

Secretariaat:
Mercuriusplein 3, 2132 HA Hoofddorp
Postbus 242, 2130 AE Hoofddorp

Tel: +31 (0)88 4960 391
secretariaat@rjnet.nl
www.rjnet.nl

RJ-Uiting 2024-5: Vitaliteitsregelingen en regelingen voor vervroegde uittreding

<i>Hoofdstuk RJ</i>	<i>271 'Personeelsbeloningen'</i>
<i>Alinea's</i>	<i>0, 201, 204 t/m 204b, 213a, 401 t/m 410</i>
<i>Hoofdstuk RJk</i>	<i>B14 'Personeelsbeloningen'</i>
<i>Alinea's</i>	<i>102, 105, 106a en 128</i>
<i>Status</i>	<i>ontwerp-Richtlijn</i>
<i>Publicatiedatum RJ-Uiting</i>	<i>6 mei 2024</i>
<i>Voorgestelde ingangsdatum</i>	<i>1 januari 2025</i>
<i>Commentaarperiode tot</i>	<i>5 juni 2024</i>

Inleiding

Voor wie is deze RJ-Uiting relevant

Deze RJ-Uiting is relevant voor rechtspersonen die een vitaliteitsregeling voor werknemers hebben en voor rechtspersonen die een regeling voor vervroegde uittreding hebben.

Welke wijzigingen stelt de RJ voor

De RJ stelt voor om de volgende onderwerpen nader uit te werken in de Richtlijnen:

- de beoordeling of een recht op doorbetaalde afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen) een beloning mét opbouw van rechten of een beloning zonder opbouw van rechten betreft; en
- de verwerkingswijze van regelingen voor vervroegde uittreding.

Ingangsdatum

De RJ stelt voor de wijzigingen van kracht te laten worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025. Eerdere toepassing wordt aanbevolen.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 5 juni 2024 worden ingediend bij het RJ-secretariaat, bij voorkeur per e-mail (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Achtergrond en inhoud

De voorgestelde wijzigingen hebben betrekking op hoofdstuk 271 'Personeelsbeloningen'. Mede naar aanleiding van vragen uit de praktijk stelt de RJ voor om in de paragraaf 2 'Beloningen tijdens het dienstverband' voor regelingen die recht geven op doorbetaalde afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen) nader uit te werken hoe beoordeeld wordt of sprake is van een beloning met opbouw van rechten of een beloning zonder opbouw van rechten. Daarnaast heeft de RJ mede naar aanleiding van vragen uit de praktijk en omdat de bestaande paragraaf 5 'Vut en andere non-activiteitsregelingen' niet meer actueel is, nieuwe Richtlijnen ontwikkeld voor regelingen voor vervroegde uittreding. Regelingen voor vervroegde uittreding hebben een ander karakter dan vitaliteitsregelingen en worden daarom afzonderlijk behandeld. Regelingen voor vervroegde uittreding kenmerken zich namelijk door het feit dat er geen arbeidsprestaties meer hoeven te worden verricht, ook als er nog een (formeel) dienstverband bestaat.

Samenvatting

De RJ stelt ten aanzien van beloningen tijdens het dienstverband voor om:

- voorbeelden op te nemen van beloningen waarbij wel rechten worden opgebouwd en van beloningen waarbij geen rechten worden opgebouwd;
- specifiek voor regelingen die recht geven op doorbetaalde afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen) op te nemen dat op basis van de economische realiteit van de regeling beoordeeld wordt of sprake is van een beloning met opbouw van rechten of een beloning zonder opbouw van rechten; en
- voor dergelijke regelingen aanvullende toelichtingsvereisten op te nemen.

De RJ stelt inzake regelingen voor vervroegde uittreding voor om:

- een regeling voor vervroegde uittreding te definiëren als: een regeling die (nagenoeg) uitsluitend als doel heeft om te voorzien in een of meer door de rechtspersoon verschuldigde uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de tijd tot de ingangsdatum van het pensioen of de AOW en gedurende welke tijd geen arbeidsprestaties meer worden verricht;
- op te nemen in welke omstandigheden voor een regeling voor vervroegde uittreding een verplichting wordt opgenomen en hoe die verplichting wordt gewaardeerd. Uitgangspunt daarbij is dat de verwachte lasten in aanmerking worden genomen gedurende de periode waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd; en
- presentatie- en toelichtingsvereisten op te nemen.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen

In deze paragraaf worden de voorgestelde wijzigingen in de RJ-bundel nader toegelicht.

Als de voorgestelde wijzigingen in de Richtlijnen ertoe leiden dat een rechtspersoon de in de jaarrekening toegepaste grondslagen voor waardering en resultaatbepaling aanpast is sprake van een stelselwijziging. Een stelselwijziging wordt verwerkt en toegelicht in overeenstemming met hoofdstuk 140 'Stelselwijzigingen'.

