



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

6 De wederzijdse invloed van fiscale en civielrechtelijke grondslagen en de gevolgen voor de verwerking van geschillen in de jaarrekening

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt deelvraag 1.5 beantwoord:

Hoe is de verhouding tussen de voorschriften voor de berekening van de fiscale en de civielrechtelijke winst, is sprake van divergentie of van convergentie, wat is wenselijk mede in het licht van de verwerking van geschillen?

In paragraaf 6.2 wordt onderzoek gedaan naar de indirecte invloed van fiscale grondslagen bij de berekening van de civielrechtelijke winst en andersom de beïnvloeding van de fiscale winst door de civielrechtelijke normen. De ontwikkeling van de verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst wordt onderzocht aan de hand van de wetsgeschiedenis, de jurisprudentie en opvattingen in de literatuur.⁴²¹ Kan de situatie zich voordoen dat in de fiscale jaarrekening een voorziening is gevormd voor risico's in verband met claims, juridisch geschillen en rechtsgedingen, terwijl in de civielrechtelijke jaarrekening geen voorziening is gevormd. En andersom, kan de situatie zich voordoen dat in de civielrechtelijke jaarrekening een voorziening is gevormd, maar niet in de fiscale jaarrekening. In 2015 is een onderzoek verschenen naar de mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG door de commissie GKG van de Vereniging voor Belastingwetenschap, in verband met het belang van deze publicatie voor het onderwerp van dit proefschrift wordt dit rapport in paragraaf 6.2.8 besproken. In paragraaf 6.2.9 wordt onderzocht of convergentie gewenst is en worden aanbevelingen gedaan op basis van literatuuronderzoek. Paragraaf 6.3 behandelt de directe invloed van fiscale grondslagen op de civielrechtelijk jaarrekening. Het betreft de wettelijke mogelijkheid die kleine rechtspersonen hebben om de jaarrekening tegen fiscale grondslagen te publiceren.⁴²² In dat geval wordt de verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen bepaald door de fiscale regels zoals besproken in hoofdstuk 5. In paragraaf 6.4 wordt het antwoord op deelvraag 1.5 samengevat. In paragraaf 6.5 wordt het normatieve onderzoek samengevat en worden conclusies getrokken en aanbevelingen gedaan aan de hand van de uitkomsten van het normatieve onderzoek in de hoofdstukken 2 t/m 6. In paragraaf 6.6 volgt een vooruitblik naar het jaarrekeningenonderzoek waarvan in het volgende hoofdstuk verslag wordt gedaan.

⁴²¹ In dit verband wordt ook wel gesproken over het verschil tussen de civielrechtelijke of de vennootschappelijke jaarrekening en de fiscale jaarrekening.

⁴²² Artikel 2:396, lid 6 BW.

6.2 Ontwikkeling van de verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst

6.2.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt de ontwikkeling geschetst in de verhouding tussen het civielrechtelijke en het fiscale winstbegrip. In eerste instantie wordt onderzocht in hoeverre de fiscale winst aansluit bij de winst volgens de regels voor de civielrechtelijke jaarrekening. In hoofdstuk 5 is gebleken dat de invoering van de winstbelasting 1940 een belangrijk markeringspunt is geweest. Daarom wordt onderscheid gemaakt tussen de periode vóór 1940 beschreven in paragraaf 6.2.2 en de periode ná 1940, in paragraaf 6.2.3. In paragraaf 6.2.4 wordt de wetsgeschiedenis van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bestudeerd op het punt van de relatie van de fiscale winstberekening tot de civielrechtelijke winst. In paragraaf 6.2.5 wordt de omgekeerde situatie onderzocht. In de wetsgeschiedenis van de WJO wordt onderzocht in hoeverre de civielrechtelijke winstberekening is gerelateerd aan de fiscale winst. Vervolgens wordt de jurisprudentie besproken in paragraaf 6.2.6 en de belangrijkste opvattingen in de literatuur over de relatie tussen de civielrechtelijke winst en de fiscale winst in van paragraaf 6.2.7. Paragraaf 6.2.8 sluit af met een korte samenvatting.

6.2.2 Ontwikkeling van de verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst vóór 1940

De Wet inkomstenbelasting 1914 (hierna Wet IB 1914) bevatte enkele specifieke fiscale voorschriften bij de bepaling van de fiscale winst. Naast deze specifieke regels laat de wetgever volgens vaste jurisprudentie de belastingplichtige vrij bij de berekening van de fiscale winst.⁴²³ De Hoge Raad komt volgens een teleologische wetsuitlegging⁴²⁴ tot de regel dat:

‘(...) overigens ruimte wordt gelaten voor iedere winstberekening, die volgens de regelen van een degelijk en eerlijk gebruik op redelijke en juiste wijze geschiedt.’⁴²⁵

Jurisprudentieonderzoek leert dat onder de Wet IB 1914 de fiscale winstberekening, op een enkele uitzondering⁴²⁶ na, diende aan te sluiten bij de commerciële winst. Dit is bijvoorbeeld af te leiden uit HR 3 maart 1926, B. 3780:

‘(...) dat waar nu vaststond, dat de belanghebbende zelf in zijn boekhouding het geheele verschil tusschen in- en verkoopprijs als winst in 1920 had beschouwd en hij dus een stelsel huldigde, waarin eventueel reeds vóór dat jaar ontstane waardeestijging op zijn balans niet tot uitdrukking kwam, de raad van beroep zonder schennis van eenig wetsvoorschrift kon beslissen, dat van dat stelsel, hetwelk op zichzelf niet strijdig is met goed en eerlijk koopmansgebruik, niet enkel voor belastingheffing mocht worden afgeweken.’

⁴²³ Brüll (1964), blz. 31 noemt het verbazingwekkend dat de wetgever ‘de hoeksteen der belastingheffing, de bedrijfswinst, in het vage heeft gehouden. Want we dienen wel te begrijpen, dat zelfs de term “goed koopmansgebruik” in 1914 niet meer was dan een leeg woord, dat door de wetgever nauwelijks werd toegelicht en waaraan eerst door de rechtspraak inhoud moest worden gegeven.’

⁴²⁴ Fray (1955), blz. 1072.

⁴²⁵ HR 12 mei 1920, B. 2456 en HR 28 oktober 1925, B. 3692, en iets anders geformuleerd in HR 29 juni 1918, B. 2023.

⁴²⁶ Van der Heijden (2006), blz. 74, noot 111.

In dezelfde zin, de arresten van Hoge Raad 20 oktober 1926, B. 3903 en HR 9 januari 1929, B. 4465 die hierna kort worden besproken.

In Hoge Raad 20 oktober 1926 stond de waardering centraal van een pakket aandelen dat, naar feitelijk was vastgesteld, voor de verkoop was bestemd. Belanghebbende was vennoot in een vennootschap onder firma. In de firmabalans was het pakket aandelen gewaardeerd tegen 150% van de nominale waarde. In de fiscale balans wilde belanghebbende de aandelen waarderen tegen nominale waarde. De Hoge Raad overwoog als volgt:

‘(...) dat de raad toch terecht heeft beslist, dat indien de winst van een bedrijf is vastgesteld overeenkomstig goed en eerlijk koopmansgebruik en daarbij (...) niet is gehandeld in strijd met de wet, het aldus verkregen winstcijfer ook voor de heffing der inkomstenbelasting vast staat.’⁴²⁷

In laatstgenoemd arrest, Hoge Raad 9 januari 1929, B. 4465 is het hanteren van het kasstelsel aan de orde. Een architect paste commercieel het kasstelsel toe, maar wenst fiscaal het vorderingenstelsel in te voeren. Het kasstelsel zou volgens belanghebbende in strijd zijn met artikel 13 Wet IB 1914. De Hoge Raad overweegt dat er van strijdigheid met de belastingwet geen sprake is en overweegt verder:

‘dat de wet omtrent zodanige winstberekening geen bepaalde voorschriften geeft, maar elke methode toelaat, welke met goed en eerlijk gebruik niet in strijd is. Dat zij dus ook een architect niet verbiedt zijn bedrijfsinkomsten te berekenen op de wijze, waarop belanghebbende dat placht te doen, terwijl zelfs niet beweerd is dat die wijze niet met goed en eerlijk gebruik strijdig was.’⁴²⁸

Ook in dit arrest werd belanghebbende bij de berekening van de fiscale winst gebonden aan zijn eigen, commercieel gevolgde, gedragslijn nu deze ook fiscaal toelaatbaar was. Deze gebondenheid wordt ook wel aangeduid als *Maßgeblichkeit*, genoemd naar de situatie die zich in Duitsland tot 2009 voordeed. Met *Maßgeblichkeit* wordt bedoeld dat de grondslagen van waardering- en resultaatbepaling, zoals toegepast in de civielrechtelijke jaarrekening, ook bepalend zijn voor de fiscale winstberekening.⁴²⁹ De praktische betekenis is dat activa in de fiscale balans niet lager mogen worden gewaardeerd dan in de commerciële balans en dat passiva in de fiscale balans niet hoger mogen worden gewaardeerd dan in de commerciële balans.⁴³⁰ In de verslagleggingspraktijk heeft dat geleid tot de zogenaamde *umgekehrte Maßgeblichkeit*, dat wil zeggen dat fiscale grondslagen ook commercieel worden gevolgd. Zo worden bijvoorbeeld fiscale mogelijkheden tot versneld afschrijven ook toegepast in de civielrechtelijke jaarrekening omdat ze

⁴²⁷ Dit arrest moet mede worden gezien in verband met de Resolutie van 2 januari 1917, nummer 71: ‘dat (...) bij de berekening van de opbrengst van een bedrijf of beroep, met koersstijging of koersdaling van effecten alleen rekening moet worden gehouden voor zoover de belastingplichtige dit blijkens zijn boekhouding zelve doet.’

⁴²⁸ Kuijl (1987), blz. 98 wijst op het belang dat belanghebbende had. Deze beoogde met de fiscale stelselwijziging een deel van de winst onbelast te laten. Met de overgang van het kasstelsel naar het vorderingenstelsel had belanghebbende de (ijdele) hoop om een bedrag gelijk aan de niet geactiveerde ontvangsten in 1925 definitief buiten de winst te kunnen laten.

