

VOORWAARDE EN FISCALE WINST

door W. E. Kremer

Inleiding

Een verbintenis is voorwaardelijk, wanneer men haar werking doet afhangen van het al of niet plaatsvinden van een toekomstige en onzekere gebeurtenis. De voorwaarden worden onderscheiden in opschortende en ontbindende voorwaarden. Opschortend is de voorwaarde, bij welke vervulling de verbintenis een aanvang neemt. Ontbindend is de voorwaarde, bij welke vervulling de werking van de verbintenis eindigt.

Het eigenaardige der voorwaardelijke verbintenis is daarin gelegen, dat het gedurende enige tijd onzeker is of deze zal beginnen te werken (opschortende voorwaarde) respectievelijk of zij haar werking zal behouden (ontbindende voorwaarde). Ook voorwaardelijke partijen zijn terstond gebonden. Er bestaat een verbintenis, al is deze nog niet werkzaam. Die verbintenis gaat evenals andere verbintenissen actief en passief op de erfgenamen over (artt. 1297, lid 2 en 1298 B.W.). Er is dus meer dan enkel een verwachting, waarvan bijvoorbeeld sprake is als men bestraffing met geldboete voorziet wegens het plegen van een strafbaar feit, waarvan procesverbaal is opgemaakt ¹⁾.

De accountant zal zich soms afvragen of de door hem te certificeren jaarrekening wel in overeenstemming is met goed koopmansgebruik, als de rekening mede betrekking heeft op voorwaardelijke verbintenissen.

Hij kan dan nagaan wat het standpunt van de fiscus dienaangaande is. In verband hiermede kan een korte samenvatting van de rechtspraak inzake „voorwaarde” en fiscale winst voor hem wellicht van nut zijn. Het fiscale begrip „goed koopmansgebruik” is echter niet gelijk aan het begrip „goed koopmansgebruik” bedoeld in art. 13 van de Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants. Het eerste begrip staat ten dienste van een rechtvaardige en doelmatige belastingheffing, het tweede strekt tot bescherming van het maatschappelijk verkeer. Het fiscale winstbegrip is voor de accountant ook van betekenis met het oog op latenties terzake van inkomstenbelasting en van vennootschapsbelasting ²⁾.

„Voorwaarde” en het fiscale recht, algemeen beschouwd

Onder ondernemer is hierna ook te verstaan degene die zelfstandig een beroep uitoefent.

Het eenvoudigste standpunt dat men bij de belastingheffing ten aanzien van de „voorwaarde” kan innemen is het volgende: Een overeenkomst onder opschortende voorwaarde aangegaan, een recht onder opschortende voorwaarde verkregen wordt zolang de voorwaarde niet vervuld is buiten beschouwing gelaten. Een overeenkomst onder ontbindende voorwaarde aangegaan wordt als zuiver aangemerkt, een recht onder ontbindende voorwaarde verkregen als een volledig recht beschouwd zolang de voorwaarde niet is vervuld ³⁾.

¹⁾ Zie over voorwaardelijke verbintenissen de artt. 1289-1303 B. W. en Asser-Rutten, deel III, eerste stuk, blz. 135 e.v.

²⁾ Zie artikelen M.A.B. februari en juni 1964.

³⁾ Zie Mr. A. J. van Soest, Openbare les 1938, opgenomen in Weekblad D.B., I en A, 3427-3429.

Dit standpunt wordt ingenomen bij de toepassing van de Successiewet 1956 ⁴⁾. Het geldt ook ten aanzien van de inkomstenbelasting voor andere dan ondernemersinkomsten en voor persoonlijke verplichtingen (artt. 15 en 16, lid 4 Besluit Inkomstenbelasting), met uitzondering van opbrengst van dienstbetrekking (art. 26a, letter a, I.B.). Deze leer zal veelal ook gelden bij de bepaling van de fiscale winst, wanneer het kasstelsel aanvaardbaar is ⁵⁾. Aanvankelijk gold die leer ook bij de toepassing van de Wet op de Vermogensbelasting 1892 ⁶⁾. Later nam de H.R. een ander standpunt in door rekening te houden met voorwaardelijke bezittingen en voorwaardelijke schulden ⁷⁾. Mr. J. van Soest schijnt te menen, dat de oude leer aanvankelijk ook van invloed is geweest bij de bepaling van de fiscale winst ⁸⁾. Hoe dit zij, de H.R. hield bij de bepaling van de fiscale winst al rekening met een voorwaardelijke schuld, toen hij op ander terrein de oude leer nog huldigde ⁹⁾.

Voorwaardelijke baten en fiscale winst

Met baten onder opschortende voorwaarde worden hier gelijk gesteld kosten en lasten welke kunnen worden teruggevorderd als een ontbindende voorwaarde is vervuld. Hierna zal wel worden gesproken van voorwaardelijke aanspraken.