Wijzigingen in paragraaf 2 'Beloningen tijdens het dienstverband' van hoofdstuk 271

Voorgesteld wordt om in alinea 271.201 toe te voegen, als voorbeeld van beloningen tijdens het dienstverband, doorbetaling bij afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen waarbij werknemers minder tijd hoeven te werken met behoud van (een deel van) het salaris en/of pensioenopbouw).

In alinea 271.204 wordt voorgesteld om de volgende voorbeelden toe te voegen van beloningen waarbij geen rechten worden opgebouwd:

- doorbetaling in geval van zwangerschaps- of ouderschapsverlof;
- toekomstige salarisstijgingen op grond van salarisschalen en/of overeengekomen loonsverhogingen bij voortzetting van het dienstverband;
- toekenning van enkele extra vakantiedagen bij het bereiken van een bepaalde leeftijd.

In alinea 271.203 is aangegeven dat indien sprake is van een beloning met opbouw van rechten op balansdatum een verplichting wordt opgenomen en dat ook voorwaardelijk toegekende rechten leiden tot een verplichting. Deze alinea wordt niet gewijzigd. Het is uit de alinea echter niet duidelijk of dit ook geldt voor vitaliteitsregelingen waarvan slechts gebruik kan worden gemaakt na het voldoen aan bepaalde voorwaarden. Voorwaarden kunnen bijvoorbeeld zijn een leeftijdseis (i.e. het bereiken van een bepaalde leeftijd) en een dienstjareneis (i.e. een minimaal aantal jaren dat een werknemer in dienst moet zijn) om gebruik te kunnen maken van de regeling.

Thans wordt in alinea 271.204a voorgesteld dat de rechtspersoon moet beoordelen of in de periode waarin nog niet aan de voorwaarden wordt voldaan er sprake is van een beloning:

- met opbouw van rechten. In dat geval is alinea 203 van toepassing en wordt op balansdatum een verplichting opgenomen die wordt gewaardeerd in overeenstemming met alinea's 271.206 en 271.207; of
- zonder opbouw van rechten. In dat geval is alinea 204 van toepassing en wordt op balansdatum geen verplichting opgenomen, maar worden de lasten in aanmerking genomen in de periode waarover de beloning is verschuldigd.

Voorgesteld wordt dat de beoordeling of sprake is van een regeling met of zonder opbouw van rechten plaatsvindt op basis van de economische realiteit van de regeling. Beoordeling van de economische realiteit van de regeling vindt primair plaats op basis van de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om van de regeling gebruik te kunnen maken, zoals bijvoorbeeld een leeftijdseis en een dienstjareneis. Door de aanwezigheid van een dienstjareneis is sprake van opbouw van rechten, tenzij die voorwaarde geen of slechts geringe economische betekenis heeft en/of de rechtspersoon op basis van andere elementen van de regeling kan concluderen dat geen sprake is van opbouw van rechten.

In alinea 271.204b wordt een voorbeeld gegeven van de toepassing van alinea 271.204a. Het voorbeeld betreft een vitaliteitsregeling. Deze regeling houdt in dat werknemers vanaf de 65-jarige leeftijd, indien ze de 5 jaar daarvoor (dus vanaf 60-jarige leeftijd) steeds in dienst zijn geweest, ervoor kunnen kiezen om nog 80% van hun normuren te blijven werken tegen 90% van het salaris en met behoud van 100% van hun pensioenopbouw. Deze regeling wordt vanwege de dienstjareneis in beginsel beoordeeld als een regeling met opbouw van rechten.

In alinea 271.213a wordt voorgesteld dat de rechtspersoon voor de in alinea 271.204a bedoelde regelingen de volgende aanvullende informatie opneemt in de toelichting:

- de belangrijkste kenmerken van de regeling inclusief of sprake is van een regeling met of zonder opbouw van rechten op basis van de economische realiteit van de regeling; en
- indien een verplichting wordt opgenomen: de gehanteerde disconteringsvoet en andere belangrijke grondslagen en veronderstellingen.

Wijziging om paragraaf 4 ‘Vut en andere non-activiteitsregelingen’ te vervangen door ‘Regelingen voor vervroegde uittreding’

De bestaande paragraaf 4 ‘Vut en andere non-activiteitsregelingen’ is niet meer actueel, aangezien Vut-regelingen fiscaal niet meer worden gefaciliteerd en om die reden in de praktijk niet meer voorkomen. De RJ heeft nieuwe Richtlijnen ontwikkeld met principes die van toepassing worden geacht op alle regelingen voor vervroegde uittreding, ongeacht de specifieke voorwaarden van een regeling.

Onder regeling voor vervroegde uittreding wordt daarbij verstaan: een regeling die (nagenoeg) uitsluitend als doel heeft om te voorzien in een of meer door de rechtspersoon verschuldigde uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de tijd tot de ingangsdatum van het pensioen of de AOW en gedurende welke tijd geen arbeidsprestaties meer worden verricht. De reden voor behandeling in een afzonderlijke paragraaf is gelegen in het feit dat dergelijke regelingen een ander karakter hebben dan beloningen tijdens het dienstverband of pensioenen die worden behandeld in paragraaf 2 respectievelijk paragraaf 3 van hoofdstuk 271.