⁴²⁹ De verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale jaarrekening wordt in Duitsland bepaald door § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Tot 2009 was hierbij sprake van formele *Maßgeblichkeit*: ‘(...) steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben’.

⁴³⁰ Van der Tas (1987), blz. 3-98.

anders fiscaal niet worden geaccepteerd.⁴³¹ Daarmee spelen fiscale waarderingsgrondslagen onder Duits recht een belangrijke rol in de commerciële jaarrekening. Om toch een getrouw beeld te kunnen geven van de waarde van een actief is dan aanvullende informatie in de toelichting vereist. In 2009 is met het Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) een eind gekomen aan de formele *Maßgeblichkeit* en aan de praktijk van de *umgekehrte Maßgeblichkeit*.⁴³²

In Nederland wordt een belangrijke kentering in de verhouding tussen de commerciële en de fiscale winst gevormd door de voorstellen voor de invoering van een winstbelasting 1940. De verhouding tussen de commerciële en de fiscale winst ná 1940 is onderwerp van onderzoek in de volgende paragraaf.

6.2.3 Ontwikkeling van de verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst ná 1940

6.2.3.1 Inleiding

In paragraaf 6.2.3.2 wordt ingegaan op de wetsgeschiedenis van de winstbelasting 1940 in verband met de verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst. Paragraaf 6.2.4 behandelt de wetsgeschiedenis van de Wet inkomstenbelasting 1964. In paragraaf 6.2.5 wordt de blik gericht op het jaarrekeningenrecht en wordt de wetsgeschiedenis van het Nederlandse jaarrekeningenrecht onderzocht op de relatie commercieel en fiscaal. Paragraaf 6.2.6 behandelt het baanbrekende arrest van Hoge Raad BNB 1957/208 en een belangrijk arrest onder de Wet inkomstenbelasting 1964, Hoge Raad BNB 1993/60. In paragraaf 6.2.7 volgt een literatuurstudie over de relatie tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst. Paragraaf 6.2.8 sluit af met een samenvatting.

6.2.3.2 Wetsgeschiedenis winstbelasting 1940 in verband met de verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst

De minister verwijst in de toelichting van de winstbelasting 1940 naar de jurisprudentie zoals die in de vorige paragraaf is behandeld:

‘Ook bij de winstbelasting zal dus gelden, dat elk stelsel van winstberekening wordt aanvaard, mits het niet in strijd is met goed en eerlijk koopmansgebruik. Een beperking in de vrijheid van den ondernemer vloeit slechts hieruit voort, dat altijd een stelsel van winstberekening wordt geëischt, hetwelk derhalve in volgende jaren onveranderd blijft. (...) Afgezien hiervan echter zullen de aanslagregelende ambtenaren zoveel doenlijk het inzicht van de bedrijfsleiders volgen. (...) Dit brengt

⁴³¹ De wettelijke basis hiervoor werd gevormd door § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG en de zogenaamde Öffnungsklauseln in §§ 247 Abs. 3, 254, 270 Abs. 1 Satz 2, 273, 279 Abs. 2, § 280 Abs. 2, §§ 281, 285 Satz 1 Nr.5 HGB a.F.

⁴³² Na 2009 is de bepaling “(...) steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben” vervangen door de volgende bepaling: “es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.”. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG en de zogenaamde Öffnungsklauseln zijn vervallen. Deze verandering heeft de weg vrij gemaakt voor de toepassing van fiscale faciliteiten zoals versneld afschrijven zonder dat ook in de commerciële balans toe te passen.

tevens mede, dat in de regel de gewone bedrijfsboekhouding tevens den grondslag voor de fiscale winstberekening kan vormen.⁴³³

Tijdens de behandeling van het wetsontwerp vraagt de Tweede Kamer meer duidelijkheid omtrent de verhouding tussen de commerciële en fiscale balans:

‘Verscheidene leden meenden uit de Memorie van Toelichting te mogen opmaken, dat het geoorloofd zal zijn (...) een voor den fiscus bestemde vermogensopstelling te maken, geheel afwijkend van die, welke in de te publiceren balans is vervat. Waar zij het voor het bedrijfsleven van groot belang achtten, dat dit de zekerheid heeft, zijn voor aandeelhouders en publiek bestemde balansen naar eigen inzicht te kunnen inrichten, zouden zij in dit opzicht gaarne een positieve uitspraak van de Regering ontvangen.’⁴³⁴

Het antwoord van de minister op deze vraag luidt:

‘Reeds het feit, dat jaarstukken wel eens worden opgemaakt met verontachtzaming van belangrijke regelen van goed koopmansgebruik, dwingt tot de gevolgtrekking, dat de voor den fiscus bestemde vermogensopstelling er anders zal kunnen uitzien dan de voor de buitenwereld opgemaakte. Doch ook indien de gewone jaarstukken tot een fiscaal aanvaardbare winstberekening leiden, zal men voor de winstbelasting desgewenscht een ander stelsel kunnen kiezen.’⁴³⁵

Uit de parlementaire geschiedenis van de winstbelasting 1940 valt derhalve op te maken dat de wetgever nadrukkelijk heeft gekozen voor de ontwikkeling van een eigen fiscaal winstbegrip dat kan verschillen van de civielrechtelijk winst.

6.2.4 Wetsgeschiedenis Wet op de inkomstenbelasting 1964 in verband met de verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst

De staatssecretaris spreekt zich bij de voorstellen voor de Wet inkomstenbelasting 1964 als volgt uit over de verhouding tussen de commerciële winst en de fiscale winst:

‘Eendeels toch zal -voor de fiscale (jaar)winstbepaling- aansluiting moeten worden gezocht bij gangbare opvattingen omtrent de commerciële winst, andersdeels dient de inhoud van de begrippen mede te worden afgestemd op de doeleinden en technische mogelijkheden van de heffing van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, welke in het bijzonder met het oog op een evenwichtige verdeling van lasten een afwijking van de in het algemeen of in bepaalde bedrijfstakken gevolgde commerciële winstbepaling nodig kunnen maken.’⁴³⁶

Uit deze woorden valt op te maken dat het doel van de belastingwetgeving ruimte laat voor de ontwikkeling van een eigen fiscaal winstbegrip.

Ook meer recent heeft de wetgever het dichter tegen elkaar laten aangroeien van de winstbegrippen commercieel en fiscaal afgewezen. Op de vraag waarom voor het fiscale winstbegrip niet kon worden aangesloten bij IFRS was het antwoord:

‘Bij de wijziging van fiscale winstbepalingsregels wordt de vraag of het wenselijk en mogelijk is om dichter naar de jaarverslaggevingsregels toe te laten groeien, in de

⁴³³ Tweede Kamer, 1939-1940, 239.3, Memorie van Toelichting, blz. 8 lk.

⁴³⁴ Tweede Kamer, 1939-1940, 239.4, Voorlopig Verslag, blz. 20 lk.

⁴³⁵ Tweede Kamer, 1939-1940, 239.5, Memorie van Antwoord, blz. 31.

⁴³⁶ Tweede Kamer, 1958-1959, 5380.3, Memorie van Toelichting, blz. 31.

beschouwing betrokken. Ook bij de voorbereiding van dit wetsvoorstel is dat geschied. De rechtvaardiging voor de uiteindelijke verschillen is dat de jaarrekeningen verschillende doelen hebben. Met de commerciële jaarrekening streeft de onderneming zoveel mogelijk *shareholders value* na, en ligt de nadruk dus op het vermogen. De fiscale jaarrekening heeft het doel tot een grondslag voor de belastingheffing te komen en is dus gericht op het vaststellen van de belastbare winst.⁴³⁷

De conclusie is dat volgens de wetgever het doel van de fiscale winstberekening, de berekening van de belastbare winst, een andere is dan het doel van de berekening van de commerciële winst. Dat rechtvaardigt volgens de wetgever de ontwikkeling van een eigen fiscaal winstbegrip.

6.2.5 Wetsgeschiedenis jaarrekeningenrecht en de verhouding tussen de relatie civielrechtelijke en de fiscale winst

Ook vanuit de invalshoek van het jaarrekeningenrecht is de vraag gesteld naar de verhouding civielrechtelijke en de fiscale winst. Dit valt op te maken uit de wetsgeschiedenis bij de invoering van de WJO:

‘(...) het ontwerp schrijft niet bepaalde maatstaven van waardebepaling voor. In de eerste plaats is de wetenschappelijke beoefening van de bedrijfseconomie nog te zeer in beweging om in de wet een bepaalde methode vast te leggen; waardering op basis van de vervangingswaarde vindt evenzeer verdediging als die op grond van de historische kostprijs. Daarbij komt dat sommige waarderingsgrondslagen zich voor bepaalde bedrijfstakken beter lenen dan andere. Tenslotte is het van belang een toekomstige ontwikkeling niet af te snijden. Het komt de ondergetekende dan ook, evenals de Commissie Ondernemingsrecht, juist voor, niet te kiezen voor een bepaalde methode, maar het bedrijfsleven hierin een zekere vrijheid te laten. Die vrijheid is niet onbeperkt: de waarderingsgrondslagen moeten voldoen aan normen die in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Het criterium van “het goed koopmansgebruik” is niet in het ontwerp opgenomen, omdat dit in de praktijk een te ruime betekenis heeft gekregen. Zo wordt wel als “goed koopmansgebruik” berustend op het beginsel van voorzichtigheid, aanvaard een onderwaardering van activa of overwaardering van schulden in de balans die in strijd komt met de in de in artikelen 2 en 3 gestelde algemene normen. Aanwezigheid van relatief voor het beeld van de jaarrekening belangrijke stille reserves is strijdig met deze normen, maar wordt niet strijdig geacht met goed koopmansgebruik: worden deze reserves in de balans niet afgesplitst, dan is een zódanige vermelding in de toelichting vereist dat een verantwoord inzicht wordt gegeven in de betekenis ervan. (...) Hierbij komt dat “het goed koopmansgebruik” in de laatste decennia een goeddeels eigen fiscale betekenis heeft gekregen, als gevolg waarvan het elementen bevat die, wanneer gebruikt in het kader van de jaarrekening van ondernemingen, verstorend werken en strijdig zijn met de in artikelen 2 en 3 bedoelde normen.”⁴³⁸

Hieruit kan worden geconcludeerd dat ook in het jaarrekeningenrecht is gekozen voor de ontwikkeling van een eigen civielrechtelijk winstbegrip. Aansluiting bij goed koopmansgebruik is strijdig met het inzichtvereiste van artikel 2 en strijdig met het getrouwe beeld van het vermogen en het resultaat dat volgens artikel 3 van de WJO moet worden gegeven. De minister geeft geen concrete voorbeelden van fiscale

⁴³⁷ Tweede Kamer, 2005-2006, 30 572.8, (Wet werken aan winst), Nota naar aanleiding van het Verslag, paragraaf 8.1.

