



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Geschillen in de jaarrekening: verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht

Scholten, J.

Citation

Scholten, J. (2016, February 25). *Geschillen in de jaarrekening: verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht*. s.n, S.l. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/38288>

Version: Corrected Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/38288>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/38288> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Scholten, Johannes

Title: Geschillen in de jaarrekening : verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht

Issue Date: 2016-02-25

5 De verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen volgens fiscale grondslagen

5.1 Inleiding

In het normatieve deel van dit proefschrift wordt onderzoek gedaan naar onderzoeksvraag 1:

Hoe moet volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht worden omgegaan met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen waarmee een vennootschap tijdens de uitoefening van de onderneming wordt geconfronteerd?

Na in de vorige hoofdstukken te hebben onderzocht hoe risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens titel 9 boek 2 BW en IAS 37 wordt in dit hoofdstuk deelvraag 1.4 beantwoord:

Hoe heeft het fiscale winstbegrip zich ontwikkeld en hoe moeten risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens fiscale waarderingsgrondslagen?

De beantwoording van deelvraag 1.4 is van belang voor de beantwoording van onderzoeksvraag 1 omdat kleine rechtspersonen op grond van artikel 2:396, lid 6 BW in de civielrechtelijke jaarrekening kunnen kiezen voor publicatie van de cijfers gebaseerd op fiscale grondslagen. Bovendien wordt hierna in hoofdstuk 6 onderzocht of er naast de eventuele keuze voor toepassing van fiscale grondslagen sprake is van indirecte beïnvloeding van de civielrechtelijke winstberekening door de fiscale grondslagen, de zogenaamde *umgekehrte Maßgeblichkeit* en wat de invloed is van de normen voor de civielrechtelijke winstberekening op de fiscale winst. Ter voorbereiding daarop wordt in dit hoofdstuk onderzocht hoe het winstbegrip zich fiscaal heeft ontwikkeld. Daartoe wordt in paragraaf 5.2 literatuuronderzoek en jurisprudentieonderzoek gedaan naar de ontwikkeling van het fiscale winstbegrip in het algemeen. Naast de wet zelf blijkt een belangrijke rol weggelegd voor het goed koopmansgebruik. In de volgende paragrafen wordt specifiek ingegaan op de ontwikkeling van het fiscale winstbegrip ten aanzien van risico's in verband met geschillen en rechtsgedingen. Paragraaf 5.3 behandelt de fiscale wetgeving in verband met fiscale voorzieningen. In paragraaf 5.4 wordt aan de hand van jurisprudentieonderzoek onderzocht hoe volgens goed koopmansgebruik fiscaal moet worden omgegaan met voorzieningen in het algemeen en risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen in het bijzonder. Tot slot wordt in paragraaf 5.5 onderzocht welke informatie met betrekking tot feiten en omstandigheden per balansdatum moet worden meegewogen als deze informatie pas na balansdatum bekend wordt. Dit is relevant bij de vorming van een fiscale voorziening voor risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Paragraaf 5.6 sluit af met een samenvatting.

5.2 De ontwikkeling van het fiscale winstbegrip

5.2.1 Inleiding

Dit proefschrift richt zich op rechtspersonen. Het fiscale winstbegrip dat van toepassing is op natuurlijke personen wordt alleen behandeld voor zover relevant voor de wet Vennootschapsbelasting. Bij de beschrijving van de ontwikkeling van het fiscale winstbegrip voor rechtspersonen dient onderscheid te worden gemaakt in de periode vóór 1940 met een uitdelingsbelasting en die ná 1940 met een winstbelasting.

5.2.2 Winstbegrip vóór 1940

Bij het beschrijven van het fiscale winstbegrip in de heffingswetten moet onderscheid worden gemaakt tussen belastingheffing van natuurlijke personen die een onderneming drijven en rechtspersonen die een onderneming drijven.

5.2.2.1 Belastingheffing van natuurlijke personen die een onderneming drijven

Vanaf 1893 zijn natuurlijke personen die een onderneming drijven op grond van de Bedrijfsbelasting 1893 onderworpen aan een belasting over het inkomen. Een van de bronnen van inkomen bestaat uit winst:

artikel 2 (natuurlijke personen, JS) zijn belastingplichtig naar de som hunner jaarlijksche inkomsten, voorzover bestaande:

a. uit winsten (...)

artikel 3 (...) wordt als winst beschouwd de som van al hetgeen in geld of geldswaarde genoten wordt uit bedrijf, beroep, onderneming (...).²⁸⁷

Het winstbegrip is niet nader toegelicht. Illustratief is de volgende opmerking van de minister:

'het begrip ondernemingswinst moge in de wetenschap tot veel verschil van mening aanleiding hebben gegeven, voor den man der practijk is het een volkomen klaar begrip. Geen koopman of fabrikant, die boek houdt, zal op de vraag, hoeveel in een gegeven jaar zijn winst bedroeg, het antwoord behoeven schuldig te blijven.'²⁸⁸

Bij de invoering van de algemene inkomstenbelasting in 1914 luidt artikel 7 als volgt: de opbrengst van een onderneming (...) omvat (..) voordelen die als winst, (...) of onder welken naam en in welke vorm ook, verkregen worden uit bedrijf (...).

Opnieuw acht de wetgever het niet nodig om het winstbegrip nader toe te lichten.

²⁸⁷ Wet van 2 oktober 1893, tot heffing eener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten, Staatsblad 149.

²⁸⁸ Ontwerp van wet op de bedrijfs- en beroepsbelasting, Tweede Kamer, 1892-1893, nr. 71.3, memorie van toelichting, blz. 12 rk.

5.2.2.2 Belastingheffing van rechtspersonen die een onderneming drijven

Alle ondernemers waren vanaf 1819 bij wet onderworpen aan een patentrecht.²⁸⁹ Het patentrecht van 1819 werd voor maatschappijen, waarvan bewijzen van aandelen worden uitgegeven geheven in de vorm van een heffing van 2% over de winstuitdelingen.²⁹⁰ Daarmee was de vaststelling van het patentrecht voor maatschappijen waarvan bewijzen voor aandelen worden uitgegeven wezenlijk anders dan bij ondernemers natuurlijke personen. Het patentrecht voor maatschappijen waarvan bewijzen voor aandelen worden uitgegeven werd berekend tegen:

‘twee ten honderd van het gezamenlijke beloop der te doene uitdeelingen, de aflossingen en accressen van kapitaal, welke mogten plaats hebben, daaronder begrepen.’²⁹¹

Naar aanleiding hiervan stelt Verburg:

‘In een tijd waarin men vanwege de onvolkomenheden in de techniek van belastingheffing gedwongen was zijn toevlucht te nemen tot uiterlijke kentekenen, was de fiscale wetgever zo gelukkig in het beloop der winstuitdelingen een redelijk betrouwbare maatstaf voor de omvang van het ondernemingsresultaat van lichamen te treffen.’

De invoering van de Wet op de bedrijfsbelasting 1893 heeft uiteindelijk voor de belastingheffing van naamloze vennootschappen niet tot belangrijke veranderingen geleid. De uitdelingen bleven belast.

Artikel 5:

De vennootschappen, vereenigingen en maatschappijen (...) zijn belastingplichtig naar het bedrag van hare gewone en buitengewone uitdelingen, van welke aard ook, gedurende het belastingjaar (...).²⁹²

Opmerkelijk is dat het begrip winst niet wordt gebruikt, aldus de minister:

‘Het woord winst is vermeden, omdat men anders dat woord had moeten definiëren.’²⁹³

In het ontwerp Bedrijfsbelasting stelde de minister nog een aftrek voor van 4% over het maatschappelijk kapitaal. Dit om de zogenaamde dubbele heffing te vermijden. Naast de uitdelingsbelasting was een vermogensinkomstenbelasting ingevoerd. Op grond van de Wet op de vermogensbelasting 1892²⁹⁴ werd bij aandeelhouders tevens natuurlijke personen, de opbrengst van het vermogen belast. Technisch gezien vond dit plaats door 4% van de waarde van het vermogen te belasten. Uiteindelijk heeft de minister zijn voorstel voor een aftrek van 4% over het

²⁸⁹ Op grond van de wet van 21 mei 1819, Staatsblad 1819, no. 34, moest een onderneming zijn voorzien van een patent afgegeven door het Gemeentebestuur. Op dat patent werd een recht geheven. Volgens de wet was het patentrecht een belasting. Het karakter van het patentrecht was in de literatuur echter omstreden. Zo meent Cort van der Linden dat eerder van een vergunningsrecht sprake is. Gogel heeft het patentrecht aangeduid ‘als eene contributie voor de bescherming welke ieder ingezet in de uitoefening van zijn bedrijf geniet’, aldus Verburg (1984), blz. 14.

²⁹⁰ Tabel IX van de Wet van 21 mei 1918.

²⁹¹ Verburg (1984), blz. 14.

²⁹² Wet van 2 oktober 1893, tot heffing eener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten, Stb. 149.

²⁹³ Tweede Kamer, Handelingen 1893, blz. 1578 en 1579, minister Pierson.

²⁹⁴ Wet van 27 september 1892, de vermogensbelasting, Stb. 223.

maatschappelijk kapitaal ingetrokken. Achteraf gezien is daarmee een belangrijke ontwikkeling ingezet met in latere tijden alle ruimte voor de ontwikkeling van een zelfstandige vennootschapsbelasting. De uitdelingsbelasting voor naamloze vennootschappen en andere rechtspersonen is later opgegaan in de Wet op de dividend- en tantiëmebelasting van 1917. Volgens Verburg hebben praktische overwegingen in die tijd de voorkeur bepaald voor een uitdelingsbelasting boven een winstbelasting. Naarmate echter de verzelfstandiging van met name naamloze vennootschappen voortschreed, kwam een winstbelasting geleidelijk meer in beeld. Gesproken werd van een vlucht in de rechtsvorm van de naamloze vennootschap.²⁹⁵ Deze vlucht werd bestreden met de Wet richtige heffing 1925²⁹⁶ maar die bleek niet afdoende te werken. Naast het motief van belastingbesparing, dat wordt bestreden door de Wet richtige heffing, kunnen belastingplichtigen andere motieven aanvoeren voor de keuze de onderneming in de vorm van een naamloze vennootschap te gaan drijven. Denk daarbij aan de beperking van de civielrechtelijke aansprakelijkheid voor de activiteiten van de onderneming en aan het streven naar continuïteit van de onderneming. Uiteindelijk lijkt vooral de oorlogsdreiging die rond 1940 omvangrijke financiële offers vroeg, de oorzaak dat aan een winstbelasting voor rechtspersonen niet meer viel te ontkomen. In combinatie met voortgaande verzelfstandiging van de naamloze vennootschap levert dat voldoende argumenten op voor het invoeren van een winstbelasting.

5.2.3 Winstbegrip ná 1940

5.2.3.1 Inleiding

Vanuit conceptueel oogpunt bekeken is de totstandkomingsgeschiedenis van de winstbelasting 1940 zeer interessant. Het is voor het eerst dat rechtspersonen worden onderworpen aan een belasting naar de winst. In paragraaf 5.2.3.2 wordt onderzocht of daarbij wordt aangesloten bij het winstbegrip voor ondernemers natuurlijke personen of dat een geheel eigen winstbegrip wordt ontwikkeld. De Wet winstbelasting 1940 als zodanig is door de oorlogsomstandigheden nooit ingevoerd, wel is deze wet bij Besluit opgelegd. Kort daarna is de belastingheffing van ondernemers gemodelleerd naar Duits voorbeeld. De gevolgen voor het winstbegrip worden beschreven in paragraaf 5.2.3.3. Vervolgens wordt na 1945 in belastingherzieningen weer langzamerhand teruggegrepen op het winstbegrip dat is ontstaan van Duitse invloeden. De rol van het goed koopmansgebruik verandert. Het goed koopmansgebruik groeit uit tot een maatstaf voor de berekening van de fiscale jaarwinst. Dat vraagt om nader onderzoek naar de ontwikkeling van het begrip goed koopmansgebruik in paragraaf 5.2.3.4 en 5.2.3.5.

²⁹⁵ Verburg (1984), blz. 20.

²⁹⁶ Wet van 29 april 1925, Stb. 171.

5.2.3.2 Winstbelasting 1940

Een belasting naar de winst, ook voor rechtspersonen, werd oorspronkelijk voorgesteld bij het ontwerp van wet tot heffing van een nationale inkomsten- en winstbelasting en wijziging van enkele belastingwetten.²⁹⁷ Voorgesteld wordt voortaan ook winstinhoudingen door naamloze vennootschappen te belasten. Als motieven hiervoor worden genoemd het tegengaan van misbruik van de NV-vorm, winsten belasten op het moment dat de voordelen ontstaan en:

‘de grote openbare naamloze vennootschappen aan te slaan die zich hebben ontwikkeld tot zelfstandige economische eenheden en die geen zekerheid meer bieden dat hetgeen de vennootschappen verkrijgen ook de aandeelhouders ten goede zal komen’.

Het oorspronkelijk voorgestelde winstbegrip diende volgens het voorgestelde art. 35 ‘zoo nauw mogelijk aan te sluiten bij de wet op de IB 1914.’²⁹⁸

Dit wetsontwerp is echter al snel vervangen door het ontwerp van wet tot heffing van een winstbelasting.²⁹⁹ Ook nu wordt de belasting volgens de voorstellen geheven naar de winst, maar de minister geeft een geheel andere inhoud aan het winstbegrip dan in het ingetrokken voorstel van wet was gedaan. Voor de lichamen³⁰⁰ dient de winst anders te worden verstaan dan voor de inkomstenbelasting tot dan toe gebruikelijk was, artikel 5, lid 1 en 2:

Onder winst over eenig jaar wordt verstaan het verschil tusschen het zuivere vermogen van de vennootschap, vereniging of maatschappij bij het einde van het jaar en het zuivere vermogen bij het begin van dat jaar, vermeerderd met de geldswaarde van hetgeen in den loop van het jaar als terugbetaling van kapitaal, als uitdeeling aan deelgerechtigden in de winst en, in het algemeen, anders dan voor bedrijfsdoeleinden aan het vermogen is onttrokken en verminderd met de in den loop van het jaar ontvangen stortingen van kapitaal (...). Bij het vaststellen van het zuivere vermogen van het lichaam worden de activa en passiva geschat, overeenkomstig goed koopmansgebruik.

De minister geeft een nadere toelichting waarom het winstbegrip dat aan de heffing van de inkomstenbelasting ten grondslag ligt niet wordt overgenomen:

‘De heffing van de inkomstenbelasting is gebonden aan natuurlijke personen, die kunnen overlijden (...) Bovendien is de belasting sterk progressief waardoor, het te meer noodzakelijk wordt, baten nauwkeurig toe te rekenen aan het jaar waarin zij aan den belastingplichtige zijn opgekomen. (...)’

Daarentegen heeft hij, door den eisch te stellen, dat de waardeering van baten en lasten van de vennootschap overeenkomstig goed koopmansgebruik dient te geschieden (...), een waarborg geschapen tegen misbruik. Wat goed koopmansgebruik is en wat niet zal door de jurisprudentie moeten worden uitgemaakt.³⁰¹

²⁹⁷ Tweede Kamer, 1938-1939, 403.

²⁹⁸ Tweede Kamer, 1938-1939, 403, Memorie van Toelichting, blz. 22 rk.

²⁹⁹ Tweede Kamer, 1939-1940, 239.

³⁰⁰ Dit begrip is in een Nota van wijzigingen bij dit wetsontwerp geïntroduceerd in plaats van het begrip naamloze vennootschap.

³⁰¹ Tweede Kamer, 1939-1940, 239, Memorie van Toelichting, blz. 8 lk.

Wetsontwerp nummer 239 onderscheidt zich door de mate van vrijheid die de winstbelasting aan de bestuurders van lichamen kon laten bij het bepalen van de winst.³⁰² Er is een belangrijke rol weggelegd voor het begrip goed koopmansgebruik. Dit begrip laat veel ruimte:

‘elk stelsel van winstberekening wordt aanvaard, mits het niet in strijd is met goed en eerlijk koopmansgebruik.’³⁰³

Meijburg spreekt in dit verband van een meer subjectief winstbegrip:

‘de wetgever streeft niet naar een scherpe afbakening van de fiscale winst.’³⁰⁴

In 1940 kwam het wetgevend proces stil te liggen. Tot een invoering van deze tot dan toe door de Tweede Kamer goedgekeurde voorstellen³⁰⁵ komt het wanneer dit wetsvoorstel in juli 1940 vrijwel ongewijzigd als Besluit wordt opgelegd.³⁰⁶

5 2.3.3 De oorlogsbesluiten

Al spoedig wordt de vrijheid bij de bepaling van de winst aan banden gelegd bij het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 en het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942, dat nauw aansluit bij de *Körperschaftsteuer*. De winst wordt opgevat volgens artikel 9 Besluit Inkomstenbelasting 1941 ook voor de naamloze vennootschap:

Winst is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welken naam en in welken vorm ook, worden verkregen uit het bedrijf of uit zelfstandig uitgeoefend beroep.³⁰⁷

Voor de wijze van winstberekening wordt aangesloten bij de methode van de vermogensvergelijking die is gebaseerd op het ruime inkomensbegrip van Von Schanz.³⁰⁸ Nu echter met minder speelruimte dan in het Besluit op de winstbelasting 1940. Met verwijzing naar Meijburg zou men kunnen stellen dat een meer objectief winstbegrip wordt gehanteerd. De wijze waarop de winst moet worden berekend is meer nauwkeurig vastgesteld in de artikelen 10 en 11 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. De rol van het goed koopmansgebruik is teruggebracht vergeleken met de winstbelasting 1940. Onder het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 worden alleen nog de activa en passiva die het zuiver bedrijfsvermogen vormen in aanmerking genomen en gewaardeerd volgens goed koopmansgebruik,

³⁰² Tweede Kamer, 1939-1940, 239, Memorie van Toelichting, blz. 7 lk.

³⁰³ Opvallend is bijvoorbeeld dat de minister toepassing van de vervangingswaardegedachte niet op voorhand wilde uitsluiten, Tweede Kamer, 1939-1940, 239, Memorie van Antwoord, blz. 29 lk.

³⁰⁴ Meijburg (1940), blz. 342.

³⁰⁵ De Tweede Kamer had het wetsvoorstel zonder hoofdelijke stemming goedgekeurd op 8 april 1940.

³⁰⁶ Besluit op de Winstbelasting 1940, besluit van 26 juli 1940, Verordeningenblad nr. 16, 3 augustus 1940.

³⁰⁷ Harmsen (1946), blz. 15, stelt dat de vennootschapsbelasting een geheel andere geest ademt dan de winstbelasting. De naamloze vennootschap wordt nu gelijk gesteld met een natuurlijk persoon, zodat haar winst op dezelfde wijze belast wordt als het inkomen van een natuurlijk persoon.

³⁰⁸ Rapport van de commissie voor de inkomstenbelasting van de Vereniging voor belastingwetenschap, geschrift no. 16, Het begrip “inkomen”, Smeets (1931), blz. 78. Von Schanz definieert inkomen als de algebraïsche som van alle vermogensmutaties over een jaar vermeerderd met de privé onttrekkingen. Volgens Hofstra vormt het inkomensbegrip waarmee de Nederlandse wet op de inkomstenbelasting werkt geen eenheid. Voor de winst uit onderneming geldt een berekeningswijze die aan Von Schanz doet denken. Voor het overige sluit het inkomensbegrip volgens Hofstra meer aan bij de bronnentheorie, Hofstra (1992), blz. 209.

artikel 10, lid 1 Besluit Inkomstenbelasting 1941. Volgens de context van deze bepaling moet het begrip passiva worden opgevat als vreemd vermogen.

Voor dit proefschrift is van belang dat de theorie van Von Schanz volgens Barth gevolgen heeft voor de relatie tussen de civielrechtelijke en de fiscale jaarrekening:

‘Wenn man bei der Besteuerung den weiten Einkommensbegriff –und damit den Gewinnbegriff im Sinne von Schanz- zugrunde legt, so folgt daraus zwingend, wie das schon früher angedeutet wurde, daß das Ergebnis der kaufmännischen Bilanz, die unter Beachtung der steuerlichen Minderstwertvorschriften aufgestellt ist, in vollem Umfang und ausschließlich maßgebend wird.’³⁰⁹

De winstberekening volgens de vermogensvergelijking zet de winst- en verliesrekening aan de kant, deze dient slechts ter controle van de winstberekening:

‘Jede Vermehrung und jede Verminderung des Vermögens, gleichgültig aus welchen Ursachen, verändert damit das steuerliche Ergebnis, den zu ermittelnden Gewinn oder Verlust. Die Gewinn- und Verlustrechnung, die z.B. die Ergebnisse, die aus der Betriebsleistung des Unternehmens herrühren und die eigentlichen Vermögenswertänderungen beim Anlagevermögen in der Regel trennt, tritt mit ihrer Differenzierung völlig in den Hintergrund. Sie dient der Finanzverwaltung lediglich zu Kontrollzwecken, hat also keinen unmittelbaren Einfluß auf das Zustandekommen des steuerpflichtigen Ertrages.’³¹⁰

De oorlogsbesluiten blijven, afgezien van wijzigingen bij enkele belastingherzieningen, gehandhaafd tot respectievelijk de Wet op de inkomstenbelasting 1964³¹¹ en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.³¹² Vanaf de belastingherziening 1947 en 1950 gaat het goed koopmansgebruik een steeds belangrijkere rol spelen. Zo bepaalt artikel 7, lid 1 van het Besluit inkomstenbelasting 1941 na de belastingherziening 1950:

De jaarlijkse winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragsslijn welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst.

Deze bepaling is als volgt toegelicht:

‘Bij het bepalen van de jaarlijkse winst is, zolang belastingheffing niet wordt afgebroken, vrijheid het grondbeginsel. De belastingplichtige dient slechts de beperkingen in acht te nemen welke de verstandige koopman zich naar goed koopmansgebruik oplegt onder het voorbehoud dat er continuïteit moet zijn in de gedragsslijn en afschrijvingen (...).’³¹³

In de volgende paragraaf wordt ingegaan op het begrip goed koopmansgebruik.

³⁰⁹ Barth, (1955), blz. 102.

³¹⁰ Barth, (1955), blz. 102.

³¹¹ Wet van 16 december 1964, Staatsblad 1964, 519.

³¹² Wet van 8 oktober 1969, Staatsblad 1969, 445.

³¹³ Tweede Kamer, 1948-1949, 1251.3, Memorie van Toelichting bij artikel 7.

5.2.3.4 Goed koopmansgebruik

Het begrip goed koopmansgebruik is in de Nederlandse belastingwetgeving voor het eerst gebruikt in de Wet inkomstenbelasting 1914 waar artikel 10 bepaalt dat afschrijvingen moeten geschieden naar goed koopmansgebruik terwijl het Besluit op de winstbelasting 1940 voorschrijft dat de waardering van activa en passiva moet geschieden naar goed koopmansgebruik. Zoals hiervoor is besproken, neemt het goed koopmansgebruik vanaf de belastingherziening 1950 een belangrijke rol in bij de berekening van de fiscale jaarwinst. Al in de Leidraad bij de Bedrijfsbelasting 1893 werd gesproken over de koopman, het gewone handelsgebruik en de gebruiken van een eerlijk, nauwgezet koopman.³¹⁴ Volgens Schendstok³¹⁵ wordt in de Leidraad aangesloten bij het Pruisische Einkommensteuergesetz 1891, paragraaf 14:

‘(...) ist der Reingewinn (...) nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmannes entsprechen.’

Volgens Fray (1955) ligt in de Leidraad bij de bedrijfsbelasting mogelijk ook de grondslag voor het begrip goed koopmansgebruik in de wet van 1914, zoals dat in artikel 10 voor de afschrijvingen is opgenomen. Paragraaf 26 van de Leidraad luidde:

‘Bij deze afschrijvingen neme men, (...), de gebruiken van een eerlijk, nauw gezet koopman tot maatstaf.’³¹⁶

Dit zou ook kunnen verklaren waarom het goed koopmansgebruik niet in de winstbepaling van artikel 7 van het Besluit inkomstenbelasting 1914 is verwerkt doch alleen in artikel 10 over de afschrijvingen. Fray deed ook onderzoek naar de inhoud van het begrip goed koopmansgebruik in 1914. Navraag bij de directeur-generaal van de belastingdienst ten tijde van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 1914 Sinninghe Damsté, leverde als antwoord op: ‘Joost mag het weten.’³¹⁷

Nader literatuuronderzoek leert dat het begrip goed koopmansgebruik waarschijnlijk afkomstig is uit de commerciële handelspraktijk. Volgens Barth sluit de Pruisische belastingwetgeving in navolging van het Sächsische Einkommensteuergesetz van 1874 aan bij de winst volgens het Handelsgesetzbuch. In 1874 werd in Sachsen op aandrang van het bedrijfsleven de bronnentheorie losgelaten en vervangen door de vermogensvergelijking zoals bekend uit het Handelsgesetzbuch.³¹⁸ Het grote voordeel voor het bedrijfsleven was dat winstberekening sterk werd vereenvoudigd en dat voortaan kon worden volstaan met één administratie.³¹⁹

Pas later ontwikkelt het begrip goed koopmansgebruik zich tot een specifiek fiscaal begrip. Die ontwikkeling wordt beschreven in de volgende paragraaf.

³¹⁴ Fray (1955), blz. 1071.

³¹⁵ Schendstock, 1956.

³¹⁶ Fray (1955), blz. 1071.

³¹⁷ Fray (1955), blz. 1071.

³¹⁸ Barth (1955), blz. 182.

³¹⁹ Barth (1955), blz. 189.

5.2.3.5 Ontwikkeling goed koopmansgebruik

In de parlementaire geschiedenis ontbreekt een duidelijk toelichting op de open norm van goed koopmansgebruik: 'de woorden spreken zozeer voor zich dat zij geen toelichting vereisen'.³²⁰ Bij het Ontwerp winstbelasting 1940 werd in de memorie van toelichting opgemerkt: 'Wat goed koopmansgebruik is en wat niet, zal door de jurisprudentie moeten worden uitgemaakt.' Fray stelt in dit verband dat de wetgever zich steeds verschuilt achter zijn grote broer: de rechtspraak.³²¹ Ook Van Overbeeke wijst op het belang van de rechtspraak:

'Waarschijnlijk heeft de wetgever voor de term goed koopmansgebruik gekozen omdat hij onmachtig was om voor alle gevallen bindende regels vast te stellen. Dit zou de ontwikkeling van het winstbegrip overigens ernstig geremd hebben. Nu liet men de wijze van winstberekening over aan subjectieve inzichten van de ondernemer en diens adviseurs, terwijl daarnaast objectivering mogelijk bleef, doordat de rechter in laatste en hoogste instantie "nieuwe" systemen marginaal kan toetsen aan goed koopmansgebruik'.³²²

5.2.3.5.1 Jurisprudentie goed koopmansgebruik tot 1950

Volgens Fray is het begrip goed koopmansgebruik door de Hoge Raad 'ondergeschoven in de Wet I.B. 1914, voor de winstberekening in haar geheel, en niet alleen voor de afschrijvingen. Lang vóór de wetgever dit aandurfde'.³²³ Het begrip is in de jurisprudentie ontwikkeld. Een uitvoerige bespreking voert hier te ver, ik beperk mij tot de belangrijkste uitspraken van de Hoge Raad.

In de eerste arresten over het winstbegrip van de Wet inkomstenbelasting 1914 stelt de Hoge Raad vast dat de wetgever naast enige specifieke regels bij de bepaling van de winst, de belastingplichtige vrij laat bij de berekening van de fiscale winst. De Hoge Raad komt volgens een teleologische wetsuitlegging tot de regel dat in zoverre:

'ruimte wordt gelaten voor iedere winstberekening, die volgens de regelen van een degelijk en eerlijk gebruik op redelijke en juiste wijze geschiedt'.³²⁴

In latere jurisprudentie hanteert de Hoge Raad het criterium:

'elke methode is toegelaten, welke met goed en eerlijk gebruik niet in strijd is'.³²⁵

In het arrest van 9 mei 1935, B. 5866 spreekt de Hoge Raad expliciet van een winstberekening volgens goed koopmansgebruik. Een loodgieter verhuurt naast zijn hoofdberoep onroerend goed met een bedrijfsmatig karakter. Belanghebbende pleegt de waarde van het onroerend goed jaarlijks te schatten en brengt de geschatte waarde tot uitdrukking in de balans en winst- en verliesrekening (verkoopwaarden). Er is nimmer op de aanschaffingsprijs afgeschreven. Belanghebbende wenst in dit jaar een afwaardering te verwerken van 23.000 gulden. De inspecteur stelt dat de afwaardering in strijd is met het systeem van de wet. De

³²⁰ Tweede Kamer, 1911-1912, 144.3 Memorie van Toelichting, blz. 39.

³²¹ Fray (1955), blz. 1072.

³²² Van Overbeeke (1980), blz. 85.

³²³ Fray (1955), blz. 1072.

³²⁴ HR 12 mei 1920, B 2456 en HR 28 oktober 1925, B 3692.

³²⁵ HR 9 januari 1929, B 4465. De HR stond een architect toe fiscaal het declaratiestelsel te hanteren terwijl hij in de bedrijfsboekhouding het kasstelsel toepaste.