Bij de vaststelling van de fiscale jaarlijkse winst moet de waarde van aanspraken worden bepaald overeenkomstig goed koopmansgebruik, waarbij beslissend is het subjectieve oordeel, dat de belastingschuldige zich omtrent deze waarde heeft gevormd en redelijkerwijs heeft kunnen vormen na een nauwgezet onderzoek van de omstandigheden, waardoor de waarde van de aanspraken op de balansdatum kan worden beïnvloed, zoals deze omstandigheden hem bij het opmaken van de balans bekend zijn ¹⁰⁾. Dat wil echter niet zeggen dat alle voorwaardelijke aanspraken aldus op de fiscale balans moeten worden opgenomen. Goed koopmansgebruik laat immers ook toe de winst te belasten in het jaar dat deze is gerealiseerd, derhalve zodra de goederen zijn geleverd (of de diensten verricht), de prijs ontvangen of als vordering in de boeken is opgenomen ¹¹⁾. Bij de verwerving van voorwaardelijke aanspraken is van realisatie van winst veelal nog geen sprake. Hieruit kan men de regel afleiden dan men eventuele winst begrepen in voorwaardelijke aanspraken niet tot de fiscale winst behoeft te rekenen, als de voorwaarde nog niet is vervuld. Aan de hand van de rechtspraak moge hier een toelichting volgen.

Arrest H.R. 9 januari 1924, B.3365, betreffende niet afgewikkelde transacties van een makelaar in tabak. Recht op courtage nog niet opeisbaar en menigmaal afhankelijk van voorwaarden. Volgens H.R. liet goed koopmansgebruik toe dat recht buiten beschouwing te laten, mits dat in die tak van bedrijf als degelijk en eerlijk werd erkend.

Arrest H.R. 3 mei 1922, B.2954. Volgens dat arrest moet een nabetaling aan een landbouwer van „bietengeld” worden gerekend tot de winst van het boekjaar

⁴⁾ Schuttevaer, Handboek blz. 151.

⁵⁾ Vgl. H.R. 20 april 1955, B.N.B. 1955/204.

⁶⁾ H.R. 17 februari 1926, B. 3773 en 2 oktober 1929, B. 4583.

⁷⁾ Zie H.R. 19 december 1934, B. 5749 en 24 maart 1937, B. 6380.

⁸⁾ Weekblad Fiscaal Recht 4347/1957, blz. 324.

⁹⁾ H.R. 19 maart 1924, B. 3389.

¹⁰⁾ H.R. 28 december 1955, B.N.B. 1956/56.

¹¹⁾ Vgl. H.R. 17 juni 1959, B.N.B. 1959/304. IJsselmuiden: De Fiscale Balans, blz. 27 e.v.

waarin de bieten waren geleverd. Schendstok oordeelde dat dit arrest is achterhaald door evengenoemd arrest B.3365 ¹²⁾).

Nabetalingen van coöperaties wegens geleverde goederen zullen vaak een voorwaardelijk karakter hebben, daar ze afhankelijk zijn van het besluit van de algemene vergadering van leden. Ze behoeven daarom in beginsel niet tot de fiscale winst te worden gerekend vóór de vaststelling ¹³⁾. Landbouwers hebben soms wegens levering alleen aanspraak op een evenredig deel van het batig saldo over het desbetreffende jaar van de coöperatie. Op dat evenredig deel worden voorschotten verleend. Het overige, voorzover men in redelijkheid zeker is dat het zal worden uitgekeerd, wordt vaak op de fiscale balans van de landbouwer opgenomen ¹⁴⁾. Men kan stellen dat zulks niet noodzakelijk is, voorzover daardoor niet-gerealiseerde winst zou worden belast. Echter zal de kostprijs van het produkt veelal niet vaststaan, zodat soms geen zekerheid bestaat of en in hoever men de vordering van een nabetaaling op de balans behoeft op te nemen, om te voorkomen dat een verlies naar voren komt, waarvan het onwaarschijnlijk is, dat het zal worden geleden.

H.R. 15 november 1950, B.8889. Verkoop bedrijf onder voorwaarde dat het Prijzenbureau zijn goedkeuring zou hechten aan de koopprijs, voorzover bedongen, voor onroerende goederen. Volgens H.R. is de winst eerst behaald op het moment waarop de wilsovereenstemming door de goedkeuring van het Prijzenbureau volledige werking verkreeg. Volgens Smeets ware het ook toelaatbaar de vermoedelijke koopprijs te schatten en het verschil met de werkelijke koopprijs in het jaar, waarin dit blijkt, naar voren te brengen ¹⁵⁾.

H.R. 23 januari 1952, B.9156. Gelijk B.8889. De H.R. acht het toelaatbaar de overdrachtswinst toe te rekenen aan het boekjaar waarin de overdracht door de goedkeuring van het Prijzenbureau de door partijen gewilde werking kon teweegbrengen.

H.R. 26 maart 1952, B.9207. Als B.9156 (het feit dat een redelijke kans aanwezig is geweest dat de voorwaarden zouden worden vervuld, is niet van belang).

H.R. 10 april 1957, B.N.B. 1957/266. Overwogen werd dat, indien bij overdracht van een onderneming een contraprestatie wordt bedongen, bestaande in een recht op uitkering van een bepaald gedeelte van de met de onderneming door de koper te verwerven inkomsten, goed koopmansgebruik toelaat de winst tot uitdrukking te doen komen naar gelang deze in de uitkeringen wordt ontvangen. Men neemt aan dat zulks niet geldt als een onderneming wordt overgedragen tegen een recht op lijfrente ¹⁶⁾. In art. 19 der Wet op de inkomstenbelasting 1960 is deze materie uitdrukkelijk geregeld. Blijkens de geschiedenis van dat artikel blijft het arrest B.N.B. 1957/266 zijn waarde behouden. Het standpunt dat de verwerving van een recht op lijfrente als de waarde daarvan de boekwaarde van het vervreemde overtreft, als een realisatie van winst moet worden beschouwd, ondanks het voorwaardelijk karakter, is m.i. in het algemeen wel in overeenstemming met de werkelijkheid. Er zijn echter ook incurante lijfrenten, die moeilijk als „gerealiseerd” kunnen gelden.

