

Erasmus Universiteit Rotterdam

Voorraadwaardering onder CCCTB en goed koopmansgebruik

Bachelorscriptie fiscale economie

Linsey Berg

Studentnummer: 372874

Begeleider: Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

14-7-2015

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 - Inleiding	- 1 -
1.1 Vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie	- 1 -
1.2 CCCTB	- 2 -
1.3 Fiscale en commerciële winstbepaling	- 2 -
1.4 Probleemstelling	- 3 -
Hoofdstuk 2 – CCCTB	- 5 -
2.1 Inleiding	- 5 -
2.2 Ontstaansgeschiedenis	- 5 -
2.3 Doelstellingen	- 7 -
2.4 Het systeem	- 8 -
2.5 Stand van zaken & standpunt Nederland	- 9 -
2.6 Winstbepaling	- 9 -
2.6.1 IFRS	- 9 -
2.6.2 Verhouding tussen fiscale en commerciële winstregels	- 11 -
2.6.3 Beginselen	- 12 -
2.7 Voorraden onder CCCTB	- 13 -
2.7.1 Voorraadbegrip	- 13 -
2.7.2 Voorraadwaardering	- 14 -
2.8 Conclusie/samenvatting	- 15 -
Hoofdstuk 3 – Goed koopmansgebruik	- 18 -
3.1 Inleiding	- 18 -
3.2 Winstbepaling Wet inkomstenbelasting 2001	- 18 -
3.3 Toerekening baten en lasten	- 18 -
3.4 Beginselen van goed koopmansgebruik	- 19 -
3.4.1 Inleiding	- 19 -
3.4.2 Realiteitsbeginsel	- 19 -
3.4.3 Voorzichtigheidsbeginsel	- 20 -
3.4.4 Eenvoudsbeginsel	- 20 -
3.5 Dynamiek	- 20 -
3.6 Bestendige gedragslijn	- 21 -
3.7 Verhouding tussen fiscale en commerciële winstregels	- 21 -
3.8 Voorraden onder goed koopmansgebruik	- 23 -
3.8.1 Voorraadbegrip	- 23 -

3.8.2 Voorraadwaardering	- 24 -
3.9 Conclusie/samenvatting	- 28 -
Hoofdstuk 4 – Overeenkomsten en verschillen tussen CCCTB en goed koopmansgebruik	- 30 -
4.1 Inleiding	- 30 -
4.2 Belangrijkste overeenkomsten en verschillen tussen CCCTB en goed koopmansgebruik	- 30 -
4.2.1 Inleiding	- 30 -
4.2.2 Beginselen	- 30 -
4.2.3 Bestendige gedragslijn	- 31 -
4.2.4 Verhouding tussen fiscale en commerciële winstregels	- 31 -
4.3 Rol van de rechtspraak	- 31 -
4.3.1 Overeenkomsten en verschillen CCCTB en goed koopmansgebruik	- 31 -
4.3.2 Mogelijke problemen bij implementatie richtlijn	- 32 -
4.4 Overeenkomsten en verschillen met betrekking tot de voorraadwaardering	- 33 -
4.4.1 Voorraadbegrip	- 33 -
4.4.2 Voorraadwaardering	- 34 -
4.5 Beginselen in verhouding tot de toegestane voorraadwaarderingssystemen	- 35 -
4.5.1 Inleiding	- 35 -
4.5.2 Beginselen van goed koopmansgebruik in verhouding tot de toegestane waarderingssystemen	- 36 -
4.5.3 Beginselen van CCCTB in verhouding tot de toegestane waarderingssystemen	- 36 -
4.6 Conclusie/samenvatting	- 37 -
Hoofdstuk 5 - Conclusie	- 40 -
Bijlage 1: Rekenvoorbeeld gemiddelde inkoopprijs	- 42 -
Bijlage 2: Rekenvoorbeelden fifo/lifo	- 43 -
Bijlage 3: Rekenvoorbeeld ijzeren voorraadstelsel	- 45 -
Literatuurlijst	- 47 -

Afkortingen

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EU	Europese Unie
Hir	Herinvesteringsreserve
HST	Home State Taxation
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IB	Inkomstenbelasting
IFRS	International Financial Reporting Standards
MKB	Midden- en kleinbedrijf
RJ	Raad voor de Jaarverslaggeving
Vpb	Vennootschapsbelasting
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie

De EU telt momenteel 28 lidstaten en kent daarmee 28 verschillende fiscale stelsels. Voor de vpb betekent dit dat ondernemingen die in meerdere lidstaten gevestigd zijn, met verschillende belastingstelsels te maken krijgen. De administratieve last die dit met zich meebrengt, kan een belemmering voor grensoverschrijdend ondernemerschap vormen. Er zijn echter ook bedrijven die de verschillen in regelgeving tussen de lidstaten uitbuiten, bijvoorbeeld door middel van agressieve fiscale planning. Eurocommissarissen Margrethe Vestager en Pierre Moscovici schrijven hierover in Trouw¹ het volgende: *'Dit is mogelijk door een gebrek aan fiscale harmonisatie binnen de EU en mazen in de belastingstelsels van de lidstaten. Deze bedrijven worden hierbij geholpen door adviseurs, en soms zelfs door de nationale belastingdiensten.'* Ook schrijven zij dat onderzoek naar de zogenaamde tax rulings, beslissingen die vooraf door de belastingdienst worden gemaakt om duidelijkheid aan de belastingplichtige te verschaffen, hoog op de agenda van de Europese Commissie staan. Bijvoorbeeld in de recente LuxLeaks affaire spelen tax rulings een rol. Multinationals, zoals Pepsi, Ikea en Procter & Gamble, ontwijken voor miljarden aan belastingen door middel van belastingafspraken met de Luxemburgse belastingdienst.² De Europese Commissie onderzoekt momenteel of belastingdeals die Luxemburg met Fiat en Amazon heeft gesloten, neerkomen op staatssteun. Bovendien doet de Commissie onderzoek naar belastingdeals van Nederland en Ierland met Starbucks respectievelijk Apple in verband met mogelijke staatssteun.³

De Europese Commissie wil harmonisatie binnen de EU inzetten in de strijd tegen belastingontwijking. Komend jaar zal zij daarom opnieuw met een voorstel voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vpb komen. *'Een bedrijf dat in meer dan één lidstaat actief is, zou dan maar met één gemeenschappelijk pakket regels voor zijn belastingaangifte te maken krijgen. De belasting wordt verdeeld onder de landen waar de dochterondernemingen zijn gevestigd. Hiermee is eerlijke belastingconcurrentie mogelijk, maar worden veel van de huidige mogelijkheden voor agressieve fiscale planning geblokkeerd.'* aldus Vestager en Moscovici.⁴

Recentelijk publiceerde de Europese Commissie een actieplan⁵ voor een eerlijk en doeltreffend vpb-stelsel in de EU. De CCCTB is één van de vijf genoemde actiepunten. De Europese Commissie pleit in het plan voor een stapsgewijze invoering van de CCCTB. Vennootschappen hoeven pas tot consolidatie van de jaarstukken over te gaan wanneer de gemeenschappelijke heffingsgrondslag al is ingevoerd. Op deze manier kan volgens de Commissie sneller overeenstemming over de CCCTB

¹ P.Moscovici/M. Vestager, *EU-commissarissen: bedrijven moeten eerlijke belasting afdragen*, Trouw 17 januari 2015.

² Jan Kleinnijenhuis/Martijn Roessingh, *Luxleaks: Belastingvlucht bedrijven onthuld*, Trouw 5 november 2014.

³ Redactie Trouw, *Onderzoek naar schimmige belastingdeals vertraagd*, Trouw 5 mei 2015.

⁴ P.Moscovici/M. Vestager, *EU-commissarissen: bedrijven moeten eerlijke belasting afdragen*, Trouw 17 januari 2015.

⁵ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, *Een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de Europese Unie: vijf belangrijke actiegebieden*, COM(2015) 302 final, 17 juni 2015.

worden bereikt. Het kabinet schrijft in zijn reactie⁶ op het actieplan aan de Tweede Kamer afwijzend te staan tegenover een CCCTB-stelsel dat een negatieve impact op de Nederlandse economie heeft. Ook wordt erop gewezen dat de uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen stijgen wanneer er twee vpb-stelsels naast elkaar moeten worden gehandhaafd. Het kabinet acht een impactanalyse door middel waarvan de Europese Commissie de economische gevolgen van het nieuwe CCCTB-voorstel in kaart brengt daarom noodzakelijk.

1.2 CCCTB

In maart 2011 publiceerde de Europese Commissie reeds een conceptrichtlijn die als uitgangspunt voor een gemeenschappelijke Europese heffingsgrondslag voor de vpb zou kunnen dienen. Deze heffingsgrondslag staat beter bekend als CCCTB en is voornamelijk bedoeld om de fiscale regelgeving eenvoudiger te maken, de administratieve lasten van bedrijven te reduceren en om grensoverschrijdend ondernemerschap minder gecompliceerd te laten verlopen.⁷ Ook kan harmonisatie van de belastinggrondslag een eerlijke belastingafdracht door bedrijven bevorderen.

De CCCTB beperkt zich tot harmonisatie van de heffingsgrondslag. Het tarief wordt dus niet geharmoniseerd, waardoor lidstaten hun eigen tarief kunnen blijven bepalen en onderlinge concurrentie mogelijk blijft. Onder CCCTB krijgen bedrijven met slechts één belastingdienst te maken bij hun vpb-aangifte. De geconsolideerde winst moet worden aangegeven in het land waar het hoofdkantoor is gevestigd. Vervolgens wordt de winst op basis van een verdeelsleutel aan de verschillende groepsmaatschappijen toegerekend. Deze maatschappijen worden in de lidstaten waar zij zijn gevestigd tegen het daar geldende vpb-tarief in de heffing betrokken.⁸

Het toepassen van de CCCTB is in het oorspronkelijke voorstel optioneel, zodat rechtspersonen die niet grensoverschrijdend handelen niet verplicht worden om over te stappen op een nieuw fiscaal stelsel. Dit betekent wel dat de lidstaten met twee verschillende stelsels voor de fiscale winstbepaling te maken krijgen.⁹ De Europese Commissie zegt in haar actieplan¹⁰ echter te werken aan een voorstel om CCCTB verplicht te stellen voor multinationals. Zo wordt voorkomen dat multinationals door niet voor CCCTB te opteren hun belastbare winsten middels agressieve fiscale planning kunnen blijven reduceren. De lidstaten zullen dan nog steeds met twee vpb-stelsels te maken krijgen, omdat de CCCTB voor kleine ondernemingen optioneel blijft.

1.3 Fiscale en commerciële winstbepaling

In Nederland wordt de fiscale winst op grond van artikel 3.8 en artikel 3.25 van de Wet IB. De totaalwinstbepaling van artikel 3.8 Wet IB zegt dat alle winst die gedurende het bestaan van de onderneming wordt gerealiseerd, moet worden belast. Artikel 3.25 Wet IB ziet op de toerekening van de totale winst aan de verschillende kalenderjaren. Dit artikel zegt dat de jaarwinst volgens goed koopmansgebruik en met inachtneming van een bestendige gedragslijn moet worden bepaald. Goed koopmansgebruik ziet op het toerekenen van de baten en lasten aan de jaren waarop zij betrekking

⁶ Staatssecretaris van Financiën, *Brief over de Kabinetsappreciatie Actieplan Europese Commissie*, 6 juli 2015, nr. AFP/536 U.

⁷ J.L. van de Streek, *De conceptrichtlijn CCCTB*, Fiscale Berichten voor het Notariaat 2011/04.

⁸ J.L. van de Streek, *De conceptrichtlijn CCCTB*, Fiscale Berichten voor het Notariaat 2011/04.

⁹ Zie p. 4-6 van de toelichting op de conceptrichtlijn.

¹⁰ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, *Een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de Europese Unie: vijf belangrijke actiegebieden*, COM(2015) 302 final, 17 juni 2015.

hebben. Letterlijk wordt ermee bedoeld dat een ondernemer bij het bepalen van zijn jaarwinst moet handelen zoals het een goede koopman betaamt.¹¹ Wat er precies onder goed koopmansgebruik moet worden verstaan, is niet in de wet beschreven. Het doel hiervan is dat het begrip kan worden aangepast als maatschappelijke ontwikkelingen hierom vragen.¹² De belastingrechter speelt een belangrijke rol bij de invulling van het begrip. Uiteindelijk bepaalt de Hoge Raad wat als goed koopmansgebruik moet worden beschouwd. Deze gaat hierbij over het algemeen behoedzaam en terughoudend te werk.¹³ Dit komt in paragraaf 3.2 en 3.5 uitvoeriger aan bod.

In tegenstelling tot de op regels gebaseerde CCCTB is goed koopmansgebruik principle-based, omdat hieraan verschillende beginselen ten grondslag liggen. In de literatuur zijn verscheidene pogingen gedaan om deze beginselen uit de rechtspraak af te leiden. Ik neem de indeling van Essers¹⁴ als uitgangspunt. Hij ziet het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel als de hoofdbeginselen van goed koopmansgebruik. Daarnaast onderscheidt hij twee deelbeginselen, te weten het matchingbeginsel en het veroorzakingsbeginsel. Het is afhankelijk van de specifieke omstandigheden aan welk beginsel in een zaak het meeste gewicht wordt toegekend. De beginselen van goed koopmansgebruik komen in paragraaf 3.4 uitgebreid aan bod.

Ondernemingen zijn verplicht om naast hun fiscale jaarrekening een commerciële jaarrekening op te stellen. Deze geeft inzicht in de vermogenspositie van een onderneming en laat zien hoeveel winst er aan de aandeelhouders uitgekeerd kan worden.¹⁵ De informatie uit de commerciële jaarrekening is met name belangrijk voor aandeelhouders, investeerders en kredietverstrekkers.

Bij het opstellen van de commerciële jaarrekening moeten Nederlandse rechtspersonen zich aan de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving houden. Alleen als hier goede redenen voor zijn, mag van de Richtlijnen worden afgeweken.¹⁶ De Richtlijnen worden ontwikkeld door de RJ. De doelstelling van de RJ is het verbeteren van de kwaliteit en de bruikbaarheid van de externe verslaggeving door het publiceren van richtlijnen en het adviseren van overheden en andere regelgevende instanties.¹⁷ Ook bij de ontwikkeling van IFRS is de RJ betrokken. Sinds 2005 zijn beursgenoteerde vennootschappen verplicht hun jaarrekening op basis van IFRS op te stellen. In de beginfase van het ontwerp van de CCCTB-conceptrichtlijn werd IFRS als uitgangspunt voor CCCTB genomen maar dit bleek later niet op alle punten haalbaar. De koppeling van CCCTB aan IFRS is toen losgelaten.¹⁸ Wel is CCCTB dus gedeeltelijk op IFRS gebaseerd.

1.4 Probleemstelling

De publicatie van de CCCTB-conceptrichtlijn door de Europese Commissie is inmiddels alweer vier jaar geleden. Tot op heden zijn er nog maar weinig concrete stappen gemaakt in de richting van de invoering van een gemeenschappelijke Europese heffingsgrondslag. Op korte termijn zal de Europese

¹¹ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, blz. 78.

¹² H.J. van Dam, *Commentaar op art. 3.25 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 01-02-2015.

¹³ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, blz. 75.

¹⁴ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)* 3.2.16.B.b De beginselen van goed koopmansgebruik.

¹⁵ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)* 3.2.17.C De commerciële en de fiscale vermogensopstelling.

¹⁶ *Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (grote en middelgrote rechtspersonen)*, 100.4 Status van de Richtlijnen.

¹⁷ Artikel 2 Statutenwijziging Stichting voor de Jaarverslaggeving, 22 december 2014.

¹⁸ Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, *CCCTB: possible elements of a technical outline*, Working Paper 57 2007.

Commissie het voorstel voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag echter nieuw leven inblazen, als onderdeel van een pakket fiscale transparantiemaatregelen.¹⁹ De CCCTB kan de fiscale transparantie vergroten, wat leidt tot een efficiënter en eerlijker belastingstelsel. Daarnaast levert het een lastenverlichting op voor ondernemingen die in meerdere lidstaten gevestigd zijn.²⁰ Dit heeft een positieve invloed op het Europese vestigingsklimaat.

De CCCTB is optioneel, waardoor bedrijven bij invoering ervan kunnen kiezen of zij de fiscale winst op grond van CCCTB of op grond van de nationale wetgeving willen bepalen. De lidstaten behouden dus hun eigen fiscale winstbepalingsstelsel en krijgen daarnaast met CCCTB te maken. Dat betekent voor Nederland dat de winst ofwel op grond van goed koopmansgebruik ofwel op grond van CCCTB kan worden vastgesteld.

In deze scriptie worden de verhoudingen tussen CCCTB en goed koopmansgebruik onderzocht. Gezien de omvang van de scriptie beperk ik me hierbij tot één activum, namelijk de voorraad. Er bestaat veel jurisprudentie omtrent de vraag welke methoden van voorraadwaardering in overeenstemming zijn met goed koopmansgebruik. Bovendien staat Nederland waarderingsstelsels toe die andere landen niet kennen. Het is daarom interessant om te onderzoeken hoe de voorraadwaardering onder de internationaal georiënteerde CCCTB werkt en of dit aansluit bij de waardering onder goed koopmansgebruik.

De volgende hoofdvraag staat hierbij centraal:

Hoe verhoudt CCCTB zich tot het stelsel van goed koopmansgebruik met betrekking tot de voorraadwaardering?

Deze vraag zal aan de hand van de volgende deelvragen worden beantwoord:

1. Wat is CCCTB en hoe werkt de voorraadwaardering onder CCCTB? (Hoofdstuk 2)
2. Wat is goed koopmansgebruik en welke voorraadwaarderingmethoden zijn toegestaan onder goed koopmansgebruik? (Hoofdstuk 3)
3. Wat zijn de overeenkomsten en verschillen bij voorraadwaardering conform CCCTB en goed koopmansgebruik? (Hoofdstuk 4)

Om tot de antwoorden op de deelvragen te komen, zal ik literatuuronderzoek verrichten. Hiervoor maak ik gebruik van wetenschappelijke artikelen, de conceptrichtlijn en de Working Papers die tijdens het ontwerpproces van de conceptrichtlijn door de Working Group van de Europese Commissie zijn geschreven. Bovendien is er een aantal belangrijke arresten omtrent goed koopmansgebruik en voorraadwaardering geweest. Deze gebruik ik met name in hoofdstuk 3 en 4. In hoofdstuk 5 wordt ten slotte een conclusie getrokken.

Afbakening

In deze scriptie beperk ik me tot de fiscale winstbepaling. Goed koopmansgebruik en de CCCTB komen dus uitgebreid aan bod. Op de bedrijfseconomische winstbepaling wordt in principe niet ingegaan. Wel komt IFRS bij de bespreking van de CCCTB aan bod, omdat de conceptrichtlijn onder invloed van IFRS tot stand gekomen is.

¹⁹ Europese Commissie, *Communication from the commission to the European parliament and the council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance*, 18 maart 2015.

²⁰ J.L. van de Streek, *De voortgaande ontwikkeling van de CCCTB*, WFR 2012/1155.

Hoofdstuk 2 – CCCTB

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de CCCTB centraal. Achtereenvolgens besteed ik aandacht aan de ontstaansgeschiedenis, de doelstellingen en de werking van het systeem. Daarna wordt de winstbepaling onder CCCTB behandeld. Ook ontbreekt de IFRS in dit onderdeel niet, omdat deze lange tijd als ‘starting point’ voor de CCCTB werd gezien. Ten slotte komt de voorraadwaardering onder CCCTB aan bod. De deelvraag ‘*Wat is CCCTB en hoe werkt de voorraadwaardering onder CCCTB?*’ wordt in dit hoofdstuk beantwoord.

2.2 Ontstaansgeschiedenis

Op 16 maart 2011 heeft de Europese Commissie een CCCTB-conceptrichtlijn gepubliceerd. Het gaat om een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vpb in de EU. Aan dit voorstel is een lange geschiedenis van onderzoek naar harmonisatie van de vpb vooraf gegaan.

In 1957 tekenden zes landen (Nederland, België, Luxemburg, Frankrijk, Italië en West-Duitsland) het Verdrag van Rome. Door dit verdrag kwam de EEG tot stand, met als doel de economische integratie tussen de lidstaten te bevorderen. De EEG vormt de basis van de EU, die in 1992 door middel van het Verdrag van Maastricht tot stand kwam. Op basis van dit verdrag hoefden de lidstaten zich niet langer tot het economische terrein te beperken, maar konden zij zich ook op andere gebieden richten. Ten tijde van het Verdrag van Maastricht telde de EU twaalf lidstaten. In de jaren die volgden zijn er nog vele landen toegetreden. Anno 2015 zijn er 28 landen lid van de EU.