De voorgestelde Richtlijnen zijn opgenomen in een geheel nieuwe paragraaf 4 ‘Regelingen voor vervroegde uittreding’.

In deze paragraaf 4 wordt aangegeven onder welke omstandigheden voor een regeling voor vervroegde uittreding een verplichting wordt opgenomen en hoe die verplichting wordt gewaardeerd. Uitgangspunt daarbij is dat de verwachte lasten in aanmerking worden genomen gedurende de periode waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd.

Voor de personeelsleden die al gebruik (kunnen) maken van de regeling is de per balansdatum op te nemen verplichting de contante waarde van de totaal voor die personeelsleden verwachte uitgaven.

Voor de personeelsleden die op balansdatum nog niet gebruik kunnen maken van de regeling, maar dat tijdens de looptijd van de regeling in de toekomst wel kunnen doen, wordt een verplichting opgebouwd gedurende de periode waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd (i.e. de opbouwperiode). De verwachte lasten worden evenredig aan de opbouwperiode toegerekend. Dat betekent dat de per balansdatum op te nemen verplichting het tijdsevenredig deel betreft van de contante waarde van de totaal voor die personeelsleden verwachte uitgaven.

De opbouwperiode wordt bepaald op basis van de economische realiteit van de voorwaarden die gelden om van de regeling gebruik te kunnen maken en de looptijd van de regeling. In bijlage 4 zijn voorbeelden opgenomen van de toepassing van dit principe.

Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen

In deze paragraaf worden de voorgestelde wijzigingen in de RJk-bundel nader toegelicht.

Op basis van alinea 301 van hoofdstuk M1 'Microrechtspersonen' zijn deze de voorstellen die betrekking hebben op verwerkings- en waarderingsaspecten ook van toepassing voor microrechtspersonen.

De voorgestelde wijzigingen hebben betrekking op hoofdstuk B14 'Personeelsbeloningen'.

Wijziging in het onderdeel 'Inleiding'

Voorgesteld wordt om in alinea B14.102 als voorbeeld van beloningen tijdens het dienstverband toe te voegen: 'doorbetaling bij afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen waarbij werknemers minder tijd hoeven te werken met behoud van (een deel) van het salaris en/of pensioenopbouw)'.

Wijziging in het onderdeel 'Beloningen tijdens het dienstverband'

Voorgesteld wordt om in alinea B14.106a toe te voegen dat vitaliteitsregelingen als beschreven in alinea B14.102 voorwaardelijk toegekende rechten betreft die in beginsel leiden tot een verplichting. Omdat kleine rechtspersonen er voor kunnen kiezen om voor beloningen tijdens het dienstverband met voorwaardelijke opbouw van rechten de last te nemen in het jaar van de uitkering, acht de RJ het niet nodig om vergelijkbare bepalingen op te nemen als in de voorgestelde alinea's 204a en 204b van hoofdstuk 271.

Wijzigingen in het onderdeel 'Onderwerpen die worden behandeld in de RJ-bundel'

Voorgesteld wordt om regelingen voor vervroegde uittreding toe te voegen aan alinea B14.128. Daarmee gelden de voorstellen die betrekking hebben op verwerkings- en waarderingsaspecten van de nieuwe paragraaf 4 'Regelingen voor vervroegde uitkering' in hoofdstuk 271 ook voor kleine rechtspersonen.

Voorgestelde wijzigingen in RJ-bundel

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen

271 PERSONEELSBELONINGEN

Deze Richtlijn 271 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn 271 (aangepast 2021) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025

Voorgestelde wijzigingen in paragraaf 2 van hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen

.....

271.2 Beloningen tijdens het dienstverband

201 In deze paragraaf worden beloningen behandeld, in welke vorm dan ook, die een rechtspersoon verschuldigd is uit hoofde van de voor het personeel geldende arbeidsvoorwaarden als deze beloningen betaalbaar zijn tijdens het dienstverband, met uitzondering van ontslagvergoedingen en uitkeringen in de vorm van eigen aandelen, opties daarop en vergelijkbare beloningsvormen en met uitzondering van door de rechtspersoon verschuldigde beloningen uit hoofde van regelingen voor vervroegde uittreding.

Voorbeelden van ~~deze~~ beloningen tijdens het dienstverband zijn:

-
- doorbetaling bij afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen waarbij werknemers minder tijd hoeven te werken met behoud van (een deel van) het salaris en/of pensioenopbouw).

.....

203 Indien sprake is van een beloning met opbouw van rechten dient de rechtspersoon de verwachte lasten gedurende het dienstverband in aanmerking te nemen. Hiertoe dient op balansdatum een verplichting te worden opgenomen.