¹²⁾ Balans naar inkomen en vermogen (overdruk Weckblad D.B., I en A) blz. 18 e.v.

¹³⁾ Zie Hof Den Bosch, 9 september 1957, B.N.B. 1958/94.

¹⁴⁾ Vgl. H.R. 29 januari 1958, B.N.B. 1958/112 en 1958/113. Zie ook H.R. 3 november 1954, B.N.B. 1955/26.

¹⁵⁾ Vakstudie Nieuws 15 juni 1951, no. 7.

¹⁶⁾ Zie de noot op B.N.B. 1957/266 en H.R. 17 oktober 1956, B.N.B. 1956/313.

H.R. 23 juni 1954, B.N.B. 1954/285. Indien door en tengevolge van het overlijden van een vennoot werking heeft gekregen een door hem met zijn medevennoten gemaakt beding, krachtens hetwelk bij zijn overlijden de maatschap tussen de overige vennoten wordt voortgezet en alle aktiva en passiva van het maatschapsvermogen aan hen verblijven tegen uitkering van een zeker bedrag aan de erfgenamen, moet dit bedrag worden aangemerkt als een voordeel nog door de overledene uit het bedrijf verkregen¹⁷⁾. Deze geniet mitsdien overdrachtswinst, belast volgens het tarief van 20% - 40%. De realiteit gebiedt m.i. te zeggen dat de overledene deze winst realiseerde. Anders bij een overnemingsbeding (toescheidingsbeding). In dat geval zijn de vennoten niet tot overname verplicht. Art. 7, lid 2, Besluit Inkomstenbelasting is dan toepasselijk. Tarief 20% bij de overledene. Bij een verblijvingsbeding met vertraagde werking, bijvoorbeeld een jaar na overlijden van de vennoot, geniet de overledene geen overdrachtswinst¹⁸⁾. Tarief 20% voor overledene.

Het maken van onderscheid tussen verblijvingsbedingen en overnemingsbedingen is nogal gekunsteld, doch onder de nieuwe wet zal het zo blijven¹⁹⁾. De Staatssecretaris wil geen algemene toezegging doen om ten aanzien van het verblijvingsbeding zonder vertraagde werking de hardheidsclausule toe te passen ingeval van toepassing van een tarief hoger dan 20%.

Voorwaardelijke kosten en lasten en fiscale winst

Met kosten en lasten verschuldigd onder opschortende voorwaarde kan men hier gelijk stellen baten welke moeten worden teruggegeven bij de vervulling van een ontbindende voorwaarde.

Gelijk wij zagen laat in fiscalibus goed koopmansgebruik toe, dat niet gerealiseerde winst buiten beschouwing blijft. De ondernemer mag echter met verliezen wel rekening houden vóór deze zijn gerealiseerd. Uit deze regel volgt dat bij de fiscale winstbepaling met voorwaardelijke verbintenissen mag worden gerekend vóór de vervulling van de voorwaarde. De rechtspraak stelt thans als eis dat op die vervulling een behoorlijke kans moet bestaan. Hier volgen enkele voorbeelden.

H.R. 19 maart 1924, B.3389. Het is niet in strijd met goed koopmansgebruik dat een leverancier van verwarmingsinstallaties rekening houdt met garantieverbintenissen tot een geschat bedrag.

H.R. 14 oktober 1936, B.6220. Met de mogelijkheid van terugbetaling volgens een gesloten maatschapscontract van een gedeelte der inkoopson ontvangen voor opneming van een maat in de praktijk van een advocaat in geval van opzegging van dit contract mag door de ontvanger van de inkoopson worden gerekend in het jaar van ontvangst van die som.

Latere arresten zijn meer genuanceerd.

H.R. 16 mei 1956, B.N.B. 1956/205, betreffende de aansprakelijkheid van een ingenieursbureau tengevolge van fouten of vergissingen. In art. 10, lid 3 (oud) Besluit Inkomstenbelasting was bepaald, dat als aftrekbare passiva slechts in aanmerking komen verplichtingen, welke tegenover bepaalde natuurlijke of rechtspersonen bestaan of welke plegen te ontstaan uit reeds bestaande rechtsverhoudingen. Van een verplichting welke bestond was volgens de H.R. hier geen sprake,

¹⁷⁾ Zie ook H.R. 8 juni 1955, B.N.B. 1955/274.

¹⁸⁾ Spaanstra: Liquidatiewinst, 3e druk, blz. 186.