Aan de verstorende werking van indirecte belastingen op de interne markt werd in het EEG-verdrag van 1957 al aandacht besteed.²¹ Inmiddels is er een btw-richtlijn, die in de harmonisatie van de grondslag van de omzetbelasting voorziet. Met betrekking tot de directe belastingen waren er geen specifieke bepalingen opgenomen in het verdrag. Wel bleek in de jaren '60 uit onderzoek van zowel de Neumark- als de Segré-Commissie dat directe belastingen een negatief effect op de vrije markt hebben.²² In 1992 kwam de Commissie Ruding met een rapport waaruit blijkt dat verschillen in belastingheffing tussen de lidstaten een verstorend effect op de interne markt hebben.²³ Het eerste voorstel voor een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de vpb werd in dit rapport gedaan. Hier is echter nooit wat mee gedaan.²⁴ In 2001 verscheen het zogenoemde Bolkestein-rapport, dat voortborduurde op het Ruding-rapport. In dit rapport worden verschillende belemmerende factoren voor de werking van de interne markt geconstateerd. Een gemeenschappelijke of geharmoniseerde heffingsgrondslag voor de vpb kan deze belemmeringen verminderen en is daarom bevorderlijk voor de interne markt.²⁵

In het Bolkestein-rapport worden enkele mogelijkheden voor een Europese vpb genoemd:²⁶

²¹ I.J.J. Burgers, *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, 2009, hoofdstuk 8.

²² I.J.J. Burgers, *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, 2009, hoofdstuk 8.

²³ Commission of the European Communities, *Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on company taxation (Ruding-rapport)*, Brussel/Luxemburg 1992, p. 36-37.

²⁴ P. Kavelaars, *Naareen Europese winstgrondslag [deel 1]*, WFR 2008/1184.

²⁵ Commission of the European Communities, *Company Taxation in the Internal Market (Bolkestein-rapport)*, COM(2001) 581, Brussel 2001, p. 372.

²⁶ Commission of the European Communities, *Company Taxation in the Internal Market (Bolkestein-rapport)*, COM(2001) 581, Brussel 2001, p. 373.

- Home State Taxation;
- Common (Consolidated) Base;
- European Union Company Income Tax;
- A Single Compulsory 'Harmonised Tax Base'.

De laatste twee varianten werden door de Europese Commissie niet realistisch geacht en zullen dan verder ook niet aan bod komen. Met de eerste twee opties is de Europese Commissie na de publicatie van het Bolkestein-rapport aan het werk gegaan. HST is vooral gericht op het grensoverschrijdend opererende MKB. Onder dit systeem worden gehele concerns onder hetzelfde winstbepalingsstelsel, namelijk dat van het land waar het hoofdkantoor is gevestigd, in de heffing betrokken. Vervolgens zou de winst aan de hand van een nog te bepalen verdeelsleutel worden toegerekend aan de overige lidstaten waar ondernemingen van het concern gevestigd zijn.²⁷ Het voordeel van dit systeem is dat grondslagharmonisatie niet nodig is.²⁸ Dit is tegelijkertijd een gevaar, omdat het lidstaten aanmoedigt tot 'tax base competition' om hoofdhuisen van multinationals aan te trekken. Door de grondslagversmalling die hierdoor ontstaat, dalen niet alleen in de Home State, maar in heel Europa, de belastinginkomsten.²⁹ Dit probleem zal zich in mijn ogen niet voordoen als HST slechts voor het MKB toegankelijk is. De Europese Commissie heeft deze mogelijkheid tot op heden niet nader onderzocht en heeft zich volledig op de CCCTB gericht. Deze keuze is begrijpelijk, omdat de CCCTB zowel door het MKB als door grote concerns kan worden toegepast.³⁰

Het vertrekpunt voor het verkennen van de mogelijkheden voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag was de Lissabonstrategie.³¹ Deze strategie werd tijdens de buitengewone Europese Raad van Lissabon in 2000 in het leven geroepen en moest er onder andere voor zorgen dat de EU in 2010 de meest concurrerende kenniseconomie van de wereld zou zijn. De doelen van "Lissabon 2000" waren in 2010, onder andere door de economische crisis, echter nog niet bereikt. Inmiddels is er een opvolger voor de Lissabonstrategie, namelijk de Europa 2020-strategie. Het doel van deze strategie is om van Europa alsnog de meest concurrerende, sociale en groene economie van de wereld te maken.³²

Om de in Lissabon afgesproken doelen te kunnen bereiken, moet de EU als interne markt functioneren. Met name op het fiscale vlak zijn er obstakels die weggeruimd moeten worden om dat te kunnen bereiken.³³ Een Europese belasting kan de werking van de interne markt ten goede komen. De CCCTB lijkt hiervoor de meest geschikte variant te zijn.³⁴ De Europese Commissie heeft daarom een Working Group opgericht die de mogelijkheden voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag heeft verkend. Deze Working Group is in 2004 van start gegaan

²⁷ P. Kavelaars, *Naareen Europese vennootschapsbelasting?*, NTFRB 2007/32.

²⁸ Peter Birch Sørensen, *To harmonise or not to harmonise? A comment on the European Commission's study on company taxation*, geraadpleegd 04-06-2015 van [http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Comments%20\(English\)/Companytaxstudy.pdf](http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Comments%20(English)/Companytaxstudy.pdf).

²⁹ Peter Birch Sørensen, *To harmonise or not to harmonise? A comment on the European Commission's study on company taxation*, geraadpleegd 04-06-2015 van [http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Comments%20\(English\)/Companytaxstudy.pdf](http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Comments%20(English)/Companytaxstudy.pdf).

³⁰ P. Kavelaars, *Naareen Europese winstgrondslag [deel 1]*, WFR 2008/1184.

³¹ P. Kavelaars, *Naareen Europese winstgrondslag [deel 2]*, WFR 2012/1218.

³² Europa Nu, *Lissabonstrategie*, geraadpleegd 29-04-2015 van <http://www.europa-nu.nl/id/vh7dotpnvfe/lissabonstrategie>

³³ M. Gammie/S.O. Lodin, *Home State Taxation*, Amsterdam 2001, p. 1.

³⁴ P. Kavelaars, *Naareen Europese winstgrondslag [deel 1]*, WFR 2008/1184.

met onderzoek naar de mogelijke manieren om de CCCTB vorm te geven en naar de complicaties die kunnen optreden bij de invoering van de CCCTB. Uiteindelijk heeft dit geresulteerd in de in 2011 verschenen CCCTB-conceptrichtlijn.

2.3 Doelstellingen

Zoals gezegd is uit verschillende onderzoeken naar de effecten van belastingheffing op de interne markt gebleken dat verschillen in belastingheffing tot verstoring van de interne markt leiden. Uit het Bolkestein-rapport komt naar voren dat de vpb een aantal belemmerende factoren voor de interne markt met zich meebrengt, te weten:³⁵

- Het bestaan van 15 (momenteel 28) verschillende belastingstelsels naast elkaar. Bedrijven die in meerdere lidstaten opereren krijgen hierdoor met verschillende wetten en regels te maken. Hier zijn hoge kosten mee gemoeid.
- Transfer pricing. Bij onderlinge transacties tussen entiteiten die in verschillende lidstaten gevestigd zijn, moeten verrekenprijzen tot stand komen die 'at arm's length' zijn. Hierbij ontstaan hoge nalevingskosten. Bovendien kan als gevolg van prijsaanpassingen die de belastingdiensten van de betrokken lidstaten doorvoeren om tot een zakelijke verrekenprijs te komen, dubbele belastingheffing optreden.³⁶
- Grensoverschrijdende verliesverrekening is meestal niet mogelijk. Verliezen die in de ene lidstaat zijn ontstaan, kunnen niet of nauwelijks verrekend worden met winsten die in een andere lidstaat behaald zijn.
- Bij grensoverschrijdende reorganisaties en/of overnames komen vrijwel altijd hoge belastingkosten kijken. Dit kan bedrijven ervan weerhouden om uit te breiden naar een andere lidstaat.

Momenteel krijgen bedrijven die grensoverschrijdend opereren dus vaak met hogere kosten te maken dan ondernemingen die in slechts één lidstaat actief zijn. Dit is onwenselijk en verstoort de interne markt. Het fiscale hoofddoel dat de Europese Commissie met de CCCTB voor ogen heeft, is dan ook het creëren van een eenvoudiger en efficiënter vpb stelsel. De drie specifieke doelen van de CCCTB zijn het verminderen van de nalevingskosten, het elimineren van dubbele belastingheffing en het mogelijk maken van grensoverschrijdende verliesverrekening.³⁷ Grensoverschrijdend ondernemerschap wordt hierdoor minder gecompliceerd. Bedrijven zullen eerder uitbreiden naar een andere lidstaat en er zullen meer investeerders van buiten de EU worden aangetrokken. Dit heeft vanzelfsprekend een positief effect op de economie en de welvaart binnen de EU.

Van de Streek³⁸ noemt naast de doelstellingen die zien op het versterken van de Europese economie enkele voordelen die de CCCTB biedt op het gebied van transparantie. Als gevolg van de invoering van de CCCTB zal de fiscale transparantie toenemen. Het belastingstelsel wordt hierdoor eerlijker en efficiënter. Daarnaast zal het moeilijker worden om belasting te ontwijken of om te frauderen.

³⁵ Zie Commission of the European Communities, *Company Taxation in the Internal Market (Bolkestein-rapport)*, COM(2001) 581, Brussel 2001, p. 371-372.

³⁶ B.J.M. Terra/P.J. Wattel, *European Tax Law*, zesde druk, Deventer 2012, p. 363-364.

³⁷ B.J.M. Terra/P.J. Wattel, *European Tax Law*, zesde druk, Deventer 2012, p. 294.

³⁸ J.L. van de Streek, *De voortgaande ontwikkeling van de CCCTB*, WFR 2012/115.

2.4 Het systeem

Onder CCCTB wordt de winst van Europese concerns geconsolideerd vastgesteld.³⁹ Een groot voordeel hiervan is dat onderlinge transacties niet zichtbaar zijn⁴⁰, waardoor geen onduidelijkheid omtrent de zakelijkheid van een transactie kan ontstaan. De transfer-pricing problematiek zal hierdoor niet meer aan de orde komen.⁴¹ Ook wordt het mogelijk om verliezen die in de ene lidstaat zijn ontstaan met winsten in een andere lidstaat te verrekenen.⁴²

Het voorgestelde CCCTB-systeem is optioneel. Concerns die er gebruik van willen maken, kunnen opteren voor de CCCTB. Doen zij dit niet, dan blijven zij aan het nationale vpb systeem onderhevig.⁴³ Indien ervoor CCCTB wordt geopteerd, moet de winst ten minste vijf jaar conform de CCCTB-richtlijn worden vastgesteld. Na de eerste vijf jaar wordt er steeds verlengd voor een termijn van drie jaar, tenzij de belastingplichtige aangeeft de regeling te willen beëindigen.⁴⁴ De optie om CCCTB toe te passen is 'all-in'. Als een bedrijf dat deel uitmaakt van een concern voor CCCTB opteert, worden de overige in de EU gevestigde entiteiten automatisch ook aan dit systeem onderworpen.⁴⁵ De CCCTB is overigens niet alleen voor grote concerns toegankelijk. Ook kleine rechtspersonen kunnen voor CCCTB opteren, mits zij aan een winstbelasting zijn onderworpen. Zelfs bedrijven die geen grensoverschrijdende activiteiten uitoefenen kunnen het CCCTB-stelsel toepassen.⁴⁶ Dit zal in de praktijk echter weinig voorkomen, omdat voor bedrijven die slechts op nationaal niveau opereren het nationale stelsel over het algemeen gunstiger is.⁴⁷

Een groot voordeel van de CCCTB is dat het systeem uitgaat van een 'one stop shop'. Dit houdt in dat een concern met slechts één belastingdienst te maken krijgt bij de vpb-aangifte. Over het algemeen is dit de belastingdienst van de lidstaat waarin het concern zijn hoofdkantoor heeft. Hier wordt onder andere de geconsolideerde heffingsgrondslag vastgesteld en verdeeld. De verdeling van de belastbare winst over de lidstaten waarin een concern vestigingen heeft, gebeurt aan de hand van een verdeelsleutel. Deze wordt bepaald aan de hand van drie toerekeningsfactoren: kapitaal, arbeid en omzet. Aan elk van deze factoren wordt een gelijk gewicht toegekend.⁴⁸ Nadat de belastbare winst over de groepsmaatschappijen verdeeld is, wordt iedere maatschappij in de lidstaat waar zij gevestigd is in de heffing betrokken. De CCCTB ziet slechts op harmonisatie van de belastinggrondslag en niet op harmonisatie van het tarief. De lidstaten kunnen hun eigen vpb-tarief dus blijven bepalen, waardoor belastingconcurrentie mogelijk blijft.⁴⁹ Afwijkende tarieven voor ondernemingen die wel voor CCCTB opteren ten opzichte van ondernemingen die onder het nationale systeem blijven vallen, zijn hierbij toegestaan.⁵⁰

³⁹ Artikel 57 (1) Conceptrichtlijn.

⁴⁰ Artikel 59 (1) Conceptrichtlijn.

⁴¹ J.L. van de Streek, *De conceptrichtlijn CCCTB*, Fiscale Berichten voor het Notariaat 2011/04.

⁴² Artikel 43 (1) Conceptrichtlijn

⁴³ B.J.M. Terra/P.J. Wattel, *European Tax Law*, zesde druk, Deventer 2012, p. 294.

⁴⁴ Artikel 55 Conceptrichtlijn

⁴⁵ B.J.M. Terra/P.J. Wattel, *European Tax Law*, zesde druk, Deventer 2012, p. 294.

⁴⁶ Zie p. 5 van de toelichting op de conceptrichtlijn.

⁴⁷ P. Kavelaars, *Naareen Europese winstgrondslag [deel 2]*, WFR 2012/1218.

⁴⁸ B.J.M. Terra/P.J. Wattel, *European Tax Law*, zesde druk, Deventer 2012, p. 294-295.

⁴⁹ P. 4 toelichting op de conceptrichtlijn.

⁵⁰ J.L. van de Streek, *De conceptrichtlijn CCCTB*, Fiscale Berichten voor het Notariaat 2011/04.

2.5 Stand van zaken & standpunt Nederland

Hoewel het alweer vier jaar geleden is dat de CCCTB-conceptrichtlijn verscheen, ligt het voorstel nog altijd in de bureaula. De economische crisis is hier een van de oorzaken van. Bovendien is het invoeren van een gemeenschappelijke vpb-grondslag een ingewikkeld en tijdrovend proces, omdat unanimiteit van de lidstaten vereist is. Indien er geen unanimiteit is, is het echter wel mogelijk om met een 'kopgroep' van ten minste negen lidstaten van start te gaan met de CCCTB.⁵¹ Dit gebeurt in de hoop dat de overige lidstaten vanzelf zullen volgen indien het een succes blijkt te zijn. De Europese Commissie kwam onlangs met een actieplan omtrent de eerlijkheid en efficiëntie van de vpb, waarin de Commissie aankondigt volgend jaar een nieuw voorstel te presenteren, dat op enkele punten afwijkt van het oorspronkelijke voorstel.⁵²

Het Nederlandse kabinet staat open voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag, maar heeft enkele bezwaren tegen het voorstel uit 2011. Ten eerste zal de druk op de Belastingdienst toenemen, omdat er twee belastingstelsels naast elkaar gehanteerd zullen worden. Ten tweede pakt de verdeelsleutel voor landen met een grote dienstensector, waaronder Nederland, slechter uit dan voor andere lidstaten. Nederland pleit daarom voor een eerlijkere verdeelsleutel. De Tweede Kamer heeft de CCCTB-richtlijn bovendien aan het subsidiariteits- en het proportionaliteitsbeginsel getoetst. Aan het subsidiariteitsbeginsel werd niet voldaan, omdat onduidelijk is wat het voordeel van Europese regelgeving ten opzichte van nationale wetgeving met betrekking tot de vpb is. Ook de proportionaliteitstoets pakte negatief uit, omdat de kosten van de implementatie van de CCCTB-richtlijn en de handhaving van twee fiscale stelsels niet in verhouding staan tot de voordelen.⁵³ In zijn reactie⁵⁴ op het recent gepubliceerde actieplan van de Europese Commissie komt het kabinet terug op het negatieve subsidiariteits- en proportionaliteitsoordeel over het oorspronkelijke voorstel. Het kabinet pleit daarom voor een impactanalyse die inzicht geeft in de economische gevolgen van de CCCTB.

2.6 Winstbepaling

2.6.1 IFRS

Bij het ontwerpen van de conceptrichtlijn voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag werd in eerste instantie aansluiting gezocht bij de IFRS. Gedurende het ontwerpproces werd echter duidelijk dat het niet mogelijk is om een formele koppeling tussen IFRS en CCCTB te maken.⁵⁵ Dit komt ten eerste omdat IFRS en CCCTB verschillende doelen dienen. IFRS is gericht op de waardebeoordeling van een concern, terwijl CCCTB is bedoeld om de in een jaar genoten winst vast te stellen, op basis waarvan wordt bepaald hoeveel belasting er moet worden betaald. Ten tweede mag in veel EU-lidstaten alleen de geconsolideerde jaarrekening op basis van IFRS worden opgesteld, terwijl de CCCTB ook voor ondernemingen met een enkelvoudige jaarrekening is bedoeld. Ten derde heeft de Europese Commissie willen voorkomen dat ontwikkelingen van buiten Europa op

⁵¹ J.L. van de Streek, *De conceptrichtlijn CCCTB*, Fiscale Berichten voor het Notariaat 2011/04.

⁵² Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, *Een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de Europese Unie: vijf belangrijke actiegebieden*, COM(2015) 302 final, 17 juni 2015.

⁵³ Kamerstukken II 2010/11, 32.728-2, p. 3-4.

⁵⁴ Staatssecretaris van Financiën, *Brief over de Kabinetsappreciatie Actieplan Europese Commissie*, 6 juli 2015, nr. AFP/536 U.

⁵⁵ Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, *CCCTB: possible elements of a technical outline*, Working Paper 57 2007, p. 5.

de CCCTB van invloed zouden zijn. IFRS is ook buiten Europa in opkomst en de kans bestaat dat dit op den duur de wereldwijde accountingstandaard wordt. Ontwikkelingen die zich buiten de EU voordoen, kunnen hierdoor van invloed zijn op de IFRS. Wanneer de CCCTB aan IFRS gekoppeld zou zijn, zouden deze ontwikkelingen indirect ook de CCCTB kunnen beïnvloeden.⁵⁶ Dit heeft erin geresulteerd dat de voorgestelde CCCTB-richtlijn in een autonoom winstbepalingsstelsel voorziet. Verwijzingen naar IFRS of andere commerciële dan wel fiscale winstbepalingsystemen komen hier dan ook niet in voor.⁵⁷

Sinds 1 januari 2005 zijn beursgenoteerde vennootschappen in Europa verplicht om de IFRS toe te passen voor het bepalen van de geconsolideerde vennootschappelijke winst. Niet-beursgenoteerde rechtspersonen hebben in Nederland de keuze of zij bij de winstbepaling gebruik maken van de IFRS of van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. Ook de overige lidstaten van de EU hebben naast de IFRS hun eigen regelgeving met betrekking tot de commerciële winstbepaling, ook wel de local GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) genoemd.

In de beginjaren van de EEG was er nog weinig aandacht voor harmonisatie van de regels voor de financiële verslaggeving. Naarmate de kapitaalmarkten zich meer op internationaal niveau ontwikkelden, werd de behoefte aan internationaal geldende boekhoudregels echter groter. In de jaren '60 van de vorige eeuw, toen de eerste onderzoeken in het kader van de harmonisatie van de vpb werden verricht, kwam er voor het eerst aandacht voor gemeenschappelijke accountingregels. In de jaren '70 richtten enkele landen, waaronder Nederland, de IASC op. De IASC stelde de IAS op, die door vele landen gebruikt werden voor het opstellen van de nationale regelgeving. Uiteindelijk werden meer dan honderd landen lid van de IASC.