Onder de opbouw van rechten wordt verstaan het gedurende het dienstverband van het personeelslid opbouwen van rechten op doorbetaalde afwezigheid, die in toekomstige verslagperiodes door het personeelslid kunnen worden opgenomen of verzilverd, zoals vakantie en sabbatical leave. Ook wordt de opbouw van rechten op (langetermijn-) winstdelingen en bonussen hieronder begrepen.

Ook voorwaardelijk toegekende rechten (bijvoorbeeld rechten die alleen kunnen worden opgenomen of verzilverd bij continuering van het dienstverband zoals jubileumuitkeringen) leiden tot een verplichting. Bij de bepaling van de hoogte van deze verplichting wordt rekening gehouden met de kans op voortijdige beëindiging van het dienstverband met het personeelslid.

204 Indien sprake is van een beloning, waarbij geen rechten worden opgebouwd, dient de rechtspersoon de (verwachte) lasten in aanmerking te nemen in de periode waarover deze beloning is verschuldigd.

Voorbeelden waarbij tijdens een dienstverband geen rechten worden opgebouwd zijn:

- Doorbetaling in geval van ziekte en arbeidsongeschiktheid, zwangerschaps- of ouderschapsverlof;
- toekomstige salarisstijgingen op grond van salarisschalen en/of overeengekomen loonsverhogingen bij voortzetting van het dienstverband;
- toekenning van enkele extra vakantiedagen bij het bereiken van een bepaalde leeftijd is een voorbeeld van een beloning zonder opbouw van rechten.

204a Voor een recht op doorbetaalde afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen als beschreven in alinea 201) dat slechts kan worden opgenomen of verzilverd door voortzetting van het dienstverband na het voldoen aan bepaalde voorwaarden, beoordeelt de rechtspersoon of in de periode waarin nog niet aan de voorwaarden wordt voldaan sprake is van een beloning:

- met opbouw van rechten. Het recht op doorbetaalde afwezigheid wordt beoordeeld als een vergoeding voor de arbeidsprestaties gedurende de periode dat de rechten worden opgebouwd tot aan het moment dat aan de betreffende voorwaarden wordt voldaan. Als gevolg zijn alinea 203, 206 en 207 van toepassing; of
- zonder opbouw van rechten. Het recht op doorbetaalde afwezigheid wordt beoordeeld als een vergoeding voor de arbeidsprestaties die worden verricht nadat aan de betreffende voorwaarden is voldaan. Als gevolg is alinea 204 van toepassing.

De beoordeling of sprake is van een regeling met of zonder opbouw van rechten vindt plaats op basis van de economische realiteit van de regeling. Beoordeling van de economische realiteit van de regeling vindt primair plaats op basis van de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om van de regeling gebruik te kunnen maken, zoals bijvoorbeeld een leeftijdseis en een dienstjareneis. Door de aanwezigheid van een dienstjareneis is sprake van opbouw van rechten, tenzij die voorwaarde geen of slechts geringe economische betekenis heeft en/of de rechtspersoon op basis van andere elementen van de regeling kan concluderen dat geen sprake is van opbouw van rechten.

204b Een voorbeeld van de toepassing van alinea 204a is een vitaliteitsregeling die inhoudt dat werknemers vanaf de 65-jarige leeftijd indien ze de 5 jaar daarvoor (dus vanaf 60-jarige leeftijd) steeds in dienst zijn geweest ervoor kunnen kiezen om nog 80% van hun normuren te blijven werken tegen 90% van het salaris en met behoud van 100% van hun pensioenopbouw. Deze regeling wordt vanwege de dienstjareneis in beginsel beoordeeld als een regeling met opbouw van rechten.

.....

206 De verplichting die op grond van alinea 203 en 205 wordt opgenomen, dient de beste schatting te zijn van de bedragen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende verplichtingen per balansdatum af te wikkelen.

De beste schatting wordt in het algemeen gebaseerd op contractuele afspraken met personeelsleden, zoals CAO's en individuele arbeidsovereenkomsten.

Indien ten aanzien van de afwikkeling van de verplichtingen geen of nauwelijks onzekerheden te onderkennen zijn, zijn de hiermee samenhangende schattingen normaliter van beperkt belang voor de waardering van de verplichting. Voorbeelden hiervan zijn beloningen die een onvoorwaardelijk karakter kennen en/of op korte termijn betaalbaar zijn, zoals toekenning van rechten op vakantiedagen.

Indien ten aanzien van de afwikkeling van de verplichtingen onzekerheden te onderkennen zijn, zijn de hiermee samenhangende schattingen van grote(re) betekenis voor de waardering van de verplichting. Voorbeelden hiervan zijn beloningen die een voorwaardelijk karakter kennen en/of niet op korte termijn betaalbaar zijn, zoals jubileumuitkeringen.

Elementen die in de beste schatting bij de opbouw van bijvoorbeeld een verplichting voor jubileumuitkeringen kunnen worden betrokken, zijn:

- de personeelsleden op wie de regeling van toepassing is;
- het uitkeringspercentage van het salaris;
- de salarissen;
- de verwachte salarisstijging;
- opgebouwde jaren;
- blijfkans (al dan niet rekening houdend met kans van overlijden); en
- de disconteringsvoet gebruikt voor de berekening van de contante waarde.