⁴³⁸ Tweede Kamer, 1967-1968, 9595.3, Memorie van Toelichting, blz. 13 en 14.

onderwaardering. Bestudering van de jurisprudentie over de toerekening van jaarwinst volgens goed koopmansgebruik levert wel enkele relevante voorbeelden op. Als voorbeeld van een situatie van fiscale onderwaardering kan worden gedacht aan de constante kosten arresten, Hoge Raad 30 mei 1956, BNB 1956/222, Hoge Raad 21 juni 1961, BNB 1961/272 en HR 4 juli 1961, BNB 1961/274 en toepassing van het ijzeren voorraadstelsel, Hoge Raad 7 maart 1956, BNB 1956/121. Bovendien laat de fiscale jurisprudentie waardering tegen actuele waarde niet toe, Hoge Raad 17 februari 1954, BNB 1955/138:

‘dat als regel geldt, dat het met goed koopmansgebruik in overeenstemming is activa te waarderen op hun werkelijke aanschaffings- of voortbrengingskosten of op hun aantoonbaar lagere bedrijfswaarde, zonder bij die waardering rekening te houden met waardestijging, waardoor wordt voorkomen, dat voordelen tot uiting komen, welke niet zijn gerealiseerd.’

6.2.6 De belangrijkste jurisprudentie met betrekking tot de relatie tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst

6.2.6.1 Inleiding

In deze paragraaf worden twee arresten behandeld die belangrijk zijn voor de vraag hoe de civielrechtelijke en de fiscale winst zich tot elkaar verhouden. Het arrest van Hoge Raad 8 mei 1957 is nog altijd bepalend voor de ontwikkeling van goed koopmansgebruik en wordt behandeld in paragraaf 6.2.6.2. In paragraaf 6.2.6.3 wordt aandacht besteed aan het arrest van 23 september 1992, dat is gewezen onder de Wet inkomstenbelasting 1964 (hierna Wet IB 1964⁴³⁹).

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

Dit arrest is hiervoor in hoofdstuk 5, paragraaf 5.2.3.5.3 behandeld. De belangrijkste les voor de relatie commercieel en fiscaal is:

‘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 (...).’

Het nieuwe element van dit arrest is dat bedrijfseconomische beginselen “goed koopmansgebruik” vormen⁴⁴⁰, tenzij deze strijdig zijn met de wettelijke bepalingen of met de beginselen van de belastingwetgeving.⁴⁴¹ Goed koopmansgebruik is niet langer per definitie identiek aan bedrijfseconomisch verantwoord. Bij strijdigheid met

⁴³⁹ Vanaf 2001 overgegaan in de Wet IB 2001.

⁴⁴⁰ Stevens (1980), blz. 316, is van mening dat de bedrijfseconomie door dit arrest normatieve geldingskracht heeft gekregen binnen het fiscale recht., blz. 316.

⁴⁴¹ Volgens Van Hoepen (2007), blz. 292, staan door de in het arrest genoemde uitzonderingsgevallen de rechtspraak en wetgever niet volledig buitenspel.

de beginselen van de belastingwet is de bedrijfseconomische behandeling geen goed koopmansgebruik.

6.2.6.3 HR 23 september 1992, nr. 28 155, BNB 1993/60

Een ander belangrijk voorbeeld waarin de Hoge Raad het eigen fiscale winstbegrip ontwikkelt is het arrest van Hoge Raad 23 september 1992. Belanghebbende wenst een deelneming fiscaal te waarderen tegen kostprijs of lagere netto-vermogenswaarde. De netto-vermogenswaarde is in het jaarrekeningenrecht voorgeschreven als sprake is van een deelneming waarin invloed van betekenis kan worden uitgeoefend. Een houdstervennootschap geeft op deze wijze in de vennootschappelijke jaarrekening inzicht in de vermogensmutaties van de deelneming, artikel 2:389, lid 1 juncto lid 2 BW. De Hoge Raad verwerpt het standpunt van belanghebbende:

‘(...) aangezien bedoeld stelsel kan leiden tot waardering van de deelneming op een lager bedrag dan zowel de kostprijs als de bedrijfswaarde, hetgeen meebrengt dat in dit stelsel verliezen tot uitdrukking kunnen worden gebracht die in feite niet zijn geleden. Daaraan doet niet af dat artikel 2:389 BW waardering op de grondslag van de netto-vermogenswaarde toelaat, aangezien deze bepaling is gericht op de verschaffing van het in artikel 2:362, lid 1, BW omschreven inzicht en op de verwezenlijking van de zogenaamde vermogensbescherming, en te dien einde met betrekking tot deelnemingen voorschriften geeft, die voor de heffing van de vennootschapsbelasting niet van belang zijn.’

Het geven van inzicht in vermogensmutaties is voor de belastingheffing niet van belang, daarom mag bij de fiscale waardering van de deelneming niet worden aangesloten bij een waarderingsvoorschrift van het jaarrekeningenrecht dat specifiek is opgenomen om inzicht te geven aan de gebruikers van de jaarrekening .

Doornebal bevestigt de gedachte dat in de jurisprudentie een autonoom fiscaal winstbegrip is ontwikkeld.⁴⁴² Dit ondanks het feit dat goed koopmansgebruik en de normen in het maatschappelijke verkeer uit dezelfde voedingsbron putten.⁴⁴³ In dezelfde zin Kampschöer die constateert dat:

‘de jaarrekening en de fiscale aangifte met elkaar gemeen hebben dat zij beide voor de waarde- en winstbepaling uit dezelfde bron putten, namelijk: de bedrijfseconomie.’⁴⁴⁴

De verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst is ook onderwerp geweest van onderzoek in de literatuur. In de volgende paragraaf wordt daarvan verslag gedaan.

⁴⁴² Doornebal (2006), blz. 228, noemt onder andere Hoge Raad 17 maart 1954, nr. 11 681, BNB 1954/128 (ijzeren voorraadstelsel JS), Hoge Raad 1 oktober 1975, nr. 17 700, BNB 1976/196, Hoge Raad 2 maart 1994, nr. 29 061, BNB 1994/164. Ik zou daar nog aan toe willen voegen Hoge Raad 17 juni 1959, nr. 13 902, BNB 1959/304 (constante kosten JS) en van recenter datum Hoge Raad 28 januari 2011, nr. 10/00650, BNB 2011/85, waar volgens de Hoge Raad het eenvoudbeginsel in de weg staat aan toepassing van het matchingbeginsel. Laatstgenoemd arrest leidt via rangordebepaling tussen de beginselen van goed koopmansgebruik tot een uitkomst die volgens de regels van de civielrechtelijke winstbepaling naar mijn mening niet voorstelbaar is.

⁴⁴³ Doornebal (2006), blz. 230.

⁴⁴⁴ Kampschöer (2004), blz. 1230.

6.2.7 De verhouding tussen de civielrechtelijke en de fiscale winst in de literatuur

6.2.7.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt verslag gedaan van een literatuuronderzoek naar de vraag in hoeverre voor de berekening van de fiscale winst kan worden aangesloten bij de regels voor de bepaling van de civielrechtelijke winst (convergentie).⁴⁴⁵

Bij de beantwoording van deze vraag vallen in de literatuur de volgende drie hoofdgradaties te onderscheiden:

1. Een uniform winstbegrip, de winstbepaling wordt commercieel en fiscaal bepaald door dezelfde regels, er is sprake van volledige convergentie, (paragraaf 6.2.7.2);
2. De fiscale winstbepaling is volledig autonoom, de fiscale winstbepaling vindt plaats zonder invloed van de regels voor de bepaling van de commerciële winst, er is sprake van volledige divergentie (paragraaf 6.2.7.3);
3. Bij de fiscale winstberekening wordt gedeeltelijk aansluiting gezocht bij de regels voor de commerciële winstbepaling (paragraaf 6.2.7.4).

Bijzondere aandacht wordt in paragraaf 6.2.7.4 besteed aan het recente rapport van de Commissie GKG en IFRS van de Vereniging voor Belastingwetenschap naar de mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG. Daarnaast wordt aandacht besteed aan literatuur in Duitsland en het Verenigd Koninkrijk waar de vraag naar wederzijdse beïnvloeding van IFRS en de normen voor de fiscale winstberekening ook uitgebreid aan de orde is geweest.

6.2.7.2 Volledige convergentie

Een volledig uniform winstbegrip waar de fiscale normen voor de winstberekening aansluiten bij de civielrechtelijke lijkt in beginsel belangrijke voordelen te hebben. In de literatuur worden de volgende voordelen genoemd.

Een uniform winstbegrip:

- dient de eenvoud, leidt tot minder compliance kosten, is transparant en vermindert de fiscale neiging tot belastingvermijding;⁴⁴⁶
- vermindert de natuurlijke neiging van het management tot het zo conservatief mogelijk schatten van de fiscale winst, en de natuurlijke neiging tot het overdrijven van winst in de civielrechtelijke jaarrekening.⁴⁴⁷

Uitgangspunt van de literatuurstudie vormt een artikel van Schön, die zeer gedetailleerd en gestructureerd onderzoek heeft verricht naar de mogelijkheid om voor de fiscale winstbepaling aan te sluiten bij IFRS.⁴⁴⁸ Volgens Schön is feitelijk geen sprake van verschil in doelstelling tussen de berekening van de civielrechtelijke

⁴⁴⁵ De Staatssecretaris van Financiën gebruikt in dit verband de term convergentie in de nota werken aan winst, TK, 2005, 30 107, nr. 9, blz. 18.