Onder andere met het oog op "Lissabon 2000" zocht de EU begin deze eeuw naar een uniform accountingsysteem. Het overnemen van de United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) was een van de mogelijkheden. In plaats daarvan werd er echter voor gekozen om de IAS verder te ontwikkelen. De IASC veranderde in het IASB, dat aanpassingen in de bestaande IAS heeft gedaan en nieuwe standaarden heeft ontwikkeld. Deze nieuwe standaarden worden de International Financial Reporting Standards genoemd. Het geheel van zowel de IAS- als de IFRS-standaarden wordt IFRS genoemd.⁵⁸

IFRS is hoofdzakelijk op het continuïteits- en het toerekeningsbeginsel gebaseerd. Het continuïteitsbeginsel houdt in dat men er bij het opstellen van de jaarrekening vanuit moet kunnen gaan dat er geen voornemen tot liquidatie van de vennootschap in de nabije toekomst bestaat. Het toerekeningsbeginsel ziet erop dat uitgaven en ontvangsten worden toegerekend aan de periode waarop zij betrekking hebben. Daarnaast moet de jaarrekening aan de kenmerken begrijpelijkheid, relevantie, betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid voldoen.⁵⁹

Onder IFRS wordt de balans op basis van fair value opgesteld. Dat betekent dat de bezittingen en schulden tegen de waarde in het economisch verkeer op de balans komen te staan.⁶⁰ Essers⁶¹ acht

⁵⁶ B.J.M. Terra/P.J. Wattel, *European Tax Law*, zesde druk, Deventer 2012, p. 293.

⁵⁷ Zie p. 4-6 van de toelichting op de conceptrichtlijn.

⁵⁸ Zie L.G. van der Tas, *International Financial Reporting Standards – een overzicht*, TFO 2010/125 en *IFRS: stand van zaken één jaar na de introductie*, DNB / kwartaalbericht september 2006.

⁵⁹ P.N. Ploeger, *Algemene beginselen toepasselijk op de IFRS jaarrekening*, *Ondernemingsrecht* 2004/240.

⁶⁰ *IFRS: stand van zaken één jaar na de introductie*, DNB / kwartaalbericht september 2006.

het toekomstgerichte fair value accounting in vele gevallen ongeschikt voor het bepalen van de fiscale winst. Desondanks ziet hij niets in het huidige CCCTB-voorstel en pleit hij ervoor de CCCTB alsnog aan IFRS te koppelen. Het feit dat bij IFRS fair value accounting toegepast wordt, hoeft hiervoor geen belemmering te vormen. Voor de gevallen waarin IFRS de fair value methode toepast, kunnen aparte regels worden opgesteld. Bovendien is waardering tegen de waarde in het economische verkeer in sommige gevallen zelfs verplicht voor de fiscale winstberekening. Zo is onder goed koopmansgebruik winstneming ten behoeve van bepaalde activa verplicht indien de ondernemer de winst elk moment in liquide vorm kan realiseren.⁶² Opwaardering van een activum is bijvoorbeeld verplicht als er sprake is van een natuurlijk groeiproces, zoals de waardeangroei van het hout in een bosbouwonderneming⁶³ of de groei van een veestapel⁶⁴.

2.6.2 Verhouding tussen fiscale en commerciële winstregels

De verhouding tussen de fiscale en commerciële winstbepalingsregels is in toenemende mate van onafhankelijkheid als volgt te verdelen:⁶⁵

- Formele afhankelijkheid: Het fiscale winststelsel wordt volledig door de commerciële regels bepaald.
- Nagenoeg formele afhankelijkheid: Naast de commerciële jaarrekening mag geen aparte fiscale resultatenrekening en fiscale balans bestaan. Fiscale en commerciële regels mogen slechts van elkaar afwijken als gevolg van specifieke fiscale regelgeving.
- Materiële afhankelijkheid: De fiscale winstregels worden bepaald door de commerciële regelgeving. De uitkomst van fiscale keuzemogelijkheden hoeft echter niet overeen te komen met de uitkomst hiervan in de commerciële winstbepaling.
- Materiële onafhankelijkheid: De commerciële regels vormen een uitgangspunt voor de fiscale winstbepaling. Doordat de commerciële en fiscale regels van elkaar afwijken, zijn er naast de commerciële jaarrekening aparte fiscale resultatenrekeningen en balansen.
- Formele onafhankelijkheid: De commerciële regels hebben geen enkele invloed op het fiscale stelsel.

De fiscale winstbepaling wordt in vrijwel alle lidstaten van de EU in meer of mindere mate door de commerciële winstregels beïnvloed.⁶⁶ Formele onafhankelijkheid komt in geen enkele lidstaat voor. Ook de meest vergaande vorm van afhankelijkheid tussen de commerciële en de fiscale regels, de formele afhankelijkheid, wordt in de EU niet toegepast. Dit komt doordat met de fiscale winstbepaling andere doelen worden beoogd dan met de commerciële. Het Nederlandse stelsel valt onder de materiële onafhankelijkheid. Uit het kernarrest⁶⁷ van de Hoge Raad blijkt dat een belastingstelsel waarbij de commerciële winstregels als uitgangspunt dienen in overeenstemming met goed koopmansgebruik is, tenzij hierdoor strijdigheid met de belastingwet ontstaat. De meeste lidstaten kunnen met hun fiscale stelsel onder nagenoeg formele afhankelijkheid en materiële

⁶¹ P.H.J. Essers, *CCCTB dreigt aan vlijt ten onder te gaan*, WFR 2007/741.

⁶² P.H.J. Essers, *CCCTB dreigt aan vlijt ten onder te gaan*, WFR 2007/741.

⁶³ HR 29 maart 1917, B. 1672.

⁶⁴ HR 7 mei 1924, B. 3408.

⁶⁵ P.H.J. Essers, *De winstbepaling in de conceptrichtlijn CCCTB*, WFR 2011/1395.

⁶⁶ Zie ook M. Gammie/S Giannini e.a., *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, Appendix 1: Relationship between financial accounting and tax accounting, Brussel 2005, p. 69-72.

⁶⁷ HR 8 mei 1957, BNB 1957/208.

afhankelijkheid worden geschaard.⁶⁸ In Nederland wordt de fiscale winst dus in mindere mate door de commerciële regels bepaald dan in veel andere Europese landen het geval is. De verhouding tussen de commerciële en de fiscale winst in Nederland komt in het volgende hoofdstuk uitgebreider aan bod.

Omdat de CCCTB een autonoom systeem is, valt deze in de categorie formele onafhankelijkheid. Met de CCCTB-richtlijn wordt dus een systeem voorgesteld dat in geen enkele lidstaat van de EU wordt toegepast. Over de vraag of het een goed idee is om de CCCTB op geen enkele wijze aan de commerciële winstbepaling te koppelen, lopen de meningen in de literatuur uiteen. Essers is van mening dat er aansluiting gezocht moet worden bij IFRS. Hij pleit voor een stelsel in de zin van BNB 1957/208, zodat een stelsel dat in overeenstemming is met IFRS ook in overeenstemming is met CCCTB, tenzij dit in strijd is met een regel of beginsel van de CCCTB.⁶⁹ Dit heeft bovendien als voordeel dat de nationale rechter IFRS als uitgangspunt kan nemen bij de uitleg van eventuele onduidelijkheden in de richtlijn. Zo wordt voorkomen dat rechters hun uitspraken op nationale normen en waarden zullen baseren. Ook Russo acht het onwenselijk dat de uitleg van onduidelijkheden en onvolledigheden aan de nationale rechters wordt overgelaten zonder dat zij een referentiekader aangereikt krijgen waarop zij hun oordeel kunnen baseren. Hij stelt net als Essers voor IFRS als uitgangspunt te nemen om standaarden te ontwikkelen voor de fiscale winstbepaling.⁷⁰ Van Eijsden, Van de Streek en Strik vinden het daarentegen, gezien de verschillende doeleinden van de fiscale en de commerciële winstbepaling, geen probleem dat de voorgestelde CCCTB een autonoom stelsel is.⁷¹

Net als Essers en Russo ben ik van mening dat het beter is om de CCCTB, waar mogelijk, wel aan IFRS te koppelen, zodat belastingrechters IFRS als referentiekader kunnen gebruiken. Dit zal zoals uit het bovenstaande blijkt tot een betere rechtszekerheid leiden, waardoor vennootschappen eerder voor CCCTB zullen opteren. Bovendien worden de verschillen tussen de fiscale en de commerciële jaarrekening door koppeling van CCCTB aan IFRS kleiner, waardoor de administratieve lasten dalen. In paragraaf 4.5.3 komt de verhouding tussen IFRS en CCCTB met betrekking tot de voorraadwaardering nog kort ter sprake.

2.6.3 Beginselen

Een winstbepalingsstelsel kan ofwel op beginselen en open normen ofwel op specifieke regels gebaseerd worden. De CCCTB-richtlijn is gebaseerd op enkele beginselen en bovendien op een flink aantal specifieke regels. Omdat de regels overheersend zijn, kunnen we spreken van een rule-based stelsel. Omdat de regels in de richtlijn niet omvangrijk genoeg zijn om alle mogelijke situaties te ondervangen, zal regelmatig een beroep op de nationale rechters moeten worden gedaan voor de uitleg van onduidelijkheden. Deze zullen zich bij gebrek aan een referentiekader door de nationale rechtscultuur laten beïnvloeden, waardoor er grote verscheidenheid in uitspraken zal ontstaan. Russo⁷² verwacht dat hierdoor rechtsonzekerheid zal ontstaan.

⁶⁸ P.H.J. Essers, *De winstbepaling in de conceptrichtlijn CCCTB*, WFR 2011/1395.

⁶⁹ Zie P.H.J. Essers, *De winstbepaling in de conceptrichtlijn CCCTB*, WFR 2011/1395 en P.H.J. Essers, *CCCTB dreigt aan vlijt ten onder te gaan*, WFR 2007/741.

⁷⁰ R. Russo, *Een nieuw winstbegrip in de CCCTB: nu de invulling nog*, *Forfaitair* 2011/217.

⁷¹ J.A.R. van Eijsden, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, *Fiscale Brochure*, Deventer 2011, p. 56.

⁷² R. Russo, *Een nieuw winstbegrip in de CCCTB: nu de invulling nog*, *Forfaitair* 2011/217.

Hoewel CCCTB dus vooral op regels gebaseerd is, zijn er ook een aantal beginselen in de richtlijn opgenomen. In artikel 9 van de richtlijn zijn enkele algemene beginselen opgesomd:

'1) Voor de berekening van de belastinggrondslag worden winsten en verliezen alleen in aanmerking genomen wanneer zij gerealiseerd zijn.

2) Transacties en belastbare feiten worden afzonderlijk gewaardeerd.

3) De berekening van de belastinggrondslag geschiedt op consistente wijze, tenzij uitzonderlijke omstandigheden een wijziging rechtvaardigen.

4) De belastinggrondslag wordt voor ieder belastingjaar vastgesteld, tenzij anders is bepaald. Een belastingjaar bestaat uit een periode van twaalf maanden, tenzij anders is bepaald.'

Het onder (1) genoemde beginsel is het realisatiebeginsel. Dit beginsel wordt in de artikelen 17 t/m 19, die zien op de toerekening van opbrengsten en kosten, verder uitgewerkt. In artikel 17 is bepaald dat de *'opbrengsten, kosten en alle overige aftrekbare posten worden opgenomen in het jaar waarin zij zijn genoten of opgekomen, tenzij in de richtlijn anders is bepaald'*. Artikel 18 bepaalt dat *'opbrengsten zijn genoten wanneer het recht om ze te ontvangen ontstaat en zij met redelijke nauwkeurigheid kunnen worden gekwantificeerd, ongeacht of de werkelijke betaling is uitgesteld of niet'*. In artikel 19 is ten slotte bepaald dat aftrekbare kosten zijn opgekomen wanneer *'a) de verplichting tot betaling is ontstaan; b) het bedrag van de verplichting met redelijke nauwkeurigheid kan worden gekwantificeerd; c) in het geval van goederen de wezenlijke voordelen en risico's in verband met het eigendom ervan zijn overgedragen aan de belastingplichtige en in het geval van diensten de diensten door de belastingplichtige zijn ontvangen'*.

In hoofdstuk 4 kom ik op de algemene beginselen van de CCCTB-richtlijn terug. Hieraan voorafgaand ga ik in hoofdstuk 3 op de beginselen van goed koopmansgebruik in. Na hoofdstuk 3 zullen dus de beginselen van zowel CCCTB als goed koopmansgebruik aan bod zijn geweest. Dit scheidt de mogelijkheid om in hoofdstuk 4 de beginselen van beide stelsels met elkaar te vergelijken. Bovendien wordt in hoofdstuk 4 beoordeeld of de onder CCCTB toegestane voorraadwaarderingmethoden in overeenstemming met de beginselen van CCCTB zijn. In de volgende paragraaf ga ik eerst op de voorraadwaardering onder de CCCTB-richtlijn in.

2.7 Voorraden onder CCCTB

2.7.1 Voorraadbegrip

De richtlijn bevat een aantal definities die van toepassing zijn op de richtlijn. Deze zijn opgenomen in artikel 4. In artikel 4 (19) wordt de volgende definitie van voorraden en onderhanden werk gegeven:

'Vorraden en onderhanden werk: activa die worden aangehouden voor de verkoop, die zich in het productieproces voor de verkoop bevinden dan wel de vorm hebben van grond- en hulpstoffen die worden verbruikt tijdens het productieproces of tijdens het verrichten van diensten.'

In de CCCTB-richtlijn wordt voor onderhanden werk dus dezelfde definitie gehanteerd als voor voorraden. Ook de waardering van onderhanden werk komt overeen met de waardering van de voorraad.⁷³ Overeenkomsten waarvan de looptijd (naar verwachting) meer dan twaalf maanden

⁷³ Artikel 29 Conceptrichtlijn.

bedraagt, zijn hier een uitzondering op. De waardering van onderhanden werk vindt in het geval van langlopende overeenkomsten plaats op basis van de percentage of completion-methode.⁷⁴ Er moet daarom onderscheid gemaakt worden tussen lang- en kortlopende overeenkomsten. Ook van belang is het onderscheid tussen voorraden en bedrijfsmiddelen, omdat voor bedrijfsmiddelen andere waarderingsregels gelden dan voor de voorraad. De bedrijfsmiddelen vallen onder de vaste activa, waarvan de definitie in artikel 4 (14) is gegeven:

‘Vaste activa: alle materiële activa onder bezwarende titel verkregen of door de belastingplichtige voortgebracht en alle immateriële activa onder bezwarende titel verkregen indien zij onafhankelijk kunnen worden gewaardeerd en in de bedrijfsvoering worden aangewend ter verwerving, behoud of zekerstelling van inkomen gedurende meer dan twaalf maanden, behalve wanneer de verkrijgings-, voortbrengings- of verbeteringskosten minder dan 1000 euro bedragen. Tot vaste activa worden ook financiële activa gerekend.

Het verschil tussen bedrijfsmiddelen en voorraden is dus dat bedrijfsmiddelen langer dan twaalf maanden meegaan, terwijl voorraden voor de verkoop zijn bestemd en minder dan twaalf maanden meegaan. Omdat bedrijfsmiddelen meerdere jaren worden gebruikt, mogen de aanschaffingskosten niet in één keer ten laste van de winst worden gebracht, maar moet er op de bedrijfsmiddelen worden afgeschreven. De afschrijving van vaste activa is geregeld in hoofdstuk VI van de richtlijn.

2.7.2 Voorraadwaardering

Artikel 29 van de CCCTB-richtlijn ziet op de waardering van de voorraad en onderhanden werk. Het artikel luidt als volgt:

‘1) De kostprijs van voorraadbestanddelen en onderhanden werk die (dat) normaliter niet onderling uitwisselbaar zijn (is) en van goederen en diensten die worden geproduceerd en afgescheiden voor specifieke projecten, wordt afzonderlijk bepaald. De kostprijs van andere voorraadbestanddelen en ander onderhanden werk wordt bepaald via de fifo-methode (eerst in, eerst uit) of de methode van de gewogen gemiddelde kostprijs.

2) Een belastingplichtige moet op consistente wijze dezelfde waarderingsmethode gebruiken voor alle voorraadbestanddelen en onderhanden werk van een soortgelijke aard en met een soortgelijk gebruik. De kostprijs van voorraden en onderhanden werk moet alle inkoopkosten, directe conversiekosten en andere directe kosten omvatten die voortvloeien uit het transport naar de huidige locatie en de verwerking tot de huidige toestand. De kostprijs is exclusief de aftrekbare btw. Een belastingplichtige die indirecte kosten in aanmerking heeft genomen bij de waardering van voorraden en onderhanden werk voordat hij voor de bij deze richtlijn ingestelde regeling heeft gekozen, kan de indirecte-kostenmethode blijven toepassen.

3) De waardering van voorraden en onderhanden werk dient op consistente wijze te geschieden.

4) Voorraden en onderhanden werk worden gewaardeerd op de laatste dag van het belastingjaar tegen de kostprijs of de opbrengstwaarde, naargelang welke van beide het laagst is. De opbrengstwaarde is de geschatte verkoopprijs in het kader van de normale bedrijfsuitoefening minus de geschatte kosten van voltooiing en de geschatte kosten die nodig zijn om de verkoop te realiseren.’

⁷⁴ Artikel 24 Conceptrichtlijn

Uit artikel 29 (1) blijkt dat voorraden en onderhanden werk op dezelfde wijze gewaardeerd worden. Zoals in de vorige paragraaf vermeld, geldt dit alleen voor overeenkomsten waarvan de looptijd minder dan twaalf maanden bedraagt. Bij niet uitwisselbare goederen wordt de kostprijs voor ieder product apart bepaald. Indien de goederen in de voorraad wel onderling verwisselbaar zijn (homogene goederen), wordt de fifo-methode (bijlage 2) of de gewogen gemiddelde kostprijsmethode (bijlage 1) gebruikt. Bij fifo (first in first out) wordt de voorraad geregistreerd volgens de fictie dat de eerst ingekochte goederen als eerst verkocht zijn. De fifo-methode komt in het volgende hoofdstuk uitvoeriger aan bod. Bij de gewogen gemiddelde kostprijsmethode wordt bij iedere inkoop tegen een gewijzigde inkoopprijs de nieuwe gemiddelde inkoopprijs berekend aan de hand van de volgende formule:⁷⁵

$$\text{Gemiddelde inkoopprijs} = \frac{\text{Totale waarde op basis van historische uitgaafprijs van de voorraad}}{\text{Aantal aanwezige eenheden}}$$

Op grond van lid 4 vindt de waardering plaats tegen de kostprijs of, als deze lager is, tegen de opbrengstwaarde. Afwaarderen in geval van een waardedaling is dus toegestaan. In principe dienen alleen de directe kosten in de kostprijs van voorraden en onderhanden werk te worden meegenomen. Indien de indirecte kosten voor de overstap naar CCCTB echter wel in aanmerking werden genomen, mag de belastingplichtige op grond van lid 2 ook onder het CCCTB-stelsel de indirecte-kostenmethode toe blijven passen.

In artikel 17, 18 en 19 van de richtlijn is bepaald op welk tijdstip de opbrengsten en kosten in aanmerking worden genomen. Artikel 21 hangt hiermee samen en bepaalt hoe de kostenaf trek met betrekking tot de voorraad wordt berekend:

‘Het totale bedrag aan aftrekbare kosten in een belastingjaar wordt vermeerderd met de waarde van de voorraden en het onderhanden werk aan het begin van het belastingjaar en verminderd met de waarde van de voorraden en het onderhanden werk aan het einde van datzelfde belastingjaar. Er wordt geen correctie verricht voor voorraden en onderhanden werk in het kader van lan glopende overeenkomsten.’

Artikel 21 zorgt er in combinatie met artikel 17 t/m 19 voor dat winstneming pas plaatsvindt op het moment van verkoop respectievelijk oplevering. Dit is in overeenstemming met het realisatiebeginsel.

Alle relevante artikelen uit de CCCTB-richtlijn met betrekking tot de voorraadwaardering zijn in deze paragraaf aan bod gekomen. Dit hoofdstuk stond in het teken van de CCCTB en de voorraadwaardering onder CCCTB. In het volgende hoofdstuk wordt de voorraadwaardering onder goed koopmansgebruik behandeld. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 de voorraadwaardering onder de CCCTB met de voorraadwaardering onder goed koopmansgebruik vergeleken.

2.8 Conclusie/samenvatting

In dit hoofdstuk is de deelvraag *‘Wat is CCCTB en hoe werkt de voorraadwaardering onder CCCTB?’* beantwoord. Uit het bovenstaande kan de volgende conclusie worden getrokken:

⁷⁵ R.D. AchaiBERSING/C. Esseboom, *Comptabele informatie en verslaggeving*, Rotterdam 2014, p. 71.