Raad van Beroep volgt de inspecteur en overweegt dat slechts afschrijvingen op verhuurde onroerend goed in aanmerking kan worden genomen voor waardeverminderingen door slijtage in het gebruik van het onroerend goed. Belanghebbende gaat in cassatie en stelt dat het door hem gehanteerde waarderingssysteem in overeenstemming is met goed koopmansgebruik.

De Hoge Raad overweegt:

'het middel klaagt terecht over schending van art. 7 Inkomstenbelasting daar de raad ten onrechte besliste, dat stijging of daling van de waarde van tot het vaste bedrijfsvermogen behorende huizen, nimmer invloed behoort uit te oefenen op de bepaling van de bedrijfswinst; dat toch goed koopmansgebruik, hetwelk bij het ontbreken van nadere wetsvoorschriften omtrent de methode van winstbepaling gevolgd kan worden, ten opzichte van alle tot het bedrijfsvermogen behorende goederen toelaat, om bij het vaststellen van de zuivere opbrengst van een bedrijf telken jare een schatting naar een vast systeem toe te passen, en de aldus becijferde verschillen in de rekening van de bedrijfsresultaten op te nemen'.

Een analyse van de jurisprudentie onder de Wet IB 1914 leert dat goed koopmansgebruik tot 1940 niet wezenlijk iets anders betekent dan wat voorheen bekend stond onder de naam degelijk, ook wel 'goed en eerlijk gebruik'.³²⁶ Daarbij moet worden bedacht dat geschillen rond dit goed koopmansgebruik alle in de sfeer van de inkomstenbelasting lagen. Vanaf 1940 wordt goed koopmansgebruik ook gehanteerd bij winstberekening van rechtspersonen toen een winstbelasting werd ingevoerd. Bovendien is in de Wet belastingherziening 1950 het begrip goed koopmansgebruik opgenomen als voorschrift bij de bepaling van de jaarwinst. Dit is aanleiding geweest voor toegenomen aandacht voor het goed koopmansgebruik in de literatuur en de jurisprudentie.

5.2.3.5.2 Goed koopmansgebruik in de literatuur in de jaren vijftig

In de jaren 1955 en 1956 is een aantal interessante overzichtsartikelen verschenen met als onderwerp het goed koopmansgebruik. Veel auteurs zijn van mening dat het begrip goed koopmansgebruik zich heeft ontwikkeld tot een begrip voor fiscale doeleinden. Zo bijvoorbeeld Doedens:

'Met goed koopmansgebruik bedoelde de wetgever van 1914 mijns inziens niet anders dan de woorden uitdrukken. Eerst later is men tot het besef gekomen, dat met een verwijzing naar commercieel gebruik niet alle problemen van de fiscale winstberekening kunnen worden opgelost. In stede van de achtergrond daarvan te onderzoeken en de fiscale beginselen op te sporen, die naast de verwijzing naar goed koopmansgebruik werkzaam zijn en deze verwijzing soms zelfs overschaduwen, zijn vele auteurs het begrip goed koopmansgebruik zelf gaan verbuigen in een speciale fiscale zin.'³²⁷

Fray verstaat onder een berekening naar goed koopmansgebruik:

'Die berekening, die op de juiste wijze is afgestemd op het doel, waarvoor zij voor een bepaalde huishouding wordt opgemaakt.'³²⁸

³²⁶ Vergelijk Kuijl (1987), blz. 47.

³²⁷ Doedens aldus geciteerd door Fray (1955), blz. 1075.

³²⁸ Fray (1955), blz. 1074. Hij baseert de gerichtheid op een doel op Limperg die in een toelichting op het in het Reglement van Arbeid van het NIVA verwerkte begrip goed koopmansgebruik sprak van een 'economische doelmatige berekening'.

Volgens Blom bepaalt het karakter van de belastingheffing mede het begrip winst en diens gevolg het begrip goed koopmansgebruik:

'Maar waarom zouden we ook wensen aan goed koopmansgebruik een bedrijfseconomische inhoud te geven, is het niet veeleer noodzakelijk goed koopmansgebruik niet te vereenzelvigen met "bedrijfseconomisch juist" omdat winstberekening voor de belastingheffing, dus het bepalen van de maatstaf waarnaar moet worden bijgedragen in de algemene lastenverdeling of in de herverdeling van koopkracht, in wezen iets geheel anders is dan de commerciële winstberekening, de vaststelling van wat de bedrijfsuitoefening (na winstverdelende reservering) heeft opgeleverd aan voor vertering beschikbare baten.'³²⁹

Fiscaal moet volgens Blom de nadruk veel meer liggen op de jaarlijkse winstberekening dan civielrechtelijk, waar de ondernemer meer op de continuïteit van de onderneming let. Daaruit leidt Blom een belangrijke regel van het goed koopmansgebruik af, de "jaar-voor-jaar-regel". Daarmee verklaart hij onder andere de arresten van Hoge Raad 2 februari 1955, BNB 1955/82 en 1955/83 waar is uitgemaakt dat het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 een limitatieve opsomming bevat van de reserves die bij de bepaling van de jaarlijkse winst in aanmerking mogen worden genomen.³³⁰

De gedachte van een zelfstandige fiscale ontwikkeling van het begrip goed koopmansgebruik wordt ondersteund door de Hoge Raad (bij de bronverwijzing wordt de afkorting HR gehanteerd) in het belangrijke arrest van 8 mei 1957, dat hierna wordt besproken.

5.2.3.5.3 HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208

5.2.3.5.3.1 Inleiding tot het arrest

Een moedermaatschappij levert aan buitenlandse dochtermaatschappijen. De winst op leveringen aan de buitenlandse dochtermaatschappij wordt pas verantwoord in het jaar waarin die goederen door de dochtermaatschappij aan derden zijn doorgeleverd. Daartoe wordt door de moedermaatschappij gebruik gemaakt van een reserve ongerealiseerde factureringswinst. Belanghebbende stelt dat deze handelwijze in overeenstemming is met goed koopmansgebruik. Volgens de economische werkelijkheid is de winst nog niet behaald, zolang de goederen niet door de dochtermaatschappijen zijn doorverkocht. Volgens belanghebbende is in wezen sprake van het verplaatsen van voorraden binnen hetzelfde economische geheel, er is geen 'markt' tussen belanghebbende en haar dochterondernemingen. De inspecteur stelt dat de buitenlandse dochter zelfstandig belastingplichtig is. De moedermaatschappij kan niet worden vereenzelvigd met een concern. Volgens de inspecteur kan artikel 27 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 niet worden toegepast ten aanzien van buitenlandse dochterondernemingen. Hier doelt de inspecteur op toepassing van de fiscale eenheid waarbij moeder en dochter als één geheel in de belastingheffing worden betrokken en de winst pas wordt genomen bij

³²⁹ Blom (1955), blz. 1258.

³³⁰ Andere voorbeelden van de "jaar-voor-jaar-regel" die Blom (1955) noemt zijn: het inhaalverbod van in vroegere jaren achterwege gelaten afschrijvingen en kosten voor backservice bij pensioenen, blz. 1258.

leveringen aan derden. Tussen de partijen is onomstreden dat artikel 27 van het Besluit op de winstbelasting 1940 de fiscale eenheid alleen openstelt voor binnenlandse lichamen. De belanghebbende meent dat volgens de algemeen aanvaardbare bedrijfseconomische opvattingen de vorderingen op de buitenlandse dochtermaatschappijen voor goederenleveringen voor zover die nog niet aan derden zijn doorverkocht, gewaardeerd moeten worden, dan wel mogen worden, op de nominale waarde onder aftrek van de daarin begrepen winst. De Raad van Beroep stelt de inspecteur in het gelijk. In cassatie beroept belanghebbende zich erop dat volgens de thans heersende bedrijfseconomische opvattingen de gedragswijze om de (intercompany)winst pas te nemen bij levering door de dochtermaatschappijen aan derden, tot de meest juiste winstberekening leidt.

5.2.3.5.3.2 Weergave van het arrest

De Hoge Raad overweegt:

'(...) dat weliswaar als regel kan worden aangenomen, dat een stelsel van jaarlijkse winstberekening voor de belastingheffing als strokende met goed koopmansgebruik behoort te worden aanvaard, indien dat stelsel is gegrond op hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert, doch deze regel uitzondering moet lijden niet alleen ingeval het volgen van het bedrijfseconomische inzicht tot strijd met enig voorschrift der belastingwetgeving zou voeren, maar evenzeer indien daardoor aan den algemenen opzet of een beginsel van de belastingwet om welker toepassing het gaat te kort zou worden gedaan; dat in het onderhavige geding de vraag aan de orde is, of belanghebbende, die leveranties heeft gedaan aan buitenlandse dochterondernemingen, waarvan de betaling nog niet heeft plaats gehad, de in de gefactureerde prijzen begrepen winst moet verantwoorden in het jaar, waarin de leveranties zijn geschied, dan wel toelaatbaar is, dat zij die winst eerst in aanmerking neemt in een later jaar, waarin de geleverde goederen door de dochterondernemingen aan derden zijn doorverkocht; dat volgens de thans heersende bedrijfseconomische opvatting de laatstbedoelde gedragswijze tot de meest juiste winstbepaling leidt; dat aan deze opvatting de gedachte ten grondslag ligt, dat de moedermaatschappij met haar dochterondernemingen een economische eenheid vormt en dat op binnen die eenheid uitgevoerde transacties geen winst wordt verwerkelijkt; dat echter het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 in beginsel niet bedoelt moeder en dochtermaatschappijen als een geheel in de belasting te betrekken, doch er van uitgaat, dat een moedermaatschappij en haar - juridisch zelfstandige - dochterondernemingen op zichzelf staande lichamen vormen, die elk afzonderlijk subjectief belastingplichtig kunnen zijn, in welk geval ook voor elk afzonderlijk het belastbare bedrag - de winst over het boekjaar, verminderd met verrekenbare verliezen - moet worden bepaald; dat dit reeds volgt uit de bepalingen van de artt. 2, 3, 6 en 21 van het Besluit, en te duidelijker spreekt doordat - bij wijze van uitzondering op het beginsel - krachtens art. 32 voor de heffing der vennootschapsbelasting toepasselijk is de in art. 27 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 vervatte regeling, ingevolge welke in daarvoor in aanmerking komende gevallen het hoofd van het Departement van Financiën, onder door hem te stellen voorwaarden, kan bepalen, dat een moedermaatschappij met haar dochteronderneming of dochterondernemingen voor de belastingheffing als een eenheid zullen worden beschouwd; dat dan ook, tenzij genoemd art. 27 is toegepast, voor de heffing der belasting de bijzondere verhouding tussen een moedermaatschappij en haar dochterondernemingen betekenis mist, zodat, indien bij

de winstberekening van de moedermaatschappij transacties met dochterondernemingen een rol spelen, deze als transacties met derden moeten worden gezien;

(...) dat de Raad van Beroep blijkens zijn uitspraak heeft aangenomen, dat de vorderingen, welke waardering in geschil is, zijn ontstaan uit door belanghebbende aan haar buitenlandse dochterondernemingen krachtens reële, onvoorwaardelijk gesloten, koopovereenkomsten gedane leveranties en dat deze vorderingen volwaardig zijn, zomede dat met betrekking tot deze dochterondernemingen aan art. 27 van het Besluit op de Winstbelasting geen toepassing is gegeven; dat bij overeenkomstige leveranties aan derden goed koopmansgebruik eist, dat de winst niet op een later tijdstip tot uitdrukking wordt gebracht dan dat, waarop de goederen zijn afgeleverd; dat derhalve de uit zodanige leveranties ontstane vorderingen op de afnemers, behoudens onvolwaardigheid wegens onvoldoende gegoedheid van dezen, voor het nominale bedrag in het bedrijfsvermogen behoren te worden opgenomen; dat blijkens het bovenoverwogene ten aanzien van dergelijke vorderingen op dochterondernemingen geen andere gedragswijze mag worden gevolgd; dat mitsdien de Raad van Beroep terecht de door belanghebbende bij wijze van correctie op de waardering van de vorderingen, waarop het geding betrekking heeft, verlangde reserve van de in de gefactureerde prijzen begrepen winst heeft geweigerd; dat het middel dus ongegrond is (...)

5.2.3.5.3.3 Analyse van het arrest

De belangrijkste les van dit arrest is dat voor de jaarwinstberekening in beginsel fiscaal kan worden aangesloten bij de bedrijfseconomische winstberekening. Er zijn echter uitzonderingen waar specifieke fiscale wettelijke regelingen en waar de opzet of de bedoeling van de fiscale wetgeving aan de fiscale toepassing van bedrijfseconomische beginselen in de weg staan. Het nieuwe element van dit arrest is dat afgezien van specifieke fiscale voorschriften de fiscale jaarwinstberekening niet steeds aan de bedrijfseconomische normen is gebonden. Goed koopmansgebruik is niet langer per definitie identiek aan bedrijfseconomisch verantwoord. In de literatuur wordt deze mening gedeeld door Brüll die in navolging van Prinsen als elementen van goed koopmansgebruik realiteitszin, eenvoud en doelmatigheid noemt.³³¹ De uiteenlopende doelstelling van de winstbepaling leidt tot verschillende toepassingen van genoemde beginselen. Zo laat volgens Brüll de realiteitszin fiscaal minder winstverschuivingen toe dan bedrijfseconomisch en speelt het begrip eenvoud fiscaal bij de controleerbaarheid een grotere rol. Wat betreft de voorzichtigheid wijkt de fiscale invulling af omdat niet de continuïteit van de onderneming centraal staat, maar de vraag of het te berekenen resultaat reeds bijdraagt tot de draagkracht van de ondernemer.³³²

³³¹ Brüll (1964), blz. 241.

³³² Brüll (1964), blz. 247.

5.3 De fiscale behandeling van risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen in de wet

5.3.1 Inleiding

In paragraaf 5.3 wordt onderzocht hoe de belastingwetgeving voorziet in de fiscale behandeling van voorzieningen, meer in het bijzonder met betrekking tot claims, geschillen en rechtsgedingen. Voor zover de wet geen specifieke regels kent, wordt bij de berekening van de jaarwinst teruggevallen op het begrip goed koopmansgebruik. In paragraaf 5.4 zal worden onderzocht onder welke voorwaarden volgens de jurisprudentie fiscaal een voorziening wordt toegestaan. Bijzondere aandacht wordt daarbij geschonken aan het baksteenarrest dat door veel auteurs als een belangrijke koerswijziging wordt gezien.

5.3.2 Specifieke regels voor fiscale voorzieningen in de belastwetgeving

Volgens de Wet inkomstenbelasting 1914, artikel 11, lid 3 is reservevorming ten laste van het resultaat niet toegestaan. Deze bepaling is als volgt toegelicht:

‘wanneer een koopman of industrieel een gedeelte van zijn winst niet als zodanig wil beschouwen, dan neemt dit niet weg dat, dat die reserve toch in werkelijkheid winst is en daarom niet aan de belasting mag worden onttrokken.’³³³

In het ontwerp tot heffing van een winstbelasting is nadrukkelijk wel rekening gehouden met reserveringsmogelijkheden ten laste van de winst.³³⁴ Volgens het voorstel voor de winstbelasting werden voortaan bij rechtspersonen ook winstreserveringen belast. Het parlement wilde daarom een winstbegrip hanteren dat meer vrijheid kende dan het winstbegrip in de sfeer van de inkomstenbelasting. Om zeker te stellen dat de rechtspersonen te maken krijgen met een soepel winstbegrip zijn in het wetsvoorstel onder artikel 5 twee leden opgenomen over fiscale reserveringen. Het betreft de leden 4 en 5 die hierna worden behandeld:

Artikel 5, lid 4 ontwerp tot heffing van een winstbelasting:

tot de passiva, welke bij de berekening van het zuivere vermogen in mindering van de activa worden gebracht, behoren reserves tot dekking van risico's, welke plegen te worden verzekerd, doch die niet verzekerd zijn, alsmede reserves tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten.

³³³ Tweede Kamer, 1911-1912, 144.3, blz. 32 rk.

³³⁴ In het wetgevend proces werd gesproken over reserveringsmogelijkheden ten laste van de winst. In bedrijfseconomische zin is dit onjuist. Van een reservering is bedrijfseconomisch sprake indien en voor zover winst na belasting niet wordt uitgekeerd. Dit moet worden onderscheiden van de vorming van een voorziening. In dat geval worden nu kosten ten laste van de winst gebracht. De reserve ontstaat uit de winst, een voorziening ten laste van de winst. De wetgever doelde dan ook op een voorziening in bedrijfseconomische zin. De terminologische verwarring valt te verklaren omdat fiscaal naast de voorziening in bedrijfseconomische zin ook wordt bedoeld op zogenaamde fiscale reserves. Een voorbeeld daarvan is de later ingevoerde kostenegaliseringsreserve. De vorming van een kostenegaliseringsreserve komt niet ten laste van de (fiscale) winst maar mag, als aan bepaalde voorwaarden is voldaan, wel in mindering worden gebracht van de belastbare winst. Op grond van een fiscale faciliteit is dan wel sprake van winst maar wordt die winst in dat jaar niet belast.

Om inzage te krijgen in het wetgevingsproces wordt hierna verslag gedaan van de parlementaire behandeling in verband met artikel 5 van de voorgestelde winstbelasting. De Kamercommissie sprak het vertrouwen uit dat:

‘bij de toepassing van de voorschriften inzake de winstbepaling aan het bedrijfsleven in ruime mate gelegenheid zal worden geboden bijzondere reserves te vormen zonder dat daarover belasting behoeft te worden betaald. Deze dragen alleen den naam van reserve, doch zijn dat bedrijfshuishoudkundig niet. Hier is geen sprake van het reserveeren van winst, doch van het aanwijzen van bepaalde bedragen voor de dekking van speciale risico's, ter egalisering van lasten enz.’³³⁵

De Kamerleden waren bevreesd dat de voorgestelde tekst zou leiden tot:

‘(...) de onjuiste opvatting, (...) dat geen andere speciale reserves dan de hier genoemde belastingvrij zullen worden toegelaten.’³³⁶

De reactie van de minister hierop is als volgt:

‘De wezenlijke reserves, voorzoover zij op de balans in den bovenbedoelde zin voorkomen, behooren tot het vermogen, waarvan de toeneming of de afnemning wordt gemeten ter berekening van de winst. Hieruit vloeit voort dat, in den gedachtengang van het ontwerp, dotaties aan zulke reserves steeds geschieden *uit* de winst en niet *ten laste van* de winst. Een uitzondering maakt het ontwerp slechts ten aanzien van de “reserve assurantie eigen risico”. Het vorenstaande sluit uiteraard niet uit, dat b.v. een zeker bedrag belastingvrij kan worden “gereserveerd”, omdat een loopende procedure kan uitwijzen, dat een bepaalde som, die anders reeds als “verdiend” zou worden beschouwd, achteraf blijkt niet verdiend te zijn. Zulk een reserve is één van de passiva, die naar den zin van het ontwerp ten laste van de winst- en verliesrekening op de balans kan worden gebracht(...)’³³⁷

Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer geeft de minister aan welke reserves tot de passiva kunnen worden gerekend:

‘Toelaatbaar als passiefpost in de in art. 5 van het ontwerp bedoelde balans zullen zijn: naar goed koopmansgebruik gevormde “reserves” ter correctie van op de balans paraisseerende activa (...), reserves tot registratie van verplichtingen (...), reserves als voorziening tegen aanwijsbare risico's (bijv. de kans op het verliezen van een proces) en reserves met een bestemming van soortgelijken aard, zooals de reserves die noodig zijn in verband met bij een levering aangegane garantieverplichtingen. Het vorenstaande geldt zonder een uitdrukkelijke wetsbepaling niet voor reserves ter egaliseering van lasten, zoals onderhoudsreserves en evenmin voor assurantie-eigen risico. Hieruit volgt dat art. 5, vierde lid, inderdaad een limitatieve strekking heeft en dat, om ook andere reserves ter egalisering van lasten dan in de slotzin van dit lid genoemde ten laste van de winst te mogen brengen, die slotzin wijziging zou behoeven (...)’³³⁸

Door een lid van de Tweede Kamer wordt opgemerkt dat dit antwoord de rechter niet bindt. Er wordt een amendement ingediend dat beoogt de door de minister gegeven omschrijving van reserves in de wet op te nemen.³³⁹ De minister spreekt in dit verband van schijnreserves: ‘posten die van nature passiva zijn, al worden ze dan

³³⁵ Tweede Kamer, 1939-1949, 239.4, Voorlopig Verslag bij artikel 5, lid 4, blz. 17 lk.

³³⁶ Tweede Kamer, 1939-1949, 239.4, Voorlopig Verslag bij artikel 5, lid 4, blz. 21 rk.

³³⁷ Tweede Kamer, 1939-1940, 239.5, Memorie van Antwoord, blz. 29.

³³⁸ Tweede Kamer, 1939-1940, 239.8, Eindverslag blz.44 lk en 45 rk.

³³⁹ Amendement Rutgers van Rozenburg, Tweede Kamer, Handelingen 11 april 1940, blz. 1467 lk.

reserves genoemd.³⁴⁰ Deze moeten worden onderscheiden van reserves genoemd in lid 4 die limitatief belastingvrij worden gemaakt. De minister heeft tegen het amendement om schijnreserves alsnog in het wetsontwerp op te nemen geen overwegend bezwaar, mits uit de redactie blijkt dat dit lid niet limitatief is bedoeld. Het amendement wordt uiteindelijk aangenomen en verwerkt in het vijfde lid van art. 5. Omdat nog niet was gestemd over het wetsvoorstel voor de winstbelasting 1940 is het op dat moment voorliggende voorstel, na verwerking van de amendementen, bij Besluit van 26 juli 1940 ingevoerd.

Artikel 5, lid 5 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 luidt na verwerking van het amendement:

Tot de passiva worden mede gerekend naar goed koopmansgebruik gevormde reserves tot correctie van op de balans voorkomende activa, reserves tot registratie van verplichtingen, reserves als voorziening tegen aanwijsbare risico's en reserves met een bestemming van soortgelijken aard.

Ter toelichting illustreert de minister dit lid met voorbeelden:

'Toelaatbaar als passiefpost (...) zullen zijn: naar goed koopmansgebruik gevormde "reserves" (...) als voorziening tegen aanwijsbare risico's (bijvoorbeeld de kans op het verliezen van een proces) en reserves met een bestemming van soortgelijken aard, zooals reserves die noodig zijn in verband met bij een levering aangegane garantieverplichtingen.'³⁴¹

Artikel 5, lid 5 van het Besluit op de Winstbelasting 1940 is aldus een voorschrift waarbij de mogelijkheid wordt gegeven ten laste van de fiscale winst een passiefpost te vormen in verband met aanwijsbare risico's. Comptabel gezien is dan wel degelijk sprake van een voorziening en de term schijnreserve zorgt louter voor spraakverwarring. Gesproken wordt dan van reserveren waar in feite het vormen van een voorziening wordt bedoeld. De voorziening moet strikt worden onderscheiden van de fiscale reserves uit lid 4. Die reserves worden gevormd uit de winst, bij de winstverdeling en niet ten laste van de (fiscale) winst. Vervolgens worden de toevoegingen aan de fiscale reserves bij wet buiten de belastbare winst gebracht. De materiële uitkomst is gelijk aan die van de toevoeging aan een voorziening, het toegevoegde bedrag valt niet in de (belastbare) jaarwinst. De comptabele verwerking is echter wezenlijk verschillend. Zo wordt bijvoorbeeld de toevoeging aan een fiscale kostenegalisatiereserve niet in mindering gebracht op de fiscale winst. Pas in het traject waarbij wordt berekend in hoeverre de fiscale winst in een bepaald jaar daadwerkelijk belastbaar is in dat jaar, vindt, als is voldaan aan de voorwaarden voor de kostenegalisatiereserve, een extracomptabele aftrekpost plaats. Het verschil tussen het treffen van een voorziening en een reservering kan worden geïllustreerd aan de hand van een arrest van de Hoge Raad naar aanleiding van artikel 5, lid 5 Besluit op de winstbelasting 1940, HR 17 juni 1942, B7501:

'dat het tegenwoordige vijfde lid van art. 5 W.B. tijdens de behandeling in de Tweede Kamer in het ontwerp van de wet op de winstbelasting is opgenomen, niet om aan te tasten het beginsel, dat de gehele winst over een boekjaar wordt belast om het even of zij wordt uitgekeerd dan wel naar een reserverekening wordt overgeboekt, doch ten einde buiten twijfel te stellen, dat overboekingen naar zogenaamde oneigenlijke reserves, dienende om verplichtingen tot uitdrukking te brengen, waarvan het beloop nog niet vaststaat, kunnen worden gebracht ten laste van de winst;

³⁴⁰ Tweede Kamer, Handelingen 11 april 1940, blz. 1474 rk.

³⁴¹ Tweede Kamer, Handelingen 11 april 1940, blz. 1467 lk.

dat deze betekenis van het vijfde lid zich aansluit aan het voorschrift van het vierde lid, waarin wordt toegestaan, dat in bepaalde gevallen bedragen, die wel deel uitmaken van de winst over het betrokken boekjaar, nochtans ten laste van die winst worden gebracht; dat dan ook in het vijfde lid onder "aanwijsbare risico's" slechts kunnen worden verstaan risico's, welke voortvloeien uit jegens derden bestaande verplichtingen, terwijl andere risico's, voortspuitende uit de gang van het bedrijf, slechts ten laste van de winst mogen komen in de bijzondere in het vierde lid genoemde gevallen; dat onder "aanwijsbare risico's" dus niet valt het hier aanwezige risico, dat de kosten van de door het belang van het bedrijf gevorderde vervanging van het kantoor en de inventaris in de toekomst zullen stijgen (...).³⁴²

De bepalingen met betrekking tot de fiscaal toelaatbare passiva hebben onder de oorlogsbesluiten geen lang leven gehad. De winstbelasting heeft, als Besluit op de winstbelasting 1940, slechts voor de belastingjaren 1939 en 1940 gegolden. De wettelijke mogelijkheden om een passiefpost te vormen ten laste van de winst worden beperkt.

Het Besluit Inkomstenbelasting 1941 sluit aan bij de wetgeving, artikel 10, lid 3:
Als aftrekbare verplichtingen komen slechts in aanmerking verplichtingen, welke tegenover bepaalde natuurlijke of rechtspersonen bestaan of welke plegen te ontstaan uit reeds bestaande rechtsverhoudingen.

De mogelijkheid om ten laste van de (fiscale) winst een passiefpost te vormen wordt beperkt tot bestaande verplichtingen of verplichtingen die plegen te ontstaan uit reeds bestaande rechtsverhoudingen. Voor aanwijsbare risico's kan geen voorziening meer worden getroffen.

Dit blijkt ook uit bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad waar in geschil was of onder het regime van het Besluit Inkomstenbelasting 1941 voor enkel een natuurlijke verbintenis een voorziening mocht worden gevormd, HR 19 februari 1958, BNB 1958/130:

'Dat bij gebreke van zodanige wilsverklaring het Hof terecht het bestaan van een rechtens afdwingbare verplichting van die werkgever jegens de werknemers tot pensionering heeft ontkend, ook voor het geval, dat een natuurlijke verbintenis daartoe aanwezig zou zijn geweest; (...) dat het Hof, er van uitgaande, dat voor Y geen rechtens afdwingbare verbintenis tot pensionering bestond, terecht heeft geoordeeld, dat de door hem met het oog op de pensionering gevormde reserve slechts het karakter kon hebben van een reserve tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten als bedoeld in art. 10 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 en dat deze dus bij zijn overlijden ingevolge art. 7, lid 2, van het besluit op de Inkomstenbelasting 1941 aan de winst moest worden toegevoegd (...).'

Bij de Wet Belastingherziening 1947, wordt een aantal onbelaste reserves toegestaan. Hieronder ook de assurantiereserve eigen risico en de kostenegalisatiereserve zoals die al voorkwamen in het Besluit op de Winstbelasting 1940, artikel 5, lid 4.

Na verwerking van de Wet Belastingherziening 1947 luidt artikel 10 van de Wet Inkomstenbelasting 1941, voor zover relevant:

³⁴² In dezelfde zin HR 28 oktober 1942, B. 7566.

Als aftrekbare passiva komen slechts in aanmerking:

- Lid 1 verplichtingen, welke tegenover bepaalde natuurlijke of rechtspersonen bestaan of welke plegen te ontstaan uit reeds bestaande rechtsverhoudingen;
- Lid 2 reserves tot dekking van risico's welke plegen te worden verzekerd, doch die niet verzekerd zijn, doch tot geen hoger bedrag dan met de aard van die reserves in overeenstemming is;
- Lid 3 reserves tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten, doch tot geen hoger bedrag dan met de aard van die reserves in overeenstemming is.³⁴³

Voor de toelichting op de reserves verwijst de minister naar de toelichting op de winstbelasting. Op de vraag of op grond van het derde lid passivering mogelijk is voor verliezen, welke zullen voortspruiten uit de afwikkeling van lopende overeenkomsten antwoordt de minister:

‘Voor zoover gedacht is aan garantieverplichtingen staat ook het bestaande artikel 10 van het Besluit reeds een passivering toe. Ook in andere gevallen mag reeds rekening worden gehouden met schaden welke op den balansdatum redelijkerwijs zijn te verwachten (b.v. proceskosten).’³⁴⁴

In de Wet Belastingherziening 1950 is de grondslag gelegd voor de regeling rond de fiscale passiveringsmogelijkheden zoals we die tegenwoordig kennen.