⁴⁴⁶ Freedman (2004), blz. 72.

⁴⁴⁷ Schön (2005), blz. 143 en in dezelfde zin Nobes (2003), blz. 15 en 16.

⁴⁴⁸ Schön (2004), International Accounting Standards, A "Starting Point" for a Common European Tax base?

en de fiscale winst.⁴⁴⁹ Zowel het Conceptual Framework for Financial Reporting als de door Von Schanz, Haig en Simons ontwikkelde theorie van het fiscale inkomensbegrip is gericht op een '*increase in consumption power*'.⁴⁵⁰ Voor de (jaar)winstbepaling wordt aangesloten bij dezelfde economische realiteit. Schön concludeert dan ook dat IFRS een startpunt zou kunnen vormen voor de fiscale winstberekening. Dat komt echter onder druk te staan als het doel van de civielrechtelijke jaarrekening verschuift van bescherming van crediteuren naar aandeelhoudersinformatie. Civielrechtelijk ontstaat dan veel aandacht voor waardering tegen *fair value* waarbij ook ongerealiseerde vermogenswinsten tot het inkomen worden gerekend. Indien de fiscale winst volledig gelijk wordt gesteld aan de civielrechtelijke brengt dat een liquiditeitsprobleem met zich. Volgens Schön hoeft het liquiditeitsprobleem geen belemmering te zijn om voor de fiscale winstberekening aan te sluiten op IFRS, maar dan moet worden voldaan aan de voorwaarde van een optimaal werkende kapitaalmarkt waar kapitaalverschaffers bereid zijn belasting over ongerealiseerde vermogenswinsten te financieren.⁴⁵¹ De praktijk is echter dat de kapitaalmarkt niet optimaal werkt.⁴⁵² Het gevolg daarvan is dat bij de berekening van de fiscale winst de nadruk meer op het voorzichtigheidsbeginsel ligt dan bij de berekening van de civielrechtelijke winst.⁴⁵³ Daarnaast zijn de volgende praktische bezwaren van volledige convergentie van het fiscale winstbegrip met IFRS genoemd in de literatuur:

- *fiscal pollution*; de besluitvorming van de IASB dreigt onder invloed te komen te komen van fiscale belangen van landen / grotere ondernemingen als sprake is van convergentie tussen de normen voor de fiscale winstberekening en IFRS, fiscale normen beïnvloeden dan de civielrechtelijke jaarrekening.⁴⁵⁴
- institutionele problemen; de IASB is een privaatrechtelijke organisatie. Als voor de fiscale winstbepaling wordt aangesloten bij IFRS/IAS staat de legaliteit ter discussie. Voor dit probleem is binnen de EU een oplossing gezocht in de endorsement procedure⁴⁵⁵: IAS/IFRS krijgen pas rechtskracht nadat ze zijn goedgekeurd door de Europese Commissie. Een dergelijke procedure zou ook doorlopen moeten worden om rechtskracht te geven aan IAS/IFRS voor de fiscale winstbepaling.⁴⁵⁶
- soevereiniteit van het nationale parlement; het is de vraag of het wenselijk is om op het terrein van fiscale wetgeving en beleid zoveel macht van de nationale parlementen naar de Europese Commissie te verschuiven.

⁴⁴⁹ Er zullen wel verschillen ontstaan door specifiek fiscale voorschriften, zoals fiscale incentives. Maar dat kan worden opgelost via aanvullende informatie. Essers (1992) spreekt in dat verband van een fiscaal addendum.

⁴⁵⁰ Schön (2004) verwijst naar het 'ability-to-pay' principe dat ten grondslag ligt aan het begrip winst in fiscale zin volgens het concept van Von Schanz, Haig en Simons: *income is the increase in value of property rights available for consumption by the taxpayer*, blz. 433.

⁴⁵¹ Schön (2004), blz. 436. Een bijkomstig voordeel is dat het zogenaamde lock-in-effect wordt vermeden. Dit door MacDonald (2002), blz. 27 beschreven effect is dat de beslissing om wel of niet tot levering van bezittingen met een meerwaarde over te gaan afhankelijk is van de fiscale behandeling van de meerwaarde.

⁴⁵² Freedman (2004), blz. 73.

⁴⁵³ Volgens Schön (2004) behoort '*The benefit of the doubt*' dan ook bij de belastingplichtige te liggen, blz. 436.

⁴⁵⁴ Nobes (2003), blz. 17 t/m 21. In Duitsland staat dit fenomeen bekend als *Umgekehrte Maßgeblichkeit*.

⁴⁵⁵ Voor de beschrijving van de endorsement procedure verwijs ik naar de behandeling in hoofdstuk 2 paragraaf 3.

⁴⁵⁶ Schön (2004), blz. 428.

Belastingbeleid behoort bij uitstek tot de soevereiniteit van het nationale parlement.

- interpretatieproblemen; het is noodzakelijk om fiscale geschillen in verband met bij de belastingwet aan IFRS gekoppelde winstberekening te laten beslechten door het Europees Hof van justitie.⁴⁵⁷ Dit geldt ook voor de interpretatie van IFRS voor fiscale doeleinden, waarbij volgens Schön kan worden aangesloten bij de *statements of interpretation* door IFRIC, maar dan moet ook daar eerst worden voorzien in een endorsement procedure.⁴⁵⁸

Ook in de Nederlandse literatuur worden nadelen van volledige convergentie genoemd. De Vereniging voor Belastingwetenschap heeft in 1992 verslag gedaan van een onderzoek naar de mogelijkheid van uniforme winstbepaling. De commissie die het onderzoek heeft uitgevoerd bleef verdeeld over de wenselijkheid van een uniform winstbegrip.⁴⁵⁹ Tot de voorstanders van een uniform winstbegrip kan Van der Zanden worden gerekend. Van der Zanden meent dat sprake is van een gemeenschappelijke doelstelling: het bepalen van het vermogensaccres dat voor de fiscus en aandeelhouders beschikbaar komt en dat eventueel aan de vennootschap verbonden moet blijven als zekerheid voor schuldeisers en voor andere derden die met de onderneming zijn verbonden.⁴⁶⁰ Andere auteurs wijzen echter volledige convergentie van het winstbegrip af. Dit ondanks dat het jaarrekeningenrecht en de regels voor de fiscale winstbepaling beide zijn geënt op de bedrijfseconomie.⁴⁶¹ Volgens Lubbers zijn de winstbegrippen daarna echter elk een eigen weg gegaan.⁴⁶² De verklaring voor het uiteenlopen van de ontwikkelingen van de winstbegrippen wordt ook in de Nederlandse literatuur gezocht in het verschil in doelstelling tussen de fiscale winstbepaling en de commerciële winstbepaling. Een voorbeeld hiervan is Doornebal:

‘De fiscale winstbepaling is gericht op het vaststellen van een draagkrachtmaatstaf op grond waarvan kan worden bepaald welke financiële bijdrage de betreffende belastingplichtige dient te leveren aan gemeenschappelijke middelen. Bij het vaststellen van deze draagkrachtmaatstaf dient derhalve rekening te worden gehouden met het feit dat een bepaald gedeelte ervan (...) in contanten dient te worden afgedragen. Dit noopt tot een relatief grote mate van voorzichtigheid: er kan pas van fiscale winst sprake zijn indien en voor zover er middelen aanwezig zijn om de verschuldigde belasting te voldoen. De commerciële jaarrekening, waarvan de commerciële winstbepaling deel uitmaakt, heeft echter een ander doel, namelijk het verschaffen van een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gegeven over het vermogen en het resultaat van de betreffende rechtspersoon (...). Ergo de commerciële winst is gericht op het verschaffen van inzicht teneinde de economische prestaties van de rechtspersoon te kunnen beoordelen en heeft niet rechtstreeks tot gevolg -zoals bij de fiscale winstbepaling wel het geval is- dat een bepaald gedeelte van de aldus bepaalde winst moet worden afgedragen aan derden.’⁴⁶³

⁴⁵⁷ Freedman (2004), blz. 38.

⁴⁵⁸ Schön (2004), blz. 429.

⁴⁵⁹ VBW (1992), Verhouding tussen goed koopmansgebruik en maatschappelijk aanvaardbare normen, Deventer: Kluwer 1992.

⁴⁶⁰ Van der Zanden, P.M. (1991), Maatschappelijk aanvaardbare normen voor de jaarrekening en goed koopmansgebruik, Kluwer bedrijfswetenschappen.

⁴⁶¹ Lubbers (2005), blz. 407. In dezelfde zin Doornebal (2006), blz. 229, Essers (2005), blz. 15 en Kampschöer (2004), blz. 1230.

⁴⁶² Lubbers (2005), blz. 407.

⁴⁶³ Doornebal (2006), blz. 229.

6.2.7.3 Volledige divergentie

In de literatuur is ook een aantal auteurs van mening dat geen aansluiting moet worden gezocht tussen de civielrechtelijke en fiscale winstberekenningsnormen. Vanuit het perspectief van de externe verslaggeving bepleit Nobes om een apart framework te ontwikkelen voor de fiscale winstberekening en niet aan te sluiten bij IFRS. Hij ziet vooral bezwaren van convergentie met de fiscale winstberekening voor de civielrechtelijke jaarrekening (*fiscal pollution*).⁴⁶⁴ Ook Hoogendoorn pleit in beginsel voor loskoppeling van de fiscale en de vennootschappelijke jaarrekening.⁴⁶⁵ Hij kan zich echter voor kleine rechtspersonen uit hoofde van een kosten-batenafweging voorstellen dat er geen of zo weinig mogelijk verschillen bestaan.⁴⁶⁶ Bruijsten wijst op het liquiditeitsbeginsel als belangrijk verschil tussen de fiscale winstbepaling en de commerciële winstbepaling.