In 2011 heeft de Europese Commissie een conceptrichtlijn voor een Common Consolidated Corporate Tax Base gepubliceerd. Onder dit stelsel wordt de heffingsgrondslag voor de vpb geharmoniseerd. Ondernemingen die in meerdere lidstaten van de EU gevestigd zijn, krijgen door voor CCCTB te opteren nog met slechts één stelsel voor de fiscale winstbepaling te maken. In de huidige situatie worden deze ondernemingen aan de verschillende vpb-regimes van de lidstaten waarin zij opereren, onderworpen. Hierdoor zijn de belastingkosten bij grensoverschrijdend ondernemerschap vaak relatief hoog. Voor ondernemingen kan dit een barrière vormen om naar een andere EU-lidstaat uit te breiden. De werking van de interne markt wordt hierdoor belemmerd.

Aan de publicatie van de voorgestelde CCCTB-richtlijn is een lange geschiedenis vooraf gegaan. Verschillende onderzoeken hebben uitgewezen dat het bestaan van verschillende belastingstelsels binnen de EU een versturende werking op de interne markt heeft. In 2001 verscheen het Bolkestein Rapport, waarin CCCTB als één van de mogelijkheden voor een Europese vpb naar voren kwam. In het kader van de Lissabonstrategie richtte de Europese Commissie in 2004 een Working Group ter verkenning van de mogelijkheden voor een CCCTB op. Dit heeft geresulteerd in de publicatie van een mogelijke CCCTB-richtlijn in 2011.

Met de CCCTB hoopt de Europese Commissie het vpb stelsel eenvoudiger en efficiënter te maken. De nalevingskosten moeten worden verminderd, dubbele belastingheffing moet worden geëlimineerd en grensoverschrijdende verliesverrekening moet mogelijk worden. Dit zal ertoe leiden dat grensoverschrijdend ondernemerschap aantrekkelijker wordt en investeerders van buitenaf naar de EU zullen komen. De Europese economie zal hierdoor sterker worden, wat aansluit bij de doelen van Lissabon en de Europa 2020-strategie.

Onder CCCTB wordt de winst van een concern geconsolideerd vastgesteld. Dit heeft als voordeel dat problemen met transfer-pricing zich niet langer voor zullen doen. Door de 'one stop shop' benadering krijgen ondernemingen die voor CCCTB opteren nog slechts met de belastingdienst van de lidstaat waarin het hoofdkantoor zich bevindt te maken. Deze is verantwoordelijk voor het vaststellen van de heffingsgrondslag en de verdeling hiervan over de verschillende lidstaten aan de hand van een verdeelsleutel. Het vpb-tarief wordt onder CCCTB niet geharmoniseerd, waardoor de lidstaten zelf hun tarief kunnen blijven bepalen.

Voor de winstbepaling onder CCCTB werd in eerste instantie aansluiting gezocht bij de IFRS. Dit bleek echter, onder andere omdat er met de commerciële winstberekening andere doelen worden nagestreefd dan met de fiscale, niet op alle punten haalbaar. Dit heeft erin geresulteerd dat CCCTB een autonoom systeem is. In de CCCTB-richtlijn zijn enkele algemene beginselen opgenomen. Daarnaast bestaat de CCCTB-richtlijn uit een groot aantal regels, waardoor er sprake is van een rule-based systeem. Aangezien de regels uit de richtlijn niet iedere specifieke situatie kunnen ondervangen, zal de nationale rechter in geval van onduidelijkheden of onvolledigheden uitleg moeten geven. Nationale rechters zullen zich bij gebrek aan een referentiekader door de nationale rechtsopvattingen laten leiden. Hierdoor kan rechtsonzekerheid voor belastingplichtigen ontstaan.

Voor voorraden en onderhanden werk wordt in de CCCTB-richtlijn één en dezelfde definitie gegeven. De waardering van onderhanden werk wijkt slechts af van de voorraadwaardering wanneer er sprake is van een langlopende overeenkomst. In dat geval wordt onderhanden werk op basis van de percentage of completion-methode gewaardeerd. Ook het onderscheid tussen voorraden en bedrijfsmiddelen is uit de richtlijn af te leiden. Activa die gedurende meer dan twaalf maanden in de

bedrijfsvoering worden aangewend worden tot de bedrijfsmiddelen gerekend. Voorraden zijn bestemd voor de verkoop en worden doorgaans gedurende minder dan twaalf maanden in de bedrijfsvoering gebruikt.

De waardering van voorraden en onderhanden werk is geregeld in artikel 29 van de CCCTB-richtlijn. Niet-verwisselbare goederen worden afzonderlijk gewaardeerd. In de overige gevallen vindt de waardebeoordeling volgens de fifo- of de gewogen gemiddelde kostprijsmethode plaats. Waardering geschiedt tegen de kostprijs, of indien deze lager is, tegen de opbrengstwaarde. In beginsel omvat de kostprijs uitsluitend de directe kosten. Indien een belastingplichtige echter onder het nationale fiscale stelsel de indirecte kosten in aanmerking neemt, mag hij de indirecte-kostenmethode onder CCCTB blijven toepassen. Winstneming op voorraden en onderhanden werk vindt op basis van de regels in de richtlijn plaats op het moment van verkoop respectievelijk oplevering.

Hoofdstuk 3 – Goed koopmansgebruik

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk stond CCCTB centraal. Gebleken is dat de toepassing van het CCCTB-systeem optioneel is. Indien een onderneming niet voor CCCTB opteert, vindt de fiscale winstbepaling conform de nationale regelgeving plaats. Dit betekent dat goed koopmansgebruik naast de CCCTB zal blijven bestaan. Dit hoofdstuk gaat dan ook over goed koopmansgebruik. De deelvraag *‘Wat is goed koopmansgebruik en welke voorraadwaarderingmethoden zijn toegestaan onder goed koopmansgebruik?’* wordt in dit hoofdstuk beantwoord.

3.2 Winstbepaling Wet inkomstenbelasting 2001

De Wet IB bevat twee artikelen die zien op de winstbepaling. Door middel van de schakelbepaling in artikel 8 van de Wet VPB zijn deze artikelen ook voor de winstbepaling in de vpb van toepassing. In artikel 3.8 Wet IB wordt de totaalwinst gedefinieerd als *‘het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming’*. Iedere euro die gedurende het bestaan van de onderneming wordt verdiend, moet in de belastingheffing worden betrokken. Uit artikel 3.8 blijkt niet hoe de totaalwinst aan de verschillende kalenderjaren moet worden toegerekend. Artikel 3.25 bevat daarom de jaarwinstbepaling:

‘De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.’

In artikel 3.25 is bepaald dat de jaarwinst op basis van goed koopmansgebruik moet worden bepaald. Wat onder goed koopmansgebruik moet worden verstaan, is niet in de wet vastgelegd. De invulling van het begrip wordt aan de fiscale rechter overgelaten, waardoor het fiscale winstbegrip dynamisch is. In de volgende paragrafen ga ik verder op goed koopmansgebruik in.

3.3 Toerekening baten en lasten

Goed koopmansgebruik ziet op het toerekenen van de baten en lasten aan de jaren de waarop deze betrekking hebben. Ten eerste houdt dit in dat de ontvangsten en uitgaven moeten worden toegerekend aan de jaren waarop deze betrekking hebben. Daarnaast ziet goed koopmansgebruik op het toerekenen van de voor- en nadelen die niet (direct) als ontvangsten respectievelijk uitgaven kunnen worden aangemerkt. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:⁷⁶

Baten

- a. Aan het betreffende jaar toegerekende ontvangsten (opbrengsten).
- b. Overige in het betreffende jaar in aanmerking te nemen voordelen, te weten verplichte of vrijwillige opwaarderingen van activa en verplichte of vrijwillige afwaarderingen van passiva.

Lasten

- a. Aan het betreffende jaar toegerekende uitgaven (kosten).
- b. Overige in het betreffende jaar in aanmerking te nemen nadelen, te weten verplichte of vrijwillige afwaarderingen van activa en verplichte of vrijwillige opwaarderingen van passiva.

De toerekening van de baten en lasten aan de juiste jaren is op een aantal beginselen gebaseerd. Deze beginselen komen in de volgende paragraaf aan bod.

⁷⁶ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 78-79.

3.4 Beginselen van goed koopmansgebruik

3.4.1 Inleiding

Omdat er geen wettelijke definitie van het begrip goed koopmansgebruik bestaat, wordt de invulling van het begrip grotendeels aan de fiscale rechter overgelaten. In de loop der jaren is er een grote hoeveelheid jurisprudentie omtrent dit onderwerp ontstaan. Hieruit zijn enkele beginselen af te leiden die aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggen. Tevens formuleert de Hoge Raad soms een rechtsregel die ook in andere gevallen van toepassing is.⁷⁷ Omdat de fiscale winstbepaling op beginselen gestoeld is, is het stelsel van goed koopmansgebruik principle-based.

In de literatuur komt goed koopmansgebruik met grote regelmaat aan de orde. Met betrekking tot de beginselen van goed koopmansgebruik lopen de opvattingen van de schrijvers nogal uiteen. Verschillende schrijvers⁷⁸ zien het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel als hoofdbeginselen. Essers⁷⁹ onderscheidt daarnaast het matchingbeginsel en het veroorzakingsbeginsel als deelbeginselen van het realiteitsbeginsel. Ik sluit me aan bij de opvatting van Essers. Hierna werk ik deze beginselen uit.

3.4.2 Realiteitsbeginsel

Het realiteitsbeginsel houdt in dat de toerekening van de baten en lasten aan de verschillende jaren met realiteitszin plaats dient te vinden. Winsten en verliezen moeten in aanmerking genomen worden in het jaar waarin zij daadwerkelijk gerealiseerd zijn. Dat betekent bijvoorbeeld dat vooruitbetaalde kosten pas ten laste van de winst mogen komen in het jaar waarop de kosten betrekking hebben. Hetzelfde geldt voor de vooruit ontvangen bedragen. De Hoge Raad heeft bepaald dat de winst uiterlijk gerealiseerd is op het moment dat de levering van de goederen heeft plaatsgevonden of op het moment dat de vordering volwaardig is geworden.⁸⁰ Over het algemeen vallen deze momenten samen.⁸¹

Matchingbeginsel

Het matchingbeginsel speelt een belangrijke rol bij de toerekening van de baten en lasten aan de juiste jaren. Dit beginsel kan als onderdeel van het realiteitsbeginsel worden gezien. Het houdt in dat uitgaven ten laste van de winst moeten komen in het jaar waarin de opbrengsten die met de uitgaven samenhangen tot de winst zijn gerekend.⁸²

Veroorzakingsbeginsel

Het is niet altijd mogelijk om het matchingprincipe toe te passen. In dat geval kan het veroorzakingsbeginsel gebruikt worden om te bepalen aan welk jaar bepaalde uitgaven en ontvangsten toegerekend moeten worden. Ook dit is een deelbeginsel van het realiteitsbeginsel. Het

⁷⁷ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 75.

⁷⁸ Zie H.J. van Dam, *Commentaar op art. 3.25 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 01-02-2015; P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)* 3.2.16.B. onder b1 en b2; E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 161.

⁷⁹ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)* 3.2.16.B. onder b2.

⁸⁰ HR 8 mei 1957, nr. 12.931, BNB 1957/208.

⁸¹ E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 162-163.

⁸² A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 79.

houdt in dat de baten en lasten toegerekend moeten worden aan de jaren waarop zij betrekking hebben.⁸³

3.4.3 Voorzichtigheidsbeginsel

Het voorzichtigheidsbeginsel staat verliesneming toe op het moment dat het verlies voorzienbaar is. Dit druist in tegen het realiteitsbeginsel, op grond waarvan verliezen pas in aanmerking genomen mogen worden wanneer zij gerealiseerd zijn. Het toerekenen van verliezen op basis van het realiteitsbeginsel kan ertoe leiden dat er een te rooskleurig beeld ontstaat. Het voorzichtigheidsbeginsel voorkomt dit. Winstneming hoeft op grond van het voorzichtigheidsbeginsel pas plaats te vinden op het moment dat de winst daadwerkelijk gerealiseerd is.⁸⁴

3.4.4 Eenvoudsbeginsel

Op grond van het eenvoudsbeginsel hoeft geen ingewikkelder winstbepalingsstelsel te worden toegepast dan voor de omvang van de onderneming nodig is. Dit voorkomt dat belastingplichtigen onnodig met hoge administratiekosten te maken krijgen. Het gaat erom dat het toegepaste systeem praktisch en controleerbaar is. Het eenvoudsbeginsel is in slechts enkele gevallen doorslaggevend.⁸⁵

De wisselwerking tussen de beginselen zorgt ervoor dat de voordelen op het moment dat ze gerealiseerd zijn worden belast en dat de verliezen op het moment dat deze voorzienbaar zijn mogen worden genomen. Het verschilt per zaak op welk beginsel de nadruk moet komen te liggen. Uit de rechtspraak kan worden afgeleid dat het realiteitsbeginsel vaak de overhand heeft. Het eenvoudsbeginsel wordt steeds minder belangrijk, doordat het boekhoudproces tegenwoordig grotendeels geautomatiseerd is.⁸⁶

3.5 Dynamiek

Doordat de invulling van goed koopmansgebruik aan de rechtspraak wordt overgelaten, ontstaat een dynamisch winstbegrip. Het voordeel hiervan is dat dit aangepast kan worden zonder dat er een wetswijziging nodig is. Over het algemeen is de Hoge Raad consistent als het gaat om goed koopmansgebruik. Dit is van belang, omdat koerswijzigingen de rechtszekerheid niet ten goede komen. Het gebeurt dan ook niet vaak dat de Hoge Raad 'om gaat'.⁸⁷

Om te voorkomen dat de rechtszekerheid door het 'omgaan' van de Hoge Raad wordt aangetast, wordt voor bestaande gevallen vaak een overgangsregeling getroffen. De nieuwe inzichten van de Hoge Raad zijn dan slechts op nieuwe gevallen van toepassing (prospective overruling).⁸⁸

Doornebal onderscheidt drie oorzaken voor het 'omgaan' van de Hoge Raad:⁸⁹

1. Gewijzigde maatschappelijke omstandigheden, bijvoorbeeld toename van de welvaart en automatisering van bedrijfsprocessen;
2. Gewijzigde maatschappelijke opvattingen, al dan niet gecodificeerd in (niet-fiscale) regels, bijvoorbeeld op het gebied van bedrijfseconomie en externe verslaggeving;
3. Gewijzigd inzicht in het recht bij de Hoge Raad zelf.

⁸³ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)* 3.2.16.B. onder b2.

⁸⁴ E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 164.

⁸⁵ E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 166-167.

⁸⁶ E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 161.

⁸⁷ H.J. van Dam, *Commentaar op art. 3.25 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 01-02-2015.

⁸⁸ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 76.

⁸⁹ J. Doornebal, *Goed koopmansgebruik als open norm*, NTFR Beschouwingen 2008/33.

Het Baksteenarrest is een zeer bekend voorbeeld van een arrest waarin de Hoge Raad 'om ging'⁹⁰. Hier was gewijzigd inzicht in het recht de oorzaak voor het 'omgaan' van de Hoge Raad. In het Baksteenarrest werd beslist dat het bestaan van een rechtsverhouding niet langer een vereiste is voor het vormen van een voorziening.⁹¹ De belangrijkste voorwaarde voor het vormen van een voorziening kwam hiermee te vervallen, waardoor dit beduidend eenvoudiger werd.

3.6 Bestendige gedragslijn⁹²

Een ondernemer is vrij om te kiezen welk waarderingstelsel hij toepast bij de winstbepaling. Uiteraard moet het gekozen stelsel wel in overeenstemming met goed koopmansgebruik zijn. Artikel 3.25 Wet IB 2001 zegt dat de winst met inachtneming van een bestendige gedragslijn moet worden bepaald. Dit houdt in dat een eenmaal gekozen stelsel consistent moet worden toegepast.⁹³

Stelselwijzigingen zijn slechts onder bepaalde voorwaarden mogelijk. De Hoge Raad heeft beslist dat een ondernemer van waarderingstelsel kan veranderen zolang het gekozen waarderingstelsel nog geen onherroepelijke fiscale gevolgen heeft gehad.⁹⁴ Wanneer de belastingaanslag voor een jaar eenmaal onherroepelijk vast staat, kan een ondernemer niet meer op zijn keuze terug komen.

Er kunnen drie redenen voor een stelselwijziging zijn. Ten eerste is het mogelijk dat het gehanteerde waarderingstelsel in strijd is met goed koopmansgebruik. Het toegepaste stelsel mag dan niet worden gecontinueerd. Zelfs indien een stelsel met goedkeuring van de inspecteur wordt toegepast, moet verplicht een stelselwijziging worden doorgevoerd indien het stelsel niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik blijkt te zijn.⁹⁵ Ten tweede bestaat de mogelijkheid dat een stelsel dat in eerste instantie onder goed koopmansgebruik werd geschaard, hier niet langer mee in overeenstemming is.⁹⁶ Ook in deze situatie is de ondernemer verplicht om een ander waarderingstelsel te kiezen. Ten slotte kan er sprake zijn van een vrijwillige stelselwijziging. Uit de jurisprudentie is gebleken dat een vrijwillige stelselwijziging slechts is toegestaan als er geen sprake is van willekeur en de stelselwijziging niet op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel is gericht.

3.7 Verhouding tussen fiscale en commerciële winstregels

Voor de commerciële winstbepaling gelden andere regels dan voor de fiscale. Bij de fiscale winstbepaling moeten de beginselen van goed koopmansgebruik in acht worden genomen. De commerciële winst wordt conform de richtlijnen van de RJ vastgesteld. Hoewel het toepassen van deze richtlijnen niet verplicht is, zijn de richtlijnen van grote betekenis bij de commerciële winstbepaling.⁹⁷ Beursgenoteerde vennootschappen maken geen gebruik van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, omdat zij verplicht zijn zich op IFRS te baseren bij de commerciële winstbepaling. Voor niet-beursgenoteerde vennootschappen is het toepassen van IFRS toegestaan, maar niet

⁹⁰ HR 26 augustus 1998, nr. 33417, BNB 1998/409.

⁹¹ P.G.H. Albert, *Honderd jaar goed koopmansgebruik (jaarwinstbepaling)*, NTFR 2015/1020.

⁹² Ontleend aan

E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 167-168 en

A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 86-88.

⁹³ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 86.

⁹⁴ HR 4 mei 1983, nr. 21.669, BNB 1983/194.

⁹⁵ HR 7 december 1966, nr. 15.657, BNB 1967/37.

⁹⁶ Zie bijv. HR 13 november 1991, nr. 27.563, BNB 1992/109 en HR 18 december 1991, nr. 26.674, BNB 1992/181.

⁹⁷ E. Sarkinovic, *Goed koopmansgebruik en de normen van de accountant*, Forfaitair 2010/204.

verplicht. Sinds 2009 is er voor kleinere ondernemingen de IFRS for Small and Medium -sized Entities, de SME-standaard. Omdat accounting standards in toenemende mate op internationaal niveau tot stand komen, bestaat de kans dat de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving in de toekomst overbodig worden.⁹⁸

In Nederland bestaat er geen direct verband tussen de commerciële en de fiscale winstbepaling. De commerciële winstberekening kan echter wel als uitgangspunt voor de fiscale winstbepaling worden genomen. Dit blijkt uit de volgende overweging die de Hoge Raad in een van zijn kernarresten⁹⁹ maakte:

'(...) dat weliswaar als regel kan worden aangenomen, dat een stelsel van jaarlijkse winst berekening 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 (...)'

Uit het bovenstaande blijkt dat de bedrijfseconomische opvattingen in overeenstemming met goed koopmansgebruik zijn, tenzij dit strijd oplevert met de tekst, de algemene opzet of een beginsel van de belastingwet.¹⁰⁰ Uit een recenter arrest¹⁰¹, waarin over het 'op de bedrijfseconomie gegronde begrip goed koopmansgebruik' wordt gerept, blijkt dat goed koopmansgebruik volgens de Hoge Raad nog altijd in grote mate op de bedrijfseconomie gebaseerd is. Tevens is uit de jurisprudentie¹⁰² af te leiden dat overeenstemming met de bedrijfseconomische regels niet vanzelfsprekend op overeenstemming met goed koopmansgebruik duidt.