Voor wat betreft de mogelijkheid om onbelaste reserveringen te treffen valt op dat vanaf 1950 een boekhoudverplichting in de wet is opgenomen. Bovendien is in de Wet Belastingherziening 1950 de vervangingsreserve toegevoegd. De bepalingen met betrekking tot de fiscale reserves luiden na verwerking van de Wet Belastingherziening 1950 als volgt:

- art. 9 Zolang een belastingplichtige voor zijn bedrijf of beroep regelmatig boekhoudt met geregelde jaarlijkse afsluitingen, wordt de winst per boekjaar berekend en kunnen reserves worden gevormd op de voet van de artikelen 10 en 11. Houdt de belastingplichtige op aldus boek te houden, dan worden de bedoelde reserves in de winst van het laatste boekjaar opgenomen.
- art. 10 Bij het bepalen van de jaarlijkse winst kan worden gereserveerd tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten en tot dekking van risico's welke plegen te worden verzekerd, doch niet verzekerd zijn.
- art. 11 Indien vergoedingen, ontvangen wegens verlies of beschadiging van lichamelijke bedrijfsmiddelen, de fiscale boekwaarde van die zaken, of van het beschadigde deel, overtreffen, kan in elk geval, indien en zolang het voornemen tot vervanging bestaat, het verschil gereserveerd worden en blijven, tot eerste afschrijving op de kosten van vervanging of herstel.

³⁴³ De minister spreekt over ‘de terugbuiging van het fiscale winstbegrip, dat de Duitschers hier hebben ingevoerd, naar het winstbegrip van onze oude winstbelasting, een product van eigen bodem’, Tweede Kamer, Handelingen, 1 april 1947, blz. 1438 rk.

³⁴⁴ Tweede Kamer, 1946-1947, 231.7, Memorie van Antwoord, blz.32 rk.

Opvallend is vooral dat het eerste lid van artikel 10 Besluit Inkomstenbelasting 1941 is geschrapt. Dat betekent dat de limitatieve opsomming van passiveringsmogelijkheden, voor verplichtingen, welke tegenover bepaalde natuurlijke of rechtspersonen bestaan of welke plegen te ontstaan uit reeds bestaande rechtsverhoudingen, uit de wet is verdwenen. Daarmee wordt de passivering in verband met verplichtingen vanaf 1950 voor zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting volledig onder het regime van het begrip goed koopmansgebruik gebracht. In paragraaf 5.4 wordt de belangrijkste jurisprudentie besproken met betrekking tot de toelaatbaarheid van fiscale voorzieningen volgens goed koopmansgebruik.

5.4 Ontwikkelingen in de fiscale behandeling van voorzieningen voor risico's onder de Wet inkomstenbelasting 1964 en 2001

5.4.1 Inleiding

De jaarwinst wordt volgens artikel 9 Wet op de inkomstenbelasting 1964 en artikel 3.25 Wet Inkomstenbelasting 2001 bepaald door goed koopmansgebruik. Daarbij wordt aangesloten bij artikel 7 Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 nadat deze bepaling is aangepast als gevolg van de belastingherzieningen van 1947 en 1950:

De jaarlijkse winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst.

Na de belastingherziening van 1950 is de oude bepaling van artikel 10, lid 3 onder 1 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 vervallen:

Als aftrekbare passiva komen slechts in aanmerking verplichtingen welke tegenover bepaalde personen of rechtspersonen bestaan of plegen te ontstaan uit bestaande rechtsverhoudingen.

De mogelijkheid om ten laste van het resultaat passiefposten te vormen wordt nu derhalve bepaald door goed koopmansgebruik. Dit is een norm waarvan de invulling in de praktijk moet plaatsvinden. In deze paragraaf wordt jurisprudentieonderzoek verricht naar de vraag wanneer een fiscale voorziening kan worden getroffen onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet Inkomstenbelasting 2001. Om deze vraag te beantwoorden worden de belangrijkste arresten besproken.

In paragraaf 5.4.2 wordt begonnen met het arrest van de Hoge Raad van BNB 1978/326 waar in de Conclusie door de Advocaat-Generaal de voorwaarden zijn ontwikkeld voor de vorming van een passiefpost ten laste van de fiscale winst. Voor de leesbaarheid van paragraaf 5.4 wordt de jurisprudentie behandeld per door de Hoge Raad gestelde voorwaarde. Het betreft de volgende voorwaarden:

- de voorwaarde van een bestaande rechtsverhouding, paragraaf 5.4.3;
- de redelijke kansvoorwaarde, ook wel de behoorlijke kansvoorwaarde genoemd, paragraaf 5.4.4;
- de eis van oorzakelijke toerekening, ook wel het toerekeningsbeginsel genoemd, paragraaf 5.4.5 en:

- de oorsprongvoorwaarde die bij het baksteenarrest is geïntroduceerd ter vervanging van de eis van een bestaande rechtsverhouding, paragraaf 5.4.6.

De behandeling van de jurisprudentie vindt steeds plaats in de volgende drieslag:
(1) Inleiding tot het arrest, (2) Weergave van het arrest en (3) Analyse van het arrest.

5.4.2 Het agentuurovereenkomstarrest, HR 8 november 1978, nr. 18 980, BNB 1978/326

5.4.2.1 Inleiding tot het agentuurovereenkomstarrest

Dit is het eerste belangrijke arrest waarin de mogelijkheid om een fiscale passiefpost te vormen aan de orde komt onder het regiem van de Wet IB 1964. Volgens de Advocaat-Generaal is met betrekking tot de vraag wanneer een fiscale passiefpost mag worden gevormd onder de Wet inkomstenbelasting 1964, het oude regiem van het Besluit 1941 onveranderd van kracht. Hij formuleert de volgende drie voorwaarden waaraan moet zijn voldaan, wil een passiefpost in fiscale zin getroffen kunnen worden:

- 1 er moet sprake zijn van een rechtsverhouding, met
- 2 de behoorlijke kans dat daaruit verplichtingen ontstaan
- 3 die naar goed koopmansgebruik ten laste behoren te komen van het desbetreffende jaar.

De eerste twee voorwaarden zijn gebaseerd op art. 10, lid 3 Besluit op de inkomstenbelasting 1941. De derde voorwaarde komt in de onderhavige casus nadrukkelijk aan de orde.

5.4.2.2 Weergave van het agentuurovereenkomstarrest

Belanghebbende is een BV die ten behoeve van de verkoop van haar producten in Duitsland een agentuurovereenkomst is aangegaan met zelfstandige agenten. Volgens het Duitse Handelsrecht kan bij beëindiging van deze overeenkomst de BV een schadeloosstelling verschuldigd worden aan de agenten op grond van art. 89b Handelsgesetzbuch (hierna HGB).

Voor zover van belang in dit geschil luidt art. 89b:

Der Handelsvertreter kann von dem Unternehmer nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen angemessenen Ausgleich verlangen, wenn und soweit:

1. *der Unternehmer aus der Geschäftsverbindung mit neuen Kunden, die der Handelsvertreter geworben hat, auch nach Beendigung des Vertragverhältnisses erhebliche Vorteile hat,*
2. *der Handelsvertreter infolge der Beendigung des Vertragverhältnisses Ansprüche auf Provision verliert, die er bei Fortsetzung desselben aus bereits abgeschlossenen oder künftig zustande kommende Geschäften mit den von ihm geworbenen Kunden hätte, und*
3. *die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände der Billigkeit entspricht.*

In verband met deze bepaling vormt belanghebbende eind 1974 ten laste van de winst een passiefpost genaamd "reservering vertegenwoordigers Duitsland". Deze post dient ter dekking van de verplichting tot betaling van de schadeloosstelling aan de vertegenwoordigers ter waarde van f 130.534,18. Dit betreft alle ultimo 1974 bestaande onzekere schadeloosstellingen die na 1974 te verwachten zijn. In 1974 zijn geen agentuurovereenkomsten ontbonden. Belanghebbende meent dat de 'reservering' ten laste van de winst is toegestaan omdat op grond van art. 89 HGB uit de agentuurovereenkomst een, weliswaar niet onmiddellijk opeisbare, verplichting voortvloeit die betaald moet worden zodra een agent bij beëindiging van de overeenkomst schadeloosstelling vordert. Dit betreft een vergoeding voor de door de agent gecreëerde waarde van de relatie die ook na afloop van de agentuurovereenkomst aan de opdrachtgever blijft toevloeien. In dat geval is volgens belanghebbende de vergoeding die in het verleden aan de agent is betaald te laag geweest. Bovendien is het bedrag waartoe de BV eind 1974 zou kunnen worden aangesproken nauwkeurig te berekenen. De inspecteur vennootschapsbelasting is van mening dat eerst als het vertrek van een agent komt vast te staan, kan worden beoordeeld of de opdrachtgever schadeplichtig is. De hoogte van de schadeloosstelling moet per geval worden vastgesteld naar redelijkheid en billijkheid. De maatstaf voor de hoogte van het bedrag van de schadeloosstelling is de verwachting van de voordelen, die na het einde van de overeenkomst getrokken zullen worden door de BV uit de relaties met de afnemers, die door de vertrekkende agent zijn aangebracht. Tegenover de schadeloosstelling staan de vruchten in de volgende boekjaren in de vorm van lagere provisiekosten. In geval het vertrek van een agent komt vast te staan, zal moeten worden beoordeeld of in het licht van de dan bekende feiten moet worden overgegaan tot het activeren van (een deel) van de schadeloosstelling.

Het Hof volgt het standpunt van de inspecteur:

'dat de Ausgleich dan ook niet is een betaling van aan de agent gedurende de agentuurovereenkomst opgekomen provisies, maar een betaling vanwege ten tijde van het beëindigen van de overeenkomst voor de principaal nog uit de overeenkomst te verwachten voordelen; dat derhalve nu geheel onzeker is of jegens belanghebbende een Ausgleichsanspruch zal ontstaan nu op 31 december 1974 niet sprake is van ingevolge art. 89b van het Handelsgesetzbuch uit de agentuurovereenkomst voortvloeiende verplichtingen, waarmee bij het bepalen van de winst over het jaar 1974 rekening moet worden gehouden; dat evenmin te dier zake ten laste van de winst een voorziening kan worden getroffen, die de alsdan te activeren te verwachten voordelen overtreft.'

In cassatie citeert belanghebbende het standpunt van de Bundesminister van Financiën:

'de Ausgleichbetaling naar par. 89b, lid 1, HGB, is een Ausgleich voor de zakelijke voordelen, die de ondernemer uit de zakelijke verbintenis met de door de handelsvertegenwoordiger verworven klanten ook na de beëindiging van de verdragsverhouding heeft. Dit voordeel verwerft de ondernemer niet naar aanleiding van de beëindiging van het handelsvertegenwoordigersverdrag en het ontstaan van de Ausgleichsanspruch, maar het groeit bij hem reeds als gevolg van de lopende activiteiten van de handelsvertegenwoordiger en ook van de ondernemer gedurende de verdragsverhouding. In zoverre betekent de Ausgleichbetaling de extra vergoeding die een handelsvertegenwoordiger naar aanleiding van zijn uittreden uit de onderneming verkrijgt. Daarmee wordt door de Ausgleichbetaling geen economisch

goed onder bezwarende titel verworven, in de zin van par. 5, lid 2, EstG. De Ausgleichbetaling behoort diensgevolge tot de direct aftrekbare bedrijfsuitgaven.³⁴⁵

De Hoge Raad beperkt zich tot de opmerking:

‘dat dit oordeel en deze conclusie (van het Hof, JS) deels berusten op uitlegging van het recht van een vreemde staat en voor het overige van feitelijke aard zijn, zodat daartegen in cassatie niet met vrucht kan worden opgekomen; dat meergenoemd oordeel en meervermelde conclusie meebrengen dat het Hof terecht heeft beslist dat het belanghebbende niet is toegestaan reeds ten laste van haar winst over 1974 bedragen te brengen voor door haar na dat jaar verwachte op art. 89b van het Handelsgesetzbuch gegronde aanspraken van haar agenten.’

5.4.2.3 Analyse van het agentuurovereenkomstarrest

Deze procedure is illustratief voor een geschil over de vraag wanneer een last mag worden genomen voor mogelijke toekomstige uitgaven. Belanghebbende wil de last nemen in de jaren waarin de vertegenwoordigers voor haar werkzaam zijn en vormt een voorziening.

Het standpunt van de inspecteur staat haaks op dat van belanghebbende. Zelfs op het moment dat er daadwerkelijk wordt betaald voor Ausgleich is er volgens de inspecteur nog geen sprake van een last. In dat geval moet er tot het bedrag van de betaling een actiefpost worden gevormd. Volgens het standpunt van de inspecteur wordt pas in de jaren na de betaling voor de Ausgleich geprofiteerd van de Ausgleich en moet tegenover die bate een last worden toegerekend door af te schrijven op de actiefpost. Het belang van dit arrest is dat de Hoge Raad de Conclusie van de Advocaat-Generaal heeft gevolgd waarmee de genoemde voorwaarden voor de vorming van een voorziening in fiscale zin vaste jurisprudentie zijn geworden. Toch zijn met name de eerste twee voorwaarden, de rechtsverhouding en de behoorlijke kans dat daaruit verplichtingen ontstaan, niet onomstreden. De ontwikkeling van deze voorwaarden in de jurisprudentie wordt hierna besproken. Voor wat betreft de voorwaarde van de toerekenbaarheid van de last aan het boekjaar stelt het Hof feitelijk vast dat de eventuele betalingen betrekking hebben op de toekomst. Daarom kon in 1974 nog niet tot passivering ten laste van de fiscale winst worden overgegaan.

Hierna vindt de behandeling van de jurisprudentie plaats per in BNB 1978/326 genoemde voorwaarde.

5.4.3 De voorwaarde van een bestaande rechtsverhouding

5.4.3.1 Inleiding tot de arresten over de voorwaarde van een bestaande rechtsverhouding

De eis van de rechtsverhouding was zonder twijfel de meest omstreden voorwaarde bij de vorming van een voorziening in fiscale zin. Aardema³⁴⁶ heeft zich zeer kritisch

³⁴⁵ Belanghebbende maakt hierbij gebruik van een in het Nederlands vertaalde tekst uit Betriebsberater, Heft 10 van 10 april 1978.

³⁴⁶ Aardema (1986), blz. 4666.

over deze voorwaarde uitgelaten. Kernpunt van zijn kritiek is dat nu de jaarwinst wordt bepaald door goed koopmansgebruik het onaanvaardbaar is dat dit wordt doorkruist door beperkende opvattingen die hun oorsprong niet vinden in de (huidige) tekst van de wet. Daarbij wordt gedoeld op art. 10, lid 3 Besluit op de Inkomstenbelasting 1941. Aardema wil bovendien beter aansluiten bij het jaarrekeningenrecht, waar de eis van een bestaande rechtsverhouding bij de vorming van een voorziening destijds niet werd gesteld, zoals ook hiervoor in hoofdstuk 4 is besproken. Bovendien is de inhoud van het begrip rechtsverhouding omstreden. Wordt dit formeel opgevat, alleen juridisch afdwingbare verplichtingen die kunnen voortvloeien uit de rechtsverhouding tellen, of meer materieel?

Dat door de Hoge Raad lang wordt vastgehouden aan de eis van de rechtsverhouding blijkt onder andere uit de arresten van de Hoge Raad in BNB 1983/48, BNB 1985/1, BNB 1986/245 en BNB 1990/264. Het begrip rechtsverhouding werd door de Hoge Raad in deze arresten ook zeer formeel ingevuld, het moet gaan om juridisch afdwingbare verplichtingen. Als belangrijk voorbeeld van deze strakke benadering wordt hierna het arrest van BNB 1985/1 behandeld.

5.4.3.2 Het VUT-arrest, HR 11 juli 1984, nr. 22 146, BNB 1985/1

5.4.3.2.1 Inleiding tot het VUT-arrest

In dit arrest staat de vraag centraal of ten laste van de winst rekening mag worden gehouden met toekomstige VUT-verplichtingen. Primair gaat het om de vraag of een voorziening mag worden gevormd, terwijl de juridische afdwingbaarheid van de VUT-regeling (nog) niet vaststaat.

5.4.3.2.2 Weergave van het VUT-arrest

Belanghebbende is een havenwerkgever en wil op grond van de CAO voor alle op 31 december 1979 nog in dienst zijnde havenmedewerkers ten laste van de winst een passiefpost vormen in verband met mogelijke toekomstige VUT-verplichtingen. Belanghebbende wil de passiefpost tot uitdrukking brengen in de vorm van een voorziening.³⁴⁷ Bij de reeks door belanghebbende gemaakte berekeningen van de omvang van de verplichting is al dan niet en in wisselende samenstelling rekening gehouden met de blijfkans en de deelnamekansen en wordt een rekenrente toegepast. De inspecteur stelt primair en in zoverre hier van belang dat de vorming van een voorziening niet mogelijk is voor werknemers die 31 december 1979 nog in dienst zijn. Er is dan geen sprake van juridisch afdwingbare verplichtingen. Het Hof volgt het primaire standpunt van de Inspecteur. In de CAO voor 1979 wordt in verband met VUT-gerechtigden alleen gesproken over 'zij die voor 1 januari 1918 zijn geboren en de leeftijd van 62 jaar hebben bereikt'. Het Hof is van oordeel 'dat de VUT-regeling geen op belanghebbende rustende juridisch afdwingbare verplichting jegens haar na de aanvang van laatstgenoemd jaar (1918, JS) geboren werknemers bevat'.

³⁴⁷ Dan wel als kosten egalisatiereserve, art. 13 Wet IB 1964.

In cassatie stelt belanghebbende dat er wel sprake is van juridisch afdwingbare verplichtingen nu de CAO-partijen zelf de regeling opvatten in die zin dat de regeling na verloop van de contractuele werkingsduur van de CAO deel blijft uitmaken van de individuele arbeidsovereenkomsten, ook bij die werknemers die gedurende de contractperiode (bedoeld zal zijn die van de CAO, JS) nog niet de VUT-gerechtigde leeftijd hebben bereikt. Onder deze omstandigheden handelt belanghebbende niet in strijd met goed koopmansgebruik door bij het bepalen van haar fiscale winst over 1979 rekening te houden met de toekomstige VUT-betalingen. Verder stelt belanghebbende dat maatgevend is dat hij zich niet kan onttrekken aan toekomstige VUT-betalingen ten behoeve van haar werknemers jonger dan 62 jaar. Niet beslissend is daarbij of haar gebondenheid louter op juridische gronden is gebaseerd of, dan wel (mede) op andere gronden.

De Hoge Raad wijst deze middelen af. De beslissing van het Hof is van feitelijke aard en berust mede op uitleg van de voor 1979 geldende (niet algemeen verbindend verklaarde) CAO. Bovendien is het middel gebaseerd op de opvatting dat voor de vraag, of op de balansdatum juridisch afdwingbare verplichtingen bestaan, in beginsel beslissend is of belastingplichtige zelf redelijkerwijs heeft kunnen oordelen dat op de balansdatum verplichtingen op hem rusten. Die opvatting is volgens de Hoge Raad niet juist:

‘voor deze vraag is beslissend of objectief gezien op de balansdatum juridisch afdwingbare verplichtingen bestonden. Het subjectieve inzicht van de belastingplichtige komt eerst aan de orde bij de waardering van die verplichtingen.’

5.4.3.2.3 Analyse van het VUT-arrest

In dit arrest wordt de reikwijdte van de eis van de rechtsverhouding nader bepaald. Belanghebbende staat in een rechtsverhouding tot haar werknemers. De vraag is volgens de Advocaat-Generaal of dat voldoende is om tot een verplichting te concluderen. De Hoge Raad bevestigt in dit arrest het standpunt dat sprake moet zijn van juridisch afdwingbare verplichtingen.

In latere jurisprudentie lijkt de inhoud van de voorwaarde van de rechtsverhouding waaruit juridisch afdwingbare verplichtingen kunnen voortvloeien aan verandering onderhevig en wordt deze ook in de literatuur behandeld.

Goes definieert het begrip rechtsverhouding als:

‘de rechtsbetrekking die tussen twee of meer personen ontstaat doordat het feit waaraan een algemeen verbindend voorschrift een rechtsgevolg verbindt zich heeft voorgedaan.’³⁴⁸

Dit kan volgens Goes in het civiele recht niet anders zijn dan een verbintenis. Een algemene rechtsplicht schept geen rechtsverhouding. Hij geeft een voorbeeld uit het strafrecht. Het is verboden te stelen aldus de algemene norm van art. 310 Wetboek van Strafrecht. Pas de diefstal doet een rechtsverhouding ontstaan. Dit sluit ook aan bij het oordeel van de Hoge Raad in BNB 1953/6. De verplichting tot betaling van

³⁴⁸ Goes (1995), blz. 1912.

een geldboete na het plegen van een strafbaar feit vindt haar grond in de strafbare handeling en dus niet in de strafwet aldus Goes.

Enkele auteurs zien in het hierna te behandelen arrest van BNB 1994/121 een aanwijzing dat de Hoge Raad sneller een rechtsverhouding aanneemt en de strakke leer van BNB 1985/1 verlaat.³⁴⁹

5.4.3.3 Het wegebouwerarrest, HR 22 december 1993, nr. 29 230, BNB 1994/121

5.4.3.3.1 Inleiding tot het wegebouwerarrest

In dit arrest staat de vraag centraal of ten laste van de winst rekening mag worden gehouden met verwachte toekomstige verliezen uit hoofde van een aannemingsovereenkomst.

Belanghebbende is een aannemer in de weg- en waterbouw die als onderaannemer heeft ingeschreven op een werk voor f 1.383.000. In 1986 verneemt de belanghebbende dat hij als laagste heeft ingeschreven. Pas in 1987 wordt aan belanghebbende de opdracht verstrekt conform de gedane inschrijving. Op het werk is door belanghebbende verlies gecalculeerd, de kostprijs wordt begroot op f 1.508.000. De vraag was of belanghebbende eind 1986 het voorgecalculeerde verlies door middel van een voorziening van f 125.000 tot uitdrukking zou mogen brengen.

5.4.3.3.2 Weergave van het wegebouwerarrest

Het Hof was van mening dat er op de balansdatum tussen inschrijver en opdrachtgever nog geen overeenkomst tot stand is gekomen. Die komt pas tot stand door gunning van het werk. Er was hooguit sprake van een precontractuele rechtsverhouding. Feitelijk werd door het Hof vastgesteld dat ook niet was gebleken dat het aanbod onherroepelijk was. Aan de eis van de rechtsverhouding werd volgens het Hof dan ook niet voldaan.

De Hoge Raad overweegt naar het lijkt minder formeel³⁵⁰:

‘het enkele feit van de inschrijving op een werk kan tussen de inschrijver en degene die de inschrijving openstelt, een door redelijkheid en billijkheid beheerste rechtsverhouding doen ontstaan, waaruit wederzijds rechten en verplichtingen voort kunnen vloeien. Indien op de balansdatum een rechtsverhouding als hiervoor omschreven tussen belanghebbende en de (aannemers)-combinatie aanwezig was, voorts op die datum redelijkerwijs te verwachten was dat de inschrijving van belanghebbende gehonoreerd zou worden en dat belanghebbende alsdan zijn inschrijving gestand zou doen, en tenslotte een behoorlijke kans zou bestaan dat bedoelde rechtsverhouding tot een verlies zou leiden, handelt belanghebbende niet in

³⁴⁹ Russo (1997) en Van Huijgevoort (1994).

³⁵⁰ Van Huijgevoort (1994), blz. 383.

strijd met goed koopmansgebruik door ter zake van dat verlies ten laste van de winst van het onderhavige jaar een voorziening te treffen.³⁵¹

5.4.3.3.3 Analyse van het wegebouwerarrest

Centraal in dit arrest staat de vraag hoe het begrip rechtsverhouding inhoud gegeven moet worden. Het Hof toetst dit formeel, er is nog geen contract. De Hoge Raad stelt vast dat er in die voorfase wel al sprake kan zijn van een rechtsverhouding. Het is echter de vraag of de Hoge Raad daarmee het formele standpunt helemaal loslaat, eerder is er meer ruimte voor een inhoudelijke beoordeling. Zo wijst IJsselmuiden erop dat de Hoge Raad in dit arrest aansluiting lijkt te zoeken bij de civielrechtelijke jurisprudentie. Uit Hoge Raad 18 juni 1982, NJ 1983/723 (Plas/Valburg) blijkt dat het afbreken van onderhandelingen onder omstandigheden in strijd kan zijn met de goede trouw, die kan verplichten tot vergoeding van gemaakte kosten, schaden en gederfde winst.³⁵²

Een in de literatuur door sommigen als spectaculair gekarakteriseerd arrest van de Hoge Raad is het zogenaamde mestarrest.

5.4.3.4 Het mestarrest, HR 8 juli 1996, nr. 31 422, BNB 1997/37

5.4.3.4.1 Inleiding tot het mestarrest

Belanghebbende is varkenshouder. In 1991 beschikt hij over een mestquotum van 6.765 kg fosfaat. De werkelijke productie bedraagt in 1991 6.650 kg en blijft dus binnen het mestquotum. Hiervan kon slechts 640 kg op eigen grond worden verspreid. Voor het overige deel van de mestproductie was afzet bij derden noodzakelijk om niet in strijd te raken met het Besluit gebruik dierlijke meststoffen.³⁵³ Eind 1991 bevindt zich nog 1.000 m³ in de mestkelders. De afzetkosten hiervan worden geschat op f 8.125. Belanghebbende wilde voor dit bedrag een voorziening vormen. De Inspecteur inkomstenbelasting accepteerde deze voorziening niet omdat er geen rechtsverhouding was die tot het maken van deze kosten dwong. Volgens de Inspecteur is pas sprake van een rechtsverhouding als de belanghebbende in strijd zou hebben gehandeld met het genoemde Besluit.

5.4.3.4.2 Weergave van het mestarrest

Het Hof³⁵⁴ oordeelde dat de beperking voor het uitrijden van mest op eigen grond meebracht dat belanghebbende eind 1991 tot de overheid in een rechtsverhouding stond, waaruit voor hem feitelijk de verplichting voortvloeide de in de mestkelders opgeslagen mest af te zetten bij derden. Onder deze omstandigheden was het

³⁵¹ Na verwijzing is door de Hoge Raad uiteindelijk vastgesteld dat er in casu door belanghebbende niet aannemelijk was gemaakt dat op de balansdatum redelijkerwijs was te verwachten dat hij zijn inschrijving gestand zou doen, HR BNB 1996/351.

³⁵² IJsselmuiden, FED 1994/173.

³⁵³ Besluit van 25 maart 1987, Stb. 114 jo art. 13 Wet bodembescherming. Dit Besluit verbiedt dierlijke meststoffen te gebruiken in een grotere hoeveelheid dan x kg per hectare.

³⁵⁴ Hof 's-Hertogenbosch, 5 juli 1995, nr. 2006/94.

overeenkomstig goed koopmansgebruik om voor de kosten van het afzetten van de mest op de balans een voorziening ten laste van de winst te vormen.

De staatssecretaris ging tegen de uitspraak van het Hof in cassatie. Hierbij werd als middel aangevoerd dat noch het Besluit gebruik dierlijke meststoffen, noch enige andere wettelijke regeling een verplichting bevatte die ertoe dwong de mest bij derden af te zetten. Van enige afdwingbare juridische verplichting was geen sprake, zodat de afzet niet was terug te voeren tot een overheidsregeling, maar berustte op de bedrijfseconomische omstandigheden van de onderneming.

De Hoge Raad overwoog:

‘indien de uitoefening van een onderneming noodzakelijkerwijze leidt tot kosten die worden opgeroepen door de productie van enig jaar van de in de onderneming voortgebrachte zaken, doch pas in een volgend jaar tot een uitgaaf leiden, (...) handelt een belastingplichtige niet in strijd met goed koopmansgebruik door die kosten toe te rekenen aan de productie van bedoelde zaken, en zonodig daarvoor in de eindbalans van het desbetreffende jaar tot het bedrag van die kosten een voorziening op te nemen.’

5.4.3.4.3 Analyse van het mestarrest

Opvallend is dat de Hoge Raad zich in het geheel niet uitlaat over de vraag of er een rechtsverhouding bestaat. Het arrest concentreert zich rond de toerekening van de (afzet)kosten aan een jaar. Is de Hoge Raad hiermee afgestapt van de eis van een rechtsverhouding? Goes is van mening dat de Hoge Raad naast de voorwaarde van de rechtsverhouding, een nieuwe voorwaarde heeft geformuleerd.³⁵⁵ Als de rechtsverhouding ontbreekt, is toch een voorziening mogelijk wanneer er sprake is van uitgaven die zo onvermijdelijk zijn, dat ze nagenoeg met juridisch afdwingbare uitgaven kunnen worden gelijkgesteld. Flipsen³⁵⁶ meent dat de eis van de rechtsverhouding nog steeds wordt gesteld. Volgens Flipsen is in de casus van het mestarrest geen sprake van een voorziening, maar van een transitorische post. Het gaat om de toerekening van zekere kosten. Ik deel dit standpunt.