Voor de invulling van de waardering op basis van het principe van 'beste schatting' wordt verwezen naar alinea 301 tot en met 305 van hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa.

207 Indien het effect van de tijdswaarde van geld materieel is, dient de verplichting te worden gewaardeerd tegen de contante waarde van de uitgaven die naar verwachting noodzakelijk zijn om de verplichting af te wikkelen. De disconteringsvoet voor belastingen waartegen contant wordt gemaakt, dient de actuele marktrente weer te geven. Hierin dienen de risico's waarmee bij het schatten van de toekomstige uitgaven reeds rekening is gehouden, niet te worden betrokken. De marktrente per balansdatum van hoogwaardige ondernemingsobligaties is de meest geëigende invulling van actuele marktrente. Bij het ontbreken van een liquide markt voor ondernemingsobligaties geldt het rendement op staatsleningen als de meest geëigende invulling.

Indien de periode waarover de uitgaven contant worden gemaakt niet langer is dan een jaar, behoeft de verplichting niet tegen de contante waarde te worden opgenomen.

.....

213a De rechtspersoon dient voor in alinea 204a bedoelde regelingen de volgende aanvullende informatie op te nemen in de toelichting:

- **de belangrijkste kenmerken van de regeling inclusief of sprake is van een regeling met of zonder opbouw van rechten op basis van de economische realiteit van de regeling; en**
- **indien een verplichting wordt opgenomen: de gehanteerde disconteringsvoet en andere belangrijke grondslagen en veronderstellingen.**

.....

Voorgestelde toevoeging in paragraaf 0 en nieuwe paragraaf 4 van hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen

271.0 Definities

Regeling voor vervroegde uittreding: een regeling die (nagenoeg) uitsluitend als doel heeft om te voorzien in een of meer door de rechtspersoon verschuldigde uitkeringen of verstrekkingen ter

overbrugging van de tijd tot de ingangsdatum van het pensioen of de AOW en gedurende welke tijd geen arbeidsprestaties meer worden verricht.

271.4 Regelingen voor vervroegde uittreding

Inleiding en begripsbepaling

401 In deze paragraaf wordt de verwerkingswijze van regelingen voor vervroegde uittreding behandeld. Hieronder wordt verstaan een regeling die (nagenoeg) uitsluitend als doel heeft om te voorzien in een of meer door de rechtspersoon verschuldigde uitkeringen of verstrekkingen ter overbrugging van de tijd tot de ingangsdatum van het pensioen of de AOW en gedurende welke geen arbeidsprestaties meer worden verricht. De reden voor afzonderlijke behandeling is gelegen in het feit dat dergelijke regelingen een ander karakter hebben dan:

- beloningen tijdens het dienstverband die worden behandeld in paragraaf 2 van dit hoofdstuk. Onder regelingen voor vervroegde uittreding worden geen arbeidsprestaties meer verricht, ook als er nog een (formeel) dienstverband bestaat;
- pensioenen die worden behandeld in paragraaf 3 van dit hoofdstuk.

Kenmerken van regelingen voor vervroegde uitkering zijn in het algemeen vaak:

- vrijheid van het personeel om al dan niet van de regeling gebruik te maken;
- een tijdelijke uitkering die loopt tot aan de AOW-datum of de pensioeningangsdatum;
- het recht op uitkering kan afhankelijk zijn gesteld van reeds verstreken diensttijd bij de rechtspersoon of bij andere werkgevers in de betreffende branche of sector;
- beperkte looptijd van de regeling.

402 Indien de looptijd van een regeling voor vervroegde uittreding onbepaald is (en derhalve niet tijdelijk is) en formeel door de werkgever beëindigd kan worden, wordt verondersteld dat de regeling wordt voortgezet, tenzij er voldoende sterke aanwijzingen zijn dat dit waarschijnlijk niet het geval is.

Indien een regeling voor vervroegde uittreding voor een bepaalde tijd geldt (en derhalve tijdelijk is), beoordeelt de rechtspersoon op elke balansdatum of sprake is van een feitelijke verplichting om de regeling te verlengen. Van een feitelijke verplichting om de regeling te verlengen is sprake als de rechtspersoon op balansdatum bij werknemers de gerechtvaardigde verwachting heeft gewekt dat de regeling zal worden verlengd.

Waardering en resultaatbepaling

403 **De uit hoofde van regelingen voor vervroegde uittreding in aanmerking te nemen verplichtingen dienen te omvatten juridische en feitelijke verplichtingen jegens:**

- **personeelsleden die al hebben geopteerd;**
- **personeelsleden die onder de bestaande regeling al kunnen opteren maar dat nog niet hebben gedaan;**
- **personeelsleden die nog niet kunnen opteren maar dat tijdens de looptijd van de regeling waarvoor een feitelijke verplichting is aangegaan in de toekomst wel kunnen doen.** Voor deze personeelsleden wordt alleen een verplichting opgenomen gedurende de periode dat in wezen het recht op uitkeringen wordt opgebouwd: zie alinea 406 en 407.