¹⁹⁾ Eindverslag mondeling overleg Tweede Kamer, punt 52.

nu niet was gesteld of gebleken dat belanghebbende op de balansdatum op grond van zijn aansprakelijkheid was aangesproken of dreigde te worden aangesproken. Aan verplichtingen welke uit een reeds bestaande rechtsverhouding plegen te ontstaan kon volgens de H.R. eerst worden gedacht, indien niet alleen de mogelijkheid aanwezig was dat de verplichtingen ontstaan, doch ook een behoorlijke kans bestaat op verwerkelijking van die mogelijkheid.

H.R. 23 oktober 1957, B.N.B. 1957/315. Mogelijkheid van restitutie van reeds ontvangen premie. Goed koopmansgebruik laat aftrek van de winst alleen toe als op restitutie een behoorlijke kans aanwezig is. Belastingsschuldige moet zulks aannemelijk maken.

Hof 6 februari 1963, B.N.B. 1963/83, betreffende garantieverbintenissen van een betonfabriek. Een bepaling als genoemd art. 10, lid 3 (oud), komt thans in het Besluit Inkomstenbelasting niet meer voor. Het Hof Den Bosch overwoog dat naar goed koopmansgebruik met een verplichting uit hoofde van wanprestatie alleen rekening mag worden gehouden, indien op de verwerkelijking van de mogelijkheid tot aansprakelijkheid uit dien hoofde een aanmerkelijke kans bestaat. Belanghebbende moet redelijkerwijs hebben kunnen oordelen naar de haar ten tijde van het opmaken van de balans bekende omstandigheden dat op haar terzake als door haar gesteld een verplichting rustte. De H.R. overwoog dat het Hof hierbij kennelijk het oog heeft gehad op waardering van de kans, dat belanghebbende wegens wanprestatie zou worden aangesproken. Volgens de H.R. had het Hof niet een te strenge maatstaf aangelegd.

H.R. 26 juni 1963, B.N.B. 1963/254, betreffende de voorziening door een aannemer tegen de kans dat hij ex art. 1645 B.W. zou worden aangesproken. Volgens het Hof bestond daarop geen behoorlijke kans. Uitspraak door H.R. bevestigd.

Deze rechtspraak heeft oog voor de werkelijkheid. Onderscheid wordt gemaakt tussen een behoorlijke (aanmerkelijke) kans en een niet-aanmerkelijke kans, hoewel zulks civielrechtelijk niet ter zake doet. Ofschoon een te verwachten boete wegens het plegen van een strafbaar feit, gelijk werd opgemerkt, een ander karakter draagt dan de voorwaardelijke verbintenis - van een verbintenis is eerst sprake als de boete is opgelegd - is ook te dien aanzien passivering op de fiscale balans mogelijk. Ook hier wordt de formulering „behoorlijke kans” gebruikt²⁰⁾.

In het Vakstudienieuws van 15 maart 1958 (punt 8) is opgenomen een arrest van het Hof Leeuwarden van 19 maart 1957 betreffende de „garantiereserve” van een autohandelaar wegens verkoop van auto's in 1951 en 1952.

Einde 1952 kon hij met stelligheid voorzien, dat hij in 1953 voor niet onbelangrijke uitgaven zou komen te staan uit hoofde van zakelijk geboden service wegens verkoop van die auto's. Goed koopmansgebruik stond volgens het Hof toe ten laste van de winst van 1952 een bedrag te brengen wegens bedoelde service, ook al was de ondernemer niet rechtens gebonden. De Minister stelde geen beroep in cassatie in en meende dat er sprake was van een concrete winstcorrectie. In een dergelijk geval kan men beter het woord „voorziening” dan „reserve” gebruiken²¹⁾. Van een voorwaardelijke schuld was hier echter geen sprake.

Uit het vorenstaande blijkt wel, dat ten aanzien van de fiscale winstbepaling de betekenis van de civielrechtelijke constellatie is verminderd. Niet zelden geeft

²⁰⁾ H.R. 19 november 1952, B.N.B. 1953/6.

²¹⁾ Smeets: Weekblad Fiscaal recht 4719-4721 en Meeles: Belastingbeschouwingen, juni 1963, I. 75.

de economische werkelijkheid de doorslag. Men vergelijkte ook het arrest van 4 mei 1955, B.N.B. 1955/219, waarin is overwogen, dat het niet in strijd is met goed koopmansgebruik wanneer na afloop van een boekjaar bij de vaststelling van de jaarstukken over dat boekjaar wegens in dat tijdvak verrichte werkzaamheden een extra-tantième wordt toegekend ten laste van de winst over dat boekjaar. Aan het in het arrest gemaakte voorbehoud ten aanzien van ongeoorloofde belastingvermijding ga ik hier voorbij. Ook „onverplichte” tantièmes mogen dus worden gepassiveerd bij het einde van het jaar waarin de arbeid werd verricht, ook al zijn deze het volgend jaar toegekend.

Tantièmes (verplichte en onverplichte) en gratificaties mogen volgens goed koopmansgebruik ook worden gebracht ten laste van de winst van het jaar van vaststelling ²²⁾. Goed koopmansgebruik laat in fiscalibus de ondernemer nogal veel vrijheid. Zo is hij niet verplicht het geschatte bedrag van de pensioenaanspraken door zijn personeel over zekere periode verworven ten laste van de winst over die periode te brengen. Hij mag ook de pensioenuitkeringen van jaar tot jaar ten laste van zijn winst brengen ²³⁾. Men behoeft voorwaardelijke verbintenissen niet te passiveren vóór de vervulling van de voorwaarde ²⁴⁾.