'Kort gezegd houdt dat liquiditeitsbeginsel in dat een ondernemer alleen kan worden geacht belasting te betalen over ondernemingswinst indien en zodra de ondernemingsactiviteiten daadwerkelijk de voor de belastingbetaling noodzakelijke middelen opleveren. Het liquiditeitsbeginsel is overigens geen beginsel van goed koopmansgebruik. Het is veeleer een beginsel dat in het algemeen ten grondslag dient te liggen aan de belastingheffing. Het liquiditeitsbeginsel is ook terug te vinden in de beginselen van goed koopmansgebruik, en wel in de vorm van het realisatiebeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel. Het liquiditeitsbeginsel is in veel mindere mate terug te vinden in de RJ en de IFRS. Sterker nog, de waardering op fair value en de impairmenttest zijn rechtstreeks in tegenspraak met het liquiditeitsbeginsel omdat deze ertoe leiden dat niet gerealiseerde winst moet worden verantwoord. (...) Als we bij de fiscale jaarwinstbepaling vast willen houden aan het liquiditeitsbeginsel, dan zouden we juist niet aan moeten sluiten bij de RJ en de IFRS.'

Gegeven de geconstateerde verschillen tussen de civielrechtelijke en de fiscale jaarwinstbepaling is de vervolgvraag die gesteld moet worden of voor de bepaling van de fiscale winst wel *gedeeltelijk* aansluiting kan worden gezocht bij de regels die de civielrechtelijke winst bepalen. De vraag is meer concreet of voor de fiscale winstbepaling aansluiting kan worden gevonden bij IFRS. Deze vraag is in de literatuur aan de orde gesteld in verband met het verplicht worden van IFRS voor geconsolideerde jaarrekeningen van vennootschappen in de EU waarvan de aandelen aan de beurs zijn genoteerd en in verband met de voorstellen van CCCTB.⁴⁶⁸ In de volgende paragraaf wordt mede naar aanleiding van het recente verschijnen van rapport van de Commissie GKG van de Vereniging voor

⁴⁶⁴ Nobes (2003), blz. 20 t/m 22.

⁴⁶⁵ Hoogendoorn, M. spreekt in dit verband over de vennootschappelijke jaarrekening, terwijl in dit proefschrift wordt aangesloten bij de benaming in het aangiftebiljet Vpb waar wordt gesproken over de commerciële jaarrekening.

⁴⁶⁶ Hoogendoorn, M. Beschouwingen over de verschillen tussen de fiscale en de vennootschappelijke jaarrekening, Ministerie van Financiën, 1997, blz. 24.

⁴⁶⁷ Bruijsten (2009), blz. 830.

⁴⁶⁸ CCCTB staat voor Common Consolidated Corporate Tax Base. Een project van de EU om het moedervenootschappen mogelijk te maken om te kiezen om voor alle EU-activiteiten één geconsolideerd belastbaar bedrag te berekenen volgens gemeenschappelijke regels. De vraag is hoe de gemeenschappelijke regels ingevuld gaan worden. In 2001 was de gedachte nog om daarbij aansluiting te zoeken bij IAS/IFRS. In 2011 is dat plan losgelaten, de voorstellen in Richtlijn 2011/0058 gaan uit van een stelsel van zelfstandige EU Tax Accounting Standards. Voor 2016 staat een nieuwe discussie gepland over (C(C)CTB.

Belastingwetenschap (hierna Essers e.a.) ingegaan op de mogelijke invloed van IFRS op de fiscale winstbepaling.

6.2.7.4 Gedeeltelijke convergentie, het rapport Goed koopmansgebruik Quo Vadis? nader beschouwd

In 2015 is verslag gedaan van een onderzoek door de commissie GKG en IFRS (hierna commissie) van de Vereniging voor Belastingwetenschap naar de mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG. Volgens de commissie kan de relatie tussen de fiscale en vennootschapsrechtelijke winstregels in theorie in vijf categorieën worden onderscheiden.⁴⁶⁹ Deze variëren van volledige afhankelijkheid tot volledige onafhankelijkheid met daartussenin drie categorieën met een oplopende mate van verbondenheid. Duitsland is een voorbeeld van een land met een sterke onderlinge verbondenheid tussen de civielrechtelijke normen voor de winstberekening en de fiscale, Nederland is een voorbeeld van een geringe mate van verbondenheid. Het recente onderzoek van de commissie (2015) heeft plaatsgevonden door per onderdeel van de fiscale en civielrechtelijke⁴⁷⁰ balans een analyse te maken van verschillen en overeenkomsten. Op basis van het verrichte onderzoek is de conclusie van de commissie dat het verschil in doelstelling tussen IFRS en GKG maakt dat de IFRS niet zonder meer geschikt zijn om als maatstaf te dienen voor de fiscale jaarwinstbepaling.⁴⁷¹ De commissie is van mening dat de IFRS wel een belangrijke inspiratiebron kunnen zijn voor GKG.⁴⁷² Deze uitkomsten bevestigen de conclusies van een eerder onderzoek door Essers.⁴⁷³ In zijn rapportage over de toekomst van goed koopmansgebruik na de invoering van IFRS (2005) merkt hij op:

‘Ondanks deze niet te onderschatten indirecte invloed van de introductie van IFRS per 1 januari 2005 op GKG, dienen IFRS naar mijn mening niet er toe te leiden dat de fiscale winstbepaling in Nederland onverkort moet worden gekoppeld aan de vennootschappelijke winstbepaling. Integendeel, gelet op de onverenigbare verschillen tussen de achtergronden en doelstellingen van de IFRS en de beginselen van de fiscale winstbepaling zal de introductie van IFRS naar mijn mening eerder leiden tot een verdere verwijdering tussen de vennootschapsrechtelijke en fiscale

⁴⁶⁹ VBW (2015), blz. 7. In dezelfde zin Essers en Russo (2009), blz. 31 t/m 33:

1. Formele afhankelijkheid: de commerciële winstregels zijn volledig bepalend voor de fiscale winstbepaling.
2. Nagenoeg formele onafhankelijkheid: er is geen afzonderlijke fiscale balans en resultatenrekening toegestaan; de uitkomst van fiscale keuzemogelijkheden dient dezelfde te zijn als de uitkomst van deze keuzemogelijkheden in de commerciële jaarrekening; alleen door middel van afzonderlijke fiscale wetgeving zijn concrete verschillen mogelijk tussen de fiscale en commerciële regels.
3. Materiële afhankelijkheid: in beginsel zijn de commerciële regels bepalend voor de fiscale winstberekening, echter de uitkomst van fiscale keuzemogelijkheden hoeft niet dezelfde te zijn als de uitkomst van deze keuzemogelijkheden in de commerciële jaarrekening.
4. Materiële onafhankelijkheid: hoewel de commerciële winstberekening kan worden gezien als startpunt voor de fiscale winstberekening, bestaan er in de praktijk zoveel verschillen tussen de fiscale en commerciële winstregels, dat er de facto afzonderlijke balansen en resultatenrekeningen naast de commerciële jaarrekeningen bestaan.
5. Formele onafhankelijkheid: er is geen enkele connectie tussen de fiscale en commerciële winstregels.

⁴⁷⁰ In het rapport wordt de term vennootschapsrechtelijke balans gebruikt, VBW 2015, blz. 9.

⁴⁷¹ VBW (2015), blz. 313.

⁴⁷² Ik behandel niet de pensioenen omdat deze niet relevant zijn voor het onderwerp van dit proefschrift.

⁴⁷³ Essers, (2005).

jaarrekening dan tot een verdergaande mate van samengaan. Wel zie ik mogelijkheden dat IFRS in de iets verdere toekomst zowel wat betreft formele als wat betreft inhoudelijke aspecten een inspiratiebron kunnen zijn voor een nieuw fiscaal winstbegrip in Nederland. Daarbij zal er naar mijn inschatting altijd een vertaalslag nodig zijn om aansluiting te bewerkstelligen tussen de IFRS en de fiscale jaarwinstbepaling (...). Diezelfde rol als inspiratiebron zie ik voor IFRS weggelegd bij het streven naar een Common Base Taxation System in Europa.⁴⁷⁴

6.2.8 Convergentie, verschillen en overeenkomsten bij de vorming van voorzieningen

Een nieuw en belangwekkend element in het recente onderzoek door de commissie GKG en IFRS is de hiervoor genoemd analyse van verschillen en overeenkomsten per balanspost. In dit proefschrift beperk ik mij tot het onderzoek naar de balanspost verplichtingen en voorzieningen. Uit hoofdstukken 4 en 5 van dit proefschrift en uit het onderzoek van de VBW valt het volgende schema af te leiden aan de hand waarvan de overeenkomsten en verschillen ten aanzien van de voorwaarden voor de vorming van een voorziening kunnen worden afgeleid:

Schema 6.1 Voorwaarden vorming voorziening voor claims, juridische geschillen en rechtsgedingen, IAS 37 vergeleken met GKG⁴⁷⁵

IAS 37.14	GKG, baksteenarrest
een voorziening dient te worden opgenomen indien:	(...) 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
een onderneming een bestaande (in rechte afdwingbare of feitelijke) verplichting heeft ten gevolge van een gebeurtenis in het verleden	die uitgaven hun oorsprong vinden in feiten of omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan, en
- bestaande verplichting is op grond van alle beschikbare bewijzen meer waarschijnlijk dan niet IAS 37.16 (>50%)	—
het waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen (...) vereist zal om de verplichting af te wikkelen	een redelijke mate van zekerheid bestaat dat de uitgaven zich zullen voordoen
het bedrag van de verplichting op betrouwbare wijze kan worden geschat	—
impliciet ⁴⁷⁶	ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend

⁴⁷⁴ Essers (2005), blz. 24.

⁴⁷⁵ Omdat de behandeling van de ontwerprichtlijn voor een C(C)CTB pas in 2016 wordt voortgezet is geen vergelijking gemaakt met art. 25 van de ontwerprichtlijn uit 2011. Volgens Essers (2011), zijn de voorwaarden voor de vorming van een voorziening volgens CCCTB overeenkomstig aan die van het Baksteenarrest, met uitzondering van de eis bij CCCTB van een in rechte afdwingbare verplichting.

⁴⁷⁶ Tweede Kamer, 1999-2000, 26 821, B, blz. 4.