Een feitelijke verplichting kan bijvoorbeeld aan de orde zijn ter zake van een verlenging van de regeling.

404 Uitgangspunt voor de berekening van de in aanmerking te nemen verplichting voor regelingen voor vervroegde uittreding is om de last in de winst-en-verliesrekening te verantwoorden in de periode waarin de arbeidsprestaties worden verricht die benodigd zijn om van de regeling gebruik te kunnen maken. **De rechtspersoon dient de verwachte lasten in aanmerking te nemen gedurende de periode waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd. Hiertoe dient op balansdatum een verplichting te worden opgenomen.**

405 **De verplichting die op grond van alinea 404 wordt opgenomen dient te zijn gebaseerd op de beste schatting van de bedragen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende verplichtingen per balansdatum af te wikkelen. De verplichting dient te worden gewaardeerd tegen de contante waarde in overeenstemming met alinea 207 en 316.**

Elementen voor de berekening van de verplichting zijn:

- de personeelsleden op wie de regeling van toepassing is;
- de geschatte kans dat voor gebruikmaking van de regeling wordt geopteerd;
- de blijfkans van de in de berekening betrokken personeelsleden;
- de leeftijden en de levenskansen van de in de berekening betrokken personeelsleden;
- de hoogte van de uitkeringen;
- de bijkomende lasten die op de rechtspersoon (blijven) drukken (bijvoorbeeld werkgeversbijdragen voor een doorgaande pensioenregeling);
- overheidssubsidies en personeelsbijdragen;
- de rentevoet gebruikt voor de berekening van de contante waarde;
- de periode waarin de personeelsleden het recht op uitkeringen in wezen opbouwen.

406 Voor (1) de personeelsleden die al hebben geopteerd en (2) personeelsleden die onder de bestaande regeling al kunnen opteren maar dat nog niet hebben gedaan is de op te nemen verplichting het bedrag van de beste schatting van de verwachte uitgaven (tegen contante waarde) in overeenstemming met alinea 405. Die personeelsleden hoeven immers feitelijk geen arbeidsprestaties meer te verrichten om van de regeling gebruik te kunnen maken.

Voor de personeelsleden die nog niet kunnen opteren maar dat tijdens de looptijd van de regeling waarvoor een feitelijke verplichting is aangegaan in de toekomst wel kunnen doen, moet de periode worden bepaald waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd. De periode waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd wordt bepaald op basis van de economische realiteit van de regeling.

De economische realiteit van de regeling wordt bepaald door (1) de voorwaarden die gelden om van de regeling gebruik te kunnen maken en (2) de looptijd van de regeling waarvoor een feitelijke verplichting is aangegaan. In bijlage 4 zijn voorbeelden opgenomen van de toepassing van dit principe.

407 Indien een regeling wordt ingevoerd of verlengd die een dienstjareneis bevat op het moment van invoering of verlenging, wordt voor de personeelsleden die al aan de dienstjareneis hebben voldaan een verplichting opgenomen voor het bedrag van de beste schatting van de verwachte uitgaven.

Voor personeelsleden die tijdens de looptijd van de regeling nog een resterende periode in dienst moeten blijven om in aanmerking te komen voor de regeling, wordt de last toegerekend aan de resterende diensttijd tot aan het bereiken van de voor deelname aan de regeling vereiste

leeftijd. Als gevolg daarvan wordt voor deze personeelsleden bij de invoering of de verlenging van de regeling geen verplichting opgenomen.

408 Een eventuele dienstjareneis die geldt voordat een werknemer gebruik kan maken van een regeling voor vervroegde uittreding kan betrekking hebben op dienstjaren bij de werkgever zelf en/of op dienstjaren in de branche of sector, i.e. bij een andere werkgever. Dienstjaren bij een andere werkgever worden alleen in aanmerking genomen bij de schatting of een werknemer kan deelnemen. De toerekening van lasten op basis van de beste schatting van de bedragen die noodzakelijk zijn om de desbetreffende verplichtingen per balansdatum af te wikkelen gebeurt uitsluitend op basis van de diensttijd bij de rechtspersoon.

Presentatie en toelichting

409 Verplichtingen uit hoofde van regelingen voor vervroegde uitkering worden gepresenteerd in overeenstemming met alinea 105. Deze zijn naar hun aard meestal als voorziening aan te merken aangezien in de meeste gevallen onzekerheid bestaat omtrent de omvang van de verplichting. Dit geldt niet voor reeds per balansdatum verschuldigde bedragen, die worden opgenomen onder de schulden. De presentatie in de winst-en-verliesrekening geschiedt in overeenstemming met alinea 104. **De mutatie in de voorziening als gevolg van rentetoevoeging dient in de winst-en-verliesrekening te worden gepresenteerd als een interestlast.**

410 **De rechtspersoon dient in de toelichting de belangrijkste kenmerken van de regelingen te beschrijven, de gehanteerde disconteringsvoeten en andere belangrijke grondslagen en veronderstellingen.** Daarnaast gelden voor zover van toepassing de presentatie- en toelichtingsvereisten van paragraaf 5 van hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'.

