

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

De fiscale jaarwinstbepaling in relatie tot IFRS 15 en 16

Naam student: Femke van Sevenbergen

Studentnummer: 432676

Begeleider: prof. dr. P. Kavelaars

Tweede beoordelaar: drs. M.H.M. Smeets

Datum definitieve versie: 04 november 2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen.....	7
Hoofdstuk 1 - Inleiding	9
1.1 Inleiding tot het onderwerp	9
1.2 Probleemstelling	10
1.3 Scriptie opbouw	11
1.4 Afbakening.....	11
Hoofdstuk 2 - Het wettelijk kader inzake de fiscale jaarwinstbepaling.....	12
2.1: Inleiding	12
2.2 Fiscale winstbepaling.....	12
2.2.1 De oorsprong van het fiscale winstbegrip	12
2.2.2 Bedrijfseconomie als uitgangspunt.....	13
2.3 Goed koopmansgebruik.....	15
2.3.1 Algemeen	15
2.3.2 Het realiteitsbeginsel	15
2.3.3 Het voorzichtigheidsbeginsel	17
2.3.4 Het eenvoudsbeginsel.....	19
2.3.5 De verhouding tussen de beginselen.....	21
2.4 Stelselwijziging.....	23
2.4.1 Algemeen	23
2.4.2 Soorten stelselwijzigingen	23
2.4.2.1 Incidenteel fiscaal voordeel	24
2.4.2.2 Foutenleer	25
2.5 Evaluatie goed koopmansgebruik	25
2.5.1 Algemeen	25
2.5.2 Dynamisch winstbegrip.....	25
2.5.3 Rechtsonzekerheid.....	27
2.6 Tussenconclusie	28
Hoofdstuk 3 - IFRS en de doorwerking van IFRS op de fiscale jaarwinstbepaling	30
3.1 Inleiding	30
3.2 Algemeen.....	30
3.2.1 Het ontstaan van IFRS	30
3.3 De karakteristieken van IFRS	31
3.3.1 Algemeen	31
3.3.2 Karakteristieken van IFRS.....	31

3.3.2.1 Grondbeginselen	31
3.3.2.1.1 Toerekeningsbeginsel.....	31
3.3.2.1.2 Continuïteitsbeginsel.....	32
3.3.2.2 Fundamentele karakteristieken	32
3.3.2.2.1 Relevantie.....	32
3.3.2.2.2 Getrouwe weergave.....	33
3.3.2.3 Karakteristieken die leiden tot betere financiële verslaggeving.....	33
3.3.2.3.1 Vergelijkbaarheid	33
3.4 Vergelijking IFRS en goed koopmansgebruik	34
3.4.1 Algemeen	34
3.4.2 Overeenkomsten en verschillen tussen IFRS en goed koopmansgebruik.....	34
3.4.2.1 De beginselen van IFRS en goed koopmansgebruik	34
3.4.2.2 Doelstellingen en bijbehorende liquiditeits- en fair value aspecten	35
3.5 De verhouding tussen de commerciële winstbepaling en fiscale winstbepaling en de gevolgen hiervan	36
3.5.1 Algemeen	36
3.5.1.1 De commerciële winstbepaling is maatgevend voor de fiscale winstbepaling.....	37
3.5.1.2 De fiscale winstbepaling is leidend ten opzichte van de commerciële winstbepaling	38
3.5.1.3 De fiscale winstbepaling staat los van de commerciële winstbepaling.....	38
3.6 Soorten van invloed van IFRS op de fiscale winstbepaling	39
3.6.1 Algemeen	39
3.6.2 Directe invloed	39
3.6.3 Indirecte invloed	40
3.6.3.1 Algemeen	40
3.6.3.2 De wetgever vindt inspiratie in het jaarrekeningenrecht.....	40
3.6.3.3 De HR wordt beïnvloed door het jaarrekeningenrecht	41
3.6.3.3.1 Voorzieningen	41
3.6.3.3.1.1 Baksteen-arrest	41
3.6.3.3.1.2 Seniorenverlofregeling.....	41
3.6.3.3.2 Jurisprudentie inzake gezamenlijke waardering.....	42
3.6.3.3.2.1 Cacaobonen-arrest.....	42
3.6.3.4 Het toenemende belang van het realiteitsbeginsel.....	44
3.6.3.5 Afspraken tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige.....	44
3.6.3.6 De invloed van IFRS op de houding van een onderneming ten opzichte van belastingen	44

3.7 Tussenconclusie	45
Hoofdstuk 4 - IFRS 15 en de fiscale jaarwinstbepaling	46
4.1 Inleiding	46
4.2 Opbrengstverantwoording op basis van de fiscale jaarwinstbepaling	46
4.2.1 Algemeen	46
4.2.2 De toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen	46
4.2.2.1 Civielrechtelijke aspecten van een koopovereenkomst	46
4.2.2.2 Fiscaalrechtelijke aspecten van een koopovereenkomst	47
4.2.2.2.1 De toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen	47
4.3 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden werk en onderhanden opdrachten	49
4.3.1 Algemeen	49
4.3.2 Fiscale kwalificatie als onderhanden werk en onderhanden opdrachten.....	49
4.3.3 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden werk voor 1 januari 2007	51
4.3.4 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden opdrachten voor 1 januari 2007	51
4.3.5 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden werk en onderhanden opdrachten na 1 januari 2007.....	53
4.4 IFRS 15	54
4.4.1 De geschiedenis van IFRS 15	54
4.4.2 IFRS 15.....	54
4.4.2.1 Algemeen	54
4.4.2.2 Toerekening van ontvangsten.....	55
4.4.2.3 Verantwoording van de kosten	60
4.4.2.4 Wijze van voorgangsmeting voor prestatieverplichtingen die over een periode worden vervuld	61
4.4.2.5 Verliezen.....	62
4.5 De mogelijkheid tot het volgen van IFRS 15	63
4.5.1 Algemeen	63
4.5.2 Toetsing aan de beginselen van GKG.....	63
4.5.2.1 Realiteitsbeginsel	63
4.5.2.1.1 IFRS 15 en de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen, onderhanden werk (voor 2007) en onderhanden opdrachten (voor 2007).....	63
4.5.2.1.1.1 Verwerking van opbrengsten	63
4.5.2.1.1.2 Verantwoording van kosten.....	64
4.5.2.1.2 IFRS 15 en 3.29b Wet IB	66

4.5.2.1.2.1 Verwerking van opbrengsten	66
4.5.2.1.2.2 Verantwoording van kosten	66
4.5.2.2 Voorzichtigheidsbeginsel	66
4.5.2.2.1 IFRS 15 en de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen, onderhanden werk (voor 2007) en onderhanden opdrachten (voor 2007).....	66
4.5.2.2.1.1 Verwerking van opbrengsten	66
4.5.2.2.1.2 Verantwoording van kosten en verliezen	67
4.5.2.2.2 IFRS 15 en 3.29b Wet IB	68
4.5.2.3 Eenvoudsbeginsel.....	68
4.5.2.3.1 IFRS 15 en de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen, onderhanden werk (voor 2007) en onderhanden opdrachten (voor 2007).....	68
4.5.2.3.2 IFRS 15 en 3.29b Wet IB	68
4.5.2.4 Liquiditeitsbeginsel.....	68
4.6 Tussenconclusie	69
Hoofdstuk 5 - IFRS 16 en de fiscale jaarwinstbepaling	71
5.1 Inleiding	71
5.2 Verwerking van leaseovereenkomsten op basis van de fiscale jaarwinstbepaling	71
5.2.1 Algemeen	71
5.2.2. Kwalificatie van lease	71
5.2.3. De fiscaalrechtelijke aspecten van lease	73
5.2.3.1 Algemeen	73
5.2.3.2 Timingsverschillen die bij de overeenkomst tot een leasecontract ontstaan .	73
5.2.3.3 Timingsverschillen die gedurende de looptijd van een leasecontract ontstaan	74
5.2.3.3.1 Operationele lease	74
5.2.3.3.1.1 Lessor	74
5.2.3.3.1.2 Lessee	74
5.2.3.3.2 Financiële lease	74
5.2.3.3.2.1 Lessor	74
5.2.3.3.2.2 Lessee	75
5.3 IFRS 16	75
5.3.1 De geschiedenis van IFRS 16	75
5.3.2 IFRS 16.....	76
5.3.2.1 Algemeen	76
5.3.2.2 De verwerking van lease bij de lessee.....	76

5.3.2.2.1 Activeren van het gebruiksrecht en passivering van de verplichting	76
5.3.2.2.2 Jaarlijkse waardering	77
5.3.2.2.3 Gevolgen voor de balans, de winst-en-verliesrekening en kengetallen van IFRS 16	77
5.4 De mogelijkheid tot het volgen van IFRS 16	78
5.4.1 Algemeen	78
5.4.2 Activering en passivering van het gebruiksrecht bij operationele leases	78
5.4.3 Toetsing aan de beginselen van GKG	80
5.4.3.1 Realiteitsbeginsel	80
5.4.3.2 Voorzichtigheidsbeginsel	81
5.4.3.3 Eenvoudsbeginsel	82
5.4.3.4 Liquiditeitsbeginsel	82
5.5 Tussenconclusie	83
Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen	85
6.1 Inleiding	85
6.2 Conclusie	85
6.3 Aanbevelingen	90
Literatuurlijst	91
Boeken, tijdschriften en internetbronnen	91
Jurisprudentie	100
Parlementaire stukken	103
Bijlage 1	104

Lijst van gebruikte afkortingen

BNB	Beslissingen in Nederlandse Belastingzaken
BV	besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
BW	Burgerlijk Wetboek
CbCR	Country-by-Country-Reporting-richtlijn
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
FM	Fiscale Monografieën
Framework	Conceptual Framework for Financial Reporting 2018
GKG	goed koopmansgebruik
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HT	horizontaal toezicht
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
MAB	Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
nr.	nummer
nrs.	nummers
NTRF	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTRF-B	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht – Beschouwingen
NLF	NLFiscaal
p.	pagina
par.	Paragraaf
RJ	Raad voor de Jaarverslaggeving opgestelde Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving
r.o.	rechtsoverweging
Stcrt.	Staatscourant
StuW	Steuer und Wirtschaft
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht

V-N	Vakstudie Nieuws
VVB	Vereniging voor Belastingwetenschap
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet VPB	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Inleiding tot het onderwerp

Deze scriptie onderzoekt de relatie tussen de International Financial Reporting Standards (hierna: IFRS) 15 en 16 en de fiscale jaarwinstbepaling. Op grond van artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB) wordt het volgende als fiscaalrechtelijke winst beschouwd: *“Winst uit een onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.”* Aangezien gedurende de levensduur van de onderneming uiteindelijk alle winst in aanmerking wordt genomen, geeft artikel 3.8 Wet IB voor de inkomstenbelasting (hierna: IB) en vennootschapsbelasting (hierna: VPB)¹ de ‘totale winst’ aan.²

Het fiscale totaalwinstbegrip geeft geen criteria hoe de totale fiscale winst over de verschillende jaren kan worden verdeeld. Welk gedeelte van de totale fiscale winst in een bepaald jaar in de belastingheffing moet worden betrokken, dient dus op een andere manier te worden bepaald. Naast het fiscale totaalwinstbegrip is daarom ook het begrip fiscale jaarwinst geïntroduceerd. Dit bepaalt aan de hand van diverse criteria aan welke jaren de totaal vastgestelde fiscale winst moet worden toegerekend.³ Deze is vastgelegd in artikel 3.25 Wet IB: *“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.”*⁴

De wetsgeschiedenis geeft weinig inzicht omtrent de term ‘goed koopmansgebruik’ (hierna: GKG).⁵ In HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208 is door de Hoge Raad der Nederlanden (hierna: HR) beslist dat de bedrijfseconomische benadering aanvaard moet worden voor de fiscale jaarwinstbepaling, tenzij er strijdigheid is met de tekst van de belastingwet, strijd is met de algemene opzet van de belastingwet of als er strijd is met een beginsel van de belastingwet. Gezien het feit dat de commerciële winstbepaling doorgaans overeenkomt met bedrijfseconomische normen, kan worden gesteld dat de mogelijkheid bestaat dat de commerciële jaarwinstbepaling in overeenstemming is met GKG.⁶

Voor de commerciële jaarrekening zijn waarderingsvoorschriften in de bepalingen van Titel 9 van Boek 2 BW opgenomen. In het BW zijn slechts enkele inhoudelijke bepalingen opgenomen. Zo geeft de jaarrekening op grond van artikel 2:362 lid 1 BW: *“volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.”* De normen zijn verder uitgewerkt in de door de Raad voor

¹ Zo zijn onder andere artikel 3.8 en artikel 3.25 Wet IB door middel van een schakelbepaling in artikel 8 Wet VPB 1969 (hierna: Wet VPB) ook van toepassing op de Wet VPB.

² Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/1.

³ Zie uitgebreider: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 92.

⁴ In artikel 9 Wet IB 1964 was een gelijkkluidende bepaling opgenomen. Tenzij de wetgever een andere bepaling voorschrijft, is GKG leidend.

⁵ Zie hiervoor: Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 70 en 106-107.

⁶ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 92.

de Jaarverslaggeving opgestelde Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (hierna: RJ). In deze richtlijnen worden concrete handreikingen voor de financiële verslaggeving gegeven. Daarnaast wordt met behulp van Uitingen aanvulling gegeven op deze Richtlijnen. Hoewel geen kracht van wet bestaat, worden de wettelijke bepalingen als het ware aangevuld. Reden hiervoor is dat de wet (bewust of onbewust) geen sluitende invulling geeft, terwijl de RJ dit wel beoogt te doen.⁷

De International Accounting Standards Board (hierna: IASB) heeft, naast de RJ, IFRS opgesteld. Sinds 1 januari 2005 zijn beursgenoteerde ondernemingen verplicht IFRS toe te passen bij de geconsolideerde jaarrekening.⁸ Op grond van artikel 5 van de Verordening mogen lidstaten beursgenoteerde ondernemingen toestaan of verplichten om IFRS ook in de enkelvoudige jaarrekeningen toe te passen. Tevens mogen lidstaten IFRS toestaan of verplichten voor niet-beursgenoteerde ondernemingen. Deze bevoegdheid is door Nederland gebruikt blijkens artikel 2:362, achtste lid, BW waarin is bepaald dat rechtspersonen, indien zij aan voorwaarden van artikel 2:362, negende lid, BW voldoen, de enkelvoudige jaarrekening ook conform IFRS mogen opstellen. Met deze verwijzing wordt bewerkstelligd dat de inhoudelijke bepalingen van de International Accounting Standard (hierna: IAS) 12 omtrent de verwerking van de winstbelasting in de commerciële jaarrekening, kracht krijgen binnen het Nederlandse rechtstelsel.⁹

1.2 Probleemstelling

Zoals hiervoor is gesteld, bestaat de mogelijkheid dat de commerciële winstbepaling in overeenstemming is met GKG tenzij de belastingwetgeving, de algemene strekking of in een beginsel van een belastingwet, daarmee in strijd is. Onder andere met betrekking tot IFRS 15 dat verwerking van opbrengsten van contracten met klanten behelst en in werking is getreden op 1 januari 2018 als voor IFRS 16 dat zich richt op leasing en in werking is getreden per 1 januari 2019, kan worden afgevraagd of zij in overeenstemming zijn met GKG.¹⁰

Op grond van IFRS 15 moeten afzonderlijke prestatieverplichtingen die uit een overeenkomst met een klant voortvloeien worden geïdentificeerd, waarna de transactieprijs wordt verdeeld op basis van de individuele verkoopprijs van de individuele prestatieverplichtingen en opbrengsten voor dit bedrag moeten worden gerealiseerd als aan de prestatieverplichting is voldaan. IFRS 16 kent de meest ingrijpende wijziging ten opzichte van de vorige standaard. Zo dient een lessee, zowel bij financiële- als operationele lease, een gebruiksrecht te activeren en een leaseverplichting te passiveren.

Mijn onderzoek in deze scriptie richt zich hierop. Dit brengt mij tot de volgende probleemstelling: *“In hoeverre kunnen IFRS 15 en 16 bij de fiscale jaarwinstbepaling als waarderingsstelsel worden gebruikt?”*

⁷ Kampschöer 2019, p. 548.

⁸ Artikel 4 Verordening (EG) 1606/2002 van het Europese Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen.

⁹ Kampschöer 2019, p. 548.

¹⁰ Zie voor de verschillen in visies omtrent de vraag of IFRS 16 in lijn is met GKG bijvoorbeeld: Bruins Slot, WFR 2018/99, Bruijsten en Eftimov, WFR 2018/197 en Besluit van 10 december 2019, 2019-166072, Stcrt. 2019, 66228, V-N 2020/10.5.

Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden heb ik de volgende deelvragen geformuleerd:

- Wat is het wettelijk kader omtrent de fiscale jaarwinstbepaling?
- Welke invloed heeft IFRS op de fiscale jaarwinstbepaling?
- Wat is de invloed van IFRS 15 op het goedkoopmansgebruik?
- Wat is de invloed van IFRS 16 op het goed koopmansgebruik?

1.3 Scriptie opbouw

Het doel van deze scriptie is de probleemstelling op te lossen. Om tot een oplossing te komen, worden de volgende stappen gezet.

In hoofdstuk twee wordt het wettelijk kader omtrent de fiscale jaarwinstbepaling uiteengezet. Zo dient aan de beginselen van GKG te worden voldaan en moet een bestendige gedragslijn worden gehanteerd. Hierna volgt een evaluatie van GKG.

In hoofdstuk drie wordt IFRS uiteengezet, waarbij de fundamentele karakteristieken en eigenschappen worden behandeld. Hierna wordt een vergelijking met de beginselen van GKG gemaakt en wordt de mogelijke betekenis van IFRS voor GKG uiteengezet.

Om de recente invloed van IFRS te toetsen wordt in hoofdstuk vier en vijf ingegaan op de twee standaarden, IFRS 15 en 16, waarop deze scriptie zich richt. Hoofdstuk vier betreft IFRS 15 aangaande de opbrengstverwerking van contracten met afnemers. Eerst wordt op de civiele- en fiscale aspecten van winstneming op basis van (wat tot nu toe op basis van) GKG (wordt gehanteerd) en IFRS 15 ingegaan, waarna IFRS 15 aan de beginselen van GKG wordt getoetst.

Hoofdstuk vijf richt zich op IFRS 16 dat betrekking heeft op de waardering van leasingcontracten. Hierin worden de civiele- en fiscale aspecten van leasing op basis van de algemeen gehanteerde methode op basis van GKG uiteengezet en wordt het onderscheid belicht tussen operationele lease (in feite verhuur van een goed) en financiële lease (in feite verkoop en financiering). Daarna vindt een uiteenzetting van IFRS 16 plaats welke vervolgens, net als IFRS 15, ook aan de beginselen van GKG wordt getoetst.

Hoofdstuk zes bevat de conclusie, waarna de probleemstelling wordt beantwoord.

1.4 Afbakening

In deze scriptie wordt, vanwege de beperkingen in omvang, gefocusseerd op de Nederlandse fiscale jaarwinstbepaling en IFRS 15 en 16. Er wordt ingegaan op de invloed die IFRS 15 en 16 op de fiscale jaarwinstbepaling voor de vennootschapsbelasting. Hierbij wordt slechts ingegaan op artikel 3.8 en artikel 3.25 Wet IB en wordt zekerheidshalve vermeld dat niet op correcties als gevolg van transfer pricing ingegaan. Tevens wordt, indien van toepassing, niet op andere belastingen, zoals bijvoorbeeld de omzetbelasting, ingegaan.¹¹ Gezien de omvang worden de regels van IFRS 15 en 16 slechts globaal behandeld.

¹¹ Zo kan bijvoorbeeld de te betalen omzetbelasting bij lease afhangen van het soort lease dat wordt gebruikt.

Hoofdstuk 2 - Het wettelijk kader inzake de fiscale jaarwinstbepaling

2.1: Inleiding

Dit hoofdstuk onderzoekt het wettelijk kader omtrent de fiscale jaarwinstbepaling. In § 2.1 wordt uiteengezet hoe de Nederlandse fiscale winst wordt bepaald, § 2.2 belicht de oorsprong van het fiscale winstbegrip en de rol van de bedrijfseconomie. In § 2.3 wordt ingegaan op de rechtsbeginselen (hierna: beginselen) van goed koopmansgebruik (hierna: GKG). GKG is gebaseerd op drie hoofdbeginselen: het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Het realiteitsbeginsel bewerkstelligt dat baten en lasten worden toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben. Als GKG echter alleen op het realiteitsbeginsel gebaseerd zou zijn, zouden verliezen en kosten die voorzienbaar zijn niet eerder genomen mogen worden dan op het moment van realisatie. Op grond van het voorzichtigheidsbeginsel is dit wel mogelijk en kunnen verliezen en kosten –ondanks dat zij zich nog niet hebben voorgedaan- toch worden meegenomen. Het eenvoudsbeginsel zorgt ervoor dat de wijze van winstberekening niet te ingewikkeld wordt. § 2.4 gaat in op de stelselwijziging. Een verplichte stelselwijziging is aan de orde als een gehanteerd stelsel niet in overeenstemming met GKG wordt geacht, of als het eerst wel in overeenstemming was met GKG maar dat na verloop van tijd niet meer is. Onder voorwaarden kan ook een vrijwillige stelselwijziging plaatsvinden. Uit de evaluatie van GKG in § 2.5 blijkt dat het huidige dynamische begrip gewenst is. De tussenconclusie volgt in § 2.6.

2.2 Fiscale winstbepaling

2.2.1 De oorsprong van het fiscale winstbegrip

Uit de elementaire geschiedenis van de Wet belastingherziening 1950 kan worden opgemaakt dat GKG vanaf de invoering als algemeen beginsel voor de berekening van de jaarlijkse winst wordt beschouwd¹² en dat hiermee is beoogd om drie doelstellingen te realiseren. Dit zijn:¹³

1. Het behalen van grotere vrijheid voor de ondernemer bij de berekening van de jaarlijkse winst. GKG dwingt geen winstberekening af, maar geeft ruimte aan de ondernemer om zelf een bepaalde keuze voor een systeem te maken. Er dient dus een norm aangelegd te worden die een goede en nauwgezette koopman toepast op het moment dat de balans wordt opgemaakt.¹⁴
2. Het fiscale winstbegrip door de praktijk en de rechtspraak te laten ontwikkelen. Reden hiervoor is dat zij beide beïnvloed worden door ontwikkelingen in de bedrijfseconomische wetenschap.¹⁵
3. Het winstbegrip ontvankelijk maken voor maatschappelijke veranderingen.¹⁶

¹² Zie ook: Essers, in: Cursus Belastingrecht IB.3.2.16.B.a (online, laatst bijgewerkt op 20 maart 2020).

¹³ Dit is ontleend aan: Lubbers 2005, p. 18.

¹⁴ Kamerstukken II 1948/49, 1 251, nr. 3, p. 9 en Lubbers 2005, p. 310.

¹⁵ Handelingen I 1950/51, 1 251, p. 62.

¹⁶ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 106.

In artikel 9 Wet IB 1964 en artikel 3.25 Wet IB is deze visie gecontinueerd.¹⁷ Dat de wetgever na 2001 geen aanleiding ziet om het begrip GKG nader vast te leggen, blijkt ook uit de behandeling van het Belastingplan 2004¹⁸ en het Belastingplan 2012¹⁹ in de Eerste Kamer.

Het feit dat GKG een eigen fiscale inhoud heeft, wil niet zeggen dat GKG een star begrip is. Zo formuleert de Hoge Raad (hierna: HR) GKG als volgt: *“De term goed koopmansgebruik betekent niet dat uitsluitend hetgeen gebruikelijk is, noch dat al hetgeen gebruikelijk is daartoe behoort. De term staat niet in de weg aan de toepassing van op zichzelf goede wijzen van winstberekening die niet eerder zijn toegepast, en houdt anderzijds geen waarborg in dat al hetgeen te eniger tijd als goed koopmansgebruik is aanvaard, niet in het licht van latere ontwikkelingen zal moeten worden afgewezen. Wel kan worden gezegd dat de omstandigheid dat een stelsel van winstberekening tot dusver in de jurisprudentie is aanvaard en in de praktijk een ruime toepassing heeft gevonden, zodat het als gebruikelijk kan worden aangemerkt, een belangrijke aanwijzing inhoudt dat het stelsel met goed koopmansgebruik in overeenstemming is (HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181, r.o. 4.8).”*

Doornebal geeft drie mogelijke redenen waarom de HR de invulling van het begrip wijzigt:²⁰

- a. een wijziging in de maatschappelijke omstandigheden, zoals de automatisering van bedrijfsprocessen of een welvaartstoename;
- b. een verandering met betrekking tot maatschappelijke opvattingen, onder andere op het gebied van externe verslaggeving en bedrijfseconomie; of
- c. een wijziging van inzicht in het recht door de HR zelf, zoals de herformulering van de vereisten voor een voorziening (HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409).

Hierbij geldt dat wijzigingen in de maatschappelijke opvattingen vaak een gevolg zijn van een wijziging van de maatschappelijke omstandigheden. Deze twee oorzaken hangen dus sterk samen. Tot slot kan worden opgemerkt dat uitzonderingen op de visie dat het begrip GKG niet in de wet is vastgelegd, plaatsvinden door een aantal specifieke wettelijke bepalingen, zoals onder andere bij de Wet werken aan de winst (zie artikel 3.26-29, 3.30, lid 2, 3.30, 3.53-54). Deze wettelijke bepalingen beperken de reikwijdte van GKG.

2.2.2 Bedrijfseconomie als uitgangspunt

Gegeven het feit dat de wetgever geen wettelijke inhoud aan het begrip GKG heeft geven,²¹ ligt de begripsontwikkeling bij de rechtspraak.²² In 1957 heeft de HR nadere invulling gegeven aan GKG en het daarmee verband houdende fiscale winstbegrip. Zo overwoog de HR: *“dat weliswaar als regel kan worden aangenomen, dat een stelsel van jaarlijkse winstberekening 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*

¹⁷ Zie uitgebreider: Lubbers 2005, p. 26-27.

¹⁸ Wet van 18 december 2003, *Stb.* 2003, 526.

¹⁹ Kamerstukken I 2011/12, 33 003, nr. P, p. 5-6.

²⁰ Dit is ontleend aan: Doornebal, NTFR-B 2008/33, par. 3.

²¹ De uitzonderingen waar de wetgever wel ingrijpt daar gelaten.

²² Zie bijvoorbeeld ook: Fray, WFR 1955/1071.

een beginsel van de belastingwet om welke toepassing het gaat te kort zou worden gedaan” (HR 8 mei 1957, nr. 12 931, *BNB* 1957/208).

Heithuis, Kavelaars en Schuver stellen dat commerciële jaarwinstbepaling doorgaans overeenkomt met bedrijfseconomische normen. Dit doet veronderstellen dat deze in overeenstemming is met GKG. Een kanttekening is dat, indien sprake is van strijdigheid met een beginsel van de wet, een wettelijke bepaling of de opzet van de wet, het jaarrekeningenrecht en de bedrijfseconomische normen terzijde geschoven moeten worden. Deze afwijkingen volgen uit het hiervoor genoemde arrest uit 1957. Indien sprake is van kleine rechtspersonen (kenmerken: op twee opeenvolgende balansdata niet meer dan €6 miljoen aan activa op de balans, een netto-omzet van minder dan €12 miljoen, minder dan vijf werknemers per boekjaar), kan worden afgeweken van de benadering dat met de fiscale winstbepaling aangesloten kan worden op de commerciële jaarwinstbepaling (artikel 2:396 BW). Zo mogen kleine rechtspersonen de commerciële jaarwinstbepaling baseren op de fiscale jaarwinstbepaling, wat een administratieve lastenverlichting is. Dit komt doordat slechts één winstbepalingssysteem (het fiscale winstbepalingssysteem) van toepassing is op zowel de commerciële- als de fiscale jaarwinstbepaling.²³

Hoewel het bij de hoofdelementen van GKG, net als bij de commerciële jaarwinst, gaat om de economische realiteit, wordt niet gecorrigeerd voor de bijzondere kenmerken die belastingheffing met zich brengt. Zo wordt voorzichtigheid van een ondernemer toegestaan en kan een fiscaal winstbepalingssysteem worden afgestemd op de mogelijkheden die een onderneming heeft indien de fiscus dit fiscale winstbepalingssysteem ook voldoende kan controleren. De hieruit voortvloeiende realiteit weerspiegelt het feit dat de commerciële- en de fiscale jaarwinstbepaling verschillende doelstellingen hebben. Zo heeft de fiscale winstbepaling tot doel om de fiscale jaarwinst aan de fiscus te rapporteren, terwijl de vennootschappelijke jaarrekening beoogt om het vermogen en de winst aan de externe stakeholders van de desbetreffende onderneming te rapporteren. Gesteld kan worden dat zowel de fiscale- als de commerciële jaarwinstbepaling naar de economische realiteit kijken, maar dat elementen als voorzichtigheid en eenvoud bij de fiscale jaarwinstbepaling van groot belang zijn. In die zin is GKG een autonoom fiscaal begrip is.²⁴

Dit betekent niet per se dat bij de fiscale economische realiteit mag worden uitgegaan van feiten die fiscaal het gunstigst zijn. Zo stelt een commissie van de Vereniging voor Belastingwetenschap (hierna: VVB) dat zij van mening is dat als jaarrekeningen onder IFRS zich baseren op feitelijke uitgangspunten (zoals de geschatte levensduur en geschatte restwaarde indien afschrijving plaats vindt binnen het kostprijsmodel), deze een bewijsvermoeden voor de fiscale winstbepaling zijn.²⁵

Geconcludeerd kan worden dat de commerciële jaarwinstbepaling in overeenstemming is met GKG als geen sprake is van strijdigheid met een beginsel van de wet, een wettelijke bepaling of de opzet van de wet. Wel zal moeten worden onderzocht in hoeverre IFRS als uitgangspunt voor fiscale jaarwinstbepaling kan gelden. Duidelijk is dat de beginselen die aan GKG ten

²³ Zie uitgebreider: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 145 en Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 augustus 2008, *Stb.* 2008, 353.

²⁴ Vereniging voor belastingwetenschap 2015, p. 13-14.

²⁵ Vereniging voor belastingwetenschap 2015, p. 14.

grondslag liggen (zie § 2.3) als beginselen van de belastingwet kunnen worden opgevat.²⁶ Daarom zullen de IFRS standaarden hieraan worden getoetst.

2.3 Goed koopmansgebruik

2.3.1 Algemeen

Tot op heden wordt GKG als uitgangspunt voor de fiscale jaarwinstbepaling gehanteerd. Als op grond van artikel 3.8 Wet IB is vastgesteld welke voordelen tot de totaalwinst behoren, wordt de jaarwinst met inachtneming van een bestendige gedragslijn (artikel 3.25 Wet IB) op basis van GKG bepaald.²⁷ In deze paragraaf wordt GKG behandeld, § 2.4 behandelt de bestendige gedragslijn.

Gezien het feit dat de betekenis van het begrip GKG niet in de wet is vastgelegd en de genoemde uitzonderingen in het arrest uit 1957 een algemeen karakter hebben, kan worden gesteld dat de grenzen van GKG afhangen van jurisprudentie.²⁸ In deze scriptie is gekozen om jurisprudentie rondom de beginselen van goed koopmansgebruik te ordenen.²⁹ Zo kunnen de IFRS-standaarden worden getoetst aan de beginselen en kan worden onderzocht in hoeverre IFRS als uitgangspunt genomen kan worden voor de fiscale jaarwinstbepaling.

Uit de rechtspraak kan worden opgemaakt dat een drietal hoofdbeginselen ten grondslag liggen aan GKG:

1. het realiteitsbeginsel;
2. het voorzichtigheidsbeginsel en;
3. het eenvoudsbeginsel.³⁰

In het algemeen kan worden geconcludeerd dat de samenkomst van deze beginselen ertoe leidt dat voordelen – ook wel baten- op het moment van daadwerkelijke realisatie worden belast, terwijl nadelen – ook wel verliezen- worden genomen indien zij kenbaar zijn. Indien sprake is van verliezen, is het moment van realisatie niet van belang.³¹ De beginselen worden hierna uiteengezet.

2.3.2 Het realiteitsbeginsel

Op grond van het realiteitsbeginsel worden baten en lasten toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben.³² Om dit te realiseren wordt de winst van een bepaald jaar niet beïnvloed door gebeurtenissen die in andere jaren plaats vinden. Hieruit vloeit onder andere voort dat het realiteitsbeginsel niet toestaat dat winsten tussen jaren verschuiven. Als dit toegestaan zou zijn, zou winst dan wel verlies, verplaatst kunnen worden naar het fiscaal

²⁶ In de literatuur wordt verschillend gedacht of GKG zelf als beginsel van de belastingwet moet worden gezien. Zie voor de verschillende zienswijzen: Bruins Slot, *TFO* 2019/165.4, par. 4 en Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197, par. 3.1.

²⁷ Zie voor een uiteenzetting van de samenhang tussen de totaal- en jaarwinstbepaling: Bruins Slot, *NTRF-B* 2011/9, par. 1-7.

²⁸ Kamerstukken I 2011/12, 33 003, nr. P, p. 5-6.

²⁹ Zie voor een uiteenzetting over de diverse manieren om jurisprudentie te ordenen: Lubbers 2017, p. 24.

³⁰ Zie ook: Doornebal, *NTRF* 2003/469. Doornebal probeert een rangorde vast te stellen omtrent de verhouding tussen de hoofdbeginselen.

³¹ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 147.

³² Dit wordt ook wel het veroorzakingsbeginsel genoemd, een belangrijk deelbeginsel van het realiteitsbeginsel.

voordeligste jaar, waardoor bijvoorbeeld gebruikgemaakt kan worden van tariefprogressie. Indien bijvoorbeeld bedragen vooruit worden betaald of ontvangen, dient een uitstelpost te worden gevormd en wordt deze afgeboekt ten laste van de winst in het jaar waarop de kosten betrekking hebben. Als sprake is van lasten die aan een bepaald jaar toegerekend moeten worden, maar in een ander jaar een uitgave zijn, kan een voorziening worden gevormd.³³ Zo kunnen deze ten laste van het eerstgenoemde jaar worden gebracht.³⁴

De eerste vraag die zich aandient als een opdracht over de jaargrens heengaat, is op welk moment winsten moeten worden gerealiseerd. Dit roept de vraag op hoe onderhanden werk gewaardeerd dient te worden. Deze vraag is echter geminimaliseerd door de wettelijke waardering van onderhanden werk die per 1 januari 2007 is ingevoerd (artikel 3.29b Wet IB).³⁵ Hierdoor moet bij onderhanden werk tussentijds, voortschrijdend winst worden genomen en is de hiernavolgende § niet meer relevant bij de waardering hiervan.

Met betrekking tot opdrachten die over de jaargrens heengaan, kunnen diverse momenten worden onderscheiden waarop winstneming mogelijk is. Een mogelijkheid is direct zodra de opdracht wordt verkregen (obligatoire overeenkomst). Daarnaast kan winst worden genomen indien het geheel of een gedeelte van het werk wordt geleverd. Nog andere mogelijkheden zijn bijvoorbeeld het moment dat gefactureerd is of het moment dat de vordering door de opdrachtgever wordt voldaan. Reden dat deze verschillende mogelijkheden bestaan, is dat de HR in het hiervoor uiteengezette arrest uit 1957 gesteld heeft dat winst uiterlijk op het moment van levering van de goederen of het moment waarop de vordering volwaardig is geworden, gerealiseerd moet worden (zie ook HR 17 juni 1959, nr. 13 902, *BNB* 1959/304 en HR 26 februari 1997, nr. 32 096, *BNB* 1997/145). Hierbij geldt wel dat winst per kleinste eenheid moet worden genomen. Als een project meerdere onderdelen omvat, wordt bij verkoop van een afzonderlijk onderdeel winst daarvoor genomen (HR 9 april 1975, nr. 17 413, *BNB* 1975/157). Kanttekening hierbij is dat een verantwoorde kostprijberekening per onderdeel benodigd is. Indien dit niet mogelijk is, zou het kunnen dat geen winstneming volgt voor het desbetreffende onderdeel.³⁶

Tevens moet worden onderkend dat de jurisprudentie, binnen een bepaalde bandbreedte, de keuze om winst-of verlies te nemen laat aan de ondernemer. Dit kan betekenen dat een bedrijfsmiddel soms moet worden afgewaardeerd³⁷ op een lagere bedrijfswaarde. Ook kan sprake zijn van een verplichte afwaardering als sprake is van een *“aanmerkelijke waardedaling”* (Hof Arnhem 9 januari 1964, nr. 403/62, *BNB* 1964/185) of *“een zodanige vermindering van de bedrijfswaarde dat een winstbepaling die met deze waardevermindering geen rekening houdt niet meer in overeenstemming is met goed koopmansgebruik”* (HR 17 april 1991, nr. 27 074, *BNB* 1991/165.) De vraag of er omstandigheden zijn waarbij een verplichting gecreëerd wordt om een passiefpost als een voorziening te vormen, en het in strijd is met GKG als hieraan niet wordt voldaan, is echter nog niet beantwoord.³⁸

³³ Het matchingbeginsel, een belangrijk deelbeginsel van het realiteitsbeginsel, bewerkstelligt dat kosten op een correcte wijze aan opbrengsten worden toegerekend.

³⁴ Essers, in: *Cursus Belastingrecht IB.3.2.16.B.b2.II* (online, laatst bijgewerkt op 20 maart 2020).

³⁵ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 147- 149.

³⁶ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 149-150.

³⁷ Zie hiervoor: Meussen en Schraa, *WFR* 2017/45.

³⁸ Meussen 2019, p. 232.