Hoewel de bedrijfseconomie dus als uitgangspunt voor goed koopmansgebruik wordt beschouwd, wijken de commerciële en de fiscale winstbepaling op sommige punten van elkaar af. Zo zijn met betrekking tot de afschrijvingen in het jaarrekeningenrecht andere regels van toepassing dan in de Wet IB. De Wet IB staat bijvoorbeeld onder omstandigheden willekeurige afschrijving toe op grond van artikel 3.31 en 3.34. Voor de commerciële winstbepaling zijn willekeurige afschrijvingen uitgesloten, omdat dit geen waarheidgetrouw beeld van de vermogenspositie van een onderneming oplevert. Ook als het om onderhanden werk gaat komen de bedrijfseconomische waarderingsregels niet exact overeen met de fiscale. De fiscale waardering van onderhanden dient op grond van artikel 3.29b Wet IB op basis van de percentage of completion-methode plaats te vinden. In het jaarrekeningenrecht hoeft de percentage of completion-methode alleen als de winst op betrouwbare wijze kan worden ingeschat te worden toegepast¹⁰³ Is dit niet het geval, dan mag de completed contract-methode worden toegepast. Winstneming vindt dan pas op het moment van oplevering

⁹⁸ H. van den Ende, *Eén standaard voor verslaggeving?*, Spotlight (Vaktechnisch bulletin van PwC Accountants) jaargang 18 - 2011/1, p. 22-26 geraadpleegd 13-07-2015 van http://www.pwc.nl/nl_NL/nl/spotlight/assets/documents/spotlight2011-1-jaargang-18.pdf.

⁹⁹ HR 8 mei 1957, nr. 12.931, BNB 1957/208.

¹⁰⁰ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht IB.3.2.16.B.a. Algemeen*.

¹⁰¹ HR 26 augustus 1998, nr. 33.417, BNB 1998/409 (Baksteenarrest).

¹⁰² HR 23 september 1992, nr. 28.155, BNB 1993/60.

¹⁰³ RJ 221.301.

plaats. Ook kleine ondernemingen (in de zin artikel 2:396 (1) BW) mogen de completed contract-methode te allen tijde gebruiken.¹⁰⁴

Dat de commerciële en de fiscale winstbepaling niet volledig aan elkaar gekoppeld zijn, komt omdat de doelen van de commerciële en de fiscale winstberekening van elkaar verschillen. De commerciële jaarrekening is vooral bedoeld om een 'true and fair view' van de vermogenspositie te verschaffen.¹⁰⁵ Belanghebbenden gebruiken deze informatie onder andere bij het maken van investeringsbeslissingen. De fiscale winstbepaling is gericht op het vaststellen van de in een jaar genoten winst, op basis waarvan wordt bepaald hoeveel belasting er moet worden betaald.

Bij het opstellen van een jaarrekening komen over het algemeen hoge boekhoudkosten kijken. Om de administratiekosten van kleine rechtspersonen (artikel 2:396 (1) BW) te beperken, is bepaald dat zij de fiscale grondslagen mogen toepassen bij het opstellen van de commerciële jaarrekening. Dat wil zeggen dat de waardering van de activa en passiva ten behoeve van de commerciële balans op basis van de in de Wet VPB opgenomen waarderingsregels mag plaatsvinden.¹⁰⁶ De commerciële balans die zo ontstaat komt dus overeen met de fiscale balans.

De voorgaande paragrafen stonden in het teken van de fiscale winstbepaling. Deze geschiedt op basis van artikel 3.25 Wet IB volgens goed koopmansgebruik. De beginselen van goed koopmansgebruik, evenals de rol van de Hoge Raad bij de invulling van het begrip, zijn aan de orde geweest. Deze laatste paragraaf ging over de verhouding tussen de fiscale en de commerciële winstregels. Nu duidelijk is wat goed koopmansgebruik is, komt in de volgende paragraaf de waardering van voorraden onder goed koopmansgebruik aan de orde.

3.8 Voorraden onder goed koopmansgebruik

3.8.1 Voorraadbegrip

Voordat ik op de voorraadwaardering onder goed koopmansgebruik in kan gaan, moet duidelijk zijn wat er onder voorraad wordt verstaan. Dit is van belang, omdat er onderscheid tussen de voorraad en de overige activa moet worden gemaakt. Het maken van dit onderscheid is noodzakelijk, omdat op de verschillende activa afwijkende waarderingsregels van toepassing zijn. Bovendien kent de wet enkele faciliteiten, zoals de hiri en de investeringsaftrek, die slechts op bedrijfsmiddelen en niet op voorraden van toepassing zijn.¹⁰⁷

In de wet is geen definitie van het begrip voorraad opgenomen. Volgens de Hoge Raad¹⁰⁸ moet onder voorraad worden verstaan *'het geheel van zaken, die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve als bestemd voor den omzet in het bedrijf aanwezig zijn'*. Bedrijfsmiddelen worden in artikel 3.30 (1) Wet IB omschreven als *'goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt'*. Uit de jurisprudentie kunnen een aantal kenmerken¹⁰⁹ van voorraden respectievelijk bedrijfsmiddelen worden afgeleid. Het belangrijkste verschil is dat voorraden slechts één

¹⁰⁴ A. van den Dungen-Maltha, *Commentaar op art. 3.29 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 18-01-2015.

¹⁰⁵ E. Sarkinovic, *Goed koopmansgebruik en de normen van de accountant*, Forfaitair 2010/204.

¹⁰⁶ Raad voor de Jaarverslaggeving, *Handreiking bij de toepassing van fiscale grondslagen door kleine rechtspersonen*, RJ-uiting 2011-4.

¹⁰⁷ H.J. van Dam, *Commentaar op art. 3.25 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 01-02-2015.

¹⁰⁸ HR 17 april 1957, nr. 13.039, BNB 1957/238.

¹⁰⁹ J.M. van der Heijden, *Fiscale voorraadwaardering*, fed fiscale brochures, achtste druk, Deventer 2014, p. 3-4.

productieproces meegaan, terwijl bedrijfsmiddelen meer dan één productieproces doorlopen. Voorbeelden van bedrijfsmiddelen zijn machines, bedrijfsauto's en onroerend goed.

Dat het onderscheid tussen voorraden en bedrijfsmiddelen niet altijd duidelijk is, blijkt uit een arrest van de Hoge Raad¹¹⁰ uit 2005. Hierin ging het om beleggingsonroerend goed dat voor de verkoop bedoeld was, maar in afwachting daarvan werd verhuurd. De Hoge Raad oordeelde dat activa een gemengd karakter kunnen hebben. In casu werd het onroerend goed voor de toepassing van de hrr als voorraad beschouwd en met betrekking tot de afschrijving als bedrijfsmiddel.

Ook van belang is het onderscheid tussen voorraden en onderhanden werk. Er is sprake van onderhanden werk als een product nog niet voltooid is.¹¹¹ Of een niet-gereed product onder voorraad of onderhanden werk valt, is afhankelijk van waar het uiteindelijke product voor bedoeld is. Van onderhanden werk is sprake indien er in opdracht van een derde wordt geproduceerd.¹¹² Als het eindproduct voor de verkoop is bestemd, gaat het om voorraad. Voorraden worden voor eigen rekening en risico geproduceerd. Er is bij voorraden dus geen bestelling aan de productie voorgegaan.¹¹³ Sinds 1 januari 2007 is de waardering van onderhanden werk in artikel 3.29b Wet IB geregeld. Op grond hiervan mag winstneming niet meer op basis van de completed contract-methode plaatsvinden, maar moet de percentage of completion-methode worden toegepast.

3.8.2 Voorraadwaardering

Nu het verschil tussen voorraden en bedrijfsmiddelen duidelijk is, ga ik in deze paragraaf op de voorraadwaardering onder goed koopmansgebruik in. Uitgaven ten behoeve van producten die voor de verkoop bedoeld zijn, mogen onder goed koopmansgebruik niet zomaar op het moment dat de uitgaven worden gedaan ten laste van de winst worden gebracht. Op grond van het matchingbeginsel mogen deze uitgaven pas ten laste van de winst worden gebracht op het moment dat de hiermee samenhangende opbrengst gerealiseerd is.¹¹⁴ Voor uitgaven die ten behoeve van de voorraad worden gedaan, moet daarom een actiefpost op de balans worden gevormd. Zodra een product uit de voorraad wordt verkocht, wordt de voorraadpost met betrekking tot dit product gecrediteerd.

Met betrekking tot de voorraadwaardering zijn er nominalistische en substantialistische waarderingsmethoden te onderscheiden. Onder de nominalistische methoden wordt de voorraad uitgedrukt in euro's. De winst wordt berekend als het verschil tussen de opbrengst van de verkoop en de historische kostprijs van de betreffende producten.¹¹⁵ Deze stelsels zijn geschikt voor goederen die individueel herkenbaar zijn, omdat bij iedere verkoop de historische kostprijs van het betreffende goed moet worden vastgesteld. Nominalistische stelsels houden geen rekening met inflatie, waardoor inflatiewinsten worden belast.

De substantialistische waarderingsstelsels drukken de voorraad in goederen uit en niet in geld. Deze stelsels worden, omdat van ficties wordt uitgegaan, vaak toegepast bij goederen die identiek aan elkaar zijn. Inflatiewinsten worden bij deze stelsels buiten de heffing gehouden. Onder de

¹¹⁰ HR 1 april 2005, nr. 38.973, BNB 2005/208.

¹¹¹ J.M. van der Heijden, *Fiscale voorraadwaardering*, fed fiscale brochures, achtste druk, Deventer 2014, p. 6-7.

¹¹² O.a. HR 29 november 1989, nr. 25.251, BNB 1990/38 en HR 29 november 1989, nr. 25.842, BNB 1990/42.

¹¹³ J.M. van der Heijden, *Fiscale voorraadwaardering*, fed fiscale brochures, achtste druk, Deventer 2014, p. 6-7.

¹¹⁴ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 120.

¹¹⁵ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 121.

substantialistische waarderingsmethoden kunnen bij stijgende dan wel dalende inkooprijzen stille reserves ontstaan. Hierdoor kan de belastingheffing worden uitgesteld. De belastbare winst kan door de toepassing van een substanti alistisch stelsel dus enigszins worden beïnvloed.

De volgende nominalistische respectievelijk substantialistische waarderingsstelsels worden onderscheiden:

Nominalistische waarderingsmethoden

- Waardering op kostprijs;
- Waardering op kostprijs of lagere (inkoop)marktprijs.

Substantialistische waarderingsmethoden

- Lifo;
- Fifo;
- IJzeren voorraad.

De vijf bovengenoemde stelsels komen nu achtereenvolgens aan bod:

Waardering op kostprijs

Bij deze methode wordt de voorraad gewaardeerd tegen de kostprijs. Bij ingekochte goederen bestaat de kostprijs uit de inkooprijzen van de goederen vermeerderd met de bijkomende kosten, zoals transportkosten. Indien er subsidies zijn ontvangen, moeten deze in mindering gebracht worden op de kostprijs. Indien er bij de inkoop onzakelijke prijzen zijn betaald, moet de invloed hiervan worden geëlimineerd.¹¹⁶

Het vaststellen van de kostprijs is voor in de eigen onderneming voortgebrachte voorraden complexer dan voor ingekochte voorraden. Bij zelf vervaardigde voorraden worden de directe kosten altijd tot de kostprijs gerekend. Deze moeten worden geactiveerd. Tot de directe kosten behoren bijvoorbeeld uitgaven ten behoeve van de grond- en hulpstoffen die nodig zijn om de voorraad te kunnen vervaardigen en de loonkosten van de productiemedewerkers. De indirecte kosten hoeven alleen tot de kostprijs te worden gerekend indien deze van de productieomvang afhankelijk zijn.¹¹⁷ De overige indirecte kosten, zijnde de constante algemene kosten, hoeven niet te worden geactiveerd. Deze kosten mogen direct op het resultaat in mindering worden gebracht.¹¹⁸

Waardestijgingen van de voorraad waar geen betalingen mee gepaard zijn gegaan, hoeven volgens de Hoge Raad niet te worden geactiveerd. Zo werd beslist dat de waardestijging van een wijnvoorraad als gevolg van het verouderingsproces pas op het moment dat de opbrengst is gerealiseerd tot de winst hoeft te worden gerekend.¹¹⁹ Dit geldt echter niet indien de waardestijging niet door het simpelweg opslaan van de goederen is veroorzaakt, maar door een productieproces. De Hoge Raad¹²⁰ oordeelde dat het rijpingsproces van een voorraad kazen in een kaaspakhuis een

¹¹⁶ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 121.

¹¹⁷ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 121.

¹¹⁸ HR 30 mei 1956, nr. 12.639, BNB 1956/222.

¹¹⁹ HR 17 februari 1954, nr. 11.620, BNB 1955/138.

¹²⁰ HR 9 oktober 1991, nr. 27.286, BNB 1992/24.

productieproces vormt, omdat de kazen gedurende het proces regelmatig gekeerd, geplastificeerd en schoongemaakt worden.

Waardering op kostprijs of lagere (inkoop)marktprijs

Waardering op kostprijs leidt ertoe dat de voorraden bij dalende inkooprijzen voor een te hoog bedrag op de balans blijven staan. De Hoge Raad¹²¹ staat het daarom toe de voorraad af te waarderen tot de lagere marktwaarde indien de marktwaarde op de inkoopmarkt aanzienlijk onder de kostprijs ligt en het niet waarschijnlijk is dat de inkooprijzen binnen afzienbare tijd weer zullen stijgen. Als de kostprijs structureel boven de marktprijs ligt, is het zelfs verplicht om af te waarderen naar de lagere marktwaarde. De Hoge Raad¹²² oordeelde dat het in strijd is met goed koopmansgebruik om in dat geval op kostprijs te blijven waarderen. Indien de prijzen na afwaardering tot de lagere marktwaarde weer stijgen, moet de waarde van de voorraad naar boven worden bijgesteld tot ten hoogste de historische kostprijs.

Het is niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik om louter op marktwaarde te waarderen.¹²³ Onder deze methode zou bij stijgende marktprijzen winst moeten worden genomen die feitelijk nog niet gerealiseerd is. Dit druist tegen het voorzichtigheidsbeginsel in. De staatssecretaris¹²⁴ acht voorraadwaardering tegen marktwaarde dan ook in strijd met goed koopmansgebruik.

Lifo

Met betrekking tot de voorraadwaardering conform het lifo-stelsel (bijlage 2) bestaat weinig jurisprudentie. In 1961 heeft de Hoge Raad¹²⁵ echter geoordeeld dat de lifo-methode in overeenstemming met goed koopmansgebruik is.

Bij voorraadwaardering onder lifo (last in first out) wordt verondersteld dat de goederen die als laatst aan de voorraad zijn toegevoegd, als eerst worden verkocht. Deze fictie kan vanzelfsprekend alleen worden toegepast indien sprake is van dooreen leverbare goederen.

Bij stijgende inkooprijzen kan het in fiscaal opzicht gunstig zijn om het lifo-stelsel toe te passen. De inkooprijzen van de eerst (en dus goedkoopst) ingekochte producten blijven dan het langst op de balans staan, waardoor er stille reserves in de voorraad kunnen ontstaan. Belastingheffing kan op deze manier worden uitgesteld tot uiterlijk het moment waarop de onderneming geliquideerd wordt.¹²⁶

Fifo

Over het fifo-stelsel (bijlage 2) bestaat geen jurisprudentie, maar in de literatuur wordt voorraadwaardering conform het fifo-stelsel doorgaans in overeenstemming met goed

¹²¹ HR 6 april 1966, nr. 15.557, BNB 1966/127.

¹²² HR 30 maart 1955, nr. 12.236, BNB 1955/183.

¹²³ Zie ook G. Slot, *Voorraadwaardering*, Fiscale monografieën 8, Deventer 1987, p. 67.

¹²⁴ Besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB 2012/8M, V-N 2012/14.15.

¹²⁵ HR 18 oktober 1961, nr. 14.604, BNB 1961/350.

¹²⁶ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 124.

koopmansgebruik geacht.¹²⁷ De systematiek van het fifo-stelsel is vergelijkbaar met die van het lifo-stelsel, met als verschil dat de uitkomsten als het ware aan elkaar tegengesteld zijn.

Onder de fifo-methode (first in first out) wordt gebruik gemaakt van de fictie dat de eerst ingekochte goederen als eerst worden verkocht. Dit is vooral gunstig bij dalende inkooprijzen. De eerst ingekochte goederen, die dus voor het hoogste bedrag op de balans staan, worden als eerst verkocht. De goederen die later voor een lagere prijs zijn ingekocht, blijven op de balans staan. Hierdoor ontstaan stille reserves en kan belastingheffing worden uitgesteld.¹²⁸

Ijzeren voorraad

Over het ijzeren voorraadstelsel (bijlage 3) bestaat meer jurisprudentie dan over het lifo- en fifo-stelsel. De Hoge Raad heeft in verschillende arresten geoordeeld dat het ijzeren voorraadstelsel in overeenstemming met goed koopmansgebruik is.¹²⁹

Onder het ijzeren voorraadstelsel wordt verondersteld dat er continu een basishoeveelheid voorraad (de ijzeren voorraad) in de onderneming aanwezig is. De ijzeren voorraad is de voorraad die aanwezig moet zijn om het productieproces ongestoord voort te kunnen zetten bij de beschikbare productiecapaciteit. Deze hoeveelheid wordt tegen een basisprijs op de balans gezet. De basisprijs wordt gesteld op de kostprijs van de ijzeren voorraad op het moment dat het stelsel wordt ingevoerd.

Indien de in de onderneming aanwezige voorraad op balansdatum lager is dan de basishoeveelheid, wordt de waarde van de ijzeren voorraad verminderd met het bedrag dat nodig zou zijn om de voorraad aan te vullen tot de basishoeveelheid. Hierbij wordt uitgegaan van de op dat moment geldende marktprijs. Het bedrag dat op de ijzeren voorraad in mindering komt, wordt aan de mancoreserve toegevoegd. Indien de voorraad op balansdatum hoger is dan de basishoeveelheid moet de voorraad voor zover deze de ijzeren voorraad overschrijdt op basis van kostprijs, kostprijs of lagere (inkoop)marktprijs of lifo gewaardeerd worden.¹³⁰

Als de in de onderneming aanwezige voorraad de ijzeren voorraad structureel overstijgt, bijvoorbeeld door een toename van de productiecapaciteit, kan de basishoeveelheid worden verhoogd. Er wordt dan een nieuwe schijf toegevoegd, bestaande uit de aan de ijzeren voorraad toegevoegde goederen. Als basisprijs voor de toegevoegde schijf wordt uitgegaan van de marktprijs die op het moment van de uitbreiding van de ijzeren voorraad geldt. Indien de ijzeren voorraad naar beneden moet worden bijgesteld, gaat dit ten koste van een of meerdere schijven. In dat geval wordt er een lifo-systeem toegepast, waardoor de laatst toegevoegde schijf als eerst komt te vervallen.¹³¹

Gunstig aan het ijzeren voorraadstelsel is dat prijsstijgingen van de ijzeren voorraad niet tot de jaarwinst worden gerekend. De Hoge Raad¹³² acht dit rechtvaardig omdat de opbrengst van uit de

¹²⁷ Zie o.a. P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht Archief*, IB.3.2.18.C.f Het lifo-systeem of het fifo-systeem; J.M. van der Heijden, *Fiscale voorraadwaardering*, fed fiscale brochures, achtste druk, Deventer 2014, p. 63-64 en G. Slot, *Voorraadwaardering*, Fiscale monografieën 8, Deventer 1987, p. 21 en 49.

¹²⁸ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 124.

¹²⁹ Zie o.a. HR 17 februari 1954, nr. 11.641, BNB 1954/108; HR 7 maart 1956, nr. 12 623, BNB 1956/121; HR 24 december 1958, nr. 13 678, BNB 1959/63.

¹³⁰ E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 181-182.

¹³¹ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 125.

¹³² HR 7 maart 1956, nr. 12 623, BNB 1956/121.

voorraad verkochte goederen moet kunnen worden gebruikt om de voorraad weer op peil te brengen. Het nadeel van dit stelsel ten opzichte van de andere stelsels is dat bij dit systeem meer administratief werk komt kijken. Bovendien geeft de waarde van de voorraad op de balans geen realistisch beeld van de werkelijke waarde van de voorraad. Onder IFRS en in het Nederlandse jaarrekeningenrecht is voorraadwaardering op basis van het ijzeren voorraadstelsel dan ook niet meer toegestaan.¹³³

De Hoge Raad¹³⁴ heeft beslist dat de waardering van de ijzeren voorraad tegen de basisprijs dan wel tegen de lagere marktwaarde plaats dient te vinden. Indien er is afgewaardeerd naar de lagere marktwaarde en de marktwaarde vervolgens weer stijgt, moet de voorraad worden opgewaardeerd, maar niet verder dan tot de basisprijs.