271 Bijlage 4 Voorbeelden van de toepassing van alinea 406

Voor personeelsleden die nog niet kunnen opteren om gebruik te maken van een regeling voor vervroegde uittreding maar dat tijdens de looptijd van de regeling waarvoor een feitelijke verplichting is aangegaan in de toekomst wel kunnen doen, moet de periode worden bepaald waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd. Alinea 406 bepaalt dat de periode waarin het recht op uitkeringen in wezen wordt opgebouwd wordt bepaald op basis van de economische realiteit van de regeling.

De economische realiteit van de regeling wordt bepaald door (1) de voorwaarden die gelden om van de regeling gebruik te kunnen maken en (2) de looptijd van de regeling waarvoor een feitelijke verplichting is aangegaan. Voorbeelden zijn:

- voor een tijdelijke regeling met een looptijd van 5 jaar geldt dat een werknemer recht op vervroegde uittreding heeft bij het bereiken van de 65-jarige leeftijd, mits de werknemer ten minste de 3 voorafgaande jaren onafgebroken in dienst is geweest bij de rechtspersoon. Voor een 60-jarige werknemer geldt dan dat het recht wordt opgebouwd gedurende de 3 jaar voorafgaand aan het bereiken van de 65-jarige leeftijd en de verplichting vanaf de 62-jarige leeftijd over deze 3 jaar wordt opgebouwd;
- voor een tijdelijke regeling met een looptijd van 5 jaar geldt dat een werknemer recht op vervroegde uittreding heeft bij het bereiken van de 65-jarige leeftijd, mits de werknemer ten minste de 8 voorafgaande jaren onafgebroken in dienst is geweest bij de rechtspersoon. Gezien de looptijd van de regeling kunnen alleen werknemers van 60 jaar of ouder van de regeling gebruik maken en kunnen in wezen alleen die werknemers rechten opbouwen. Voor een 60-jarige werknemer die langer dan 3 jaar in dienst van de rechtspersoon is, geldt dan dat het recht wordt opgebouwd gedurende de 5 jaar voorafgaand aan het bereiken van de 65-jarige leeftijd en de verplichting vanaf de 60-jarige leeftijd over deze 5 jaar wordt opgebouwd;
- voor een tijdelijke regeling met een looptijd van 5 jaar geldt niet een dienstjareneis, maar alleen een leeftijdseis: alle werknemers hebben vanaf het bereiken van de 65-jarige leeftijd recht op vervroegde uittreding. Er is dan in wezen toch sprake van opbouw van rechten, omdat op elke volgende balansdatum de periode waarover prestaties moeten worden verricht om van de regeling gebruik te maken vermindert. Daarom is de periode dat de rechten in wezen worden opgebouwd de resterende diensttijd tot aan het bereiken van de leeftijdseis. Vanwege de looptijd van de regeling vangt de periode dat de rechten worden opgebouwd aan vanaf het bereiken van de 60-jarige leeftijd.
- voor een regeling van onbepaalde tijd geldt niet een dienstjareneis, maar alleen een leeftijdseis: alle werknemers hebben vanaf het bereiken van de 65-jarige leeftijd recht op vervroegde uittreding. Er is dan in wezen toch sprake van opbouw van rechten, omdat op elke volgende balansdatum de periode waarover prestaties moeten worden verricht om van de regeling gebruik te maken vermindert. Daarom is de periode dat de rechten in wezen worden opgebouwd de resterende diensttijd tot aan het bereiken van de leeftijdseis. Vanwege het ontbreken van een dienstjareneis vangt de periode dat de rechten worden opgebouwd aan vanaf de invoeringsdatum van de regeling of latere indiensttreding van de werknemer.

Als een regeling een dienstjareneis heeft die geen of slechts geringe economische betekenis heeft, wordt de opbouwperiode niet gebaseerd op de dienstjareneis van de regeling. Een voorbeeld hiervan is een tijdelijke regeling met een looptijd van 5 jaar die inhoudt dat een werknemer recht op vervroegde uittreding heeft bij het bereiken van de 65-jarige leeftijd, mits de werknemer ten minste de 3 voorafgaande maanden onafgebroken in dienst is geweest bij de

rechtspersoon. De dienstjareneis van slechts 3 maanden heeft geen of slechts geringe economische betekenis. Daarom is de periode dat de rechten in wezen worden opgebouwd de resterende dienstdtijd tot aan het bereiken van de leeftijdseis vanaf het bereiken van de 60-jarige leeftijd.