In dit verband zij nog ontruikt aan de vergetelheid, dat volgens het arrest H.R. 9 april 1924, B.3399, het stelsel van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 verbood het geschatte bedrag van pensioenaanspraken door het personeel over zekere periode verworven ten laste te brengen van de winst over die periode.

Pensioenverplichtingen in eigen beheer bij de ondernemer dienen in beginsel te worden gewaardeerd met inachtneming van de verzekeringswiskunde. Kosten en winstposlagen van verzekeringmaatschappijen moeten worden geëlimineerd ²⁵⁾. De H.R. houdt zich hier streng aan de methode van nettopremie of nettokoopsom. Met de omstandigheid dat bij eigen beheer op kleine schaal een kwade kans wordt gelopen dat de wiskundige reserve zal worden overschreden, mag volgens de H.R. geen rekening worden gehouden. Aangenomen wordt, dat, in het geval een pensioenreserve mag worden gevormd krachtens artikel 10 Besluit Inkomstenbelasting, deze kan worden berekend naar brutopremies ²⁶⁾. De conclusie, dat met betrekking tot pensioenverplichtingen die te zijner tijd in rechte vorderbaar zullen zijn lagere bedragen dienen te worden gepassiveerd dan voor verplichtingen welke enkel berusten op de voorschriften van de moraal of het fatsoen (de laatste vallen onder genoemd art. 10), schijnt mij vreemd toe.

De voorwaardelijke kostprijs

De aanschaffings- of voortbrengingskosten van zaken welke tot een bedrijfsvermogen behoren kunnen geheel of ten dele een voorwaardelijk karakter dragen.

Zo kunnen panden worden gebouwd onder toekenning van een voorwaardelijke subsidie. Verschillende oplossingen zijn hier mogelijk. Als eerste oplossing noem ik: aanvankelijke afschrijving op de volle bouwkosten; verlaging van de boekwaarde met het subsidie in het jaar dat het bedrag daarvan komt vast te staan,

²²⁾ H.R. 13 november 1963, B.N.B. 1964/8.

²³⁾ H.R. 8 oktober 1952, B. 9260; 8 april 1953, B.N.B. 1953/146 en 24 april 1957, B.N.B. 1957/207.

²⁴⁾ Vgl. H.R. 12 februari 1958, B.N.B. 1958/105.

²⁵⁾ H.R. 18 juni 1958, B.N.B. 1958/237. Zie ook H.R. 20 juni 1962, B.N.B. 1962/269.

²⁶⁾ Vakstudie Vennootschapsbelasting blz. 312d.

voorzover dit bedrag nog in die boekwaarde is begrepen. Hetgeen aanvankelijk teveel is afgeschreven komt alsdan aan de winst ten goede ²⁷⁾). Bij de tweede oplossing worden de bouwkosten met een geschat bedrag van het subsidie verminderd en wordt er afgeschreven op een aldus verminderde kostprijs. Het voorwaardelijk subsidie wordt telken jare gewaardeerd en verschillen worden als winst of verlies beschouwd ²⁸⁾). Bij de derde oplossing worden laatstbedoelde verschillen van de boekwaarde van de panden afgeboekt ²⁹⁾).

Van een geheel voorwaardelijke kostprijs is sprake bij de verkrijging van een licentie over een aantal jaren tegen periodieke betaling van een percentage van de nettoverkoop gedurende die jaren. Volgens de H.R. zijn deze betalingen kosten welke rechtstreeks behoren te worden gebracht ten laste van de resultaten van het jaar waarin zij worden gemaakt ³⁰⁾). Het is volgens goed koopmansgebruik niet toelaatbaar de licentie te activeren. Derhalve geen investeringsaftrek ³¹⁾). Hetzelfde geldt bij verwerving van auteursrechten door een uitgeverij tegen periodieke uitkering van een bepaald percentage van de omzet van het werk. Alleen indien het auteursrecht voor het bedrijf een blijvende waarde blijkt te hebben verkregen, kan van activering sprake zijn ³²⁾). Tegen deze beslissingen kan men bezwaren aanvoeren van theoretische aard. De uitspraken getuigen m.i. van praktische zin. Voorzover ik weet, was het nimmer commercieel gebruik dergelijke posten te activeren. Het invoeren van de investeringsaftrek mag uiteraard geen reden zijn activering toe te laten.

Van praktische zin geeft ook blijk het arrest H.R. van 11 november 1959, B.N.B. 1960/3. Voor de winstberekening op de voet van art. 6, lid 2, Besluit Vennootschapsbelasting mogen de door een lichaam tegenover de verkrijging van een bedrijfsmiddel aangegane verplichtingen tot het doen van winstuitdelingen die ingevolge art. 14, onderdeel 1, van dat besluit geen invloed op de winst hebben niet worden aangemerkt als aanschaffingskosten van een bedrijfsmiddel, welke kunnen worden geactiveerd en waarop afschrijving overeenkomstig artikel 8 Besluit Inkomstenbelasting mogelijk is. Het bedrijfsmiddel en de verplichtingen tot het doen van dergelijke winstuitdelingen staan dus P.M. op de fiscale balans. Zijn in een N.V. zaken ingebracht tegen toekenning van een winstrecht, dan moet de contante waarde van de verplichtingen uit hoofde van de door de N.V. toegekende winstrechten voor de fiscale winstberekening naar evenredigheid in mindering worden gebracht op al de zaken welke de N.V. heeft verworven tegen toekenning van die winstrechten ³³⁾). Fiscaal aantrekkelijk is een dergelijke inbreng in een N.V. dus niet. Geen vervroegde afschrijving, geen investeringsaftrek. De uitkering van winst is belast met vennootschapsbelasting en tevens met inkomstenbelasting bij de genietter (naar progressief tarief).