Het ijzeren voorraadstelsel mag volgens de Hoge Raad, net als het lifo- en fifo-stelsel, alleen worden toegepast bij soortgelijke of soortverwante goederen.¹³⁵ Dit houdt in dat de goederen dooreen leverbaar moeten zijn, over dezelfde kwalitatieve kenmerken moeten beschikken en in dezelfde prijscategorie moeten vallen.

3.9 Conclusie/samenvatting

In dit hoofdstuk is de deelvraag *'Wat is goed koopmansgebruik en welke voorraadwaarderingmethoden zijn toegestaan onder goed koopmansgebruik?'* beantwoord. Het voorgaande leidt tot de volgende conclusie:

De in een kalenderjaar genoten winst moet op grond van artikel 3.25 Wet IB 2001 volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn worden bepaald. Van het begrip goed koopmansgebruik bestaat geen wettelijke definitie. De invulling van het begrip wordt aan de fiscale rechter over gelaten, waardoor het fiscale winstbegrip dynamisch is. De Hoge Raad verandert niet vaak van koers, omdat dit de rechtszekerheid kan aantasten.

Goed koopmansgebruik is principle-based. Dat wil zeggen dat de winstbepaling hoofdzakelijk op beginselen is gebaseerd. Deze beginselen zijn af te leiden uit de rechtspraak. Welke beginselen er bestaan en hoeveel waarde er aan een bepaald beginsel moet worden gehecht, is niet eenvoudig vast te stellen. In de literatuur zijn de opvattingen omtrent dit onderwerp dan ook verdeeld.

Essers ziet, net als enkele andere schrijvers, het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel als hoofdbeginselen. Daarnaast onderscheidt hij het matchingbeginsel en het veroorzakingsbeginsel als deelbeginselen van het realiteitsbeginsel. Door het samenspel van de beginselen worden winsten belast op het moment dat deze gerealiseerd zijn en mogen verliezen in aanmerking worden genomen wanneer zij voorzienbaar zijn.

Bij de fiscale jaarwinstbepaling moet naast de beginselen van goed koopmansgebruik een bestendige gedragslijn in acht worden genomen. Dat wil zeggen dat een eenmaal gekozen waarderingssysteem niet zomaar mag worden gewijzigd. Een stelselwijziging is slechts onder bepaalde omstandigheden

¹³³ H.J. van Dam, *Commentaar op art. 3.25 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 01-02-2015.

¹³⁴ HR 24 december 1958, nr.13.678, BNB 1959/63.

¹³⁵ Zie o.a. HR 19 januari 1955, nr. 12.017, BNB 1955/67; HR 14 november 1956, nr. 12.818, BNB 1957/1 en HR 30 november 1994, nr. 28.639, BNB 1995/102.

mogelijk. Stelselwijzigingen die gericht zijn op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel zijn per definitie niet toegestaan.

Uit HR 8 mei 1957, BNB 1957/208 is af te leiden dat de bedrijfseconomische winstberekening als uitgangspunt voor de fiscale winstbepaling geldt, tenzij toepassing van de bedrijfseconomische winstbepalingsregels strijd met een beginsel of de opzet van de belastingwet oplevert. De bedrijfseconomische benadering wordt niet altijd gevolgd. Voor onderhanden werk en afschrijvingen wijkt de fiscale regelgeving bijvoorbeeld af van de commerciële winstregels.

De Hoge Raad heeft met betrekking tot de voorraadwaardering onder goed koopmansgebruik verschillende arresten gewezen. In een van deze arresten is het begrip voorraad gedefinieerd als *'het geheel van zaken, die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve als bestemd voor den omzet in het bedrijf aanwezig zijn'*. Voor een juiste toepassing van de waarderingsregels en de fiscale faciliteiten is het van belang dat het onderscheid tussen voorraden en bedrijfsmiddelen duidelijk is. Voorraden gaan slechts één productieproces mee, terwijl bedrijfsmiddelen meerdere productieprocessen doorlopen.

Ook tussen voorraden en onderhanden werk moet onderscheid worden gemaakt. Bij onderhanden werk wordt in opdracht van derden geproduceerd, terwijl voorraden voor eigen rekening en risico geproduceerd worden. Waardering van onderhanden werk geschiedt op grond van artikel 3.29b Wet IB volgens de percentage of completion-methode

Met betrekking tot de voorraad zijn er nominalistische en substantialistische waarderingsmethoden te onderscheiden. Onder de nominalistische stelsels wordt de voorraad in geld uitgedrukt. Inflatiwinsten worden onder deze stelsels belast. De nominalistische methoden waardering op kostprijs en waardering op kostprijs of lagere marktwaarde zijn onder goedkoopmansgebruik toegestaan. Bij de substantialistische stelsels wordt de voorraad in goederen uitgedrukt en blijven inflatiwinsten onbelast. Deze stelsels kunnen alleen bij dooreen leverbare goederen worden toegepast. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het substantialistische lifo- en ijzeren voorraadstelsel in overeenstemming met goed koopmansgebruik zijn. Over het fifo-stelsel heeft de Hoge Raad zich niet uitgelaten, maar waarschijnlijk is ook dit stelsel in overeenstemming met goed koopmansgebruik.

Hoofdstuk 4 – Overeenkomsten en verschillen tussen CCCTB en goed koopmansgebruik

4.1 Inleiding

In de eerste twee hoofdstukken zijn het CCCTB-stelsel en het stelsel van goed koopmansgebruik beide uitgebreid aan bod gekomen. Hierbij is ook de voorraadwaardering onder beide stelsels behandeld. In dit hoofdstuk worden de CCCTB en goed koopmansgebruik met elkaar vergeleken op het gebied van de voorraadwaardering. De deelvraag ‘*Wat zijn de overeenkomsten en verschillen bij voorraadwaardering conform CCCTB en goed koopmansgebruik?*’ wordt in dit hoofdstuk beantwoord. Alvorens ik op de overeenkomsten en verschillen tussen CCCTB en goed koopmansgebruik met betrekking tot de voorraadwaardering in ga, worden de belangrijkste overeenkomsten en verschillen tussen beide winstbepalingsstelsels genoemd. In paragraaf 4.5 beoordeel ik of de onder CCCTB toegestane voorraadwaarderingssystemen naar mijn mening al dan niet in overeenstemming zijn met de beginselen van CCCTB. Ditzelfde doe ik voor de onder goed koopmansgebruik toegestane waarderingssystemen in combinatie met de beginselen van goed koopmansgebruik.

4.2 Belangrijkste overeenkomsten en verschillen tussen CCCTB en goed koopmansgebruik

4.2.1 Inleiding

Het hoofddoel van de CCCTB komt overeen met dat van goed koopmansgebruik, namelijk het bepalen van de fiscale winst. Aan de hand hiervan kan worden vastgesteld hoeveel vennootschapsbelasting een vennootschap moet betalen. Hoewel het belangrijkste doel van CCCTB overeenkomt met dat van goed koopmansgebruik, zijn er verschillen tussen beide stelsels. Dit komt onder andere omdat goed koopmansgebruik slechts op nationaal niveau wordt toegepast, terwijl de CCCTB op Europees niveau toepasbaar is. De CCCTB is, hoewel ook kleine vennootschappen het stelsel kunnen toepassen, met name op grotere vennootschappen gericht, omdat grensoverschrijdende situaties zich bij grote vennootschappen nu eenmaal vaker voordoen. Kenmerkend voor dit stelsel is dat de winsten en verliezen van een concern geconsolideerd worden, waardoor transacties tussen groepsmaatschappijen niet tot winst leiden en transfer pricing niet aan de orde komt. Bovendien wordt grensoverschrijdende verliesverrekening hierdoor mogelijk. Het stelsel van goed koopmansgebruik kent deze voordelen niet.

4.2.2 Beginselen

Misschien wel het meest in het oog springende verschil tussen CCCTB en goed koopmansgebruik is dat de CCCTB rule-based is, terwijl goed koopmansgebruik principle-based is. Hoewel de CCCTB-richtlijn grotendeels uit regels bestaat, zijn er ook enkele beginselen in de richtlijn opgenomen. De beginselen van goed koopmansgebruik – het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel – komen niet letterlijk in de CCCTB-richtlijn terug. Wel is het realisatiebeginsel in artikel 9 van de richtlijn opgenomen (zie paragraaf 2.6.3).

Het realisatiebeginsel maakt onder goed koopmansgebruik deel uit van het realiteitsbeginsel. Op basis van dit beginsel moet winstneming uiterlijk plaatsvinden op het moment dat de winst gerealiseerd is. Het realisatiebeginsel komt bij goed koopmansgebruik tevens terug in het

voorzichtigheidsbeginsel. Op basis hiervan hoeft er geen winstneming plaats te vinden zolang de winst niet daadwerkelijk gerealiseerd is.¹³⁶

Het voorzichtigheidsbeginsel kan uit enkele bepalingen van de richtlijn worden afgeleid.¹³⁷ Zo zegt artikel 29 (4) dat de waardering van de voorraden plaatsvindt tegen kostprijs of opbrengstwaarde, naar gelang welke van beide het laagst is. Indien de voorraad in waarde daalt, hoeft verliesneming dus niet te worden uitgesteld. Ook artikel 25 (1), waarin het vormen van een voorziening onder bepaalde omstandigheden wordt toegestaan, komt voort uit het voorzichtigheidsbeginsel.

Het eenvoudsbegin­sel komt in de CCCTB richtlijn helemaal niet terug. Dit is niet onlogisch, omdat het eenvoudsbegin­sel met name op kleine ondernemingen ziet, terwijl CCCTB vooral op grotere ondernemingen gericht is.¹³⁸ Bovendien wordt het eenvoudsbegin­sel ook voor de winstbepaling volgens goed koopmansgebruik steeds minder belangrijk, onder andere omdat boekhoudprocessen in toenemende mate geautomatiseerd worden.¹³⁹

4.2.3 Bestendige gedragslijn

Artikel 3.25 Wet IB bepaalt dat de winst met inachtneming van een bestendige gedragslijn moet worden bepaald. Dit houdt in dat wanneer er eenmaal voor een bepaald waarderingstelsel is gekozen, hier slechts onder bepaalde omstandigheden van afge­weken mag worden.¹⁴⁰ In artikel 9 (3) van de CCCTB-richtlijn is een overeenkomstige bepaling opgenomen, die zegt dat de berekening van de belastinggrondslag *‘op consistente wijze geschiedt, tenzij uitzonderlijke omstandigheden een wijziging rechtvaardigen’*.

4.2.4 Verhouding tussen fiscale en commerciële winstregels

De voorgestelde CCCTB-richtlijn is niet, zoals oorspronkelijk de bedoeling was, aan IFRS gekoppeld. De voorschriften in de richtlijn zijn dan ook autonoom.¹⁴¹ Bij de Nederlandse fiscale winstbepaling is dit, net als in vrijwel alle andere lidstaten van de EU, anders. De Hoge Raad heeft in BNB 1957/208 bepaald dat de bedrijfseconomische regels voor de winstbepaling in overeenstemming zijn met goed koopmansgebruik, tenzij dit strijdig is met een algemeen beginsel of de opzet van de belastingwet. De bedrijfseconomie kan derhalve als uitgangspunt voor de Nederlandse fiscale winstbepaling worden gezien (zie ook paragraaf 3.7).

4.3 Rol van de rechtspraak

4.3.1 Overeenkomsten en verschillen CCCTB en goed koopmansgebruik

In de CCCTB-richtlijn is een geheel nieuw winstbegrip gecreëerd, dat bij geen enkel bestaand systeem aansluit. Uit paragraaf 2.6.3 bleek dat er naar verwachting zeer veel jurisprudentie nodig zal zijn om over alle mogelijke situaties duidelijkheid te krijgen. Ook bij goed koopmansgebruik is een belangrijke rol voor de fiscale rechter weggelegd. Omdat het begrip niet in de wet gedefinieerd is, moet de Hoge Raad aan de invulling van het begrip te pas komen. Hierdoor is er in de loop der tijd veel jurisprudentie met betrekking tot goed koopmansgebruik tot stand gekomen, waaruit verschillende beginselen zijn af te leiden.

¹³⁶ P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht IB.3.2.16.B.c. Algemene beginselen in de ontwerprichtlijn CCCTB*.

¹³⁷ R. Russo, *Een nieuw winstbegrip in de CCCTB: nu de invulling nog*, *Forfaitair* 2011/217.

¹³⁸ R. Russo, *Een nieuw winstbegrip in de CCCTB: nu de invulling nog*, *Forfaitair* 2011/217.

¹³⁹ E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013, p. 161.

¹⁴⁰ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 86-88.

¹⁴¹ Zie p. 5 van de toelichting op de concep­trichtlijn.

Hoewel de rechtspraak (naar verwachting) voor zowel CCCTB als voor goed koopmansgebruik van groot belang is, verschilt de jurisprudentie die onder invloed van de CCCTB tot stand zal komen van de bestaande jurisprudentie omtrent goed koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik is principle-based en berust op bepaalde beginselen die meestal in overeenkomstige situaties van toepassing zijn. In zaken omtrent goed koopmansgebruik formuleert de Hoge Raad regelmatig rechtsregels die ook voor vergelijkbare gevallen gelden. Hierdoor hoeft er over het algemeen maar één keer over een bepaalde kwestie geprocedeerd te worden. De CCCTB daarentegen is rule-based en is op de regels in de richtlijn gebaseerd. Er zal waarschijnlijk veel jurisprudentie nodig zijn om over alle specifieke situaties die niet in de richtlijn geregeld zijn duidelijkheid te verschaffen.

4.3.2 Mogelijke problemen bij implementatie richtlijn

Op grond van artikel 288 VwEU hebben richtlijnen, in tegenstelling tot verordeningen, geen rechtstreekse werking. Een verordening is *'rechtstreeks toepasselijk in elke staat'*¹⁴² en hoeft niet in de nationale wetgeving te worden geïmplementeerd voordat deze werking heeft. Verordeningen richten zich tot zowel lidstaten als burgers. Richtlijnen wenden zich daarentegen in principe enkel tot lidstaten. Burgers kunnen zich alleen op een richtlijn beroepen via de nationale wet waarin deze is geïmplementeerd.¹⁴³ Dit is anders als de richtlijn te laat wordt omgezet in nationale wetgeving. In dat geval kunnen belastingplichtigen een rechtstreeks beroep op de bepalingen uit de richtlijn doen.¹⁴⁴

Bij de implementatie van een richtlijn in de nationale wet *'wordt aan de nationale instanties de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen'*.¹⁴⁵ Lidstaten zijn dus niet verplicht de tekst uit de richtlijn letterlijk over te nemen in de nationale wet. Op grond van artikel 267 VwEU kan de nationale rechter prejudiciële vragen stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Het Hof van Justitie doet op basis hiervan uitspraak over de uitlegging van de Verdragen en de geldigheid en de uitlegging van de van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie.¹⁴⁶ De hoogste nationale rechter, in Nederland dus de Hoge Raad, is verplicht om het Hof van Justitie om advies te vragen.¹⁴⁷ Alleen als een vraag in een eerdere zaak al is behandeld (*acte éclairé*) of er geen twijfel over het antwoord bestaat (*acte clair*), hoeven geen prejudiciële vragen te worden gesteld.¹⁴⁸

Om te illustreren welke problemen bij de implementatie van een richtlijn in de nationale wet kunnen ontstaan kan worden verwezen naar de Fusierichtlijn. De tekst van de Fusierichtlijn is niet letterlijk overgenomen in de Nederlandse wet.¹⁴⁹ De in de richtlijn gebruikte term 'belastingontwijking' komt in de Nederlandse wet bijvoorbeeld terug als het 'ontgaan of uitstellen van belastingheffing'.¹⁵⁰ In een recent arrest¹⁵¹ heeft de Hoge Raad een oordeel geveld over de vraag of de antiontgaansbepalingen uit de Fusierichtlijn op de juiste wijze in de Nederlandse wet zijn

¹⁴² Artikel 288 VwEU

¹⁴³ J. Doornebal, *Cursus belastingrecht IB.3.2.26.a2 Verhouding wettelijke regeling tot de EG-fusierichtlijn*.

¹⁴⁴ HvJ EG 19 januari 1982, zaak 8/81 (Becker).

¹⁴⁵ Artikel 288 VwEU.

¹⁴⁶ Artikel 267 VwEU.

¹⁴⁷ Artikel 267 VwEU.

¹⁴⁸ Europa Nu, *Prejudiciële beslissing*, geraadpleegd 29-06-2015 van http://www.europa-nu.nl/id/vh7dotztjz1/prejudiciële_vraag

¹⁴⁹ Voor deze alinea is gebruik gemaakt van G.C. van der Burgt/R.J. de Vries, *De antiontgaansbepalingen in de diverse fusie- en splitsingsfaciliteiten*, WFR 2012/1693.

¹⁵⁰ De antiontgaansbepalingen zijn terug te vinden in artikel 3.55 (4b), artikel 3.56 (4), artikel 3.57 (4) Wet IB en artikel 14 (4), artikel 14a (6) en 14b (5) Wet VPB.

¹⁵¹ HR 29 juni 2012, nr. 10/00807, BNB 2012/261.

geïmplementeerd. De Hoge Raad oordeelde dat de in de wet opgenomen antimisbruikbepalingen *‘niet verdergaan dan de Fusierichtlijn toelaat, door ook het uitstellen van belastingheffing onder de term belastingontwijking te rangschikken’*.¹⁵²

De Hoge Raad heeft het stellen van prejudiciële vragen bij de behandeling van BNB 2012/261 niet nodig geacht. Van der Burgt en De Vries¹⁵³ vinden dit jammer. Zij zijn van mening dat de Hoge Raad zich wel degelijk tot het Europese Hof van Justitie had moeten wenden om ook andere lidstaten duidelijkheid te geven over de betekenis en de reikwijdte van de antimisbruikbepaling in de Fusierichtlijn. Bovendien betwijfelen zij of het oordeel van de Hoge Raad in overeenstemming met het Europese recht is. Zolang andere lidstaten geen prejudiciële vragen inzake de antiontgaansbepalingen uit de Fusierichtlijn stellen, zal de onzekerheid omtrent deze vraag blijven bestaan.

Zoals uit het voorgaande is gebleken, biedt een richtlijn lidstaten ruimte om zelf de wettekst te formuleren. Ook als de CCCTB-richtlijn in de nationale wet geïmplementeerd moet worden, zijn de lidstaten dus niet verplicht de tekst uit de richtlijn één op één over te nemen. Bij de implementatie van de Fusierichtlijn in de Nederlandse wet is er afgeweken van de tekst uit de richtlijn. Uit BNB 2012/261 blijkt dat het gebruik van afwijkende termen tot onzekerheid kan leiden. Als niet duidelijk is of de bepalingen in de Nederlandse wet in overeenstemming zijn met het Europese recht moet de Hoge Raad, indien nodig, prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie stellen. Dit gebeurt echter te weinig, waardoor soms onzeker is of een oordeel van de Hoge Raad in overeenstemming met het Europese recht is.¹⁵⁴

Omdat het mij niet wenselijk lijkt dat bij de CCCTB-richtlijn dezelfde problemen als bij de Fusierichtlijn zullen optreden, raad ik de EU-lidstaten aan de oorspronkelijke tekst uit de richtlijn letterlijk over te nemen in de nationale wet. Er kan dan geen onzekerheid ontstaan omtrent de vraag of een wettelijke bepaling in overeenstemming met de richtlijn is, waardoor minder vaak prejudiciële vragen hoeven te worden gesteld. Wel zal het Hof van Justitie nodig blijven voor de uitleg van de tekst uit de richtlijn.

4.4 Overeenkomsten en verschillen met betrekking tot de voorraadwaardering

4.4.1 Voorraadbegrip

In de CCCTB-richtlijn¹⁵⁵ zijn voorraden en onderhanden werk gedefinieerd *als ‘activa die worden aangehouden voor de verkoop, die zich in het productieproces voor de verkoop bevinden dan wel de vorm hebben van grond- en hulpstoffen die worden verbruikt tijdens het productieproces of tijdens het verrichten van diensten’*. De Wet IB kent, in tegenstelling tot de CCCTB-richtlijn, geen definitie van het begrip voorraad. De Hoge Raad¹⁵⁶ heeft geoordeeld dat onder voorraad *‘het geheel van zaken, die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve als bestemd voor den omzet in het bedrijf aanwezig zijn’* moet worden verstaan. Onderhanden werk wordt in de Wet IB niet gelijkgesteld met voorraden. Van onderhanden werk is volgens de Hoge Raad sprake als er in opdracht van een derde

¹⁵² Zie BNB 2012/261, 3.3.4.