Na het mestarrest heeft de Hoge Raad de eis van de rechtsverhouding weer herhaald, in Hoge Raad 29 augustus 1998, nr. 32.348, BNB 1998/4. Dit is wellicht het bewijs dat de Hoge Raad in het mestarrest voor de vorming van een voorziening helemaal niet de voorwaarde van de rechtsverhouding heeft verlaten. Het zou niet voor het eerst zijn dat voor de rechter verwarring optreedt over de in het geschil zijnde grondslag voor passivering; betreft het een voorziening of is er sprake van een overlopende post? Wel lijkt het dat de Hoge Raad langzamerhand de eis van de rechtsverhouding versoepelt. Voorbeelden daarvan zijn het asbestclaimarrest, BNB 1996/264³⁵⁷ en het bodemsaneringarrest, BNB 1997/46.³⁵⁸ In beide arresten stond echter de behoorlijke kans voorwaarde centraal. Alleen voor zover de rechtsverhoudingvoorwaarde ter sprake is gekomen, wordt hierna aandacht besteed aan het bodemsaneringarrest.³⁵⁹

³⁵⁵ Goes (1996), blz. 1431 en verder.

³⁵⁶ Flipsen (1996), blz. 349 en verder.

³⁵⁷ HR, 19 juni 1996, nr. 30.823, BNB 1996/264.

³⁵⁸ HR, 9 oktober 1996, nr. 31.529, BNB 1997/46.

³⁵⁹ De rest van het bodemsaneringsarrest wordt besproken in paragraaf 5.4.4.3.

5.4.3.5 Het bodemsaneringarrest, HR 9 oktober 1996, nr. 31 529, BNB 1997/46, de rechtsverhoudingvoorwaarde

5.4.3.5.1 Inleiding tot het bodemsaneringarrest, de rechtsverhoudingvoorwaarde

Belanghebbende exploiteert een garagebedrijf en benzinestation. De bodem waarop het bedrijf van belanghebbende is gevestigd, is matig tot sterk verontreinigd. Feitelijk is door het Hof vastgesteld dat belanghebbende niet aansprakelijk is gesteld (noch op grond van de Interimwet bodemsanering noch op grond van de Wet Bodembescherming) en niet voorkomt in het Ontwerp-saneringsprogramma bodemsanering van de provincie, daterend van juli 1993. Ook heeft belanghebbende niet het voornemen om de verontreiniging vrijwillig te (laten) verwijderen. Overigens dient voor het verkrijgen van een nieuwe hinderwetvergunning de grond te zijn gesaneerd. In geschil is de vraag of ten laste van het resultaat 1987 een voorziening mag worden gevormd ten bedrage van f 265.000. In geschil is de vraag of sprake is van een bestaande rechtsverhouding, zie hierna paragraaf 5.4.3.5.2 en of er een behoorlijke kans bestond dat uit de eventuele rechtsverhouding daadwerkelijk voor belanghebbende verplichtingen zouden ontstaan. Deze vraag wordt behandeld in paragraaf 5.4.4.3.

5.4.3.5.2 Weergave van het bodemsaneringarrest, de rechtsverhoudingvoorwaarde

Het Hof overweegt dat:

'wil een voorziening toegestaan zijn zowel voldaan moet zijn aan de eis, dat er sprake is van een bestaande rechtsverhouding, op grond waarvan de verplichting tot betaling van kosten ontstaat, als aan de eis, dat er een behoorlijke kans bestaat dat deze verplichting wordt geëffectueerd. Op grond van het bepaalde in de artikelen 1401 (oud), 21 Interimwet Bodemsanering en 14 Wet Bodembescherming moet worden uitgegaan van een bestaande rechtsverhouding tussen belanghebbende en de overheid, waaruit verplichtingen aan de zijde van belanghebbende kunnen voortvloeien.'

De Hoge Raad heeft in dit arrest de rechtsverhoudingvoorwaarde, als van feitelijke aard, niet getoetst.

5.4.3.5.3 Analyse van het bodemsaneringsarrest, de rechtsverhoudingvoorwaarde

Goes meent dat in dit geval van een rechtsverhouding geen sprake kan zijn omdat geen onrechtmatige daad is gepleegd.³⁶⁰ Essers daarentegen meent dat onderscheid moet worden gemaakt tussen de perioden waarin de verontreinigingen zijn ontstaan. Ten aanzien van de vervuiling voor 1975 kon belanghebbende eind 1987 een gerechtvaardigde verwachting hebben dat een rechtsverhouding met de Staat was ontstaan.³⁶¹ Tussen 1975 en 1987 kon alleen op grond van de Interimwet bodemsanering een rechtsverhouding ontstaan, mits (onder andere) sprake was van ernstige vervuiling.

³⁶⁰ Goes (1997a), blz. 69.

³⁶¹ Het arrest van HR 24 april 1992, NJ 1993/644 (Staat versus AkzoResins) is van latere datum.

Vanaf 1 januari 1987 geldt de Wet bodembescherming met een zorg- en saneringsplicht (risico-aansprakelijkheid). Voor zover de vervuiling in 1987 is ontstaan kan derhalve weer een rechtsverhouding zijn ontstaan.³⁶²

De doorbraak met betrekking tot de rechtsverhoudingvoorwaarde komt in het zogenaamde baksteenarrest.

5.4.3.6 Het baksteenarrest, HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409

5.4.3.6.1 Inleiding tot het baksteenarrest

Bij overeenkomst van 20 november 1990 hebben zeven Nederlandse fabrikanten van baksteenproducten zich in het kader van een herstructurering binnen de Nederlandse baksteenindustrie verplicht tot het terugbrengen van de productie van bakstenen in de jaren 1991 tot en met 1995, alsmede tot het betalen, vanaf 1 januari 1991, van bedragen aan een door hen opgerichte stichting D. Belanghebbende was bij deze overeenkomst geen partij, doch heeft zich op 29 januari 1991 - eenzijdig - bereid verklaard, ingaande 1 januari 1991, haar productie van bakstenen voor de duur van twee jaren met circa 10% terug te brengen en per kwartaal aan de stichting D een bedrag van f 2,50 per 1000 baksteenproducten te betalen. Bij een productiecapaciteit van 35 miljoen baksteenproducten is dit op jaarbasis een bedrag van f 350.000. Bij brief van 21 november 1991 vulde zij deze verklaring aan door te verklaren over de jaren 1993 tot en met 1995 de productie van bakstenen te handhaven op het in die verklaring aangegeven niveau en in de jaren 1993 tot en met 1996 per kwartaal een bedrag van f 2,50 per 1000 baksteenproducten te betalen, berekend over de totale werkelijke productie in het desbetreffende kwartaal. In verband met bezwaren van de Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen de overeenkomst van 20 november 1990 werd op 25 augustus 1992 een aangepaste overeenkomst gesloten. Belanghebbende was bij deze overeenkomst partij. In haar aangifte vennootschapsbelasting voor het onderhavige jaar (1991) nam belanghebbende ter zake van bedoelde saneringsregeling een voorziening op ten bedrage van f 2.475.347.

5.4.3.6.2 Weergave van het baksteenarrest

Het Hof heeft - overeenkomstig het standpunt van de Inspecteur – beslist:

‘dat het uit de overeenkomst van 25 augustus 1992 voortvloeiende bedrag van f 2.475.347, zijnde de contante waarde van de geschatte betalingen aan de Stichting D in de periode tot en met 30 september 1997, niet als voorziening in het onderhavige jaar in aanmerking kan worden genomen. Aan deze beslissing ligt ten grondslag het oordeel dat terzake van die toekomstige betalingen slechts dan een voorziening kan worden gevormd, indien sprake is van een op balansdatum bestaande rechtsverhouding, waaruit de verplichting tot het doen van die betalingen voortvloeit.’

³⁶² Essers (1997), blz. 360.

De Hoge Raad overweegt:

‘(...). Als gevolg van de aan het opnemen van een voorziening gestelde eis van het op de balansdatum bestaan van een rechtsverhouding, kan de hiervóór in 3.4 weergegeven opvatting (van het Hof, JS) tot onbevredigende uitkomsten leiden, waarbij geen recht wordt gedaan aan het beginsel van goed koopmansgebruik dat ter zake van toekomstige uitgaven een passief post mag worden opgenomen in het jaar, waarin zij worden opgeroepen. Dit doet zich met name voor bij toekomstige uitgaven, die weliswaar niet voortvloeien uit een op de balansdatum bestaande rechtsverhouding, doch wel hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan. Hoewel goed koopmansgebruik verlangt dat met deze uitgaven door het opnemen van een passiefpost op de balansdatum rekening wordt gehouden, is zulks bij het ontbreken van een op de balansdatum bestaande rechtsverhouding en behoudens de gevallen, waarbij de uitoefening van een onderneming noodzakelijkerwijs leidt tot kosten die worden opgeroepen door de productie in enig jaar van de in de onderneming voortgebrachte zaken, doch pas in een volgend jaar tot een uitgaaf leiden, ingevolge de rechtspraak van de Hoge Raad tot dusver niet mogelijk.

Gelet op het hiervóór in 3.5 vermelde bezwaar, is de Hoge Raad tot de conclusie gekomen dat het voor de passivering gestelde vereiste van een op de balansdatum bestaande rechtsverhouding, welk civielrechtelijk vereiste ook niet past in het op de bedrijfseconomie gebaseerde begrip goed koopmansgebruik en voorts in de literatuur is omstreden, niet moet worden gehandhaafd, doch moet worden toegestaan dat bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost wordt gevormd, 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.’

5.4.3.6.3 Analyse van het baksteenarrest

De voorwaarde voor de vorming van een fiscale voorziening van een op balansdatum bestaande rechtsverhouding was vanuit wetshistorisch oogpunt onjuist. Ik sluit me aan bij de woorden van Aardema: ‘de belangrijkste kritiek die mogelijk is met betrekking tot het baksteenarrest is, dat het enkele decennia te laat komt.’³⁶³ Met het vervallen van de voorwaarde van de rechtsverhouding is de meer juridische benadering losgelaten en wordt de blik bij het vormen van een passiefpost in het algemeen en bij het vormen van een voorziening in het bijzonder, meer gericht op de bedrijfseconomie.³⁶⁴

In het baksteenarrest heeft de Hoge Raad de volgende voorwaarden geformuleerd voor de vorming van een fiscale voorziening:

1. de uitgaven dienen hun oorsprong te vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (de oorsprongvoorwaarde);
2. er dient een redelijke mate van zekerheid te bestaan dat zij zich zullen voordoen (voorheen de behoorlijke kans voorwaarde);
3. de uitgaven dienen ook overigens aan de genoemde periode te kunnen worden toegerekend (toerekeningsvoorwaarde).

³⁶³ Aardema (1999), blz. 1730 rk.

³⁶⁴ Vakstudie Nieuws (1998), Redactie Kluwer, VN 1998/51.15.

Met de introductie van de oorsprongvoorwaarde is een nieuwe voorwaarde opgenomen die nader ontwikkeld moet worden in de jurisprudentie. De andere twee voorwaarden behoren volgens vaste jurisprudentie al langer tot de voorwaarden waaraan moet worden getoetst of in de fiscale vermogensopstelling een voorziening dient te worden gevormd. Het gewicht van deze voorwaarden is na het vervallen van de rechtsverhoudingvoorwaarde alleen maar toegenomen. De invulling van deze voorwaarden in de jurisprudentie wordt hierna besproken. Daarbij wordt in paragraaf 5.4.4 ingegaan op de jurisprudentie over de redelijke kansvoorwaarde. Paragraaf 5.4.5 gaat in op de jurisprudentie over de toerekeningsvoorwaarde en in paragraaf 5.4.6 wordt de jurisprudentie besproken met betrekking tot de oorsprongvoorwaarde.

5.4.4 De redelijke kansvoorwaarde (de behoorlijke kansvoorwaarde)

5.4.4.1 Inleiding tot de arresten over de redelijke kansvoorwaarde

De redelijke kansvoorwaarde is door de jurisprudentie ontwikkeld als nadere invulling van het begrip 'plegen te ontstaan' zoals dat voorkwam in art. 10, lid 3 Besluit op de Inkomstenbelasting 1941³⁶⁵ en dat nu volgens vaste jurisprudentie een voorwaarde is voor de vorming van een passiefpost zoals een voorziening. Dit criterium is zoals in hoofdstuk 3 bleek ook bekend uit het jaarrekeningenrecht, art. 2:374, lid 1 onder a: verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs is te schatten.

Het is nu de vraag hoe groot een kans moet zijn om als *behoorlijk* te kunnen worden aangemerkt.³⁶⁶ De Vries geeft bij de formulering van deze voorwaarde de voorkeur aan de terminologie: 'een grote mate van waarschijnlijkheid'.³⁶⁷ Het voordeel van deze door de Vries voorgestelde redactie is dat de tekst ook meteen meer inhoud geeft aan deze voorwaarde. De tekst sluit bovendien beter aan bij de eisen uit het jaarrekeningenrecht waaraan volgens mij ook bij de vraag of fiscaal gezien een passiefpost moet worden getroffen, veel gewicht moet worden toegekend.³⁶⁸ Tot slot, voor een historisch overzicht van deze voorwaarde is de Conclusie van de plaatsvervangend Procureur-Generaal belangwekkend bij het hierna te bespreken arrest van BNB 1996/264.

5.4.4.2 Het asbestclaimarrest, HR 19 juni 1996, nr. 30 823, BNB 1996/264

5.4.4.2.1 Inleiding tot het asbestclaimarrest

³⁶⁵ Zie voor het eerst HR 12 november 1952, BNB 1953/1.

³⁶⁶ Van Soest (1957), pag. 326, heeft via een enquête onder studenten dit criterium getracht kwantitatief te beschrijven en kwam daarbij uit op een percentage van in ieder geval minder dan 50%. Tevens gaf hij aan dat naar zijn persoonlijke mening bij een kans van minder dan 25% wel degelijk reeds een behoorlijke kans aanwezig geacht kan worden. Goes, 1997a, blz. 67, acht een percentage van 50% in elk geval voldoende om van een behoorlijke kans te kunnen spreken, maar vindt 25% te weinig.

Van Huijgevoort (1995), blz. 696, lijkt een kans van 25% tot 30% redelijk.

³⁶⁷ De Vries (1998), blz. 3393.

³⁶⁸ Scholten (1997), blz. 43.

Belanghebbende drijft sinds 1984 een eenmanszaak die is gespecialiseerd in het verwijderen van asbest. Met het oog op eventuele schadeclaims van (ex)-werknemers die mogelijkwerwijs als gevolg van het werken met asbest ziek worden, heeft belanghebbende op de balans per 31 december 1989 een voorziening opgenomen ter grootte van f 36.245. Aan deze voorziening is in 1989 f 13.284 toegevoegd. Zowel Hof als Hoge Raad gaat voorbij aan de vraag of aan de rechtsverhouding was voldaan. Kennelijk volstaat daarvoor de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst.³⁶⁹

5.4.4.2.2 Weergave van het asbestclaimarrest

Het Hof stelt feitelijk vast dat belanghebbende bij de asbest verwijderende werkzaamheden alle vereiste voorzorg- en veiligheidsmaatregelen in acht neemt. Zo is zij verplicht de door de Arbeidsinspectie voorgeschreven adem-beschermingsmiddelen te gebruiken. Overigens acht belanghebbende zelf die maatregelen niet voldoende, reden om de voorziening te treffen. Tot op de dag van de zitting is belanghebbende niet aansprakelijk gesteld door (ex)werknemers die ziek zijn geworden.

‘Het Hof vindt gelet op deze feiten dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat er per balansdatum een behoorlijke kans bestond dat belanghebbende met succes aansprakelijk zou worden gesteld voor ziekte bij (ex)werknemers ten gevolge van het werken met asbest. Mitsdien kan door belanghebbende niet ten laste van de winst een voorziening worden getroffen ter zake van werken met asbest.’

De Hoge Raad overweegt na Conclusie van de Advocaat-Generaal:

‘Het geschilpunt of belanghebbende deze voorziening mag opvoeren is door het Hof ten nadele van belanghebbende beslist. Het Hof heeft hiertoe -in cassatie niet bestreden- vooropgesteld dat goed koopmansgebruik toelaat dat bij de bepaling van een uit een onderneming in enig jaar genoten winst in de balans per het einde van het jaar een passiefpost wordt opgevoerd voor verplichtingen die kunnen voortvloeien uit reeds bestaande rechtsverhoudingen, mits op verwezenlijking van die mogelijkheid een behoorlijke kans bestaat. Hiermede heeft het Hof kennelijk -en terecht- tot uitdrukking gebracht dat slechts indien een redelijke mate van zekerheid bestaat dat als gevolg van verwezenlijking van bedoelde mogelijkheid in de toekomst enig bedrag ten laste van de winst zal komen, uit een oogpunt van goed koopmansgebruik een zodanige voorziening gerechtvaardigd is. Hiervan uitgaande heeft het Hof geoordeeld dat, gelet op hetgeen dienaangaande is komen vast te staan, niet aannemelijk is gemaakt dat er per de balansdatum een behoorlijke kans bestond dat belanghebbende met succes aansprakelijk zou worden gesteld voor ziekte bij (ex)werknemers ten gevolge van het werken met asbest. Dit oordeel wordt door het middel bestreden met het betoog dat zonder een inhoudelijke vaststelling van het begrip “behoorlijke kans” het niet mogelijk is, althans onbegrijpelijk is, vast te stellen dat van een dergelijke kans geen sprake is, en dat ‘s-Hofs oordeel, nu het deze vaststelling achterwege heeft gelaten en bovendien niet heeft vastgesteld hoe groot de kans in het onderhavige geval (maximaal) is,

³⁶⁹ Goes (1997a), blz. 73, is het hiermee niet eens, volgens hem ontstaat er pas een schadevergoedings-verplichting indien de werkgever niet alle vereiste veiligheidsmaatregelen heeft genomen. Volgens Goes formuleert de Hoge Raad de rechtsverhoudingvoorwaarde onzuiver. Hij spreekt niet van verplichtingen die voortvloeien uit een rechtsverhouding, maar van verplichtingen die kunnen voortvloeien uit een rechtsverhouding. Een vergelijkbaar geval doet zich voor in het bodemsaneringarrest.

onvoldoende met redenen is omkleed en onbegrijpelijk is. Het middel is echter niet gegrond. De vraag of in een bepaald geval een redelijke mate van zekerheid als hiervoor (...) bedoeld bestaat, is immers zozeer afhankelijk van de omstandigheden van het geval, dat daarvoor geen algemene maatstaven zijn aan te geven. Het Hof behoeft in het onderhavige geval niet nader vast te stellen welke mate van zekerheid het aanwezig achtte.'

5.4.4.2.3 Analyse van het asbestclaimarrest

De Hoge Raad laat zich niet verleiden tot het geven van een criterium wanneer is voldaan aan de redelijke kansvoorwaarde. De Hoge Raad motiveert zijn beslissing door aan te geven dat het antwoord op deze vraag steeds van het geval afhankelijk is. Wat deze casus wel leert is dat zolang de ondernemer niet aansprakelijkheid is gesteld er in ieder geval niet is voldaan aan de redelijke kansvoorwaarde.

5.4.4.3 Het bodemsaneringarrest, HR 9 oktober 1996, nr. 31 529, BNB 1997/46, de behoorlijke kansvoorwaarde

5.4.4.3.1 Inleiding tot het bodemsaneringsarrest, de behoorlijke kansvoorwaarde

Belanghebbende exploiteert een garagebedrijf en benzinestation. De bodem waarop het bedrijf van belanghebbende is gevestigd, is matig tot sterk verontreinigd. Het Hof heeft feitelijk vastgesteld dat, ondanks dat belanghebbende niet aansprakelijk is gesteld in verband met de saneringskosten, toch sprake is van een rechtsverhouding op grond van onrechtmatige daad in het algemeen en artikel 21 Interimwet bodemsanering en artikel 14 Wet bodembescherming in het bijzonder. Dit onderdeel van het arrest is hiervoor behandeld in paragraaf 5.4.3.5. Nu is aan de orde of er een behoorlijke kans aanwezig is dat uit deze rechtsverhouding verplichtingen voortvloeien.

5.4.4.3.2 Weergave van het bodemsaneringsarrest, de behoorlijke kansvoorwaarde

Voor zover relevant voor de behoorlijke kansvoorwaarde stelt het Hof vast dat belanghebbende niet aansprakelijk is gesteld (niet op grond van de Interimwet bodemsanering, noch op grond van de Wet bodembescherming) en niet voorkomt in het Ontwerp-saneringsprogramma bodemsanering van de provincie. Ook heeft belanghebbende niet het voornemen de verontreiniging vrijwillig te (laten) verwijderen. Het Hof overweegt vervolgens:

'Op grond van de vastgestelde feiten acht het Hof het echter niet aannemelijk dat op genoemde datum een behoorlijke kans bestond dat uit voormelde rechtsverhouding daadwerkelijk voor belanghebbende verplichtingen zouden ontstaan.'

De Hoge Raad overweegt vervolgens dat dit feitelijke oordeel in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden. In het beroepschrift in cassatie stelt belanghebbende dat het Hof ten onrechte rekening heeft gehouden met feiten die pas ver na eind 1987 bekend zijn geworden. De Hoge Raad verwerpt deze cassatiemiddelen. De middelen berusten op een verkeerde lezing van de uitspraak van het Hof:

‘immers in het bestreden oordeel ligt besloten dat in de hiervoor genoemde omstandigheden beschreven toestand zich ook reeds ultimo 1987 voordeed. Overigens kon het bestreden oordeel als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk in cassatie niet met vrucht worden bestreden.’

5.4.4.3.3 Analyse van het bodemsaneringsarrest, de behoorlijke kansvoorwaarde

Net als het hiervoor behandelde asbestclaimarrest is de nadruk door de rechter in het bodemsaneringsarrest niet gelegd op de rechtsverhoudingvoorwaarde, maar op de behoorlijke kans dat daaruit verplichtingen kunnen voortvloeien en het goed koopmansgebruik. In het bodemsaneringsarrest was de Hoge Raad in navolging van het Hof snel klaar. Uit de feiten bleek dat tot op de dag van de zitting geen enkel zicht was op toekomstige uitgaven in verband met bodemsanering. Naast het ontbreken van aansprakelijkstelling door de overheid is ook het ontbreken van een voornemen tot vrijwillige sanering vastgesteld. Waar dat op de dag van de zitting nog niet vaststond moet dat volgens de Hoge Raad in de uitspraak van het Hof zo gelezen worden dat dit per balansdatum, eind 1987, niet anders was, en daarmee door het Hof feitelijk is vastgesteld.

5.4.4.4 *Het bestrijdingsmiddelenarrest, HR 13 oktober 1999, nr. 34 771, BNB 2000/143*

5.4.4.4.1 Inleiding tot het bestrijdingsmiddelenarrest

Belanghebbende, een Coöperatieve Vereniging, is een toeleveringsbedrijf voor de land- en tuinbouw. Zij leverde tot en met 1991 een ontsmettingsmiddel dat werd gebruikt voor de ontsmetting van tuinbouwgronden. Het verkopen, het voorhanden of in voorraad hebben en het gebruik van dit middel is door de Bestrijdingsmiddelenwet verboden. Op aanvraag kon een ontheffing van dat verbod worden verleend. Bij vonnis van de rechtbank van 6 mei 1993 is belanghebbende veroordeeld tot een geldboete van f 400.000 wegens het plegen van valsheid in geschrifte. De bewezenverklaringen van het vonnis hadden betrekking op acht gevallen waarin valselijk een aanvraag voor een verklaring van geen bezwaar voor het gebruik van het middel was ingediend, waarvan drie in 1990 en vijf in 1991. Belanghebbende heeft in januari 1992 aangifte voor de vennootschapsbelasting gedaan voor het jaar 1990. In deze aangifte heeft belanghebbende geen voorziening opgenomen voor een mogelijk verschuldigde geldboete.

In het cassatiemiddel geeft belanghebbende aan in 1990 geen voorziening te hebben opgenomen in de aangifte vennootschapsbelasting ‘omdat zij niet wilde meewerken aan haar eigen veroordeling’. In haar aangifte over 1991, ingediend in november 1993, heeft belanghebbende bij de winstberekening op grond van de foutenleer (alsnog) een bedrag van f 409.090 in aftrek gebracht als verplichting uit gerechtelijke boete. Voor het Hof was tussen partijen in geschil of belanghebbende over 1991 een voorziening kon vormen terzake van de in 1993 opgelegde geldboete en, bij bevestigende beantwoording van die vraag, of het bedrag van die voorziening in verband met het bepaalde in artikel 8a, lid 1, aanhef en onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 1964 juncto artikel 8, lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geheel of ten dele in aftrek kan worden gebracht bij de berekening van de

belastbare winst van belanghebbende over 1991. Het probleem waar belanghebbende tegen aan liep was de invoering van art. 8a Wet inkomstenbelasting 1964 juncto artikel 8, lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Vanaf 1 januari 1991 zijn opgelegde geldboeten niet meer aftrekbaar bij de berekening van de belastbare winst. Belanghebbende had er dus alle belang bij om de lasten in verband met de later opgelegde geldboeten toe te rekenen aan 1990, het jaar waarin ze stelde er juist om tactische redenen voor gekozen te hebben om geen voorziening op te nemen. De enige uitweg, nu de aanslag 1990 definitief was vastgesteld, was toepassing van de foutenleer in de aangifte over 1991. Maar dan dient belanghebbende eerst aannemelijk te maken dat uiterlijk op 31 december 1990 een behoorlijke kans bestond dat zij terzake van het valselijk invullen van aanvraagformulieren strafrechtelijk zou worden vervolgd.

5.4.4.4.2 Weergave van het bestrijdingsmiddelenarrest

Het Hof oordeelt dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat een behoorlijke kans bestond dat zij strafrechtelijk vervolgd zou worden:

‘Uit het proces-verbaal leidt het Hof af dat eerst als gevolg van omstandigheden die zich hebben voorgedaan in 1991 tegen belanghebbende een zodanig vermoeden is gerezen dat zij aanvraagformulieren valselijk invulde, dat strafrechtelijk optreden noodzakelijk werd geacht.’

De Hoge Raad wijst het middel dat zich richt tegen 's Hof's oordeel dat er ultimo 1990 geen behoorlijke kans aanwezig was dat voor belanghebbende uit het plegen van strafbare feiten een verplichting tot het betalen van een geldboete zou voortvloeien van de hand. Dit oordeel kan als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk in cassatie niet met vrucht worden bestreden. Van een fout in de zin van de foutenleer die in 1991 zou moeten worden hersteld kan derhalve geen sprake zijn.

5.4.4.4.3 Analyse van het bestrijdingsmiddelenarrest

Volgens de vastgestelde feiten zijn de strafbare handelingen waarop het proces verbaal is gericht verricht in 1991. De strafrechtelijke aanklacht is daarmee gebaseerd op gedragingen die zich in 1991 hebben voorgedaan. Onder die omstandigheden is eind 1990 niet voldaan aan de behoorlijke kans voorwaarde. Kennelijk is belanghebbende van mening dat er reeds in 1990 van strafbare handelingen sprake is. Het Hof heeft dat niet onderzocht. Het Hof stelt zich formeel op. Van een behoorlijke kans kan kennelijk pas worden gesproken als strafrechtelijk is opgetreden. Dit ligt in de lijn met de eerder genoemde arresten waar nog niet van een behoorlijke kans kon worden gesproken zolang er geen aansprakelijkheid is gesteld. De enkele kans op aansprakelijkheid of een strafrechtelijk onderzoek is onvoldoende om aan de voorwaarde van een behoorlijke kans te voldoen.

5.4.4.5 *Het onrechtmatige daadarrest, Hof Amsterdam, 28 april 1999, nr. 88.20268*

5.4.4.5.1 Inleiding tot het onrechtmatige daadarrest

Het geschil betreft het antwoord op de vraag of belanghebbende op haar balans per 31 december 1990 een voorziening mag opnemen voor de claim uit onrechtmatige daad door de Nederlandse Staat tegen haar ingesteld bij brief van 22 december 1992 en de dagvaarding van 9 juli 1993. De essentie van de vordering was dat belanghebbende bij de verkoop van de aandelen niet te goeder trouw was:

‘zij wisten, althans behoorden te weten resp. behoorden ernstig rekening te houden met het feit dat M B.V. de geldzakvennootschappen zou leeghalen, geen vervangende bedrijfsmiddelen zou aanschaffen en evenmin de belastingschulden van de geldzakvennootschappen zou betalen.’

5.4.4.5.2 Weergave van het onrechtmatige daadarrest

Het Hof overweegt:

‘Belanghebbende en haar dochtermaatschappijen zijn op 22 december 1992 gesommeerd tot betaling van de belastingschulden van de in 1982 en 1983 door haar (dochtermaatschappijen) verkochte vennootschappen. Belanghebbende wil ter zake ultimo 1990 een voorziening op haar balans opnemen. Dat is slechts geoorloofd indien, onder meer, op 31 december 1990 een redelijke mate van zekerheid bestond dat belanghebbende zou worden aangesproken. Daartoe is niet voldoende dat de gestelde onrechtmatige daad reeds ver voor 31 december 1990 was gepleegd. Waar het op aankomt is of, beoordeeld naar de toestand op 31 december 1990 op de wijze als zojuist vermeld reeds met een redelijke mate van zekerheid vaststond dat uit die onrechtmatige daad voor belanghebbende verplichtingen zouden voortvloeien. De inspecteur heeft gesteld dat de fiscus zich toen nog niet realiseerde dat de mogelijkheid bestond om belanghebbende aan te spreken. De Nederlandse Staat c.q. de Ontvanger heeft in de civiele procedure gesteld dat pas in de loop van 1992 tot aansprakelijkstelling in dit geval is besloten. Belanghebbende, op wie te dezen de bewijslast rust, heeft tegenover de gemotiveerde betwisting door de inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat reeds ultimo 1990 een beleid bestond bij de fiscus om in gevallen als het onderhavige tot aansprakelijkstelling over te gaan. Tijdens het onderzoek van de FIOD in 1984 is de toenmalige directeur van J B.V. als getuige en niet als verdachte gehoord en voorts was dit onderzoek gericht op de kopers van vennootschappen met een vervangingsreserve. Art. 40 Invorderingswet, dat eerst op 1 juni 1990 in werking is getreden, vormt in casu niet de grondslag voor de vordering van de Staat der Nederlanden c.q. de Ontvanger. Het vorenoverwogene leidt tot de slotsom dat de vorming van een voorziening ultimo 1990 niet mogelijk is. Dat ten tijde van het opmaken van de balans per 31 december 1990 in het voorjaar van 1994 de aansprakelijkstelling wel bekend was is te dezen niet beslissend; deze kennis betreft niet de toestand op de balansdatum.’