Voorgestelde wijzigingen in RJk-bundel

Voorgestelde wijzigingen in hoofdstuk B14

B14 PERSONEELSBELONINGEN

Deze Richtlijn B14 (aangepast 2024) vervangt Richtlijn B14 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025

.....

102 De volgende vormen van personeelsbeloningen worden onderscheiden:

- a. beloningen tijdens het dienstverband.

Voorbeelden zijn:

1. lonen en salarissen, premies uit hoofde van sociale verzekeringswetten, vakantiegeld, doorbetaling van loon bij ziekte, ~~en~~ arbeidsongeschiktheid zwangerschaps- of ouderschapsverlof, bijdragen in levensloopregelingen, bonusbetalingen, tantièmes, jubileumuitkeringen, doorbetaald extra verlof (zogenoeten sabbatical leave), beloningen in natura zoals huisvesting, enzovoort; ~~1.2.~~ doorbetaling bij afwezigheid voor een deel van de arbeidstijd (zoals vitaliteitsregelingen waarbij werknemers minder tijd hoeven te werken met behoud van (een deel) van het salaris en/of pensioenopbouw); en

- ~~2.3.~~ aandelen of het recht aandelen te verwerven, inclusief uitkeringen waarvan het bedrag afhankelijk is van de toekomstige koers van de aandelen in het kapitaal van de rechtspersoon. Een veel voorkomende vorm hiervan betreft aandelenoptieregelingen voor personeel;

- b. beloningen in de vorm van (rechten op) uitkeringen in de periode wanneer normaliter geen arbeidsprestaties meer worden verricht. Deze beloningen worden aangemerkt als beloningen in de vorm van uitkeringen na afloop van het dienstverband.

Hieronder worden begrepen:

1. pensioenuitkeringen; en
2. uitkeringen uit hoofde van regelingen voor vervroegde uittredingregelingen (VUT) en andere non-activiteitsregelingen;

- c. beloningen in de vorm van ontslagvergoedingen.

.....

Beloningen tijdens het dienstverband

105 In deze paragraaf worden beloningen behandeld, in welke vorm dan ook, die een rechtspersoon verschuldigd is uit hoofde van de voor het personeel geldende arbeidsvoorwaarden als deze beloningen betaalbaar zijn tijdens het dienstverband, met uitzondering van regelingen voor vervroegde uittreding, uitkeringen bij ontslag en uitkeringen in de vorm van eigen aandelen, opties daarop en vergelijkbare beloningsvormen.

.....

106a Indien sprake is van een beloning met opbouw van rechten neemt de rechtspersoon de verwachte lasten gedurende het dienstverband in aanmerking. Hiertoe wordt per balansdatum een verplichting opgenomen.

Onder de opbouw van rechten wordt verstaan het gedurende het dienstverband van het personeelslid opbouwen van rechten op doorbetaalde afwezigheid, die in toekomstige verslagperiodes door het personeelslid kunnen worden opgenomen of verzilverd, zoals vakantie, ~~senioren~~ dagen en sabbatical leave. Ook wordt de opbouw van rechten op (langetermijn-)winstdelingen en bonussen hieronder begrepen.

Ook voorwaardelijk toegekende rechten (bijvoorbeeld rechten die alleen kunnen worden opgenomen [of verzilverd](#) bij continuering van het dienstverband zoals jubileumuitkeringen, [sabbatical leaves en vitaliteitsregelingen als beschreven in alinea 102](#)) leiden in beginsel tot een verplichting. Bij de bepaling van de hoogte van deze verplichting wordt rekening gehouden met de kans op voortijdige beëindiging van het dienstverband met het personeelslid.

Als alternatief is de volgende verwerkingswijze toegestaan: voor [beloningen tijdens het dienstverband met een voorwaardelijke opbouw van rechten zoals](#) jubileumuitkeringen, sabbatical leaves, [vitaliteitsregelingen](#) en vergelijkbare uitkeringen mag de last worden genomen in het jaar dat deze [beloningen](#) worden uitgekeerd respectievelijk opgenomen, tenzij er sprake is van een onvoorwaardelijke opbouw van rechten in welk geval de lasten worden genomen in overeenstemming met de algemene uitgangspunten van deze alinea.

.....

Onderwerpen die worden behandeld in de RJ-bundel

128 Voor de wijze van berekenen, alsmede voor de vereiste toelichtingen, inzake:
- [beloningen tijdens het dienstverband met voorwaardelijke opbouw van rechten in het geval de alternatieve berekeningswijze zoals gesteld in alinea 106a niet wordt gevolgd](#); [en](#)
- [regelingen voor vervroegde uittreding](#),
wordt verwezen naar hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen. Op grond van artikel 2:384 lid 5 BW worden de grondslagen van de waardering en de bepaling van het resultaat omtrent beloningen tijdens het dienstverband met [voorwaardelijke opbouw van rechten](#) [en omtrent regelingen voor vervroegde uittreding](#) in de toelichting uiteengezet. De rechtspersoon kan overwegen de overige in de RJ-bundel vermelde toelichtingen op te nemen.

.....