De totstandkoming van een overeenkomst met betrekking tot de levering van een goed of een dienst, wordt civielrechtelijk bepaald, en houdt rekening met de feiten en omstandigheden van een bepaalde omstandigheid (zie artikel 6:217 BW en verder). In bepaalde gevallen kan een overeenkomst nietig of vernietigbaar zijn. Als een overeenkomst is uitgevoerd en toch nietig blijkt, moet zo veel mogelijk worden hersteld naar de toestand die bestond voordat de overeenkomst is aangegaan. Winstneming kan dan achterwege worden gelaten. De behandeling van vernietigbare overeenkomsten is anders: als geen beroep op vernietigbaarheid wordt gedaan, zal de overeenkomst van kracht blijven. Ontvangsten worden dan volgens de hoofdregel toegerekend, tenzij aan het 'gerede kans-criterium' wordt voldaan (zie hierna).³⁹

Ingeval sprake is van een overeenkomst onder opschortende voorwaarden (zoals overeenkomsten waarbij toestemming benodigd is van een bepaalde instantie of een bepaald bedrijf) geldt dat de overeenkomst pas tot stand komt zodra hieraan is voldaan, wat betekent dat pas dan winst wordt gerealiseerd. Op grond van het realiteitsbeginsel kan de belastingplichtige ervoor kiezen om de winst eerder te nemen.⁴⁰

Tot dusver heeft de HR niet geoordeeld wat de gevolgen van een ontbindende voorwaarde zijn voor de fiscale jaarwinstbepaling. Lubbers stelt daarom dat het de voorkeur heeft om de civielrechtelijke regel, fiscaalrechtelijk te volgen. Civielrechtelijk is in artikel 6:22 BW bepaald dat een ontbindende voorwaarde van toepassing is tot het moment dat de verbintenis zich voordoet. Derhalve zou als hoofdregel kunnen worden gesteld dat ontvangsten die voortvloeien uit de transactie uiterlijk op het moment dat de levering plaatsvindt in aanmerking moeten worden genomen. Als sprake is van uitzonderingsgevallen zou gebruik gemaakt kunnen worden van het 'gerede kans-criterium' (HR 11 maart 1981, nr. 20 196, *BNB* 1981/143). Dit houdt in dat winstneming mag worden uitgesteld als op balansdatum een gerede kans aanwezig is dat de overeenkomst zal worden ontbonden vanwege een ontbindende voorwaarde. In het laatstgenoemde geval is de kans groot genoeg dat niet geëist kan worden dat de ontvangsten uiterlijk op het moment van levering in aanmerking moeten worden genomen.⁴¹

2.3.3 Het voorzichtigheidsbeginsel

Het realiteitsbeginsel houdt in dat verliezen en winsten op het moment van realisatie in aanmerking worden genomen. Zoals reeds vermeld zouden verliezen en kosten die voorzienbaar zijn, niet genomen mogen worden indien GKG alleen op het realiteitsbeginsel gebaseerd is. Op grond van het voorzichtigheidsbeginsel is dit wel mogelijk en kunnen deze worden genomen. Het voorzichtigheidsbeginsel versterkt het realiteitsbeginsel als sprake is van winsten.⁴² Daarbij geldt dat als het voorzichtigheidsbeginsel in mindere mate in aanmerking wordt genomen dan het realiteitsbeginsel, het moment van winstneming eerder zal zijn dan als het voorzichtigheidsbeginsel in sterkere mate in aanmerking wordt genomen.⁴³ Tevens is uitstel van winstneming op basis van het voorzichtigheidsbeginsel mogelijk als

³⁹ Lubbers 2005, p. 81.

⁴⁰ Bruijsten en Elswier 2019, par. 3.8.1.4.

⁴¹ Lubbers 2005, p. 84.

⁴² Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 150-151.

⁴³ Bruijsten en Elswier 2019, par. 3.8.1.4.

hieraan het continuïteitsbeginsel ten grondslag aan ligt. Zo stelt de HR dat moderne bedrijfseconomische waarderingssystemen waaraan het continuïteitsbeginsel ten grondslag ligt in theorie in overeenstemming met GKG zijn. De HR oordeelt dat: “(...) een stelsel, waarbij de voorraden niet naar kostprijs (of lagere marktwaarde) maar naar een vaste basisprijs (of lagere marktwaarde) worden gewaardeerd, (vindt) zijn doel en rechtvaardiging (...) in de wens om bij oplopend prijspeil de bij de verkoop van de voorraad verkregen opbrengst, voor zover deze moet worden besteed om de voorraad aan te vullen en aldus de onderneming op het bestaande peil te kunnen handhaven, voor de winstberekening buiten aanmerking te blijven doen” (HR 19 januari 1955, nr. 12 017, *BNB* 1955/67 en HR 10 april 2009, nr. 42 916, *BNB* 2009/271).⁴⁴ Indien sprake is van verliezen en kosten, wordt het realiteitsbeginsel aan de kant geschoven door het voorzichtigheidsbeginsel.⁴⁵

Verliezen kunnen, als deze zich aftekenen, derhalve ten laste van het resultaat worden gebracht. Dit is echter alleen mogelijk als een redelijke mate van zekerheid aanwezig is dat de verliezen zich openbaren, omdat dit een bepaalde objectivering geeft.⁴⁶ Afwaarderen van bedrijfsmiddelen⁴⁷ is mogelijk als de waarde onder de historische kostprijs minus de afschrijvingen is gelegen (HR 17 april 1991, nr. 26 632, *BNB* 1991/236). Als de waarde na het afwaarderen van de bedrijfsmiddelen weer stijgt, dient dit ook fiscaal te worden gevolgd. De waarde stijgt maximaal tot de oorspronkelijke verkrijgingsprijs minus de afschrijving die over de hele verstreken periode genomen zou zijn (HR 18 maart 1992, nr. 27 918, *BNB* 1992/186).

Een voorziening geeft belastingplichtigen de mogelijkheid om toekomstige uitgaven als kosten ten laste van het resultaat te brengen, als het, op basis van GKG, zo is dat de uitgaven aan een eerder jaar toerekenbaar zijn. De jaarwinst wordt door de voorziening geraakt, terwijl de totaalwinst onaangetast blijft.⁴⁸ In het Baksteen-arrest (HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, *BNB* 1998/409) zijn drie pijlers gegeven waaraan cumulatief voldaan dient te worden om een voorziening te kunnen vormen:

1. Een voorziening kan alleen worden gevormd als de toekomstige uitgaven hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die voor het einde van het boekjaar plaatsvinden (het oorsprongvereiste).
2. De toekomstige uitgaven moeten aan de desbetreffende periode kunnen worden toegerekend (het toerekeningsvereiste).⁴⁹ Dit is het geval indien waarschijnlijk is dat bepaalde toekomstige uitgaven: “a. niet zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen, en b. ook naar hun aard geen kosten zijn van toekomstige jaren.”⁵⁰
3. Er moet een redelijke mate van zekerheid zijn dat de toekomstige uitgaven plaats gaan vinden.⁵¹ In het Voorzieningenbesluit heeft de staatssecretaris gesteld dat sprake is van een redelijke mate van zekerheid als de kans groter is dan 50%, waarbij rekening

⁴⁴ Zie uitgebreider hierover: Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.3.2.

⁴⁵ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 150-151.

⁴⁶ Bruijsten en Elswier 2019, par. 3.8.1.5.

⁴⁷ Artikel 3.29c Wet IB kan de mogelijkheid tot waarderen op lagere bedrijfswaarde beperken.

⁴⁸ Van der Werf, *NLF-W* 2020/0005, par. 2.

⁴⁹ Zie ook: Meussen 2019, p. 233.

⁵⁰ Besluit van 26 februari 2020, 2019-129344, *Stcrt.* 2020, 14287, par. 2.2.

⁵¹ Zie ook: Meussen 2019, p. 233.

gehouden dient te worden met de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval.⁵² Deze 50%-grens komt uitdrukkelijk niet uit het Baksteen-arrest, hier wordt alleen over ‘redelijke mate van zekerheid’ wordt gesproken. Uit literatuur blijkt dat het voorzichtigheidsbeginsel toestaat dat een percentage van tenminste 30% toegestaan is.⁵³ Zo vormt de zekerheidseis een drempel voor het vormen van een voorziening. Indien onzekerheden optreden kunnen deze in de waardering worden verwerkt. Bovendien is in HR 19 juni 1996, nr. 30 823, *BNB* 1996/264, r.o. 3.2, geoordeeld dat unieke omstandigheden bepalen of sprake is van ‘een redelijke mate van zekerheid’, wat aanleiding geeft om een vast percentage –zoals in het Voorzieningenbesluit is gesteld- uit te sluiten.⁵⁴

De vraag of winsten genomen mogen worden indien zij nog niet daadwerkelijk zijn gerealiseerd, wordt regelmatig gesteld in relatie tot het voorzichtigheidsbeginsel. In beginsel heeft de ondernemer deze mogelijkheid. Een verkoper mag alleen rekening houden met een overeengekomen terugkoopgarantie indien aan het eind van het boekjaar de kans redelijk geacht mag worden dat de koper zich succesvol op de terugkoopgarantie kan beroepen (HR 17 januari 1990, nr. 24 948, *BNB* 1990/75 en HR 13 oktober 2006, nr. 42 602, *BNB* 2007/10). Hier staat tegenover dat het voorzichtigheidsbeginsel geen verplichting met zich brengt. Met betrekking tot winsten (zoals direct te verhandelen aandelen) die zich aftekenen, geldt dat zij op werkelijke waarde moeten worden gewaardeerd. Het is niet aannemelijk dat het realiteitsbeginsel een dergelijke waardering. Als de aandelen niet op eenvoudige wijze verhandelbaar zijn, staat het realiteitsbeginsel waardering boven de kostprijs niet toe.⁵⁵

2.3.4 Het eenvoudsbeginsel

Op grond van het eenvoudsbeginsel dient de mate van ingewikkeldheid die fiscale winstberekening impliceert, afgestemd te worden op de omvang van de onderneming.⁵⁶ Perfectionisme is niet in lijn met GKG, arbitraire waarderingen worden terzijde geschoven. Het eenvoudsbeginsel vraagt om zowel vanuit de belastingplichtige als de fiscus te kijken. Zo wordt voor de belastingplichtige naar de hanteerbaarheid gekeken, terwijl de controleerbaarheid voor de fiscus relevant is.⁵⁷

Een voorbeeld waarbij vanuit de belastingplichtige naar de hanteerbaarheid wordt gekeken betreft een casus (Hof 's-Gravenhage 17 december 1974, nr. 130/1974, *BNB* 1975/208) waarbij sprake was van volledig solvabele vorderingen op een handelsdebiteur, met een gering verschil tussen de nominale en de contante waarde en het verschil tussen de gemiddelde looptijd en de normale looptijd. Hierbij werd gesteld dat gezien de feiten, het niet in lijn is met GKG om de contante waarde - in plaats van het nominale bedrag - te hanteren

⁵² Besluit van 26 februari 2020, 2019-129344, *Stcrt.* 2020, 14287.

⁵³ Goes 2000, par. 4.3.2.2.3.2, stelt dat dit bijvoorbeeld tussen de 25 en 50 procent ligt. Essers, in: *Cursus Belastingrecht B.3.2.20.C.c3* (online, laatst bijgewerkt op 20 maart 2020) stelt dat een percentage van tenminste 30% wordt gehanteerd.

⁵⁴ Van der Werf, *NLF-W* 2020/0005, par. 4.2.

⁵⁵ Zie ook: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 151-152 en Bruijsten en Elswier 2019, par. 3.8.1.4.

⁵⁶ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 152.

⁵⁷ Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.4.

voor de fiscale winstberekening. Reden hiervoor is de eenvoud en de samenhangende eisen van praktische hanteerbaarheid.⁵⁸

Een bedrijf zou een overeenkomst moeten splitsen in rechten enerzijds en verplichtingen anderzijds. Zo zal een recht (zoals een huurrecht) vaak van waarde veranderen, terwijl een verplichting (zoals te betalen huurpenningen of lonen) over het algemeen haar vaste nominale waarde behoudt. Hoewel dit door enkele bedrijfseconomen wordt aangemoedigd, wordt tevens gesteld dat dit in strijd is met eenvoud.⁵⁹

De fiscus overweegt de hanteerbaarheid in de zin van controleerbaarheid.⁶⁰ Hierdoor zal het eenvoudsbeginnsel niet vaak doorslaggevend zijn, aangezien dit ertoe leidt dat een stelstel moeizaam controleerbaar is (HR 3 juni 1970, nr. 16 353, *BNB* 1970/153).⁶¹ Op grond van controleerbaarheid kan een bepaalde boekhouding als grondslag voor de winstberekening worden geweigerd (Zie bijvoorbeeld HR 8 juni 1977, nr. 18 388, *BNB* 1977/175 en HR 2 januari 1980, nr. 19 584, *BNB* 1980/47). In HR 21 maart 2014, nr. 12/02793, *BNB* 2014/116, r.o. 3.6, is het volgende overwogen: *“dat het verwijzingshof bij de beoordeling van het door belanghebbende gehanteerde waarderingstelsel mede in aanmerking zal moeten nemen of belanghebbende de door haar gehanteerde kostprijzen op een betrouwbare en controleerbare wijze vaststelt. Alleen dan kan een op kostprijzen gebaseerd waarderingstelsel in overeenstemming zijn met goed koopmansgebruik.”*

Een voorbeeld omtrent hanteerbaarheid betreft het oordeel van de HR over de vraag of belanghebbende een voorziening mag vormen voor een seniorenverlofregeling waarmee bewerkstelligd is dat werknemers boven de 60 jaar minder hoeven te werken in ruil voor een deel van hun loon. Geoordeeld wordt dat het eenvoudsbeginnsel de seniorenverlofregeling in de weg staat aangezien de regeling te ingewikkeld is en daardoor niet hanteerbaar. Zo zou de fiscale verwerking aanzienlijke uitvoeringsproblemen tot gevolg hebben (HR 28 januari 2011, nr. 10/00650, *BNB* 2011/85). In dit arrest wordt de inspecteur op basis van het eenvoudsbeginnsel in het gelijk gesteld.⁶²

Genoemd moet worden dat de eisen die aan de wijze van winstbepaling worden gesteld, afhankelijk zijn van de omvang van de onderneming. Zo is met betrekking tot het kasstelsel gesteld dat dit alleen kan worden gehanteerd als: *“die beroepsuitoefening een zodanig bescheiden karakter draagt, dat van hem verwacht noch verlangd kan worden, dat hij een boekhouding voert, waarin de aan het einde van het jaar declarabele vorderingen en openstaande schulden tot uitdrukking worden gebracht”* (HR 25 mei 1960, nr. 14 258, *BNB* 1960/179).

Dat wetgeving een methode op basis van het eenvoudsbeginnsel in de weg kan staan, blijkt bijvoorbeeld uit de reactie van de wetgever op de lineaire waardering van pensioenverplichtingen. Tot 1 januari 1995 werd door de HR op grond van het eenvoudsbeginnsel de mogelijkheid gegeven om een pensioenverplichting lineair te waarderen (zie bijvoorbeeld HR 25 mei 1960, nr. 14 258, *BNB* 1960/179). Na herhaaldelijke pogingen van

⁵⁸ Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.4.

⁵⁹ Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.4.

⁶⁰ Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.4.

⁶¹ Zie ook: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 152.

⁶² Bruijsten en Elswier 2019, par. 3.8.1.6.

de fiscus bij de HR om de lineaire waardering van pensioenverplichtingen niet toe te staan, werd de toepassing van de actuariële methode⁶³ fiscaal verplicht door het per 1 januari 1995 ingevoerde artikel 9b Wet IB 1964 (nu artikel 3.29 Wet IB).⁶⁴

Bovendien heeft het per 1 januari 2004 ingevoerde artikel 8, lid 6, Wet VPB meer beperkingen gebracht bij de waardering van pensioenvoorzieningen bij eigen-beheerlichamen (zijnde een (tussen)holdingvennootschap, pensioenstichting of pensioen-BV).⁶⁵

2.3.5 De verhouding tussen de beginselen

Zoals in § 2.3.1 is genoemd, kan uit rechtspraak worden opgemaakt dat GKG een drietal hoofdbeginselen zonder klaarblijkelijke hiërarchie kent. Zo stellen Brüll, Zwemmer en Cornelisse: "*dat eenvoud, voorzichtigheid en realiteitszin grenzen aan elkaar stellen, dat zij geen van drieën absolute geldigheid bezitten, doch eerder krachten voorstellen, waarvan goed koopmansgebruik een synthese is.*"⁶⁶ Uit rechtspraak blijkt dat het realiteitsbeginsel steeds meer voorrang krijgt op het voorzichtigheidsbeginsel. De niet langer erkende kostprijsexcedentmethode is hiervan een voorbeeld.⁶⁷ Eerst waren op grond van rechtspraak twee methoden toegestaan voor winstneming met betrekking tot een huurverkooptransactie. Winstneming kon eerstens plaatsvinden als de betalingen de boekwaarden overtreffen (de kostprijsexcedentmethode) (HR 8 oktober 1958, nr. 13 616, *BNB* 1958/352 en HR 24 juni 1959, nr. 13 957, *BNB* 1959/307). Ten tweede kon winstneming als evenredig deel van elke huurkoopbetaling plaatsvinden. Als gevolg van het arrest van HR 18 december 1991, nr. 26 674, *BNB* 1992/181, is de kostprijsexcedentmethode niet meer toegestaan. Zo oordeelde de HR dat de kostprijsexcedentmethode te voorzichtig is en het realiteitsbeginsel te veel wordt ondermijnd.⁶⁸ Uit het arrest kan worden afgeleid dat hoe kleiner de risico's van bedrijfsvoering zijn, hoe meer gewicht aan het realiteitsbeginsel wordt toegekend.⁶⁹

Brüll, Zwemmer en Cornelisse stellen zelfs: "*dat het in het beginsel der realiteitszin besloten liggende beginsel dat baten en lasten tot uitdrukking dienen te worden gebracht in het jaar waarop zij betrekking hebben (veroorzakingsbeginsel of matching principle) een zwaardere rol in het krachtenspel der beginselen heeft dan de beginselen der voorzichtigheid en eenvoud.*"⁷⁰ De rangorde van de beginselen zou voortvloeien uit een verschil in 'kracht'.⁷¹

Doornebal stelt dat wel sprake is van rangorde tussen de GKG-beginselen en acht het wenselijk orde te scheppen. Doornebal beoogt om in grote lijnen te schetsen hoe de beginselen geordend kunnen worden en heeft niet tot doel om een alomvattend schema te maken. Met dit denkmodel zou voorkomen kunnen worden dat GKG als grabbelton, waarin willekeurig gekozen kan worden wat het beste uitkomt, wordt gebruikt. In het denkmodel

⁶³ Zie voor een uiteenzetting hiervan: De Voogd van der Straten 2019, par. 50.7.

⁶⁴ Zie ook: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 153 omtrent de mogelijkheid tot lineaire waardering van een lijfrenteverplichting en het verband met de pensioenverplichting.

⁶⁵ Zie uitgebreider: De Voogd van der Straten 2019, par. 50.7.

⁶⁶ Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.2.

⁶⁷ Zie voor meer voorbeelden: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 150.

⁶⁸ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 162-163.

⁶⁹ Commissie ter bestudering van de verhouding tussen goed koopmansgebruik en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd 1992, p. 38.

⁷⁰ Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.5.

⁷¹ Brüll, Zwemmer en Cornelisse, *Goed koopmansgebruik* 2016/4.1.

wordt onderscheid gemaakt tussen primaire en secundaire rechtsbeginselen. Primaire rechtsbeginselen (het realisatiebeginsel, matchingbeginsel en voorzichtigheidsbeginsel) zijn rechtstreeks gericht op het op een juiste wijze toerekenen van baten en lasten aan de opeenvolgende jaren, terwijl secundaire rechtsbeginselen (het realiteitsbeginsel en eenvoudsbeginsel) 'slechts' op indirecte wijze een bijdrage leveren aan een juiste toerekening van baten en lasten aan de opeenvolgende jaren.⁷²

Berkhout en Van der Heijden stellen dat zij een afwijkende visie van Doornebal hebben omdat zij "én een andere samenhang tussen de beginselen en een andere rangordereling met andere accenten" zien.⁷³ Meussen stelt dat de poging van Doornebal lof verdient maar kanttekeningen kunnen worden geplaatst. Zo is de primaire functie van de HR om geschillen te beslechten en zijn zij huiverig om op de stoel van de wetgever te gaan zitten. Alleen bij uitzonderingssituaties (zoals het Baksteen-arrest (zie § 2.3.3) en het Falcon-arrest (HR 22 november 2002, nr. 36 272, *BNB* 2003/34)) geeft de HR brede bewoordingen om een gedragslijn te creëren.⁷⁴ Van den Berge noemt het de verantwoordelijkheid van partijen om 'vervolgvragen' aan de HR te stellen. Van belang is dat zij het maatschappelijke belang duidelijk kenbaar maken aan de HR.⁷⁵ In mijn optiek kan worden aangesloten bij de visie van Bruijsten dat als een rangorderegeling de voorkeur heeft, dit de taak van de wetgever is.⁷⁶ Of dit de voorkeur heeft, wordt in § 2.5 toegelicht.

Er is geen duidelijke hiërarchie tussen de beginselen van GKG. De beginselen geven een eerste en laatste moment aan voor winst- of verliesneming.⁷⁷ Zoals ook door Brüll, Zwemmer en Cornelisse gesteld, blijkt uit rechtspraak dat het realiteitsbeginsel het belangrijkste wordt geacht, de invloed van het eenvoudsbeginsel beperkt is en dat uit rechtspraak blijkt dat de betekenis van het voorzichtigheidsbeginsel is afgezwakt.⁷⁸ Doornebal voegt hieraan toe dat het een goede zaak is dat het realiteitsbeginsel in betekenis toeneemt, aangezien hiermee wordt aangesloten bij een ontwikkeling die ook bij de commerciële winstbepaling plaats lijkt te vinden.⁷⁹

Uit een rapport van de VVB blijkt dat een en ander voortkomt uit de verhouding tussen het veroorzakingsbeginsel (hetgeen baten en lasten toerekent aan betreffende jaren) en het liquiditeitsbeginsel (hetgeen zegt dat belastingheffing pas plaats heeft als belastingplichtige over voldoende liquiditeiten beschikt voor betaling). Liquiditeitsmotieven leiden in het algemeen ertoe dat voor het uiterste moment van winstneming wordt gekozen.⁸⁰ Het liquiditeitsbeginsel is alleen van toepassing op de batenkant. Mijn visie sluit aan bij die van Heithuis, Kavelaars en Schuver, zijnde dat dit onderscheid niet aanvullend is op de GKG-beginselen.⁸¹ In het rapport van de VVB wordt ook gewezen op het matchingsbeginsel, wat

⁷² Doornebal, *NTFR* 2003/469.

⁷³ Berkhout en van der Heijden, *NTFR* 2003/701.

⁷⁴ Meussen, *TFO* 2003/139, par. 2.

⁷⁵ Van den Berge, *NTFR* 2002/722.

⁷⁶ Bruijsten, *WFR* 2005/540, par. 2.3

⁷⁷ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 147.

⁷⁸ Zie ook: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 147.

⁷⁹ Doornebal, *TFO* 2008/160, par. 2.7.

⁸⁰ Vereniging voor belastingwetenschap 2015, p. 12.

⁸¹ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 148.

ervoor zorgt dat kosten aan samenhangende baten worden gerelateerd.⁸² De HR heeft het matchingbeginsel echter geen prominente plaats binnen GKG gegeven.⁸³

2.4 Stelselwijziging

2.4.1 Algemeen

Naast GKG, is in artikel 3.25 Wet IB voorgeschreven dat een bestendige gedragslijn, onafhankelijk van de vermoedelijke uitkomst, moet worden gehanteerd bij het bepalen van de fiscale jaarwinst. De eis van de bestendige gedragslijn beoogt te voorkomen dat een belastingplichtige het winstbepalingssysteem wijzigt (hierna: stelselwijziging) zodat een zo gunstig mogelijke uitkomst wordt bereikt.⁸⁴ Ook is in deze wettekst opgenomen dat deze gedragslijn alleen gewijzigd mag worden indien GKG dit rechtvaardigt. Het fiscale winstbepalingssysteem dient dus in lijn te zijn met GKG. Het doel is om te voorkomen dat een stelselwijziging plaatsvindt op basis van willekeur of 'louter op fiscale gronden'. Uit jurisprudentie (zie bijvoorbeeld HR 14 januari 1970, nr. 16 270, *BNB* 1970/68 en HR 17 april 1991, nr. 27 074, *BNB* 1991/165) kan worden afgeleid dat de laatste voorwaarde voorkomt dat een incidenteel fiscaal voordeel kan worden behaald door een stelselwijziging.⁸⁵

Uit het voorgaande kan worden geconcludeerd dat een stelselwijziging alleen mogelijk is als geen incidenteel fiscaal voordeel wordt behaald en het in lijn is met GKG. Bij de verdeling van de fiscale totaalwinst in meerdere fiscale jaarwinsten, dient ook rekening te worden gehouden met het beginsel van balanscontinuïteit. Om alle jaarwinsten tot een totaalwinst te kunnen brengen, dient de eindbalans van een bepaald jaar gelijk zijn aan de beginbalans van het opvolgende jaar. De beginbalans mag derhalve niet beïnvloed worden door een stelselwijziging. De uit een stelselwijziging voortkomende waardemutatie van activa of passiva zal zich moeten uiten in een overeenkomende mutatie in de winst die behoort tot het jaar van de stelselwijziging.⁸⁶

De conclusie dat een stelselwijziging is toegestaan indien deze in overeenstemming is met GKG, dit stelsel ook in de toekomst bestendig wordt gevolgd en het doel van de wijziging niet voortvloeit uit willekeur of een incidenteel fiscaal voordeel, lijkt derhalve valide.⁸⁷

2.4.2 Soorten stelselwijzigingen

Meerdere soorten stelselwijzigingen kunnen worden onderscheiden. Indien een gehanteerd stelsel niet in overeenstemming met GKG wordt geacht, kan een verplichte stelselwijziging worden opgelegd (zie bijvoorbeeld HR 20 april 1955, nr. 12 251, *BNB* 1955/204 en HR 17 juni 1959, nr. 13 959, *BNB* 1959/317). Een situatie waarbij het stelsel eerst in overeenstemming was met GKG maar dat na verloop van tijd niet meer is, is mogelijk (zie bijvoorbeeld HR 13 november 1991, nr. 27 563, *BNB* 1992/109 en HR 18 december 1991, nr. 26 674, *BNB* 1992/181). In deze situaties dient de belastingplichtige voor een ander stelsel te kiezen.⁸⁸

⁸² Vereniging voor belastingwetenschap 2015, p. 12.

⁸³ Zie uitgebreider: Douma en Lubbers, *WFR* 2002/111, par. 3-5.

⁸⁴ Bruijsten en Elswier 2019, p. 64.

⁸⁵ Kamerstukken I 2011/12, 33 003, nr. P, p. 7.

⁸⁶ Bruijsten en Elswier 2019, p. 64.

⁸⁷ Kamerstukken I 2011/12, 33 003, nr. P, p. 7.

⁸⁸ Bruijsten en Elswier 2019, p. 67.

De belastingplichtige kan, ook als het gebruikte stelsel in lijn is met GKG, voor een ander stelsel te kiezen. Uit HR 14 januari 1970, nr. 16 270, *BNB* 1970/68, blijkt dat niet is vereist dat dit beter is dan het tot de wijziging gebruikte stelsel. Zoals hiervoor uiteengezet behoort dit alleen tot de mogelijkheden als de belastingplichtige niet het doel heeft om een incidenteel fiscaal voordeel te behalen. Op dit incidenteel fiscaal voordeel wordt in § 2.4.2.1 ingegaan.

2.4.2.1 Incidenteel fiscaal voordeel

De inhoud van het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ is bij vrijwillige stelselwijzigingen in veel jurisprudentie benoemd. Bij een verplichte stelselwijziging is dit criterium niet van belang (HR 17 april 1991, nr. 27 074, *BNB* 1991/165).

In 1970 heeft de HR twee belangrijke arresten omtrent ‘incidenteel fiscaal voordeel’ gewezen. In HR 14 januari 1970, nr. 16 270, *BNB* 1970/68, is het begrip ‘incidenteel fiscaal voordeel’ geïntroduceerd zonder daaraan betekenis te geven. Vervolgens is in HR 3 juni 1970, nr. 16 357, *BNB* 1970/176, een belangrijk arrest gewezen omtrent de vraag of sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel. In deze casus wilde een belastingplichtige een stelselwijziging doorvoeren die een afwaardering bewerkstelligde en in aftrek kwam op het progressief belaste inkomen. Een jaar later werd de onderneming gestaakt, waardoor de stille reserves tegen een bijzonder stakingstarief (niet meer mogelijk in de Wet IB) vrijkwamen. Hiermee werd een verschil in belastingdruk bewerkstelligd doordat de afwaardering onder het progressieve tarief viel en de stakingwinst tegen het lagere bijzondere stakingstarief werd belast. De HR stelt dat hoewel het nieuwe stelsel in overeenstemming is met GKG, de stelselwijziging niet wordt toegestaan aangezien deze ten doel heeft om een incidenteel fiscaal voordeel te behalen. Een definitie van het begrip blijft echter uit.⁸⁹

In de literatuur wordt over het algemeen betoogd dat met ‘incidenteel fiscaal voordeel’ wordt bedoeld op fiscale voordelen die eenmalig zijn of een korte tijdsduur hebben (hierna: eenmalig).⁹⁰ In mijn optiek kan worden aangesloten bij de visie van Boomsluiters dat met incidenteel wordt bedoeld op ‘onvoorzien, onbedoeld’.⁹¹ Het nastreven van een fiscaal gevolg (zoals uitstel van belastingheffing) dat past bij doel en strekking van een regeling is tenslotte toegestaan (HR 14 januari 1970, nr. 16 270, *BNB* 1970/68). Als een stelselwijziging niet in overeenstemming is met doel en strekking van een regeling (zoals het behalen van een belastingvoordeel door gebruik te maken van een proportioneel tarief bij staking), wordt dit immers niet toegestaan (HR 3 juni 1970, nr. 16 357, *BNB* 1970/176).

Voorts is in fiscale wet- en regelgeving niet gesteld dat het begrip ‘incidenteel’ kan worden gedefinieerd als ‘eenmalig’. Het is niet zo dat het beogen van een eenmalig fiscaal voordeel niet wordt toegestaan, terwijl het beogen van een langlopend fiscaal voordeel wel is toegestaan. De context moet derhalve uitwijzen of een incidenteel fiscaal voordeel wordt behaald. Het feit dat de context van de hiervoor genoemde arresten uit 1970 het onderscheid tussen langlopend en eenmalig belicht, betekent niet dat dit in direct verband staat met een wel- of niet toegestane stelselwijziging. Het al of niet behalen van een incidenteel fiscaal voordeel heeft niet te maken met het tijdselement an sich. Het is wel zo dat langlopend bij

⁸⁹ Boomsluiters, *MBB* 2019/6.28, par. 2 en Bruijsten en Elswier 2019, p. 67.

⁹⁰ Zie ook: Essers, in: *Cursus Belastingrecht IB 3.2.33.C.b2* (online, laatst bijgewerkt op 20 maart 2020), Bruijsten en Elswier 2019, p. 68.

⁹¹ Boomsluiters, *MBB* 2019/6.28, par. 3.

het karakter van een stelselwijziging past en eenmalig niet hieronder valt. De uitkomst kan anders zijn als sprake is van een andere context.⁹²⁹³

2.4.2.2 Foutenleer

Indien sprake is van een verplichte stelselwijziging omdat voorheen een onjuiste waarderingsmethode is gehanteerd, moet het verschil in waardering door het nieuwe stelsel in de winst worden opgenomen. Op grond van de foutenleer wordt de correctie in beginsel doorgevoerd in het jaar waarin de fout is opgetreden. Indien dit niet meer mogelijk is (doordat de aanslag definitief is geworden), dient dit in het laatst openstaande boekjaar plaats te vinden.⁹⁴

De foutenleer komt voort uit het beginsel van de balanscontinuïteit. Om de balanscontinuïteit niet te doorbreken, dient de beginbalans van een jaar aan te sluiten op de eindbalans van het jaar ervoor (HR 22 oktober 1952, nr. 11 064, *BNB B 9293*). Opgemerkt kan worden dat de foutenleer onder andere ook van toepassing is bij afschrijvingsfouten (HR 25 juli 2000, nr. 35 251, *BNB 2001/3*).

2.5 Evaluatie goed koopmansgebruik

2.5.1 Algemeen

Zoals in § 2.3 is uiteengezet, is de invulling van de fiscale jaarwinstbepaling over het algemeen aan de rechter overgelaten, met als gevolg dat de term GKG door jurisprudentie wordt gevormd. Om te kunnen bepalen of überhaupt gekeken moet worden of IFRS een uitgangspunt voor GKG zou kunnen zijn, dient GKG eerst te worden geanalyseerd.

In 1976 heeft Verburg het volgende over de voor- en nadelen van GKG opgemerkt: *“In 1950 is (...) uitdrukkelijk geopteerd voor een materieel winstbegrip, waarvan de precisering welbewust in handen van de rechter is gelegd; voor een soepel winstbegrip, dat mee kan rekken met de gerechtvaardigde eisen van de praktijk. De vaagheid aan dit winstbegrip inherent, is functioneel, want het stelt fiscus en rechter in staat om adequaat te reageren op de relevante ontwikkelingen, die wetenschap en praktijk in dit opzicht te zien geven. Ook al is na 1950 geen ideale situatie ontstaan, toch zijn het de positieve indrukken, die royaal de overhand hebben: de destijds gedane keuze moet als een gelukkige worden gekenschetst.”*⁹⁵ Daarom worden het dynamische winstbegrip en de daaruit vloeiende rechtsonzekerheid toegelicht.

2.5.2 Dynamisch winstbegrip

De wetgever heeft bewust voor een dynamisch winstbegrip gekozen. Een dynamisch winstbegrip bewerkstelligt dat de praktijk de ruimte heeft *“om de ontwikkeling van het goede*

⁹² Zie uitgebreider: Boomsluiters, *MBB 2019/6.28*, par. 3-4.

⁹³ In de literatuur wordt verschillend gedacht over de vraag of de voorkoming van een incidenteel fiscaal nadeel gelijk kan worden gesteld aan het beogen van een incidenteel fiscaal voordeel. Wegens de omvang van de scriptie wordt hier niet op ingegaan. Zie voor een uiteenzetting hiervan bijvoorbeeld: Boomsluiters, *MBB 2019/6.28*, par. 5.

⁹⁴ Bruijsten en Elswier 2019, p. 68.

⁹⁵ Noot Verburg onder HR 19 november 1975, nr. 17 699, *BNB 1976/210*. Doornebal, *NFR-B 2008/33*, par. 5, onderschrijft deze opmerking.

*koopmansgebruik en van de bedrijfseconomie ook bij de fiscale winstberekening te volgen, zonder dat telkens de wet moet worden gewijzigd.”*⁹⁶

Verburg stelt hierbij dat de hieruit voortkomende vaagheid aan het fiscale winstbegrip functioneel is. Zo wordt de mogelijkheid voor fiscus en de rechter gecreëerd om adequaat te reageren op relevante ontwikkelingen die voortkomen uit wetenschap en de praktijk.⁹⁷ Ook als door de grote hoeveelheid aan jurisprudentie minder specifieke vragen omtrent de invulling van het fiscale winstbegrip aan de HR worden voorgelegd, kan de HR geschikte gelegenheden gebruiken om de belangrijkste rechtsregels omtrent een deelonderwerp te formuleren. Als dit met de huidige zaken onmogelijk is en maatschappelijke ontwikkelingen ertoe leiden dat een andere koers gevaren moet worden, zou de wetgever GKG bij kunnen stellen. Voordeel van het dynamische winstbegrip is dat de mogelijkheid blijft om het begrip GKG *“te blijven snijden of uitrekken.”*⁹⁸

Niessen en Pieterse merken op dat eventuele codificatie van GKG gepaard zou kunnen gaan met een steeds grotere ‘regelvloed’ die ook tot verstarring kan leiden. Verder moeten de verschillende doelen van de fiscale – en de vennootschappelijke jaarwinstbepaling in acht worden genomen. De verschillende doelen hebben tot gevolg dat in bepaalde mate sprake is van *“different concepts of profits for different purposes”*.⁹⁹

Het vastleggen van regels hoe jaarlijks per bedrijfsmiddel moet worden gewaardeerd, heeft niet mijn voorkeur. Mijns inziens merkt Bruijsten terecht op dat dit voordelen van het huidige systeem tenietdoet.¹⁰⁰ Essers signaleert in mijn optiek terecht dat een risico ontstaat op wetgeving op specifieke deelterreinen: *“een regelgeving die weliswaar enige zekerheid biedt, maar vanwege haar gedetailleerdheid een blokkade kan oproepen voor de aanpassing van het winstbegrip aan nieuwe ontwikkelingen zoals nieuwe technologieën en bedrijfseconomische inzichten.”*¹⁰¹

Lubbers stelt dat hoewel codificatie van het begrip GKG geen voorkeur heeft, de praktijk gebaat zou kunnen zijn bij de codificatie van enkele hoofdregels. IFRS zou een inspiratiebron kunnen zijn om nieuwe regels te formuleren rond GKG of bestaande regels bij te buigen.¹⁰² Essers voegt hieraan toe dat hoewel doelstellingen verschillend zijn, IFRS veel waardevolle inhoudelijke elementen bevat. Hierbij dient elke keer te worden gekeken hoe de vertaalslag van IFRS naar GKG kan worden gemaakt.¹⁰³

Een mogelijkheid is dat winstverschuivingen worden verkleind als de keuzevrijheid van de ondernemer om een voorziening te vormen zou worden beperkt. Hierbij zou aangesloten worden bij de regels voor de commerciële voorziening. Naar huidig recht bestaat nog geen verplichting om voor fiscale doeleinden een voorziening te vormen als aan de voorwaarden

⁹⁶ Handelingen II 1949/50, 1 251, p. 1607.

⁹⁷ Noot Verburg onder HR 19 november 1975, nr. 17 699, BNB 1976/210.

⁹⁸ Niessen en Pieterse 2007, par. 5.6.10.

⁹⁹ Niessen en Pieterse 2007, par. 5.6.10.

¹⁰⁰ Bruijsten, WFR 2005/540, par. 2.3.

¹⁰¹ Essers, TFO 2003/157, par. 2.3.

¹⁰² Lubbers 2005, p. 397-417.

¹⁰³ Essers 2005, p. 27.

wordt voldaan.¹⁰⁴ Het gelijk stellen van de fiscale- en commerciële verplichting om een voorziening te vormen zou –naast de voorkoming van winstverschuiving- leiden tot kleinere verschillen tussen de fiscale- en commerciële winst.¹⁰⁵

2.5.3 Rechtsonzekerheid

Een gevolg van het hanteren van een open norm is dat rechtsonzekerheid wordt gecreëerd. Indien jurisprudentie ineens wordt gewijzigd kan de uitkomst voor een belastingplichtige anders zijn dan terecht werd verwacht op grond van de interpretatie van de fiscale winstbepalingsregels (HR 23 februari 1966, *BNB* 1966/198). Ook kunnen grote budgettaire consequenties verbonden zijn aan de rechtsonzekerheid (Zie bijvoorbeeld het Coming-backservice-arrest (HR 8 december 1971, nr. 16/610, *BNB* 1972/26) en het Baksteen-arrest).

Een langdurige rechtsonzekerheid kan uitkristalliseren over de ruggen van belastingplichtigen.¹⁰⁶ Een rechterlijke procedure kan een lange tijdsduur hebben, waardoor een belastingplichtige (en de praktijk) enkele jaren geen zekerheid over een uitkomst hebben.¹⁰⁷ Tot slot zal GKG zich alleen ontwikkelen als vraagstukken aan een rechter worden voorgelegd.¹⁰⁸ Door horizontaal toezicht (hierna: HT) zal overigens minder jurisprudentie ontstaan aangezien meer overleg tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige plaats vindt.¹⁰⁹

Hiertegenover staat enerzijds dat wetgeving bevorderlijk voor de rechtsontwikkeling zou kunnen zijn, terwijl anderzijds onzorgvuldige wetgeving niet persé tot een bevorderlijke rechtsontwikkeling leidt.¹¹⁰ Ook zal een rechterlijke uitspraak vrijwel altijd een individueel geval betreffen, waardoor alleen in uitzonderingsgevallen een nieuwe regel wordt geformuleerd die algemeen toepasbaar is.¹¹¹ Indien de HR daadwerkelijk ‘omgaat’ en een nieuwe rechtsregel formuleert, zal in de meeste gevallen ook een aanpassingsperiode worden gegeven. Een voorbeeld betreft het in § 2.3.5 uiteengezette oordeel omtrent de kostprijsexcedentmethode. Zo paste de HR in deze casus een ‘prospective overruling’ toe, waarbij toegestaan was om vooralsnog het stelsel te hanteren voor vorderingen die uit kredietovereenkomsten voortvloeiden en voor 1 januari 1993 waren ontstaan.¹¹²

De praktische invulling van GKG is grotendeels geconcretiseerd in de beginselen die over het algemeen toepasbaar zijn. Volgens Bruijsten is GKG hierdoor voldoende uitgekristalliseerd en zal slechts nog op detailniveau bijgesteld moeten worden binnen de grenzen van de beginselen. De rechtsonzekerheid is minder dan toen de HR nog (volledig) invulling moest

¹⁰⁴ Zo is in het Baksteen-arrest niet expliciet verworpen dat als aan de voorwaarden van het vormen van een voorziening is voldaan, de voorziening niet gevormd hoeft te worden.