¹⁵³ G.C. van der Burgt/R.J. de Vries, *De antiontgaansbepalingen in de diverse fusie- en splitsingsfaciliteiten*, WFR 2012/1693.

¹⁵⁴ Zoals bij BNB 2012/261.

¹⁵⁵ Artikel 4 (19) Conceptrichtlijn.

¹⁵⁶ HR 17 april 1957, nr. 13.039, BNB 1957/238.

geproduceerd wordt.¹⁵⁷ Wordt er voor eigen rekening en risico geproduceerd, zonder dat er bestellingen aan de productie vooraf zijn gedaan, dan is er sprake van voorraden.¹⁵⁸

Op grond van artikel 3.29b Wet IB moet onderhanden werk op basis van de percentage of completion-methode worden gewaardeerd. Onder CCCTB verloopt de waardering van onderhanden werk in beginsel hetzelfde als de waardering van voorraden.¹⁵⁹ Op basis hiervan hoeft winstneming pas op het moment van oplevering plaats te vinden. Bedraagt de looptijd van een overeenkomst echter meer dan twaalf maanden, dan is er sprake van een langlopende overeenkomst en moet de percentage of completion-methode worden toegepast.¹⁶⁰

Ook de afbakening van voorraden ten opzichte van bedrijfsmiddelen moet worden gemaakt, omdat op verschillende activa verschillende waarderingsregels en fiscale faciliteiten van toepassing zijn. Onder CCCTB worden goederen die langer dan twaalf maanden in de onderneming worden gebruikt als bedrijfsmiddel en goederen die korter dan twaalf maanden aanwezig zijn als voorraad geclassificeerd. Uit de jurisprudentie blijkt dat onder goed koopmansgebruik goederen die slechts één productieproces meegaan tot de voorraad worden gerekend en goederen die meerdere productieprocessen doorlopen tot de bedrijfsmiddelen.

4.4.2 Voorraadwaardering

Onder goed koopmansgebruik zijn voor de voorraadwaardering zowel nominalistische als substantialistische stelsels toegestaan (zie paragraaf 3.8.2). De twee belangrijkste substantialistische stelsels, het lifo- en het ijzeren voorraadstelsel, zijn onder CCCTB niet toegestaan. Het substantialistische fifo-stelsel mag onder zowel goed koopmansgebruik als onder de CCCTB worden toegepast. In het vervolg van deze subparagraaf komen alle onder goed koopmansgebruik en CCCTB toegestane waarderingsstelsels aan bod.

Waardering op kostprijs of kostprijs/lagere (inkoop)marktprijs

Uit paragraaf 3.8.2 is gebleken dat goed koopmansgebruik naast waardering op kostprijs waardering op kostprijs of lagere inkoopmarktprijs toestaat. Ook de CCCTB-richtlijn staat waardering op kostprijs toe (zie paragraaf 2.7.2). De CCCTB kent bovendien net als goed koopmansgebruik een afwaarderingsmechanisme ten behoeve van de voorraad. Verschil hierbij is dat CCCTB afwaardeert naar de lagere opbrengstwaarde en dus niet uitgaat van de prijzen op de inkoopmarkt, maar van de prijzen op de verkoopmarkt. Onder CCCTB moet daarom de geschatte verkoopprijs nog worden verminderd met de geschatte voltooiings- en verkoopkosten.¹⁶¹

Lifo

Het lifo-stelsel (zie paragraaf 3.8.2) is gebaseerd op de fictie dat de laatst ingekochte goederen als eerst verkocht worden. Bij stijgende inkooprijzen kan zich onder dit stelsel een belastingvoordeel voordoen, omdat belastingheffing over inflatiewinsten wordt uitgesteld. De Hoge Raad¹⁶² acht het lifo-stelsel in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Onder CCCTB is het lifo-stelsel echter niet toegestaan.

¹⁵⁷ HR 29 november 1989, nr. 25.251, BNB 1990/38 en HR 29 november 1989, nr. 25.842, BNB 1990/42.

¹⁵⁸ J.M. van der Heijden, *Fiscale voorraadwaardering*, fed fiscale brochures, achtste druk, Deventer 2014, p. 6-7.

¹⁵⁹ Artikel 29 Conceptrichtlijn.

¹⁶⁰ Artikel 24 Conceptrichtlijn.

¹⁶¹ Artikel 29 (4) Conceptrichtlijn.

¹⁶² HR 18 oktober 1961, nr. 14.604, BNB 1961/350.

Fifo

Onder het fifo-stelsel (zie paragraaf 3.8.2) worden de eerst ingekochte goederen geacht als eerst te zijn verkocht. Dit is fiscaal voordelig bij dalende inkooprijzen. Over het algemeen stijgen de prijzen op de inkoopmarkt echter. Toepassing van het fifo-stelsel is dan ongunstig, omdat het moment van winstneming naar voren wordt gehaald.

De Hoge Raad heeft zich nooit uitgelaten over de vraag of het fifo-stelsel al dan niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik is. Naar alle waarschijnlijkheid is dit wel degelijk het geval.¹⁶³ Ook de CCCTB-richtlijn staat waardering conform het fifo-stelsel toe wanneer er sprake is van onderling uitwisselbare goederen.¹⁶⁴

Ijzeren voorraadstelsel

Het ijzeren voorraadstelsel (zie paragraaf 3.8.2) gaat uit van de fictie dat er voortdurend een basisvoorraad in de onderneming aanwezig is. Deze basisvoorraad wordt de ijzeren voorraad genoemd en is de hoeveelheid voorraad die nodig is om het productieproces bij de beschikbare productiecapaciteit te kunnen continueren. De ijzeren voorraad wordt tegen een basisprijs, namelijk de kostprijs op het moment dat het ijzeren voorraadstelsel wordt ingevoerd, gewaardeerd.

Het ijzeren voorraadstelsel is naar het oordeel van de Hoge Raad¹⁶⁵ in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Nog niet zo lang geleden heeft de Hoge Raad¹⁶⁶ geoordeeld dat dit nog steeds het geval is. Onder CCCTB is voorraadwaardering conform het ijzeren voorraadstelsel echter niet toegestaan.

Gewogen gemiddelde kostprijs

Onder de gewogen gemiddelde kostprijsmethode wordt, nadat er een inkoop tegen een gewijzigde inkoopprijs heeft plaatsgevonden, steeds de nieuwe gemiddelde inkoopprijs berekend. De CCCTB-richtlijn staat deze methode toe indien de voorraad uit goederen bestaat die niet individueel traceerbaar zijn.¹⁶⁷ Of dit stelsel ook in overeenstemming met goed koopmansgebruik is, blijkt niet uit de jurisprudentie. Ik zie niet in waarom de gewogen gemiddelde kostprijsmethode niet zou worden toegestaan en denk dan ook dat dit stelsel naar het oordeel van de Hoge Raad in overeenstemming met goed koopmansgebruik zou zijn.¹⁶⁸

4.5 Beginselen in verhouding tot de toegestane voorraadwaarderingssystemen

4.5.1 Inleiding

In deze paragraaf beoordeel ik of de onder goed koopmansgebruik toegestane waarderingssystemen in overeenstemming zijn met de beginselen van goed koopmansgebruik. Hetzelfde doe ik voor de algemene beginselen van CCCTB in verhouding tot de onder CCCTB goedgekeurde voorraadstelsels. Bovendien ga ik in op de vraag of, gegeven de beginselen van CCCTB, het lifo- en het ijzeren voorraadstelsel onder CCCTB niet ook toegestaan zouden moeten zijn.

¹⁶³ A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014, p. 124.

¹⁶⁴ Artikel 29 (1) Conceptrichtlijn.

¹⁶⁵ Zie o.a. HR 17 februari 1954, nr. 11.641, BNB 1954/108; HR 7 maart 1956, nr. 12 623, BNB 1956/121; HR 24 december 1958, nr. 13 678, BNB 1959/63.

¹⁶⁶ HR 10 april 2009, nr. 42.916, BNB 2009/271.

¹⁶⁷ Artikel 29 (1) Conceptrichtlijn.

¹⁶⁸ Zie ook Kluwer, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Vennootschapsbelasting*, Aantekening 10.12.4 Gemiddelde kostprijs bij: Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 3.25, bijgewerkt tot 08-04-2014.

4.5.2 Beginselen van goed koopmansgebruik in verhouding tot de toegestane waarderingsstelsels

Als hoofdbeginselen van goed koopmansgebruik kunnen het realiteitsbeginsel, het eenvoudsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel worden gezien (zie paragraaf 3.4). Onder goed koopmansgebruik zijn voor de voorraadwaardering vijf methoden toegestaan, namelijk waardering op kostprijs, waardering op kostprijs of lagere inkoopmarktprijs, het fifo-stelsel, het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel.

Blijkens de jurisprudentie zijn de nominalistische waarderingsstelsels in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Mijns inziens is dit juist. De methode van waardering op kostprijs of lagere inkoopmarktprijs is wat mij betreft zonder twijfel in overeenstemming met de beginselen van goed koopmansgebruik. Op grond van het voorzichtigheidsbeginsel is het immers toegestaan verliezen reeds in aanmerking te nemen wanneer deze voorzienbaar zijn. Dat bij stijgende prijzen geen opwaardering hoeft plaats te vinden, acht ik in overeenstemming met het realiteitsbeginsel. Waardering op kostprijs is naar mijn mening op basis van het realiteitsbeginsel en het eenvoudsbeginsel niet in strijd met goed koopmansgebruik. Wel geniet wat mij betreft waardering op kostprijs of lagere inkoopmarktprijs de voorkeur.¹⁶⁹

De goedkeuring van de Hoge Raad voor de substantialistische waarderingsmethoden is te verklaren vanuit het eenvoudsbeginsel. Het afzonderlijk registreren van de kostprijs is ingeval van dooreen leverbare goederen immers een zeer tijdrovende aangelegenheid. Brüll¹⁷⁰ stelt dat het continuïteitsbeginsel onderdeel van het voorzichtigheidsbeginsel uitmaakt. Dit houdt in dat een waarderingssysteem met inachtneming van de continuïteit van de onderneming moet worden gekozen. Naar mijn mening is het ijzeren voorraadstelsel op basis van het continuïteitsbeginsel in overeenstemming met goed koopmansgebruik. De gedachte achter dit stelsel is tenslotte dat de ondernemer *'over voldoende kapitaal moet kunnen blijven beschikken om de voorraad in stand te houden'*.¹⁷¹ Ook het lifo-stelsel stemt mijns inziens op grond van het eenvoudsbeginsel en het continuïteitsbeginsel overeen met goed koopmansgebruik. Het fifo-stelsel acht ik op basis van het eenvoudsbeginsel en het realiteitsbeginsel ook in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Het is in de bedrijfsuitoefening immers gebruikelijk dat de eerst ingekochte voorraad als eerst wordt verkocht.

4.5.3 Beginselen van CCCTB in verhouding tot de toegestane waarderingsstelsels

De CCCTB-richtlijn bevat enkele algemene beginselen, die ik voor de toepassing van deze paragraaf als gegeven beschouw. Het belangrijkste beginsel van CCCTB is het realisatiebeginsel (zie voor meer over de beginselen van CCCTB paragraaf 2.6.3 en 4.2.2).

Onder CCCTB zijn drie waarderingsstelsels toegestaan, te weten waardering op kostprijs of lagere opbrengstwaarde, de fifo-methode en de gewogen gemiddelde kostprijsmethode (zie paragraaf 2.7.2). IFRS staat voor de voorraadwaardering exact dezelfde stelsels toe.¹⁷² Deze overlap is wellicht te verklaren vanuit het feit dat IFRS oorspronkelijk als 'starting point' voor CCCTB diende. IFRS noch CCCTB staat het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel toe.

¹⁶⁹ Zie ook G. Slot, *Voorraadwaardering*, Fiscale monografieën 8, Deventer 1987, p. 47.

¹⁷⁰ D. Brüll, *Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip*, Amsterdam 1964, p. 143.

¹⁷¹ HR 24 december 1958, nr. 13.678, BNB 1959/63.

¹⁷² Zie IAS 2.9 en IAS 2.25.

Dat het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel onder IFRS niet zijn toegestaan is niet zo merkwaardig. IFRS is immers gericht op het geven van een waarheidsgetrouw beeld van de vermogenspositie. Het is hiervoor van belang dat voorraden tegen de juiste waarde geactiveerd worden. Voor CCCTB gaat dit vanzelfsprekend niet op. Hierdoor rijst de vraag of toepassing van het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel onder CCCTB terecht is uitgesloten. Mijns inziens is dit, gegeven de beginselen van CCCTB, wel degelijk het geval. Op grond van het realisatiebeginsel moeten winsten en verliezen immers in aanmerking worden genomen op het moment dat zij gerealiseerd zijn.¹⁷³ Opbrengsten en kosten moeten worden opgenomen in het jaar waarin zij zijn genoten respectievelijk opgekomen.¹⁷⁴ Het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel nemen kosten die eigenlijk nog niet zijn opgekomen in aanmerking, waardoor de winst daalt en minder belasting hoeft te worden betaald. Dit is in strijd met het realisatiebeginsel. Bovendien zijn in veel EU-lidstaten de lifo-methode en het ijzeren voorraadstelsel momenteel niet toegestaan, waardoor sommige lidstaten met stelsels te maken zouden krijgen die zij niet kennen.¹⁷⁵ Daarnaast wijkt de fiscale voorraadwaardering bij toepassing van het lifo-stelsel of het ijzeren voorraadstelsel af van de commerciële waardering. Dit leidt vanzelfsprekend tot hogere administratieve lasten. Al met al denk ik dat het niet wenselijk is het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel onder CCCTB toe te staan.

In paragraaf 4.5.2 betoogde ik al dat het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel in overeenstemming zijn met de beginselen van goed koopmansgebruik. In de voorgaande alinea stelde ik dat deze stelsels niet in overeenstemming zijn met het realisatiebeginsel van CCCTB. Dit lijkt tegenstrijdig, omdat ook goed koopmansgebruik het realisatiebeginsel kent. De beginselen van goed koopmansgebruik hebben echter een wisselwerking, waardoor de nadruk niet altijd op hetzelfde beginsel ligt. CCCTB kent deze dynamiek niet. Van de beginselen uit de CCCTB-richtlijn mag alleen worden afgeweken als een specifieke bepaling dit mogelijk maakt. Naar mijn mening moeten de onder CCCTB toegestane voorraadwaarderingssystemen daarom in overeenstemming met het realisatiebeginsel zijn. Omdat het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel niet aan deze eis voldoen, kunnen deze in mijn ogen onder CCCTB niet worden toegestaan.

4.6 Conclusie/samenvatting

Het doel van dit hoofdstuk was het beantwoorden van de deelvraag *‘Wat zijn de overeenkomsten en verschillen bij voorraadwaardering conform CCCTB en goed koopmansgebruik?’*. Het bovenstaande leidt tot de volgende conclusie:

De internationaal georiënteerde CCCTB en het Nederlandse goed koopmansgebruik hebben beide het vaststellen van de belastinggrondslag tot doel. Desondanks zijn er een aantal opvallende verschillen tussen de stelsels. Zo is goed koopmansgebruik principle-based, terwijl de CCCTB rule-based is. Bovendien is de CCCTB een autonoom systeem en heeft goed koopmansgebruik de commerciële winstbepaling als uitgangspunt.

¹⁷³ Artikel 9 (1) Conceptrichtlijn.

¹⁷⁴ Artikel 17 t/m 19 Conceptrichtlijn.

¹⁷⁵ Zie G. Slot, *Voorraadwaardering*, Fiscale monografieën 8, Deventer 1987, p. 171-172 en M. Gammie/S. Giannini e.a., *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, Appendix 1: Relationship between financial accounting and tax accounting, Brussel 2005, p. 69-72.

De CCCTB is op een groot aantal regels en slechts op enkele beginselen gebaseerd. De beginselen van goed koopmansgebruik komen dan ook niet expliciet in de CCCTB-richtlijn terug. Wel zijn de belangrijkste beginselen van goed koopmansgebruik, het realiteitsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel, uit de richtlijn af te leiden. Het eenvoudsbeginsel komt in de CCCTB-richtlijn niet terug, maar is ook onder goed koopmansgebruik van ondergeschikt belang.

De rechtspraak gaat naar verwachting bij CCCTB, net als bij goed koopmansgebruik, een grote rol spelen. Het gevaar bestaat dat nationale rechters te weinig initiatief tot het stellen van prejudiciële vragen zullen nemen, waardoor de rechtspraak door de nationale rechtscultuur wordt beïnvloed. Bij de Fusierichtlijn is reeds gebleken dat hierdoor onzekerheid kan ontstaan omtrent de vraag of de bepalingen uit de richtlijn op juiste wijze in de nationale wet geïmplementeerd zijn. Mijns inziens zouden lidstaten er daarom goed aan doen de tekst van de CCCTB-richtlijn letterlijk in de nationale wet over te nemen. De nationale rechter hoeft zich dan alleen voor de uitleg van de richtlijntekst tot het Hof van Justitie te richten.

Ook met betrekking tot de voorraadwaardering komen goed koopmansgebruik en CCCTB niet geheel overeen. Onder CCCTB onderscheiden voorraden zich van bedrijfsmiddelen omdat bedrijfsmiddelen gedurende meer dan twaalf maanden in de bedrijfsvoering worden aangewend en voorraden gedurende minder dan twaalf maanden. Onder goed koopmansgebruik worden activa die meerdere productieprocessen doorlopen tot de bedrijfsmiddelen gerekend en activa die slechts één productieproces meegaan tot de voorraad.

De CCCTB-richtlijn maakt in beginsel geen onderscheid tussen voorraden en onderhanden werk. Winstneming op zowel voorraden als onderhanden werk geschiedt hierdoor in beginsel op het moment van verkoop respectievelijk oplevering. Overeenkomsten waarvan de looptijd meer dan twaalf maanden bedraagt, worden langlopende overeenkomsten genoemd. Winstneming op langlopende overeenkomsten geschiedt op basis van de percentage of completion-methode. De Nederlandse Wet IB schrijft ingeval van onderhanden werk, ongeacht de looptijd van de overeenkomst, de percentage of completion-methode voor.

Goed koopmansgebruik staat zowel waardering op kostprijs als waardering op kostprijs of lagere marktwaarde toe. Ook de CCCTB-richtlijn schrijft waardering op kostprijs voor indien er sprake is van onderling niet uitwisselbare goederen. Afwaardering geschiedt onder CCCTB echter niet naar lagere marktwaarde, maar naar lagere opbrengstwaarde. Goed koopmansgebruik baseert zich bij de afwaardering van goederen dus op de prijzen op de inkoopmarkt en CCCTB op de prijzen op de verkoopmarkt.

Is er sprake van dooreen leverbare goederen, dan mogen onder goed koopmansgebruik de substantialistische waarderingsmethoden lifo, fifo en het ijzeren voorraadstelsel worden toegepast. De lifo-methode en het ijzeren voorraadstelsel zijn onder CCCTB niet toegestaan. Indien er sprake is van onderling uitwisselbare goederen mag onder CCCTB de fifo-methode of de gewogen gemiddelde kostprijsmethode worden toegepast. Hoewel omtrent deze stelsels geen jurisprudentie bestaat, is het aannemelijk dat deze in overeenstemming zijn met goed koopmansgebruik.

Waardering op kostprijs en waardering op kostprijs of lagere inkoopmarktprijs zijn te rechtvaardigen vanuit het realiteitsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel. De substantialistische methoden kunnen op basis van het eenvoudsbeginsel worden toegestaan. Het fifo-stelsel is bovendien op het

realiteitsbeginsel gebaseerd en het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel op het continuïteitsbeginsel, dat onderdeel uitmaakt van het voorzichtigheidsbeginsel. Op grond van deze beginselen acht ik het terecht dat de lifo-methode en het ijzeren voorraadstelsel onder goed koopmansgebruik zijn toegestaan. Deze stelsels zijn mijns inziens echter in strijd met het realisatiebeginsel uit de CCCTB-richtlijn. Vanwege het starre karakter van de richtlijn mag van dit beginsel alleen worden afgeweken op grond van een specifieke bepaling. Van de beginselen van goed koopmansgebruik kan daarentegen wel worden afgeweken als andere beginselen belangrijker zijn. Naar mijn mening is het daarom terecht dat CCCTB het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel niet toestaat, terwijl goed koopmansgebruik dat wel doet.