5.4.4.5.3 Analyse van het onrechtmatige daadarrest

Het gaat bij de beoordeling van de redelijke kans om de feiten die bekend zijn op de balansdatum. De gewraakte handeling, de verkoop en levering van aandelen in vennootschappen met slechts liquide middelen en beclaimde vervangingsreserves heeft zich al in het begin van de jaren tachtig voorgedaan. De Staat heeft pas in 1992 besloten belanghebbende aansprakelijk te stellen hetgeen is uitgevoerd in 1993.

5.4.5 De toerekeningsvoorwaarde, het toerekeningsbeginsel

5.4.5.1 Inleiding tot de arresten met betrekking tot het toerekeningsbeginsel

Volgens Brüll c.s. vloeit het toerekeningsbeginsel voort uit het realiteitsbeginsel.³⁷⁰ De winst van een bepaald jaar mag slechts worden beïnvloed door gebeurtenissen die geheel of gedeeltelijk op dat jaar betrekking hebben.³⁷¹ Voor het vormen van passiefposten ten laste van de fiscale winst is het toerekeningsbeginsel nader onder te verdelen in het matchingbeginsel³⁷² en het voorzichtigheidsbeginsel.³⁷³ Smeets³⁷⁴ spreekt in dit verband van anticipatieposten, de last wordt reeds genomen anticiperend op een uitgaaf die te verwachten is. Dit moet worden onderscheiden van de situatie van uitstelposten aan de actiefzijde van de balans: een uitgaaf is reeds geschied (mede) ten nutte van volgende jaren. In het laatste geval dient de uitgave op de balans te worden geactiveerd en worden de lasten pas genomen bij afboeking op genoemd actief. Aardema stelt in dit verband: 'Kosten zijn kosten, het meest wezenlijke probleem voor de fiscale winstberekening is aan welke jaren wij die kosten in het kader van het hoofdbeginsel van goed koopmansgebruik -ieder jaar zal zijn eigen baten en lasten dragen- aan de desbetreffende jaren gaan toerekenen.' De vraag nu al kosten nemen of juist pas in de toekomst, na activering³⁷⁵, speelt in de hierna te bespreken jurisprudentie steeds een grote rol.

5.4.5.2 Het olieboorplatformarrest, HR 16 september 1992, nr. 28 133, BNB 1992/356

5.4.5.2.1 Inleiding tot het olieboorplatformarrest

Belanghebbende houdt zich door middel van een vaste inrichting in Nederland bezig met de opsporing en winning van aardolie en aardgas op het Nederlandse deel van het onder de Noordzee gelegen continentale plat. De overheid stelt eisen aan de ontmanteling en afsluiting van voor de winning van aardgas gebruikte installaties. In geschil is of de kosten van ontmanteling en afsluiting van voor de winning gebruikte installaties reeds in het jaar van stichting van de installaties volledig ten laste van het fiscale resultaat gebracht kunnen worden, door het opvoeren van een fiscale passiefpost. Dat was het standpunt van belanghebbende. De inspecteur is het daarmee niet eens. De inspecteur voert aan dat belanghebbende tegenover een

³⁷⁰ Brüll c.s. (1980), blz. 28.

³⁷¹ Een ander onderdeel, rekening houden met de werkelijkheid met verontachtzaming van juridische en andere constructies, Brüll c.s (1980), hebben we al leren kennen bij de andere voorwaarde voor het treffen van een passiefpost, de redelijke kansvoorwaarde.

³⁷² Richtlijnen voor de jaarverslaggeving editie 2014, hoofdstuk 135.205: '*Hieruit blijkt dat de lasten die samenhangen met de verrichte prestaties door het bedrijf van de rechtspersoon in beginsel dienen te worden toegerekend aan de periode waarin de baten die voortvloeien uit die prestaties zijn verantwoord overeenkomstig hoofdstuk 270, paragraaf 1.*'

³⁷³ In het jaarrekeningenrecht gedefinieerd als: lasten die uit hoofde van verliezen en risico's moeten worden verwerkt, indien zij hun oorsprong vinden vóór het einde van het boekjaar, en vóór het einde van het opmaken van de jaarrekening bekend zijn geworden, artikel 2:384, lid 2 BW.

³⁷⁴ Smeets (1964), blz. 774.

³⁷⁵ Aardema (2000), noot bij HR 13 oktober 1999, BNB 2000/157.

aantal verplichtingen die hij op zich heeft genomen een waardevol recht heeft verkregen:

‘De winningsvergunning verschaft het exclusieve recht om gedurende maximaal veertig jaren uit een bepaald zeegebied gas en/of olie (...) te winnen. Het belang van de vergunning voor de onderneming van de vergunninghouder bestrijkt daarmee in beginsel de periode waarin uit het betreffende gebied winning zal plaatsvinden. In deze situatie brengt de hoofdregel van goed koopmansgebruik –inhoudende dat baten en lasten zo goed mogelijk worden toegerekend aan de jaren waarop ze betrekking hebben- met zich dat de lasten die worden aanvaard met het oog op de mogelijkheid een bepaalde voorraad gas of olie te winnen, worden gebracht ten laste van de jaren waarin de winning van het gas- of olievoorkomen zal plaatsvinden.’

Hof 's-Gravenhage heeft de inspecteur in het gelijk gesteld.³⁷⁶

5.4.5.2.2 Weergave van het olieboorplatformarrest

De Hoge Raad overweegt dat het standpunt van belanghebbende terecht door het Hof is verworpen:

‘(...) De kosten, voortvloeiende uit de voortbrenging en het bezit van de onderhavige installaties, de kosten van ontmanteling daaronder begrepen, worden gemaakt ter aanwending van die bedrijfsmiddelen gedurende het -een aantal jaren omvattende- tijdvak waarin zij worden gebezigd ten behoeve van de productie waarvoor zij zijn bestemd. Goed koopmansgebruik laat niet toe dat zodanige kosten in het jaar waarin de installaties worden voortgebracht, in éénmaal ten laste van de winst worden gebracht, doch brengt mee dat zij -voor zover zij, wat de ontmantelingskosten betreft, niet ten laste worden gebracht van het jaar waarin zij worden uitgegeven- dienen te worden toegerekend aan de jaren waarin de installaties voor de bedrijfsuitoefening worden gebruikt.’

5.4.5.2.3 Analyse van het olieboorplatformarrest

Belanghebbende stelt de vraag aan de orde of de toekomstige uitgaven die gedaan zullen moeten worden bij ontmanteling van de installaties als kosten kunnen worden toegerekend aan het jaar van stichting van de installaties. Daarmee is de aandacht afgeleid van de rechtsvraag die eerder voor de hand had gelegen: kunnen de ontmantelingskosten worden toegerekend aan de toekomstige jaren waarin de bedrijfsuitoefening wordt uitgeoefend, of kunnen de kosten pas worden genomen indien de daadwerkelijke uitgaven voor ontmanteling worden gedaan. De laatste methode kwam in deze casus niet aan de orde. De Hoge Raad volgt het Hof en formuleert de toerekeningsvoorwaarde. Naar mijn mening is dit arrest het basisarrest voor toepassing van de toerekeningsvoorwaarde ofwel het toerekeningsbeginsel. Ieder productiejaar dient zijn eigen kosten toegerekend te krijgen. Voor het verder naar voren halen van de lasten tot op het moment van de initiële investering ziet de Hoge Raad in navolging van het Hof geen ruimte. Daarvoor is ook geen theoretische onderbouwing te vinden. Er moet van worden uitgegaan dat met inachtneming van de ontmantelingskosten de bedrijfseconomische afweging om te investeren heeft gelegen in positieve rendementsverwachtingen. De ontmantelingskosten moeten dan worden toegerekend aan de productie jaren. Deze zuivere toepassing van de

³⁷⁶ Hof 's-Gravenhage, 12 maart 1991, nr. 5330/89.

toerekeningsvoorwaarde zou slechts kunnen worden doorkruist door toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel. Die situatie zou naar mijn mening pas aan de orde komen als en in zoverre redelijkerwijs blijkt dat de productie niet (langer) rendabel is en de kosten de baten zullen overstijgen, respectievelijk indien sprake is van een kortere economische gebruiksduur.

5.4.5.3 Het compostarrest, HR 18 december 1991, nr. 27 545, BNB 1992/79

5.4.5.3.1 Inleiding tot het compostarrest

Een Coöperatieve Vereniging produceert compost. Belanghebbende voorziet dat zij op grond van milieuregels in de toekomst haar productiewijze van verse compost ingrijpend zal moeten wijzigen. Zij produceert zeer veel geurstoffen en ammoniak. Ten einde de dreiging van toekomstige sluiting af te wenden heeft belanghebbende in overleg met de overheid een milieuactieplan opgesteld, waarvan in 1985/1986 de contouren duidelijk zichtbaar werden. Formeel is dit plan in 1988 tot stand gekomen. Uitvoering van het milieuactieplan impliceert dat kosten dienen te worden gemaakt voor een proeffabriek en voorts dat in de periode totdat de nieuwe productiemethode geheel zal zijn doorgevoerd, extra kosten worden gemaakt. In verband met deze extra kosten heeft belanghebbende in de aangifte vennootschapsbelasting van 1985/1986 een voorziening opgevoerd.

5.4.5.3.2 Weergave van het compostarrest

Het Hof³⁷⁷ overweegt in navolging van de inspecteur:

‘dat belanghebbende deze uitgaven niet zou hoeven te doen, als belanghebbende de productie van compost zou staken. Hieraan ontleent het Hof het vermoeden dat de uitgaven niet worden opgeroepen door de bedrijfsuitoefening in het boekjaar 1985/1986 of de hieraan voorafgaande periode, maar door de beslissing van belanghebbende om na dit boekjaar de productie van compost te willen voortzetten en daarbij een andere productiemethode toe te passen. Dit vermoeden wordt naar 's Hofs oordeel versterkt door de omstandigheid dat de Kroon de aan belanghebbende verstrekte hinderwetvergunning in 1977 wegens stankhinder van ernstige aard heeft vernietigd en het uiteraard niet mogelijk is deze stankhinder voor wat het verleden betreft weg te nemen. Belanghebbende heeft dit vermoeden niet ontzenuwd. Onder deze omstandigheden laat goed koopmansgebruik niet toe de contante waarde van de toekomstige uitgaven ten laste van het boekjaar 1985/1986 te brengen.’

De Hoge Raad overweegt dat uitgaande van de door het Hof vastgestelde feiten het Hof met juistheid heeft beslist dat goed koopmansgebruik niet toelaat de contante waarde van de uitgaven ten laste van het onderhavige boekjaar te brengen.

5.4.5.3.3 Analyse van het compostarrest

De overweging ‘dat belanghebbende deze uitgaven niet zou hoeven te doen, als belanghebbende de productie van compost zou staken’, is in de literatuur later ook

³⁷⁷ Hof 's-Hertogenbosch, 18 mei 1990, nr. 381/1989A.

wel de compostformule genoemd. Het is de vraag of daarmee een eenvoudig toe te passen algemeen geldend criterium is ontwikkeld voor toepassing van het toerekeningsbeginsel. Het arrest moet worden gezien in het licht van het feitencomplex in het compostarrest. Het is van belang in te zien dat de feiten in het compostarrest bijzonder zijn in die zin dat slechts sprake is van stankhinder tijdens het productieproces. Met het staken van de onderneming houdt ook de stankhinder op. De tijdens de productie veroorzaakte milieuhinder levert na liquidatie van de onderneming geen meetbare schade op. Na liquidatie zijn er in het geheel géén milieukosten meer. In hoeverre de compostformule ook bruikbaar is in een situatie waar wel sprake is van (achtergebleven) milieuschade wordt hierna behandeld in het vuilstortplaatsarrest.

5.4.5.4 Het vuilstortplaatsarrest, HR 11 april 2001, nr. 36 034, BNB 2001/259

5.4.5.4.1 Inleiding tot het vuilstortplaatsarrest

Belanghebbende en haar vijf dochtervennootschappen, waarmee belanghebbende een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting vormt, drijven onder meer een afvalverwerkende onderneming. Een van de dochtervennootschappen heeft tot en met 1991 een circa 6 ha grote zandwinningput gebruikt als vuilstortplaats (hierna: de oude put). Vanaf 1 juli 1989 is deze dochtervennootschap c.q. belanghebbende een aangrenzend terrein van circa 23 ha als vuilstortplaats gaan gebruiken (hierna: de nieuwe put). Belanghebbende heeft in haar balans per 31 december 1992 ter zake van saneringskosten voor de oude put een voorziening gevormd van f 12.294.289.

Dat bedrag is gebaseerd op een sanering van deze put tot het beschermingsniveau van het Stortbesluit bodembescherming³⁷⁸, een algemene maatregel van bestuur, waarbij regels zijn gesteld die, voor zover thans van belang en zakelijk weergegeven, inhouden dat de vergunninghouder van een stortplaats waar het storten van afvalstoffen niet zal zijn beëindigd vóór 1 maart 1995, door het bevoegd gezag moet worden verplicht maatregelen te nemen die beantwoorden aan de in het Stortbesluit bodembescherming omschreven eisen. Voor het Hof was tussen partijen niet in geschil dat onder de werking van het Stortbesluit bodembescherming de oude en de nieuwe put moeten worden aangemerkt als één stortplaats. Het Hof heeft geoordeeld:

‘Naar het oordeel van het Hof kunnen de kosten die verband houden met activiteiten van belanghebbende, welke eruit bestonden om door middel van het verwerken van afval omzet te behalen, worden toegerekend aan de periode waarin de omzet is behaald. Dat is voor wat betreft de kosten van sanering van de oude put de periode waarin die put voor de berging van afval werd geëxploiteerd. Weliswaar is in een geval als de onderhavige een andere toerekening van kosten, waarbij deze kosten worden gerelateerd aan de toekomstige exploitatie van de nieuwe put, toegestaan, gelet op het door de inspecteur gestelde en aannemelijk te achten verband tussen de sanering van de oude put en het gebruik van de nieuwe put, maar er is geen reden deze toerekening in het onderhavige geval als dwingend te beschouwen. Dat belanghebbende zich de kosten van de sanering van de oude put wellicht had kunnen besparen door haar onderneming te staken, acht het Hof niet relevant. Gelet ook op de verklaringen van belanghebbende dienaangaande, is er geen reden om aan te nemen dat belanghebbende op balansdatum voornemens was haar

³⁷⁸ Koninklijk Besluit van 20 januari 1993, Stb. 1993, nr. 55.

activiteiten te staken. Zoals ook meer in het algemeen met betrekking tot ondernemers mag worden aangenomen, was belanghebbend op balansdatum voornemens haar bedrijfsactiviteiten te continueren, zodat het besparen van kosten door het staken van die activiteiten niet als een reële optie kan worden beschouwd.'

De staatssecretaris keert zich tegen deze oordelen met het betoog:

'dat het in strijd is met goed koopmansgebruik om een voorziening te vormen voor toekomstige uitgaven, indien deze uitgaven zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen. Nu belanghebbende de uitgaven voor extra saneringskosten voor de oude put niet zou behoeven te doen, indien zij vóór 1 maart 1995 de vuilstortactiviteiten zou staken, en zij op grond van een bedrijfseconomische afweging, te weten een vergelijking van de te maken saneringskosten bij liquidatie van de vuilstortactiviteiten en de te behalen winst met voortzetting van de vuilstortactiviteiten in de nieuwe put, tot die voortzetting heeft besloten, moeten de extra saneringskosten worden afgezet tegen de inkomsten van latere jaren.'

In het standpunt van de staatssecretaris herkennen we de zogenaamde compostformule. Voor de volledigheid dient te worden opgemerkt dat de fiscus daarnaast een voorziening van f 2.000.000 ongemoeid liet.

5.4.5.4.2 Weergave van het vuilstortplaatsarrest

De Hoge Raad overweegt als volgt:

'Naar het Hof – in cassatie onbestreden – heeft geoordeeld, vinden de kosten van sanering waarop de in geding zijnde voorziening betrekking heeft, hun oorsprong in feiten en omstandigheden die zich hebben voorgedaan vóór de balansdatum, in de periode waarin de oude put werd geëxploiteerd. De omstandigheid dat belanghebbende tot het maken van die kosten van overheidswege kon worden genoopt in geval van voortzetting van de exploitatie van het nieuwe onderdeel van haar stortplaats – de nieuwe put – , neemt niet weg dat de kosten zelf die gemoeid zijn met de sanering van de oude put een uitvloeisel zijn van de exploitatie van dat deel van de stortplaats. Het Hof heeft daarom, wat er zij van het motief van belanghebbende om zich niet te onttrekken aan een verzwaarde saneringsverplichting ten aanzien van de oude put, terecht geoordeeld dat de desbetreffende kosten mogen worden toegerekend aan de exploitatie van de oude put. Het middel, dat uitgaat van een tegenovergestelde opvatting, faalt derhalve.'

5.4.5.4.3 Analyse van het vuilstortplaatsarrest

Ook in dit arrest is het de vraag of toekomstige uitgaven aan de toekomstige bedrijfsuitoefening dienen te worden toegerekend of aan het verleden waar de oorzaak ligt voor deze uitgaven. De inspecteur meent dat slechts activering van de toekomstige uitgaven mogelijk is, en wel pas ten tijde van de uitgaven, mede aan de hand van de zogenaamde compostformule. De uitgaven zouden niet zijn gedaan bij liquidatie van de onderneming. Het Hof acht echter de compostformule in dit geval niet relevant. De Hoge Raad volgt na kennisneming van de Conclusie van de Advocaat-Generaal het Hof. Hij stelt dat de compostformule niet relevant is omdat de feiten in deze casus anders liggen. In tegenstelling tot het compostarrest was hier nog sprake van sanering van vervuiling uit het verleden.³⁷⁹ De Hoge Raad meent in

³⁷⁹ Conclusie Advocaat-Generaal Van Kalmthout bij HR 11 april 2001, nr. 36.034, paragraaf 4.18.3.

navolging van het Hof dat beide verwerkingswijzen mogelijk zijn en beslist dat belanghebbende de verwerkingswijze, waarbij de lasten volledig worden toegerekend aan de oude put kon hanteren. Hiermee is een eind gekomen aan het idee dat de compostformule een extra voorwaarde zou zijn waaraan steeds zou worden getoetst bij toepassing van het toerekeningsbeginsel.³⁸⁰ Een beter houvast geeft de Conclusie van de Advocaat-Generaal: 'kosten moeten zeker worden geactiveerd, ingeval zij na de balansdatum nog economisch nut zullen afwerpen omdat de goederen en diensten waarop zij betrekking hebben op de balansdatum nog in de onderneming aanwezig zijn, respectievelijk eerst na de balansdatum worden afgenomen en aangewend.'³⁸¹ Interessant voor de systematiek van behandeling van milieuverplichtingen is Stevens: 'Ingeval de geplande uitgaven mede voortvloeien uit de toekomstige bedrijfsactiviteiten dient het daarmee corresponderende deel van de verplichting (nog) niet als zodanig tot uitdrukking te worden gebracht of, als daarvoor al betalingen zijn verricht, te worden geactiveerd.'³⁸²

5.4.5.5 Het pemba-arrest, HR 8 juli 2005, nr. 41 030, BNB 2005/341

5.4.5.5.1 Inleiding tot het pemba-arrest

Belanghebbende wordt met ingang van 1998 geconfronteerd met de Wet pemba.³⁸³ De premies voor deze verplichte werknemersverzekering worden volledig gedragen door de werkgever en bestaan uit twee delen: naast de basispremie³⁸⁴, die voor iedere werkgever gelijk is, een gedifferentieerde premie waarvan de hoogte afhankelijk is van de arbeidsongeschiktheidslasten. Worden bij de desbetreffende werkgever meer werknemers arbeidsongeschikt dan het landelijk gemiddelde, dan wordt een opslag op de rekenpremie in rekening gebracht. Worden minder werknemers arbeidsongeschikt dan het landelijk gemiddelde, dan wordt een korting op de rekenpremie verleend.³⁸⁵ B BV, een dochtervennootschap van belanghebbende die deel uitmaakt van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, is door het uitvoeringsorgaan ingedeeld in de categorie grote werkgevers. De gedifferentieerde premie bedraagt voor deze vennootschap voor 2001 2,09% en bestaat uit de basispremie van 1,66% en een opslag van 0,43%. De premie voor 2002 bedraagt 3,73% en bestaat uit een basispremie over 2002 ter grootte van 2,11% en een opslag van 1,62%. In geschil is de vraag of

³⁸⁰ Vergelijk Goes (2000), blz. 187 en Valkenburg (2001), blz. 1640.

³⁸¹ Conclusie Advocaat-Generaal Van Kalmthout bij HR 11 april 2001, nr. 36.034, paragraaf 4.2. Een kanttekening bij de geciteerde zin is dat bedrijfseconomisch in plaats van kosten gelezen dient te worden uitgaven.

³⁸² Stevens (1992), blz. 336.

³⁸³ De Wet premiedifferentiatie en marktwerking bij arbeidsongeschiktheidsverzekeringen.

³⁸⁴ Ook wel rekenpremie genoemd.

³⁸⁵ De hoogte van het percentage van de te betalen gedifferentieerde premie voor arbeidsongeschiktheid wordt vastgesteld aan de hand van het individueel werkgeversrisico. Dit risico wordt door het uitvoeringsorgaan vastgesteld aan het einde van het jaar dat voorafgaat aan het verzekeringsjaar waarin de premie moet worden voldaan. Het individueel werkgeversrisico wordt bepaald aan de hand van een breuk waarvan de teller wordt gevormd door de arbeidsongeschiktheidsuitkeringen aan werknemers van de desbetreffende werkgever, die zijn betaald in het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de gedifferentieerde premie wordt vastgesteld. De noemer van deze breuk wordt gevormd door de gemiddelde premieloonsum over de vijf jaren die voorafgaan aan het jaar waarin de gedifferentieerde premie wordt vastgesteld.

belanghebbende een zogenaamde pemba-voorziening kan vormen voor de gedifferentieerde premie. Belanghebbende meent dat is voldaan aan de voorwaarden van het baksteenarrest en heeft in de aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2000 een voorziening opgenomen ter grootte van f 107.610. Volgens de Inspecteur moet de gedifferentieerde premie ten laste van 2001 respectievelijk 2002 worden gebracht, de periode na balansdatum. In geschil is dus de vraag of de pemba-voorziening aan het jaar 2000 mag worden toegerekend zoals belanghebbende stelt. Hij meent dat sprake is van toekomstige uitgaven die hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan.

5.4.5.5.2 Weergave van het pemba-arrest

Het Hof overweegt:

‘De feiten en omstandigheden, die zich hebben voorgedaan in de periode voorafgaande aan de balansdatum, hebben uitsluitend invloed op de hoogte van de gedifferentieerde premie. Dit impliceert niet dat, zoals belanghebbende heeft gesteld, de toekomstige uitgaven voor de verzekering van het arbeidsongeschiktheidsrisico hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich hebben voorgedaan in de periode voorafgaand aan de balansdatum. De toekomstige uitgaven voor belanghebbende, die voortvloeien uit de gedifferentieerde premie, zijn mede afhankelijk van de loonsom in het jaar dat volgt op het jaar waarin deze premie is vastgesteld (artikel 78 van de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering). Voor deze loonsom is het aantal werknemers en de hoogte van het loon in dat jaar bepalend, zodat de totale uitgaven voor de arbeidsongeschiktheidsverzekering hierdoor mede worden beïnvloed. Kosten voor arbeid dienen als regel te worden toegerekend aan het jaar waarin de arbeid wordt verricht. Omstandigheden die een uitzondering op deze regel zouden kunnen rechtvaardigen, zijn gesteld noch gebleken. Toekomstige premies voor arbeidsongeschiktheid worden opgeroepen door het loon dat door de werknemers van belanghebbende wordt genoten ter zake van in de betreffende in de toekomst gelegen jaren te verrichten arbeid. Aan de eis, dat de toekomstige uitgaven kunnen worden toegerekend aan de periode die voorafgaat aan de balansdatum, is daarom naar het oordeel van het Hof evenmin voldaan.’

Belanghebbende gaat tegen dit vonnis van het Hof in cassatie. In het cassatiemiddel beroept belanghebbende zich ook op het jaarrekeningenrecht volgens welke in dit geval een voorziening getroffen dient te worden, artikel 2:374, lid 1 letter a BW. Bovendien beroept belanghebbende zich op Richtlijn 252.225 waarin wordt vermeld dat een voorziening moet worden gevormd indien en voor zover gedifferentieerde premies zijn verschuldigd op grond van de Wet pemba. De uitspraak van het Hof is volgens belanghebbende dan ook in strijd met goed koopmansgebruik.

De Hoge Raad overweegt:

‘Het Hof heeft geoordeeld dat ter zake van de toekomstige premiebetalingen niet is voldaan aan de voor de vorming van een voorziening geldende eis dat toekomstige uitgaven kunnen worden toegerekend aan de periode die voorafgaat aan de balansdatum. Dat oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Mitsdien falen de middelen.’

5.4.5.5.3 Analyse van het pemba-arrest

Op zich is de uitkomst van dit arrest niet verrassend. Loonkosten worden toegerekend aan het jaar waarin de werkzaamheden door de werknemers zijn verricht. De door de werkgever af te dragen premies dienen ook te worden toegerekend aan de jaren van de werkzaamheden. Het feit dat om de omvang van de gedifferentieerde premie te berekenen mede naar het verleden wordt gekeken, wil niet zeggen dat de premie ook aan die jaren valt toe te rekenen.

5.4.5.6 *Het seniorenverlofregelingarrest, HR 28 januari 2011, nr. 10/00650, BNB 2011/85*

5.4.5.6.1 Inleiding tot het seniorenverlofregelingarrest

Ook in dit arrest is de vraag aan de orde hoe (bepaalde) kosten van arbeid volgens goed koopmansgebruik aan de jaren moeten worden toegerekend. In geschil is de vraag of de werkgever (in het jaar 2004) een voorziening kan treffen voor de hogere arbeidskosten van werknemers die in de toekomst gebruik willen maken van de mogelijkheid minder uren te gaan werken tegen inlevering van slechts de helft van het bijbehorende salaris per uur.

5.4.5.6.2 Weergave van het seniorenverlofregelingarrest

De Rechtbank stelt belanghebbende in het gelijk:

‘Op grond van het matchingbeginsel dienen kosten van arbeid in beginsel jaarlijks te worden toegerekend aan de verrichte arbeid, zodat met betrekking tot loonkosten in beginsel niet wordt voldaan aan het toerekeningsvereiste en geen voorziening kan worden gevormd. Dit is anders indien geen arbeidsprestatie meer behoeft te worden verricht, terwijl de verplichting tot doorbetaling van loon gedurende enige tijd blijft voortbestaan. In dergelijke gevallen bestaat wel reden deze matching te doorbreken en kan een voorziening worden gevormd. De rechtbank is van oordeel dat de seniorenverlofregeling bedrijfseconomisch is gelijk te stellen met een gedeeltelijke beëindiging van het dienstverband terwijl de verplichting tot (gedeeltelijke) doorbetaling van het loon (gedurende maximaal 5 jaren) blijft bestaan. De matching tussen loonkosten en recht op arbeid kan daarom ook in dit geval worden doorbroken door een gedeelte van de loonkosten veroorzaakt door de seniorenverlofregeling toe te rekenen aan arbeid verricht in jaren vóór het bereiken van de leeftijd van 60 jaar.’

Het Hof is van oordeel dat de toekomstige uitgaven niet kunnen worden toegerekend aan de periode voorafgaande aan de balansdatum en dat de voorziening derhalve aan het resultaat over het jaar 2004 moet worden toegevoegd.

Het Hof overweegt daartoe:

‘Bij de beantwoording van de vraag of de hiervoor vermelde toekomstige uitgaven aan 2004 kunnen worden toegerekend is van belang, of deze uitgaven een beloning vormen voor de in 2004 verrichte arbeid of dat zij een beloning vormen voor de arbeid die de werknemer verricht in het jaar waarin hij het seniorenverlof geniet. Met de seniorenverlofregeling wordt door belanghebbende beoogd, dat oudere werknemers de door belanghebbende verlangde kwalitatieve en kwantitatieve prestaties blijven

leveren waardoor het voor belanghebbende mogelijk wordt de rechten uit de arbeidsovereenkomst, namelijk het recht op gekwalificeerde arbeid, te behouden. Daarnaast wil men de oudere werknemers behouden voor het bedrijf. Deze doelen tracht belanghebbende te bereiken door het bestaande dienstverband door middel van het seniorenverlof op een andere wijze in te vullen. Gelet op de voortgezette pensioen- en gratificatieopbouw over het brutosalaris bij de aanvang van het seniorenverlof, is naar het oordeel van het Hof geen sprake van een wijziging van het dienstverband, maar van een andere invulling daarvan. Anders dan de Rechtbank is het Hof van oordeel dat tegenover de toekomstige loonbetalingen toekomstige duurzame feitelijke arbeid staat. De toekomstige loonbetalingen dienen dan ook te worden toegerekend aan de jaren waarin de werknemers, terwijl zij gebruik maken van de seniorenverlofregeling, ten behoeve van belanghebbende arbeid verrichten.'