¹⁰⁵ Cornelisse en Lubbers 2016, p. 80.

¹⁰⁶ Stevens, *Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)* 2014, p. 381 in een verwijzing naar Dijk 1985, p. 3.

¹⁰⁷ Gedacht kan worden aan de afschrijvingsarresten van HR 10 augustus 2007, nrs. 39 519, 39 548, 41 282, 41 283 en 41 284, *BNB* 2007/299-303.

¹⁰⁸ Bruijsten, *WFR* 2009/823, par 3.1.4.

¹⁰⁹ Russo, *WFR* 2011/616, par. 5.

¹¹⁰ Bruijsten, *WFR* 2009/823, par 3.1.4.

¹¹¹ Zie bijvoorbeeld het Baksteen-arrest waar een algemeen toepasbare regel geformuleerd is om te bepalen of een voorziening mag worden gevormd.

¹¹² Zie voor een uitgebreidere uiteenzetting: Stevens, *Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)* 2014, p. 382.

geven aan GKG.¹¹³ Dat de jurisprudentie vanuit alle perspectieven goed heeft uitgepakt, is hiermee niet gezegd. Dit doet niet af aan het feit dat het de HR wel gelukt is om een zodanige interpretatie van het begrip GKG te ontwikkelen dat over het algemeen een stabilisatie van de opvattingen is bereikt en de Nederlandse berekening en vaststelling van de fiscale jaarwinst overeenkomt met buitenlandse systemen.¹¹⁴ Doornebal stelt wel dat de invulling van GKG heeft geleid tot een goede samenstelling van dynamiek en rechtszekerheid.¹¹⁵

Tot slot dient te worden opgemerkt dat hoewel door HT minder jurisprudentie ontstaat, het wel tot rechtszekerheid voor de desbetreffende belastingplichtige leidt. Zo wordt (vooraf) zekerheid omtrent de belastingpositie gegeven. Mijns inziens kan dit ook leiden tot meer overeenstemming tussen de commerciële- en fiscale winstbepaling. Zo stelt Russo dat HT tot mogelijk gevolg heeft dat de commerciële jaarrekening (zeker indien een Tax Control Framework aanwezig is) meer invloed heeft op de toezichtstrategie van de Belastingdienst, aangezien deze hierdoor de mogelijkheid heeft te steunen op het risicomanagementsysteem en het controlewerk van de accountant.¹¹⁶

Mijns inziens zijn er met betrekking tot IFRS-standaarden nog te veel discussies over de verhouding tussen een bepaalde IFRS-standaard en GKG.¹¹⁷ Bovendien zal de tijd moeten leren in hoeverre de HR met betrekking tot GKG zich laat inspireren door de IFRS-standaarden.¹¹⁸

2.6 Tussenconclusie

Geconcludeerd kan worden dat de bedrijfseconomische jaarwinstbepaling in overeenstemming is met GKG als geen sprake is van strijdigheid met een beginsel van de wet, een wettelijke bepaling of de opzet van de wet. Indien sprake is van één van de uitzonderingen, moeten het jaarrekeningenrecht en de bedrijfseconomische normen terzijde geschoven worden. Dit houdt in dat de commerciële jaarwinstbepaling ook in lijn is met GKG indien aan voorgaande voorwaarden wordt voldaan.

De beginselen van GKG zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Op grond van het realiteitsbeginsel worden baten en lasten toegerekend aan het jaar waarop zij betrekking hebben. Het voorzichtigheidsbeginsel zorgt ervoor dat verliezen, ondanks dat zij zich nog niet hebben voorgedaan, genomen kunnen worden als een bepaalde mate van zekerheid aanwezig is dat de verliezen zich zullen openbaren. Het eenvoudsbeginsel zorgt dat de mate van ingewikkeldheid afgestemd wordt op de omvang die voor het desbetreffende bedrijf noodzakelijk om de winst te berekenen.

Een stelselwijziging kan worden opgelegd als een gehanteerd stelsel geacht wordt niet in overeenstemming met GKG te zijn of als het stelsel eerst in overeenstemming was met GKG

¹¹³ Bruijsten, *WFR* 2009/823, par 3.1.3.

¹¹⁴ Stevens, *Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)* 2014, p. 381.

¹¹⁵ Doornebal, *NTFR-B* 2008/33, par. 5.

¹¹⁶ Elswier, *Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen (FM nr. 153)* 2018/5.2.2.2 in een verwijzing naar Russo 2013, p. 319-321.

¹¹⁷ Zie voor de verschillen in mening omtrent de vraag of IFRS 16 in lijn is met GKG bijvoorbeeld Bruins Slot, *WFR* 2018/99 en Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197. Opgemerkt kan worden dat de staatssecretaris gesteld heeft dat IFRS 16 niet in lijn is met GKG, zie hiervoor ook: Besluit van 10 december 2019, 2019-166072, Stcrt. 2019, 66228, *V-N* 2020/10.5..

¹¹⁸ Zie ook: Lubbers 2005, p. 410.

maar dat na verloop van tijd niet meer is. Een vrijwillige stelselwijziging kan plaatsvinden als de belastingplichtige niet het doel heeft om een incidenteel fiscaal voordeel te behalen. Hiervan is sprake als het fiscale voordeel onvoorzien of onbedoeld is.

Uit de evaluatie van GKG komt naar voren dat het dynamische winstbegrip ertoe leidt dat de ondernemer een grotere vrijheid heeft en dat het fiscale winstbegrip onderhevig is aan bedrijfseconomische- en maatschappelijke ontwikkelingen. Het nadeel hiervan is dat rechtsonzekerheid kan ontstaan. Hoewel de praktische invulling van GKG voor een groot deel geconcretiseerd is in beginselen van GKG en deze beginselen algemeen toepasbaar zijn, is codificatie van enkele hoofdregels gewenst. Zo zal moeten worden onderzocht wat de verhouding is tussen IFRS-standaarden en GKG. Tevens zal uit onderzoek moeten blijken in hoeverre de HR met betrekking tot GKG zich laat inspireren door de IFRS-standaarden.

Hoofdstuk 3 - IFRS en de doorwerking van IFRS op de fiscale jaarwinstbepaling

3.1 Inleiding

In hoofdstuk twee is ingegaan op GKG; het onderhavige hoofdstuk belicht IFRS. In §3.2 worden het ontstaan en de organisatie besproken. In § 3.3 wordt op de karakteristieken van IFRS ingegaan. Ten eerste de grondbeginselen, zijnde het toerekeningsbeginsel en het continuïteitsbeginsel, vervolgens de kenmerken waaraan de informatie in een jaarrekening moet voldoen volgens de IASB, zijnde relevantie, een getrouwe weergave, begrijpelijkheid, vergelijkbaarheid, verifieerbaarheid en tijdigheid. In § 3.4 vindt een vergelijking tussen IFRS en GKG plaats, in § 3.5 worden de verschillende invloeden van IFRS op het GKG belicht. Zo kan de commerciële winstbepaling maatgevend zijn voor de fiscale winstbepaling, kan de fiscale winstbepaling leidend zijn ten opzichte van de commerciële winstbepaling of kunnen de fiscale winstbepaling en commerciële winstbepaling onafhankelijk van elkaar zijn. § 3.6 zal de verschillende soorten van invloed van IFRS op de fiscale jaarwinstbepaling uiteenzetten. Zo kan IFRS een directe invloed hebben doordat de Wet naar het jaarrekeningenrecht verwijst, maar kan IFRS ook een indirecte invloed hebben. Dit is het geval indien de wetgever inspiratie vindt in het jaarrekeningenrecht, de HR wordt beïnvloed door regels uit het jaarrekeningenrecht, het realiteitsbeginsel een toenemend belang kent, afspraken worden gemaakt tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige om voor de fiscale jaarwinstbepaling aan te sluiten bij een waarderingsgrondslag van IFRS of indien IFRS invloed heeft op de houding van een belastingplichtige. In § 3.7 volgt een tussenconclusie.

3.2 Algemeen

3.2.1 Het ontstaan van IFRS¹¹⁹

Het International Accounting Standards Committee (hierna: IASC) is in 1973 opgericht als een orgaan van accountantsberoepsorganisaties uit negen landen. De doelstelling was om 'accounting standards' te formuleren en deze wereldwijd te laten accepteren. Daarnaast had de IASC als doel om de regelingen, standaarden en procedures voor de financiële verslaggeving te verbeteren en te harmoniseren. De IASC groeide snel: in 2000 waren 143 beroepsorganisaties uit 104 landen lid.¹²⁰ De structuur van het IASC die werd gevormd door zestien delegaties van twee tot vier personen, had tot gevolg dat besluitvorming inefficiënt verliep. Daarnaast werd de samenstelling van de leden bepaald door het accountantsberoep. Om aan kwaliteit en draagvlak te winnen is het IASC in 2001 ontbonden en geherstructureerd.¹²¹ Het IASB is de opvolger van het IASC.

Na de herstructurering heeft de IASB de standaarden en interpretaties van het IASC (de IAS) overgenomen. Deze standaarden blijven derhalve van kracht tot zij worden gewijzigd of ingetrokken. Standaarden die onder de IASB worden gepubliceerd, worden nu aangeduid met IFRS in plaats van IAS. Hoewel de 'oude' standaarden nog IAS-standaarden heten, wordt het

¹¹⁹ Dit betreft een korte uiteenzetting. Zie uitgebreider: Van Santen 2020, p. 56-57.

¹²⁰ Van Hoepen, *TFO* 2005/89, par. 2.

¹²¹ Van Santen 2020, p. 57.

totaal aan standaarden 'IFRS-standaarden' genoemd.¹²² Op grond van IAS 1.16 kan een entiteit dan ook alleen een overeenstemmingsverklaring geven dat de jaarrekening conform IFRS is opgesteld, als daadwerkelijk aan alle vereisten van IFRS wordt voldaan.

De IASB beoogt om uit te groeien tot de mondiale standaard voor de externe financiële verslaggeving met als voornaamste doelstelling om informatie over de financiële positie en resultaten en over wijzigingen in financiële positie te bieden. Voor de gebruiker van een jaarrekening een basis voor economische beslissingen.¹²³ Er wordt dus voorzien in een 'true and fair view'¹²⁴ van de vermogenssituatie waarbij vooral wordt gekeken naar de reële waarde (fair value) en 'performance reporting'.¹²⁵

3.3 De karakteristieken van IFRS

3.3.1 Algemeen

DE IASB heeft in het Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 van de IASB (hierna: Framework) twee grondbeginselen, zijnde het toerekeningsbeginsel en het continuïteitsbeginsel, geïntegreerd. Ook kent de IASB diverse kwalitatieve kenmerken waaraan de informatie in een jaarrekening moet voldoen. Indien aan de kwalitatieve kenmerken in de jaarrekening wordt voldaan en adequate grondslagen van waardering en resultaatbepaling aanwezig zijn, wordt verondersteld dat sprake is van een getrouw beeld. De kwalitatieve kenmerken die relevant zijn voor de commerciële jaarwinstbepaling, kunnen worden onderscheiden in fundamentele karakteristieken (relevantie en een getrouwe weergave) en in karakteristieken die leiden tot betere financiële verslaggeving (vergelijkbaarheid) (Framework 2018, § 2.4-2.5).¹²⁶ De grondbeginselen en kwalitatieve kenmerken worden hieronder nader uiteengezet.

3.3.2 Karakteristieken van IFRS

3.3.2.1 Grondbeginselen

Het Framework heeft deze grondbeginselen niet in een apart hoofdstuk opgenomen maar ze in diverse hoofdstukken geïntegreerd. De grondbeginselen worden hieronder uiteengezet.

3.3.2.1.1 Toerekeningsbeginsel

Het toerekeningsbeginsel ziet toe op de balans en winst-en-verliesrekening en bewerkstelligt dat baten en lasten in de jaarrekening worden verwerkt als zij op die periode betrekking hebben. Transacties en andere gebeurtenissen worden dus niet verwerkt in de periode dat de geldmiddelen worden ontvangen of betaald; dit impliceert dat het hanteren van een kasstelsel niet is toegestaan. Als een jaarrekening op basis van het toerekeningsbeginsel wordt opgesteld, worden gebruikers geïnformeerd over bestaande verplichtingen om in de

¹²² Van Santen 2020, p. 57.

¹²³ Van Santen 2020, p. 85.

¹²⁴ In IAS 39.8 wordt 'fair value' gedefinieerd als: *"the amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction"*.

¹²⁵ Essers 2005, p.20.

¹²⁶ De kenmerken begrijpelijkheid, verifieerbaarheid en tijdigheid zijn ook van belang zijn bij het verschaffen van informatie over de jaarrekening. Deze worden echter niet uiteengezet aangezien zij geen directe rol spelen bij de toerekening van opbrengsten aan een bepaald jaar. Zie uitgebreider hierover: Van Santen 2020, p. 102 en 109-110.

toekomst geldmiddelen te betalen en worden zij geïnformeerd wanneer geldmiddelen worden ontvangen. Kort gezegd kan worden gesteld dat alleen accrual accounting is toegestaan, cash-flow accounting niet.¹²⁷

Het toerekeningsbeginsel impliceert toepassing van het matchingbeginsel. Het matchingbeginsel bewerkstelligt dat kosten zoveel mogelijk worden toegerekend aan de periode waarin de bijbehorende opbrengsten worden behaald.¹²⁸

Het toerekeningsbeginsel is niet als afzonderlijk beginsel opgenomen, de IASB heeft dit geïntegreerd als onderdeel van het doel van de jaarrekening (Framework § 1.17-1.19). IAS 1.27 stelt daarbij dat een jaarrekening, met uitzondering van het kasstroomoverzicht, aan de hand van het toerekeningsbeginsel moet worden opgesteld.

3.3.2.1.2 Continuïteitsbeginsel

Een jaarrekening dient te worden opgemaakt in de veronderstelling dat sprake is van continuïteit die in de nabije toekomst niet zal veranderen, van de onderneming (§ 4.1 van het Framework). IAS 1.25 sluit daarbij aan door te stellen dat het management een beoordeling dient te maken of voldoende vermogen aanwezig is om de activiteiten voort te zetten waarbij eventuele onzekerheden moeten worden vermeld. Als geconcludeerd wordt dat de entiteit de onderneming niet kan voortzetten, mag de jaarrekening niet worden opgesteld vanuit de veronderstelling dat sprake is van continuïteit. Tevens kan onzekerheid optreden door situaties die na balansdatum plaatsvinden (IAS 10.15). Indien dit fundamenteel is, moet de continuïteitsveronderstelling worden heroverwogen.

3.3.2.2 Fundamentele karakteristieken

3.3.2.2.1 Relevantie

Gezien het feit dat de jaarrekening het doel kent om informatie te verstrekken die behulpzaam kan zijn bij economische beslissingen, dient naar relevantie te worden gekeken. Informatie is relevant indien: (...) *“zij de economische beslissingen van gebruikers beïnvloedt door hen behulpzaam te zijn bij het beoordelen van vroegere, huidige of toekomstige gebeurtenissen of bij het bevestigen of corrigeren van vroegere beoordelingen”* (RJ 930.26 en RJ 115.205).¹²⁹ Van belang is dat informatie een voorspellende en/of bevestigende waarde heeft. Informatie moet gebruikt kunnen worden voor het voorspellen van toekomstige uitvloeisels of moet feedback kunnen geven op eerdere oordeelsvormingen.

Het matchingbeginsel, het realisatiebeginsel en het materialiteitsbeginsel maken deel uit van ‘relevantie’. Op grond van het realisatiebeginsel kunnen opbrengsten en winsten alleen worden verantwoord als zij daadwerkelijk zijn gerealiseerd. De toepassing van het realisatiebeginsel komt bijvoorbeeld in IFRS 15.31 naar voren. Hieruit blijkt dat opbrengsten pas in aanmerking mogen worden genomen als de prestatieverplichting is vervuld doordat de beschikkingsmacht is overgedragen aan de koper.¹³⁰

¹²⁷ Van Santen 2020, p. 98.

¹²⁸ Commissie ter bestudering van de verhouding tussen goed koopmansgebruik en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd 1992, p. 63.

¹²⁹ In IAS 1.9 is eenzelfde soort definitie opgenomen.

¹³⁰ Zie ook: Van Santen 2020, p. 103.

Zoals in § 3.3.2.1 reeds is benoemd, zorgt het matchingbeginsel ervoor dat kosten zoveel mogelijk worden toegerekend aan de periode waarin de bijbehorende opbrengsten worden behaald. Hoewel het matchingbeginsel geen onderdeel uitmaakt van het Framework, maakt het wel onderdeel uit van het kenmerk relevantie.¹³¹

Tot slot laat het materialiteitsbeginsel zien of een gebruiker op grond van de jaarrekening andere beslissingen zou nemen als informatie onjuist is weergegeven of is weggelaten (Framework 2018, § 2.11, IAS 1.7, 1.29 en 1.31).

3.3.2.2.2 Getrouwe weergave

Bij een getrouwe weergave¹³² is van belang dat informatie volledig, onpartijdig en juist is. Bij een getrouwe weergave spelen de sub kenmerken ‘substance over form’ en ‘voorzichtigheid’ een grotere rol.¹³³

‘Substance over form’ borgt dat informatie een getrouwe weergave van de transacties en gebeurtenissen geeft. Van belang is dat informatie in overeenstemming met de economische realiteit (‘substance’) wordt weergegeven en niet alleen in de juridische toestand (‘form’) (Framework, § 2.12).

‘Voorzichtigheid’ speelt een rol als oordelen over onzekere omstandigheden moeten worden geveld (Framework, § 2.16). Het is echter ondergeschikt aan onpartijdigheid. Zo kan geen asymmetrische voorzichtigheid optreden waarbij lasten op een andere wijze worden behandeld dan baten.¹³⁴

3.3.2.3 Karakteristieken die leiden tot betere financiële verslaggeving

3.3.2.3.1 Vergelijkbaarheid

Informatie heeft meer waarde als het kan worden vergeleken met vergelijkbare informatie van andere entiteiten. Zo kunnen overeenkomsten en verschillen tussen posten worden geïdentificeerd en begrepen (Framework, § 2.24-2.25).

Het stelselmatigheidsbeginsel staat in direct verband met vergelijkbaarheid. Het houdt in dat dezelfde grondslagen en regels gehanteerd moeten worden voor activa die naar aard en gebruik gelijk zijn (IAS 8.7). Bovendien mag niet van het gekozen stelsel worden afgeweken tenzij een situatie optreedt waarbij een stelselwijziging plaatsvindt (IAS 1.45, 8.13). Dit is toegestaan als een standaard of een interpretatie het vereist, of indien het aanpassen van de grondslagen tot een beter inzicht leidt (IAS 8.14).

¹³¹ Van Santen 2020, p. 103.

¹³² De RJ hanteert de term ‘betrouwbaarheid’. De IASB is van mening dat een ‘getrouwe weergave’ een betere term is om de bedoeling van het begrip aan te duiden.

¹³³ Van Santen 2020, p. 108.

¹³⁴ Zie uitgebreider: Van Santen 2020, p. 109.

3.4 Vergelijking IFRS en goed koopmansgebruik

3.4.1 Algemeen

In hoofdstuk twee is ingegaan op de beginselen die aan GKG ten grondslag liggen. In hoofdstuk drie is op IFRS ingegaan, waarbij de beginselen van IFRS in § 3.3 zijn uiteengezet. Voor de commerciële winstbepaling zijn de volgende kenmerken van belang:

- toerekeningsbeginsel;
- continuïteitsbeginsel;
- relevantie, uiteenvallend in het matchingbeginsel, het realisatiebeginsel en het materialiteitsbeginsel;
- een getrouwe weergave, wat ‘substance over form’ en ‘voorzichtigheid’ als sub-kenmerken kent; en
- vergelijkbaarheid, waarbij het stelselmatigheidsbeginsel direct in verband staat met vergelijkbaarheid.

3.4.2 Overeenkomsten en verschillen tussen IFRS en goed koopmansgebruik

3.4.2.1 De beginselen van IFRS en goed koopmansgebruik

Op grond van het toerekeningsbeginsel van IFRS is cash-flow accounting niet toegestaan en dient accrual accounting plaats te vinden. Uit § 2.4.3 kan worden afgeleid dat een kasstelsel ook niet onder GKG is toegestaan, tenzij de onderneming een bescheiden karakter draagt. Gezien het feit dat het voor kleine ondernemingen toegestaan is om voor de commerciële jaarwinstbepaling bij de fiscale jaarwinstbepaling aan te sluiten, kan mijns inziens worden gesteld dat het toerekeningsbeginsel van IFRS nauwelijks verschilt van dat van GKG.

Op grond van het realisatiebeginsel van IFRS kunnen opbrengsten en winsten alleen worden verantwoord als zij daadwerkelijk zijn gerealiseerd. Het matchingbeginsel van IFRS bewerkstelligt dat dat kosten zoveel mogelijk worden toegerekend aan de periode waarin de bijbehorende opbrengsten worden behaald. Uit § 2.3.2 kan worden afgeleid dat dit overeenkomt met het realiteitsbeginsel van GKG.

Het continuïteitsbeginsel van IFRS veronderstelt dat een jaarrekening is opgemaakt met het oog op continuïteit van de onderneming. Uit § 2.3.3 is gebleken dat de HR moderne bedrijfseconomische waarderingssystemen waar het continuïteitsbeginsel aan ten grondslag ligt, in theorie in overeenstemming met GKG acht.

Zoals uit § 2.2.2 blijkt wordt zowel bij GKG als bij IFRS gekeken naar de economische realiteit. Zo komt het ‘substance over form’ beginsel van IFRS overeen met GKG. Ook wordt bij beide winstbepalingssystemen rekening gehouden met het begrip voorzichtigheid. Hierbij dient de kanttekening te worden gemaakt dat bij IFRS voorzichtigheid ondergeschikt is aan onpartijdigheid, waardoor niet is toegestaan dat lasten op een andere wijze worden behandeld dan baten. Wel wordt bij IFRS, net zoals bij GKG, rekening gehouden met onzekerheden.

Het stelselmatigheidsbeginsel komt overeen met de bestendige gedragslijn die in artikel 3.25 Wet IB naar voren komt. Niet uit het oog mag worden verloren dat een vrijwillige

stelselwijziging bij GKG mogelijk is als geen incidenteel fiscaal voordeel wordt beoogd, terwijl onder IFRS een vrijwillige stelselwijziging slechts plaats kan vinden als het aanpassen van de grondslagen tot een beter inzicht leidt.

Het eenvoudsbegin­sel dat ten grondslag ligt aan GKG en het materialiteitsbegin­sel van IFRS komen niet direct overeen. Mijns inziens kan echter niet worden gesteld dat dit een fundamenteel verschil is. Het eenvoudsbegin­sel van GKG zorgt er onder andere voor dat de mate van ingewikkeldheid op de onderneming wordt afgestemd en het materialiteitsbegin­sel van IFRS stelt dat informatie die niet tot andere beslissingen van de gebruiker leidt, immaterieel is.

3.4.2.2 Doelstellingen en bijbehorende liquiditeits- en fair value aspecten

Zoals in § 2.3.5 is beschreven, vindt belastingheffing pas plaats als een belastingplichtige over voldoende liquiditeiten beschikt om belasting te kunnen voldoen. Het liquiditeitsbegin­sel is geen afzonderlijk begin­sel van GKG.¹³⁵ Wel is het een begin­sel dat in het algemeen ten grondslag ligt aan belastingheffing en is het terug te vinden in het realisatiebegin­sel en het voorzichtigheidsbegin­sel, beide GKG-beginselen.¹³⁶ Zo dient het liquiditeitsaspect te worden meegenomen bij de beoordeling van het tijdstip van realisatie.¹³⁷ In de memorie van toelichting op de Wet Werken aan de winst is door de regering opgemerkt dat voorzichtig moet worden omgegaan met het belasten van nog niet gerealiseerde resultaten.¹³⁸ Doornebal voegt hier het volgende aan toe: *"De fiscale winstbepaling is gericht op het vaststellen van een draagkrachtmaatstaf op grond waarvan kan worden bepaald welke financiële bijdrage de betreffende belastingplichtige dient te leveren aan gemeenschappelijke middelen. Bij het vaststellen van deze draagkrachtmaatstaf dient derhalve rekening te worden gehouden met het feit dat een bepaald gedeelte ervan (...) in contanten dient te worden afgedragen. Dit noopt tot een relatief grote mate van voorzichtigheid: er kan pas van fiscale winst sprake zijn indien en voor zover er middelen aanwezig zijn om de verschuldigde belasting te voldoen."*¹³⁹

Het liquiditeitsbegin­sel heeft, in tegenstelling tot GKG, een beperkte betekenis onder IFRS. Zo zijn de waardering op fair value en de impairmenttest in strijd met het liquiditeitsbegin­sel omdat hiermee niet gerealiseerde winsten al wel worden verantwoord.¹⁴⁰ Van Hoepen wijst erop dat hieruit duidelijk de verschillen in doelstelling blijken: *"De bedrijfseconomische winstbepaling is gericht op het weergeven van de "performance" van de onderneming. Daarbij speelt het in bepaalde gevallen geen rol dat een vermogensaanwas nog niet in liquide vorm beschikbaar is. Een dergelijke handelwijze brengt bij fiscale toepassing mee dat de onderneming prompt belasting zou moeten betalen over een nog ongerealiseerde waardestijging, hetgeen tot ernstige liquiditeitsproblemen aanleiding zou kunnen geven."*¹⁴¹

¹³⁵ Commissie ter bestudering van de verhouding tussen goed koopmansgebruik en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd 1992, p. 37.

¹³⁶ Bruijsten, *WFR* 2009/823, par. 3.4.3.

¹³⁷ Commissie ter bestudering van de verhouding tussen goed koopmansgebruik en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd 1992, p. 37.

¹³⁸ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, par. 7.

¹³⁹ Doornebal 2006, par. 3.

¹⁴⁰ De wetgever maakt onder andere met artikel 3.29b Wet IB inbreuk op het liquiditeitsbegin­sel.

¹⁴¹ Van Hoepen 2006, par. 32.6.

Schön ziet de fair value benadering dan ook als enig fundamenteel verschil tussen IFRS en GKG.¹⁴² Als gevolg van de fair value benadering wordt winst mogelijk eerder verantwoord. Gezien het feit dat de totale winst voor alle ondernemingen – ongeacht de rechtsvorm – op nominalistische basis wordt berekend, kan worden gesteld dat de totaalwinst niet verandert maar slechts op een andere manier wordt toegerekend.¹⁴³ Dit gebeurt bijvoorbeeld ook met de wetwijziging omtrent de waardering van onderhanden werk.¹⁴⁴ Opgemerkt kan worden dat een voordeel van dit systeem is dat het zogenaamde lock-in effect¹⁴⁵ wordt voorkomen.¹⁴⁶

Het liquiditeitsnadeel van de fair value benadering kan op diverse manieren worden beperkt. Ten eerste kan worden gedacht aan een tariefmaatregel die het gevolg dat eerder belasting over de winst is verschuldigd verzacht. Ook kan een mogelijkheid voor een herinvesteringsreserve voor waarde mutaties in bedrijfsmiddelen worden gegeven.¹⁴⁷ Tot slot zou een ‘conserverende vermogensaanwasheffing’ een oplossing kunnen zijn. Hierbij wordt belasting wel geheven, maar is deze pas daadwerkelijk verschuldigd als en voor zover inkomen ontstaat.¹⁴⁸

In mijn optiek kan worden aangesloten bij de visie van Schön¹⁴⁹, in die zin dat de fair value benadering het fundamentele verschil tussen IFRS en GKG is. Zoals reeds is uiteengezet, kan het liquiditeitsnadeel dat hieruit voortvloeit worden beperkt. Het verschil tussen de commerciële en de fiscale jaarwinstbepaling zit mijns inziens in het feit dat nog fiscale correcties moeten plaatsvinden als de commerciële jaarwinst als uitgangspunt zou worden gebruikt. Zo moeten vrijstellingen worden gegeven voor EU-rechtelijke voorschriften als de deelnemingsvrijstelling en moeten bijvoorbeeld correcties plaatsvinden voor niet-aftrekbare kosten en andere bepalingen in de wet. Deze correcties veranderen de winstbepaling niet, ze worden extracomptabel voor de bepaling van de belastinggrondslag aangebracht.¹⁵⁰

3.5 De verhouding tussen de commerciële winstbepaling en fiscale winstbepaling en de gevolgen hiervan

3.5.1 Algemeen

In § 3.4 is een vergelijking gemaakt tussen IFRS en GKG, waaruit blijkt dat de fair value benadering het fundamentele verschil betreft. Ook kan worden geconcludeerd dat dit fundamentele verschil kan worden opgelost. Daarom wordt ingegaan op de verhoudingen die tussen de commerciële en de fiscale winstbepaling onderscheiden kunnen worden en op de gevolgen hiervan:

- de commerciële winstbepaling is maatgevend voor de fiscale winstbepaling;

¹⁴² Schön, *European taxation* oktober 2004, p. 440.

¹⁴³ Essers 2005, p. 27.

¹⁴⁴ Artikel 3.29 Wet IB bewerkstelligt dat winst eerder wordt genomen, maar de totaalwinst veranderd niet. Zie ook: Smeets 2010, p. 216.

¹⁴⁵ Een belastingplichtige zal belasting zo veel mogelijk uitstellen door het realisatiemoment zo veel mogelijk uit te stellen. Zie ook: Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 9.

¹⁴⁶ Essers 2005, p. 27.

¹⁴⁷ Smeets 2010, p. 216-217.

¹⁴⁸ Zie ook: Kavelaars, *NtFR* 2003/1107 omtrent een jaarlijkse heffing over de waardeangroei.

¹⁴⁹ Schön, *European taxation* oktober 2004, p. 440.

¹⁵⁰ Zie ook: Smeets 2010, p. 216-217.

- de fiscale winstbepaling is leidend ten opzichte van de commerciële winstbepaling of;
- de fiscale winstbepaling staat los van de commerciële winstbepaling.

Hierna wordt ingegaan op de drie soorten verhoudingen en de gevolgen hiervan.

3.5.1.1 De commerciële winstbepaling is maatgevend voor de fiscale winstbepaling

De fiscale winstbepaling kan op de commerciële winstbepaling worden gebaseerd. In Duitsland wordt dit met de term *Maßgeblichkeit* aangeduid. Dit systeem zorgt voor een administratieve lastenverlichting.¹⁵¹ Bovendien wordt de fiscus hierdoor als gelijkgerechtigde met betrekking tot de onderneming gezien.¹⁵² Tevens wordt belasting betaald over wat op bedrijfseconomische gronden, en meestal na een accountantscontrole, winst wordt genoemd. Er wordt dus niet meer naar de fiscale vermogensaanwas gekeken.¹⁵³

Een nadelig gevolg van dit systeem is dat de commerciële jaarrekening door fiscale wet- en regelgeving wordt beïnvloed. Zo zullen de meeste ondernemingen zo min mogelijk belasting willen betalen en als deze toch betaald moet worden, zullen zij dit zo laat mogelijk willen doen. Het gevolg is dat de fiscale consequenties van de commerciële winstberekening in acht worden genomen en het doel om een getrouwe presentatie omtrent de samenstelling en grootte van het vermogen en resultaat minder belangrijk wordt dan de fiscale doelstellingen.¹⁵⁴ Ook zouden fiscale faciliteiten zoals vervroegde afschrijvingen en reserves op de vennootschappelijk balans moeten worden opgenomen, wat de ‘true and fair view’ in de weg staat. Het feit dat de onderlinge vergelijkbaarheid van ondernemingen wordt verkleind, wordt in Duitsland *umgekehrten Maßgeblichkeit* genoemd.¹⁵⁵

Opgemerkt kan worden dat Grashoff en Kleinmanss stellen dat de fiscale budgettaire gronden als gevolg van de groei in het aantal fiscale regelingen zijn gestegen.¹⁵⁶ Daarbij wijzen Schanz en Schanz erop dat door internationalisering kan worden gesteld dat ondernemingen tegenwoordig sterk aangewezen zijn op de kapitaalmarkt en aandeelhouders hedendaags niet meer als “*uitbaters van de onderneming*” worden gezien.¹⁵⁷

Een ander nadeel dat zich aandient als de fiscale jaarwinstbepaling wordt aangesloten bij de commerciële jaarwinstbepaling, is dat de autonome invulling van het fiscale winstbegrip verdwijnt. Zo worden de IFRS-standaarden door de particuliere organisatie IASB bepaald, waarna deze, na goedkeuring van de EC, van toepassing zijn. De vraag of het gewenst is dat de IASB en de EC de fiscale jaarwinstbepaling kunnen beïnvloeden, lijkt legitiem.¹⁵⁸ Essers stelt dat Nederland geen rechtstreekse koppeling tussen IFRS en de fiscale winstbepaling zal aanbrengen, aangezien de Nederlandse grondslag van de vennootschapsbelasting dan van

¹⁵¹ Hoepen 2006, par. 32.8.

¹⁵² Elswier, *Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen (FM nr. 153)* 2018/5.3.2.2 in een verwijzing naar Freidank en Velte, *StuW* 2/2010, p. 186.

¹⁵³ Hoepen 2006, par. 32.8.

¹⁵⁴ Hoepen 2006, par. 32.8.

¹⁵⁵ Essers 2005, p. 24-25.

¹⁵⁶ Elswier, *Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen (FM nr. 153)* 2018/5.3.2.2, p. 176 in een verwijzing naar Grashoff en Kleinmanss 2015, Randziffer 105.

¹⁵⁷ Elswier, *Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen (FM nr. 153)* 2018/5.3.2.2 in een verwijzing naar Schanz en Schanz, *StuW* 4/2009, p. 312.

¹⁵⁸ Bruijsten, *WFR* 2009/823, par. 3.4.5.

deze instellingen afhankelijk is. Ook zou de fiscale jaarwinstbepaling mogelijk in sommige situaties kunnen afhangen van rechtspraak van het HvJ EU. Gezien het feit dat de Nederlandse belastingsovereiniteit beschermd moet worden, acht Essers dit niet aantrekkelijk en aannemelijk.¹⁵⁹

Tot slot lijkt het problematisch te kunnen zijn dat IFRS alleen verplicht is voor kapitaalvennootschappen, terwijl de fiscale winstbepalingsregels op een veel bredere doelgroep worden toegepast. Het zou bijvoorbeeld ook niet gewenst zijn als IFRS ook van toepassing wordt voor IB-ondernemers.¹⁶⁰ Gezien de uiteengezette nadelen, is het niet wenselijk dat de commerciële winstbepaling zonder meer maatgevend is voor de fiscale winstbepaling.

3.5.1.2 De fiscale winstbepaling is leidend ten opzichte van de commerciële winstbepaling

Een voordeel dat wordt gecreëerd als met de commerciële winstbepaling bij de fiscale wordt aangesloten, is dat administratieve lasten worden verminderd.¹⁶¹ Net als hiervoor is uiteengezet, zal *umgekehrten Maßgeblichkeit* optreden, waardoor geen getrouw beeld kan worden gegeven omtrent de grootte en samenstelling van het vermogen en het resultaat.¹⁶² Deze verhouding zal derhalve niet de voorkeur verdienen.

3.5.1.3 De fiscale winstbepaling staat los van de commerciële winstbepaling

De benadering waarbij de commerciële- en fiscale winst onafhankelijk zijn van de ander, wordt in het algemeen als de beste optie gezien. Een voordeel is dat internationale harmonisatie van verslaggevingsregels en de nationale 'standardsetting' ontwikkeld kunnen worden zonder dat er hoeft te worden stilgestaan bij de belastingautoriteiten als gebruiker. Hiermee wordt bewerkstelligd dat aan alle informatiebehoeften van gebruikers en rechtmatige belanghebbenden kan worden voldaan. Daarnaast wordt de mogelijkheid gecreëerd dat fiscale wetgeving (en jurisprudentie) zich naar wens kan ontwikkelen.¹⁶³

Het hanteren van twee winstbepalingssystemen leidt echter wel tot een toename van administratieve lasten. Zo zullen bijvoorbeeld afschrijvingssystemen en voorraadadministraties per winstbepalingssysteem moeten worden aangepast. Van Hoepen stelt dat grotere ondernemingen over moderne ICT-systemen beschikken die de verzwaring van de administratieve last zullen beperken.¹⁶⁴

Onder bepaalde omstandigheden staan de commerciële en fiscale jaarwinstbepaling niet los van elkaar. De navolgende omstandigheden maken dat de commerciële jaarrekening toch van invloed is op de fiscale jaarwinstbepaling:

- de belastingautoriteiten wijken soms - met een beroep op een adequate bepaling van de belastinggrondslag – af van onafhankelijkheid tussen het commerciële- en fiscale winstbegrip;

¹⁵⁹ Essers 2005, p. 25.

¹⁶⁰ Van der Zanden, *Vakblad voor de MKB-adviseur*, 2004/1-2, p. 16.

¹⁶¹ Dit is voor kleine rechtspersonen mogelijk. Zie hiervoor § 2.2.

¹⁶² Hoepen 2006, par. 32.7.

¹⁶³ Hoepen 2006, par. 32.9.

¹⁶⁴ Hoepen 2006, par. 32.9.

- commerciële jaarstukken dienen bij de aangifte VPB te worden toegevoegd, waarbij ook een “verloopstaat” moet worden gevoegd die de verschillen tussen het fiscale en commerciële vermogen en resultaat belicht en sluitend maakt;
- ondanks de onafhankelijkheid bevinden het commerciële- en fiscale winstbegrip zich beide op een bedrijfseconomisch gebied.¹⁶⁵

De invloed van IFRS op het fiscale winstbegrip wordt in § 3.6 uiteengezet.

Tot slot kan worden gewezen op de opkomst van fiscaliteit in de commerciële jaarrekening. Wereldwijd stijgt de aandacht voor de belastingpositie van ondernemingen, hierbij staat belastingontwijking in de schijnwerpers.¹⁶⁶ Een belangrijke ontwikkeling betreft de plannen van de Europese Commissie (hierna: EC) om de zogenoemde Country-by-Country-Reporting-richtlijn¹⁶⁷ (hierna: CbCR) publiekelijk te maken.¹⁶⁸ Een van de opties die het wijzigingsvoorstel waarmee dit wordt bereikt, is het opnemen van CbCR in de commerciële jaarrekening.¹⁶⁹

3.6 Soorten van invloed van IFRS op de fiscale winstbepaling

3.6.1 Algemeen

Zoals hiervoor uiteengezet, heeft IFRS, ondanks de onafhankelijkheid van beide winstbepalingssystemen, een zekere invloed op de fiscale jaarwinstbepaling (en andersom). Deze kan worden onderscheiden in directe en indirecte invloed. Dit wordt hieronder toegelicht.