Indien voor de berekening van de fiscale winst volledig wordt aangesloten bij IAS 37 moet rekening worden gehouden met de volgende verschillen die zijn af te leiden uit de vergelijking tussen de voorwaarden voor de vorming van een voorziening volgens IAS 37 en GKG:

- als wordt voldaan aan de voorwaarden is vorming van een voorziening volgens IAS 37 verplicht, fiscaal volgens goed koopmansgebruik niet;
- voor de categorie van voorzieningen in verband met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen wordt door IAS 37 een extra voorwaarde gesteld die goed koopmansgebruik niet kent: er moet meer dan 50% kans bestaan op het intreden van een bestaande verplichting;
- volgens IAS 37 moeten de uitgaven ter afwikkeling van de verplichting waarschijnlijk zijn, dat is >50% kans op een uitgave. In de fiscale literatuur wordt gesteld dat GKG met de eis van een redelijke mate van zekerheid met een lagere kans dan 50% genoeg te lijkt te nemen. Genoemd worden percentages tussen 25%-50%. De commissie GKG volgt dit standpunt en meent dat het Besluit van de Staatssecretaris⁴⁷⁷ dat meer dan 50% kans vraagt op een uitgave onjuist is;⁴⁷⁸
- de eis dat het bedrag van de verplichting op betrouwbare wijze kan worden geschat,⁴⁷⁹ wordt in het baksteenarrest niet expliciet als voorwaarde gesteld voor de vorming van een fiscale voorziening. In de literatuur wordt opgemerkt dat de schattingseis wel impliciet wordt gesteld: Bruins Slot meent dat de schattingseis onderdeel uitmaakt van het behoorlijke kanscriterium.⁴⁸⁰ Goes meent dat de schattingseis berust op de realiteitszin uit het goed koopmansgebruik;⁴⁸¹
- de toerekeningseis die in het baksteenarrest expliciet wordt gesteld ontbreekt in letterlijke zin in IAS 37, maar wordt onder IAS 37 wel impliciet gesteld.

6.2.9 Analyse verhouding civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke winst

De ontwikkeling van het fiscale winstbegrip is na 1950 overgelaten aan goed koopmansgebruik. De verhouding tussen de normen voor de civielrechtelijke en de fiscaalrechtelijke winstberekening wordt bepaald door het belangrijke arrest van Hoge Raad, BNB 57/208. Essers e.a. maken de gerechtvaardigde veronderstelling dat wanneer dit arrest in 2015 zou zijn geweest de Hoge Raad zou hebben aangesloten bij 'normen voor een juiste externe verslaggeving' in plaats van bij 'hetgeen de bedrijfseconomie leert omtrent de juiste wijze van winstbepaling'.⁴⁸²

⁴⁷⁷ Besluit 6 augustus 2010, DGB 2010/370M.

⁴⁷⁸ VBW (2015), blz. 272.

⁴⁷⁹ Goes (2000), blz. 172.

⁴⁸⁰ Bruins Slot (1995), blz. 576: '(...) er moet niet alleen een behoorlijke kans bestaan dat de verliezen of lasten zich in de toekomst zullen voordoen, zij moeten ook nog te kwantificeren zijn. (...) Een last is kwantificeerbaar als hij in redelijkheid begroot kan worden aan de hand van objectieve gegevens.'

⁴⁸¹ Goes (2000), blz. 173/174: de schattingseis (...) houdt in dat de ondernemer de vorming van een passiefpost kan motiveren, dat hij de berekening ervan cijfermatig goed kan onderbouwen, alsmede dat deskundige derden de schatting kunnen toetsen.'

⁴⁸² VBW (2015), blz. 5.

Onder die normen verstaan Essers e.a. IFRS. Eerder werd ook al door Burgers gesteld dat een koppeling met de jaarverslaggeving voor de hand ligt.⁴⁸³

Op grond van het literatuuronderzoek ben ik van mening dat volledige convergentie tussen de normen voor de civielrechtelijke en de fiscaalrechtelijke winstberekening moet worden afgewezen. Ondanks dat de waardering tegen *fair value* onder IFRS zich niet heeft ontwikkeld in een mate die rond 2005 was te verwachten, moet toch het liquiditeitsprobleem worden genoemd als een belangrijk bezwaar. Daarnaast is sprake van een aantal praktische bezwaren die volledige convergentie ongewenst maken. Eventuele beïnvloeding door fiscale belangen van het toch al trage proces van besluitvorming door de IASB is onpraktisch⁴⁸⁴ en het is maar zeer de vraag of nationale parlementen juist op het terrein van belastingheffing zouden instemmen met het verschuiven van een deel van de jurisdictie, de mogelijkheid om juridische beslissingen te nemen, van de nationale rechters naar het Europese Hof van Justitie. Ook volledige divergentie is naar mijn mening ongewenst en onpraktisch. De belangrijkste grondslagen van de winstberekening zijn in beginsel civielrechtelijk gelijk aan die van de fiscale winstberekening: realisatiebeginsel, matchingbeginsel, voorzichtigheidsbeginsel en realiteitsbeginsel.⁴⁸⁵ Bij de invulling van deze beginselen kan civielrechtelijke en fiscaal van elkaar worden geleerd.⁴⁸⁶

Ik deel de opvatting van de commissie GKG dat IFRS als inspiratiebron kunnen dienen voor de ontwikkeling van een fiscaal winstbegrip. Er moet daarbij echter worden gezocht naar een evenwicht waarbij zoveel mogelijk voordelen van convergentie zoals administratieve lastenverlichting en het verminderen van belastingvermijding worden bereikt, zonder dat nadelen van convergentie, zoals beïnvloeding van de normen voor de civielrechtelijke winstberekening door fiscale belangen intreden. Net als de Raad van State zie ik hierbij een rol weggelegd voor de rechtspraak.⁴⁸⁷

De uitgangspunten van de winstberekening volgens IFRS en GKG zijn dezelfde.

⁴⁸³ Burgers (1999), blz. 98. Burgers merkt op dat 'de bedrijfseconomie' niet bestaat: 'bedrijfseconomen geven sterk afwijkende definities van het begrip winst, mede, maar zeker niet alleen, afhankelijk van hun opvattingen over de doelstelling van de winstberekening. Een koppeling met de jaarverslaggeving ligt voor de hand. Ook de jaarrekening wordt beïnvloed door bedrijfseconomische opvattingen. Het is op zich niet verwonderlijk dat de Hoge Raad in zijn arrest uit 1957 hieraan nog niet refereert. Tot het einde van de jaren zestig was het jaarrekeningenrecht immers weinig ontwikkeld (...).'

⁴⁸⁴ Ik onderschrijf niet de conclusie van de studietoetscommissie GKG en IFRS dat de totstandkoming van IAS/IFRS als inspiratiebron kan dienen voor de wijze waarop in Nederland verdere invulling kan worden gegeven aan GKG, Essers e.a. (2015), blz. 313. In hoofdstuk 4 is het besluitvormingsproces beschreven van de IASB in verband met ED 2005 bij IAS 37. Het proces bleek ingewikkeld en uiterst traag te verlopen. Uiteindelijk is ED 2005 na vijf jaren behandeling ingetrokken.

⁴⁸⁵ Doornebal (2003), blz. 469 die verwijst naar van Brüll, Zwemmer en Cornelisse (1999), IJsselmuiden (1963) en J. Hoogendoorn (2000). Berkhout en van der Heijden (2003) blz. 701, verschillen met Doornebal van mening over de samenhang tussen de beginselen én staan een andere rangorderegeling met andere aspecten voor.

⁴⁸⁶ VBW (2015), blz. 2 verwijzen naar J. Hoogendoorn: 'in de jaren 1950-1960 was de jurisprudentie over goed koopmansgebruik een inspiratiebron voor de leer van de bedrijfseconomie.'

⁴⁸⁷ Tweede Kamer, 1999-2000, 26 821, B, blz 1., advies Raad van State: 'Met de invoering van het begrip goed koopmansgebruik heeft de wetgever beoogd het jaarwinstbegrip niet vast te leggen maar ruimte te bieden voor nadere ontwikkelingen; het is een dynamisch begrip. Hierbij is aan de belastingrechter de taak toebedeeld het jaarwinstbegrip nader af te bakenen en aan te passen aan de optredende ontwikkelingen.'

Ik ben echter van mening dat het verschil in doelstelling van de winstberekening wel accentverschillen kan vereisen bij de toerekening van de winst aan de boekjaren. Dezelfde grondslagen van toerekening van winst worden toegepast, maar bijvoorbeeld het voorzichtigheidsbeginsel kan bij de berekening van fiscale winst een grotere rol spelen dan bij de berekening van de civielrechtelijke jaarwinst. Ik licht dit toe aan de hand van de voorwaarden voor de vorming van een voorziening in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen, het thema van dit proefschrift.

Bij de vorming van een voorziening voor claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de fiscale balans kan IAS 37 een belangrijk inspiratiebron zijn. De verschillen van IAS 37 vergeleken met goed koopmansgebruik zijn hiervoor in kaart gebracht in paragraaf 6.2.8. Op grond van de geconstateerde verschillen is het denkbaar dat de rechter bij dezelfde feitelijke constellatie⁴⁸⁸ fiscaalrechtelijk een voorziening toestaat, terwijl die in de civielrechtelijke jaarrekening niet mag worden gevormd. Deze situatie kan zich voordoen als de (feitelijke) schatting van de kans op een uitgave lager is dan 50%. Civielrechtelijk dient inzicht in de vermogenspositie en het resultaat te worden gegeven. Indien de kans op een uitgave kleiner wordt geschat dan 50% betekent dit dat geen voorziening mag worden gevormd. Het is vervolgens aan het management om bij (de beoordeling van het voorstel tot) winstverdeling te adviseren om winsten niet uit te keren, maar te reserveren in het licht van mogelijke toekomstige uitgaven in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Fiscaalrechtelijk betekent het niet kunnen vormen van een voorziening dat meteen belasting dient te worden betaald over het bedrag dat de belastingplichtige aan de voorziening had willen toevoegen. Er is geen keuze. Het is daarom redelijk om voor de fiscaalrechtelijke winstberekening het voordeel van de twijfel bij de overheid te leggen en niet bij de belastingplichtige (Schön).