Voor het cassatiemiddel moet worden verwezen naar de Conclusie van de Advocaat-Generaal:³⁸⁶

'Belanghebbende betoogt dat juist bij een niet evenredige vermindering van loon ten opzichte van de verminderde arbeidsduur wel degelijk sprake is van een relevante wijziging van het dienstverband. Tot slot voert belanghebbende aan dat zelfs al zou geen sprake zijn van een wijziging van het dienstverband maar van een andere invulling van dezelfde dienstbetrekking, zoals het Hof heeft geoordeeld, de verminderde arbeidsprestatie en de niet overeenkomstig dalende kosten juist aanleiding zijn om het matchingprincipe te doorbreken. Hierdoor kan op grond van het voorzichtigheidsbeginsel ter zake van de door belanghebbende becijferde meerkosten een voorziening worden gevormd (...).'³⁸⁷

De Hoge Raad overweegt:

'De hiervoor (...) bedoelde meerkosten worden opgeroepen doordat werknemers gebruik maken van de seniorenverlofregeling. Die meerkosten worden gemaakt in de jaren waarin de desbetreffende werknemers hun dienstbetrekking onder de seniorenverlofregeling vervullen. De lasten die de werkgever uit hoofde van de seniorenverlofregeling heeft, behoren derhalve tot de door hem te betalen salarissen en de bijbehorende lasten (hierna: de salarislasten) in de jaren waarin het verlof wordt opgenomen. Deze lasten dienen, ook voor zover zij hoger zijn dan de salarislasten in andere jaren, in beginsel te worden toegerekend aan de door de werknemer in het desbetreffende jaar te verrichten arbeidsprestaties (vgl. HR 6 juni 1956, nr. 12 806, BNB 1956/231). Immers, in beginsel mag ervan worden uitgegaan dat de salarislasten van een jaar betrekking hebben op de in dat jaar door de werknemer verrichte arbeidsprestaties. De in het middel opgeworpen vraag komt er in wezen op neer of goed koopmansgebruik toestaat bij een seniorenverlofregeling als de onderhavige van de hiervoor in (...) weergegeven algemene regel af te wijken door ter zake van de bedoelde, tot de salarislasten behorende, meerkosten de vorming van een voorziening toe te staan. Daarvoor zou in beginsel op grond van goed

³⁸⁶ De letterlijke tekst van het cassatiemiddel is niet opgenomen in de gepubliceerde documenten.

³⁸⁷ Opmerkelijk is dat de Conclusie die is opgenomen op www.rechtspraak.nl, de laatste zin anders formuleert dan in de BNB is opgenomen: 'Hierdoor zou op grond van het voorzichtigheidsbeginsel een voorziening kunnen worden gevormd voor de meerkosten.'

Van belang is ook de samenvatting die de Hoge Raad zelf geeft van het middel: 'Het eerste middel keert zich tegen het oordeel van het Hof dat ter zake van de seniorenverlofregeling geen voorziening mag worden gevormd met, kort weergegeven, het betoog dat werknemers op grond van die seniorenverlofregeling een feitelijke vermindering van hun arbeidstijd kunnen krijgen zonder overeenkomstige daling van de arbeidsbeloning en dat voor de meerkosten hiervan belanghebbende een voorziening moet kunnen vormen, aangezien deze worden opgeroepen door de bestaande arbeidsrelatie van de werknemers.'

koopmansgebruik aanleiding kunnen zijn indien er een redelijke mate van zekerheid is dat de waarde van het nut voor de werkgever van de door de desbetreffende werknemers in latere jaren te verrichten arbeid lager zal zijn dan de salarislasten in die jaren van die werknemers. Voor het vormen van een dergelijke voorziening zou dan de waarde van het toekomstige nut van de arbeidsinbreng van de werknemers voor de werkgever moeten worden geschat. In dit verband is ook van belang dat de seniorenverlofregeling, naar in cassatie niet in geschil is, er ook voor dient de werknemers aan belanghebbende te binden. Daardoor zouden de meerkosten kunnen worden toegerekend aan alle toekomstige jaren. Dit alles zou tot aanzienlijke uitvoeringsproblemen leiden, hetgeen niet strookt met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende beginsel van de eenvoud. Een afweging van het een en ander leidt tot het oordeel dat in geval van een seniorenverlofregeling als de onderhavige goed koopmansgebruik niet toestaat van de hiervoor (...) vermelde algemene regel af te wijken.'

5.4.5.6.3 Analyse van het seniorenverlofregelingarrest

Het meest verrassende element van dit arrest is toepassing van het eenvoudbeginsel dat in dit geval in de weg staat aan toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel. Het toerekeningsbeginsel vereist dat uitgaven voor arbeid als kosten worden toegerekend aan de periode waarin ook de baten van die arbeid vallen. Daarop zijn uitzonderingen mogelijk op grond van het voorzichtigheidsbeginsel en daar beroept belanghebbende zich op. Uit de gepubliceerde stukken valt echter niet goed op te maken wat belanghebbende in zijn cassatiemiddel nu precies bedoelt met zijn opmerking over de meerkosten. De Hoge Raad interpreteert dit als een beroep op een redelijke mate van zekerheid dat verlies zal worden geleden op de arbeidsuren van de werknemers die in latere jaren feitelijk gebruik maken van de seniorenverlofregeling. Dat verlies dient in beginsel door de belanghebbende aannemelijk te worden gemaakt door de toekomstige arbeidsinbreng van die werknemers te schatten. Zo ver komt het echter niet omdat de Hoge Raad van mening is dat een dergelijke berekening tot aanzienlijke uitvoeringsproblemen zal leiden. Volgens Doornebal wordt de belanghebbende de faire kans ontnomen om aan zijn bewijslast te voldoen.³⁸⁸ Naar mijn mening wordt in dit arrest een beperking opgelegd aan goed koopmansgebruik die in strijd is met de uitgangspunten van het subjectieve jaarwinstbegrip. Daarnaast bevat het arrest enkele onduidelijkheden. Er wordt voorbij gegaan aan een andere denkbare interpretatie van het cassatiemiddel namelijk dat in de toekomst tegenover een deel van de beloning geen arbeidsprestaties meer staan. In feite de opvatting van de Rechtbank, die echter na vernietiging door het Hof niet meer van belang was. Kennelijk heeft belanghebbende zich daar in zijn cassatiemiddel niet expliciet genoeg op beroepen. Waar aan de hand van de gepubliceerde stukken van het geschil helaas ook geen inzicht in kan worden verkregen is of de voorziening in de commerciële jaarrekening over 2004 was opgenomen. Dit zou interessant zijn in verband met de vraag naar de verhouding tussen de commerciële winst en de fiscale winst.³⁸⁹ Op dit onderwerp wordt in hoofdstuk 6 nader ingegaan. Wat ook opvallend is, is dat de Hoge Raad in de laatst behandelde arresten geen enkele aandacht besteedt aan de toetsing door het Hof aan een ander baksteenvereiste, de oorsprongvoorwaarde. Deze voorwaarde wordt in de volgende paragraaf besproken.

³⁸⁸ Doornebal (2011), Beschouwingen NTFR 2011, nr. 5.

³⁸⁹ Vergelijk Russo (2011), blz. 620.

5.4.6 De oorsprongvoorwaarde

5.4.6.1 Inleiding tot de arresten over de oorsprongvoorwaarde

De toekomstige uitgaven moeten hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan. De invulling van deze nieuw door de Hoge Raad gestelde voorwaarde aan de vorming van een passiefpost ten laste van het (fiscale) resultaat laat nog aan duidelijkheid te wensen over. Tot nu toe is nog maar weinig belangrijke jurisprudentie gewezen waar deze voorwaarde centraal staat. Ook in de literatuur is slechts bescheiden aandacht besteed aan deze voorwaarde die bij het baksteenarrest³⁹⁰ voor het eerst als expliciete eis is geïntroduceerd. De belangrijkste arresten over de oorsprongvoorwaarde worden in deze paragraaf besproken evenals de belangrijkste kanttekeningen in de literatuur.

5.4.6.2 *Het solvabiliteitsgarantiearrest, HR 23 december 1998, nr. 34 191, BNB 1999/79*

5.4.6.2.1 Inleiding tot het solvabiliteitsgarantiearrest

Belanghebbende en haar echtgenoot houden zich in firmaverband bezig met de exploitatie en bemiddeling van een expeditiebedrijf. Zij beschikken zelf niet over een wagenpark, doch besteden het transport uit aan een aantal (vaste) transportondernemingen. In geschil is of X ten laste van de winst van 1994 een voorziening mag vormen ter zake van een toekomstige solvabiliteitsbijdrage aan vaste transporteurs met als doel hen financieel te ondersteunen, zodat zij kunnen voortbestaan in een markt met steeds verder dalende marges.

5.4.6.2.2 Weergave van het solvabiliteitsgarantiearrest

Het Hof heeft de vorming van deze voorziening geweigerd. Aan dit oordeel heeft het Hof ten grondslag gelegd dat op 31 december 1994 geen rechtsverhouding bestond, waaruit voor belanghebbende de verplichting kon ontstaan de vaste transporteurs financieel te ondersteunen, en dat belanghebbende voorts niet aannemelijk heeft gemaakt dat de uitoefening van haar onderneming in het onderhavige jaar noodzakelijkerwijze leidt tot uitgaven in de vorm van het financieel ondersteunen van de vaste transporteurs in een volgend jaar.

De Hoge Raad overweegt:

'In zijn arrest van 26 augustus 1998, nr. 33 417 heeft de Hoge Raad geoordeeld, dat bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost mag worden gevormd, 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,

³⁹⁰ HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409.

en ter zake waarvan een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoën.

De klachten, inhoudende dat het Hof aan zijn oordeel een onjuiste maatstaf ten grondslag heeft gelegd, treffen derhalve doel. Zulks kan evenwel niet tot cassatie leiden, nu de door het Hof vastgestelde feiten geen andere gevolgtrekking toelaten dan dat genoemde toekomstige betalingen aan vaste transporteurs hun oorsprong niet vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode vóór 31 december 1994 hebben voorgedaan.'

5.4.6.2.3 Analyse van het solvabiliteitsgarantiearrest

De Hoge Raad handelt het geschil snel af. Zonder de oorsprongvoorwaarde verder inhoud te geven wordt deze hier toegepast. De oorzaak van de uitgaven had zich nog niet voorgedaan. Zo bezien had ook op grond van het toerekeningsbeginsel geen last kunnen worden genomen. Anders gezegd, de beslissing van de Hoge Raad was niet anders uitgevallen indien niet aan de oorsprongvoorwaarde was getoetst. In dat geval zou het toerekeningsbeginsel in de weg hebben gestaan aan een passivering ten laste van de fiscale winst van 1994 in verband met mogelijke toekomstige bijdragen aan de transporteurs in verband met solvabiliteitsproblemen. Dergelijke uitgaven zijn enkel op te vatten als investeringen in de toekomst en dienen tegen die tijd te worden geactiveerd. Opvallend is ook dat de Hoge Raad sinds dit arrest haar beslissing zelden alleen aan de oorsprongvoorwaarde heeft opgehangen. Veelal komt daarbij het toerekeningsbeginsel als beslissende factor naar boven. Als voorbeeld wordt verwezen naar het hiervoor besproken pemba-arrest van HR BNB 2005/341. Een uitzondering hierop vormt het reorganisatiearrest waarin het oorsprongvereiste als zodanig centraal staat en dat in de volgende paragraaf wordt besproken.

5.4.6.3 Het reorganisatiearrest, HR 1 april 2005, nr. 40 341, BNB 2005/263

5.4.6.3.1 Inleiding tot het reorganisatiearrest

De belanghebbende, een BV, hield zich begin jaren negentig van de vorige eeuw bezig met het coördineren van prijsregulering in de bouwnijverheid in een bepaalde regio.

Deze activiteiten waren gebaseerd op het Uniform Prijsregelend Reglement (hierna UPR) voor onderhandse prijsaanbiedingen en voor prijsaanbiedingen bij openbare aanbestedingen, zoals destijds vastgesteld door het Ministerie van Economische Zaken. Bij beschikking van 18 oktober 1992 heeft de Europese Commissie het UPR verboden wegens strijd met het EG-verdrag. Tegen deze beschikking zijn door de overkoepelende Vereniging³⁹¹ diverse juridische procedures gevoerd. In 1995 is door het Gerecht in Eerste Aanleg te Luxemburg de beschikking gehandhaafd. Daartegen is hoger beroep aangetekend bij het Europese Hof van Justitie. Gedurende de jaren waarin de juridische procedures liepen is de bouwsector doorgegaan met deze prijsregulerende activiteiten. Deze activiteiten werden in die jaren door de Nederlandse overheid gedoogd. In juni 1998 heeft de overkoepelende Vereniging echter besloten het hoger beroep bij het Europese Hof van Justitie in te trekken

³⁹¹ De Vereniging van Samenwerkende Prijsregulerende Organisaties in de Bouwnijverheid.

omdat werd ingezien dat de procedures geen kans op succes boden. Tevens heeft de Vereniging toen besloten de prijsregulerende activiteiten te beëindigen. In navolging hiervan heeft belanghebbende in 1998 besloten haar activiteiten te staken. Belanghebbende had reeds in 1991 onderzoek laten doen naar de kosten van een sociaal plan en naar de afwikkelingskosten in verband met de mogelijke beëindiging van haar activiteiten. Belanghebbende wenst per eind 1995 en 1996 een voorziening te treffen.

5.4.6.3.2 Weergave van het reorganisatiearrest

Het oordeel van het Hof is als volgt:

‘Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat aan het oorsprongvereiste is voldaan. Belanghebbende heeft namelijk pas in 1998 het besluit genomen om haar activiteiten te staken. In 1995 en 1996 is daarvan in het geheel geen sprake. Belanghebbende heeft niet gesteld dan wel onvoldoende aannemelijk gemaakt dat er per ultimo 1995 en 1996 concrete ontslagprocedures jegens werknemers van belanghebbende liepen casu quo aan werknemers ontslag is aangezegd waaruit verplichtingen in het kader van de uitvoering van het sociaal plan voortvloeien.’

In cassatie meent belanghebbende dat het Hof een onjuiste maatstaf heeft gehanteerd voor het oorsprongvereiste:

‘Het Hof meent kennelijk dat pas aan het oorsprongvereiste voor het vormen van een voorziening sociaal plan kan zijn voldaan vanaf het moment dat formeel besloten is de activiteiten te staken. De oorsprong van het sociaal plan volgt echter reeds uit de beschikking van de EC (Europese Commissie, JS) in 1992 waarmee het UPR wordt verboden wegens strijdigheid met het EG-verdrag (...).’

De Hoge Raad meent dat dit cassatiemiddel van belanghebbende slaagt:

‘Het Hof heeft vastgesteld dat de Europese Commissie bij beschikking van 18 oktober 1992 het reglement waarop de toenmalige activiteiten van belanghebbende waren gebaseerd, heeft verboden wegens onverenigbaarheid van dit reglement met artikel 85, lid 1, van het EG-Verdrag en dat in 1995 het Gerecht in Eerste Aanleg te Luxemburg in een bodemprocedure deze beschikking heeft bevestigd. Het Hof heeft die beschikking niet in zijn overwegingen betrokken. Daarmee is ‘s Hofs uitspraak niet naar de eisen der wet met redenen omkleed. Immers, zonder nadere motivering, welke evenwel ontbreekt, valt niet in te zien dat de evenvermelde beschikking niet kan worden aangemerkt als een omstandigheid waarin de hiervoor (...) bedoelde uitgaven hun oorsprong vinden.’

5.4.6.3.3 Analyse van het reorganisatiearrest

De Hoge Raad casseert het arrest van het Hof enkel vanwege een motiveringsgebrek. Het Hof had moeten onderzoeken of de oorsprong voor de saneringsuitgaven gelegen kan zijn in de beschikking van de Europese Commissie, waarbij activiteiten van belanghebbende zijn verboden³⁹² Deze uitspraak van de

³⁹² Opmerkelijk is dat dit punt in de verwijzingsuitspraak van Hof 's-Gravenhage 29 augustus 2006, BK-05/00499, geen onderwerp van geschil meer is. Van Minnen (2009), blz. 350 veronderstelt dat de staatssecretaris zich heeft neergelegd bij het arrest op het punt dat aan de oorsprongvoorwaarde was voldaan.

Hoge Raad is opmerkelijk, omdat volgens het jaarrekeningenrecht pas een reorganisatievoorziening gevormd mag worden indien sprake is van een gedetailleerd plan. Het belang van dit arrest is derhalve dat het een aanwijzing bevat dat het vormen van een reorganisatiereserve fiscaal, op grond van goed koopmansgebruik, eerder in de tijd kan geschieden dan volgens het jaarrekeningenrecht mogelijk is.

In de volgende paragraaf wordt aandacht besteed aan de belangrijkste literatuur omtrent de oorsprongvoorwaarde.

5.4.6.4 Literatuur met betrekking tot de oorsprongvoorwaarde

Goes³⁹³ spreekt in verband met de oorsprongvoorwaarde van een ‘vaag en ruim criterium’, er bestaan ‘geen harde criteria voor de vaststelling wat de oorsprong van kosten is.’ Cornelisse³⁹⁴ stelt dat de oorsprongvoorwaarde in verhouding tot het toerekeningsbeginsel ‘slechts het vroegste tijdstip aanwijst waarop de voorziening terzake van toekomstige uitgaven kan worden gevormd’.³⁹⁵ Echter het tijdstip waarop de voorziening kan worden gevormd wordt volgens Cornelisse bepaald door het antwoord op de vraag of die uitgave ook aan die periode kan worden toegerekend. Lubbers³⁹⁶ ziet de eis dat de toekomstige uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden van dat (eerdere) jaar als een potentiële sta-in-de-weg voor een juiste toerekening van uitgaven aan jaren waarop zij betrekking hebben. ‘Daar waar de rechter tot de conclusie komt dat de toekomstige uitgaven volgens goed koopmansgebruik aan het onderliggende jaar moeten worden toegerekend, behoort hij van de oorsprongeis mijns inziens geen punt meer te maken’. Ik deel de mening van Lubbers en ben van mening dat de oorsprongeis overbodig is. Het is niet uitgesloten dat de bron van de oorsprongvoorwaarde is gelegen in de behoefte van de Hoge Raad om zijn “omgaan” in het baksteenarrest te motiveren.

Rechtsoverweging 3.5 in het baksteenarrest luidt:

‘Als gevolg van de aan het opnemen van een voorziening gestelde eis van het op de balansdatum bestaan van een rechtsverhouding, kan de hiervóór in 3.4 weergegeven opvatting (van het Hof, JS) tot onbevredigende uitkomsten leiden, waarbij geen recht wordt gedaan aan het beginsel van goed koopmansgebruik dat ter zake van toekomstige uitgaven een passief post mag worden opgenomen in het jaar, waarin zij worden opgeroepen. Dit doet zich met name voor bij toekomstige uitgaven, die weliswaar niet voortvloeien uit een op de balansdatum bestaande rechtsverhouding, doch wel hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan. Hoewel goed koopmansgebruik verlangt dat met deze uitgaven door het opnemen van een passiefpost op de balansdatum rekening wordt gehouden, is zulks bij het ontbreken van een op de balansdatum bestaande rechtsverhouding en behoudens de gevallen, waarbij de uitoefening van een onderneming noodzakelijkerwijs leidt tot kosten die worden opgeroepen door de productie in enig jaar van de in de onderneming voortgebrachte zaken, doch pas in een volgend jaar tot een uitgaaf leiden, ingevolge de rechtspraak van de Hoge Raad tot dusver niet mogelijk.’

³⁹³ Goes (1998b), blz. 1730.

³⁹⁴ Cornelisse (1999), blz. 695-696.

³⁹⁵ Zoals in het verleden het tijdstip waarop de rechtsverhouding intrad het vroegste moment was, aldus Cornelisse.

³⁹⁶ Lubbers (2005), noot bij BNB 2005/263.

Naar mijn mening kan de oorsprongvoorwaarde géén zelfstandige voorwaarde zijn. Zonder het toerekeningsbeginsel is er geen last te nemen ook al is aan de oorsprongvoorwaarde voldaan. Andersom, de situatie waarbij er wel aan het toerekeningsbeginsel is voldaan maar niet aan de oorsprongvoorwaarde, is een situatie die feitelijk onmogelijk is. Het is denkbaar dat de Hoge Raad de oorsprongvoorwaarde als een verruiming van het toerekeningsbeginsel opvat. Duidelijk is het baksteenarrest op dit punt niet. Enerzijds wordt gesproken over ‘het beginsel van goed koopmansgebruik dat ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost mag worden opgenomen in het jaar, waarin zij worden opgeroepen.’ Anderzijds spreekt de Hoge Raad van ‘doch moet worden toegestaan dat bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar ter zake van toekomstige uitgaven een passiefpost wordt gevormd, 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.’ Laatst geciteerde zin wekt de indruk dat het toerekeningsbeginsel is opgerekt tot alle feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan. Bedrijfseconomisch is dat alleen te verdedigen met een beroep op het voorzichtigheidsbeginsel. Het matchingbeginsel vraagt (ook) toerekening aan het jaar zelf, wil een last genomen kunnen worden. Jammer is het dan ook dat de Hoge Raad aan een nadere motivering niet toekomt. Ik ga ervan uit dat in dit arrest impliciet is aangesloten bij het voorzichtigheidsbeginsel. Steun voor het standpunt dat de oorsprongvoorwaarde overbodig is kan worden gevonden in het hiervoor behandelde pemba-arrest van Hoge Raad BNB 2005/341, waar de Hoge Raad volstond met een toetsing aan het toerekeningsbeginsel, terwijl het Hof ook had getoetst aan de oorsprongvoorwaarde.

5.5 Gegevens na balansdatum, HR 11 april 2008, BNB 2008/168, een materieel einde aan de voorziening in verband met onzekere juridische geschillen?

5.5.1 Inleiding

Volgens Hoge Raad 24 mei 1939, B. 6918 moet de aan een bepaald jaar toe te rekenen winst zoveel mogelijk worden berekend op grond van de voor dat jaar ten dienste staande gegevens. Dit betekent dat voor de vraag welke posten in de balans moeten worden opgenomen en voor de vraag naar de waardering daarvan, de feiten en omstandigheden per balansdatum beslissend zijn. In deze paragraaf wordt onderzocht hoe moet worden omgegaan met gegevens die na balansdatum bekend worden en nadere informatie opleveren over de feitelijke situatie per balansdatum. Het antwoord op deze vraag is relevant voor de verwerking van juridische geschillen in de jaarrekening. Als feitelijk is vastgesteld dat voor bepaalde feiten en omstandigheden per balansdatum een voorziening dient te worden getroffen is de volgende vraag die moet worden beantwoord voor welk bedrag? Bij de waardering van de voorziening speelt de kennis omtrent de verwachte uitkomst van het juridische geschil een grote rol. Zeker is dat op enig moment aan de onzekerheid een einde komt. Dat is het geval indien een juridisch geschil wordt beëindigd door een schikking of door een onherroepelijk vonnis³⁹⁷ van de rechter. Tijdens het verloop

³⁹⁷ Een vonnis dat in kracht van gewijsde is getreden.

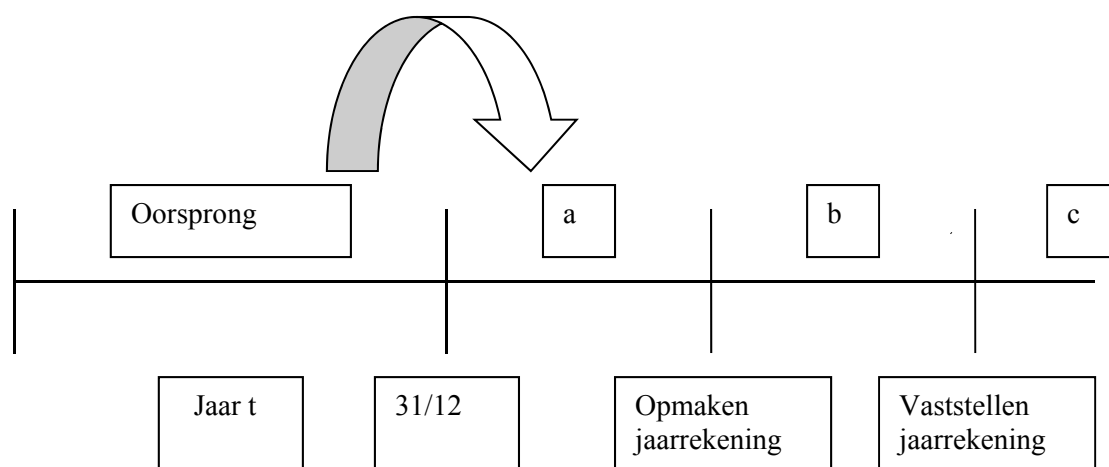
van de gerechtelijke procedure blijft het echter een kwestie van schatten. Voor deze lastige situatie heeft het jaarrekeningenrecht in artikel 2:362, lid 6 een specifieke wettelijke regeling getroffen. In het jaarrekeningenrecht wordt in dat verband gesproken over gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum. Voor de fiscale behandeling van gegevens na balansdatum is het nuttig inzicht te hebben in de regeling van gebeurtenissen na balansdatum in het jaarrekeningenrecht. Dit wordt in paragraaf 5.5.2 behandeld. De fiscale behandeling van gegevens na balansdatum die een nieuw licht werpen op feiten en omstandigheden per balansdatum, valt onder goed koopmansgebruik omdat de fiscale wetgeving hiervoor geen specifieke regelgeving bevat. Hierop wordt in paragraaf 5.5.3 ingegaan aan de hand van jurisprudentieonderzoek. In paragraaf 5.5.4 wordt het arrest van 11 april 2008, BNB 2008/168 besproken en wordt onderzocht of in dit arrest sprake is van een trendbreuk met de voorafgaande jurisprudentie. Vervolgens wordt de recente discussie naar aanleiding van het arrest van 11 april 2008, BNB 2008/168 in de literatuur besproken. Ik sluit af met mijn mening naar aanleiding van het jurisprudentieonderzoek.

5.5.2 Gebeurtenissen na balansdatum volgens het jaarrekeningenrecht

Het jaarrekeningenrecht heeft de behandeling van gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum geplaatst in het zesde lid van artikel 2:362 BW. Artikel 2:362 BW wordt het kapstokartikel genoemd. Het gaat over het inzichtvereiste in het jaarrekeningenrecht. In dat licht moet deze bepaling worden gezien. Lid 6 maakt impliciet onderscheid tussen de volgende te onderscheiden perioden:

- a) de periode tussen balansdatum en de datum van het opmaken van de jaarrekening;
- b) de periode tussen het opmaken van de jaarrekening en het vaststellen van de jaarrekening;
- c) de periode na het vaststellen van de jaarrekening.

Schema 5.5.2 Gebeurtenissen na balansdatum



De periode onder a wordt als zodanig niet expliciet genoemd in artikel 2:362, lid 6 BW. De onderkenning van de situatie onder letter b in de wettekst van artikel 2:362, lid 6, dwingt er naar mijn mening echter toe rekening te houden met de periode genoemd onder a. Van belang voor de periode genoemd onder a is bovendien artikel 2:384, lid 2, vierde volzin:

Voorzienbare verplichtingen en mogelijke verliezen die hun oorsprong vinden vóór het einde van het boekjaar kunnen in acht worden genomen indien zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn geworden.

Gebeurtenissen in de periode genoemd onder a die een nieuw licht werpen op de feiten per balansdatum dienen zondermeer te worden verwerkt in de jaarrekening over het afgelopen boekjaar. Dit blijkt uit de plaatsing in artikel 2:362 BW, de bepaling over het inzichtvereiste, lid 1 en over het vereiste van het getrouwe beeld in lid 2. Een belangrijk voorbeeld hiervan is te vinden in Richtlijn 160.204:

‘(...) de uitspraak na balansdatum inzake een rechtszaak, die bevestigt dat de rechtspersoon reeds een op balansdatum bestaande verplichting had; een dergelijke uitspraak vereist dat de rechtspersoon een reeds getroffen voorziening aanpast of dat een voorziening wordt gevormd in plaats van de vermelding van een voorwaardelijke verplichting in de toelichting.’

Voor de genoemde situaties onder b en c kan worden verwezen naar de wettekst van artikel 2:362, lid 6 BW:

De jaarrekening wordt vastgesteld met inachtneming van hetgeen omtrent de financiële toestand op balansdatum is gebleken tussen het opmaken van de jaarrekening en de algemene vergadering waarin zij wordt behandeld, voor zover dat onontbeerlijk is voor het in lid 1 bedoelde inzicht. Blijkt nadien dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van dit inzicht dan bericht het bestuur onverwijld aan de leden of aandeelhouders en legt het een mededeling daarvan neder ten kantore van het handelsregister (...).

Duidelijk is dat artikel 2:362, lid 6 bij de regeling van gebeurtenissen na balansdatum die nieuwe informatie geven over feiten per balansdatum is toegesneden op het zo goed en volledig mogelijk geven van inzicht aan de aandeelhouders.