3.6.2 Directe invloed

De directe invloed van IFRS is beperkt. Zo zijn in de Wet VPB slechts enkele bepalingen opgenomen waarmee een directe koppeling wordt gelegd met het jaarrekeningenrecht. Deze bepalingen hebben echter geen verband met GKG, maar zien op begrippen die uit IFRS voortkomen.¹⁷⁰ Ten eerste wordt het gehanteerde minimum eigen vermogen van artikel 8c Wet VPB gebaseerd op de commerciële jaarrekening. Daarnaast bestond tot enkele jaren geleden een belangrijke verwijzing naar het jaarrekeningenrecht in artikel 10d (oud), lid 5, Wet VPB.¹⁷¹

Ook wordt in artikel 13d, lid 3, onderdeel b, Wet VPB een directe koppeling gemaakt. Op grond van artikel 13d, lid 3, onderdeel a, Wet VPB worden alle positieve uitkeringen in de vijf jaren voordat de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt en alle jaren die daarna volgen, tot het totaal van liquidatie-uitkeringen gerekend. Op grond van artikel 13d, lid 3,

¹⁶⁵ Hoepen 2006, par. 32.10.

¹⁶⁶ Herrijgers, van der Hel-van Dijk en Kamerling, *WFR* 2019/46, par. 1.

¹⁶⁷ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L 182/19). Nederland heeft de CbCR in artikel 29b-29h Wet VPB geïmplementeerd. Zie hiervoor: Kamerstukken II 2015/16, nr. 34 305, nr. 3, p. 33 – 39.

¹⁶⁸ Kamerstukken I 2015/16, 34 418, nr. B, p. 5.

¹⁶⁹ Zie uitgebreider: Herrijgers, van der Hel-van Dijk en Kamerling, *WFR* 2019/46, par. 4.

¹⁷⁰ Essers 2005, p. 22 stelt dit ook met betrekking tot artikel 13d, derde lid, onderdeel b, Wet VPB en artikel 10d (oud), lid 5, Wet VPB.

¹⁷¹ Zie uitgebreider: Bobeldijk 2019, p. 109.

onderdeel b, Wet VPB wordt de termijn van voorgaande jaren voordat de onderneming is gestaakt tot tien jaar verlengd als het lichaam volgens zijn jaarrekening – die opgemaakt wordt volgens de bepalingen van titel 9, boek 2 van het BW – in het jaar van gehele of nagenoeg gehele staking een verlies heeft geleden.¹⁷²

Ook verwijzen de met ingang van 2016 ingevoerde artikelen 29b-29h Wet VPB omtrent de ‘aanvullende documentatieverplichting verrekenprijzen’ naar het jaarrekeningenrecht. Bobeldijk wijst op het feit dat geconsolideerde groepsopbrengsten zowel op de consolidatiekring als de opbrengstverantwoording worden gebaseerd, wat ook betrekking heeft op documentatieverplichtingen.¹⁷³

3.6.3 Indirecte invloed

3.6.3.1 Algemeen

IFRS kan om een aantal redenen indirect invloed hebben, indien de wetgever inspiratie vindt in het jaarrekeningenrecht, als de rechter een bepaalde invulling geeft aan GKG geeft of door afspraken tussen de Belastingdienst en belastingplichtige waarbij waardering op grond van het jaarrekeningenrecht plaats vindt.¹⁷⁴ Tot slot kan IFRS invloed hebben op de houding van een onderneming ten opzichte van belastingen.¹⁷⁵ Deze vier soorten worden hieronder uiteengezet.

3.6.3.2 De wetgever vindt inspiratie in het jaarrekeningenrecht

Een voorbeeld waarbij de wetgever zich heeft laten inspireren door het jaarrekeningenrecht, betreft het in hoofdstuk twee behandelde artikel 3.29b Wet IB. Hier wordt het volgende gesteld: *“De voorzichtige waardering van balansposten die bij goed koopmansgebruik mogelijk is, wijkt in de praktijk vaak af van de waardering die voor de commerciële jaarrekening wordt gehanteerd. Het wetsvoorstel bevat een maatregel op het vlak van het onderhanden werk om die waarderingsverschillen te verkleinen.”*¹⁷⁶

Kanttekening die hierbij kan worden gemaakt, is dat het jaarrekeningenrecht tot 2018¹⁷⁷, waar artikel 3.29b Wet IB op is gebaseerd, de ‘percentage-of-completion’ methode alleen hanteert indien het resultaat betrouwbaar kan worden geschat. Indien dit niet het geval is, maar wel waarschijnlijk is dat de tot dan toe gemaakte kosten worden gecompenseerd met de opbrengst die uit de transactie voortvloeit, wordt slechts opbrengst verwerkt tot het bedrag van de kosten die erdoor worden gedekt. Indien dit ook niet het geval is, wordt geen opbrengst verwerkt (IAS 11.23-24, IAS 11.32 en IAS 18.26). Bij artikel 3.29b Wet IB wordt de ‘percentage-of-completion’ methode altijd gehanteerd, waardoor IFRS (tot 2018) geen directe invloed op de fiscale jaarwinstbepaling (in dit geval artikel 3.29b Wet IB) heeft. Met de invoering van IFRS 15 wordt de ‘percentage-of-completion’ methode helemaal niet meer bij

¹⁷² Zie uitgebreider: Kampschöer, *WFR* 2004/1228, par. 2.3 en 3.2.6.

¹⁷³ Bobeldijk 2019, p. 109.

¹⁷⁴ Bobeldijk 2019, p. 109.

¹⁷⁵ Nijssen, *WFR* 2012/63, par. 4.

¹⁷⁶ Kamerstukken 2005/06, nr. 30 572, nr. 3, p. 28.

¹⁷⁷ IAS 11 en IAS 18 zijn per 1 januari met IFRS 15 vervangen, wat geen ‘percentage-of-completion’ methode hanteert. Zie hiervoor h. 4. Tevens hanteert de RJ de ‘percentage-of-completion’ methode op eenzelfde wijze. Zie: Van Santen 2020, par. 5.3.4, voor een uiteenzetting over RJ.

de commerciële jaarwinstbepaling gehanteerd als de jaarrekening volgens de grondslagen van IFRS wordt opgesteld.¹⁷⁸

3.6.3.3 De HR wordt beïnvloed door het jaarrekeningenrecht

3.6.3.3.1 Voorzieningen

3.6.3.3.1.1 Baksteen-arrest

In mijn optiek¹⁷⁹ is het Baksteen-arrest (zie § 2.3.3) het belangrijkste arrest omtrent GKG. Aelen stelt dat onder andere op grond van het Baksteen-arrest kan worden geconcludeerd dat de commerciële jaarwinstbepaling als uitgangspunt genomen kan worden bij de bepaling van de fiscale jaarwinst. Reden hiervoor is dat de HR in het Baksteen-arrest dezelfde criteria (het oorsprongsvereiste, het toerekeningsvereiste en het zekerheids-vereiste) hanteert als welke in het jaarrekeningenrecht (artikel 2:374, lid 1, BW) zijn gesteld.¹⁸⁰

De kanttekening die hierbij kan worden gemaakt, is dat, ondanks dat het Baksteen-arrest voor het vormen van een voorziening een soortgelijke benadering als het jaarrekeningenrecht kiest, de commerciële winstbepalingsregels niet gelijk zijn aan de fiscale winstbepalingsregels voor het vormen van een voorziening. De belangrijkste verschillen zijn dat:

- GKG geen waarschijnlijkheidstoets (meer dan 50% kans) hanteert bij de vraag of er een verplichting is;
- GKG een redelijke mate van zekerheid eist dat uitgaven zich zullen voordoen, terwijl het jaarrekeningenrecht eist dat sprake is van een waarschijnlijke uitstroom van middelen; en
- Indien op basis van GKG een voorziening wordt gevormd, wordt genoeg genomen met een kans van minder dan 50% dat financiële verplichtingen zich zullen voordoen.¹⁸¹

3.6.3.3.1.2 Seniorenverlofregeling

In HR 28 januari 2011, nr. 10/00650, *BNB 2011/85* wordt gesteld dat de voorziening voor een seniorenverlofregeling op basis van het eenvoudsbeginnsel niet mogelijk is (zie ook § 2.3.4). De HR past hier het eenvoudsbeginnsel toe, waardoor de invloed van IFRS wordt beperkt.¹⁸² Mijns inziens is dit een voorbeeld waarbij de economische realiteit wordt gecorrigeerd voor de bijzondere kenmerken (in dit geval eenvoud) die belastingheffing met zich brengt (zie ook § 2.2.2).

¹⁷⁸ Zie hoofdstuk 4 voor een uiteenzetting hiervan.

¹⁷⁹ Zie voor eenzelfde zienswijze: Meussen 2019, p. 232 – 233.

¹⁸⁰ Aelen, *WFR 2013/4*, par. 2.1.

¹⁸¹ Zie Scholten, *NTFR-B 2017/13*, par 1.2 in een verwijzing naar Essers 2005, p. 272.

¹⁸² Zie ook: Aelen, *WFR 2013/4*, par. 2.2.3.

3.6.3.3.2 Jurisprudentie inzake gezamenlijke waardering

De laatste tijd vindt een belangrijke ontwikkeling omtrent jurisprudentie over gezamenlijke waardering plaats. Waardering wordt gedaan op basis van het realisatiebeginsel en hiermee sluit de HR tot op bepaalde hoogte aan bij de waardering van IFRS omtrent 'hedge-accounting'. De arresten die omtrent samenhangende waardering van belang zijn, zijn: het Valutahedge-arrest (HR 23 januari 2004, nr. 37 893, *BNB* 2004/214), het Optiehedge-arrest (HR 16 november 2007, nr. 42 970, *BNB* 2008/26), het Cacaobonen-arrest (HR 10 april 2009, nr. 42 916, *BNB* 2009/271), het Marketmaker-arrest (HR 21 maart 2014, nr. 12/02793, *BNB* 2014/116) en het Kunstmest-arrest (HR 8 februari 2019, nr. 17/02617, *BNB* 2019/58).¹⁸³

Gezien de omvang van deze arresten wordt alleen ingegaan op het Cacaobonen-arrest en wordt de verfijning en explicitering van de leer van de samenhangende waardering die het kunstmest-arrest met zich mee brengt toegelicht.¹⁸⁴

3.6.3.3.2.1 Cacaobonen-arrest

In het Cacaobonen-arrest heeft de HR geoordeeld of GKG toestaat dat (alle) ongerealiseerde verliezen op verkoop- en inkoopcontracten, valutatermijncontracten en futures op dat moment worden genomen en (alle) ongerealiseerde winsten moeten worden uitgesteld, of dat (alle) ongerealiseerde winsten en verliezen gesaldeerd moeten worden waarna het saldo wordt uitgesteld. In de casus ging het om een producent van cacao boter en cacao poeder, waarbij in- en verkoop vrijwel altijd volledig op termijn liep en de voorverkopen plaatsvonden voor het voorinkopen. De HR oordeelde dat het op grond van het realisatiebeginsel toegestaan is om voorverkopen, het voorinkopen, de futures en de technische voorraad in samenhang te waarderen indien aan twee voorwaarden wordt voldaan. Dit zijn:

- a. Inzake prijs- en valutarisico's worden de omstandigheden betrokken in de beoordeling en dient tevens beoordeeld te worden of er samenhang tussen aan de ene kant de voorverkopen en aan de andere kant de voorinkopen, futures of technische voorraad is (r.o. 5.3.1). Voorbeelden die hierbij gegeven worden, zijn: *“de aard van de contracten, bezien in het licht van de aard van de aanwezige risico's, en aan de eventuele omstandigheid dat de afdekking van risico's is beoogd. Dit laatste kan volgen uit de administratie, de jaarrekening en/of de economische doelstellingen van de onderneming (r.o. 5.3.2)”*; en
- b. Het prijsrisico dient op balansdatum in hoge mate beperkt te zijn (r.o. 5.3.1). In het desbetreffende arrest wordt aangegeven dat hier in ieder geval sprake van is als de waardeontwikkelingen van cacao correleren binnen een bandbreedte van 80 tot 125 procent (r.o. 5.3.3,. Dit correlatiecriterium omvat dezelfde bandbreedte als de accounting standaard IAS 39 hanteert inzake de effectiviteit van een hedge.¹⁸⁵

Voorts wordt door de HR in het Cacaobonen-arrest opgemerkt dat ingeval samenhangend gewaardeerd wordt, een ongerealiseerd verlies op de voorverkopen alleen in aanmerking

¹⁸³ Meussen 2019, p. 234- 235.

¹⁸⁴ Zie voor een uiteenzetting van het Valutahedge-arrest, het Optiehedge-arrest en het Marketmaker-arrest: Aelen, *WFR* 2013/4, par. 2.2.2. Zie voor een uitgebreidere uiteenzetting van het Kunstmest-arrest: Meussen 2019, p. 235.

¹⁸⁵ Zie ook: Aelen, *WFR* 2013/4, par. 2.2.2 en Bruijsten en Elswier 2019, par. 3.8.1.4.

genomen mag worden als alle posten die in de samenhangende waardering zijn opgenomen per saldo een ongerealiseerd verlies geven.

Aelen stelt dat de HR met betrekking tot samenhangende waardering aansluit bij IFRS.¹⁸⁶ De eerste kanttekening die kan worden gemaakt, is dat hedge-accounting bij de commerciële jaarrekening een keuze is¹⁸⁷ terwijl dit bij de fiscale jaarwinstbepaling niet zo is. Daarnaast gold onder IAS 39 dat ingeval sprake was van een over-hedge (boven de 100%), de samenhangende waardering niet mocht worden toegepast. Fiscaal is wel sprake van samenhangende waardering als sprake is van over-hedge (waarbij niet over de 125%-grens mag worden gegaan).¹⁸⁸

Een andere kanttekening die kan worden gemaakt is dat IAS 39 door de komst van het per 1 januari 2018 in werking getreden IFRS 9 voor financiële instrumenten, is vervangen. IFRS 9 bevat meer kwalitatieve criteria dan IAS 39. Indien sprake is van een negatieve effectiviteitstest wordt geen hedge accounting toegepast. Als wel voldaan wordt aan de effectiviteitstest, maar deze test niet gelijk staat aan 100%, wordt gesproken over een bepaalde ineffectiviteit. Met de ineffectiviteit dient rekening te worden gehouden. Opmerkelijk is dat de HR net zoals IAS 39 het hiervoor genoemde kwantitatieve criterium opgenomen heeft, maar in tegenstelling tot IAS 39 ook kwalitatieve criteria (zijnde het sprake zijn van samenhang tussen twee vermogensbestanddelen) noemt. Gesteld zou kunnen worden dat de HR een voorsprong heeft op de wijziging naar kwalitatieve criteria in IFRS 9 ten opzichte van IAS 39. Het verschil tussen het oordeel van de HR en IFRS 9 is echter dat de HR oordeelt dat cumulatief aan de kwalitatieve en de kwantitatieve criteria moet zijn voldaan, terwijl IFRS van kwantitatieve criteria afstapt en overgaat naar kwalitatieve criteria.¹⁸⁹ Tevens dient in mijn optiek hieraan te worden toegevoegd dat IFRS 9.5.5 bij toekomstige verliezen rekening houdt met toekomstige omstandigheden (na balansdatum),¹⁹⁰ hetgeen niet strookt met het oorsprongsvereiste. Het feit dat IFRS 9 meer kwalitatieve criteria bevat dan IAS 39 en IFRS 9 niet overeenkomt met het oorsprongsvereiste, doet echter niks af aan het oordeel van de HR dat toentertijd gebaseerd was op IAS 39.¹⁹¹

In het Kunstmest-arrest is de leer omtrent samenhangende waardering verfijnd en explicieter gemaakt. Zo is geoordeeld dat per risico moet worden beoordeeld of samenhangende waardering plaats moet vinden.¹⁹² Lubbers merkt hierbij op dat hoewel de HR zich in deze zaak – net als in het Marketmaker-arrest- alleen op het correlatievereiste richt (r.o. 3.1.3), impliciet wordt gekeken of voldaan is aan het samenhangvereiste. Zo wordt in r.o. 3.1.2 gesteld dat hieraan is voldaan doordat sprake is van *“een vordering en een dekkingsinstrument”*.

¹⁸⁶ Aelen, *WFR* 2013/4, par. 2.2.2.

¹⁸⁷ IFRS Foundation 2020.

¹⁸⁸ Meussen 2019, p. 235.

¹⁸⁹ Bruins Slot, *TFO* 2019/165.4, par. 3.2.3.1-4.

¹⁹⁰ Zie voor een uitgebreidere uiteenzetting bijvoorbeeld: Van Santen 2020, p. 449.

¹⁹¹ Zie voor eenzelfde visie over het feit dat IFRS 9 meer kwalitatieve criteria bevat dan IAS 39: Bruins Slot, *TFO* 2019/165.4, par. 3.2.3.1-4.

¹⁹² Zie uitgebreider bijvoorbeeld: Meussen 2019, p. 235.

3.6.3.4 Het toenemende belang van het realiteitsbeginsel

Tevens kan het feit dat het realiteitsbeginsel bij GKG steeds belangrijker wordt geacht ervoor zorgen dat sommige bij het jaarrekeningenrecht niet meer gebruikte stelsels niet meer in lijn zijn met GKG. Voorbeelden zijn het Marketmaker-arrest¹⁹³, het (Dis)agio-arrest (HR 13 november 1991, nr. 27 563, *BNB* 1992/109) en het Kostprijsexcedentmethode-arrest (zie § 2.3.5). Met betrekking tot obligaties die boven pari zijn uitgegeven wordt in het (Dis)agio-arrest geoordeeld dat vermindering van de waarde naar de nominale waarde tijdsevenredig plaats dient te vinden en verliezen hierdoor tijdsevenredig ten laste van de winst moeten worden gebracht. Gezien het feit dat in de toekomst een recht bestaat op te genieten opbrengsten, dienen de verliezen tot uitdrukking te komen in het jaar waarop zij betrekking hebben. Het direct afwaarderen bij verwerving zou derhalve in strijd zijn met het realiteitsbeginsel (HR 13 november 1991, nr. 27 563, *BNB* 1992/109, r.o. 3.3). Zoals in § 2.3.5 uiteengezet, wordt in het Kostprijsexcedentmethode-arrest geoordeeld dat deze niet meer is toegestaan omdat het te voorzichtig is en het realiteitsbeginsel te veel wordt ondermijnd.

Het last-in-first-out (hierna: LIFO)-stelsel en het ijzeren voorraadstelsel zijn onder IFRS bijvoorbeeld niet toegestaan. Dit zou ertoe kunnen leiden dat de bedrijfseconomische wetenschap van deze stelsels gaat afzien waardoor ze in de toekomst wellicht niet meer in lijn met GKG worden geacht.¹⁹⁴ Ook kan worden gewezen op de vergaande *disclosure*-eisen van IAS 12 en op de toelichting die moet worden gemaakt van belastinglatenties.¹⁹⁵

3.6.3.5 Afspraken tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige

De Belastingdienst en een belastingplichtige kunnen afspraken maken waarbij voor de fiscale jaarwinstbepaling kan worden aangesloten bij de commerciële jaarwinstbepaling. Een voorbeeld hiervan zijn afspraken tussen de Belastingdienst en financiële instellingen waarbij aangesloten wordt bij de waarderingsgrondslagen van IFRS 9.¹⁹⁶

3.6.3.6 De invloed van IFRS op de houding van een onderneming ten opzichte van belastingen

Tevens kan onder invloed van het jaarrekeningenrecht de houding van een onderneming ten opzichte van belastingen veranderen. Bobeldijk stelt dat de steeds groter wordende aandacht voor de fiscale positie in de jaarrekening tot gevolg kan hebben dat een belastingplichtige meer risicomijdend gedrag vertoont. Zo kan worden verwacht dat bij fiscale adviezen de impact op de fiscale positie in de jaarrekening meer aandacht zal krijgen.¹⁹⁷ In mijn optiek zou het risicomijdend gedrag versterkt kunnen worden als de in § 3.5.1.3 genoemde optie van de EC om CbCR in de commerciële jaarrekening op te nemen, wordt doorgevoerd.

¹⁹³ Bobeldijk 2019, p. 110.

¹⁹⁴ Zie Kampschöer, *WFR* 2004/1228, par. 4.1 en Essers 2005, p. 23.

¹⁹⁵ Kampschöer, *WFR* 2004/1228, par. 4.2.

¹⁹⁶ Zie bijvoorbeeld: Daniels, *MAB*, 91(01), januari 2017.

¹⁹⁷ Nijssen, *WFR* 2012/63, par. 4.

3.7 Tussenconclusie

Met betrekking tot de commerciële jaarwinstbepaling zijn er twee grondbeginselen waaraan moet worden voldaan, zijnde het toerekeningsbeginsel en het continuïteitsbeginsel. Daarnaast dient aan de volgende karakteristieken te worden voldaan: relevantie, getrouwe weergave en vergelijkbaarheid.

Uit de vergelijking van de beginselen van IFRS en GKG is gebleken dat het fundamentele verschil in de fair value benadering zit. Het aansluiten van GKG bij IFRS zou een liquiditeitsprobleem met zich kunnen brengen. Zoals in § 3.4.2.2 is uiteengezet, kan dit liquiditeitsprobleem op diverse manieren worden opgelost. Voorbeelden zijn een tariefmaatregel, een mogelijkheid voor een herinvesteringsreserve voor waardemutaties in bedrijfsmiddelen of een 'conserverende vermogensaanwasheffing'.

Gezien de in § 3.5 benoemde nadelen van één winstbepalingssysteem, kan worden geconcludeerd dat de fiscale jaarwinstbepaling niet geheel gelijk kan worden gesteld aan de commerciële jaarwinstbepaling. Wel heeft IFRS een directe en indirecte invloed op de fiscale jaarwinstbepaling.. De directe invloed is beperkt. De indirecte invloed is groter. Zo heeft de wetgever zich bijvoorbeeld ten aanzien van artikel 3.29b Wet IB laten inspireren door het jaarrekeningenrecht. Tevens is de HR met betrekking tot voorzieningen en gezamenlijke waardering beïnvloed is door het jaarrekeningenrecht. Het toenemen van de indirecte invloed van IFRS blijkt ook uit het feit dat het realiteitsbeginsel dat leidend is bij IFRS een toenemend belang heeft onder GKG. Ook bestaan steeds meer afspraken tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst omtrent het baseren van de fiscale jaarwinstbepaling op basis van IFRS. Tot slot beïnvloedt IFRS de houding van een onderneming ten opzichte van belasting.

Daarom zal in hoofdstuk vier en vijf worden onderzocht in hoeverre IFRS 15 en 16 in overeenstemming zijn met GKG.

Hoofdstuk 4 - IFRS 15 en de fiscale jaarwinstbepaling

4.1 Inleiding

In hoofdstuk twee en drie is ingegaan op respectievelijk GKG en IFRS in het algemeen. Dit hoofdstuk belicht welke rol IFRS 15 kan vervullen voor de fiscale jaarwinstbepaling. Met ingang van 1 januari 2018 bepaalt IFRS 15 het ‘revenue from Contracts with Customers’ dat alle andere standaarden en interpretaties omtrent opbrengstverantwoording vervangt. In § 4.2 wordt ingegaan op de opbrengstverantwoording van ontvangsten uit de vervreemding van goederen, § 4.3 beschrijft opbrengstverantwoording van onderhanden werk en onderhanden diensten, § 4.4 zet uiteen hoe opbrengsten uit contracten worden verwerkt onder IFRS 15. Eerst worden het contract en de prestatieverplichtingen geïdentificeerd, dan wordt de totale transactieprijs bepaald, waarna de totale transactieprijs aan de individuele prestatieverplichtingen toegerekend. Hierna wordt per prestatieverplichting het moment van opbrengstverantwoording bepaald. § 4.5 bevat een analyse aan de hand van de GKG-beginselen en het liquiditeitsbeginsel, waarna in § 4.6 een tussenconclusie volgt.

4.2 Opbrengstverantwoording op basis van de fiscale jaarwinstbepaling

4.2.1 Algemeen

In deze paragraaf wordt de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen en de levering van diensten uiteengezet. Bij de fiscale jaarwinstbepaling van een belastingplichtige is het jaar waarin ontvangsten zijn verkregen niet bepalend. Zo blijkt uit jurisprudentie dat ontvangsten ook in een eerder jaar dan wanneer ontvangsten worden gekregen, in aanmerking worden genomen. Reden dat de civielrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten van ontvangsten uit de vervreemding van goederen en de levering van diensten uiteengezet.

Met het oog op de toerekening van ontvangsten in het algemeen wordt gesproken over het moment van opbrengstverantwoording (soms ook winstneming genoemd). Lubbers wijst op het feit dat dit niet geheel zuiver is. Met deze terminologie wordt ervan uitgegaan dat op het moment dat ontvangsten in aanmerking worden genomen, de uitgaven die betrekking hebben op die ontvangsten direct ten laste van het resultaat worden gebracht (HR 24 mei 1967, nr. 15 684, *BNB 1967/179*).¹⁹⁸

Om praktische redenen zal de term moment van opbrengstverantwoording worden gehanteerd, waarmee de toerekening van ontvangsten aan de jaren waarop zij betrekking hebben wordt bedoeld.

4.2.2 De toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen

4.2.2.1 Civielrechtelijke aspecten van een koopovereenkomst

Een overeenkomst tot koop (hierna: koopovereenkomst) wordt gesloten als goederen van de belastingplichtige aan een afnemer worden verkocht (artikel 7:1 BW). De koopovereenkomst stelt dat de belastingplichtige verplicht is om een zaak waarvoor een ander een prijs in geld betaalt, in eigendom over te dragen en af te leveren, d.w.z. in het bezit van de koper wordt gesteld (artikel 7:9, lid 1 en 2, BW). De overdracht van een zaak kan op meerdere manieren

¹⁹⁸ Lubbers 2017, p. 57.

plaatsvinden. Zo kan de zaak feitelijk worden afgeleverd, bijvoorbeeld door het leveren van schoenen, maar kunnen ook middelen worden verstrekt die de koper in staat stellen over de zaak te beschikken, zoals bij de overdracht van sleutels van een woning het geval is.¹⁹⁹ Hoewel in het laatste geval geen feitelijke overdrachtshandeling plaatsvindt, wordt bij een tweezijdige verklaring gesteld dat aan de levering is voldaan (artikel 3:115 BW).

Een koopovereenkomst verplicht de koper om de (overeengekomen) prijs te betalen (artikel 7:26 BW). Als de prijs niet is bepaald, is de koper een redelijke prijs verschuldigd. Hierbij wordt rekening gehouden met de gewoonlijk bedongen prijzen die de verkoper tijdens het sluiten van een koopovereenkomst hanteert (artikel 7:4 BW).

Op het moment dat de zaak wordt geleverd, ligt -ongeacht of het eigendom al is overgedragen of niet- het risico bij de koper (artikel 7:10, lid 1, BW). Tot het moment van levering ligt dit bij de verkoper, waarbij aangetekend dient te worden dat het prijsrisico vanaf het moment van het sluiten van de koopovereenkomst bij de koper ligt. De reden hiervoor is dat de prijs over het algemeen in de koopovereenkomst is vastgelegd.²⁰⁰

4.2.2.2 Fiscaalrechtelijke aspecten van een koopovereenkomst

4.2.2.2.1 De toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen

Op basis van GKG vormt het sluiten van de koopovereenkomst het eerste moment dat ontvangsten uit de vervreemding van goederen als opbrengst in aanmerking kunnen worden genomen.²⁰¹ Opbrengstverantwoording dient uiterlijk op het moment dat het goed wordt geleverd, plaats te vinden ((HR 8 mei 1957, nr. 12 931, *BNB* 1957/208 en HR 11 mei 1960, nr. 14 269, *BNB* 1960/193).²⁰² Indien sprake is van deelprestaties, zullen ontvangsten per levering in aanmerking moeten worden genomen. In HR 14 augustus 2009, nr. 07/11898, *BNB* 2009/241, wordt een uitzondering op deze regel gemaakt. Deze zaak betreft de vraag wat het tijdstip van opbrengstverantwoording van een grondlevering in het kader van een standaard koop-/aannemingsovereenkomst (woning) moet zijn. De HR beslist dat geen deellevering in aanmerking moet worden genomen, maar dat ook het gedeelte van de winst dat aan de grond kan worden toegerekend, pas in aanmerking moet worden genomen indien de woning wordt opgeleverd. Uitstel is realisatie is mogelijk indien de grond en de woning naar de bedoeling van partijen in economisch opzicht onverbreekelijk met elkaar in verband staan. De HR oordeelt in r.o. 4.2 dat dit in het algemeen het geval is als de prijs voor het geheel van de prestaties is vastgesteld. Dit geldt ook indien deelprijzen overeengekomen zijn voor de elementen van het geheel.²⁰³

Alleen als sprake is van wezenlijke onzekerheid dat de vergoeding niet verschuldigd is en daardoor niet zal worden ontvangen, kan het moment van opbrengstverantwoording naar de toekomst worden gebracht. Onzekerheid of en wanneer een geldstroom wordt ontvangen, doet niet terzake gezien het feit dat het moment van feitelijke betaling niet van belang is (HR

¹⁹⁹ Lubbers 2017, p. 58.

²⁰⁰ Lubbers 2017, p. 59.

²⁰¹ Zie bijvoorbeeld: Lubbers 2017, p. 56-60 in een verwijzing naar HR 9 mei 1923, B. 3240 en HR 20 februari 1924, B. 3378.

²⁰² Bij overdracht van economisch eigendom vindt echter geen goederenrechtelijke levering plaats. Zie voor de verwerking hiervan: Lubbers 2017, p. 68-69.

²⁰³ Zie uitgebreider: Van der Heijden en Lubbers, *WFR* 2010/538, par. 4.1.

7 september 1988, nr. 24 981, *BNB* 1988/297). Dit spreekt voor zich omdat de koper civielrechtelijk verplicht is om de overeengekomen prijs te betalen als het goed wordt geleverd. Bij levering van het goed wordt het ‘recht op het goed’ omgezet in een ‘vordering op de koper’. Na levering ontstaat derhalve een debiteurenrisico. De verkoper heeft bij levering – ongeacht of het geld is ontvangen – een vermogenstoename indien het goed met winst is verkocht.²⁰⁴ Zo wordt bij opbrengstverantwoording zonder betaling een actiefpost voor de vordering op de afnemer opgenomen en wordt bij opbrengstverantwoording met betaling een actiefpost voor liquide middelen opgenomen. De passiefpost betreft een stijging van het eigen vermogen.

Uitgaven die zien op de inkoop van de goederen of uitgaven die door de vervaardiging van de goederen opkomen, dienen als aanschaffingskosten respectievelijk voortbrengingskosten te worden geactiveerd (HR 30 mei 1956, nr. 12 639, *BNB* 1956/222). Onder aanschaffingskosten vallen het bedrag dat voor de goederen betaald is en andere eventuele aankoopkosten (HR 19 mei 1965, nr. 15 384, *BNB* 1965/190). Voortbrengingskosten zien op kosten die opkomen indien goederen in de eigen onderneming worden vervaardigd. Uitgaven die “voor de productie in ieder geval nodig zijn en daarmee onmiddellijk samenhangen” dienen als voortbrengingskosten te worden geactiveerd (HR 3 maart 1982, nr. 20 734, *BNB* 1982/169). De kosten die opkomen door willekeurig afschrijven op bedrijfsmiddelen die rechtstreeks betrokken zijn bij de productie worden niet tot de voortbrengingskosten gerekend (HR 10 februari 1965, nr. 15 287, *BNB* 1965/137).

Het constante deel van de algemene kosten dient wel direct ten laste van de winst te worden gebracht (HR 30 mei 1956, nr. 12 639, *BNB* 1956/222).²⁰⁵ Reden hiervoor is “dat het onderscheid tussen constante en variabele algemene kosten berust op de gedachte, dat de eerste in beginsel onafhankelijk van het wisselend verloop van de productie en niet in onmiddellijken samenhang daarmede worden gemaakt, terwijl de laatste door de productie bepaaldelijk worden opgeroepen” (HR 4 maart 1964, nr. 15 166, *BNB* 1964/138). Kosten worden immers onder het constante deel van de algemene kosten geschaard: (...) *zolang het bedrijf op den bestaanden voet wordt voortgezet, in beginsel onafhankelijk van het wisselend verloop van de productie en niet in onmiddellijken samenhang daarmede worden gemaakt*” (HR 4 juli 1961, nr. 14 322, *BNB* 1961/274). Bij het constante deel van de algemene kosten kan bijvoorbeeld gedacht worden aan directiesalarissen, de directie tantièmes, het (met zekere beperkingen) afschrijven op bedrijfsmiddelen en de rente van vreemde middelen (HR 21 juni 1961, nr. 14 459, *BNB* 1961/272).

Met betrekking tot financieringskosten dient onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds bedrijfsmiddelen en anderzijds voorraad, onderhanden werk en onderhanden opdrachten. Met betrekking tot bedrijfsmiddelen is geoordeeld dat activering van betaalde rente over vreemd vermogen plaats dient te vinden. Zo geldt immers met betrekking tot voortbrengingskosten dat zij: “niet zijn beperkt tot de uitgaven, welke bepaaldelijk door de stichting van deze goederen worden opgeroepen, doch daartoe ook behoren de kosten die op de stichting zijn gevallen en die tezamen met voormelde uitgaven het bedrag uitmaken, dat uit het bedrijf ter verkrijging van de panden is moeten worden beschikbaar gesteld” (HR 2 april

²⁰⁴ Lubbers 2017, p. 63

²⁰⁵ Opgemerkt kan worden dat dit ook van toepassing is op onderhanden werk.

1969, nr. 16 1010, *BNB* 1969/108. Dit is tevens bevestigd in HR 24 januari 1990, nr. 25 356, *BNB* 1990/103). Russo merkt hierbij op dat het verschil tussen de twee kostencategorieën lijkt te zijn dat de eerste categorie uit hun aard noodzakelijk zijn voor de aanschaf, terwijl de tweede categorie ook gedaan is voor de aanschaf, maar niet altijd noodzakelijk zijn. Financieringskosten behoren derhalve tot de tweede categorie, aangezien aanschaf ook door middel van eigen vermogen kan plaatsvinden (indien althans beschikbaar).²⁰⁶

Bij de waardering van voorraad, onderhanden werk en onderhanden opdrachten kunnen financieringskosten direct ten laste van de winst worden gebracht aangezien zij niet worden geschaard onder kosten die door de productie bepaaldelijk worden opgeroepen (HR 3 maart 1982, nr. 20 734, *BNB* 1982/169. Dit wordt tevens door Rechtbank Noord-Holland 10 februari 2020, nr. AWB-17-746 bevestigd). In tegenstelling tot bij de waardering van bedrijfsmiddelen, wordt geen onderscheid gemaakt in de behandeling van kostencategorieën.²⁰⁷

4.3 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden werk en onderhanden opdrachten

4.3.1 Algemeen

Sinds 2007 zijn de waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten wettelijk in artikel 3.29 Wet IB geregeld. In § 4.3.2 wordt derhalve eerst ingegaan op de kwalificatie hiervan. §4.3.3 tot en met §4.3.5 belichten de toerekening van ontvangsten uit onderhanden werk en onderhanden opdrachten voor 2007 en na 2007.

4.3.2 Fiscale kwalificatie als onderhanden werk en onderhanden opdrachten

Artikel 3.29b Wet IB heeft geen invulling gegeven aan de definities omtrent onderhanden werk en onderhanden opdrachten. Uit literatuur blijkt dat wisselend wordt gedacht over hoe deze begrippen kunnen worden gedefinieerd. De staatssecretaris stelt dat (bouw-)projecten door aannemers onderhanden werk zijn terwijl projecten in de dienstverlenende sector onderhanden opdrachten worden genoemd. De reden hiervoor is dat deze begrippen door fiscale jurisprudentie genoegzaam zouden zijn ingevuld zodat er voldoende duidelijkheid is.²⁰⁸ Anderzijds worden definities uit het civiele recht afgeleid. Zo verwijst Van der Heijden voor de term ‘aanneming van werk’ naar artikel 7:750, lid 1 BW: *“aanneming van werk is de overeenkomst waarbij de ene partij, de aannemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tot stand te brengen en op te leveren, tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld.”*²⁰⁹

Voor de term ‘overeenkomst van opdracht’ verwijst Van der Heijden²¹⁰ naar artikel 7:400, lid 1 BW: *“De overeenkomst van opdracht is de overeenkomst waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt anders dan op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het*

²⁰⁶ Russo, *WFR* 1994/1702, par. 2.2.

²⁰⁷ Russo, *WFR* 1994/1702, par. 2.3.

²⁰⁸ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 65-66.

²⁰⁹ Van der Heijden, *TFO* 2007/30, par. 4.2.

²¹⁰ van der Heijden, *TFO* 2007/30, par. 4.2.

*tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitgeven van werken of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken.”*²¹¹

Van der Heijden omschrijft onderhanden werk daarna als volgt: *“Onderhanden werk is elk project of deel van een project dat door een ondernemer in opdracht en voor rekening van een derde wordt uitgevoerd en dat op balansdatum in het kader van de winstbepaling bij de opdrachtnemer (aannemer) nog niet als gereed wordt aangemerkt en volgens goed koopmansgebruik nog niet als gereed moet worden aangemerkt.”*²¹² Daarbij merkt hij op dat de termen werk in uitvoering, onderhanden opdracht en onderhanden project hieraan verwant zijn. Zo zien de termen op situaties waarin werkzaamheden die moeten worden verricht op enig moment (zoals op balansdatum of op het moment van overdracht) nog niet gereed zijn.²¹³

De Belastingdienst heeft een afspraak omtrent de invulling van deze definities met de brancheorganisaties Bouwend Nederland, Uneto-VNI en FME CWM gemaakt, waarbij ondernemingen uit andere sectoren in vergelijkbare situaties zich ook mogen verlaten op deze afspraak. Hierin wordt ook voor ‘aanneming van werk’ en ‘overeenkomst van opdracht’ verwezen naar het civiele recht (zie artikel 7:400 BW en 7:750 BW).²¹⁴

Uit de verschillende definities die in de literatuur²¹⁵ omtrent onderhanden werk en onderhanden opdrachten worden gegeven, kan worden afgeleid dat van belang is dat het project in opdracht van derden wordt uitgevoerd.²¹⁶ Indien dit het geval is, wordt gesproken van onderhanden werk of onderhanden opdrachten en is geen sprake van voorraad (HR 29 november 1989, nr. 25 251, *BNB* 1990/38, HR 29 november 1989, nr. 25 842, *BNB* 1990/42 en HR 9 juli 2004, nr. 39 799, *BNB* 2004/395). Bovendien kan bij onderhanden werk, indien op voorhand bepaald is aan wie de opdracht wordt geleverd, het te produceren werk als voorraad worden bestempeld. Zo stelt Van der Heijden dat eerst onderscheid moet worden gemaakt tussen een overeenkomst van aanneming van werk (artikel 7:750 BW) en een koopovereenkomst (artikel 7:1 BW). Kort gezegd is volgens artikel 7:750 BW in privaatrechtelijke zin sprake van aanneming van werk, en tevens ook fiscaalrechtelijk van onderhanden werk, als “de aannemer zich jegens (...) de opdrachtgever verbindt om (...) een werk van stoffelijke aard tot stand te brengen en op te leveren, tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld.” Op grond van artikel 7:1 BW betreft koop de “overeenkomst waarbij de een zich verbindt een zaak te geven en de ander om daarvoor een prijs in geld te betalen”.²¹⁷

Zoals hiervoor reeds is vermeld, leidt koop fiscaalrechtelijk gezien tot voorraad, zelfs als de zaak nog niet in productie is genomen. Als een aannemer een woning in opdracht van derden bouwt, moet sinds 2007 – als gevolg van artikel 3.29b Wet IB- verplicht tussentijds winst

²¹¹ Zie voor de problemen die door bijzondere overeenkomsten uit de wet voortkomen: Van der Heijden, *TFO* 2007/30, par. 4.2 en van der Heijden 2006, par. 10.6.3.