Ik ben het eens met Cornelisse en Lubbers die menen dat het van belang is 'de kloof van het goed koopmansgebruik met de bedrijfseconomie en het jaarrekeningenrecht bij de toerekening van uitgaven niet onnodig -en zeker niet zonder gedegen motivering- te vergroten.'⁴⁸⁹ Immers zoals Cornelissen en Lubbers aangeven: 'Door welk jaar bepaalde uitgaven worden opgeroepen, is uiteindelijk een sterk "feitelijk" getinte vraag. Het is (...) belangrijk dat de Hoge Raad juist op dit punt aansluiting zoekt bij hetgeen de bedrijfseconomie en het jaarrekeningenrecht leren.' Dat betekent echter naar mijn mening niet dat de voorwaarden voor de vorming van een voorziening in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen fiscaal gelijk moeten worden gesteld aan die van IAS 37. Het betekent wel dat de Hoge Raad de geconstateerde verschillen nader dient te motiveren.⁴⁹⁰ Daarom verdient het aanbeveling dat de Hoge Raad zich expliciet uitspreekt over de volgende verschillen:

⁴⁸⁸ De commissie is van mening dat feitelijke uitgangspunten in de civielrechtelijke jaarrekening een bewijsvermoeden opleveren voor de fiscale winstberekening, Essers e.a. (2015), blz. 14. Zonder deugdelijke argumenten dient derhalve de kans op een uitgave in verband met claims, juridisch geschillen en rechtsgedingen fiscaalrechtelijk gelijk te worden gesteld aan de civielrechtelijke kans.

⁴⁸⁹ Cornelisse en Lubbers (2004), blz. 1218 en 1224.

⁴⁹⁰ Subjectieve schattingen die ten grondslag liggen aan de toevoeging van een voorziening dienen naar mijn mening civiel en fiscaalrechtelijk aan elkaar gelijk te zijn, maar kunnen tot verschillende verwerking leiden in de jaarrekening omdat fiscaalrechtelijk eerder een voororziening kan worden gevormd. Dergelijke verschillen moeten bij de aangifte vennootschapsbelasting worden toegelicht. Van Hoepen (2007), blz. 296 spreekt in dit verband van *reconciliation*.

- de kans op een uitgave: voor zover mij bekend heeft de Hoge Raad zich tot op heden niet expliciet uitgelaten over de vereiste omvang van de kans op een uitgave. Omdat in de literatuur wordt gesteld dat deze lager mag zijn dan 50% (genoemd worden percentages tussen 25%-50%) heeft de belastingplichtige recht op duidelijkheid;
- de betrouwbare schatting van de verplichting. Het door Goes in dit verband genoemde arrest van BNB 1970/164⁴⁹¹ is niet voldoende duidelijk over de vraag of de schattingseis als voorwaarde wordt gesteld bij de vorming van een fiscale voorziening;
- tot slot zou de Hoge Raad zich moeten uitlaten over de vraag of fiscaal een voorziening verplicht is als aan de voorwaarden is voldaan.

6.3 Fiscale waarderingsgrondslagen in de civielrechtelijke jaarrekening van kleine rechtspersonen

6.3.1 Inleiding

Vanaf 2008 is voor kleine rechtspersonen samenvaal mogelijk van de civielrechtelijke met de fiscale jaarrekening op grond van artikel 2:396, lid 6 BW:⁴⁹²

‘In afwijking van afdeling 6 van deze titel komen voor de waardering van de activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale grondslagen toepast. Indien de rechtspersoon deze grondslagen toepast, maakt zij daarvan melding in de toelichting. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt.’

De gelijkenschakeling van het winstbegrip geschiedt door aanpassing van het BW, waarbij in titel 9 Boek 2 BW de mogelijkheid wordt geboden de fiscale waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen te hanteren. Op deze manier worden volgens de minister alle verschillen tussen de aangifte vennootschapsbelasting en de wettelijke waarderingsgrondslagen voor de jaarrekening volgens titel 9 Boek 2 BW geëlimineerd, waarbij bovendien wordt voldaan aan drie uitgangspunten:

1. er mogen geen gevolgen optreden voor de hoogte van de belastingheffing;
2. de jaarrekening moet belanghebbende derden voldoende informatie verstrekken om inzicht te krijgen in het vermogen en het resultaat van de ondernemingen en;
3. er mag geen strijdigheid zijn met de Vierde Richtlijn.⁴⁹³

Door bij de samenvaal de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst tot uitgangspunt te nemen, wordt voldaan aan de eerste doelstelling. Samenvaal had ook bereikt kunnen worden door in de fiscale jaarrekening aan te sluiten bij commerciële grondslagen, maar kennelijk was de wetgever bevreesd dat de belastingopbrengsten

⁴⁹¹ Goes (2000), blz. 173.

⁴⁹² Wet van 12 juni 2008 tot wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met invoering van de mogelijkheid de jaarrekening van kleine rechtspersonen op te stellen volgens fiscale grondslagen, Staatsblad 2008, 217.

⁴⁹³ Tweede Kamer, 2006/2007, 31 136, nr. 3, Memorie van Toelichting, blz. 3.

dan onder druk zouden komen te staan. Of ook aan de andere doelstellingen wordt voldaan door de belastbare winst tot uitgangspunt te nemen, is onderwerp van onderzoek in de volgende paragraaf.

6.3.2 Fiscale waarderingsgrondslagen en het inzichtvereiste

De Vierde Richtlijn eist in een aantal gevallen aanvullende informatie als de civielrechtelijke jaarrekening is gewaardeerd tegen fiscale grondslagen. Opvallend is dat dit niet in de wet is geregeld, maar in het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen.⁴⁹⁴ Hierna wordt kort ingegaan op de aanvullende informatie die het inzicht vraagt als de jaarrekening is opgesteld tegen fiscale grondslagen, het commercieel addendum. Voor dit proefschrift is van belang hoe bij toepassing van fiscale grondslagen wordt omgegaan met informatie in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen.

6.3.2.1 Het commercieel addendum en fiscale waardecorrecties

Artikel 3 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen eist nadere toelichting indien sprake is van buitengewone waardecorrecties op vaste activa voor louter fiscale doeleinden, de situatie van artikel 35, lid 1, letter d Vierde Richtlijn. Onder de Nederlandse belastingwetgeving kan dan worden gedacht aan willekeurige afschrijvingen of het aanwenden van een herinvesteringsreserve.⁴⁹⁵

6.3.2.2 Het commercieel addendum en winstbelastingen

Artikel 2, lid 2 onder b eist inzicht in de vennootschapsbelastinglast en andere belastingen naar de winst. De belastinglast moet alsnog in de winst- en verliesrekening worden opgenomen. Deze informatie zou anders ontbreken omdat de belastinglast op grond van artikel 10, lid 1, letter e Wet op de Vennootschapsbelasting niet aftrekbaar is.

In de Memorie van Toelichting van het wetsvoorstel fiscale grondslagen merkt de minister op dat de winst- en verliesrekening tegen fiscale grondslagen wel een post winstbelasting dient te bevatten:

‘Het volgen van fiscale waarderingsgrondslagen neemt niet weg dat de winst- en verliesrekening wel een post winstbelasting dient te bevatten omdat de aandeelhouders geïnteresseerd zijn in de winst na aftrek van belasting.’⁴⁹⁶

Het beschouwen van de belasting naar de winst als een last is ook de heersende leer in de bedrijfseconomie.⁴⁹⁷ Het alternatief is om de belasting naar de winst als

⁴⁹⁴ Besluit van 28 augustus 2008, houdende regels inzake toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening van kleine rechtspersonen (Besluit fiscale waarderingsgrondslagen), Staatsblad 2008, 253.

⁴⁹⁵ Een vergelijkbaar voorschrift kent de Vierde Richtlijn bij buitengewone afwaarderingen voor louter belastingdoeleinden bij vlottende activa, artikel 39, lid 1, letter e Vierde Richtlijn.

⁴⁹⁶ Tweede Kamer, 2006-2007, 31 136, nr. 3, blz. 3.

een post van winstverdeling te beschouwen, een onttrekking. Gezien de aard van een belasting naar de winst, kan van een post van winstverdeling naar mijn mening geen sprake zijn omdat het om gedwongen bijdragen gaat.

Volgens de definitie van Hofstra wordt onder belastingen verstaan:

‘Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen worden geheven.’⁴⁹⁸

6.3.2.3 Het commercieel addendum en enkele verschillen die niet zijn voorzien in de Vierde Richtlijn

Het besluit fiscale waarderingsgrondslagen blijft beperkt tot de mogelijke knelpunten in verband met specifieke voorschriften van de Vierde Richtlijn. De enige uitzondering hierop is dat kosten die fiscaal niet of slechts voor een deel in aftrek komen op grond van artikel 2, lid 2 onder a in de winst- en verliesrekening moeten worden opgenomen. Opmerkelijk is dat andere afwijkende fiscale regelingen niet zijn opgenomen in het Besluit, terwijl die wel van belang kunnen zijn voor het inzicht. Belangrijke voorbeelden hiervan zijn de afwijkende fiscale waardering van pensioenverplichtingen, afwijkende fiscale waardering van deelnemingen en fiscale afschrijvingsbeperkingen bij onroerende zaken. Ondanks dat het Besluit hierover niets voorschrijft, kan het voor het inzicht van belang zijn deze verschillen wél in het commercieel addendum toe te lichten.

6.3.2.4 Het commercieel addendum en claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de jaarrekening

Tot slot is voor dit proefschrift van belang dat in het Besluit ook geen rekening is gehouden met de afwijkende fiscale behandeling van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Denkbaar is dat volgens de fiscale voorwaarden geen voorziening is gevormd of voor een lagere waarde dan in de civielrechtelijke jaarrekening had gekund. De fiscale winst is dan hoger dan de winst volgens civielrechtelijke normen. Bij bestemming van de winst dient de aandeelhouder deze kennis te hebben in verband met toepassing van de balanstest van artikel 2:216, lid 1 BW. Bovendien voorzien de fiscale grondslagen niet in informatieverstrekking als sprake is van voorwaardelijke verplichtingen. Indien wordt volstaan met het deponeren van enkel de fiscale jaarrekening ontbreekt deze informatie in de toelichting.