Voorzover mij bekend heeft de H.R. nog niet geoordeeld over de verkrijging van een bedrijfsmiddel door een ondernemer van een willekeurige derde tegen een verplichting tot uitkering van winst over een aantal jaren. Wanneer de gebruiksduur van dat bedrijfsmiddel niet aanzienlijk afwijkt van het aantal jaren waar-

²⁷⁾ Zie res. 2 mei 1951, no. 122 (aant. 53 op art. 8 Vakstudie Ink. bel.)

²⁸⁾ Hof Arnhem 31 januari 1958, B.N.B. 1958/332.

²⁹⁾ Zie noot op B.N.B. 1958/332.

³⁰⁾ H.R. 4 juli 1961, B.N.B. 1961/302.

³¹⁾ Vgl. H.R. 29 oktober 1958, B.N.B. 1958/342.

³²⁾ H.R. 4 juli 1961, B.N.B. 1961/304.

³³⁾ H.R. 26 juni 1963, B.N.B. 1963/293.

over winst moet worden uitgekeerd, schijnt het mij in strijd met goed koopmansgebruik het bedrijfsmiddel te activeren en de verplichtingen tot het doen van winstuitkeringen te passiveren. De situatie schijnt dan in overeenstemming met die van de genoemde arresten B.N.B. 1961/302 (licentie) en B.N.B. 1961/304 (auteursrecht). Bij verwerving van een goodwill - stel af te schrijven in 10 jaar - tegen een verplichting tot het doen van winstuitkeringen over 10 jaar zie ik geen voldoende reden voor activering en passivering. In aant. 138 op art. 7 Ink. bel. der Vakstudie wordt het nogal theoretische geval besproken van aankoop van een huis tegen een recht op winstaandeel. Ook in zulk een geval m.i. alleen activering en passivering als de levensduur van het huis afwijkt van de duur van de verplichtingen ³⁴⁾.

Hiervoor heb ik vermeld, dat de verkrijging van een recht op lijfrente, waarvan de waarde de boekwaarde van het vervreemde te boven gaat, als realisering van winst moet worden beschouwd. Ten aanzien van de debiteur en ondernemer beschouwt de H.R. de lijfrenteverplichtingen als een schuld welke moet worden gepassiveerd, ondanks het feit dat het onzeker is hoeveel termijnen zullen moeten worden voldaan ³⁵⁾. Hetzelfde geldt voor een kostcontract ³⁶⁾. Bij overlijden van de lijfrentenier ontstaat soms een grote winst bij de schuldenaar - ondernemer, welke progressief is belast. Deze winst mag niet worden afgeboekt op de waarde van het verkregen actief ³⁷⁾. Dat alles werkt onbevredigend. De vraag rijst dan ook of er geen gevallen zijn, waarin een minder gestreng standpunt zou kunnen worden ingenomen.

Wanneer de zoon van een landbouwer het bedrijf van zijn vader overneemt - vee en inventaris - tegen de verplichtingen van een kostcontract, vee en inventaris niet activeert (dus daarop niet afschrijft), geen investeringsaftrek vraagt en de uitbetaalde bedragen volgens het kostcontract volledig van zijn winst aftrekt (de verplichtingen worden niet gepassiveerd) komt de fiscus m.i. niet of niet veel te kort en wordt voorkomen dat een onredelijke heffing ontstaat als gevolg van het overlijden van de vader.

Mogelijk dat het arrest H.R. van 5 februari 1964, B.N.B. 1964/120, volgens welke de actuariële waarderingsmethode voor lijfrenteverplichtingen in een geval, waarbij de wet van de grote getallen haar egaliserende werking niet kan doen gelden, niet behoefde te worden gevolgd, het begin is van een minder gestreng wetstoepassing in gevallen als de onderhavige ³⁸⁾. De kans daarop lijkt echter niet groot. Zou b.v. de zoon landbouwgrond van zijn vader hebben gekocht, dan is het niet-passiveren van verplichtingen uit lijfrente of kostcontract m.i. niet geheel zonder bedenking, nu op het land niet kan worden afgeschreven en bij verkoop de winst is vrijgesteld (art. 6, lid 2, Besluit Inkomstenbelasting). Het is dus m.i. niet altijd redelijk bij de fiscale winstbepaling de waardedaling van bedoelde verplichtingen geheel te negeren. Daaruit blijkt wel, dat men de fiscale rechter niet hard mag vallen, dat hij niet tot een billijker oplossing is gekomen. Wellicht dat alleen toepassing van de hardheidsclausule door de Minister hier kan helpen.

³⁴⁾ Zie ook Smeets, Weekblad Fiscaal Recht 4371/1957.