²¹² van der Heijden 2006, par. 4.6.1

²¹³ van der Heijden 2006, par. 12.2.2.

²¹⁴ Zie uitgebreider:

https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/uitwerking_waardering_onderhanden_werk.pdf.

²¹⁵ Zie voor een uiteenzetting van de verschillende definities: Bruijsten, *WFR* 2007/1044, par. 2.2.

²¹⁶ Bruijsten, *WFR* 2007/1044, par. 2.2.

²¹⁷ Van der Heijden, *TFO* 2007/30, par. 4.2.

worden opgenomen. Indien de aannemer zelf besluit om een vergelijkbare woning te bouwen en deze woning verkoopt voordat met de bouw wordt gestart, kan derhalve worden gesteld dat de woning die in aanbouw is, fiscaal tot voorraad kan worden gerekend. Bij onderhanden opdrachten zal het verschil tussen onderhanden opdrachten en voorraad in het algemeen geen belangrijke rol spelen. Zo worden bij onderhanden opdrachten geen goederen verkocht en wordt een dienst vrijwel altijd in opdracht van een opdrachtgever uitgevoerd.²¹⁸

4.3.3 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden werk voor 1 januari 2007

Bij onderhanden werk kan worden gedacht aan werken die niet binnen één jaar worden opgeleverd zoals bruggen en gebouwen, en waarbij oplevering dus na balansdatum plaatsvindt. Onderhanden werk dient daarom op de voorafgaande balansdatum te worden gewaardeerd. Het is bij onderhanden werk gebruikelijk dat reeds betalingen worden gedaan voordat het werk van stoffelijke aard definitief is opgeleverd. Dit leidt tot de vraag hoe de totale winst fiscaal in aanmerking moet worden genomen (het jaarwinstbegrip).²¹⁹ Tot 1 januari 2007 vond opbrengstverantwoording van onderhanden werk op basis van GKG plaats. Zodoende moet in dit geval opbrengstverantwoording plaatsvinden als gedeclareerd wordt voor afgeronde en op zichzelf staande delen van een project. Voor andere gevallen bestaat de mogelijkheid om winstrealisatie uit te stellen tot het moment van (op)levering. Als een project materieel²²⁰ gereed en in gebruik is, dient tevens – ongeacht of het project formeel is opgeleverd- opbrengstverantwoording plaats te vinden (HR 26 februari 1997, nr. 32 096, *BNB* 1997/145).

Als een vaste prijsafspraken voor de werkzaamheden is gemaakt, dienen kosten geactiveerd te worden en vindt realisatie naar rato van realisatie plaats. Dit geldt tevens voor de op basis van aantal uren gedeclareerde diensten (HR 19 december 2003, nr. 38 279, *BNB* 2004/141). Net zoals bij de ontvangsten uit de verkoop van goederen, kan het constante deel van de algemene kosten direct ten laste van de winst worden gebracht (HR 30 mei 1956, nr. 12 639, *BNB* 1956/222).²²¹

Gezien het feit dat in § 4.2.2 ook geconcludeerd is dat het uiterste moment van opbrengstverantwoording bij vervreemding van goederen ligt bij het moment van (op)levering, kan worden gesteld dat tot 1 januari 2007 geen onderscheid kan worden gemaakt tussen het moment van het in aanmerking nemen van ontvangsten uit onderhanden werk en ontvangsten door vervreemding van goederen.

4.3.4 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden opdrachten voor 1 januari 2007

Veelal wordt voor de levering van diensten een overeenkomst van opdracht opgemaakt. Voor 1 januari 2007 werd de post 'onderhanden opdrachten' op de balans opgenomen bij uitgaven die in verband staan met nog niet voltooide opdrachten in de dienstverleningssfeer. Indien aangesloten zou worden bij het moment waarop de factuur aan de afnemer wordt verzonden, zou de winst die in een jaar in aanmerking moet worden genomen te veel beïnvloed kunnen

²¹⁸ Essers, in: *Cursus Belastingrecht IB.3.2.18.D.b* (online, laatst bijgewerkt op 20 maart 2020). Zie uitgebreider: Van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk (FM nr. 118)* 2013, par. 4.2.

²¹⁹ Zie: Van der Heijden 2006, p. 108.

²²⁰ De HR heeft echter nog niet ingevuld wat het (eerdere) moment van materiele oplevering is.

²²¹ Zie ook: Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2003, nr. CPP2003/1734M, *NTRF* 2003/2145. Dit besluit is echter als gevolg van invoering van artikel 3.29b Wet IB ingetrokken bij het Besluit van 14 december 2006, nr. CPP2006/2742M, *Stcrt.* 2006, 250, *BNB* 2007/86.

worden. Met betrekking tot ontvangsten uit diensten kan worden gesteld dat het de belastingplichtige in het algemeen is toegestaan om op meerdere momenten in een jaar de opbrengst in aanmerking te nemen. Het uiterste moment van opbrengstverantwoording betreft het moment waarop de dienst ten uitvoer is gebracht (zie onder andere: HR 18 december 1991, nr. 26 674, *BNB* 1992/181). Reden hiervoor is dat op dit moment een declarabele vordering met betrekking tot de verrichte prestatie ontstaat.²²²

Uit HR 19 december 2003, nr. 38 279, *BNB* 2004/141 kan worden geconcludeerd dat eerst naar de aard van de prestatie moet worden gekeken, en vervolgens het moment moet worden vastgesteld waarop de declarabele vordering ten aanzien van de prestatie is ontstaan.²²³ Ingeval sprake is van op uurbasis gedeclareerde diensten, dienen kosten geactiveerd te worden en dient opbrengstverantwoording naar rato van realisatie plaats te vinden. Indien sprake is van een vaste prijsafspraken, hoeven kosten niet te worden geactiveerd. Zo is volgens de HR alleen sprake van declarabele vorderingen als de werkzaamheden op balansdatum al zijn verricht. De winst die hieraan toegerekend kan worden, moet worden gerealiseerd.

Bij onderhanden opdrachten vindt dus onderscheid in de wijze van opbrengstverantwoording plaats. In mijn optiek kan worden aangesloten bij de visie van Heithuis, Kavelaars en Schuver dat het onderscheid dat hierdoor tussen onderhanden werk en onderhanden opdrachten wordt gemaakt, onjuist is. Door de aansluiting bij het moment van materiele levering van een goed of de dienst wordt eindeloos uitstel immers voorkomen.²²⁴

Net zoals bij onderhanden werk, geldt dat het constante deel van de algemene kosten direct ten laste van de winst mag worden gebracht. Een verschil dat met onderhanden werk optreedt, betreft het feit dat in de sfeer van onderhanden opdrachten is geoordeeld dat sommige uitgaven meteen ten laste van de winst (van de uitvoerder) mogen worden gebracht. Het gaat hier om zogenoemde verrekenbare kosten. Dit is het geval indien de uitgaven die opkomen als gevolg van een opdracht die een uitvoerder ten dienste van een opdrachtgever doet, via het honorarium van de uitvoerder – en dus niet via de opdrachtgever afzonderlijk in rekening worden gebracht (zie bijvoorbeeld HR 21 april 1982, nr. 20 826, *BNB* 1982/228). Tuijl wist erop dat de HR door het voorzichtigheidsbeginsel extreem toe te passen, voorbijgaat aan de hoofdfunctie van GKG, de toerekening van baten en lasten aan het jaar waarop zij betrekking hebben.²²⁵

²²² Zie uitgebreider hierover: Lubbers 2017, p. 78-84.

²²³ Lubbers 2017, p. 83.

²²⁴ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 163.

²²⁵ Tuijl, *WFR* 1982/917. Zie ook: Lubbers 2017, p. 211.

4.3.5 De toerekening van ontvangsten uit onderhanden werk en onderhanden opdrachten na 1 januari 2007

Met de waarderingsregel in artikel 3.29b Wet IB is beoogd om de verschillen tussen de commerciële en de fiscale waardering van onderhanden werk, te verkleinen.²²⁶ Artikel 3.29b Wet IB is alleen van toepassing indien het onderhanden werk is aangenomen.²²⁷ Indien dit niet het geval is, vindt opbrengstverantwoording aan de hand van de hiervoor uiteengezette jurisprudentie plaats.²²⁸

Met artikel 3.29b Wet IB is bewerkstelligd dat de waardering van aangenomen onderhanden werk en onderhanden diensten gelijk wordt gesteld aan hetgeen voor dat werk als vergoeding is overeengekomen en toe te rekenen is aan het aangenomen werk. Hierdoor worden niet alleen directe kosten in de waardering opgenomen, maar worden -in tegenstelling tot voor 1 januari 2007- ook overige kosten, zoals het algemene deel van de constante kosten en een winstopslag die aan het werk kunnen toegerekend.²²⁹ Hierdoor kunnen overige kosten niet meer direct ten laste van de winst worden gebracht en dienen alle kosten die toe te rekenen zijn aan het werk te worden geactiveerd. Opbrengstverantwoording kan dus niet meer tot het moment waarop het werk wordt opgeleverd worden uitgesteld. De waarderingsregel komt op een ‘percentage of completion’-methode neer, hetgeen inhoudt dat het onderhanden werk of de onderhanden diensten gewaardeerd moeten worden op de waarde in het economische verkeer naargelang het werk vordert. Dit geldt tevens voor de winsten.²³⁰ De kosten die tot de balansdatum gemaakt zijn en met het onderhanden werk samenhangen, kunnen hierdoor direct ten laste van de winst worden gebracht.²³¹

Met betrekking tot onderhanden opdrachten kan worden opgemerkt dat artikel 3.29b Wet IB alleen verandering teweeg heeft gebracht voor opdrachten tegen een vaste prijs, aangezien opbrengstverantwoording van op uurbasis gedeclareerde diensten al naar rato van realisatie plaats moest vinden.²³²

Met de invoering van artikel 3.29b Wet IB is de wetgever uitgegaan van winstgevende projecten. Er wordt immers geen rekening gehouden met eventuele (gedeeltelijke) oninbaarheid.²³³ Opbrengstverantwoording op onderhanden werk wordt daardoor in artikel 3.29b Wet IB geregeld, terwijl verliesneming op basis van artikel 3.25 Wet IB(GKG) plaatsvindt.²³⁴ Zo geeft het wetsvoorstel Werken aan de winst immers aan dat indien een gedeelte van de vergoeding oninbaar blijkt te zijn, een voorziening kan worden gevormd.²³⁵

²²⁶ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 28.

²²⁷ Zie uitgebreider: Bruijsten, *WFR* 2007/1044.

²²⁸ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 164.

²²⁹ Zie artikel 3.29b Wet IB en Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C, p. 45-46.

²³⁰ Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020, p. 164.

²³¹ Deze kosten zullen in de praktijk veelal verdisconteerd zijn in de overeengekomen vergoeding. De feitelijke waardering vindt dus plaats op grond van (een gedeelte van) de overeengekomen vergoeding, wat bestaat uit voorgerecalculeerde kosten en een winstopslag. Er wordt dus met voorgerecalculeerde kosten gewerkt en niet met werkelijke kosten. Zie: Bruijsten, *WFR* 2007/1044, par. 3.3.

²³² Arends, *NTFR* 2006/1698.

²³³ Zie ook: Bruijsten, *WFR* 2007/1044, par. 3.3.

²³⁴ Zie ook: Van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk (FM nr. 118)* 2013, par. 12.9.1.

²³⁵ Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 28.

Bruijsten²³⁶ wijst er bovendien op dat ingeval van aangenomen werk waarbij voorcalculatie al laat zien dat het algemene deel van de constante kosten niet zal worden terugverdiend, de nog geldende jurisprudentie het toestaat om een voorziening voor (een deel van) deze kosten te vormen (HR 26 februari 1997, nr. 31 928, *BNB* 1997/145, r.o. 3.3.5 en 3.3.6). Ook kan op basis van nog geldende jurisprudentie een passiefpost worden gevormd indien een reeds ontvangen vergoeding een verplichting met zich brengt om werkzaamheden uit te voeren (HR 9 januari 2004, nr. 38 536, *BNB* 2004/266, r.o. 3.3).²³⁷

4.4 IFRS 15

4.4.1 De geschiedenis van IFRS 15²³⁸

De regelgeving omtrent de verantwoording van opbrengsten was tot 1 januari 2018 verdeeld over verschillende voorschriften. In IAS 18 waren algemene uitgangspunten omtrent de verantwoording van opbrengsten opgenomen, terwijl IAS 11 en IFRIC 15²³⁹ toezagen op de verwerking van bouwcontracten. Tot slot bestonden enkele SIC/IFRIC interpretaties²⁴⁰.

Kort gezegd worden opbrengsten van bouwcontracten en onderhanden opdrachten (i.c. dienstverlening) verantwoord op basis van een ‘percentage of completion’-methode op voorwaarde dat betrouwbare schattingen konden worden gemaakt van de totale opbrengst, de voortgang van de bouw en de kosten die in de toekomst opkomen (IAS 11.23-24 en IAS 18.20-21). Indien dit niet het geval is, wordt winst op grond van de ‘completed contract-methode’ genomen.

In IAS 18 worden per soort opbrengstregels gegeven. In deze scriptie wordt alleen naar het onderdeel verkoop van goederen van IAS 18 wordt gekeken²⁴¹. Verwerking van de opbrengst die voortvloeit uit verkoop van goederen kan alleen plaatsvinden indien de verkoper alle belangrijke rechten op economische voordelen en de daarbij behorende belangrijke risico's heeft overgedragen aan de koper (IAS 18.16). Opbrengst wordt echter pas verwerkt als de opbrengst op betrouwbare wijze kan worden bepaald (IAS 18.18).

4.4.2 IFRS 15

4.4.2.1 Algemeen

IFRS 15 bepaalt met ingang van 1 januari 2018 het ‘revenue from Contracts with Customers’ en heeft daarmee alle standaarden en interpretaties omtrent opbrengstverantwoording vervangen. Van een contract is sprake als *“een overeenkomst tussen twee of meer partijen die afdwingbare rechten en verplichtingen schept, is afgesloten”* (IFRS 15: Appendix A). Een klant is een partij die een contract afsluit om goederen of diensten te verkrijgen die de output zijn

²³⁶ Bruijsten, WFR 2007/1044, par. 3.3.

²³⁷ In dit arrest wordt toegestaan om een passiefpost bij een ‘gewekte verwachting’ te vormen, terwijl in HR 23 oktober 1957, nr. 13 240, *BNB* 1957/315, nog vereist was dat sprake is van de ‘verplichting of noodzaak’ om nog werkzaamheden te verrichten.

²³⁸ Zie uitgebreider over IAS 11 en 18: Van Santen 2017, h. 13.

²³⁹ IFRIC 15 heeft een leidraad gepubliceerd waarmee kan worden bepaald of de bouw van onroerend goed onder IAS 11 onderhanden projecten die in opdracht van derden worden gedaan of IAS 18 opbrengsten valt.

²⁴⁰ Dit betreft IFRIC 13 ‘Customer Loyalty Programmes’, IFRS 18 ‘Transfer of assets’ en SIC 31 ‘Barter Advertising’). Vanwege de omvang wordt hier niet op ingegaan.

²⁴¹ Zie voor de verwerking van opbrengsten uit samengestelde transacties en opbrengsten uit activa die in de vorm van rente, royalty's of dividend worden genoten: Van Santen 2017, par. 5.3.6-5.3.7.

van de normale activiteiten van de entiteit waarmee het contract wordt afgesloten en waarvoor een vergoeding wordt bepaald (IFRS 15: Appendix A). Als sprake is van een partner die risico's en voordelen van de ontwikkeling van het product met de entiteit deelt, is deze geen klant en is IFRS 15 niet van toepassing (IFRS 15.6).

Alle contracten met klanten vallen onder de reikwijdte van IFRS, behalve financiële instrumenten die onder IFRS 9 vallen, verzekeringscontracten die onder IFRS 4 vallen en leasecontracten die onder IFRS 16 vallen (zie hoofdstuk 5) evenals sommige niet-monetaire transacties. Het gevolg is dat onderhanden projecten niet meer onder specifieke regelgeving vallen wat impliceert dat de algemeen geformuleerde voorschriften van toepassing zijn.²⁴² De IASB stelt zich ten doel om met IFRS 15 naar een meer consistente opbrengstverantwoording te gaan, om zodoende de vergelijkbaarheid tussen bedrijven te vergroten en om meer informatie te verstrekken.²⁴³

4.4.2.2 Toerekening van ontvangsten

IFRS 15 is een 'control-based' model, wat inhoudt dat niet meer primair wordt gericht op risico's en voordelen zoals IAS 11 en 18 doen. Afzonderlijke prestatieverplichtingen die uit een overeenkomst met een klant voortvloeien moeten worden geïdentificeerd, waarna de opbrengsten worden toegewezen aan de verplichtingen die ten aanzien van de overeenkomst ontstaan. Opbrengsten moeten worden verantwoord op het moment dat beschikkingsmacht ('control') over een goed of dienst wordt overgedragen aan de klant. De klant heeft beschikkingsmacht als deze de mogelijkheid heeft om het goed of de dienst actief zelfstandig aan te wenden zodat vrijwel alle (resterende) voordelen naar de klant toe kunnen worden gehaald (IFRS 15.33). Dit kan uit onmiddellijke kasontvangsten bestaan maar ook uit toekomstige voordelen.²⁴⁴

Aan de hand van vijf stappen kan worden bepaald wat het juiste tijdstip is om het bedrag van de opbrengst te verantwoorden. Dit zijn²⁴⁵:

1. Het identificeren van het contract met de klant.

Hiervan is sprake als het contract rechten en verplichtingen creëert. Naast de mogelijkheid dat een contract schriftelijk kan worden vastgelegd, kan een contract ook mondeling of impliciet worden vastgelegd volgens de gebruikelijke bedrijfsvoering van een entiteit (IFRS 15.10). Een contract valt onder de reikwijdte van IFRS 15 indien het contractueel afdwingbaar is en aan de volgende voorwaarden uit IFRS 15.9 wordt voldaan:

- a. het contract is goedgekeurd en de partijen dienen aan de overeengekomen verplichtingen te voldoen;
- b. de rechten op goederen of diensten en bijbehorende betalingsvoorwaarden kunnen worden geïdentificeerd;

²⁴² Van Santen 2020, p. 157 en 404.

²⁴³ Roozen en Pronk, *MAB* 92(11/12), 2018, p. 313.

²⁴⁴ Zie ook: Van Santen 2020, p. 158 en 426.

²⁴⁵ Dit betreft een globaal overzicht van de stappen die moeten worden gevolgd. Zie uitgebreider: IFRS 15.9-129.

- c. het contract omvat een commerciële inhoud (als gevolg van het contract dienen het tijdstip, het risico en het bedrag van de toekomstige kasstromen van de entiteit te veranderen); en
 - d. het is waarschijnlijk dat de vergoeding kan worden geïnd.
2. Elk contract zal afzonderlijk aan IFRS 15 onderworpen zijn, tenzij twee of meer contracten gecombineerd moeten worden (zie hiervoor IFRS 15.17). Als de contractuele afspraken worden gewijzigd, dient contractmodificatie plaats te vinden. Van contractmodificatie is sprake als óf de aard en omvang van de reikwijdte die is overeengekomen ('scope') wordt gewijzigd, óf de prijs wordt gewijzigd óf beide worden gewijzigd (IFRS 15.18). Het identificeren van de prestatieverplichtingen.

Het afzonderlijk identificeren van prestatieverplichtingen ziet erop dat de relatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer op een economische basis wordt verwerkt. Dit wordt gedaan door de economische situatie doorslaggevend te laten zijn en opbrengstverantwoording niet van de juridische vorm (de vorm waarop een juridisch te onderscheiden contract wordt afgesloten) af te laten hangen. Derhalve wordt eerst naar het economische geheel gekeken, waarna prestatieverplichtingen worden onderscheiden.²⁴⁶

De afzonderlijke prestatieverplichtingen dienen als uitgangspunt voor het tijdstip waarop opbrengst moet worden verantwoord, en moeten derhalve binnen het contract worden onderscheiden nadat een overeenkomst is aangegaan. Een prestatieverplichting betreft een toezegging tot levering aan de klant van:

“(a) een goed of dienst (of een bundel van goederen of diensten) die afzonderlijk is; of (b) een reeks afzonderlijke goederen of diensten die in wezen hetzelfde zijn en die hetzelfde patroon van overdracht aan de klant hebben²⁴⁷” (IFRS 15.22).

Er is sprake van een toezegging van een goed of dienst die te onderscheiden is, als aan de volgende voorwaarden uit IFRS 15.27 is voldaan:

- a. De afnemer beschikt over de mogelijkheden om de voordelen zelfstandig te kunnen benutten, al dan niet tezamen met middelen waar de afnemer al over beschikt of kan verkrijgen; en
- b. De toezegging omtrent het overdragen van goederen of diensten kan worden onderscheiden van de andere toezeggingen die in de overeenkomst zijn opgenomen.

Het identificeren van prestatieverplichtingen wordt aan de hand van het volgende voorbeeld uiteengezet. Gedacht kan worden aan de levering van software en de verplichting om vijf jaar software updates te verlenen. Ten eerste dient beoordeeld te worden of de afnemer de mogelijkheid heeft om de voordelen zelfstandig te kunnen benutten, al dan niet tezamen met middelen waar de afnemer al over beschikt of kan verkrijgen. Indien de software en de software updates bijvoorbeeld ook door andere aanbieders worden aangeboden, wordt aan de eerste voorwaarde voldaan.

²⁴⁶ Van Santen 2020, p. 410.

²⁴⁷ Zie hiervoor IFRS 15.23

Ten tweede dient te worden beoordeeld of de toezegging omtrent het overdragen van goederen of diensten kan worden onderscheiden van de andere toezeggingen die in de overeenkomst zijn opgenomen. Als de software updates cruciaal zijn om de software voortdurend goed te laten werken, wordt niet aan de tweede voorwaarde voldaan en is er geen sprake van een afzonderlijke prestatieverplichting.²⁴⁸

IFRS onderkent dat het in de praktijk een grote uitdaging is om de verschillende prestatieverplichtingen binnen een contract te onderscheiden. Daarom zijn in IFRS 15.29 enkele factoren genoemd die aangeven dat niet gesproken kan worden van meerdere prestatieverplichtingen binnen een contract. Kort gezegd omvat dit situaties zoals de constructie van een kantoorpand, installatiewerkzaamheden van software die een rechtspersoon dient te leveren waardoor de software in belangrijke mate wijzigt en besturingssoftware die onderdeel uitmaakt van een te leveren machine.²⁴⁹ Opgemerkt kan worden dat indien de vergoeding van meerwerk in een zekere mate toeneemt, dit als de zelfstandige verkoopprijs van de toegevoegde goederen of diensten kan worden beschouwd (IFRS 15.20).

3. De bepaling van de transactieprijs

IFRS 15.47 omschrijft de transactieprijs als volgt: *“De transactieprijs is het bedrag van de vergoeding waarop een entiteit verwacht recht te hebben in ruil voor de overdracht van toegezegde goederen of diensten aan een klant, exclusief bedragen die voor rekening van derden worden geïnd (bijvoorbeeld sommige omzetbelastingen). De in een contract met een cliënt toegezegde vergoeding kan vaste bedragen, variabele bedragen of beide omvatten.”*

Bij de bepaling van de transactieprijs is van belang of sprake is van variabele bedragen. Zo kan de hoogte van de vergoeding bijvoorbeeld variëren doordat betalingskortingen al op de netto-omzet in mindering moeten worden gebracht (IFRS 15.48, 15.50-55 en 15.59). Bovendien mogen variabele bedragen alleen in aanmerking worden genomen als ‘highly probable’ (hierna: zeer waarschijnlijk) is dat de schatting van de verwachte (netto) opbrengst niet significant te hoog blijkt te zijn op het moment dat er geen onzekerheid meer is (IFRS 15.56). De exacte invulling van zeer waarschijnlijk is niet gedefinieerd. Het zekerheidsniveau dient hoger dan ‘more likely than not’ te liggen (wat als criterium bij voorzieningen wordt gehanteerd), maar ligt onder ‘virtually certain’ (wat bij contingent assets wordt gehanteerd).²⁵⁰

4. Het alloceren van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen

Als de transactieprijs en prestatieverplichtingen geïdentificeerd zijn, wordt over het algemeen gesteld dat de transactieprijs wordt verdeeld op basis van de individuele verkoopprijs van de individuele prestatieverplichtingen (IFRS 15.73). Als dit niet mogelijk is omdat goederen of diensten niet afzonderlijk worden verkocht, dient een inschatting te worden gemaakt. IFRS hanteert hiervoor verschillende methoden zoals de ‘expected cost plus a margin approach’, de ‘adjusted market assessment approach’ of de ‘residual approach’. De ‘residual approach’

²⁴⁸ Dit voorbeeld is afgeleid van de voorbeelden van: Van Santen 2020, p. 161-162 en IFRS: Illustrative Examples (hierna: IE)45-IE48C.

²⁴⁹ Zie uitgebreider: Van Santen 2020, p. 159.

²⁵⁰ Van Santen 2020, p. 1069.

is alleen onder bepaalde voorwaarden toegestaan (IFRS 15.79). Tevens is toegestaan om een combinatie toe te passen (IFRS 15.80).

De 'expected cost plus a margin approach' houdt in dat de markt waarin goederen of diensten worden verkocht, wordt geëvalueerd, waarna een schatting wordt gemaakt van de prijs die klanten op deze markt bereid zijn te betalen. Indien van de 'adjusted market assessment approach' gebruik wordt gemaakt, wordt een prognose gemaakt van de kosten die te verwachten zijn om aan de prestatieverplichting te voldoen. Na deze prognose wordt een passende marge voor het desbetreffende goed of dienst toegevoegd. De 'residual approach' houdt in dat het totaal van de individuele verkoopprijzen van prestatieverplichtingen die waarneembaar zijn, wordt afgetrokken van de totale transactieprijs, zodat het resterende gedeelte aan de prestatieverplichtingen zonder waarneembare individuele verkoopprijs kan worden toegerekend (IFRS 15.79).

Het alloceren van de totale transactieprijs op grond van de individuele verkoopprijs van de individuele prestatieverplichtingen wordt aan de hand van een voorbeeld uiteengezet.²⁵¹ Stel dat een bedrijf voor een telefoonabonnement van 24 maanden en een bij aanvang gratis verstrekte headset, maandelijks €10 van de klant ontvangt. Ditzelfde aanbod zonder gratis headset zou de klant maandelijks €8 kosten plus eenmalig €60 voor de headset. Eerst dient de verhouding tussen een individuele verkoopprijs en de totale individuele verkoopprijzen te worden bepaald, waarna het hieruit voortvloeiende percentage van de contractprijs per deelprestatie in aanmerking wordt genomen.

in €				IFRS 15	
Prestatieverplichting	Losse verkoopprijs	% van het totaal	Verkoopprijs in contract	Opbrengst jaar 1	Opbrengst jaar 2
Headset	€ 60	23,81%	€ 0	€ 57,14	€ 0
				(23,81% * €240)	
Abonnement	€ 192	76,19%	€ 240	€ 91,43	€ 91,43
	(24 mnd*€8)			(76,19%*€10*12 mnd)	(76,19%*€10*12 mnd)
Totaal	€ 252	100%	€ 240	€ 148,57	€ 91,43
Totaal cumulatief					€ 240

Zoals uit het voorbeeld blijkt, wordt in het eerste jaar voor de levering van de headset €57,14 in aanmerking genomen, waarna elk jaar €91,43 als opbrengst in aanmerking wordt genomen. In jaar 1 volgt dus een opbrengst van €148,57, in jaar 2 is de opbrengst €91,43. Zonder toepassing van IFRS 15 zouden de werkelijke ontvangsten van €120 per jaar in aanmerking worden genomen.

- Er zijn twee uitzonderingen op de hoofdregel. Onder bepaalde voorwaarden worden kortingen (IFRS 15.81-83) en variabele vergoedingen, zoals een bonus (IFRS 15.84-86), slechts aan enkele prestatieverplichtingen binnen een contract toegerekend.

Het verantwoorden van de opbrengsten vindt plaats als aan de prestatieverplichting wordt voldaan (i.e. de klant beschikkingsmacht over het product of de dienst heeft verkregen) (IFRS 15.31). De manier waarop aan de overdracht van beschikkingsmacht wordt voldaan, wordt bij het afsluiten van het contract vastgesteld. Dit bepaalt tevens de toerekening van de opbrengsten aan de opeenvolgende perioden.

²⁵¹ Dit voorbeeld is grotendeels ontleend aan: IFRSbox 2014.

Verantwoording van opbrengst kan zowel gedurende een periode plaats vinden als tijdens een specifiek moment. Als aan één van de volgende voorwaarden uit IFRS 15.35 wordt voldaan, wordt opbrengst gedurende periode verantwoord:

- a. de klant dient de door de prestaties van de entiteit verschaftte voordelen naarmate de entiteit presteert tegelijkertijd te ontvangen en te verbruiken (gedacht kan worden aan schoonmaakdiensten);
- b. de prestaties van de entiteit leiden ertoe dat een actief wordt gecreëerd of verbeterd, bijvoorbeeld ingeval van onderhanden werk, waarover de klant zeggenschap dient te hebben naarmate creatie of verbetering van het actief plaatsvindt (zoals werkzaamheden die verricht worden aan een eigendom van de klant)²⁵²; of
- c. de prestaties van de entiteit leiden niet tot creatie van een actief met een alternatief gebruik voor de entiteit waarbij de entiteit een afdwingbaar recht heeft op betaling voor tot dusver gerealiseerde prestaties. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de bouw van een gespecialiseerd bedrijfsmiddel dat alleen door de klant kan worden gebruikt of een actief dat op basis van een order van de klant wordt gebouwd.

Indien niet aan één van de hiervoor genoemde voorwaarden wordt voldaan, wordt de opbrengst op een specifiek moment verantwoord. IFRS 15.38 geeft hier de volgende indicatoren voor:

- a. de entiteit heeft hedendaags recht op betaling voor het actief;
- b. de klant beschikt over het juridisch eigendom van het actief;
- c. het fysieke bezit is door de entiteit overgedragen;
- d. de klant beschikt over belangrijke risico's en voordelen die eigendom van het actief met zich brengt; en/of
- e. het actief is door de klant geaccepteerd.

Tot slot kan worden opgemerkt dat inkomsten als gevolg van IFRS 15 in aanmerking worden genomen als de beschikkingsmacht van het actief is overgedragen aan de klant. In tegenstelling tot onder IAS 11 waar opbrengsten uit onderhanden projecten worden verwerkt in de periode waarin de werkzaamheden zijn verricht, geldt onder IFRS 15 dat opbrengsten later worden verantwoord indien bouwcontracten geen continue overdracht van rechten omvatten die verbonden zijn aan het onderhanden project van de klant.²⁵³ Economische risico's en voordelen zijn onder IFRS 15 derhalve niet doorslaggevend. Het achterblijven van economische risico's en voordelen kan echter wel een aanwijzing zijn dat de beschikkingsmacht niet is overgedragen (Framework § 5.29).

²⁵² Als de opdrachtgever eigenaar is van de grond, wordt in veel jurisdicties gesteld dat het juridisch eigendom van een actief in aanbouw automatisch overgaat naar de opdrachtgever.

²⁵³ Van Santen 2017, p. 207.

4.4.2.3 Verantwoording van de kosten

In tegenstelling tot de ‘percentage of completion’-methode waar kosten naar rato van de verrichte prestaties ten laste van de winst worden gebracht, dienen gemaakte kosten die onder de reikwijdte van IFRS 15 vallen, in beginsel ten laste van de winst te worden gebracht op het moment dat zij zich voordoen. Reden hiervoor is dat voorkomen moet worden dat kosten als actief worden aangemerkt om een genormaliseerde marge tot stand te brengen door opbrengsten en kosten op evenredige wijze over de contractduur te verdelen (IFRS 15.BC308).

Het voorgaande is niet van toepassing op kosten die onder de reikwijdte van een andere standaard vallen. In dit geval dienen kosten op basis van die standaarden te worden verwerkt (zoals onder IAS 2 voorraad of IAS 16 c.q. IAS 38 (materiele activa en immateriële activa).²⁵⁴²⁵⁵ Gedacht kan worden aan opleidingskosten van werknemers die door een entiteit worden gemaakt. Deze kosten vallen onder de reikwijdte van IAS 38 dat activering van voornoemde kosten niet toestaat omdat de entiteit niet voldoende zeggenschap heeft over de verwachte toekomstige economische voordelen die uit de training voortkomen (IFRS 15.95-96, BC307 en IU 03-20). In dit geval kunnen de hiervoor genoemde kosten niet worden genoemd, zelfs niet als ze in het kader van het contract expliciet aan de klant worden doorberekend.

Indien een rechtspersoon niet onder de reikwijdte van een andere standaard valt, kunnen uitgaven toch worden geactiveerd en worden afgeschreven als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. IFRS maakt hierbij onderscheid tussen kosten die gemaakt worden ter verkrijging van een contract en kosten die met betrekking tot het vervullen van een contract worden gemaakt.

Kosten van verkrijging van een contract (zoals provisies) worden als actiefpost in de balans opgenomen indien zij incrementeel²⁵⁶ zijn en verwacht wordt dat de kosten worden terugverdiend uit de contractopbrengsten (IFRS 15.91). Kosten die worden gemaakt, ongeacht of een contract uiteindelijk wordt verkregen, moeten direct ten laste van de winst worden gebracht. Een uitzondering hierop ontstaat als kosten – ongeacht of het contract wordt verkregen- expliciet voor rekening van de klant zijn (IFRS 15.93).²⁵⁷

Alleen de kosten die direct met de vervulling van het contract in verband staan, mogen worden geactiveerd (IFRS 15.BC308). Kosten die worden gemaakt om een contract te vervullen kunnen als actief worden verwerkt, als aan de volgende voorwaarden uit IFRS 15.95 wordt voldaan:

²⁵⁴ Als kosten wel onder een andere standaard vallen, dienen kosten op basis van die standaarden te worden verwerkt. Zie hiervoor IFRS 15.95-96.

²⁵⁵ Opgemerkt kan worden dat IAS 2.8 kosten om een contract te vervullen onder de reikwijdte van IFRS 15 brengt indien zij niet tot een stijging van de voorraad leiden. Daarnaast wordt op grond van IAS 38.3(i) gesteld dat activa die uit contracten met klanten voortvloeien en tevens in overeenstemming met IFRS 15 zijn, niet onder de reikwijdte van IAS 38 vallen.

²⁵⁶ Dit houdt in dat de kosten alleen worden gemaakt om het contract te verkrijgen, zie hiervoor IFRS 15.92.

²⁵⁷ Zie KPMG 2020, p. 41-42 voor een voorbeeld.

- a. de kosten kunnen direct gerelateerd²⁵⁸ worden aan een contract of een specifiek contract dat wordt verwacht;
- b. door de kosten worden middelen gegenereerd die in de toekomst door de rechtspersoon gebruikt zullen worden bij het vervullen van een prestatieverplichting; en
- c. er is een verwachting is dat de kosten zullen worden terugverdiend.

Indien niet aan de voorgaande voorwaarden wordt voldaan, worden kosten ter vervulling van een contract direct ten laste van de winst gebracht.²⁵⁹

Het amortiseren van de kosten vindt op dezelfde wijze plaats als het verloop van het contract. Dit leidt ertoe dat kosten geleidelijk over de looptijd van het contract ten laste van de winst worden gebracht (IFRS 15.99). Indien de amortisatieperiode niet langer is dan één jaar, geldt geen activeringseis voor de incrementele kosten en mogen de kosten direct ten laste van de winst worden gebracht (IFRS 15.94).

Geactiveerde contractkosten kunnen ook worden onderworpen aan bijzondere waardeverminderingen. Dit gebeurt indien de boekwaarde van een actief hoger is dan het resterende bedrag dat de entiteit als vergoeding verwacht te ontvangen als afstand van de goederen of diensten waarop het actief betrekking heeft, wordt gedaan, minus de kosten die rechtstreeks in verband staan met de levering van die goederen of diensten en die nog niet als lasten zijn opgenomen (IFRS 15.101-103).

Vermeld dient te worden dat rente ook deel kan uitmaken van contractkosten. Activering is mogelijk indien sprake is van een kwalificerend actief. Dit betekent dat noodzakelijk is dat een aanmerkelijke hoeveelheid tijd wordt gegeven om het actief gebruiksklaar of verkoopbaar te maken (IAS 23.5). Bovendien mogen rentekosten alleen worden geactiveerd indien aan de algemene activeringscriteria wordt voldaan, zijnde dat de toekomstige economische voordelen dusdanig groot zijn dat zij de boekwaarde inclusief de toegerekende rente kunnen dekken en dat de economische voordelen op een voldoende betrouwbare wijze kunnen worden vastgesteld (IAS 23.9). Hierbij mag uitsluitend de rente die aan derden verschuldigd is, worden geactiveerd. Het is derhalve niet toegestaan om gecalculeerde rente over het eigen vermogen in de vervaardigingsprijs op te nemen (IAS 23.3).²⁶⁰

4.4.2.4 Wijze van voortgangsmeting voor prestatieverplichtingen die over een periode worden vervuld

IFRS 15 bevat twee (hoofd)typen van voortgangsmetingen die kunnen worden gebruikt voor prestatieverlichtingen welke over een periode worden vervuld. De eerste is gebaseerd op de input, waarbij wordt gekeken naar de inspanningen die door de opdrachtnemer moeten worden verricht om aan de prestatieverplichting te voldoen. Voortgang wordt bepaald op basis van de verhouding tussen gerealiseerde eenheden en totaal te verwachte eenheden. De tweede is gebaseerd op output, hierbij wordt naar de fysieke voortgang gekeken. Op basis van

²⁵⁸ Zie IFRS 15.97 voor enkele categorieën die -indien aan de voorwaarden wordt voldaan- niet direct ten laste van de winst worden gebracht.

²⁵⁹ Zie IFRS 15.98 voor enkele kosten die altijd direct ten laste van de winst moeten worden gebracht.

²⁶⁰ Zie uitgebreider over de behandeling van rente: IAS 23.3-23.22.