In hoeverre daar fiscaal ook lessen uit vallen te trekken wordt hierna behandeld.

5.5.3 De fiscale behandeling van gegevens na balansdatum

5.5.3.1 Inleiding

Zoals in paragraaf 5.5.1 is vermeld, bevat de belastingwet geen expliciete regeling voor de vraag hoe moet worden omgegaan met gegevens die na balansdatum nadere informatie geven over feiten per balansdatum. Daarom wordt dit leerstuk geregeerd door het goed koopmansgebruik. In paragraaf 5.5.3.2 wordt aandacht besteed aan de literatuur omtrent nadere gegevens met betrekking tot feiten en omstandigheden na balansdatum. Daarna vindt in paragraaf 5.5.3.3 jurisprudentieonderzoek plaats om te onderzoeken of er één lijn valt te ontdekken. Vervolgens wordt in paragraaf 5.5.4 het meest recente arrest van HR 11 april 2008, BNB 2008/168 besproken en wordt geanalyseerd of sprake is van een trendbreuk, of de Hoge Raad daadwerkelijk is omgegaan. Dat zou gevolgen kunnen hebben voor

de vraag of er materieel gezien nog wel een voorziening kan worden getroffen voor lopende juridische geschillen.

5.5.3.2 Literatuur omtrent gegevens na balansdatum in fiscale zin

Nu de belastingwet niet regelt hoe moet worden omgegaan met gegevens die na balansdatum nadere informatie geven over feiten per balansdatum is het nuttig om een stappenplan te beschrijven zoals dat door IJsselmuiden is afgeleid uit Hoge Raad 17 januari 1990.³⁹⁸ In de casus van het arrest betrof het de vraag of een vordering diende te worden geactiveerd. Het stappenplan dat IJsselmuiden bij toepassing van het goed koopmansgebruik uit dit arrest afleidt is naar mijn mening ook van toepassing op de voorzieningen aan de passiefkant vande balans.³⁹⁹ Bij de afweging van de beginselen van goed koopmansgebruik en hun onderlinge rangorde verleent de Hoge Raad volgens IJsselmuiden voorrang aan het beginsel van juiste toerekening van baten en lasten aan het boekjaar:

‘Indien een ondernemer in enig jaar recht heeft verkregen op een vergoeding wegens door hem in het kader van zijn onderneming gedane leveranties, eist goed koopmansgebruik dat hij te dier zake een actiefpost opneemt in zijn balans per einde van het jaar.’

Het beginsel van juiste toerekening van baten en lasten moet wijken voor het voorzichtigheidsbeginsel als daartoe bijzondere grond bestaat. Dat leidt IJsselmuiden af uit de volgende overweging van de Hoge Raad:

‘Deze eis kan echter niet worden gesteld, indien aan dat recht onzekerheden zijn verbonden van zodanige aard, dat activering in strijd zou komen met de voorzichtigheid die aan de winstbepaling volgens goed koopmansgebruik inherent is.’

De Hoge Raad vervolgt:

‘De enkele omstandigheid dat de omvang van de vergoeding mede afhankelijk is van feiten die zich na balansdatum zullen voordoen, vormt niet een zodanige onzekerheid, wanneer met die feiten bij wege van een redelijke schatting rekening kan worden gehouden bij de waardering van dat recht.’

IJsselmuiden leidt hieruit een belangrijke regel af:

‘Bij het schatten van rechten en aanspraken moet de ondernemer zich op de bodem van de werkelijkheid plaatsen. Voorzichtigheid mag niet ontaarden in ongefundeerd conservatisme.’

In dit verband verwijst hij naar Brüll en Zwemmer:⁴⁰⁰

‘Geen beïnvloeding door redeneringen in strijd met de werkelijkheid.’

Hier wordt bedoeld op een ander beginsel van goed koopmansgebruik, het realiteitsbeginsel. Dat is ook het beginsel dat door de Hoge Raad is toegepast in de casus van het arrest van HR 11 april 2008. Meer concreet is het de vraag op welk

³⁹⁸ IJsselmuiden, (1990), FED Fiscaal Weekblad 1990, FED 1990/256, noot bij het arrest van Hoge Raad 17 januari 1990.

³⁹⁹ Vergelijk ook de Conclusie van de Advocaat-Generaal bij Hoge Raad 22 september 1993, BNB 1994/33, onder punt 8, die daarbij verwijst naar Hoge Raad 7 december 1983, BNB 1984/37.

⁴⁰⁰ Brüll en Zwemmer, Goed koopmansgebruik, Fiscale brochures FED, Hoofdstuk IV, e, B.

moment het voorzichtigheidsbeginsel wordt gestuit door het realiteitsbeginsel in een situatie waarin nadere gegevens omtrent feiten en omstandigheden per balansdatum bekend worden. Deze vraag is bij uitstek relevant indien het verloop van juridische geschillen wordt gevolgd. Indien de ondernemer waartegen een juridische claim loopt bij de inschatting van de omvang van de mogelijke schade met de waardering daarvan wacht tot het moment van de onherroepelijke uitspraak in het juridisch geschil, hoeft geen voorziening te worden opgenomen. Indien de ondernemer in het ongelijk is gesteld en een schadeloosstelling is toegewezen aan de tegenpartij, dan is sprake van een schuld.

Bij de beantwoording van deze vraag zijn Hofstra en Stevens⁴⁰¹ van mening dat ook rekening moet worden gehouden met informatie die nog tijdens de bezwaar- en beroepsfase bekend is geworden, derhalve na het opmaken van de fiscale jaarstukken. Volgens Fortuin impliceert dat echter een streven naar een zo juist mogelijke benadering van de toestand op balansdatum, een streven naar een objectieve waardering van een balanspost die meer hoort bij de berekening van de stakingswinst.⁴⁰² Voor de bepaling van de jaarwinst is volgens Fortuin het subjectieve oordeel van de belastingplichtige doorslaggevend. Hij sluit aan bij het tijdstip van het opstellen van de fiscale balans en beroept zich daarbij op de in de volgende paragraaf te behandelen jurisprudentie. Ook Slot meent dat de Hoge Raad aansluit bij het tijdstip van het opmaken van de fiscale balans of de aangifte.⁴⁰³ Opvallend is dat ook de staatssecretaris wilde aansluiten bij het tijdstip van het opstellen van de fiscale balans. Daarvan blijkt uit zijn naschrift bij Hof Leeuwarden, 15 december 1967, BNB 1968/222. De staatssecretaris baseert zich daarbij op het arrest van de Hoge Raad van 19 februari 1958, BNB 1958/127:

‘dat voor de bepaling van de waarde van een schuldvordering op de fiscale balans beslissend is het subjectieve oordeel, dat de belastingplichtige zich omtrent de waarde daarvan heeft gevormd en redelijkerwijze heeft kunnen vormen na een nauwgezet onderzoek van de omstandigheden waardoor de waarde der vordering op den balansdatum kan worden beïnvloed, zoals die omstandigheden hem ten tijde van het opmaken van de balans bekend zijn.’

Volgens IJsselmuiden is het de vraag of deze conclusie van de staatssecretaris uit het arrest van BNB 1958/127 kan worden getrokken. De Hoge Raad hecht in dit arrest betekenis aan “feiten en omstandigheden die de ondernemer ten tijde van het opmaken van de balans bekend zijn.” IJsselmuiden stelt dat de Hoge Raad aansluit bij de balans die de ondernemer voor zichzelf opstelt. Dat heeft ook de voorkeur van IJsselmuiden omdat zo een situatie van langdurige rechtsonzekerheid wordt vermeden en de deur niet wordt geopend naar willekeurige beïnvloeding van het resultaat. IJsselmuiden licht zijn standpunt als volgt toe:

‘ (...) geen wettelijke bepaling schrijft voor, de fiscale balans op te maken voor een bepaalde dag. De fiscus neemt van de balans pas kennis bij de aangifte. Door de aangifte te bespoedigen of daarvoor uitstel te vragen, of door bezwaar en beroep aan te tekenen kan de ondernemer die periode en daarmee de hoogte van het resultaat beïnvloeden. Dit betekent dat omtrent de inhoud van de balans gedurende lange tijd, wellicht jaren, rechtsonzekerheid bestaat.’⁴⁰⁴

⁴⁰¹ Hofstra en Stevens (1988), blz. 141.

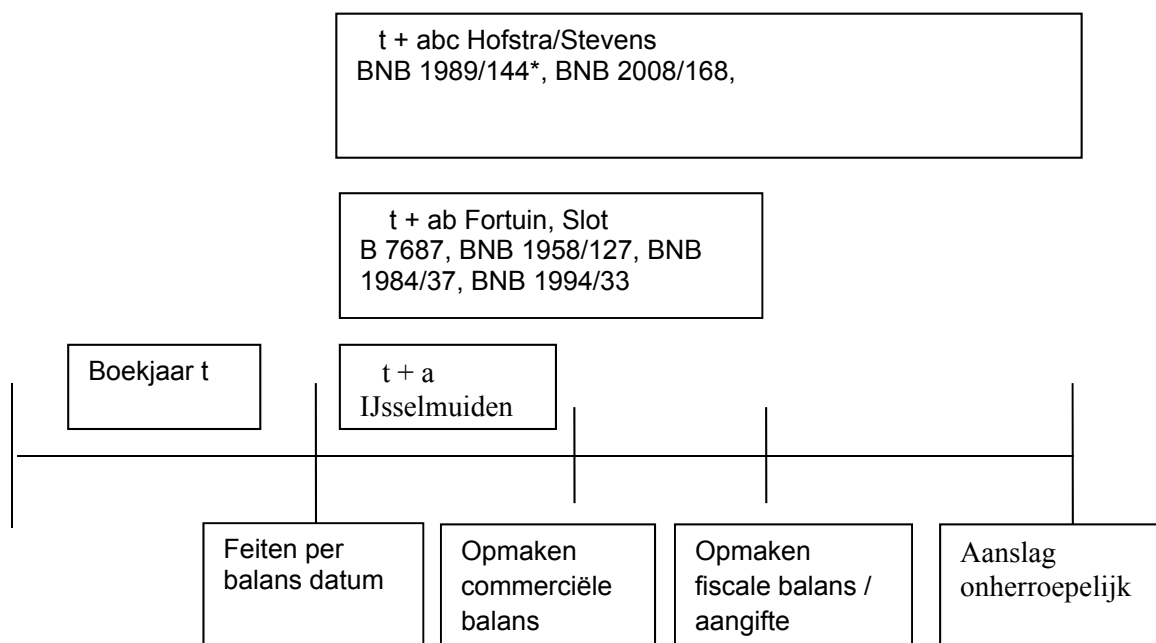
⁴⁰² Fortuin, FED 1989/362.

⁴⁰³ Slot, G., noot bij Hoge Raad 22 september 1993, BNB 1994/33.

⁴⁰⁴ IJsselmuiden, (1990), FED Fiscaal Weekblad 1990, FED 1990/256, noot bij het arrest van Hoge Raad 17 januari 1990.

De in de literatuur besproken opvattingen kunnen als volgt in een schema worden weergegeven. In dit schema is tevens de belangrijkste jurisprudentie opgenomen zoals die in de volgende paragraaf wordt behandeld.

Schema 5.5.3.2 Gegevens na balansdatum:



Periode t+ abc periode tussen balansdatum en onherroepelijke aanslag

Periode t+ ab periode tussen balansdatum en opmaken fiscale balans / doen aangifte

Periode t+ a periode tussen balansdatum en opmaken commerciële balans

5.5.3.3 Fiscale jurisprudentie over gegevens na balansdatum

5.5.3.3.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt aan de hand van jurisprudentieonderzoek onderzocht of er één lijn valt te ontdekken in de jurisprudentie met betrekking tot de vraag welke nadere informatie die zich voordoet na balansdatum nog moet worden meegenomen bij de vaststelling van de feiten en omstandigheden per balansdatum. Zoals hiervoor in het schema is te zien lijken er in theorie drie opvattingen denkbaar. Aansluiten bij het tijdstip van het opmaken van de commerciële balans⁴⁰⁵, aansluiten bij het tijdstip van het opmaken van de fiscale balans (aangifte) of rekening houden met het feit dat het de belastingplichtige op grond van het formele belastingrecht vrij staat in de periode na aangifte maar voor de aanslag definitief is, een nieuwe aangifte te doen. Een belangrijke plaats neemt het meest recente arrest van HR 11 april 2008, BNB

⁴⁰⁵ Formeel is dit het tijdstip van het opmaken van de jaarrekening, artikel 2:101, lid 1 BW en artikel 210, lid 1 BW, waarvan de balans een onderdeel is, artikel 2:361, lid 1 BW.

2008/168 in. Om dat arrest in een kader te kunnen plaatsen wordt eerst antwoord gezocht op de vraag hoe de jurisprudentie zich heeft ontwikkeld tot het genoemde arrest van 2008.

5.5.3.3.2 HR 18 juni 1943, B. 7687

5.5.3.3.2.1 Inleiding tot het arrest

In dit arrest was de waardering van katoenvoorraden in geschil. De voorraden bevonden zich per 31 december 1939 in Polen. Polen was op dat moment oorlogsgebied. In eerste instantie was de voorraad wegens oorlogsomstandigheden gewaardeerd op nihil. Toen in oktober 1940 aangifte werd gedaan voor de winstbelasting 1940 was inmiddels bekend dat de voorraad nog in tact was. De waarde kon alsnog worden gesteld op f 100.000. De belanghebbende had er kennelijk belang bij die waarde alsnog te verantwoorden in de balans per 31 december 1939.⁴⁰⁶ De inspecteur van de winstbelasting wilde die waarde verantwoorden en de winst nemen in 1940.

5.5.3.3.2.2 Weergave van het arrest

De Raad van Beroep stelde de inspecteur in het gelijk, de NV mocht alleen rekening houden met op de balansdatum bekende feiten en omstandigheden. In cassatie heeft de Hoge Raad dit als volgt aangevuld:

‘(...) dat goed koopmansgebruik medebrengt, dat de bepaling van de waarde van goederen en voorraden op het einde van een kalender-boekjaar geschiedt naar de feiten en omstandigheden, zoals die op dat tijdstip lagen, doch dat voor de vraag, welke die feiten en omstandigheden zijn geweest, de koopman zich richt naar de gegevens hieromtrent, welke hem ten tijde van het opmaken van de balans ten dienste staan, ook al zijn zij hem eerst na het einde van het kalender-boekjaar bekend geworden.’

5.5.3.3.2.3 Analyse van het arrest

Bepalend is de feitelijke situatie per einde kalender-boekjaar (balansdatum). Indien tussen het tijdstip van balansdatum en het tijdstip van opmaken van de balans blijkt dat feiten en omstandigheden per balansdatum anders zijn komen te liggen dan ten tijde van balansdatum bekend was, wordt die kennis nog verwerkt in de balans per balansdatum. Onduidelijk bleef welk tijdstip van opmaken van de balans werd bedoeld, bij de civielrechtelijke jaarrekening is dat een ander dan bij de fiscale. In de arresten van de Hoge Raad BNB 1958/127 en BNB 1994/33 is deze vraag nader aan de orde gekomen. Deze arresten worden hierna besproken.

5.5.3.3.3 HR 19 februari, 1958, nr. 13 466, BNB 1958/127

⁴⁰⁶ De Advocaat-Generaal wijst op de tariefverzwaring met ingang van 1940 als mogelijk motief; Conclusie bij Hoge Raad 22 september 1993, BNB 1994/33.

5.5.3.3.1 Inleiding tot het arrest

Belanghebbende, een NV, claimt oorlogsschade en wenst ter zake daarvan een vordering op te nemen in haar eerste balans na de oorlog. Omdat de NV gedurende de oorlogsjaren aanzienlijke voorraden op krediet heeft moeten leveren aan de Duitse weermacht, is de claim in eerste instantie afgewezen. Volgens de inspecteur moet een dergelijke vordering naar objectieve maatstaven worden gewaardeerd. Naar de op de balansdatum bestaande toestand moet worden aangenomen, dat van de realisering van de vordering niets terecht zal komen. De inspecteur stelt de waarde van de vordering op 1 gulden. Belanghebbende waardeert de vordering op f 124.000. Inmiddels heeft de NV in 1950 en 1951, na deels in het gelijk te zijn gesteld, uitkeringen ontvangen. De inspecteur wil deze uitkeringen als winst belasten. Belanghebbende wenst de uitkeringen af te boeken op de vordering en aldus de ontvangen uitkeringen onbelast te laten. In geschil is de aanslag Vpb over 1951.

5.5.3.3.2 Weergave van het arrest

De Raad van Beroep stelt de inspecteur in het gelijk. Deze uitspraak wordt echter gecasseerd door de Hoge Raad. De Raad van beroep had de vordering volgens goed koopmansgebruik niet enkel mogen waarderen met inachtneming van objectieve maatstaven. De Hoge Raad overweegt ambtshalve:

‘dat voor de bepaling van de waarde van een schuldvordering op de fiscale balans beslissend is het subjectieve oordeel, dat de belastingplichtige zich omtrent de waarde daarvan heeft gevormd en redelijkerwijze heeft kunnen vormen na een nauwgezet onderzoek van de omstandigheden waardoor de waarde der vordering op den balansdatum kan worden beïnvloed, zoals die omstandigheden hem ten tijde van het opmaken van de balans bekend zijn.’

5.5.3.3.3 Analyse van het arrest

De interpretatie van deze ambtshalve overweging heeft in de literatuur tot discussie geleid. IJsselmuiden is van mening dat door het gebruik van de zinsnede “ten tijde van het opmaken van de balans” de commerciële balans bedoeld zal zijn. Fortuin is echter van mening dat uit deze ambtshalve overweging juist blijkt dat de Hoge Raad het tijdstip van opmaken van de fiscale balans bedoelt.⁴⁰⁷ Aan deze discussie lijkt een eind gekomen in het arrest van de Hoge Raad van BNB 1994/33 dat hierna wordt behandeld.

5.5.3.3.4 HR 22 september 1993, nr. 28 878, BNB 1994/33

5.5.3.3.4.1 Inleiding tot het arrest

Een BV heeft in november 1987 een werknemer ontslag aangezegd. De werknemer is met ingang van 1998 geschorst. In 1988 was ten tijde van de opstelling van de commerciële jaarrekening bekend dat de BV met een schadeclaim zou worden

⁴⁰⁷ Fortuin (1989), aantekening bij arrest HR 15 februari 1989, FED 1989/362, blz. 1014.

geconfronteerd, doch nog niet welk bedrag uiteindelijk zou worden betaald. Daarom werd een geschat bedrag als voorziening in de jaarstukken verwerkt. Januari 1988 heeft de werknemer een procedure aangespannen bij de kantonrechter in verband met kennelijk onredelijk ontslag. In maart 1988 heeft de kantonrechter de BV veroordeeld tot het betalen van een ontbindingsvergoeding van f 210.000 aan de ontslagen werknemer. De commerciële jaarrekening is opgemaakt op 8 februari 1988. De aangifte vennootschapsbelasting 1987 is gedaan in november 1988. Zowel in de commerciële als in de fiscale jaarrekening was per 31 december 1987 een voorziening opgenomen van f 390.000. De inspecteur stelt de voorziening op f 240.000 en verhoogt de winst over 1987 met f 150.000.

5.5.3.3.4.2 Weergave van het arrest

Het Hof overweegt

‘In de jurisprudentie zijn gevallen te vinden waarin is toegestaan dat belastingplichtigen bij de waardering van balansposten rekening hielden met omstandigheden die ten tijde waarop de commerciële balans werd opgemaakt niet, doch ten tijde waarop de fiscale balans werd opgemaakt wel bekend waren. De vraag rijst echter of datgene wat volgens goed koopmansgebruik in zulke gevallen mag, ook verplicht is. (...) Het standpunt (...) leidt er toe dat de datum waarop de aangifte met de fiscale jaarstukken wordt ingediend een te grote betekenis krijgt voor de bepaling van de fiscale verplichtingen. Men zou dan verplicht zijn kort voor laatstbedoelde datum alle schattingen van onzekere posten te herzien, zulks in het licht van inmiddels gebleken feitelijke ontwikkelingen. Er kan dan belang ontstaan bij heel laat, of juist vroegtijdig opstellen en indienen van fiscale jaarstukken. Het Hof acht het (...) bedoelde standpunt onjuist. Uit het vorenstaande volgt dat het gelijk is aan de zijde van belanghebbende (...).’

De staatssecretaris gaat in cassatie. Het cassatiemiddel betoogt dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat belanghebbende niet verplicht is bij het bepalen van de waarde van de voorziening rekening te houden met feiten en omstandigheden, die licht werpen op de waarde van deze voorziening op de balansdatum en die vóór het opmaken van de fiscale balans gebleken zijn. De staatssecretaris beroept zich daarbij op het arrest van B. 7687 en licht dat als volgt toe:

‘Onder het opmaken van de balans kan niet anders verstaan worden dan het opmaken van de fiscale balans. Vast staat dat voor het opmaken van deze balans omstandigheden bekend zijn geworden die licht werpen op de waardering op balansdatum van de Voorziening ontslagkosten D.’

De Hoge Raad verwerpt het beroep met de volgende overweging:

‘Bij het opnemen in de fiscale balans ultimo 1987 van de post voorzieningen wegens ontslagkosten D is rekening gehouden met 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.’

5.5.3.3.4.3 Analyse van het arrest

Opvallend is dat de Hoge Raad niet inhoudelijk ingaat op de uitspraak van het Hof. Het Hof lijkt de mening van IJsselmuiden te omarmen en hecht veel waarde aan het tijdstip van het opstellen van de commerciële balans. De Hoge Raad kiest een andere uitweg waarbij belanghebbende uiteindelijk toch in het gelijk wordt gesteld. De ontslagprocedure wordt door de Hoge Raad gezien als een nieuw feit dat zich per balansdatum nog niet had voorgedaan en niet als een feit dat meer inzicht geeft in de feiten en omstandigheden per balansdatum.⁴⁰⁸ Met die uitspraak komt de Hoge Raad niet meer toe aan de vervolgvraag waar het Hof zich mee bezig hield. Dat is de vraag of nieuwe informatie over feiten en omstandigheden per balansdatum, die bekend worden na balansdatum, ook voor zover die bekend worden na het opstellen van de commerciële balans, verplicht moeten worden meegewogen bij de waardering van de voorziening. De uitspraak van de Hoge Raad had nadere motivering verdiend. Het ontslag was reeds aangezegd en daarmee is de ontslagprocedure in gang gezet. De ontslagprocedure was wel degelijk een bekend feit per balansdatum. Het al dan niet voeren van een kennelijk onredelijke ontslagprocedure voegt daar weinig aan toe, behalve dat een beslissing wordt geforceerd. Kennelijk kwamen partijen er niet uit en was de rechter nodig om een ontbindingsvergoeding vast te stellen. Dat de werkgever zou worden geconfronteerd met een kennelijk onredelijke ontslagprocedure mag per balansdatum geen verrassing zijn geweest. Onduidelijk is hoe de uitspraak zou zijn uitgevallen als de Hoge Raad de uitspraak van de kantonrechter had behandeld als een nieuw gegeven met betrekking tot een per balansdatum bekend feit.

Een ander arrest dat van belang is voor de interpretatie van BNB 2008/168 is het arrest van 15 februari 1989, BNB 1989/144. Dit arrest wordt hierna behandeld om het arrest van BNB 2008/168 te kunnen duiden.

5.5.3.3.5 *HR 15 februari 1989, nr. 25 423, BNB 1989/144*

5.5.3.3.5.1 Inleiding tot het arrest

Belanghebbende is samen met A BV vennoot in een vennootschap onder firma. De vennoten zijn ieder voor de helft van de (liquidatie)winst gerechtigd. De vennootschap onder firma kocht in 1971 31 hectare grond in de uiterwaarden. Het was de bedoeling daarvan 20 hectare grond te ontzanden en het gebied daarna te exploiteren als recreatieproject met een jachthaven, bungalows, een hotel enz. In 1974 heeft de vennootschap onder firma een koopoptie verkregen om dit gebied nog met 9 hectare uit te breiden. Wegens gebrek aan financiële middelen wordt deze optie niet uitgeoefend. De vennootschap onder firma beschikt over een ontzandingsrecht. Dit recht is reeds in 1971 verkocht aan twee aannemingsbedrijven, Combinatie C. Uiteindelijk is de grond waarop een koopoptie was verleend gekocht door D BV. In 1976 heeft D BV ook de grond van de vennootschap onder firma gekocht. Op dat moment is de onderneming van belanghebbende gestaakt. De aangifte 1976 is op 10 maart 1978 ingediend. De aanslag inkomstenbelasting 1976 is

⁴⁰⁸ Dit betreft het verschil tussen “nieuwe feiten” en “nieuwe gegevens over oude feiten”, vergelijk Hofstra en Stevens (1998), blz. 209.

met dagtekening van 31 mei 1979 vastgesteld. Op de eindbalans van 1976 is geen voorziening opgenomen.

In 1977 heeft C van belanghebbende nakoming gevorderd van het ontzandingsrecht. Er liepen meerdere vorderingen. De vordering is door de rechter ook in hoger beroep afgewezen. De Raad van Arbitrage voor de Bouwbedrijven in Nederland heeft in 1980 de schadeclaim van C jegens belanghebbende deels toegewezen. Belanghebbende werd veroordeeld tot het betalen van iets minder dan één miljoen gulden. Dit bedrag is fiscaal geaccepteerd als bedrijfsverlies. Het geschil tussen belanghebbende en de inspecteur voor de inkomstenbelasting betreft de vraag aan welk jaar dat verlies moet worden toegerekend. De inspecteur is van mening dat het verlies aan 1980 moet worden toegerekend. Belanghebbende wenst een bedrag van uiteindelijk f 771.000 ten laste te brengen van 1979. Daartoe heeft belanghebbende per 31 december 1977 een "heropende balans" opgesteld, nadat bekend is geworden dat hij door de Raad van Arbitrage voor de Bouwbedrijven in Nederland is veroordeeld tot schadevergoeding en dat zijn medevenoot geen verhaal kon bieden. De balans en de winst- en verliesrekening over 1979 zijn opgenomen in het beroepschrift van 17 maart 1982.

5.5.3.3.5.2 Weergave van het arrest

Het Hof overweegt:

'Belanghebbende mag, ter zake van uit zijn op 13 augustus 1976 gestaakte onderneming nog opkomende baten en lasten, op zijn vermogensopstelling per 31 december 1977 een passiefpost opvoeren, indien en voor zover er op die datum een behoorlijke kans bestond dat hij uit hoofde van de in 1971 gesloten overeenkomst in verband met de in 1977 door de Combinatie C afgelegde verklaring schadevergoeding zou moeten betalen. Uit de omstandigheden dat de vordering van de Combinatie C tot nakoming van de verleende concessies bij vonnis van 31 januari 1977 in eerste aanleg en bij arrest van 6 oktober 1977 in hoger beroep werden afgewezen en dat pas in 1978 de Combinatie C een eis tot schadevergoeding instelde, leidt het Hof af dat op 31 december 1977 niet een behoorlijke kans bestond dat belanghebbende wegens de in 1971 gesloten overeenkomst in verband met de in 1977 door de Combinatie C afgelegde verklaring schadevergoeding zou moeten betalen. Ook heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat het in 1980 als passiefpost ten laste van 1977 geboekte bedrag van f 771.000 naar de op 31 december 1977 bekende feiten en omstandigheden een redelijke schatting vormde zowel van het bedrag dat arbiters zouden vaststellen als van het risico dat A niet solvabel zou blijken. Uit de omstandigheid dat belanghebbende in het gesprek met de inspecteur van 23 oktober 1978, blijkens de vaststelling daarvan in de brief van de inspecteur, gedateerd 2 november 1978, waarin ook de fiscale resultaten uit de zandput P aan de orde kwamen, niet rept over enige te verwachten schade uit die exploitatie, leidt het Hof af dat belanghebbende er zelfs in oktober 1978 nog niet ernstig rekening mee hield dat de inmiddels ingestelde eis tot schadevergoeding geheel of gedeeltelijk zou worden toegewezen. Dit strookt ook met de op zichzelf aannemelijke stelling in het beroepschrift "had de Heer X geweten dat hij zo'n schadevergoeding had moeten betalen dan had hij met verkoop zeker gewacht tot het recht op ontzanding voor de Combinatie was verstreken." Ten slotte is ook niet komen vast te staan dat belanghebbendes hoofdelijk aansprakelijke mede-vennoot reeds op 31 december 1977 in die mate insolvabel was dat belanghebbende een eventuele veroordeling tot schadevergoeding geheel zou moeten betalen.'

Op die gronden heeft het Hof de uitspraak van de inspecteur bevestigd.