6.4 Samenvatting en aanbevelingen

In dit hoofdstuk is deelvraag 1.5 beantwoord:

⁴⁹⁷ Kuijl e.a (1993), blz. 17 en Kampschöer in Hoogendoorn, Klaassen en Krens (2001), blz. 565, die stelt dat in de bedrijfseconomische literatuur over het algemeen het winstbepalende karakter van belasting naar de winst wordt benadrukt.

⁴⁹⁸ Hofstra (1992), blz. 22.

Hoe is de verhouding tussen de voorschriften voor de berekening van de fiscale en de civielrechtelijke winst, is sprake van divergentie of van convergentie, wat is wenselijk mede in het licht van de verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen?

Bestudering van de wetsgeschiedenis en jurisprudentie leert dat de fiscale winstberekening altijd eigen wettelijke regels heeft gekend. Daarnaast is er ruimte geweest voor een zekere vrijheid bij de winstberekening. Tot 1940 was voor de invulling van die vrijheid volgens vaste jurisprudentie de commerciële jaarrekening leidend. Vanaf 1940 heeft zich een eigen fiscaal winstbegrip ontwikkeld waarbij de jaarwinst wordt berekend volgens goed koopmansgebruik. In het jaarrekeningenrecht is ook een eigen winstbegrip ontwikkeld gebaseerd op normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Het goed koopmansgebruik werd niet opgenomen omdat dat een eigen fiscale betekenis heeft gekregen, als gevolg waarvan het elementen bevat die, wanneer gebruikt in het kader van de jaarrekening van ondernemingen, verstorend werken en strijdig zijn met de in artikelen 2 en 3 van de Wet op de jaarrekening van ondernemingen bedoelde normen. Ook uit de fiscale jurisprudentie valt op te maken dat het fiscale winstbegrip zich op zijn eigen wijze ontwikkelt. Op grond van literatuuronderzoek deel ik de mening van het recente rapport van de Commissie GKG en IFRS dat IFRS een inspiratiebron kunnen zijn voor de ontwikkeling van het fiscale winstbegrip. Ik zie daarbij alleen een rol voor de rechtspraak. Het bij wet verplicht voorschrijven van IFRS voor de fiscale winstberekening kan naar mijn mening leiden tot ongewenste invloed van fiscale belangen bij de ontwikkeling van IFRS. In paragraaf 6.2.9 heb ik aanbevelingen gedaan om geconstateerde verschillen tussen de civielrechtelijke en de fiscale voorwaarden voor de vorming van een voorziening te beslechten. Ook daar zie ik alleen een rol voor de rechtspraak. Nadere fiscale wetgeving met betrekking tot de vorming van voorzieningen is ongewenst omdat ongewenste invloed kan uitgaan van fiscale belangen op de (ontwikkeling van de) voorwaarden voor vorming van voorzieningen in de civielrechtelijke jaarrekening.

Voor kleine rechtspersonen is de mogelijkheid ingevoerd om in de te publiceren jaarrekening fiscale grondslagen te hanteren. De wens om op korte termijn tot administratieve lastenverlichting te komen lijkt daarbij centraal te hebben gestaan. Er is een aantal knelpunten geconstateerd waarbij het de vraag is of voldoende inzicht wordt gegeven als slechts de fiscale jaarrekening wordt gedeponereerd ook na aanvullend informatie verschaffing die op grond van het Besluit fiscale grondslagen is vereist. Deels kan dat worden verklaard doordat de fiscale grondslagen aansluiting zoeken bij het begrip belastbare winst. Dit begrip bevat wezensvreemde elementen zoals de deelnemingsvrijstelling, niet aftrekbare rente en andere niet aftrekbare kosten. Het is aan te bevelen om in artikel 2:396 BW, lid 6 aan te sluiten bij het begrip fiscale winst zoals dat kan worden afgeleid uit de aangifte vennootschapsbelasting en het begrip fiscale winst als zodanig in artikel 7 van de Wet op de vennootschapsbelasting te definiëren.

Als een rechtspersoon volstaat met de deponering van een fiscale jaarrekening ontbreekt informatie als sprake is van geschillen in de jaarrekening. Het is aan te bevelen dat in het Besluit fiscale grondslagen een regeling wordt opgenomen voor de informatie die noodzakelijk is voor het inzicht van derden in het vermogen en

resultaat. Dit inzicht maakt geen onderdeel uit van doelstelling van een fiscale jaarrekening, waar slechts het berekenen van het belastbare bedrag centraal staat.

6.5 Samenvatting conclusies en aanbevelingen naar aanleiding van het normatieve onderzoek

In de hoofdstukken 2 t/m 6 is verslag gedaan van het normatieve onderzoek ter beantwoording van 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?

Het antwoord is gevonden in titel 9 boek 2 BW en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (hoofdstukken 2 en 3), in IAS 37 (hoofdstuk 4) en in de fiscale grondslagen (hoofdstukken 5 en 6). Schematisch laten de voorwaarden voor de vorming van een voorziening zich als volgt samenvatten:

Schema 6.2 voorwaarden vorming voorziening voor claims, juridische geschillen en rechtsgedingen

Titel 9/Richtlijnen 252	IAS 37	GKG , baksteenarrest
rechtspersoon heeft een verplichting (in rechte afdwingbaar of feitelijk) (die voortvloeit uit een gebeurtenis in het verleden)	onderneming heeft een bestaande (in rechte afdwingbare of feitelijke) verplichting ten gevolge van een gebeurtenis uit het verleden	oorsprongvoorwaarde: de uitgaven dienen hun oorsprong te vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voor afgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan
- verplichting is op grond van alle beschikbare informatie waarschijnlijk (RJ 252.202)	- bestaande verplichting is op grond van alle beschikbare bewijzen meer waarschijnlijk dan niet IAS 37.16 (>50%)	—
het is waarschijnlijk dat voor afwikkeling van de verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is	het is waarschijnlijk dat een uitstroom van middelen vereist zal om de verplichting af te wikkelen	er dient een redelijke mate van zekerheid te zijn dat de uitgaven zich zullen voordoen
er kan een betrouwbare schatting worden gemaakt van de omvang van de verplichting	het bedrag van de verplichting kan op betrouwbare wijze worden geschat	—
—	—	de uitgaven dienen aan de periode te kunnen worden toegerekend

Uit dit schema valt op te maken dat de gedetailleerde voorwaarden die worden gesteld aan de vorming van een voorziening voor risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen onder IAS 37 materieel nagenoeg gelijk zijn aan de voorwaarden die door titel 9 en de Richtlijnen worden gesteld. Voor de praktijk van de verslaglegging van risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen is de waarschijnlijkheidstoets van groot belang zoals is gebleken bij de behandeling van de voorstellen van ED 2005. Ook in het licht van de voorstellen voor herziening van het Conceptual Framework is het aan te bevelen om:

- de waarschijnlijke kans-eis uit IAS 37 te handhaven als drempel bij de verwerking van verplichtingen in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen (>50% kans op een verplichting);
- losstaande verplichtingen zoals claims, geschillen en rechtsgedingen te waarderen volgens de methode van *the most likely outcome* van IAS 37;
- het begrip contingency in enge zin te handhaven en te gebruiken als maatstaf voor de informatieplicht.

Bij toepassing van fiscale grondslagen concludeer ik in navolging van de Commissie GKG en IFRS van de VBW dat IAS 37 als inspiratiebron kan dienen bij de invulling van goed koopmansgebruik. Omgekeerd mogen fiscale grondslagen echter geen invloed hebben op (de totstandkoming) van IFRS.

Op grond van het liquiditeitsaspect en het uitgangspunt dat het voordeel van de twijfel bij de inschatting van concrete risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen bij de overheid dient te liggen, ben ik van mening dat de situatie zich kan voordoen dat fiscaal een voorziening mag worden gevormd, terwijl civielrechtelijk niet is voldaan aan de groter dan 50% kans-eis. Een verschil in voorwaarden voor de vorming van een voorziening in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen tussen goedkoopmansgebruik en IAS 37 kan dus gerechtvaardigd zijn. In dat geval verdient het aanbeveling dat de Hoge Raad zich expliciet uitsprekt over de volgende verschillen en onduidelijkheden bij de vorming van een fiscale voorziening voor claims, geschillen en rechtsgedingen vergeleken met IAS 37:

- mag de kans op een uitgave volgens goed koopmansgebruik lager zijn dan 50%?
- dient de verplichting volgens goed koopmansgebruik betrouwbaar te kunnen worden geschat?
- is een voorziening verplicht als aan de voorwaarden van goed koopmansgebruik is voldaan?
- dient bij de waardering van de voorziening rekening te worden gehouden met gegevens die bekend worden na het opmaken van de fiscale jaarstukken/de aangifte die nadere informatie geven over feiten en omstandigheden per balansdatum?

Tot slot dient het Besluit fiscale grondslagen te voorzien in informatievoorschriften over risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen.

6.6 Vooruitblik naar het jaarrekeningenonderzoek

De constatering dat de voorwaarden die worden gesteld aan de vorming van een voorziening volgens IAS 37 sterke gelijkenis vertonen met die van titel 9 en de Richtlijnen is belangrijk voor het vervolg van het onderzoek dat in dit proefschrift wordt voortgezet met het jaarrekeningen onderzoek ter beantwoording van onderzoeksvraag 2:

Hoe wordt in de jaarrekening van de grootste vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de NYSE Euronext Amsterdam omgegaan met risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen waarmee een vennootschap tijdens de uitoefening van de onderneming is geconfronteerd?

De uitkomsten van het jaarrekeningen onderzoek worden beschreven in het volgende hoofdstuk 7. De onderzoekspopulatie is daarbij beperkt tot de grootste vennootschappen waarvan de aandelen zijn genoteerd aan de NYSE Euronext Amsterdam, AEX en AMX. De geconsolideerde jaarrekeningen van deze vennootschappen moeten worden opgesteld volgens IAS/IFRS.

In hoofdstuk 7 wordt daarom onderzocht hoe de regels van IAS 37 worden toegepast met betrekking tot de verwerking van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. In hoofdstuk 8 worden de uitkomsten van het jaarrekeningenonderzoek uit hoofdstuk 7 vergeleken met de uitkomsten van het normatieve onderzoek uit hoofdstukken 2 t/m 6.