IFRS dient één methode voor alle vergelijkbare type prestatieverplichtingen te worden gekozen. Dit dient de methode te zijn die het nakomen van de prestatieverplichting op de meest juiste manier representeert (IFRS 15.39-41). Van Santen wijst op het feit dat in de constructiesector voortgang vaak wordt bepaald door de verhouding tussen de tot dan toe gemaakte kosten en het totaal aan verwachte kosten.²⁶¹

Met betrekking tot onderhanden werk en onderhanden opdrachten kunnen situaties ontstaan waarbij het niet mogelijk is om redelijkerwijs de voortgang van een prestatieverplichting naar volledige vervulling te meten, bijvoorbeeld indien een project in de beginfase is. Normaliter wordt verwacht dat de te maken kosten worden gedekt met de opbrengsten. Als dat inderdaad het geval is, wordt de opbrengst verwerkt tot maximaal het bedrag dat besteed is aan gemaakte kosten (IFRS 15.44-45). Op het moment dat voortgang wel weer redelijkerwijs te meten is, wordt opbrengstverantwoording op grond van de reguliere voorschriften van IFRS 15 gedaan (IFRS 15.45). Er vindt dus een eenmalig inhaaleffect plaats, aangezien 'over time' opbrengstverantwoording op cumulatieve basis de opbrengsten verwerkt.²⁶²

Er zijn nadere regels gemaakt met betrekking tot gemaakte kosten die worden gebruikt bij de voortgangsmeting. Bij het bepalen van de voortgang kunnen bijvoorbeeld alleen kosten worden meegenomen die een representatief beeld geven van de voortgang van de overdracht van goederen of diensten. Zo kunnen kosten die in verband staan met significante inefficiënties niet worden meegenomen, tenzij hiermee tijdens het bepalen van de verkoopprijs al rekening is gehouden.²⁶³ Ook dienen de kosten proportioneel te zijn met de voortgang (IFRS 15.B19). Indien kosten niet proportioneel zijn met de voortgang, dienen deze kosten niet bij onderhanden werk of onderhanden opdrachten te worden meegenomen. De kosten worden afzonderlijk bij de levering van het goed of de dienst waar deze kosten op zien, genomen. In dit geval worden de kosten in aanmerking genomen bij de levering van het goed of de dienst waar deze betrekking op hebben.²⁶⁴

4.4.2.5 Verliezen

Indien verliezen worden verwacht, kan onder voorwaarden een voorziening worden gevormd. Op grond van IAS 37 mag alleen een voorziening worden opgenomen voor het bedrag waarvoor de onvermijdbare kosten de voordelen die worden verwacht, zullen overschrijden. De onvermijdbare kosten zijn op grond van IAS 37.68 de laagste van:

- a. de netto kosten die voortkomen uit beëindiging van het contract inclusief boetes die samenhangen met de voortijdige beëindiging; of
- b. de kosten²⁶⁵ om een contract tot uitvoering te brengen.

²⁶¹ Van Santen 2020, p. 427.

²⁶² Van Santen 2020, p. 431.

²⁶³ Gedacht kan worden aan extra kosten die opkomen doordat meer materialen dan verwacht, worden verspild.

²⁶⁴ Zie voor een uiteenzetting van andere bepalingen: Van Santen 2020, p. 427.

²⁶⁵ In een ontwerpwijziging (Exposure Draft ED/2018/2/ Onerous Contracts- Cost of Fulfilling a Contract) wordt toegelicht dat het bij de kosten om een contract tot uitvoering te brengen gaat om alle kosten die direct gerelateerd zijn aan het contract, inclusief afschrijvingskosten die hieraan kunnen worden toegerekend en in zekere zin de overheadkosten. Zie uitgebreider: Van Santen 2020, p. 428.

Het zekerheidsniveau van een voorziening ligt hierbij op ‘more likely than not’, waardoor dit niveau lager ligt dan de ‘zeer waarschijnlijk’ eis van IFRS 15 voor ‘variabele vergoedingen’. De opbrengsten die onder de reikwijdte van IFRS 15 vallen, moeten aan een hogere mate van waarschijnlijkheid voldoen dan de opbrengsten die onder de reikwijdte van IAS 37 vallen. Gesteld kan worden dat de methode van IFRS 15 omtrent opbrengstverantwoording, verliezen in bepaalde perioden tot gevolg kan hebben. Reden hiervoor is dat bepaalde opbrengsten niet waarschijnlijk genoeg zijn, wat tot gevolg heeft dat niet is toegestaan om opbrengsten te verantwoorden. Op basis van IAS 37 kan daarentegen geen voorziening worden geboekt aangezien als gevolg van de lagere waarschijnlijkheidsgrens over de opbrengst, geen verlies wordt verwacht.²⁶⁶ Bovendien vindt toepassing van IAS 37 op basis van het gehele contract plaats. Als er meerdere prestatieverplichtingen zijn waarvan slechts enkele verlieslatend zijn, dient IAS 37 toegepast te worden op het totaalniveau. Hierdoor wordt verlies niet altijd direct in het jaar van het verlies van een prestatieverplichting genomen.²⁶⁷

4.5 De mogelijkheid tot het volgen van IFRS 15

4.5.1 Algemeen

In deze paragraaf zal worden onderzocht in hoeverre de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen en diensten op basis van IFRS 15 in lijn is met de beginselen van GKG en het liquiditeitsbeginsel (zie § 3.4.2.2).

Gezien het feit dat artikel 3.29b Wet IB sinds 2007 van toepassing is op de toerekening van onderhanden werk en onderhanden opdrachten, worden IFRS 15 en artikel 3.29b Wet IB beide getoetst aan de hiervoor genoemde beginselen en wordt een vergelijking tussen artikel 3.29b Wet IB en IFRS 15 gemaakt zodat bepaald kan worden welke de voorkeur verdient.

4.5.2 Toetsing aan de beginselen van GKG

4.5.2.1 Realiteitsbeginsel

4.5.2.1.1 IFRS 15 en de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen, onderhanden werk (voor 2007) en onderhanden opdrachten (voor 2007)

4.5.2.1.1.1 Verwerking van opbrengsten

Het realiteitsbeginsel bewerkstelligt dat baten en lasten die in een jaar opkomen, aan dat jaar worden toegerekend. Op grond van IFRS 15 en GKG wordt eerst het contract geïdentificeerd, en vervolgens de prestatieverplichtingen ervan.

Een verschil tussen IFRS 15 en wat bij GKG gangbaar is, komt naar voren bij het bepalen van de transactieprijs en de allocatie aan de prestatieverplichtingen. Op grond van IFRS 15 wordt, als de totale transactieprijs en prestatieverplichtingen geïdentificeerd zijn, over het algemeen²⁶⁸ gesteld dat de totale transactieprijs op grond van de individuele verkoopprijs van de individuele prestatieverplichtingen wordt verdeeld, terwijl op basis van GKG naar de overeengekomen prijs in het contract wordt gekeken. Het voorbeeld omtrent opbrengstverantwoording op basis van IFRS 15 dat in § 4.5.2 is uiteengezet leidt ertoe dat in het eerste jaar een opbrengst van €148,57 in aanmerking wordt genomen, en in het tweede

²⁶⁶ Van Santen 2020, p. 427-428.

²⁶⁷ Zie bijlage 1 voor een uiteenzetting.

²⁶⁸ Indien dit niet mogelijk is zijn andere methoden toegestaan. Zie: § 4.5.2.

jaar één van €91,43. Op basis van GKG worden ontvangsten per deelprestatie in aanmerking genomen, waarbij gangbaar is dat het overeengekomen bedrag van het contract als opbrengst in aanmerking wordt genomen. Bij levering van de headset wordt €0 in aanmerking genomen, waarna in jaar 1 en 2 een opbrengst van €120 per jaar (12 maanden * €10) volgt. In een schema ziet dit er als volgt uit:²⁶⁹

in €				GKG		IFRS 15	
Prestatieverplichting	Losse verkoopprijs	% van totaal	Verkoopprijs in contract	Opbrengst jaar 1	Opbrengst jaar 2	Opbrengst jaar 1	Opbrengst jaar 2
Headset	€ 60	23,81%	€ 0	€ 0	€ 0	€ 57,14	€ 0
						(23,81%*€240)	
Abonnement	€ 192	76,19%	€ 240	€ 120	€ 120	€ 91,43	€ 91,43
	(24 mnd*€8)		(24 mnd*€10)	(12 mnd*€10)		(76,19%*€10*12 mnd)	(76,19%*€10*12 mnd)
Totaal	€ 252	100%	€ 240	€ 120	€ 120	€ 148,57	€ 91,43
Totaal cumulatief					€ 240		€ 240

IFRS 15 totaal - GKG totaal		
Verschil totaalwinst jaar 1	Verschil totaalwinst jaar 2	Verschil totaalwinst
€28,57 (€148,57 - €120)	- €28,57 (€91,43 - €120)	€ 0

De hoogte van de jaarwinst onder IFRS 15 en GKG verschilt, de totaalwinst (ad €240) is echter hetzelfde.

In mijn optiek is de verdeling van de totaalwinst op basis van IFRS 15 in lijn met het realiteitsbeginsel omdat de opbrengsten in aanmerking worden genomen bij levering van het goed of de dienst. Mijns inziens is het volgen van IFRS 15 daarom meer in lijn met het realiteitsbeginsel dan het volgen van wat gangbaar is onder GKG. Zo wordt immers voorkomen dat jaarwinst (waarbij de totaalwinst hetzelfde blijft) beïnvloed wordt doordat andere prijzen voor producten en diensten worden afgesproken om de jaarwinst te veranderen. Hiermee worden willekeurige winstverschuivingen in de tijd voorkomen.

4.5.2.1.1.2 Verantwoording van kosten

Op grond van IFRS 15 worden kosten ter verkrijging van een contract alleen geactiveerd indien zij worden terugverdiend dan wel worden doorbelast aan de opdrachtgever. Daarbij dienen zij specifiek voor het contract gemaakt te zijn. Bovendien worden alleen kosten die direct met de uitvoering van het contract in verband staan op basis van IFRS 15 geactiveerd. Andere kosten worden direct ten laste van de winst gebracht.

De behandeling van kosten op basis van GKG vindt voor een groot deel op eenzelfde manier plaats als IFRS 15. Zo vindt activering plaats indien de kosten in verband staan met de goederen of diensten.

Er zijn echter wel verschillen in de verantwoording van kosten op basis van GKG en IFRS 15. Onder IFRS worden kosten die onder de reikwijdte van een andere IFRS-standaard dan IFRS 15 vallen, volgens de andere regels van de desbetreffende IFRS-standaard behandeld. Zoals in § 4.5 is uiteengezet, kunnen opleidingskosten van werknemers die door een entiteit worden gemaakt -ongeacht of ze in het kader van het contract expliciet aan de klant worden doorberekend- niet worden geactiveerd. Deze kosten worden, indien zij toe te rekenen zijn aan het product of de dienst, op basis van GKG wel geactiveerd.

Tussen IFRS 15 en onderhanden opdrachten treedt nog een opmerkelijk verschil op. Ingeval uitgaven opkomen als gevolg van een opdracht die een uitvoerder ten dienste van een opdrachtgever doet, via het honorarium van de uitvoerder – en dus niet via de opdrachtgever

²⁶⁹ De uitwerking van de opbrengst op grond van IFRS 15 is grotendeels ontleend aan: IFRSbox 2014.

afzonderlijk- in rekening worden gebracht, kunnen deze kosten meteen ten laste van de winst (van de uitvoerder) worden gebracht.

Een ander verschil betreft de behandeling van de rente over vreemd vermogen. Zo wordt op basis van IFRS 15 gesteld dat activering van rente over vreemd vermogen moet plaatsvinden als de rentekosten kunnen worden toegerekend aan uitgevoerde activiteiten. Op basis van GKG vindt met betrekking tot bedrijfsmiddelen activering op eenzelfde wijze plaats, maar wordt met betrekking tot voorraad, onderhanden werk en onderhanden opdrachten gesteld dat rentekosten over vreemd vermogen onder het constante deel van de algemene kosten moeten worden geschaard. Hierdoor kunnen zij direct ten laste van de winst worden gebracht en hoeft geen activering plaats te vinden.

Mijns inziens is het uitsluitend activeren van kosten indien zij in verband staan met de prestatieverplichting, in lijn met het realiteitsbeginsel. Hiermee wordt voorkomen dat kosten die niet in de toekomst zullen worden aangewend en niet (expliciet) aan de opdrachtgever in rekening zijn gebracht, worden geactiveerd. Activering van voornoemde kosten zou er immers toe leiden dat een genormaliseerde marge tot stand gebracht zou kunnen worden door de kosten en opbrengsten evenredig over de duur van het contract te verdelen.²⁷⁰ Het feit dat kosten die onder een andere IFRS-standaard vallen, op basis van die regels moeten worden verantwoord, zou in mijn optiek niet onoverkomelijk moeten zijn. Daarbij is de redenering achter het feit dat opleidingskosten bijvoorbeeld niet geactiveerd kunnen worden omdat niet verwacht wordt dat een entiteit voldoende zeggenschap heeft over de verwachte toekomstige economische voordelen die uit de training voortkomen, mijns inziens in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel (zie § 4.4.2.3 voor de uiteenzetting hierover).

Het feit dat kosten die worden goedge maakt door een uurtarief, op basis van GKG in rekening kunnen worden gebracht bij onderhanden opdrachten, direct ten laste van de winst mogen worden gebracht, is in mijn optiek niet in lijn met het realiteitsbeginsel. Verwacht kan worden dat deze kosten in aanmerking worden genomen op het moment dat het uurtarief wordt gedeclareerd. Derhalve kan mijns inziens ook op dit punt IFRS 15 worden gevolgd.

In mijn optiek kan worden aangesloten bij de visie van Russo dat het op basis van GKG gevormde onderscheid omtrent rente over vreemd vermogen niet te rechtvaardigen is en dat een consequente benadering de voorkeur heeft. Voorgesteld wordt om óf volledig aan te sluiten bij de bedrijfseconomische benadering waarbij rentekosten worden geactiveerd als zij aan activiteiten toe te rekenen zijn, óf om rentekosten altijd direct aftrekbaar te laten zijn.²⁷¹ Mijns inziens kan bij IFRS 15 worden aangesloten, zodat rente van alle goederen wordt geactiveerd indien zij toerekenbaar zijn aan de activiteiten. In dit geval bestaat immers ook geen onderscheid tussen soort goederen meer.

²⁷⁰ Zie ook: Van Santen 2020, p. 420.

²⁷¹ Russo, *WFR* 1994/1702, par. 3.

4.5.2.1.2 IFRS 15 en 3.29b Wet IB

4.5.2.1.2.1 Verwerking van opbrengsten

De meeste onderhanden werken en onderhanden opdrachten worden onder IFRS 15 als één prestatieverplichting beschouwd. Zo kan bijvoorbeeld op grond van IFRS 15.29 worden gesteld dat de constructie van een kantoorpand als één prestatieverplichting wordt gezien, individuele prijzen hoeven derhalve niet te worden bepaald. Er treden dus geen verschillen op bij het bepalen van de transactieprijs en de allocatie aan de prestatieverplichtingen. Dit is ook het uitgangspunt van artikel 3.29b Wet IB.²⁷²

Verschillen omtrent de opbrengstverantwoording kunnen echter wel optreden. Zowel bij IFRS 15 als artikel 3.29b Wet IB worden opbrengsten in beginsel gedurende een periode verantwoord, maar kunnen verschillen ontstaan als de beschikkingsmacht niet gedurende deze periode wordt overgedragen. Indien geen sprake is van een continue overdracht van rechten verbonden aan het onderhanden project aan de klant, worden opbrengsten op grond van IFRS 15 niet gedurende de periode genomen. Het gevolg is dat verantwoording van opbrengsten in dit geval later plaatsvindt dan op grond van artikel 3.29b Wet IB.

4.5.2.1.2.2 Verantwoording van kosten

In tegenstelling tot de ‘percentage of completion’-methode van artikel 3.29b Wet IB waar kosten naar rato van de verrichte prestaties ten laste van de winst worden gebracht, dienen gemaakte kosten onder IFRS 15 in beginsel ten laste van de winst te worden gebracht als zij zich voordoen, tenzij aan voorwaarden wordt voldaan (zie § 4.5.2.1.1.1).

Kosten die in verband staan met significante inefficiënties worden op grond van IFRS 15 niet meegenomen bij het bepalen van de voortgang, tenzij er tijdens het bepalen van de verkoopprijs al rekening mee is gehouden. De kosten moeten bovendien proportioneel zijn met de voortgang.

Beide methodes zijn derhalve in lijn met het realiteitsbeginsel. Gezien het feit dat met de methode van IFRS 15 beoogd wordt te voorkomen dat kosten als actief worden aangemerkt om een genormaliseerde marge tot stand te brengen door opbrengsten en kosten op evenredige wijze over de contractduur te verdelen, kan worden gesteld dat IFRS 15 meer in lijn is met het realiteitsbeginsel.

4.5.2.2 Voorzichtigheidsbeginsel

4.5.2.2.1 IFRS 15 en de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen, onderhanden werk (voor 2007) en onderhanden opdrachten (voor 2007)

4.5.2.2.1.1 Verwerking van opbrengsten

Zoals in § 2.3.3 is uiteengezet, bewerkstelligt het voorzichtigheidsbeginsel dat een belastingplichtige pas winst hoeft te nemen indien deze daadwerkelijk is gerealiseerd. Op basis van GKG betreft het uiterste moment van opbrengstverantwoording omtrent ontvangsten uit goederen en diensten, het moment dat het goed of de dienst is geleverd.

²⁷² Dit geldt ook bij GKG. Zie hiervoor par. 4.2.2.2.1.

Ook onder IFRS 15 wordt opbrengst genomen op het moment dat de beschikkingsmacht is overgedragen. Wel dient de totale transactieprijs aan de individuele prestatieverplichtingen te worden toegerekend. Hiermee wordt, vooral indien geen individuele verkoopprijzen aanwezig zijn, een schattingselement geïntroduceerd (zie § 4.4.2). Bij de bepaling van de vergoeding waarop de entiteit verwacht recht te hebben, wordt rekening gehouden met variabele bedragen. Zo worden zij alleen in aanmerking genomen als zeer waarschijnlijk is dat de schatting van de verwachte (netto) opbrengst niet significant te hoog blijkt te zijn op het moment dat er geen onzekerheid meer is. Tevens brengt het feit dat opbrengst gelijk wordt gesteld aan kosten indien voortgang nog niet meetbaar is, voorzichtigheid met zich.

Mijns inziens is IFRS 15 in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel. Hoewel IFRS 15 een schattingselement kent, worden de gehanteerde methodes op vergelijkbare wijze ook gebruikt bij, bijvoorbeeld, de bepaling van een arm's-length-prijs (artikel 8b Wet VPB). Hoewel hier vanwege de omvang niet op wordt ingegaan, wordt het arm's-length-beginsel bij het bepalen van de jaarwinst op basis van GKG gehanteerd bij transacties tussen gelieerde ondernemingen.²⁷³ Het feit dat variabele bedragen die niet waarschijnlijk genoeg zijn, niet mee worden genomen in de bepaling van de totale vergoeding, betekent mijns inziens dat IFRS 15 ook aan het voorzichtigheidsbeginsel voldoet.

4.5.2.2.1.2 Verantwoording van kosten en verliezen

Zoals in hoofdstuk 2 is uiteengezet, is afwaarderen op basis van GKG mogelijk indien de waarde onder de historische kostprijs minus de afschrijvingen is gelegen. Op grond van IFRS 15 kunnen bijzondere waardeverminderingen plaats vinden indien de boekwaarde van een actief hoger is dan het resterende bedrag dat de entiteit als vergoeding verwacht te ontvangen als afstand van de goederen of diensten waarop het actief betrekking heeft, wordt gedaan, minus de kosten die rechtstreeks in verband staan met de levering van die goederen of diensten en nog niet als lasten zijn opgenomen. In mijn optiek kan dit nagenoeg aan elkaar gelijk worden gesteld.

Met betrekking tot het vormen van een voorziening verwijst IFRS 15 naar IAS 37, terwijl GKG eigen criteria kent (zie § 3.6.3.3.1.1 voor de verschillen).

Onder IAS 37 kunnen situaties optreden waarbij geen voorziening kan worden gevormd voor variabele opbrengsten die niet waarschijnlijk genoeg zijn en niet als opbrengst in aanmerking mogen worden verantwoord. Het gevolg is dat in deze perioden verliezen kunnen ontstaan. Op basis van GKG zou wel een voorziening mogen worden gevormd omdat de 50%-eis van IAS 37 niet van toepassing is. Het vormen van een voorziening op basis van GKG is derhalve meer in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel. In mijn optiek is de vraag in hoeverre dit in de praktijk een probleem vormt, valide.

Wel dient op grond van IAS 37 verplicht een voorziening te worden gevormd als aan de voorwaarden wordt voldaan. Zoals in § 2.5.2 uiteengezet, kent GKG deze voorwaarde niet. Mijns inziens is het aansluiten bij IAS 37 op dit punt derhalve meer in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel.

²⁷³ Zo zijn de gehanteerde methoden: de comparable-uncontrolled-pricemethode, de resale-pricemethode, de cost-plusmethode, de profit-splitmethode en de transactionele nettomargemethode. Zie hierover bijvoorbeeld: Van Egdom, *Verrekenprijzen (FM nr. 115)* 2017, h.4.

4.5.2.2.2 IFRS 15 en 3.29b Wet IB

Voor de uiteenzetting of IFRS 15 aan het voorzichtigheidsbeginsel voldoet, wordt naar § 4.5.2.2.1 verwezen. Artikel 3.29b Wet IB is in mijn optiek minder in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel. Zo dient altijd winst te worden genomen, terwijl op een later moment een situatie kan ontstaan waarin de overeengekomen vergoeding niet zal worden ontvangen. Wel kan een voorziening worden opgenomen indien aan de voorwaarden voor een voorziening op basis van GKG wordt voldaan. Dit is reeds beschreven in § 4.5.2.2.1. Gezien het feit dat artikel 3.29b Wet IB minder in lijn is met het voorzichtigheidsbeginsel dan IFRS 15, heeft de toepassing van IFRS 15 in dit opzicht de voorkeur boven artikel 3.29b Wet IB.

4.5.2.3 Eenvoudsbeginsel

4.5.2.3.1 IFRS 15 en de toerekening van ontvangsten uit de vervreemding van goederen, onderhanden werk (voor 2007) en onderhanden opdrachten (voor 2007)

Op grond van het eenvoudsbeginsel dient een stelsel van winstbepaling afgestemd te worden op de omvang van de onderneming. Hanteerbaarheid en controleerbaarheid zijn daarbij van belang. Het aansluiten bij IFRS zorgt er mijns inziens voor dat eenvoud wordt bewerkstelligd doordat geen ‘schaduwboekhouding’ voor de fiscale jaarwinstbepaling hoeft te worden gehanteerd. De belastinglatenties die voortkomen uit het verschil tussen commerciële- en fiscale jaarwinstbepaling komen de eenvoud niet ten goede. Op basis van het eenvoudsbeginsel kan derhalve worden aangesloten bij IFRS 15.

4.5.2.3.2 IFRS 15 en 3.29b Wet IB

Zoals in § 3.6.3.2 is uiteengezet, heeft de wetgever met artikel 3.29b Wet IB beoogd om bij de waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten die voor de commerciële jaarrekening wordt gehanteerd, aan te sluiten. Tot 2018 werd dit grotendeels gedaan doordat IAS 11 ook de ‘percentage of completion’- methode hanteerde. Dit is met de invoering van IFRS 15 gewijzigd, waardoor in mijn optiek de mogelijkheid moet worden gegeven om hierbij aan te sluiten in plaats van alleen bij artikel 3.29b Wet IB.²⁷⁴

4.5.2.4 Liquiditeitsbeginsel

Belastingheffing dient pas te geschieden als een belastingplichtige voldoende liquiditeiten bezit om de verschuldigde belasting te kunnen voldoen. Het volgen van IFRS 15 zal veelal tot een andere jaarwinst leiden, waarbij belastingheffing naar voren wordt gehaald. Het gevolg is dat een liquiditeitsprobleem kan ontstaan. Zoals is uiteengezet in § 3.4.2.2, kan dit liquiditeitsprobleem op diverse manieren worden beperkt. Overigens wordt ook met het al gehanteerde artikel 3.29 Wet IB inbreuk gemaakt op het liquiditeitsbeginsel. Dit zou een argument kunnen zijn dat het liquiditeitsprobleem geen barrière hoeft te vormen bij onderhanden werk en onderhanden opdrachten.

²⁷⁴ Hoewel dit het onderzoek te buiten gaat, kan worden opgemerkt dat RJ wel nog de ‘percentage of completion’- methode voorschrijft. Derhalve moet zowel IFRS als RJ zijn toegestaan.

4.6 Tussenconclusie

Op basis van GKG moet opbrengstverantwoording van ontvangsten uit de verkoop van goederen (met uitsluiting van onderhanden werk) uiterlijk op het moment van levering plaats vinden. In beginsel moeten bijbehorende aankoopkosten en voortbrengingskosten worden geactiveerd. Het constante deel van de algemene kosten kan echter wel direct ten laste van de winst worden gebracht. Daarnaast worden financieringskosten die met betrekking tot voorraad, onderhanden werk en onderhanden opdrachten worden gemaakt, direct ten laste van de winst worden gebracht. Voor bedrijfsmiddelen geldt voorgaande uitzondering niet.

Indien een project in opdracht van derden wordt uitgevoerd, is sprake van onderhanden werk en onderhanden opdrachten. In andere gevallen is sprake van voorraad. Kenmerkend is het verschil tussen de behandeling van onderhanden werk en onderhanden opdrachten dat tot 2007 bestond. Als sprake is van onderhanden werk, wordt zowel bij de werkzaamheden met een vaste prijsafspraken als bij op uurbasis gedeclareerde werkzaamheden gesteld dat de hieraan toe te rekenen kosten geactiveerd moeten worden. Realisatie moet naar rato plaats vinden. Het constante deel van de algemene kosten kan echter wel direct ten laste van de winst worden gebracht. Bij onderhanden opdrachten geldt in beginsel hetzelfde, maar worden enkele uitzonderingen op het voorafgaande gemaakt. Diensten waarvoor een vaste prijsafspraken is gemaakt, hoeven niet te worden geactiveerd. Tevens kunnen zogenoemde verrekenbare kosten, naast het constante deel van de algemene kosten, direct ten laste van de winst kan worden gebracht.

Met invoering van de waarderingsregel in artikel 3.29b Wet IB 2001 is sinds 2007 de 'percentage of completion'-methode voor onderhanden werk en onderhanden opdrachten geïntroduceerd. Hierdoor worden alle kosten geactiveerd en vindt opbrengstverantwoording naar rato plaats. Zo worden opbrengstverantwoording van onderhanden werk en onderhanden opdrachten aan elkaar gelijkgesteld.

Onder IFRS 15 worden opbrengsten uit contracten op de volgende wijze verantwoord: het contract en de prestatieverplichtingen worden eerstens geïdentificeerd, dan wordt de totale transactieprijs bepaald en vervolgens wordt deze aan de individuele prestatieverplichtingen toegerekend.

Uit toetsing aan de beginselen van GKG en het liquiditeitsbeginsel, komt naar voren dat zowel IFRS 15 als artikel 3.29b Wet IB in lijn zijn met het realiteitsbeginsel. Mijns inziens verdient IFRS 15 om twee redenen de voorkeur. IFRS 15 voorkomt willekeurige winstverschuivingen in de tijd en het gaat tegen dat kosten als actief worden aangemerkt om een genormaliseerde marge tot stand te brengen door opbrengsten en kosten op evenredige wijze over de contractduur te verdelen.

IFRS 15 is in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel. Dit geldt niet voor artikel 3.29b Wet IB 2001 omdat alle kosten, ongeacht of zij betrouwbaar zijn, meegenomen.²⁷⁵ Wel kan een voorziening eerder op basis van GKG (waar artikel 3.29b Wet IB 2001 ook op gebaseerd is) dan op basis van IFRS 15 (die verwijst naar IAS 37) worden gevormd. Hierdoor is artikel 3.29b Wet IB op dit punt meer in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel dan IFRS 15. Daarentegen geldt dat de verplichting die IAS 37 met zich brengt om een voorziening te vormen als aan de voorwaarden wordt voldaan, wel bij de voorwaarden voor het vormen van een voorziening op basis van GKG kunnen worden geïntroduceerd. In mijn optiek is de vraag hoe vaak de situatie zich in de

²⁷⁵ Hiervoor kan eventueel wel een voorziening worden gevormd.

praktijk voordoet dat IFRS 15 niet toestaat een voorziening te vormen, terwijl dit wel noodzakelijk is, terecht. Als dit niet vaak is, kan opbrengstverantwoording ook op basis van IFRS 15, met verwijzing naar IAS 37 voor het vormen van een voorziening, worden geeffectueerd.

IFRS 15 is ook in lijn met het eenvoudsbegin­sel. Hiermee wordt een schaduwboekhouding vermeden. Dit argument wordt versterkt door het feit dat de wetgever met artikel 3.29b Wet IB 2001 heeft beoogd om met betrekking tot onderhanden werk en onderhanden opdrachten aan te sluiten bij de waardering die hiervoor bij de commerciële jaarrekening wordt gehanteerd. Eenvoud wordt dus bewerkstelligd door bij IFRS 15 aan te sluiten. Het feit dat geen directe verwijzing naar de commerciële winstbepalingsregels (IAS 11/18 en IFRS 15) heeft plaatsgevonden, zorgt ervoor dat de wetgever in feite achter de feiten aan loopt.²⁷⁶

Zoals hiervoor uiteen is gezet, voldoet IFRS 15 aan de beginselen van GKG, al blijkt wel dat het soms aan het liquiditeitsbegin­sel voorbijgaat. Zo wordt jaarwinst veelal naar voren gehaald, waarbij een entiteit niet altijd over voldoende middelen zal beschikken om de belasting te kunnen voldoen. Zoals in paragraaf 3.4.2.2 uiteen is gezet, kan dit liquiditeitsprobleem op diverse manieren worden beperkt. Artikel 3.29b Wet IB voldoet, zoals te verwachten is, niet aan GKG. De bepaling zou niet opgenomen hoeven worden als zij dat wel was.

Geconcludeerd kan dus worden dat IFRS 15 als uitgangspunt bij de fiscale jaarwinstbepaling kan worden gehanteerd en dit zelfs de voorkeur heeft.

²⁷⁶ IFRS 15 hanteert immers geen een ‘percentage of completion’-methode.

Hoofdstuk 5 - IFRS 16 en de fiscale jaarwinstbepaling

5.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 van deze scriptie is het wettelijk kader omtrent de fiscale jaarwinstbepaling beschreven, hoofdstuk 3 belichtte IFRS. Hoofdstuk 4 onderzocht welke rol IFRS 15 kan vervullen voor de fiscale jaarwinstbepaling. De kern van IFRS 15 is dat belastingplichtigen opbrengsten uit contracten met klanten moeten verantwoorden als aan de prestatieverplichting wordt voldaan, waarbij de totale transactieprijs op grond van de individuele verkoopprijs van de individuele prestatieverplichtingen te worden verdeeld. Dit hoofdstuk onderzoekt in hoeverre IFRS 16, een nieuwe IFRS standaard omtrent leases, als uitgangspunt voor de fiscale jaarwinstbepaling kan worden genomen.

Op 1 januari 2019 is IFRS 16, een nieuwe standaard omtrent leases, ingegaan welke eist dat op de balans in de commerciële jaarrekening zowel operationele als financiële leases worden geactiveerd en als een verplichting worden opgenomen. Deze verwerking verschilt van de (huidige) gangbare fiscale verwerking van operationele lease. Om te bepalen of IFRS 16 uitgangspunt bij de fiscale jaarwinstbepaling kan zijn, wordt in § 5.2 ingegaan op de huidige verwerking van leaseovereenkomsten op basis van de fiscale jaarwinstbepaling. In § 5.3 wordt IFRS 16 behandeld, waarna in § 5.4 op de gevolgen van IFRS 16 voor de gebruiker (lessee) bij operationele leases wordt ingegaan. De verwerking bij de leasemaatschappij (lessor) wordt hier buiten beschouwing gelaten aangezien de IASB met de invoering van IFRS de verwerking hiervan niet heeft veranderd. Dit geldt tevens voor financiële leases in het algemeen, ook hier zijn geen essentiële veranderingen aangebracht. § 5.4 bevat een analyse aan de hand van de beginselen van GKG en het liquiditeitsbeginsel. § 5.5 is een tussenconclusie.

5.2 Verwerking van leaseovereenkomsten op basis van de fiscale jaarwinstbepaling

5.2.1 Algemeen

Deze paragraaf bespreekt eerst de kwalificatie van lease omdat een lease als financieel of operationeel kan worden beschouwd. Vervolgens worden de fiscaalrechtelijke aspecten uiteengezet.

5.2.2. Kwalificatie van lease

De term leasing komt voort uit een financieringsconstructie die in de VS is ontwikkeld. Deze kent diverse varianten en juridische gedaanten waardoor niet duidelijk is wat de term leasing naar Nederlands recht precies omvat. Het grondpatroon van leasing is dat een lessor over het algemeen een roerende zaak of een registergoed in eigendom verwerft, waarna dit aan een lessee op basis van een leasecontract in gebruik wordt gegeven. Voor dit gebruik geeft de lessee een tegenprestatie aan de lessor in de vorm van periodieke betalingen.²⁷⁷ Gezien het feit dat in Nederland omtrent leasing geen civiele wetgeving bestaat, is de juridische vorm bepalend. Op fiscaal vlak is wel invulling gegeven aan de vraag of sprake is van een operationele- of financiële lease.²⁷⁸ Zo dient voor financiële lease sprake te zijn van economisch eigendom (HR 19 oktober 1955, nr. 12 407, *BNB* 1955/377). De fiscale rechter

²⁷⁷ Heyman, *WPNR* 1994/6119, p.2.

²⁷⁸ Van Santen 2020, p. 1101.

baseert zich dus niet op de commerciële balans, maar neemt een eigen economische werkelijkheid als uitgangspunt.²⁷⁹

In de literatuur wordt wisselend gedacht over de vraag wanneer van economisch eigendom sprake is.²⁸⁰ Uit het Lease-arrest (HR 8 mei 1985, nr. 22 635, *BNB* 1986/75) kan worden afgeleid dat voor de toepassing van de IB en VPB gesteld mag worden dat sprake is van economische overdracht als alle risico's naar de lessee overgaan, en het eigendomsvoorbehoud alleen ter zekerheid van financiering dient. Annotator Essers stelt dat uit HR 22 april 2016, nr. 15/04185, *BNB* 2016/158, kan worden afgeleid dat het fiscale eigendom in beginsel wordt toegerekend aan de juridische eigenaar, tenzij het gehele belang (de waardeveranderingen inclusief het tenietgaan van het goed) bij de lessee ligt. In de leaseregeling (Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 december 2019, nr. 2019-166072, *Stcrt.* 2019, 66228) is echter een soepelere 'safe harbour'-regeling opgenomen met betrekking tot de kwalificatie van lease. Op basis van de leaseregeling (punt 2.2) kan fiscaal worden gesproken van operationele leasing als de eigenaar van een door hem ter beschikking gesteld leaseobject aan de volgende voorwaarden voldoet:

- a. hij gedraagt zich als zodanig;
- b. hij juridisch eigenaar van het leaseobject is; en
- c. hij heeft met betrekking tot het leaseobject een positief en/of negatief restwaarderisico.²⁸¹

Bovendien kan een economisch goed tevens ontstaan als een lessee slechts het gebruiksrecht van een goed heeft (en dus geen economisch eigenaar is) maar investeringen met betrekking tot het goed hebben plaatsgevonden. Gedacht kan worden aan een door de lessee gehuurd pand waarin geïnvesteerd wordt om het als Italiaans restaurant te kunnen exploiteren. De uitgaven die hiermee in verband staan, dienen te hebben geleid tot een zelfstandig goed waarvan de lessee economisch eigenaar is en worden als onlichamelijk bedrijfsmiddel beschouwd (HR 14 juni 1972, nr. 16 803, *BNB* 1972/166).²⁸²

Tot slot kan de betalingsmethodiek van het gebruiksrecht van een goed, bepalend zijn voor de kwalificatie van een lease. Vooral met betrekking tot softwaresystemen is hieromtrent jurisprudentie ontstaan. Zo wordt een eenmalige betaling, gevolgd door jaarlijkse betalingen, niet als bedrijfsmiddel gekwalificeerd (HR 25 januari 1955, nr. 29 370, *BNB* 1995/146). Als de gebruikersvergoeding wel in één keer wordt betaald, is wel sprake van een bedrijfsmiddel (HR 26 oktober 1994, nr. 29 510, *BNB* 1995/46) en daarmee van een economisch goed.²⁸³ Omtrent de term 'bedrijfsmiddel' zijn geen duidelijke constituerende kenmerken te benoemen.²⁸⁴

²⁷⁹ Bruins Slot, *WFR* 2018/99, par. 3.3.

²⁸⁰ Zie voor een uiteenzetting hiervan: Berkhout, *WFR* 2020/53, par. 6.

²⁸¹ Zie uitgebreider: Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 december 2019, nr. 2019-166072, *Stcrt.* 2019, 66228 en Bruins Slot 2013, h. 2.

²⁸² Lubbers, Meussen en Smeets 2018, par. 4.6.1.1.

²⁸³ Lubbers, Meussen en Smeets 2018, par. 4.6.1.1.

²⁸⁴ Stevens, *Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)* 2014, p. 424. Zie ook: Russo 2012.

5.2.3. De fiscaalrechtelijke aspecten van lease

5.2.3.1 Algemeen

Na het aangaan van het leasecontract ontstaan timingsverschillen tussen een financiële- en een operationele lease. De grootste verschillen worden hieronder kort uiteengezet.

5.2.3.2 Timingsverschillen die bij de overeenkomst tot een leasecontract ontstaan

Het leaseobject blijft bij operationele lease geactiveerd op de balans van de lessor omdat geacht wordt dat geen sprake is van vervreemding. Voor de lessee verandert bij operationele lease niets.

Bij een financiële lease wordt geacht sprake te zijn van vervreemding door de lessor aan de lessee, reden dat het object op de balans van de lessee wordt geactiveerd.²⁸⁵ Het leaseobject wordt bij de lessor, voor een bedrag ter hoogte van de netto-investering in de lease, als vordering in de balans verwerkt. De netto-investering is de som van de contante waarde van de toekomstige leaseontvangsten en verwachte restwaarde. Van Santen wijst erop dat deze veelal gelijk is aan de verkoopprijs van het object.²⁸⁶

Tevens dient winstneming bij de lessor plaats te vinden als deze of een gelieerde producent het object heeft geproduceerd. Hierbij wordt in beginsel de commerciële verwerking als uitgangspunt genomen.²⁸⁷

Als de lessor het object dat voor financiële lease aan een lessee wordt verhuurd, van derden heeft verkregen, zijn verkrijgingsprijs en kostprijs gelijk en kan worden verondersteld dat geen transactiewinst wordt gerealiseerd. De overeengekomen leasetermijnen worden derhalve tegen een rentevoet contant gemaakt zodat de contante waarde gelijk is aan het bedrag van de kostprijs.²⁸⁸

Indien het leaseobject door de lessor of door een gelieerde producent, is geproduceerd, dient zoals hiervoor is uiteengezet, winst te worden geconstateerd. Hierbij wordt de WEV van het object als uitgangspunt genomen, waarna winst wordt genomen door de lessor of door de gelieerde producent. In dit geval worden de leasetermijnen die zijn overeengekomen tegen een rentevoet contant gemaakt zodat de contante waarde uitkomt op de WEV.²⁸⁹

Bruins Slot wijst erop dat de winst dus niet wordt afgeleid van de gehanteerde rentevoet maar van de eventueel te constateren winst. De achterliggende gedachte is dat bij een pure financieringsmaatschappij (waarbij het object dus van een derde wordt ingekocht) geen sprake is van een transactiewinst, terwijl indien de lessor producent is of een gelieerde producent heeft, wel op een objectieve manier transactiewinst dient te worden berekend. Hiervoor wordt de WEV als maatstaf gebruikt, waarna, net als bij een pure financieringsmaatschappij, de contante waarde van de leasetermijnen kan worden bepaald. Deze wordt immers aan de hand van de (nieuwe) kostprijs vastgesteld, waarna de rente hiervan wordt afgeleid. De enige kanttkening die bij het voorgaande kan worden gemaakt, is

²⁸⁵ Bruins Slot 2013, p. 35.