Als cassatiemiddel wordt door belanghebbende aangevoerd:

‘(...) Pas op 31 juli 1980 ontving de heer X het arbitrale vonnis. Op dat moment beschikte belanghebbende over deugdelijke bewijsstukken om een reserve op te bouwen. Daarom maakte belanghebbende op 23 december 1980 bezwaar tegen de aanslag 1977, gedateerd 31 december 1980. Op dat moment stond de aanslag 1977 nog niet onherroepelijk vast en had hij dus het recht op zijn eigen aangifte terug te komen, omdat hij nu de reserve tot schadevergoeding deugdelijk kon onderbouwen. Het bedrijfsverlies is niet ontstaan toen de Raad van Arbitrage een uitspraak gedaan heeft, maar de schade is reeds ontstaan toen zijn cliënt met A BV de put aan een derde verkocht. Dat A toen nog niet failliet was kunnen wij niet tegenspreken. Met een reserve tot schadevergoeding van 50% van f 771 000 kunnen wij ons verenigen. De stelling dat het Hof uit een gesprek met een Inspecteur op 23 oktober 1978 afleidt, dat wij op dat moment nog niet ernstig rekening hielden, dat er een ingestelde eis tot schadevergoeding bestond, is dus geen juiste conclusie omdat wij een dergelijke reserve alleen PM op hadden kunnen geven. Op dat moment zou een Inspecteur nooit een reserve goedgekeurd hebben. Wij hebben inmiddels ook een ervaring van 40 jaar! Ons grootste bezwaar is dat het Hof ons het recht ontnemt op eigen aangifte (1977) terug te komen. Het Hof handelt daarmee in strijd met artikel 6 en 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, en komt tot een verkeerd begrip van goed koopmansgebruik.’

De Hoge Raad overweegt:

‘(...) Bij de beantwoording van de vraag of zodanige kans op de balansdatum bestond, geldt de regel dat de belastingplichtige rekening mag houden met de feiten en omstandigheden die hem ten tijde van het opmaken van de balans omtrent de toestand op bedoelde datum bekend zijn. Nu belanghebbende aanvankelijk voor het jaar 1977 geen balans had opgemaakt, dient voor de toepassing van deze regel het tijdstip waarop hij zijn aangifte voor het jaar 1977 heeft ingediend, in de plaats te worden gesteld van het tijdstip van het opmaken van de balans. Hierbij verdient nog opmerking dat aan een belastingplichtige niet de vrijheid kan worden ontzegd om, indien hij nader van oordeel is dat een aanvankelijk door hem toegepaste waardering onjuist is, eventueel met aanwending van de hem tegen de aanslag ten dienste staande rechtsmiddelen, binnen de grenzen van goed koopmansgebruik - en derhalve met inachtneming van de hiervoor bedoelde regel - ook na het opmaken van de balans die waardering te herzien (...).’

5.5.3.3.5.3 Analyse van het arrest

Belangrijk is dat de Hoge Raad als regel hanteert ‘dat de belastingplichtige rekening mag houden met de feiten en omstandigheden die hem ten tijde van het opmaken van de balans omtrent de toestand op bedoelde datum bekend zijn’. Opnieuw wordt niet expliciet benoemd dat het daarbij om de fiscale balans gaat maar daar moet met in acht neming van de hiervoor besproken jurisprudentie vanuit worden gegaan. In deze casus is vervolgens een uitzondering van toepassing. Omdat er aanvankelijk over 1977 geen balans was opgesteld, wordt nu het tijdstip van de aangifte daarvoor in de plaats gesteld. Ook op een ander punt ontstaat duidelijkheid. Als belanghebbende na het opmaken van de balans kennis krijgt van nieuwe informatie over de feiten en omstandigheden per balansdatum mag belanghebbende daarmee rekening houden. Slot geeft in zijn noot bij dit arrest naar zijn mening terecht aan dat

rekening moet worden gehouden met nieuwe informatie over de feiten tot het opstellen van de balans. Anders dan de Hoge Raad in dit arrest heeft beslist is daar geen keuze mogelijk. Met Slot ben ik van mening dat die keuze er wel is als nieuwe informatie bekend wordt na het opstellen van de fiscale balans. Het is dan aan belanghebbende om wel of niet rekening te houden met nieuwe informatie over feiten en omstandigheden per balansdatum die zich voordoet na het opstellen van de fiscale balans. In het oog moet worden gehouden dat het hierbij gaat om toepassing van het goed koopmansgebruik. De subjectieve inschatting van belanghebbende is daarbij bij het opstellen van de (fiscale) balans doorslaggevend. Dat is niet wezenlijk anders in het jaarrekeningenrecht waar niet meer gedaan kan worden dan het inzicht van dat moment weer te geven. Er kan naar mijn mening voor belanghebbende geen sprake zijn van een verplichting om tot de aanslag onherroepelijk vast staat steeds weer alle schattingen bij te stellen. De bezwaren daarvan zijn reeds door IJsselmuiden duidelijk gemaakt; het zou leiden tot rechtsonzekerheid.⁴⁰⁹ Toepassing van het realiteitsbeginsel binnen goed koopmansgebruik moet voorzichtig worden gehanteerd. Niemand is gehouden om, vrij naar Aardema⁴¹⁰ 'vooruit te kijken in de achteruitkijkspiegel.'

Steun voor deze opvatting is te vinden bij Fortuin :

'Voor de bepaling van de jaarwinst is, in tegenstelling tot de bepaling van de totaalwinst (...), het subjectieve oordeel van de belastingplichtige doorslaggevend. Het gaat hierbij om het subjectieve oordeel zoals de belastingplichtige zich dat heeft gevormd en redelijkerwijze heeft kunnen vormen. Hetgeen Hofstra/Stevens bepleit impliceert een streven naar een zo juist mogelijke benadering van de toestand op balansdatum. Dit is echter een streven naar een objectieve waardering van een balanspost, eventueel rekening houdend met informatie die aan de juistheid van de waardering kan bijdragen, doch welke informatie - indien niet reeds uiterlijk bij het doen van de aangifte bekend - nimmer kan hebben bijgedragen aan het subjectieve oordeel van de belastingplichtige, zoals hij zich die heeft moeten vormen uiterlijk op het moment van de aangifte. Een streven derhalve dat niet goed past in goed koopmansgebruik. Van belang is het oordeel van de belastingplichtige ten tijde van het opmaken van de balans casu quo uiterlijk op het moment van aangifte: slechts dit oordeel dient door de belastingrechter getoetst te worden. (...)'⁴¹¹

In dit licht bezien is het nu zaak het arrest van de Hoge Raad van 11 april 2008, BNB 2008/168 te bestuderen.

⁴⁰⁹ IJsselmuiden, (1990), FED Fiscaal Weekblad 1990, FED 1990/256. Noot bij het arrest van Hoge Raad 17 januari 1990.

⁴¹⁰ Aardema, noot bij Hoge Raad 25 juni 2004, BNB 2004/347, het balansgarantiearrest.

⁴¹¹ Fortuin (1989), FED 1989/362, aantekening bij Hoge Raad 15 februari 1989. Fortuin wijst er terecht op dat de feiten in het arrest van 15 februari 1989 anders liggen dan in het arrest van HR 4 november 1981, BNB 1981/336. In die procedure was de bepaling van een stakingsbalans in geschil. De Hoge Raad overweegt in dat arrest naar mijn mening terecht: '(...) dat deze waarde dient te worden beoordeeld niet alleen naar de op het tijdstip van het opmaken van de eindbalans bekende omstandigheden, doch mede naar eerst later bekend geworden omstandigheden welke op de destijds bestaande toestand licht kunnen werpen.' Bij de berekening van de stakingswinst staat het totaal winstbegrip centraal. Dit dient volgens vaste jurisprudentie objectief juist te worden vastgesteld, onder andere Hoge Raad 28 december 1955, BNB 1956/56.

5.5.4.1 Inleiding tot het arrest

Belanghebbende is een besloten vennootschap die een blues-café exploiteert. De belastingdienst heeft in 2001 boekenonderzoek ingesteld bij belanghebbende over de jaren 1998 t/m 2000 ten behoeve van de heffing van vennootschapsbelasting, omzet- en loonbelasting. Dit arrest betreft de navordering vennootschapsbelasting. Hof Arnhem heeft feitelijk vastgesteld dat belanghebbende tekort is geschoten in haar administratieplicht, volgens artikel 52 AWR. Zo ontbrak een sluitende kasadministratie. Er geldt een omgekeerde bewijslast: op belanghebbende rust de verplichting te doen blijken dat en in hoeverre de uitspraak van de inspecteur onjuist is. Door de inspecteur is gesteld dat er meer omzet moet zijn gemaakt. Die conclusie is het gevolg van de uitkomst van een privé-beoordeling die is gemaakt en die uitkomt op een negatief privé. Dat betekent dat er meer benoemde privé-uitgaven zijn gedaan dan er privé-ontvangsten zijn te traceren. Daarnaast moeten er ook nog uitgaven zijn gedaan voor het dagelijkse levensonderhoud. In ieder geval moeten er bronnen van inkomen /winst zijn ten bedrage van de niet door bronnen gedekte privé-uitgaven. Ook een herberekening van de omzet via bij de belastingdienst beschikbare normen voor met name tapbier leiden tot de aanname van de inspecteur dat er meer omzet geweest moet zijn.

In de bespreking van dit arrest beperk ik mij tot het geschil over de voorziening die is getroffen in verband met de naheffingsaanslag loonbelasting. De naheffingsaanslag loonbelasting was zelf ook in geschil. Naar aanleiding van de bevindingen tijdens het boekenonderzoek⁴¹², is aan belanghebbende over het tijdvak van 1 januari 1998 tot en met 31 december 2000 een naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd, tot een bedrag van f 204.249. De naheffingsaanslag is gedagtekend 23 november 2001. Na door belanghebbende tegen de naheffingsaanslag en de genoemde beschikkingen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur de naheffingsaanslag verminderd tot f 41.922. Uit de feiten valt niet op te maken op welke datum de vermindering heeft plaatsgevonden. Wel valt op te maken uit de gepubliceerde stukken dat belanghebbende naar aanleiding van het bezwaar is gehoord op 15 april 2002 en dat belanghebbende per brief van 8 mei 2002 overzichten heeft verstrekt van alle optredens door buitenlandse artiesten in het tijdvak van naheffing. De inspecteur is tot vermindering overgegaan omdat alsnog rekening wordt gehouden met vijf loonverdelingsverklaringen en omdat, anders dan bij de naheffingsaanslag, tot uitgangspunt is genomen dat bij een uitbetaling van 600 gulden of minder per optreden, het gehele bedrag als onkostenvergoeding kan worden aangemerkt. Bovendien is het anoniementarief na de verstrekte overzichten door belanghebbende uiteindelijk niet van toepassing verklaard op de buitenlandse artiesten. Ondanks de vermindering na bezwaar is beroep aangetekend door belanghebbende tegen de resterende naheffingsaanslag. Het Hof heeft bij uitspraak van 3 mei 2007 de naheffingsaanslag verder verminderd tot f 38.628. Tijdens de behandeling van het beroep heeft belanghebbende in de pleitnota van 19 december

⁴¹² Volgens Hof Arnhem, 3 mei 2007, nr. 02/03772 is tijdens het boekenonderzoek van veel artiesten/bands een rekening met BTW of een correct ingevulde loonverdelingsverklaring aangetroffen.

Er zijn echter van veel artiesten/bands ook alleen kladjes met hierop de aantekening "onkosten", zelfgemaakte bonnen of half ingevulde loonverdelingsverklaringen aangetroffen.

2006 alsnog een voorziening opgevoerd in verband met de naheffingsaanslag loonbelasting over het jaar 1999. In geschil is de omvang van de voorziening. Belanghebbende claimt een voorziening van f 204.249, het bedrag van de naheffingsaanslag loonbelasting voor vermindering na bezwaar.

5.5.4.2 Weergave van het arrest

Voor wat betreft het geschil over de voorziening overweegt het Hof:

‘Belanghebbende heeft zich in de pleitnota voor de mondelinge behandeling op 19 december 2006 nader op het standpunt gesteld dat zij alsnog een voorziening wenst te vormen voor de naheffingsaanslagen omzet- en loonbelasting die voortvloeien uit het door de Inspecteur ingestelde boekenonderzoek. Haar stelling dat (...) bedoelde redelijkheid met zich brengt dat de Inspecteur bij het opleggen van de onderhavige aanslag rekening houdt met die zakelijke omzet- en loonbelastingschulden voor zover die aan het onderhavige jaar zijn toe te rekenen, is in beginsel juist. De (...) bedoelde stelling van belanghebbende kan haar echter, voor wat betreft de opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting, niet baten aangezien de Inspecteur bij het vaststellen van de onderhavige aanslag is uitgegaan van een netto omzetcorrectie exclusief omzetbelasting. Het alsnog op haar balans opnemen van een schuld aan omzetbelasting raakt haar winstbepaling niet. Voor wat betreft de nageheven loonbelasting/premie volksverzekeringen is het Hof van oordeel dat rekening gehouden kan worden met de materiële, uit de wet voortvloeiende, belastingschuld. Daarbij moet niet, zoals belanghebbende verdedigt, uitgegaan worden van de aanvankelijk door de Inspecteur opgelegde naheffingsaanslag (reeds niet omdat vaststaat dat de Inspecteur daarbij is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting zodat in zoverre geen sprake kan zijn van een materiële, uit de wet voortvloeiende, belastingschuld) maar van de schuld zoals die blijkt uit de uitspraak die door het Hof heden is gedaan met betrekking tot die naheffingsaanslag. Nu de onderhavige aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat moet met feiten en omstandigheden die licht werpen op de omvang van de schuld op balansdatum rekening gehouden worden, ook indien die feiten en omstandigheden pas na de balansdatum bekend zijn geworden.’

Belanghebbende gaat tegen deze uitspraak in cassatie en voert als middel aan:

‘Schending, althans verkeerde toepassing van het recht, in het bijzonder van het in artikel 9 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, doordat het Hof bij de bepaling van de winst in de jaren 1998, 1999 en 2000 ten onrechte uitgaat van de loonbelastingschuld zoals die blijkt uit de uitspraak die door het Hof heden is gedaan met betrekking tot die naheffingsaanslag. (...) Bij onduidelijkheid over de hoogte van de materiële belastingschuld (welke thans nog steeds niet onherroepelijk vaststaat) mag op basis van goed koopmansgebruik (voorzichtigheidsbeginsel) een voorziening gevormd worden voor het oorspronkelijke bedrag van de naheffingsaanslag loonbelasting. Het tijdstip wanneer een voorziening wordt gevormd, is het moment waarop belanghebbende de voorziening claimt. Veelal gebeurt dat bij indiening van de aangifte, echter thans pas in de beroepsprocedure gericht tegen de (navorderings)aanslagen vennootschapsbelasting. Door belanghebbende is de voorziening geclaimd vóór datum van 's Hofs uitspraak waarbij de naheffingsaanslag is verminderd.’

De Hoge Raad overweegt hierop:

‘(...) 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.’

5.5.4.3 Analyse van het arrest

De vraag die in dit arrest aan de orde komt is hoe moet worden omgegaan met informatie die bekend wordt na balansdatum met betrekking tot feiten en omstandigheden per balansdatum. Er lijkt een vaste lijn in de jurisprudentie te ontdekken. Die informatie over feiten en omstandigheden per balansdatum moet worden meegewogen die uiterlijk ten tijde van het opmaken van de fiscale balans bekend is. Dat is de lijn van Hoge Raad 18 juni 1943, B. 7687, Hoge Raad 19 februari 1958, BNB 1958/127, Hoge Raad 15 februari 1989, BNB 1989/144 en Hoge Raad 22 september 1993, BNB 1994/33, zoals hiervoor behandeld. Hoge Raad BNB 1989/144 voegt daar aan toe het moment van de aangifte als er niet eerder een balans is opgesteld.

De Hoge Raad lijkt in de uitspraak van BNB 2008/168 van deze lijn af te wijken. De Hoge Raad geeft geen nadere motivering van de uitspraak. Zo wordt niet duidelijk waarom is afgeweken van wat de lijn van de jurisprudentie lijkt te zijn. Wellicht is dat te verklaren uit het feitencomplex van dit arrest. Het is dan ook van belang deze uitspraak te plaatsen in zijn feitelijke context. Belanghebbende maakt op het allerlaatste denkbare tijdstip⁴¹³, tijdens de mondelinge behandeling van zijn beroep bij het Hof, gebruik van de mogelijkheid zijn aangifte te herzien.⁴¹⁴ Hij voert een voorziening op van f 204.209, het bedrag van de naheffingsaanslag loonbelasting. Op dat moment, december 2006, is echter al lang bekend dat de inspecteur in de bezwaarfase in 2002 grotendeels tegemoet is gekomen aan het standpunt van belanghebbende. De omvang van de naheffingsaanslag blijkt geen f 204.209 te zijn maar f 41.922.

Een ander element dat niet uit het oog mag worden verloren, is dat het geschil over de naheffingsaanslag loonbelasting, waarvoor de voorziening was getroffen, door dezelfde feitenrechter op dezelfde dag is beslist.⁴¹⁵ Dat maakt de procedure over de voorziening op zijn minst bijzonder en verklaart wellicht deels de beslissing van het Hof. De feitenrechters worden geconfronteerd met een procedure (de naheffingsaanslag loonbelasting) in de procedure (over de vennootschapsbelasting). Belanghebbende is van mening dat de naheffingsaanslag loonbelasting ten onrechte is opgelegd. Volgens dat standpunt zou volgens de subjectieve inschatting van belanghebbende in de hoofdprocedure over de vennootschapsbelasting geen voorziening vereist zijn. Op grond van goed koopmansgebruik is er dan enkel ruimte voor een voorzichtige inschatting van de kans dat de rechter anders beslist. Nu reeds in 2002 bekend was dat de inspecteur in de bezwaarfase de naheffingsaanslag belangrijk heeft verminderd had daarmee bij de aangifte in 2006 rekening moeten

⁴¹³ Ligthart en Lubbers (2011a), blz. 422.

⁴¹⁴ Uit de stukken valt op te maken dat belanghebbende van gemachtigde is veranderd, wellicht dat dit verklaart waarom er in 2006 bij een pleitnota in beroep alsnog een voorziening is getroffen.

⁴¹⁵ Hof Arnhem 3 mei 2007, nr. 02/03772 (naheffing loonbelasting) en Hof Arnhem 3 mei 2007, nr. 03/01281.

worden gehouden. Een voorziening van ten hoogste f 41.922. Deze redenering doet recht aan het goed koopmansgebruik, sluit het beste aan bij het jaarrekeningenrecht en verlangt van belanghebbende niet het onmogelijke, namelijk het verplicht rekening houden met alle informatie over feiten en omstandigheden per balansdatum ook na het opstellen van de fiscale balans casu quo de aangifte vennootschapsbelasting.

Opmerkelijk is dan ook dat het Hof een stapje verder gaat. Het Hof kent de definitieve uitkomst van het geschil en kan daarmee de subjectieve inschatting van belanghebbende als geen ander op zijn waarde toetsen, het is f 38.628. En nu komt het element in de uitspraak van het Hof dat moeilijk is te rijmen met de voorgaande jurisprudentie:

‘Daarbij moet niet, zoals belanghebbende verdedigt, uitgegaan worden van de aanvankelijk door de Inspecteur opgelegde naheffingsaanslag (reeds niet omdat vaststaat dat de Inspecteur daarbij is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting zodat in zoverre geen sprake kan zijn van een materiële, uit de wet voortvloeiende, belastingschuld) maar van de schuld zoals die blijkt uit de uitspraak die door het Hof heden is gedaan met betrekking tot die naheffingsaanslag. Nu de onderhavige aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat moet met feiten en omstandigheden die licht werpen op de omvang van de schuld op balansdatum rekening gehouden worden, ook indien die feiten en omstandigheden pas na de balansdatum bekend zijn geworden.’

Schiet het Hof hier door in haar pragmatische oplossing en neemt de Hoge Raad dat eenvoudig over of is hier daadwerkelijk sprake van een belangrijke koerswijziging en gaat de Hoge Raad “om” met haar overweging:

‘nu de onderhavige aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat moet met feiten en omstandigheden die licht werpen op de omvang van de schuld op balansdatum rekening gehouden worden, ook indien die feiten en omstandigheden pas na de balansdatum bekend zijn geworden.’⁴¹⁶

Dat laatste zou opmerkelijk zijn omdat de Hoge Raad in BNB 1989/144 nog expliciet overwoog dat:

‘de belastingplichtige rekening mag houden met feiten en omstandigheden die hem ten tijde van het opmaken van de balans omtrent de toestand op bedoelde balans bekend zijn.’

Met Ligthart en Lubbers⁴¹⁷ ben ik van mening dat de feiten in de casus van BNB 1994/33 en BNB 2008/168 niet een diametraal andere uitspraak rechtvaardigen zonder nadere motivering. Anders dan Heithuis en Van den Hurk⁴¹⁸ van mening zijn, was er ook in BNB 1994/33 sprake van een juridisch geschil per balansdatum, ook al was er formeel nog geen procedure gestart bij de kantonrechter.

Mijn principiële bezwaar tegen de beslissing van de Hoge Raad in BNB 2008/168 is dat uit het oog wordt verloren dat het bij het goed koopmansgebruik gaat om de subjectieve inschatting van belanghebbende; een inschatting die belanghebbende redelijkerwijze had kunnen doen. Door verplicht alle informatie mee te wegen met betrekking tot feiten en omstandigheden per balansdatum, ook na de balansdatum

⁴¹⁶ Dat is principieel wat anders dan dat de belastingplichtige, tot de aanslag onherroepelijk vast ligt, terug mag komen op zijn bij de aangifte gedane keuzes, vergelijk Goes (2000), blz. 273.

⁴¹⁷ Ligthart en Lubbers (2011b), blz. 866.

⁴¹⁸ Heithuis en van den Hurk (2011), blz. 863.

komt de waardering van de voorziening in de casus van BNB 2008/168 uiteindelijk uit op de door het Hof vastgestelde naheffingsaanslag. Dat is niets anders dan het bedrag van de uiteindelijke schuld. Een dergelijke redenering ontnemt de inhoud aan het treffen van een voorziening in verband met juridische geschillen. Materieel gezien komt er dan een eind aan de voorziening voor juridische geschillen als steeds de nadere informatie ook na de aangifte meegewogen moet worden bij de waardering van feiten en omstandigheden rond een geschil per balansdatum. Naar mijn mening ten onrechte. Ook het beroep op de realiteitszin waarnaar in de literatuur wordt verwezen in verband met dit arrest⁴¹⁹ is niet overtuigend. Naar mijn mening dient het realiteitsbeginsel binnen goed koopmansgebruik om een rem te zetten op het voorzichtigheidsbeginsel waar van voorzichtigheid geen sprake kan zijn. Het betreft dan situaties waar per balansdatum feitelijk geen onzekerheid heerst omtrent de uitkomst van een geschil. En dat was in de casus van BNB 2008/168 niet het geval. Het realiteitsbeginsel moet binnen goed koopmansgebruik worden gehanteerd in situaties waar er feitelijk geen verlies kan optreden. Treffende voorbeelden daarvan zijn de arresten in verband met samenhangende waardering.⁴²⁰

5.6 Samenvatting

In dit hoofdstuk is deelvraag 1.4 beantwoord:

Hoe heeft het fiscale winstbegrip zich ontwikkeld en hoe moeten risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens fiscale waarderingsgrondslagen?

In paragraaf 5.2 is aan de hand van de wetsgeschiedenis, de literatuur en de jurisprudentie onderzoek gedaan naar de ontwikkeling van het fiscale winstbegrip. Interessant is de wetsgeschiedenis van de winstbelasting 1940 waar voor rechtspersonen een eigen winstbegrip is gehanteerd met een belangrijke rol voor het goed koopmansgebruik. Vanaf 1942 wordt het fiscale winstbegrip gemodelleerd naar Duits voorbeeld. De wettekst bevat specifieke bepalingen over de wijze waarop de fiscale winst moet worden berekend. Voor de winstberekening wordt aangesloten bij de methode van de vermogensvergelijking die is gebaseerd op het ruime inkomensbegrip van Von Schanz. Dit winstbegrip bevat minder speelruimte dan het fiscale winstbegrip dat in het Besluit op de winstbelasting 1940 werd gehanteerd. Vanaf de belastingherzieningen 1947 en 1950 gaat het goed koopmansgebruik weer een steeds belangrijkere rol spelen bij de berekening van de fiscale winst. Daarnaast is een tendens waarneembaar waarbij in toenemende mate fiscale winstberekeningsvoorschriften in de wet worden opgenomen.

In de volgende paragrafen is ingegaan op de ontwikkeling van het fiscale winstbegrip ten aanzien van risico's in verband met geschillen en rechtsgedingen. Paragraaf 5.3 behandelt de fiscale wetgeving in verband met fiscale voorzieningen. Om zeker te stellen dat de rechtspersonen te maken krijgen met een soepel winstbegrip bevat het Besluit op de winstbelasting 1940 in artikel 5, lid 5 de expliciete mogelijkheid om ten laste van de fiscale winst een passiefpost te vormen in verband met aanwijsbare risico's. Als een belangrijk voorbeeld van een voorziening in verband met

⁴¹⁹ Ligthart en Lubbers (2011), blz. 426.

⁴²⁰ Hoge Raad 16 november 2007, BNB 2008/26, Hoge Raad BNB 2004.214.

aanwijsbare risico's noemt de minister het vormen van een voorziening in verband met de kans op het verliezen van een proces: het onderwerp van dit proefschrift.

De bepalingen met betrekking tot de fiscaal toelaatbare passiva hebben onder de oorlogsbesluiten geen lang leven gehad. De mogelijkheid om ten laste van de (fiscale) winst een passiefpost te vormen, wordt onder het Besluit Inkomstenbelasting 1941 en het Besluit Vennootschapsbelasting 1942 beperkt tot bestaande verplichtingen of verplichtingen die plegen te ontstaan uit reeds bestaande rechtsverhoudingen. Voor aanwijsbare risico's kan volgens de wettekst geen voorziening worden getroffen. Bij de belastingherziening 1950 is het eerste lid van artikel 10 Besluit Inkomstenbelasting 1941 geschrapt. Dat betekent dat de limitatieve opsomming van passiveringsmogelijkheden, voor verplichtingen, welke tegenover bepaalde natuurlijke of rechtspersonen bestaan of welke plegen te ontstaan uit reeds bestaande rechtsverhoudingen, uit het Besluit is verdwenen. Daarmee wordt de passivering in verband met verplichtingen vanaf 1950 voor zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting volledig onder het regime van het begrip goed koopmansgebruik gebracht.

In paragraaf 5.4 wordt de belangrijkste jurisprudentie besproken met betrekking tot de toelaatbaarheid van fiscale voorzieningen volgens goed koopmansgebruik. De Hoge Raad heeft in het baksteenarrest gekozen voor een bedrijfseconomische benadering. De voorwaarde van de rechtsverhouding waaruit juridisch afdwingbare verplichtingen (kunnen) voortvloeien is daarbij losgelaten. De Hoge Raad stelt in het baksteenarrest drie voorwaarden. Als aan die voorwaarden is voldaan dient een voorziening te worden getroffen. Naar mijn mening is de zogenaamde oorsprongvoorwaarde, naast de voorwaarde van oorzakelijke toerekening een overbodige eis die kan vervallen. Er resteren dan twee voorwaarden, die door de jurisprudentie worden ingevuld. Het betreft de voorwaarde van oorzakelijke toerekening en de voorwaarde van de redelijke kans. Aan de laatste voorwaarde dient volgens mij veel gewicht te worden toegekend. Indien geen redelijke schatting mogelijk is van de mogelijke toekomstige uitgaven, valt er niets ten laste van de fiscale winst aan de voorziening toe te voegen. In termen van het jaarrekeningenrecht is dan sprake van niet uit de balans blijkende verplichtingen die voor het inzicht dienen te worden vermeld.

De voorwaarde van de oorzakelijke toerekening wordt per geval feitelijk ingevuld. Het criterium dient te zijn of uitgaven van nu economische voordelen meebrengen voor de toekomst. In zoverre dit het geval is, dienen uitgaven geactiveerd te worden en vertaalt zich de toerekening van de lasten aan de gebruiksperiode als het probleem van afschrijvingen, dan wel (uiteindelijk) de vaststelling van de kostprijs van levering. Daarnaast kan het zijn dat in een periode lasten moeten worden genomen die pas later tot uitgaven zullen leiden. Daarbij geldt het criterium van de oorzakelijke toerekening aan de periode waarin ook de baten vallen.

Voor de vraag of een voorziening kan worden gevormd in verband met een juridisch geschil en voor de vervolgvraag naar de waardering daarvan is van groot belang hoe moet worden omgegaan met feiten en omstandigheden per balansdatum waarover nadere informatie bekend wordt na balansdatum. Deze vraag is onderzocht in paragraaf 5.5. De overweging van Hoge Raad in BNB 2008/168: 'nu de onderhavige aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat moet met feiten en omstandigheden die

licht werpen op de omvang van de schuld op balansdatum rekening gehouden worden, ook indien die feiten en omstandigheden pas na de balansdatum bekend zijn geworden' lijkt een breuk met de voorgaande jurisprudentie. De Hoge Raad verliest mijns inziens uit het oog dat het bij het goed koopmansgebruik gaat om de subjectieve inschatting van belanghebbende. Dat is de inschatting die belanghebbende redelijkerwijze had kunnen doen. Door verplicht alle informatie mee te wegen met betrekking tot feiten en omstandigheden per balansdatum, ook na de balansdatum komt de waardering van de voorziening in de casus van BNB 2008/168 uiteindelijk uit op de door het Hof vastgestelde naheffingsaanslag. Dat is niets anders dan het bedrag van de uiteindelijke schuld. Een dergelijke redenering ontnemt de inhoud aan het treffen van een voorziening in verband met juridische geschillen. Materieel gezien komt er een eind aan de voorziening voor juridische geschillen als de nadere informatie ook na de aangifte moet worden meegewogen bij de waardering van feiten en omstandigheden rond een geschil per balansdatum.