³⁵⁾ Zie onder meer H.R. 20 september 1933, B. 5470 en 20 juni 1962, B.N.B. 1962/270.

³⁶⁾ H.R. 5 maart 1947, B. 8276.

³⁷⁾ H.R. 18 januari 1961, B.N.B. 1961/69.

³⁸⁾ Zie ook Hof: Weekblad Fiscaal Recht, nr. 4324/1956 en Sleddering, Weekblad der Belastingen, nr. 4105/1952.

Nog enige opmerkingen omtrent afschrijving en investeringsaftrek

Volgens art. 8a Besluit Inkomstenbelasting kan investeringsaftrek worden verleend in het jaar waarin verplichtingen zijn aangegaan ter zake van de verwerving of de verbetering van bedrijfsmiddelen en in het daarop volgend jaar. Gelijk werd opgemerkt worden volgens de H.R. in art. 8a onder bedoelde verplichtingen alleen verstaan verplichtingen die als aanschaffingskosten in de zin van art. 8 kunnen gelden, derhalve kosten die kunnen worden geactiveerd³⁹⁾. Het gevolg van deze interpretatie is, dat het verwerven van bepaalde zaken (auteursrechten, licenties, goodwill) tegen het aangaan van voorwaardelijke verplichtingen in gevallen dat activering niet mag geschieden - zie hiervoor - niet kan leiden tot het verlenen van investeringsaftrek. Toch bestaan er gevallen waarin het aangaan van voorwaardelijke verplichtingen tot investeringsaftrek kan leiden.

Men kan de vraag stellen of voor het verlenen van investeringsaftrek met verbintenissen onder opschortende voorwaarde al rekening moet worden gehouden, zodra de overeenkomst waaruit zij voortvloeien tot stand komt. Volgens de H.R. zijn in art. 8a met verplichtingen bedoeld, verplichtingen welke voortvloeien uit overeenkomsten als bedoeld in art. 8, lid 2, dat zijn overeenkomsten waarbij de belastingschuldige zich tot betaling van daarbij nopens de verwerving of verbetering van een bedrijfsmiddel bedongen prestaties heeft verbonden⁴⁰⁾. De vraag naar de toepassing van de bepalingen van de artikelen 8a en 8, lid 2, is dus in zover identiek. Het bestaan van onzekerheid of een transactie al dan niet zal doorgaan, staat aan het verlenen van investeringsaftrek niet altijd in de weg. Ik moge verwijzen naar het arrest H.R. 1 juni 1960, B.N.B. 1960/185, betreffende een overeenkomst welke nog moest worden goedgekeurd door Gedeputeerde Staten. Toch waren partijen (gemeente en ondernemer) vóór die goedkeuring tegenover elkaar gebonden in die zin dat zij niet eenzijdig konden terugtreden. Het tijdstip van de wilsovereenstemming van partijen was daarom beslissend voor het verlenen van investeringsaftrek.

Blijkens § 3, lid 3, van de Leidraad Investeringsaftrek kan de verkrijging van een (groter) aandeel in een bedrijfsmiddel tengevolge van een verblijvingsbeding aanleiding geven tot toepassing van investeringsaftrek, mits het verblijven tegen contraprestatie geschiedt. De aftrek vangt in dat geval volgens de Leidraad aan in het jaar waarin de gebeurtenis, welke het verblijven teweeg brengt, plaats heeft⁴¹⁾. Dit oordeel is begrijpelijk. Vóórdien weet men nog niet welke bedrijfsmiddelen zullen verblijven. Vóór het overlijden van de vennoot kunnen de bedrijfsmiddelen, aanwezig ten tijde van het aangaan van het verblijvingsbeding, wel zijn verkocht. Men kan dus niet alle voorwaardelijke verbintenissen over één kam scheren. Het bedrag van de te activeren aanschaffingskosten moet m.i. in redelijkheid kunnen worden bepaald als men daarop wil gaan afschrijven of aanspraak wil maken op investeringsaftrek. Of dat zo is, is vaak moeilijk te zeggen. Ook is het vaak moeilijk uit te maken of partijen wel aan elkaar gebonden zijn. De Raad van Beroep te Groningen meende dat art. 8, lid 2, niet kon worden toegepast in het geval de waardeverandering van een aangekocht pand

³⁹⁾ Zie H.R. 27 maart 1957, B.N.B. 1957/158; 29 oktober 1958, B.N.B. 1958/342 en 25 maart 1959, B.N.B. 1959/164.

⁴⁰⁾ H.R. 16 november 1960, B.N.B. 1961/4.

⁴¹⁾ § 3, lid 3, Leidraad is opgenomen in aant. 13 op art. 8a, Vakstudie Inkomstenbelasting.

tot aan het tijdstip van de levering voor rekening van de verkoper was. Ik betwijfel of die eis niet te ver gaat, al kan ik vrede hebben met het resultaat van de uitspraak ⁴²⁾).

Mr. Van Vucht meent dat in beginsel het tijdstip waarop de overeenkomst tot stand komt in deze van belang is ⁴³⁾. Anders Korthof ⁴⁴⁾. Een algemeen antwoord valt m.i. niet te geven. De fiscus (c.q. de rechter) zal naar mijn mening moeten onderzoeken of partijen aan elkaar gebonden zijn en of het beloop van de verplichtingen in redelijkheid bepaalbaar is.