²⁸⁶ Dit is ontleend aan Van Santen 2020, p. 1133, waar de RJ- en IFRS standaard wordt uiteengezet.

²⁸⁷ Bruins Slot 2013, p. 35.

²⁸⁸ Bruins Slot 2013, p. 35.

²⁸⁹ Bruins Slot 2013, p. 35.

dat de, in de commerciële jaarrekening nog slechts zelden gebruikte, kostprijscedentmethode niet in lijn is met GKG en voor de fiscale jaarwinstbepaling dus niet is toegestaan (zie § 2.3.5).²⁹⁰

Bij de lessee wordt het leaseobject tegen de geldende financiële verplichtingen geactiveerd en gepassiveerd. Dit betreft de laagste waarde van:

- a. de reële waarde van het leaseobject; of
- b. de contante waarde van de minimale leasebetalingen.²⁹¹

5.2.3.3 *Timingsverschillen die gedurende de looptijd van een leasecontract ontstaan*²⁹²

5.2.3.3.1 Operationele lease

5.2.3.3.1.1 Lessor

In HR 8 september 1993, nr. 28 871, *BNB* 1994/92, is geoordeeld dat de vergoeding door de lessor in aanmerking moet worden genomen gedurende de looptijd van een leasecontract. De gelijkblijvende afschrijvingslasten kunnen op basis van artikel 3.30 Wet IB ten laste van de winst worden gebracht. Bruins Slot wijst erop dat rentelasten afhankelijk zijn van de wijze van financiering en daarom verschillen per lessor.²⁹³

5.2.3.3.1.2 Lessee

Voor de fiscale jaarwinstbepaling wordt aangesloten bij de bestaande civielrechtelijke realiteit omtrent de verleende vergoeding voor een gebruiksrecht ten aanzien van een leaseobject (HR 3 november 1954, nr. 11 928, *BNB* 1954/357 en HR 12 april 1995, nr. 30 105, *FED* 1995/329). Reden dat in het kader van fiscale investeringsfaciliteiten geoordeeld is dat periodieke vergoedingen voor het gebruiksrecht in beginsel ten laste van de winst worden gebracht in het jaar waar zij betrekking op hebben (HR 27 juni 1990, nr. 26 551, *BNB* 1990/263, HR 4 juli 1961, nr. 14 577, *BNB* 1961/302 en HR 9 mei 1990, nr. 26 098, *BNB* 1990/316). Dit wordt als algemeen uitgangspunt gehanteerd. Of dit als enig uitgangspunt kan worden genomen, wordt in § 5.4 getoetst.

5.2.3.3.2 Financiële lease

5.2.3.3.2.1 Lessor

De vaste periodieke leasetermijn wordt bij een financiële lease niet beschouwd als huursom, maar als annuïteit waarmee de hoofdsom gedurende de looptijd wordt afgelost. Zo wordt elke leasebetaling gesplitst in een aflossingsgedeelte van de hoofdsom en een financieringsbate. De financieringsbate (de rentecomponent) wordt als constant perioderendement verantwoord. Hierdoor wordt aan het begin van de leasetermijn een hogere rentecomponent in aanmerking genomen dan aan het einde. Het gevolg is dat in de beginfase hogere winsten worden gerealiseerd, die gedurende de looptijd steeds meer afnemen.²⁹⁴

²⁹⁰ Bruins Slot 2013, p. 35-36.

²⁹¹ Dit is ontleend aan Van Santen 2020, p. 1120, waar de RJ standaard wordt uiteengezet.

²⁹² Er wordt hier slechts ingegaan op het moment waarop winst wordt gerealiseerd. Zie: Bruins Slot 2013, par. 4.3.3, voor de verwerking van onderhoud die lessors ten aanzien van een leaseobject hebben.

²⁹³ Bruins Slot 2013, p. 36.

²⁹⁴ Bruins Slot 2013, p. 36-37.

5.2.3.3.2.2 Lessee

De lessee dient de periodieke betalingen te splitsen in een aflossingsgedeelte en een rentebestanddeel. Met het aflossingsgedeelte wordt de verplichting verminderd. Het rentebestanddeel wordt ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht. Daarnaast worden afschrijvingen en eventuele waardeverminderingen ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht.²⁹⁵

5.3 IFRS 16

5.3.1 De geschiedenis van IFRS 16

Tot 1 januari 2019²⁹⁶ was IAS 17 van toepassing op leasing. Op basis van IAS 17.4 is sprake van een leaseovereenkomst als de lessor en lessee overeenkomen dat het recht van gebruik van een actief (het leaseobject) voor een bepaalde periode en vergoeding door de lessor aan de lessee wordt afgestaan. Hierbij dient onderscheid te worden gemaakt tussen financiële en operationele lease.

Er is sprake van financiële lease als alle aan het eigendom van het leaseobject verbonden voor- en nadelen, aan de lessee worden overgedragen. Ook het juridische eigendom kan worden overgedragen, dit is echter geen vereiste. Kort gezegd betreft financiële lease een vorm van financiering waarbij activa en verplichtingen op de balans van de lessee worden opgenomen (IAS 17.4).

Een leaseovereenkomst wordt geclassificeerd als een operationele lease indien de lessor niet nagenoeg alle aan de eigendom van een onderliggend actief verbonden risico's en voordelen, aan de lessee overdraagt (IAS 17.4). Er is dus sprake van operationele leasing als een leaseovereenkomst niet als financieel wordt beschouwd. In dit geval worden de leasekosten bij de lessee ten laste van het resultaat verwerkt.²⁹⁷

Zoals reeds eerder vermeld is per 1 januari 2019 IFRS 16 voor leases ingevoerd. Hiermee wordt beoogd dat lessees en lessors relevante informatie verstrekken die een getrouw beeld geeft van de gedane transacties (IFRS 16.1). IFRS 16 is van toepassing op alle²⁹⁸ leasecontracten, inclusief huurcontracten, erfpacht, gebruiksrechten en sub leasecontracten (IFRS 16.3). Lease betreft een contract, of een deel van een contract, dat bewerkstelligt dat het gebruiksrecht van een actief voor een bepaalde tijdsperiode wordt overdragen aan de lessee die hiervoor een vergoeding voldoet (IFRS 16.9, B9-B31). Alleen bij lessors wordt een onderscheid tussen financiële- en operationele lease gemaakt (IFRS 16.61-66).

²⁹⁵ Dit is ontleend aan Van Santen 2020, p. 1121, waar de RJ standaard wordt uiteengezet.

²⁹⁶ IFRS 16 is van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019, maar kan eerder worden toegepast.

²⁹⁷ Zie uitgebreider over IAS 17: Van Santen 2017, h. 32.

²⁹⁸ Op grond van IFRS 16.3 zijn enkele uitzonderingen gemaakt.

5.3.2 IFRS 16

5.3.2.1 Algemeen

Zoals in § 5.3.1 is uiteengezet, kan een lease worden onderscheiden in een financiële- en een operationele lease. Met betrekking tot economisch gelijkwaardige lease (de financiële- en operationele lease) wordt, in tegenstelling tot onder IAS 17 en de fiscale verwerking, bij lessees geen onderscheid in de verwerking meer gemaakt en dient de lessee ook bij operationele lease de activa en verplichtingen op de balans op te nemen (IFRS 16.3). Ten aanzien van lessors treedt geen verandering in de verwerking op, wat tot gevolg heeft dat geen spiegelbeeldige verwerking van leases tussen de lessor en lessee plaatsvindt. De IASB stelt dat hiervoor is gekozen omdat kritiek omtrent de 'off balance-sheet accounting' bij operationele leases bij lessees heerste en er weinig kritiek was op lessor accounting.²⁹⁹ Bruins Slot wijst er echter op dat hoewel bij de lessee geen onderscheid meer wordt gemaakt, het onderscheid bij de lessor nog wel van belang is, waardoor de lessee vooralsnog fiscale redenen kan hebben om voor een bepaald type lease te kiezen.³⁰⁰ Daarbij is relevant dat, hoewel beide leasevormen op de balans van lessee komen, de waarde van het gebruiksrecht verschilt. Zo is de waarde van het gebruiksrecht (en de bijbehorende passiefpost) bij financiële lease over het algemeen vrijwel gelijk aan de kostprijs van het leaseobject. De waarde van het gebruiksrecht (en de bijbehorende passiefpost) zal bij operationele lease lager liggen. Zo zal het gebruiksrecht immers veelal van kortere duur zijn dan de economische levensduur van een bedrijfsmiddel dat ter beschikking is gesteld.³⁰¹

Gezien het feit dat voor de lessor niets is veranderd, wordt vanaf de volgende § slechts op de verschillen in verwerking van een lease bij een lessee ingegaan.

5.3.2.2 De verwerking van lease bij de lessee

5.3.2.2.1 Activeren van het gebruiksrecht en passivering van de verplichting

Bij de lessee wordt het gebruiksrecht van het lease-object als een bezitting geactiveerd tegen de som van de waarde van de leaseverplichting en eventuele bijkomende kosten van de lessee (IFRS 16.24). Tevens wordt tegen dezelfde waarde een leaseverplichting opgenomen. Het actief en de verplichtingen worden op de contante waarde van de toekomstige leaseverplichtingen gewaardeerd. Verdiscontering van de leaseverplichting vindt plaats op basis van de impliciete rentevoet in de lease.³⁰² Indien dit niet op eenvoudige wijze mogelijk is, vindt discontering plaats tegen de incrementele rentevoet (IFRS 16.26).³⁰³

Voor kortlopende leasecontracten en leases met betrekking tot een activum met een lage waarde wordt voor lessees een uitzondering voor de verplichte opname en waardering gemaakt (IFRS 16.5, B3-B8). Kortlopende leasecontracten hebben een looptijd van minder dan

²⁹⁹ Van Santen 2020, p. 1109.

³⁰⁰ Bruins Slot, *WFR* 2018/99, par. 2.1.

³⁰¹ Bruins Slot 2013, p. 51.

³⁰² IFRS 16 Appendix A omschrijft de impliciete rentevoet als: de rentevoet die genomen moet worden zodat het totaal van de contante waarde van de leasebetalingen en de niet gegarandeerde restwaarde dezelfde waarde heeft als het totaal van de reële waarde van het onderliggende actief en eventuele initiële directe kosten die de verhuurder heeft.

³⁰³ IFRS 16 Appendix A omschrijft de incrementele rentevoet als: de rente die de lessee verschuldigd zou zijn als de aankoop van het activum gefinancierd zou moeten worden onder vergelijkbare condities.

een jaar. De term ‘lage waarde’ is niet door de IASB gedefinieerd. De ‘application guidance and basis for conclusions’ lichten toe dat gedacht kan worden aan activa die niet boven een aanschafwaarde van USD 5000 gaan in nieuwstaat.³⁰⁴

5.3.2.2.2 Jaarlijkse waardering

Na aanvang van het boekjaar dient het gebruiksrecht in beginsel gewaardeerd te worden op basis van het kostprijsmodel (IFRS 16.29). Dit gebeurt door de kostprijs te nemen en deze:

- te verminderen met de cumulatieve afschrijvingen en cumulatieve bijzondere waardeverminderingen; en
- eventuele herwaarderingen van de leaseverplichting die voortkomen uit wijzigingen in de leasebedragen mee te nemen (IFRS 16.30).

Het actief wordt volgens de bestaande richtlijnen (IAS 16) voor afschrijving van activa afgeschreven. Dit zal doorgaans volgens de lineaire methode plaatsvinden, waarbij de afschrijvingskosten tot uiting komen in de winst-en-verliesrekening.

Ultimo boekjaar wordt de leaseverplichting enerzijds verhoogd met rentekosten en anderzijds verlaagd met betalingen. Tevens worden eventuele herwaarderingen van het gebruiksrecht in aanmerking genomen (IFRS 16.36).

5.3.2.2.3 Gevolgen voor de balans, de winst-en-verliesrekening en kengetallen van IFRS 16

De verwerking van financiële leases met betrekking tot de balans, winst-en-verliesrekening en kengetallen is onder IFRS 16 hetzelfde als onder IAS 17. Voor operationele leases zijn de gevolgen van IFRS 16 ten opzichte van de verwerking onder IAS 17 als volgt:³⁰⁵

- Balans:
 - het balanstotaal stijgt als gevolg van de hogere verplichtingen en gebruiksrechten die worden geactiveerd;
 - er kunnen geen voorzieningen worden gevormd voor verlieslatende leases, deze dienen via een afwaardering (bijzondere waardevermindering) van de gebruiksrechten te worden gemaakt; en
 - het eigen vermogen zal iets dalen aangezien lasten eerder worden verantwoord.
- Winst-en-verliesrekening:
 - de operationele leasekosten dalen of zijn nu zelfs nihil;
 - de afschrijvingskosten (over het gebruiksrecht) stijgen; en
 - de rentekosten stijgen.

³⁰⁴ Van Santen 2020, p. 1109.

³⁰⁵ Dit is grotendeels ontleend aan Van Santen 2020, p. 1132 waarbij een vergelijking tussen IFRS 16 en Richtlijn 292 wordt gemaakt.

- Kengetallen:
 - o lager solvabiliteitsratio (eigen vermogen / vreemd vermogen) aangezien de schulden als gevolg van de leaseverplichting toenemen; en
 - o hogere 'earnings before interest and tax' (hierna: EBIT) en 'earnings before interest, taxes and amortization' (hierna: EBITA) aangezien de operationele leasekosten dalen/ nihil zijn en afschrijvingskosten en rentekosten niet in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de EBIT/ EBITA.

5.4 De mogelijkheid tot het volgen van IFRS 16

5.4.1 Algemeen

In deze paragraaf wordt eerst onderzocht in hoeverre het mogelijk is om een gebruiksrecht en leaseverplichting te activeren. Daarna wordt uiteengezet of leaseverantwoording op basis van GKG en IFRS 16 in lijn zijn met de beginselen van GKG en het liquiditeitsbeginsel (zie § 3.4.2.2).

5.4.2 Activering en passivering van het gebruiksrecht bij operationele leases

In § 5.2.3.3.1 is uiteengezet dat in het kader van fiscale investeringsfaciliteiten geoordeeld is dat vergoedingen voor het gebruiksrecht in beginsel ten laste van de winst moeten worden gebracht in het jaar waarop zij betrekking hebben. Mijns inziens kan bij de visie van Kampschöer, Tieskens en Vermeulen worden aangesloten dat hiermee alleen antwoord is gegeven op de vraag of activering van gebruiksrechten kan plaatsvinden om beroep te kunnen doen op fiscale investeringsfaciliteiten. Er is geen oordeel geveld over de vraag of het toegestaan is om de contante waarde van de betalingen te activeren als transitorische uitstelpost.³⁰⁶

Het activeren van een operationele lease op de balans van de lessee voldoet aan de hiernavolgende kenmerken, hetgeen ertoe leidt dat verdedigbaar is dat een afzonderlijke post wordt geactiveerd en gepassiveerd:³⁰⁷

Activa:

- een juridisch afdwingbaar recht is aanwezig;
- het activum biedt genot voor een langere periode;
- het vloeit voort uit een rechtsverhouding die op balansdatum al bestaat;
- het is voldoende bepaalbaar;
- er bestaat afhankelijkheid van de vervulling van voorwaarde (de betaling door de lessee), maar het is waarschijnlijk dat aan de voorwaarde zal worden voldaan.

³⁰⁶ Kampschöer, Tieskens en Vermeulen, *WFR* 2011/621, par. 3.3-3.5.

³⁰⁷ Dit is ontleend aan: Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197, par. 3.2.

Passiva:

- er is sprake van een juridisch afdwingbare verplichting, die in geld moet worden voldaan;
- dit komt voort uit een rechtsverhouding die op balansdatum al aanwezig was;
- dit is op een voldoende wijze bepaalbaar;
- en is tevens gebonden aan het vervullen van een opschortende voorwaarde (het feit dat het object door de lessor ter beschikking wordt gesteld), maar het is waarschijnlijk dat aan de voorwaarde zal worden voldaan.

Daarbij is in HR 12 augustus 2016, nr. 15/01994, *BNB* 2016/211, het volgende geoordeeld: *“Een huurrecht is een vermogensrecht en daarmee een goed in de zin van artikel 3.1 BW en artikel 3.30, lid 1, Wet IB 2001. Dit brengt mee dat een huurrecht dat (mede) voor de ondernemingsuitoefening wordt gebruikt, ondernemingsvermogen kan vormen.”* Dit lijkt op hetgeen ondernemingen doen als IFRS 16 fiscaal wordt toegepast.³⁰⁸

Het Autolease-arrest (HR 31 augustus 1998, nr. 33 470, *BNB* 1998/395) kan niet als tegenargument worden gebruikt aangezien hierin de lessor niet wordt toegestaan een onderhoudsvoorziening te vormen omdat het verhuren een doorlopende prestatie betreft. Bruins Slot wijst er echter op dat de doorlopende prestatie het opsplitsen van huurbaten in een vergoeding voor afschrijving, rente en onderhoud in de weg staat. Het opsplitsen van huurbaten zou immers tot gevolg hebben dat een gelijkblijvende vergoeding voor onderhoud zou worden ontvangen, terwijl de kosten in de loop van de tijd toenemen. Als dit wel toegestaan zou zijn, zou de mogelijkheid aanwezig zijn om een onderhoudsvoorziening te vormen.³⁰⁹

Op basis van het Autolease-arrest kon de onderhoudsvoorziening dus niet worden gevormd maar de lessor kreeg wel de mogelijkheid om het wagenpark degressief af te schrijven. Als gevolg van de stijgende onderhoudskosten en de gelijkblijvende huurvergoeding nam het rendement op het wagenpark af en kon de degressieve afschrijving plaatsvinden. De balansposten die in relatie staan met de doorlopende prestatie – bij de huurder betreft dit het gebruiksrecht en de toekomstige huurverplichtingen- kunnen dus wel een verschillend waardeverloop hebben. Geconcludeerd kan worden dat jurisprudentie aanwezig is die de mogelijkheid biedt om een gebruiksrecht te activeren (volgens Bruins Slot zeker als een huurverplichting wordt gepassiveerd).³¹⁰ Derhalve kan worden betoogd dat het is toegestaan om het gebruiksrecht te activeren en te passiveren. Gezien het feit dat dit doorwerkt naar de jaarwinst, dient nog te worden getoetst of dit in overeenstemming is met de beginselen van GKG.

³⁰⁸ Bruins Slot, *NTFR* 2020/210, p. 3-4.

³⁰⁹ Bruins Slot, *NTFR* 2020/210, p. 4.

³¹⁰ Bruins Slot, *NTFR* 2020/210, p. 4.

5.4.3 Toetsing aan de beginselen van GKG

5.4.3.1 Realiteitsbeginsel

Toepassing van de methode die IFRS 16 voorschrijft voor operationele lease impliceert dat bij de lessee niet aan het matchingbeginsel wordt voldaan. Dit vereist immers dat de kosten evenredig aan de baten worden toegerekend. De IASB stelt echter ook dat operationele lease meer in overeenstemming is met het realiteitsbeginsel, waarvan het matchingbeginsel onderdeel is. Dit bewerkstelligt namelijk dat baten en lasten die in een jaar opkomen aan dat desbetreffende jaar worden toegerekend.

Bij een operationeel leasecontract wordt de huurvergoeding echter in gelijke bedragen over de looptijd verdeeld. Doordat de lasten van het hoofdcontract (afschrijving en rente) die op basis van IFRS 16 worden meegenomen, eerder in aanmerking worden genomen, kan worden gesteld dat kosten naar voren worden gehaald. Dit kan, zoals reeds is vermeld, in strijd zijn met het matchingbeginsel. Opmerkelijk is dat de IASB, zoals in § 5.3.2.1 is uiteengezet, stelt dat economisch gelijkwaardige leases op eenzelfde manier moeten worden verwerkt. In mijn optiek kan dit ook als economische realiteit worden beschouwd.³¹¹ Wel dient het doel van de IASB in ogenschouw te worden genomen, namelijk om met behulp van balanspresentatie transparantie te creëren voor belanghebbenden.³¹² De fiscus is enig belanghebbende inzake de fiscale jaarwinst aangezien de belastbare winst aan de hand van de fiscale jaarrekening wordt vastgesteld. Een afzonderlijke verantwoording van de rechten en verplichtingen die uit de operationele lease voortvloeien is derhalve niet vereist en er is geen reden tot een verplichting dit op de fiscale balans te zetten. Het afzonderlijk opnemen van de rechten en verplichtingen is niet in strijd met het realiteitsbeginsel maar is ook geen vereiste.³¹³

Het activeren van rechten en verplichtingen komt mogelijk echter wel in strijd met het matchingsbeginsel. Zo dienen kosten (periodieke leasebedragen) te worden toegerekend aan de nutsprestaties (opbrengsten). Doordat de nutsprestaties gelijk blijven, zouden kosten in beginsel ook evenredig moeten worden verdeeld. Hiervoor moet eerst worden onderzocht of sprake is van 'front loading of costs'.³¹⁴

Kampschöer, Tieskens, Vermeulen stellen dat de huurtransactie, in plaats van als doorlopende prestatie, ook kan worden gezien als een huurrecht waarvoor toekomstige huurbetalingen moeten worden verricht. In dit geval is wellicht geen sprake is van 'front loading of costs'. Dit wordt uiteengezet aan de hand van een voorbeeld waarbij een tienjarig huurcontract in één keer vooruit wordt betaald. Stel dat een contract wordt aangegaan met een looptijd van 10 jaar, waarbij jaarlijks 100 aan huur wordt betaald. De totale huur betreft 1000. Indien aan het begin van de looptijd wordt gesteld dat de contante waarde van de totale huur 800 betreft, is het gehanteerde rentepercentage 4,27%. De huurlast die onder de systematiek van IFRS 16 ten laste van de winst wordt gebracht betreft 80 ($1/10 \cdot 800$) aan afschrijvingskosten en 34,16 ($4,27\% \cdot 800$) aan rentekosten, wat op een totaal van 114 uitkomt. Aan het einde van de

³¹¹ Zie voor eenzelfde visie: Bruins Slot, *NFR* 2020/210, p. 4.

³¹² Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197, par. 3.3.

³¹³ Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197, par. 3.3.

³¹⁴ Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197, par. 3.3.

periode wordt slechts 80 aan afschrijvingskosten en 3,416 ($4,27\% \cdot (800 - 9 \cdot 80)$) aan rentekosten ten laste van de winst gebracht, wat op een totaal van 83,416 uitkomt.³¹⁵

De kosten die op het huurgenot zien, de afschrijvingskosten, zijn elk jaar 80. De rentecomponent dient immers geëlimineerd te worden omdat het nettorendement van de kosten om nutseenheden voort te brengen, niet afhankelijk is van financiering. De financieringskosten mogen een degressieve afschrijving namelijk niet in de weg te staan (HR 7 februari 2001, nr. 35 772, *BNB* 2001/158). In dit geval is het stelsel waarbij wordt geactiveerd, afgeschreven en waarin oprenting plaatsvindt, wel in lijn met het matchingsbeginsel.³¹⁶³¹⁷ Zoals in § 4.2.2.2.1 uiteengezet, moeten financieringskosten die betrekking hebben op het voortbrengen van een bedrijfsmiddel wel worden geactiveerd maar dienen zij geëlimineerd te worden bij de bepaling van het nettorendement.

Hoewel het bovenstaande op een koop van een tienjarig contract ziet waarbij sprake is van een annuïtair gestructureerd financieringsarrangement, is het opmerkelijk dat het civielrechtelijke onderscheid tot een verschil in fiscale kwalificatie leidt. Een alternatieve benadering waarbij naar economische werkelijkheid wordt gekeken en afschrijving en rente als kosten worden toegestaan, zou dan ook de voorkeur verdienen.³¹⁸

Bruijsten en Eftimov stellen dat het voorgaande hen aanspreekt, maar dat het genot jaarlijks gelijk blijft en derhalve ook gelijkblijvende aftrek in aanmerking moet worden genomen.³¹⁹ Als slechts naar de huidige benadering wordt gekeken waarbij het civiele onderscheid tot een verschil in fiscale kwalificatie leidt, is dit in mijn optiek juist. Bruijsten en Eftimov wijzen erop dat, indien sprake is van afnemende nutsprestaties, kosten altijd naar voren kunnen worden gehaald. Dit komt bijvoorbeeld tot uiting bij het afschrijven van bedrijfsmiddelen. Zo wordt een degressieve afschrijving toegestaan indien de nutsprestaties als gevolg van technische of economische slijtage afnemen. Dit betekent dat in de eerste jaren meer wordt afgeschreven dan in latere jaren. Indien van annuïtaire rentelasten wordt uitgegaan, kan de verwerking van operationele lease op basis van IFRS 16 in lijn zijn met het matchingbeginsel. Hierbij dienen de lasten wel gematcht te kunnen worden met de nutsprestaties en mag geen sprake van willekeur zijn. Dit zal niet altijd het geval zijn aangezien de annuïtaire rentelasten op evenredige wijze afnemen met de afnemende nutsprestaties.³²⁰

5.4.3.2 Voorzichtigheidsbeginsel

Bruins Slot stelt dat IFRS 16 gekenmerkt mag worden als voorzichtiger dan gebruikelijk, gezien het feit dat kosten eerder ten laste van de winst worden gebracht.³²¹ Mijns inziens is de vraag of dit juist is, terecht. Op basis van het matchingbeginsel dienen kosten namelijk aan de opbrengsten te worden toegerekend. Een uitzondering op het matchingbeginsel ontstaat pas dan wanneer sprake is van een verarming, wat inhoudt dat verliesneming zich slechts

³¹⁵ Kampschöer, Tieskens, Vermeulen, *WFR* 2011/621, par. 2.

³¹⁶ Dit arrest ziet echter wel op de lessor en niet op de lessee. Daarnaast gaat het over een bedrijfsmiddel en ziet het niet op huurrecht. Wel wordt het toerekenen van lasten aan baten besproken.

³¹⁷ Kampschöer, Tieskens, Vermeulen, *WFR* 2011/621, par. 3.5.

³¹⁸ Zie uitgebreider: Kampschöer, Tieskens, Vermeulen, *WFR* 2011/621, par. 3.5.

³¹⁹ Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197, par. 3.1-3.3.

³²⁰ Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197, par. 3.1-3.3.

³²¹ Bruins Slot, *TFO* 2010/132, par. 8.1.

voordoet als er geen waardevolle aanschaf of een toekomstige opbrengst tegenover de uitgaaf staat (zie bijvoorbeeld HR 16 november 1960, nr. 14 383, *BNB* 1961/39 en HR 4 mei 1983, nr. 21 669, *BNB* 1983/194).³²² Een (lease)contract zorgt er niet voor dat de lessee verarmt. Een contract biedt immers voordelen en nadelen die aan elkaar gelijk zijn.³²³ In mijn optiek wordt dit versterkt door het feit dat, zoals in § 2.3.5 is uiteengezet, het realiteitsbeginsel in kracht toeneemt ten opzichte van het voorzichtigheidsbeginsel en dat dit steeds meer voorrang krijgt. Derhalve zal een beroep op het voorzichtigheidsbeginsel in mijn optiek niet slagen.

5.4.3.3 Eenvoudsbeginsel

In § 2.3.4 is uiteengezet dat enerzijds de rechten en anderzijds de verplichtingen van een overeenkomst gesplitst zouden moeten worden maar dat dit in strijd wordt geacht met het eenvoudsbeginsel. Enige uitzondering hierop is indien het recht een bijzondere waarde verkrijgt (HR 23 januari 1957, nr. 13 009, *BNB* 1957/68). Mijns inziens kan worden aangesloten bij de visie van Bruins Slot dat hierdoor op eenvoudige wijze voorkomen kan worden dat bij IFRS 16 moet worden aangesloten. Wel zou het verantwoord op basis van IFRS 16 in lijn kunnen zijn met het eenvoudsbeginsel als dezelfde waarden gehanteerd kunnen worden als in de commerciële balans wordt gedaan.³²⁴

Kampschoër deelt deze visie niet en stelt dat het eenvoudsbeginsel niet mag worden gebruikt omdat er geen algemene regel zou zijn, met uitzondering van wetgeving voor micro- en kleine rechtspersonen, die toestaat dat het opstellen van een aangifte op de eenvoudigste manier mag plaatsvinden. Alleen als deze algemene regel wel zou bestaan, zou eenvoud een argument voor toepassing van IFRS 16 kunnen zijn. Het eenvoudsbeginsel zou dus niet opgevoerd mogen worden om geen herleiding tussen de commerciële jaarrekening en de fiscale aangifte te hoeven maken.³²⁵ In mijn optiek kan bij de visie van Bruins Slot worden aangesloten omdat het feit dat de fiscale aangifte bij kleine ondernemers als uitgangspunt voor de commerciële jaarrekening geldt, het bewijs is dat herleiding op basis van het eenvoudsbeginsel achterwege kan blijven. Bovendien kan als argument worden aangedragen dat de IFRS-bankenregeling, namelijk dat effecten, derivaten, hedge-transacties en debiteuren op IFRS-conforme wijze worden gegeven, op basis van eenvoud door de fiscus is voorgesteld.³²⁶

5.4.3.4 Liquiditeitsbeginsel

Belasting dient pas geheven te worden als een belastingplichtige voldoende liquiditeiten bezit om de verschuldigde belasting te kunnen voldoen. IFRS 16 zal ertoe leiden dat de jaarwinst verandert, waarbij belastingheffing voor een deel wordt uitgesteld. Dit betekent dat er geen liquiditeitsprobleem zal ontstaan.

³²² Lubbers 2017, p. 202 en 232.

³²³ Goes 2000, p. 210 in een verwijzing naar BFH 7 juni 1988, (Bundessteuerblatt) BStBl 1988 II, p. 886. In het voorgaande overwoog het hof dat in beginsel een passiveringsverbod bestaat voor verplichtingen uit hoofde van lopende contracten.

³²⁴ Bruins Slot, *TFO* 2010/132, par. 7.

³²⁵ Kampschoër, *TFO* 2019/165.3, par. 2.3.

³²⁶ Bruins Slot, *NTRF* 2020/210, p. 4-5.

5.5 Tussenconclusie

IFRS 16, dat toeziet op leases en op 1 januari 2019 is ingegaan, eist dat in de commerciële jaarrekening zowel operationele- als financiële leases op de balans van de lessee worden geactiveerd waarbij ook een verplichting moet worden opgenomen. Dit staat in contrast tot IAS 17, waar de operationele lease niet wordt geactiveerd. Ten aanzien van lessors treedt geen wijziging op.

Uit deze analyse van de fiscale verwerking van leases blijkt dat allereerst onderscheid moet worden gemaakt tussen operationele en financiële lease. Indien sprake is van economisch eigendom, kwalificeert een lease zich als financiële lease, in andere gevallen kwalificeert een lease zich als operationele lease.

Het onderscheid tussen leases is van belang bij de verwerking ervan. Bij het aangaan van het leasecontract ontstaan bij de lessor namelijk timingsverschillen tussen een financiële en operationele lease.

Bij een operationele lease is geen sprake van vervreemding, waardoor het leaseobject geactiveerd blijft op de balans van de lessor. Voor de lessee treden ook geen wijzigingen op. Bij een financiële lease vindt wel vervreemding plaats door de lessor aan de lessee. Hierdoor wordt het object op de balans van de lessee geactiveerd. Ook dient de lessor winst in aanmerking te nemen als deze het object heeft geproduceerd of als dit is geproduceerd door een gelieerde producent. Hierbij wordt de commerciële verwerking als uitgangspunt genomen. Enige uitzondering op het voorgaande is dat de kostprijscedentmethode niet in lijn is met GKG.

Ook ontstaan gedurende de looptijd verschillen. Bij operationele lease moet de lessor de vergoeding op evenredige wijze gedurende de looptijd in aanmerking nemen, waarbij afschrijvingskosten en rentekosten ook in aanmerking worden genomen. Voor de lessee worden kosten in beginsel (in ieder geval tot de invoering van IFRS 16) evenredig over de tijd verdeeld. Bij financiële lease wordt de ontvangen leasevergoeding door de lessor als annuïteit beschouwd waarmee de hoofdsom gedurende de looptijd wordt afgelost. Zo wordt het rentebestanddeel als winst in de winst-en-verliesrekening opgenomen. Bij de lessee wordt de verplichting met het aflossingsgedeelte verminderd en wordt het rentebestanddeel ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht. Ook afschrijvingen en eventuele waardeverminderingen worden ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht.

De invoering van IFRS 16 brengt ten aanzien van een economisch gelijkwaardige lease (de financiële- en operationele lease) met zich dat bij lessees geen onderscheid meer wordt gemaakt in de verwerking. Hierdoor moet de lessee te allen tijde zowel een actief- als een passiefpost op de balans activeren. Voor lessors treedt geen verschil op.

Bij de toetsing of het op basis van GKG toegestaan is om het huurrecht en de bijbehorende verplichting bij operationele lease te activeren, komt naar voren dat verdedigd kan worden dat dit mogelijk is. Met betrekking tot het realiteitsbeginsel kan worden opgemerkt dat de IASB stelt dat de verwerkingswijze van IFRS 16 ten aanzien van operationele lease meer in lijn is met het realiteitsbeginsel. Wel kan het naar voren halen van kosten (front loading of costs) in strijd zijn met het realiteitsbeginsel (vanwege de spanning met het matchingbeginsel).

Daarentegen lijkt het de voorkeur te hebben om het civielrechtelijke onderscheid dat tot een verschil in fiscale kwalificatie leidt, weg te nemen.

Het voorzichtigheidsbeginsel kan met betrekking tot front loading of costs niet worden aangedragen omdat de belastingplichtige niet verarmt. Tevens is IFRS 16 in lijn met het eenvoudsbeginsel. Het feit dat kleine ondernemers de mogelijkheid hebben om de fiscale aangifte als uitgangspunt voor de commerciële jaarrekening te nemen, kan als argument worden aangevoerd om IFRS 16 in het kader van eenvoud toe te staan. Bovendien zullen onder IFRS 16 geen liquiditeitsproblemen ontstaan.

Geconcludeerd kan worden dat GKG niet tot toepassing van IFRS 16 zal verplichten omdat het opnemen van een actief- en passiefpost op de balans niet vereist is. Het is echter wel wenselijk dat het opnemen van een actief- en passiefpost op de balans wordt toegestaan. Hiermee wordt het civielrechtelijke onderscheid dat tot een verschil in fiscale kwalificatie leidt, weg genomen.

Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen

6.1 Inleiding

De vraag in hoeverre de commerciële jaarwinstbepaling als uitgangspunt voor de fiscale jaarwinstbepaling kan worden genomen, leeft al een aantal decennia. Uit HR 8 mei 1957, nr. 12 931, *BNB* 1957/208 kan worden afgeleid dat de commerciële jaarwinstbepaling in lijn is met de fiscale jaarwinstbepaling tenzij er strijdigheid is met de tekst van de belastingwet, strijd is met de algemene opzet van de belastingwet of als er strijd is met een beginsel van de belastingwet. Gezien het feit dat IFRS verplicht is voor alle beursgenoteerde ondernemingen, kan deze vraag ook voor IFRS-standaarden worden gesteld. De vraag speelt ook omtrent de geïntroduceerde standaarden IFRS 15 en 16. Dit is de motivatie om in deze scriptie IFRS 15 en 16 te vergelijken met GKG teneinde de volgende probleemstelling te op te lossen:

“In hoeverre kunnen IFRS 15 en 16 bij de fiscale jaarwinstbepaling als waarderingstelsel worden gebruikt?”

De deelvragen van deze probleemstelling zijn aan de hand van vier hoofdstukken beantwoord. Deze antwoorden worden in de volgende paragraaf kort uiteengezet. De scriptie wordt afgesloten met aanbevelingen.

6.2 Conclusie

Deelvraag 1: Wat is het wettelijk kader omtrent de fiscale jaarwinstbepaling?

De fiscale jaarwinst wordt aan de hand van GKG bepaald. GKG is een dynamisch begrip omdat de wetgever ervan heeft afgezien het wettelijke inhoud te geven. Dientengevolge ligt de begripsontwikkeling bij de rechtspraak. Geconcludeerd kan worden dat de commerciële jaarwinstbepaling in overeenstemming is met GKG als geen sprake is van strijdigheid met een beginsel van de wet, een wettelijke bepaling of de opzet van de wet. De beginselen van de belastingwet waaraan moet worden voldaan, zijn de GKG-beginselen: het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel.

Een stelselwijziging kan worden opgelegd indien een gehanteerd stelsel niet in overeenstemming is met GKG of als het stelsel eerst in overeenstemming was met GKG maar dat na verloop van tijd niet meer is. Een vrijwillige stelselwijziging is mogelijk indien de belastingplichtige niet het doel heeft om een incidenteel fiscaal voordeel te behalen. Er is sprake van een incidenteel fiscaal voordeel als het fiscale voordeel onvoorzien of onbedoeld is.

Uit de evaluatie van GKG komt naar voren dat het dynamische winstbegrip ertoe leidt dat de ondernemer een grotere vrijheid heeft en dat het fiscale winstbegrip onderhevig is aan bedrijfseconomische- en maatschappelijke ontwikkelingen. Het nadelige gevolg hiervan is dat rechtsonzekerheid kan ontstaan. Hoewel de praktische invulling van GKG voor een groot deel geconcretiseerd is in beginselen van GKG en deze beginselen algemeen toepasbaar zijn, is codificatie van enkele hoofdregels gewenst. Zo zal moeten worden onderzocht wat de verhouding is tussen IFRS-standaarden en GKG. Tevens zal de tijd moeten leren in hoeverre de HR met betrekking tot GKG zich laat inspireren door de IFRS-standaarden.

Deelvraag 2: Welke invloed heeft IFRS op de fiscale jaarwinstbepaling?

Ten aanzien van de commerciële jaarwinstbepaling dient bij IFRS aan het toerekeningsbeginsel en het continuïteitsbeginsel te worden voldaan. Tevens dient sprake te zijn van relevantie, een getrouwe weergave en vergelijkbaarheid. Uit de analyse van de verschillen tussen de beginselen van IFRS en GKG blijkt dat de fair value benadering het enige fundamentele verschil is. Het eventuele liquiditeitsprobleem dat hierbij opkomt, kan worden beperkt.

Geconcludeerd kan worden dat lidstaten de voorkeur geven aan de benadering dat de commerciële - en fiscale winst onderling onafhankelijk zijn. IFRS heeft echter wel een directe en indirecte invloed, waarbij de directe invloed beperkt is. De indirecte invloed is groter, de wetgever heeft zich bij artikel 3.29b Wet IB bijvoorbeeld laten inspireren door het jaarrekeningenrecht. Ook blijkt dat de HR met betrekking tot voorzieningen en gezamenlijke waardering beïnvloed is door het jaarrekeningenrecht. Daarnaast kent GKG een toenemend belang toe aan het realiteitsbeginsel dat leidend is bij IFRS. Tevens worden tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst afspraken gemaakt omtrent het baseren van de fiscale jaarwinstbepaling op basis van IFRS en beïnvloedt IFRS de houding van een onderneming ten opzichte van belasting.