Hoofdstuk 5 - Conclusie

In de voorgaande hoofdstukken is de hoofdvraag 'Hoe verhoudt CCCTB zich tot het stelsel van goed koopmansgebruik met betrekking tot de voorraadwaardering?' beantwoord. Het voorgaande leidt tot de volgende conclusie:

De CCCTB-richtlijn bevat voornamelijk specifieke regels en daarnaast enkele beginselen. Het CCCTB-systeem is daarmee rule-based. Goed koopmansgebruik is daarentegen principle-based. Uit de jurisprudentie zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginself af te leiden. Daarnaast zijn er enkele deelbeginselen, zoals het matchingbeginsel en het veroorzakingsbeginsel. In de literatuur heerst echter geen eenduidige opvatting omtrent de beginselen van goed koopmansgebruik. Artikel 9 van de CCCTB-richtlijn bevat een aantal algemene beginselen. Eén daarvan is het realisatiebeginsel, op grond waarvan opbrengsten en kosten in aanmerking genomen worden in het jaar waarin ze zijn genoten of opgekomen. Ook goed koopmansgebruik kent het realisatiebeginsel, als onderdeel van het realiteitsbeginsel.

In eerste instantie werd voor de CCCTB-richtlijn aansluiting gezocht bij IFRS. Dit bleek echter, onder andere vanwege de verschillende doelstellingen die aan beide stelsels ten grondslag liggen, onhaalbaar. Dit heeft geresulteerd in een autonoom CCCTB-systeem. Nadeel hiervan is dat er geen referentiekader voor de rechtspraak is, waardoor nationale rechters zich mogelijk door de nationale rechtscultuur zullen laten beïnvloeden. Dit kan tot rechtsonzekerheid onder belastingplichtigen leiden. Goed koopmansgebruik is in tegenstelling tot de CCCTB wel op de bedrijfseconomie geënt. Bedrijfseconomische inzichten zijn volgens de Hoge Raad in overeenstemming met goed koopmansgebruik, tenzij dit strijd met de tekst, de algemene opzet of een beginsel van de belastingwet oplevert. Als het om de fiscale winstbepaling gaat, worden de bedrijfseconomische opvattingen dus niet altijd gevolgd.

De voorraadwaardering onder CCCTB is geregeld in artikel 29 van de richtlijn. Goederen die niet onderling uitwisselbaar zijn, worden op kostprijs of lagere opbrengstwaarde gewaardeerd. Voor andere voorraadbestanddelen, de onderling uitwisselbare goederen dus, mag de fifo-methode of de gewogen gemiddelde kostprijsmethode worden toegepast. Over deze methoden is (nog) geen jurisprudentie verschenen, maar vermoedelijk is zowel de fifo-methode als de gewogen gemiddelde kostprijsmethode in overeenstemming met goed koopmansgebruik.

Goed koopmansgebruik staat zowel nominalistische als substantialistische waarderingsmethoden toe. Nominalistische stelsels drukken de voorraad uit in geld en belasten inflatiewinsten. Deze stelsels worden met name voor individueel herkenbare goederen gebruikt. De toegestane nominalistische methoden zijn waardering op kostprijs en waardering op kostprijs of lagere inkoopmarktprijs. Bij het afwaarderen van de voorraad gaat goed koopmansgebruik dus uit van de prijzen op de inkoopmarkt, terwijl CCCTB naar de prijzen op de verkoopmarkt kijkt. Fifo, lifo en het ijzeren voorraadstelsel zijn substantialistische waarderingsstelsels. Uit verschillende arresten van de Hoge Raad is gebleken dat het lifo-stelsel evenals het ijzeren voorraadstelsel in overeenstemming met goed koopmansgebruik is. Onder CCCTB zijn deze stelsels niet toegestaan.

Het lifo-stelsel is gebaseerd op de fictie dat de laatst ingekochte goederen als eerst worden verkocht. Bij een stijgend prijspeil is het, vanwege het ontstaan van stille reserves, gunstig om dit stelsel toe te passen. Het ijzeren voorraadstelsel gaat ervan uit dat er continu een basisvoorraad in de

onderneming aanwezig is. De ijzeren voorraad wordt gewaardeerd tegen een basisprijs, te weten de kostprijs op het moment dat het stelsel wordt ingevoerd. De goedkeuring van het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel is te verklaren vanuit het eenvoudsbeginnsel en het continuïteitsbeginnsel. Als deze stelsels overeenstemmen met goed koopmansgebruik, geldt dat naar alle waarschijnlijkheid ook voor het fifo-stelsel. Dit stelsel stoelt immers op de fictie dat de eerst ingekochte goederen als eerst worden verkocht. Voorraadwaardering conform het fifo-stelsel geschiedt dus met meer realiteitszin dan waardering conform het lifo-stelsel of het ijzeren voorraadstelsel.

Het lifo-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel zijn mijns inziens in strijd met het realisatiebeginnsel uit de CCCTB richtlijn. Omdat van de beginselen uit de richtlijn niet mag worden afgeweken zonder dat een specifieke bepaling dit mogelijk maakt, acht ik het terecht dat deze stelsels onder CCCTB niet zijn toegestaan. Hoewel ook goed koopmansgebruik het realisatiebeginnsel kent, zijn het lifo-stelsel en het fifo-stelsel mijns inziens niet in strijd met goed koopmansgebruik. De interactie tussen de beginselen zorgt er immers voor dat ook andere beginselen kunnen overheersen.

Naar mijn mening heeft de CCCTB als autonoom systeem minder kans van slagen dan als een aan IFRS gekoppeld systeem. Hoewel een formele link tussen CCCTB en IFRS niet mogelijk is, ben ik er daarom voorstander van de CCCTB toch waar mogelijk bij IFRS aan te laten sluiten. Gedacht kan worden aan een systeem zoals we dat in Nederland kennen, zodat een stelsel dat in overeenstemming is met IFRS ook in overeenstemming is met CCCTB, tenzij dit in strijd is met een regel of beginnsel van de CCCTB. Nationale rechters kunnen IFRS dan als referentiekader voor de rechtspraak gebruiken en zullen zich minder door de nationale rechtscultuur laten beïnvloeden, waardoor de rechtszekerheid gewaarborgd zal blijven. Dit acht ik essentieel, omdat ondernemingen minder snel voor CCCTB zullen opteren als rechtszekerheid niet gegarandeerd is. Bijkomend voordeel van een koppeling aan IFRS is dat ondernemingen met minder administratieve lasten te maken krijgen, omdat de fiscale winstbepaling dan grotendeels overeenkomt met de commerciële winstbepaling. Bovendien raad ik de lidstaten van de EU aan om, mocht het zover komen, de tekst van de CCCTB-richtlijn letterlijk in de nationale wet over te nemen. Zo kan er geen onduidelijkheid ontstaan omtrent de vraag of de nationale wettekst in overeenstemming is met het Europese recht. Belastingplichtigen zitten bij de CCCTB-richtlijn immers niet op dezelfde onduidelijkheid als bij de Fusierichtlijn te wachten.

Bijlage 1: Rekenvoorbeeld gemiddelde inkoopprijs¹⁷⁶

Na elke inkoop tegen gewijzigde inkoopprijs wordt een gemiddelde inkoopprijs berekend. Afrondingsverschillen worden in dit voorbeeld buiten beschouwing gelaten.

Beginvoorraad	1/1	3.000 kg à €10,-	=	€ 30.000
Inkoop	6/1	<u>8.000 kg à €11,-</u> 11.000 kg	=	<u>€ 88.000 +</u> €118.000
Gemiddelde inkoopprijs		= €118.000 / 11.000	=	€ 10,73
Verkoop	7/1	800 kg à €10,73	=	€ 8.584
Resterende voorraad		10.200 kg à €10,73	=	€109.446
Verkoop	8/1	1.600 kg à €10,73	=	€ 17.168
Resterende voorraad		8.600 kg à €10,73	=	€ 92.278
Verkoop	19/1	4.400 kg à €10,73	=	€ 47.212
Resterende voorraad		4.200 kg à €10,73	=	€ 45.066
Inkoop	21/1	<u>5.000 kg à €10,40</u> 9.200 kg	=	<u>€ 52.000+</u> € 97.066
Gemiddelde inkoopprijs		= €97.066 / 9.200	=	€ 10,55
Verkoop	28/1	2.200 kg à €10,55	=	€ 23.210
Eindvoorraad		7.000 kg à €10,55	=	€ 73.850

¹⁷⁶ Voorbeeld integraal overgenomen uit R.D. Achaibersing/C. Esseboom, *Comptabele informatie en verslaggeving*, Rotterdam 2014, p. 71.

Bijlage 2: Rekenvoorbeelden lifo/fifo¹⁷⁷

Beginvoorraad	1/1	3.000 kg à €10	=	€30.000
Inkopen	6/1	8.000 kg à €11	=	€88.000
	21/1	5.000 kg à €10,40	=	€52.000
Verkopen	7/1	800 kg à €16	=	€12.800
	8/1	1.600 kg à €15,50	=	€24.800
	19/1	4.400 kg à €15,75	=	€69.300
	28/1	2.200 kg à €15,80	=	€34.760

Uitwerking lifo-methode

Last in first out: De laatst ingekochte voorraad wordt verondersteld als eerst te zijn verkocht.

Datum inkoop/verkoop	Voorraad- mutatie	Saldo voorraad na mutatie	Voorraad	Winst
1/1 beginvoorraad		€ 30.000	3.000 x €10 = € 30.000	
6/1 inkoop	8.000 x €11 =	<u>€ 88.000+</u> € 118.000	3.000 x €10 = € 30.000 <u>8.000 x €11 = € 88.000+</u> €118.000	
7/1 verkoop	800 x €11 =	<u>€ 8.800-</u> €109.200	3.000 x €10 = € 30.000 <u>7.200 x €11 = € 79.200+</u> €110.000	€12.800 - €8.800 = € 4.000
8/1 verkoop	1.600 x €11 =	<u>€ 17.600-</u> € 91.600	3.000 x €10 = € 30.000 <u>5.600 x €11 = € 61.600+</u> € 91.600	€24.800 - €17.600 = € 7.200
19/1 verkoop	4.400 x €11 =	<u>€ 48.400-</u> € 43.200	3.000 x €10 = € 30.000 <u>1.200 x €11 = € 13.200+</u> € 43.200	€69.300 - €48.400 = €20.900
21/1 inkoop	5.000 x €10,40 =	<u>€ 52.000+</u> € 95.200	3.000 x €10 = € 30.000 1.200 x €11 = € 13.200 <u>5.000 x €10,40 = € 52.000+</u> € 95.200	
28/1 verkoop	2.200 x €10,40 =	<u>€ 22.880-</u> € 72.320	3.000 x €10 = € 30.000 1.200 x €11 = € 13.200 <u>2.800 x €10,40 = €29.120+</u> €72.320	€34.760 - €22.880 = €11.880
Totale winst				€43.980

¹⁷⁷ Voorbeeld integraal overgenomen uit R.D. AchaiBERSING/C. Esseboom, *Comptabele informatie en verslaggeving*, Rotterdam 2014, p. 65-70.

Uitwerking fifo-methode

First in first out: De eerst ingekochte voorraad wordt verondersteld als eerst te zijn verkocht.

Datum inkoop/verkoop	Voorraad- mutatie	Saldo voorraad na mutatie	Voorraad	Winst
1/1 beginvoorraad		€ 30.000	3.000 x €10 = € 30.000	
6/1 inkoop	8.000 x €11 =	<u>€ 88.000+</u> € 118.000	3.000 x €10 = € 30.000 <u>8.000 x €11 = € 88.000+</u> €118.000	
7/1 verkoop	800 x €10 =	<u>€ 8.000-</u> €110.000	2.200 x €10 = € 22.000 <u>8.000 x €11 = € 88.000+</u> €110.000	€12.800 - €8.000 = € 4.800
8/1 verkoop	1.600 x €10 =	<u>€ 16.000-</u> € 94.000	600 x €10 = € 6.000 <u>8.000 x €11 = € 88.000+</u> €94.000	€24.800 - €16.000 = € 8.800
19/1 verkoop	600 x €10 = 3.800 x €11 =	€ 6.000 <u>€ 41.800-</u> € 46.200	4.200 x €11 = €46.200	€69.300 - €47.800 = €21.500
21/1 inkoop	5.000 x €10,40 =	<u>€ 52.000+</u> € 98.200	4.200 x €11 = €46.200 <u>5.000 x €10,40 = €52.000+</u> €98.200	
28/1 verkoop	2.200 x €11 =	<u>€ 24.200-</u> € 74.000	2.000 x €11 = €22.000 <u>5.000 x €10,40 = €52.000+</u> €74.000	€34.760 - €24.200 = €10.560
Totale winst				€45.660

Waarde eindvoorraad €54

Kostprijs verkopen: $€75 + €42 - €54 = €63$.

Gerealiseerde winst = opbrengst verkopen – kostprijs verkopen = $€140 - €63 = €77$

Literatuurlijst

Boeken

R.D. Achaibersing/C. Esseboom, *Comptabele informatie en verslaggeving*, Rotterdam 2014.

D. Brüll, *Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip*, Amsterdam 1964.

I.J.J. Burgers, *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, 2009.

J.A.R. van Eijdsen, J.L. van de Streek en S.A.W.J. Strik, *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, Fed Fiscale Brochure, Deventer 2011.

P.H.J. Essers/J. Doornebal e.a., *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*.

M. Gammie/S Giannini e.a., *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, Brussel 2005.

J.M. van der Heijden, *Fiscale voorraadwaardering*, Fed Fiscale Brochure, achtste druk, Deventer 2014.

E.J.W. Heithuis/P. Kavelaars/B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, negende druk, Deventer 2013.

A.O. Lubbers/G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, vijfde druk, Deventer 2014.

G. Slot, *Voorraadwaardering*, Fiscale monografieën 8, Deventer 1987

B.J.M. Terra/P.J. Wattel, *European Tax Law*, zesde druk, Deventer 2012.

Tijdschriftartikelen

P.G.H. Albert, *Honderd jaar goed koopmansgebruik (jaarwinstbepaling)*, NTFR 2015/1020.

C. Bruijsten, *Waardering onderhanden werk: knelpunten en standpunten*, WFR 2007/1044.

G.C. van der Burgt/R.J. de Vries, *De antiontgaansbepalingen in de diverse fusie- en splitsingsfaciliteiten*, WFR 2012/1693.

J. Doornebal, *Goed koopmansgebruik als open norm*, NTFR Beschouwingen 2008/33.

P.H.J. Essers, *CCCTB dreigt aan vlijt ten onder te gaan*, WFR 2007/741.

P.H.J. Essers, *De winstbepaling in de conceptrichtlijn CCCTB*, WFR 2011/1395.

P. Kavelaars, *Naar een Europese vennootschapsbelasting?*, NTFRB 2007/32.

P. Kavelaars, *Naar een Europese winstgrondslag [deel 1]*, WFR 2008/1184.

P. Kavelaars, *Naar een Europese winstgrondslag [deel 2]*, WFR 2012/1218.

P.N. Ploeger, *Algemene beginselen toepasselijk op de IFRS jaarrekening*, Ondernemingsrecht 2004/240.

R. Russo, *Een nieuw winstbegrip in de CCCTB: nu de invulling nog*, Forfaitair 2011/217.

E. Sarkinovic, *Goed koopmansgebruik en de normen van de accountant*, Forfaitair 2010/204.

J.L. van de Streek, *De conceptrichtlijn CCCTB*, Fiscale Berichten voor het Notariaat 2011/04.

J.L. van de Streek, *De voortgaande ontwikkeling van de CCCTB*, WFR 2012/115.

L.G. van der Tas, *International Financial Reporting Standards – een overzicht*, TFO 2010/125.

Rapporten/Publicaties/Kamerstukken etc.

Besluit van 16 februari 2012, nr. BLKB 2012/8M, V-N 2012/14.15.

Commission of the European Communities, *Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on company taxation (Ruding-rapport)*, Brussel/Luxemburg 1992, p. 36-37.

Commission of the European Communities, *Company Taxation in the Internal Market (Bolkestein-rapport)*, COM(2001) 581, Brussel 2001.

Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, *CCCTB: possible elements of a technical outline*, Working Paper 57 2007.

Europese Commissie, *Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)*, COM(2011) 121, Brussel 2011.

Europese Commissie, *Communication from the commission to the European parliament and the council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance*, 18 maart 2015.

Kamerstukken II 2010/11, 32.728-2.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, *Een eerlijk en doeltreffend vennootschapsbelastingstelsel in de Europese Unie: vijf belangrijke actiegebieden*, COM(2015) 302 final, 17 juni 2015.

Staatssecretaris van Financiën, *Brief over de Kabinetsappreciatie Actieplan Europese Commissie*, 6 juli 2015, nr. AFP/536 U.

Overig

Peter Birch Sørensen, *To harmonise or not to harmonise? A comment on the European Commission's study on company taxation*, geraadpleegd 04-06-2015 van [http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Comments%20\(English\)/Companytaxstudy.pdf](http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Comments%20(English)/Companytaxstudy.pdf).

H.J. van Dam, *Commentaar op art. 3.25 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 01-02-2015.

A. van den Dungen-Maltha, *Commentaar op art. 3.29 Wet IB 2001*, geraadpleegd via NDFR, bijgewerkt tot 18-01-2015.

H. van den Ende, *Eén standaard voor verslaggeving?*, Spotlight (Vaktechnisch bulletin van PwC Accountants) jaargang 18 - 2011/1, p. 22-26, geraadpleegd 13-07-2015 van http://www.pwc.nl/nl_NL/nl/spotlight/assets/documents/spotlight2011-1-jaargang-18.pdf.

Europa Nu, *Lissabonstrategie*, geraadpleegd 29-04-2015 van <http://www.europa-nu.nl/id/vh7dotpnvfze/lissabonstrategie>.

Europa Nu, *Prejudiciële beslissing*, geraadpleegd 29-06-2015 van http://www.europa-nu.nl/id/vh7dotzstjz1/prejudiciële_vraag.

M. Gammie/S.O. Lodin, *Home State Taxation*, Amsterdam 2001, p. 1.

IFRS: stand van zaken één jaar na de introductie, DNB / kwartaalbericht september 2006.

Jan Kleinnijenhuis/Martijn Roessingh, *Luxleaks: Belastingvlucht bedrijven onthuld*, Trouw 5 november 2014.

Kluwer, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Venootschapsbelasting*, Aantekening 10.12.4 Gemiddelde kostprijs bij: Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 3.25, bijgewerkt tot 08-04-2014.

P.Moscovici/ M. Vestager, *EU-commissarissen: bedrijven moeten eerlijke belasting afdragen*, Trouw 17 januari 2015.

Raad voor de Jaarverslaggeving, *Handreiking bij de toepassing van fiscale grondslagen door kleine rechtspersonen*, RJ-uiting 2011-4.

Redactie Trouw, *Onderzoek naar schimmige belastingdeals vertraagd*, Trouw 5 mei 2015.

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (grote en middelgrote rechtspersonen).

Jurisprudentie

HR 29 maart 1917, B 1672.

HR 7 mei 1924, B. 3408.

HR 17 februari 1954, nr. 11.620, BNB 1955/138

HR 17 februari 1954, nr. 11.641, BNB 1954/108.

HR 19 januari 1955, nr. 12.017, BNB 1955/67

HR 30 maart 1955, nr. 12.236, BNB 1955/183

HR 7 maart 1956, nr. 12 623, BNB 1956/121

HR 30 mei 1956, nr. 12.639, BNB 1956/222

HR 14 november 1956, nr. 12.818, BNB 1957/1

HR 17 april 1957, nr. 13.039, BNB 1957/238

HR 8 mei 1957, nr. 12.931, BNB 1957/208

HR 24 december 1958, nr.13.678, BNB 1959/63

HR 18 oktober 1961, nr. 14.604, BNB 1961/350

HR 6 april 1966, nr. 15.557, BNB 1966/127

HR 7 december 1966, nr. 15.657, BNB 1967/37

HR 4 mei 1983, nr. 21.669, BNB 1983/194

HR 29 november 1989, nr. 25.251, BNB 1990/38

HR 29 november 1989, nr. 25.842, BNB 1990/42

HR 9 oktober 1991, nr. 27.286, BNB 1992/24

HR 13 november 1991, nr. 27 563, BNB 1992/109

HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181

HR 23 september 1992, nr. 28.155, BNB 1993/60

HR 30 november 1994, nr. 28.639, BNB 1995/102

HR 26 augustus 1998, nr. 33417, BNB 1998/409

HR 1 april 2005, nr. 38.973, BNB 2005/208

HR 10 april 2009, nr. 42.916, BNB 2009/271

HR 29 juni 2012, nr. 10/00807, BNB 2012/261

HvJ EG 19 januari 1982, zaak 8/81 (Becker)