit uitgangspunt ook bij het opnemen van schulden kunnen gelden. Weliswaar hanteert de Hoge Raad voor het verplicht laten vrijvallen van een eenmaal in de balans opgenomen schuld het criterium dat een verplichte vrijval slechts aan de orde is indien vaststaat of zo goed als zeker is dat de belastingplichtige de schuld niet of niet volledig hoeft te voldoen (HR 18 oktober 2002, nr. 37 413, [BNB 2003/44](#)) maar ik vind hiermee niet onverenigbaar de regel dat goed koopmansgebruik zich verzet tegen het (voor de eerste keer) opnemen van een schuld in de balans indien vaststaat of zo goed als zeker is dat deze schuld niet zal worden voldaan (en derhalve niet tot een uitstroom van middelen zal leiden). Er ontstaat in dat geval echter nog wel een complicatie indien het feit dat de schuld niet zal worden voldaan is terug te voeren op de omstandigheid dat de schuld zal worden kwijtgescholden. In dat geval kan een totaalwinsteffect in het nadeel van de belastingplichtige optreden doordat de kwijtscheldingswinstvrijstelling niet kan worden toegepast op de niet-opgenomen schuld. Voor deze gevallen zou mijns inziens een uitzondering moeten worden gemaakt. De regel zou dan aldus kunnen luiden: het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realiteitsbeginsel verzet zich tegen het opnemen van een schuld indien vaststaat of zo goed als zeker is dat die schuld niet zal worden voldaan en zulks niet is terug te voeren op een te verwachten kwijtschelding van die schuld door de schuldeiser.'.

J. Doornebal, *NTFR Beschouwingen* 2010-42, merkt in een bespreking van HR 25 juni 2010, nr. 08/03864, op: 'Het valt moeilijk te zeggen welke van de beide hiervoor genoemde opvattingen, de beperkte uitleg van het begrip passiefpost (waarbij daaronder alleen voorzieningen worden verstaan) of de ruime uitleg van dit begrip (waarbij daaronder zowel voorzieningen als schulden worden verstaan), de juiste is. Dat zal — uiteindelijk — de Hoge Raad zelf moeten beslissen. Naar mijn mening verdient de beperkte uitleg de voorkeur zodat het arrest van 25 juni 2010 niet aan de orde komt bij het passiveren en waarderen van schulden. Een kenmerk van schulden is immers dat zij een afdwingbare betalingsverplichting voor de schuldenaar inhouden die niet in omvang afneemt als de betalingscapaciteit van de schuldenaar vermindert. Om die reden staat het laten vrijvallen van een deel van de schulden als de betalingscapaciteit van de schuldenaar afneemt op gespannen voet met de juridische en economische realiteit. Houdt men vast aan de momenteel geldende regel dat een schuld slechts kan vrijvallen indien vaststaat of zo goed als zeker is dat deze niet hoeft te worden betaald, dan past daarbij ook geen toets van de kans op betaling bij het ontstaan van de

schuld. Een dergelijke toets leidt tot een inconsistente benadering die tal van vragen oproept, onder andere hoe dient te worden gehandeld met de rente die wordt verschuldigd over het niet-gepassiveerde deel van een schuld en hoe dient te worden gehandeld bij een toename van de betalingscapaciteit waardoor een schuld weer 'volwaardig' wordt.'