Derhalve wordt de vraag of en in welke mate IFRS-standaarden een doorwerking op de fiscale jaarwinstbepaling kunnen hebben, op IFRS 15 en 16 toegepast.

Deelvraag 3: Wat is de invloed van IFRS 15 op het goedkoopmansgebruik?

IFRS 15, dat op alle 'revenue from Contracts with Customers' ziet, is per 1 januari 2018 van kracht geworden. Op basis hiervan dienen prestatieverplichtingen binnen een contract te worden geïdentificeerd, waarna de totale transactieprijs op grond van de individuele verkoopprijs van de individuele prestatieverplichtingen wordt verdeeld. Opbrengsten worden aan de hand van de voorgaande allocatie in aanmerking genomen als aan de prestatieverplichting is voldaan.

Uit de analyse van GKG blijkt dat opbrengstverantwoording van de verkoop van goederen (met uitsluiting van onderhanden werk) uiterlijk op het moment van levering plaats dient te vinden waarbij aankoopkosten en voortbrengingskosten geactiveerd moeten worden. Het constante deel van de algemene kosten kan direct ten laste van de winst worden gebracht. Met betrekking tot financieringskosten dient onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds bedrijfsmiddelen (waarbij activering van rentekosten over vreemd vermogen in het algemeen plaatsvindt) en anderzijds voorraad, onderhanden werk en onderhanden opdrachten (waar rentekosten over vreemd vermogen ten laste van de winst kunnen worden gebracht).

Van onderhanden werk en onderhanden opdrachten wordt gesproken als een project in opdracht van derden wordt uitgevoerd. Kenmerkend is het verschil tussen de behandeling van onderhanden werk en onderhanden opdrachten dat tot 2007 bestond. Bij onderhanden werk dienen zowel bij werkzaamheden met een vaste prijsafpraak als bij op uurbasis gedeclareerde werkzaamheden, de hieraan toerekenbare kosten geactiveerd te worden en moet realisatie naar rato plaatsvinden. Het constante deel van de algemene kosten kan direct ten laste van de winst worden gebracht. Met betrekking tot onderhanden opdrachten wordt op het voorafgaande echter een uitzondering gemaakt aangezien diensten met een vaste

prijzafsprak niet hoeven te worden geactiveerd. Op uurbasis gedeclareerde diensten dienen echter, in lijn met onderhanden werk, wel te worden geactiveerd. In aanvulling op het feit dat ook bij onderhanden opdrachten het constante deel van de algemene kosten direct ten laste van de winst kan worden gebracht, kunnen zogenoemde verrekenbare kosten ook ten laste van de winst worden gebracht.

Met invoering van de waarderingsregel in artikel 3.29b Wet IB is sinds 2007 de ‘percentage of completion’-methode voor onderhanden werk en onderhanden opdrachten geïntroduceerd, hetgeen inhoudt dat alle kosten geactiveerd moeten worden en opbrengstverantwoording naar rato plaatsvindt. Als gevolg hiervan wordt opbrengstverantwoording van onderhanden werk en onderhanden opdracht aan elkaar gelijkgesteld.

Uit toetsing aan de beginselen van GKG, realiteit, eenvoud en voorzichtigheid en aan een algemeen beginsel van de belastingwet, te weten liquiditeit, blijkt dat de opbrengstverantwoording en de toerekening van bijbehorende kosten van IFRS 15 en artikel 3.29b Wet IB in lijn zijn met het realiteitsbeginsel. In mijn optiek heeft IFRS 15 echter de voorkeur omdat twee zaken worden voorkomen: in de tijd willekeurige winstverschuivingen en het actief aanmerken van kosten om een genormaliseerde marge tot stand te brengen door opbrengsten en kosten op evenredige wijze over de contractduur te verdelen.

IFRS 15 is ook in lijn met het voorzichtigheidsbeginsel. Dit geldt in mindere mate voor artikel 3.29b Wet IB omdat alle kosten, ongeacht of zij betrouwbaar zijn, meegenomen moeten worden. Wel blijkt dat het vormen van een voorziening op basis van GKG (waar artikel 3.29b Wet IB ook op gebaseerd is) eerder toegestaan is dan bij IFRS 15 (die voor het vormen van een voorziening verwijst naar IAS 37). In mijn optiek dient echter de vraag te worden gesteld hoe vaak het probleem dat geen voorziening op grond van IFRS 15 kan worden gevormd terwijl dit wel noodzakelijk is, zich voordoet in de praktijk. Indien dit niet regelmatig het geval is, kan opbrengstverantwoording ook op basis van IFRS 15, met verwijzing naar IAS 37 voor het vormen van een voorziening, worden geëffectueerd. Zo is de verplichting die IAS 37 met zich brengt om een voorziening te vormen als aan de voorwaarden wordt voldaan, voorzichtiger dan het gegeven dat het op basis van GKG niet verplicht is om een voorziening te vormen als wel aan de voorwaarden wordt voldaan.

Het volgen van IFRS 15 is gewenst vanuit de optiek van het eenvoudsbeginsel, een schaduwboekhouding hoeft dan niet gehanteerd te worden. Met betrekking tot onderhanden werk en onderhanden opdrachten kan worden gesteld dat het feit dat de wetgever met Artikel 3.29b Wet IB beoogd heeft om bij de waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten die voor de commerciële jaarrekening wordt gehanteerd, aan te sluiten, ervoor zorgt dat eenvoud bewerkstelligd wordt indien IFRS 15 als uitgangspunt kan worden gehanteerd. Het feit dat geen directe verwijzing naar IAS 11/18 (en IFRS 15) heeft plaatsgevonden, zorgt er in feite voor dat de wetgever achter de feiten aan loopt.³²⁷ Door de waarderingsregel uit Artikel 3.29b Wet IB te halen en voor alle opbrengsten uit contracten met klanten naar IFRS 15 te verwijzen, wordt tevens eenvoud bewerkstelligd.

Zoals hiervoor uiteen is gezet, voldoet IFRS 15 aan de hiervoor genoemde beginselen van GKG. IFRS 15 voldoet niet altijd aan het liquiditeitsbeginsel. Zo wordt jaarwinst veelal naar voren

³²⁷ IFRS 15 hanteert immers geen een ‘percentage of completion’-methode.

gehaald en zal een entiteit niet altijd over voldoende middelen beschikken om de belasting te kunnen voldoen. Er dient een oplossing te worden gerealiseerd voor eventuele liquiditeitsproblemen. Deze wordt in de aanbeveling uiteengezet.

Geconcludeerd kan dus worden dat IFRS 15 als uitgangspunt bij de fiscale jaarwinstbepaling kan worden gehanteerd en dat dit zelfs de voorkeur heeft. Wel zal, naast de oplossing voor het liquiditeitsprobleem, de wettelijke waarderingsregel van artikel 3.29 Wet IB moeten worden geschrapt.

Deelvraag 4: Wat is de invloed van IFRS 16 op het goed koopmansgebruik?

IFRS 16, dat toeziet op leases en op 1 januari 2019 is ingegaan, eist dat in de commerciële jaarrekening zowel operationele- als financiële leases op de balans van de lessee worden geactiveerd waarbij ook een verplichting moet worden opgenomen. Dit in tegenstelling tot IAS 17, waar de operationele lease niet geactiveerd wordt. Voor lessors treedt geen wijziging op.

Uit deze analyse van GKG kan worden geconcludeerd dat allereerst onderscheid moet worden gemaakt tussen operationele en financiële lease. Er is sprake van financiële lease als sprake is van economisch eigendom, in alle andere gevallen is sprake van operationele lease.

Bij het aangaan van het leasecontract ontstaan bij de lessor timingsverschillen tussen een financiële en operationele lease. Bij een operationele lease wordt gesteld dat geen sprake is van vervreemding, wat tot gevolg heeft dat het leaseobject geactiveerd blijft op de balans van de lessor. Voor de lessee verandert niets. Met betrekking tot financiële lease wordt echter wel gesteld dat sprake is van vervreemding door de lessor aan de lessee. Hierdoor wordt het object op de balans van de lessee geactiveerd. Tevens dient winstneming bij de lessor plaats te vinden als deze het object heeft geproduceerd of als dit is geproduceerd door een gelieerde producent. Het uitgangspunt hierbij betreft de commerciële verwerking. Enige uitzondering op het voorgaande is dat de kostprijsexcedentmethode niet in lijn is met GKG.

Gedurende de looptijd ontstaan verschillen tussen financiële- en operationele lease. Met betrekking tot operationele lease geldt dat de lessor de vergoeding op evenredige wijze gedurende de looptijd in aanmerking neemt, waarbij afschrijvingskosten en rentekosten worden genomen. Voor de lessee is het (in ieder geval tot de invoering van IFRS 16) gebruikelijk dat de kosten evenredig over de tijd worden verdeeld. Ten aanzien van financiële lease wordt de ontvangen leasevergoeding door de lessor als annuïteit beschouwd waarmee de hoofdsom gedurende de looptijd wordt afgelost. Het rentebestanddeel wordt als winst in de winst-en-verliesrekening opgenomen. Voor de lessee geldt hetzelfde. Zo wordt de verplichting met het aflossingsgedeelte verminderd en het rentebestanddeel wordt ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht. Ook afschrijvingen en eventuele waardeverminderingen worden ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht.

De invoering van IFRS 16 brengt ten aanzien van een economisch gelijkwaardige lease (de financiële- en operationele lease) met zich dat bij lessees geen onderscheid meer wordt gemaakt in de verwerking. Derhalve wordt zowel een actief- als een passiefpost geactiveerd. Voor lessors treedt geen verschil op.

Bij de toetsing of het huurrecht en de bijbehorende verplichting geactiveerd kunnen worden bij de operationele lease, komt naar voren dat verdedigd kan worden dat dit mogelijk is. De

IASB stelt dat de verwerkingswijze van operationele lease meer in lijn is met het realiteitsbeginsel. Gesteld kan worden dat het naar voren halen van kosten (front loading of costs) in strijd kan zijn met het realiteitsbeginsel (vanwege de spanning met het matchingbeginsel). Ook lijkt het de voorkeur te hebben om het civielrechtelijke onderscheid dat tot een verschil in fiscale kwalificatie leidt, weg te nemen.

Het voorzichtigheidsbeginsel kan met betrekking tot front loading of costs niet worden aangedragen omdat geen sprake is van verarming van de belastingplichtige. Tevens is het in lijn met het eenvoudsbeginsel om aan te sluiten bij IFRS 16. Het feit dat de fiscale aangifte bij kleine ondernemers als uitgangspunt voor de commerciële jaarrekening geldt, kan als argument worden aangevoerd om IFRS 16 in het kader van eenvoud toe te staan. Bovendien zullen geen liquiditeitsproblemen ontstaan.

Geconcludeerd kan worden dat GKG niet tot toepassing van IFRS 16 zal verplichten omdat het opnemen van een actief- en passiefpost op de balans niet vereist is, maar dat het wenselijk is dat het opnemen van een actief- en passiefpost op de balans wordt toegestaan. Hiermee wordt het civielrechtelijke onderscheid dat tot een verschil in fiscale kwalificatie leidt, weg genomen.

6.3 Aanbevelingen

De onderzoeksresultaten pleiten ervoor om IFRS 15 en 16 als uitgangspunt voor de fiscale jaarwinstbepaling te nemen. In mijn optiek is het interessant om nader te onderzoeken of IFRS in beginsel uitgangspunt kan zijn bij de fiscale jaarwinstbepaling tenzij een IFRS-standaard niet in lijn is met een beginsel van de wet, een wettelijke bepaling of de opzet van de wet.

Zoals uit deze scriptie blijkt, is IFRS over het algemeen immers in lijn met de (economische) realiteit. Uit de analyse van de beginselen blijkt dat het realiteitsbeginsel steeds meer voorrang krijgt op het voorzichtigheidsbeginsel en al voorrang heeft op het eenvoudsbeginsel. Het eventuele liquiditeitsnadeel dat opkomt als belastingheffing meer in lijn is met de (economische) realiteit, kan op diverse manieren worden verholpen. Zoals in § 3.4.2.2 is uiteengezet, kan worden gedacht aan een tariefmaatregel, een mogelijkheid voor een herinvesteringsreserve voor waardemutaties in bedrijfsmiddelen of een 'conserverende vermogensaanwasheffing'.

Met betrekking tot wettelijke bepalingen omtrent de fiscale jaarwinstbepaling is het in mijn optiek interessant om te onderzoeken in hoeverre deze noodzakelijk en effectief zouden zijn. Zoals in hoofdstuk 4 is geconcludeerd, is met artikel 3.29 Wet IB beoogd om bij de commerciële jaarwinstbepaling aan te sluiten. Dit doel is echter niet op alle punten bereikt. Gezien het feit dat vastgesteld is dat IFRS 15 in lijn is met GKG, zou een directe verwijzing ervoor zorgen dat dit doel wel wordt bereikt.

Gedacht kan worden aan codificatie van enkele hoofdregels waarbij (de vernieuwde versie van) een IFRS-standaard als uitgangspunt genomen kan worden tenzij uitdrukkelijk wordt vastgelegd waarom deze niet kan worden gevolgd. Periodiek zou gecontroleerd kunnen worden of het volgen van een (gewijzigde) IFRS-standaard mogelijk is. Daarbij kunnen noodzakelijke correcties, zoals een correctie voor ongerealiseerde deelnemingsresultaten, worden vastgelegd.

Zo zou de belastingsoevereiniteit van Nederland kunnen worden behouden, terwijl realiteit, voorzichtigheid en eenvoud worden bewerkstelligd. *Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker.*

Literatuurlijst

Boeken, tijdschriften en internetbronnen

Aelen, WFR 2013/4

R.H.J Aelen, 'De invloed van IFRS op de fiscale winstbepaling', *WFR* 2013/4.

Arends, NTFR 2006/1698

A.J.M. Arends, 'Moeten de 'kleintjes' onder de 'groten' lijden?', *NTFR* 2006/1698.

Van den Berge, NTFR 2002/722

J.W. van den Berge, 'Wilt u een totaaloplossing?', *NTFR* 2002/722.

Berkhout en van der Heijden, NTFR 2003/701

T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, "Fiscale padafhankelijkheid en hiërarchie tussen beginselen van goed koopmansgebruik", *NTFR* 2003/701.

Berkhout, WFR 2020/53

T.M. Berkhout, "'Economische eigendom" van commercieel vastgoed: welke lading dekt de vlag?", *WFR* 2020/53.

Bobeldijk 2019

A.C.P. Bobeldijk, 'Invloeden op de vennootschapsbelasting', in: A.J.A. Stevens en J.L. van de Streek (red.), *Toekomst van de vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2019, p. 97-114.

Boer 2019

M.J. Boer, 'Vijftig jaar verliesverrekening in de Wet VPB 1969', in: A.J.A. Stevens en J.L. van de Streek (red.), *Toekomst van de vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 257-268.

Boomsluiters, MBB 2019/6.28

E. Boomsluiters, 'Incidenteel is onbedoeld; een andere kijk op het begrip 'incidenteel fiscaal voordeel'', *MBB* 2019/6.28.

Bruijsten, WFR 2005/540

C. Bruijsten, 'Een rangorderegeling voor de beginselen van goed koopmansgebruik', *WFR* 2005/540.

Bruijsten, *WFR* 2007/1044

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

Bruijsten, *WFR* 2009/823

C. Bruijsten, 'De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip', *WFR* 2009/823.

Bruijsten en Eftimov, *WFR* 2018/197

C. Bruijsten en S. Eftimov, 'IFRS 16 lease accounting en fiscale winstberekening', *WFR* 2018/197.

Bruijsten en Elswelier 2019

C. Bruijsten en F.J. Elswelier, *VPB-gids*, Deventer: Kluwer 2019.

Bruins Slot, *TFO* 2010/132

W. Bruins Slot, 'De wijzigingsvoorstellen inzake leaseaccounting volgens IFRS vanuit fiscaal perspectief', *TFO* 2010/132.

Bruins Slot, *NTFR-B* 2011/9

W. Bruins Slot, 'De verhouding tussen totaal- en jaarwinstbepalingen', *NTFR-B* 2011/9.

Bruins Slot 2013

W. Bruins Slot, *leasing*, Deventer: Wolters Kluwer 2013.

Bruins Slot, *WFR* 2018/99

W. Bruins Slot, 'De commerciële en fiscale gevolgen voor de jaarwinstberekening van de introductie van IFRS 16', *WFR* 2018/99.

Bruins Slot, *TFO* 2019/165.4

W. Bruins Slot, 'Het in samenhang waarderen', *TFO* 2019/165.4.

Bruins Slot, NTFR 2020/210

W. Bruins Slot, 'Over de vraag of we IFRS 16 ook fiscaal mogen toepassen – en over het antwoord', *NTFR 2020/210*.

Bruijsten en Eftimov, WFR 2018/197

C Bruijsten en S. Eftimov, 'IFRS 16 lease accounting en fiscale winstberekening', *WFR 2018/197*.

Bruijsten en Elswelier 2019

C. Bruijsten en F.J. Elswelier, *VPB-gids*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Brüll, Zwemmer en Cornelisse 2016

D. Brüll, J.W. Zwemmer en R.P.C. Cornelisse, *Goed koopmansgebruik (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Commissie ter bestudering van de verhouding tussen goed koopmansgebruik en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd 1992

Commissie ter bestudering van de verhouding tussen goed koopmansgebruik en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, 'Verhouding tussen goed koopmansgebruik en maatschappelijk aanvaardbare normen', in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 189*, Deventer: Wolters Kluwer 1992.

Cornelisse en Lubbers 2016

R.P.C. Cornelisse en A.O. Lubbers, 'Goed koopmansgebruik en de vrijheid van de ondernemer', in: C. Maas en L.J.A. Pieterse (red.), *Systeem en symmetrie*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 75-82.

Dijk 1985

J.E.A.M. Dijk, 'Fiscale aspecten van ondernemingen', in: *Meelesbundel*, Deventer: Wolters Kluwer 1985.

Daniels, MAB 91(01), januari 2017

T. Daniels, 'IFRS 9 en winstbelasting bij banken', *MAB 91(01)*, januari 2017.

Doornebal, NTFR 2003/469

J. Doornebal, 'Invulling van goed koopmansgebruik', *NtFR* 2003/469.

Doornebal 2006

J. Doornebal, 'De (dreigende) uitholling van goed koopmansgebruik', in: D.A. Albregtse en P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen*, Deventer: Wolters Kluwer 2006.

Doornebal, NtFR-B 2008/33

J. Doornebal, 'Goed koopmansgebruik als open norm', *NtFR-B* 2008/33.

Doornebal, TFO 2008/160

J. Doornebal, 'Ontwikkelingen rond goed koopmansgebruik', *TFO* 2008/160.

Douwma en Lubbers, WFR 2002/111

S.C.W. Douma en A.O. Lubbers, 'De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven', *WFR* 2002/111.

Van Egdom, Verrekenprijzen (FM nr. 115) 2017

J.T. van Egdom, *Verrekenprijzen: de verdeling van de winst van een multinational (Fiscale monografieën nr. 115)*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Elsweier, Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen (FM nr. 153) 2018

F.J. Elsweier, *Een rechtsvergelijking tussen de Nederlandse en Duitse winstbelasting van lichamen. Rechtsregels uit de Duitse Körperschaftsteuer en Gewerbesteuer als inspiratiebron voor de Nederlandse vennootschapsbelasting (Fiscale Monografieën nr. 153)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Essers, TFO 2003/157

P.H.J. Essers, 'Goed koopmansgebruik: Quo vadis?', *TFO* 2003/157.

Essers 2005

P.H.J. Essers, 'De toekomst van goed koopmansgebruik na de invoering van de international financial reporting standards in 2005', in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 224*, Deventer: Wolters Kluwer 2005.

Essers, NTFR 2009/2131

P.H.J. Essers, 'In de nood leert men zijn vrienden kennen', *NTFR* 2009/2131

Essers 2019

P.H.J. Essers, *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer.

Fray, WFR 1955/1071

J.A. Fray, Goed koopmansgebruik, *WFR* 1955/1071.

Freidank en Velte, StuW 2/2010

C-C. Freidank/P. Velte, 'Qua Vadis Maßgeblichkeit, Eine Analyse aus rechtshistorischer, steuersystematischer und betriebswirtschaftlicher Sicht', *StuW* 2/2010.

Goes 2000

P.F. Goes, *De fiscaal aftrekbare passiva*, Deventer: Wolters Kluwer 2000.

Grashoff en Kleinmanss 2015

D. Grashoff/F. Kleinmanss, Aktuelles Steuerrecht, *Beck* 2015, Randziffer 105.

Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting alsmede hoofdzaken loonbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Van der Heijden 2006

J.M. van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik*, Deventer: Wolters Kluwer 2006.

van der Heijden, TFO 2007/30

J.M. van der Heijden, 'De verhouding tussen goed koopmansgebruik en art. 3.29b Wet IB 2001', *TFO* 2007/30.

Van der Heijden en Lubbers, WFR 2010/538

J.M. van der Heijden en A.O. Lubbers, 'Fiscale jaarwinstbepaling: de invloed van prijsbepaling, facturering en kosten(raming)', *WFR* 2010/538.

Van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk (FM nr. 118) 2013*

J.M. van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk (Fiscale Monografieën nr. 118)*, Deventer: Wolters Kluwer 2013.

Heithuis, Kavelaars en Schuver 2020

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting alsmede hoofdzaken loonbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Herrijgers, van der Hel-van Dijk en Kamerling, *WFR 2019/46*

S.A.A. Herrijgers, E.C.J.M. van der Hel-van Dijk en R.N.J. Kamerling, 'De opmars van fiscaliteit in de commerciële jaarrekening', *WFR 2019/46*.

Heyman, *WPNR 1994/6119*

H.W. Heyman, 'De reikwijdte van het fiducia-verbod', *WPNR 1994/6119*.

Van Hoepen, *TFO 2005/89*

M.A. van Hoepen, 'IFRS en fiscale winstbepaling', *TFO 2005/89*.

Van Hoepen 2006

M.A. van Hoepen, 'De verhouding tussen het fiscale en het bedrijfseconomische winstbegrip, een heroriëntatie', in: D.A. Albrechtse en P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen* (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer 2006.

IFRSbox 2014

IFRSbox, *IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here!*, 5 juni 2014, geraadpleegd op 5 oktober 2020, op: <https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/>.

IFRS Foundation 2020

IFRS Foundation, IFRS 9 Financial Instrument, 2020, geraadpleegd op 7 september, 2020, op <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/>.

Kampschöer, *WFR 2004/1228*

G.W.J.M. Kampschöer, 'IFRS en de verhouding tot het Nederlandse fiscale winstbegrip', *WFR 2004/1228*.

Kampschöer, Tieskens en Vermeulen, WFR 2011/621

G.W.J.M. Kampschöer, R.W. Tieskens en H. Vermeulen, 'De nieuwe IFRS-leasingsregels en de fiscale jaarwinstbepaling', *WFR* 2011/621.

Kampschöer 2019

G.W.J.M. Kampschöer, 'Verwerking vennootschapsbelasting in jaarrekening (tax accounting)', in: Heithuis (red.), *Compendium Vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Kavelaars, NTFR 2003/1107

P. Kavelaars, 'Vermogenswinst', *NTFR* 2003/1107.

Lubbers 2005

A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik; een onderzoek naar de rol van wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik* (Fiscale Geschriften nr. 19), Amersfoort: SDU 2005.

Lubbers 2017

A.O. Lubbers, *Goed Koopmansgebruik*, Den Haag: SDU Uitgevers 2017.

Lubbers, Meussen en Smeets 2018

A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen en M.H.M. Smeets, *Winst uit onderneming*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Meussen, TFO 2003/139

G.T.K. Meussen, 'Ontwikkelingen rondom goed koopmansgebruik in de jurisprudentie vanaf 1990', *TFO* 2003/139.

Meussen, TFO 1999/101

G.T.K. Meussen, 'Winstbepaling bij onderhanden werk', *TFO* 1999/101.

Meussen en Schraa, WFR 2017/45

G.T.K. Meussen en D.G. Schraa, 'Het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering van een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde', *WFR* 2017/45.

Meussen 2019

G.T.K. Meussen, 'Ontwikkelingen rondom de fiscale jaarwinstbepaling en de relatie met de vennootschappelijke jaarrekening', in: A.J.A. Stevens en J.L. van de Streek (red.), *Toekomst van de vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 281-297.

Niessen en Pieterse 2007

R.E.C.M. Niessen en L.J.A. Pieterse, *De Wet inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Geschriften)*, Amersfoort: SDU Fiscale & Financiële Uitgevers 2007.

Nijssen, WFR 2012/63

W. Nijssen, 'Invloeden op de vennootschapsbelasting', *WFR* 2012/63.

Roozen en Pronk, MAB 92(11/12), 2018

K. Roozen en M. Pronk, 'Toelichting verwachte impact van IFRS 9 en IFRS 15', *MAB* 92(11/12), 2018.

Russo, WFR 1994/1702

R. Russo, 'Activering van rentekosten', *WFR* 1994/1702.

Russo, WFR 2011/616

R. Russo, 'De betekenis van het eenvoudselement in goed koopmansgebruik', *WFR* 2011/616.

Russo 2012

R. Russo, *Bedrijfsmiddel (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2012.

Russo 2013

R. Russo, 'Commerciële jaarrekening en fiscale jaarrekening: altijd apart of (soms) samen?', in: *Rijkersbundel 2013*, hoofdstuk 24, p. 319-321.

Van Santen 2017

G. Van Santen, *Handboek Jaarrekening 2017*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Van Santen 2020

G. Van Santen, *Handboek Jaarrekening 2020*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Schanz en Schanz, *StuW* 4/2009

D. Schanz/S.Schanz, 'Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in Europa und in den USA', *StuW* 4/2009.

Scholten, *NTFR-B* 2017/13

J. Scholten, 'Verwerking van onzekere rechtsgedingen in de jaarrekening', *NTFR-B* 2017/13.

Schön, *European taxation*, oktober 2004

W. Schön, 'International Accounting Standards - A 'Starting Point' for a Common European Tax Base?', *European Taxation*, oktober 2004.

Smeets 2010

M. Smeets, 'Het winstbegrip: een synthese tussen fiscale en commerciële winstbepaling?', in: D.A. Albregtse en P. Kavelaars (red.), *Naar een Europese winstbelasting?*, Deventer: Wolters Kluwer 2010, p. 199-218.

Stevens, *Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)* 2014

L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Handboeken nr. 2)*, Deventer: Wolters Kluwer 2014.

Tuijl, *WFR* 1982/917

B.A. van Tuijl, 'Het ingenieursarrest; des rechters goed koopmansgebruik', *WFR* 1982/917.

Vakstudie Inkomstenbelasting

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Vereniging voor belastingwetenschap 2015

Vereniging voor belastingwetenschap, 'Goed koopmansgebruik Quo Vadis? De mogelijke invloed van IFRs en CCCTB op GKG, Rapport van de Commissie GKG en IFRS', *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 254, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

De Voogd van der Straten 2019

A.E. de Voogd van der Straten, Nextens *Pensioen almanak 2019*, Amsterdam: Reed business 2019.

De Vries en Post, WFR 2010/960

R.J. de Vries en D.R. Post, 'Naar een convergerend begrip "incidenteel fiscaal voordeel"', *WFR* 2010/960.

Van der Werf, NLF-W 2020/0005

B. Van der Werf, 'De coronavoorziening per ultimo 2019- met de kennis van nu', *NLF-W* 2020/0005.

Van der Zanden, Vakblad voor de MKB-adviseur, 2004/1-2

P.M. van der Zanden, IAS in het MKB: Een slecht idee!, *Vakblad voor de MKB-adviseur*, 2004/1-2.

[Jurisprudentie](#)

HR 9 mei 1923, B. 3240.

HR 20 februari 1924, B. 3378.

HR 22 oktober 1952, ECLI:NL:HR:1952:60, nr. 11 064, *BNB* B 9293.

HR 3 november 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY3410, nr. 11 928, *BNB* 1954/357.

HR 4 januari 1955, ECLI:NL:HR:1956:AY1980, nr. 12 572, *BNB* 1956/59.

HR 19 januari 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2706, nr. 12 017, *BNB* 1955/67, m.nt. M.J.H. Smeets

HR 25 januari 1955, ECLI:NL:HR:1995:AA3056, nr. 29 370, *BNB* 1995/146, m.nt. G. Slot.

HR 20 april 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2467, nr. 12 251, *BNB* 1955/204.

HR 19 oktober 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2586, nr. 12 407, *BNB* 1955/377, m.nt. Hellema.

HR 30 mei 1956, ECLI:NL:HR:1956:AY4063, nr. 12 639, *BNB* 1956/222, m.nt. Tekenbroek.

HR 23 januari 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1542, nr. 13 009, *BNB* 1957/68, m.nt. Hollander.

HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, nr. 12 931, *BNB* 1957/208, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 23 oktober 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1689, nr. 13 240, *BNB* 1957/315.

HR 8 oktober 1958, ECLI:NL:HR:1958:AY1268, nr. 13 616, *BNB* 1958/352, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 17 juni 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0900, nr. 13 902, *BNB* 1959/304, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 17 juni 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0903, nr. 13 959, *BNB* 1959/317, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 24 juni 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY1759, nr. 13 957, *BNB* 1959/307, m.nt. J.E.A.M. van Dijck.

HR 16 november 1960, ECLI:NL:HR:1960:AX8126, nr. 14 383, *BNB* 1961/39, m.nt. J. van Soest.

HR 11 mei 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY0634, nr. 14 269, *BNB* 1960/193, m.nt. P. den Boer.

HR 25 mei 1960, ECLI:NL:HR:1960:AY0625, nr. 14 258, *BNB* 1960/179, m.nt. P. den Boer.

HR 21 juni 1961, ECLI:NL:HR:1961:AX8232, nr. 14 459, *BNB* 1961/272, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 4 juli 1961, ECLI:NL:HR:1961:AX8234, nr. 14 322, *BNB* 1961/274, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 4 juli 1961, ECLI:NL:HR:1961:AX8241, nr. 14 574, *BNB* 1961/302.

Hof Arnhem 9 januari 1964, ECLI:NL:GHARN:1964:AX7860, nr. 403/62, *BNB* 1964/185.

HR 4 maart 1964, ECLI:NL:HR:1964:AX7534, nr. 15 166, *BNB* 1964/138, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 10 februari 1965, ECLI:NL:HR:1965:AX7189, nr. 15 287, *BNB* 1965/137, m.nt. M.J.H. Smeets

HR 19 mei 1965, ECLI:NL:HR:1965:AX7160, nr. 15 384, *BNB* 1965/190.

HR 23 februari 1966, ECLI:NL:HR:1966:AX6920, nr. 15 489, *BNB* 1966/198, m.nt. J. van Soest.

HR 2 april 1969, ECLI:NL:HR:1969:AX5798, nr. 16 1010, *BNB* 1969/108.

HR 14 januari 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5258, nr. 16 270, *BNB* 1970/68, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 3 juni 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5178, nr. 16 353, *BNB* 1970/153.

HR 3 juni 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5202, nr. 16 357, *BNB* 1970/176, m.nt. M.J.H. Smeets.

HR 8 december 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5825, nr. 16/610, *BNB* 1972/26, m.nt. H.J. Hofstra.

HR 14 juni 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4394, nr. 16 803, *BNB* 1972/166.

Hof 's-Gravenhage 17 december 1974, ECLI:NL:GHSGR:1974:AX4088, nr. 130/1974, *BNB* 1975/208.

HR 9 april 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX3972, nr. 17 412, *BNB* 1975/157, m.nt. J. Verburg.

HR 19 november 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX3882, nr. 17 699, *BNB* 1976/210, m.nt. J Verburg.

HR 8 juni 1977, ECLI:NL:HR:1977:AX3363, nr. 18 388, *BNB* 1977/175.

HR 2 januari 1980, ECLI:NL:HR:1980:AX0089, nr. 19 584, *BNB* 1980/47.

HR 11 maart 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9655, nr. 20 196, *BNB* 1981/143, m.nt. P. den Boer.

HR 3 maart 1982, ECLI:NL:PHR:1982:AW9356, nr. 20 734, *BNB* 1982/169, m.nt. G. Slot.

HR 21 april 1982, ECLI:NL:PHR:1982:AW9560, nr. 20 826, *BNB* 1982/228, m.nt. J. Verburg.

HR 4 mei 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8884, nr. 21 669, *BNB* 1983/194.

HR 8 mei 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AC0360, nr. 22 635, *BNB* 1986/75.

HR 7 september 1988, ECLI:NL:HR:1988:BH7237, nr. 24 981, *BNB* 1988/297.

HR 29 november 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4156, nr. 25 251, *BNB* 1990/38 (concl. Verburg).

HR 29 november 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4161, nr. 25 842, *BNB* 1990/42.

HR 17 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:BH7228, nr. 24 948, *BNB* 1990/75.

HR 24 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4209, nr. 25 356, *BNB* 1990/103, m.nt. G. Slot.

HR 9 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4281, nr. 26 098, *BNB* 1990/316.

HR 27 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4327, nr. 26 551, *BNB* 1990/263.

HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4565, nr. 27 074, *BNB* 1991/165.

HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4553, nr. 26 632, *BNB* 1991/236, m.nt. G. Slot.

HR 13 november 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4783, nr. 27 563, *BNB* 1992/109, m.nt. G. Slot.

HR 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8011, nr. 26 674, *BNB* 1992/181, m.nt. G. Slot.

HR 18 maart 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4933, nr. 27 918, *BNB* 1992/186.

HR 8 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5432, nr. 28 871, *BNB* 1994/92, m.nt. E. Aardema.

HR 26 oktober 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2939, nr. 29 510, *BNB* 1995/46, m.nt. G. Slot.

HR 12 april 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1543, nr. 30 105, *FED* 1995/329.

HR 19 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1922, nr. 30 823, *BNB* 1996/264.

HR 26 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2080, nr. 32 096, *BNB* 1997/145, m.nt. J.A.G. van der Geld.

HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, nr. 33 417, *BNB* 1998/409, m.nt. R.J. de Vries.

HR 31 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:BI6569, nr. 33 470, *BNB* 1998/395, m.nt. G. Slot.

HR 25 juli 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6598, nr. 35 251, *BNB* 2001/3, m.nt. R.J. de Vries.

HR 7 februari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9849, nr. 35 772, *BNB* 2001/158, m.nt. G.T.K. Meussen.

HR 22 november 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8488, nr. 36 272, *BNB* 2003/34, m.nt. R.J. de Vries.

HR 19 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0745, nr. 38 279, *BNB* 2004/141, m.nt. I.J.J. Burgers.

HR 9 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO1499, nr. 38 536, *BNB* 2004/266, m.nt. L.F. van Kalmthout.

HR 23 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0670, nr. 37 893, *BNB* 2004/214, m.nt. R.J. de Vries.

HR 9 juli 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ0115, nr. 39 799, *BNB* 2004/395, m.nt. R.P.C. Cornelisse

HR 13 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY9985, nr. 42 602, *BNB* 2007/10, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AU3977, nr. 39 519, *BNB* 2007/299, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AU3989, nr. 39 548, *BNB* 2007/300, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU3994, nr. 41 282, *BNB* 2007/301, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU3996, nr. 41 283, *BNB* 2007/302, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU3997, nr. 41 284, *BNB* 2007/303, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 16 november 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ7371, nr. 42 970, *BNB* 2008/26, m.nt. R.P.C. Cornelisse.

HR 10 april 2009, ECLI:NL:PHR:2009:AZ7364, nr. 42 916, *BNB* 2009/271, m.nt. J.A.G. van der Geld.

HR 14 augustus 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF2203, nr. 07/11898, *BNB* 2009/241, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 28 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6391, nr. 10/00650, *BNB* 2011/85, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 21 maart 2014, ECLI:NL:PHR:2013:BZ5138, nr. 12/02793, *BNB* 2014/116, m.nt. A.O. Lubbers.

HR 22 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:702, nr. 15/04185, *BNB* 2016/158, m.nt. Essers.

HR 12 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2016:1899, nr. 15/01994, *BNB* 2016/211, m.nt. P.H.J. Essers.

HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:199, nr. 17/02617, *BNB* 2019/58, m.nt. A.O. Lubbers.

Rechtbank Noord-Holland 10 februari 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:807, nr. AWB-17-746.

Parlementaire stukken

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2003, nr. CPP2003/1734M, *NTRF* 2003/2145.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2006, nr. CPP2006/2742M, *Stcrt.* 2006, 250, *BNB* 2007/86.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 augustus 2008, *Stb.* 2008, 353.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 december 2019, nr. 2019-166072, *Stcrt.* 2019, 66228.

Besluit van 26 februari 2020, 2019-129344, *Stcrt.* 2020, 14287.

Handelingen II 1949/50, 1 251.

Handelingen I 1950/51, 1 251.

Kamerstukken II 1948/49, 1 251, nr. 3.

Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3.

Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8,

Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C.

Kamerstukken I 2011/12, 33 003, nr. P.

Kamerstukken II 2015/16, nr. 34 305, nr. 3.

Kamerstukken I 2015/16, 34 418, nr. B.

Wet van 18 december 2003, *Stb.* 2003, 526.

Bijlage 1³²⁸

In deze bijlage wordt het gevolg van de toepassing van IAS 37 op het gehele contract uiteengezet.

Stel dat een onderneming een contract aangaat met drie prestatieverplichtingen (PO), waarbij elk jaar aan één prestatieverplichting wordt voldaan. Op moment van het afsluiten van het contract wordt voor PO1, PO2 en PO3 een winst van 50 per jaar verwacht.

Aan het einde van het eerste jaar is PO1 uitgevoerd, waardoor zoals verwacht een projectresultaat ad +50 wordt verwerkt. Ook wordt de schatting van de resterende periode herzien. Hier blijkt dat verwacht wordt dat PO2 tot een verlies van 100 zal leiden en wordt verwacht dat de schatting voor PO3 nog steeds op 50 blijft staan.

Gezien het feit dat PO1 is uitgevoerd, bedraagt de opbrengst 50. Het resterende verwachte resultaat voor het gehele contract bedraagt $(-100 + 50 =) -50$. Op basis van IAS 37 kan dan een voorziening voor verlieslatende contracten ter hoogte van 50 worden gevormd. Dit wordt verwerkt als een negatief projectresultaat in jaar 1. Hierdoor wordt per saldo 0 aan opbrengst gehaald.

Als PO2 aan het einde van het tweede jaar uitgevoerd is, waarbij de uitkomst in lijn is met de herziene verwachting van -100, kan het negatieve resultaat voor 50 in mindering worden gebracht op de voorziening voor verlieslatende contracten. Hiermee wordt de voorziening terug naar nihil gebracht. Het resterende verlies van 50 betreft een negatief projectresultaat van jaar 2 en wordt dan ten laste van de winst gebracht.

Indien PO3 conform verwachtingen wordt uitgevoerd en een positief projectresultaat ad 50 volgt, wordt een positief ad 50 verwerkt.

Samenvattend vindt winst-en-verliesneming als volgt plaats:

Jaar 1: nihil projectresultaat ad 0;

Jaar 2: negatief projectresultaat ad -50;

Jaar 3: positief projectresultaat ad +100.

³²⁸ Dit voorbeeld is ontleend aan Van Santen 2020, p. 429.