Eén en ander zal afhangen van de omstandigheden van ieder geval. Ik verwacht dat de rechter hier naar oplossingen zal zoeken, welke praktisch uitvoerbaar zijn. In een geval waarin er niet de minste zekerheid bestaat omtrent het beloop van de verplichtingen kan men moeilijk een belastingmaatregel gaan toepassen, welke samenhangt met de mate van economisch risico dat de ondernemer neemt.

Slotbeschouwingen

In het voorgaande is een korte beschouwing gegeven over de problematiek van voorwaardelijke verbintenissen met betrekking tot de fiscale winst. Als samenvatting van de rechtspraak dienaangaande verdienen m.i. vermelding de volgende conclusies, die met behoedzaamheid moeten worden gehanteerd, nu de rechter in beginsel oordeelt van geval tot geval.

1. Goed koopmansgebruik laat toe winst begrepen in aanspraken onder opschortende voorwaarde, als zijnde niet gerealiseerd, buiten beschouwing te laten vóór de voorwaarde is vervuld. Het is echter niet verboden met die winst vóór de vervulling tot een geschat bedrag rekening te houden. De in een verkregen recht op lijfrente begrepen winst wordt echter tot de gerealiseerde winst gerekend.
2. Goed koopmansgebruik laat toe verlies uit voorwaardelijke verbintenissen in aanmerking te nemen, zodra op de vervulling van de voorwaarde een behoorlijke kans bestaat, doch verbiedt niet met die verbintenissen eerst rekening te houden als de voorwaarde is vervuld.
3. Pensioenverplichtingen in eigen beheer behoeven niet te worden gepassiveerd. Worden zij wel gepassiveerd, dan moet zulks geschieden met inachtneming van de verzekeringswiskunde volgens de methode van de nettopremie.
4. Verplichtingen uit een lijfrente- of kostcontract aangegaan om zaken te verwerven moeten altijd worden gepassiveerd, doch de actuariële methode behoeft daarbij niet steeds te worden gevolgd.
5. Verplichtingen tot het doen van voorwaardelijke periodieke uitkeringen - met uitzondering van de onder 4 genoemde - aangegaan om zaken te verwerven met een gebruiksduur gelijk aan de duur van de uitkeringen mogen niet worden gepassiveerd. Dienaangaande bestaat geen aanspraak op investeringsaftrek. Hetzelfde geldt met betrekking tot verplichtingen tot het doen van winstuitkeringen welke volgens het Besluit Vennootschapsbelasting niet als bedrijfslast worden beschouwd.

⁴²⁾ Raad van Beroep Groningen, 31 januari 1957, punt 8 V.N. 1 juni 1957. Zie ook V.N. 1 mei 1959, punt 25.

⁴³⁾ Weekblad Fiscaal Recht, 4531/1960.

⁴⁴⁾ Fiscale investerings-faciliteiten, blz. 43 en 44.

6. Of het verwerven dan wel verbeteren van een bedrijfsmiddel tegen het aangaan van voorwaardelijke verplichtingen vóór de vervulling van de voorwaarde tot investeringsaftrek kan leiden, hangt af van de gebondenheid der betrokken partijen in die zin dat ze niet eenzijdig kunnen terugtreden en tevens van het feit of het bedrag van de verplichtingen in redelijkheid bepaalbaar is.

De vraag in hoever regelen van fiscaal goed koopmansgebruik, in het voorgaande vermeld, in overeenstemming zijn met de Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants, met name van het bepaalde in art. 13 van die Regelen, waag ik niet te beantwoorden. Wel veroorloof ik mij de lekeopmerking, dat de bescherming van het maatschappelijk verkeer in het algemeen eist, dat de balansen van een onderneming niet geflatteerd zijn. Balansen waarop niet-gerealiseerde winsten voorkomen, begrepen in voorwaardelijke aanspraken, of waarop voorwaardelijke verbintenissen (b.v. pensioenverplichtingen) niet zijn vermeld, zullen dan ook door de accountant wel met bijzondere opmerkzaamheid worden beoordeeld, ook al zou niet in strijd zijn gehandeld met fiscaal goed koopmansgebruik. De omstandigheid dat bij de fiscale winstbepaling aandacht wordt besteed aan gezonde economische beginselen - zo kan rekening worden gehouden met garantieverplichtingen, die rechte niet kunnen worden afgedwongen, doch in feite wel moeten worden nagekomen - en dat civielrechtelijke verhoudingen wat minder gewicht in de schaal leggen dan voorheen, zou tot de conclusie kunnen leiden, dat het begrip goed koopmansgebruik dat de fiscus hanteert en het commerciële begrip goed koopmansgebruik naar elkaar toe zullen groeien, al zal er m.i. steeds verschil blijven. Deze gezonde ontwikkeling zal nog worden bevorderd als gevolg van een wijziging van de bepaling van de fiscale winst. Volgens de nieuwe wetten zal immers de bestendige gedragslijn die daarbij moet worden inachtgenomen, reeds kunnen worden gewijzigd, indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt. Volgens art. 7 Besluit Inkomstenbelasting kon zulks alleen indien bijzondere omstandigheden die wijziging rechtvaardigen.