

Prof. dr. D. Brüll †
Prof. dr. J.W. Zwemmer
Prof. dr. R.P.C. Cornelisse

Goed koopmansgebruik

Tiende druk 2025

 Wolters Kluwer

Deventer – 2025

VOORWOORD

Binnen het jaarwinstbegrip staat goed koopmansgebruik centraal. De uitleg van dit criterium voor de verschillende onderdelen van de jaarwinstbepaling heeft zo'n omvang aangenomen, dat aan sommige onderdelen daarvan aparte brochures zijn gewijd:

- voorraadwaardering;
- pensioen in de winstsfeer.

Aan de behandeling van deze deelonderwerpen van de fiscale jaarwinstbepaling moet echter de beschrijving van de algemene kenmerken van goed koopmansgebruik voorafgaan, niet slechts omdat deze bij de behandeling van concrete activa en passiva toepassing vinden, doch tevens, omdat slechts kennis van deze principes het materiaal levert om nieuwe, wellicht zelfs niet in een van de hiervoor vermelde brochures passende problemen tot oplossing te brengen.

Nu de 'bestendige gedragslijn' nog slechts een weinig opvallend bestaan leidt, is de bestaansgrond voor een afzonderlijke brochure over dit onderwerp vervallen. Dit onderwerp komt nu in deze brochure ter sprake. Daarentegen heeft het op de rand van de totale winst liggende probleem van 'balanscontinuïteit en foutenleer', ondanks de vele raakvlakken met het jaarwinstbegrip, wegens zijn gecompliceerde aard elders zijn behandeling gevonden.

De wijze van behandeling in deze brochure stemt in grote lijnen overeen met die in het befaamde proefschrift van prof. dr. D. Brüll *Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip*. Naar het de schrijvers voorkomt, zijn sinds 1964 door de rechtspraak geen nieuwe criteria van goed koopmansgebruik ontwikkeld, die tot een andere aanpak zouden nopen. Wel is dankbaar gebruikgemaakt van de opmerkingen van prof. D.A.M. Meeles. Voor de wijzigingen ten opzichte van de vierde druk is alleen prof. dr. R.P.C. Cornelisse verantwoordelijk. De jurisprudentie en regelgeving is verwerkt tot en met 1 november 2024.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / IX

HOOFDSTUK 1

Het jaarwinstbegrip / 1

HOOFDSTUK 2

Het begrip 'goed koopmansgebruik' / 3

HOOFDSTUK 3

De bestendige gedragslijn / 7

- 3.1 Algemeen / 7
- 3.2 De systeemkeuze / 9
- 3.3 Onafhankelijk van de vermoedelijke uitkomst / 10
- 3.4 De toelaatbaarheid van systeemverandering / 11
- 3.5 De gevolgen van systeemverandering / 16

HOOFDSTUK 4

De rechterlijke begrenzing van goed koopmansgebruik / 19

- 4.1 Algemeen / 19
- 4.2 De realiteitszin / 20
 - 4.2.1 Geen willekeurige winstverschuivingen naar andere jaren / 20
 - 4.2.2 Geen beïnvloeding door gebeurtenissen in andere jaren die geen betekenis hebben voor het jaar zelf / 26
 - 4.2.3 Geen beïnvloeding door redeneringen in strijd met de werkelijkheid / 32
 - 4.2.4 Geen twijfel bij zekerheid, geen zekerheid bij twijfel / 35
- 4.3 De voorzichtigheid / 36
 - 4.3.1 Geen winst alvorens met redelijke zekerheid vaststaat dat zij behaald zal worden / 36
 - 4.3.2 Uitstel van het moment van winstneming met het oog op de continuïteit van de onderneming / 41
- 4.4 De eenvoud / 46
 - 4.4.1 Hanteerbaarheid van het systeem / 46
 - 4.4.2 Aanpassing aan de omvang van de onderneming / 49
- 4.5 Conclusie / 50

HOOFDSTUK 5

Wettelijke beperkingen (en uitbreidingen) van goed koopmansgebruik / 53

- 5.1 Algemeen / 53
- 5.2 Afschrijving op bedrijfsmiddelen (art. 3.30-3.30a Wet IB 2001) / 54
- 5.3 De waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten (art. 3.29b Wet IB 2001) / 57
 - 5.3.1 Verbod tot afwaardering naar lagere bedrijfswaarde in bepaalde gevallen (art. 3.29c Wet IB 2001) / 58
- 5.4 Bonusaandelen van fiscale beleggingsinstellingen (art. 3.21 Wet IB 2001) / 58
- 5.5 De invloed van toekomstige kosten en lasten (art. 3.26-3.28 en 3.53 lid 2 Wet IB 2001) / 58
- 5.6 Actuariële waardering van pensioenverplichtingen (art. 3.29 Wet IB 2001) / 59
 - 5.6.1 Het verbod tot het vormen van een kostenegalisatiereserve ter zake van een regeling voor vervroegde uittreding ten behoeve van een werknemer/ AB-houder / 60
- 5.7 Waarderingsvoorschriften met betrekking tot de waardering van belangen in beleggingsinstellingen en niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen / 60
- 5.8 Valutakoerswinsten bij overgang naar een winstbepaling in een andere geldeenheid dan de euro (functionele valuta; art. 7 lid 5 Wet VPB 1969) / 60

Chronologisch register van de aangehaalde jurisprudentie / 61

HOOFDSTUK 1

Het jaarwinstbegrip

Art. 3.8 Wet IB 2001 geeft een omschrijving van wat in beginsel fiscaalrechtelijk als winst wordt 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.” Omdat het deze winst is, die tussen begin en einde van de onderneming uiteindelijk volledig als belastbare winst in aanmerking dient te worden genomen, duidt men de in art. 3.8 bedoelde winst aan met de term ‘totale winst’. Deze totale winst is gebaseerd op het zogenoemde euro = euro-stelsel¹ zodat het winstbegrip van art. 3.8 ook als volgt kan worden omschreven: “Winst is wat gedurende het bestaan van de onderneming daaraan in euro’s of in eurowaarde meer wordt ontleend, dan er in is geïnvesteerd.” In een stelsel van jaarlijkse belastingheffing, zoals wij dat kennen, dient deze winst over jaren te worden verdeeld. Het deel van de totale winst dat aan een bepaald jaar kan worden toegerekend, wordt jaarwinst genoemd. In principe vormt de som der jaarwinsten derhalve de totale winst (vergelijk ook HR 24 februari 2012, *BNB* 2012/229, *FED* 2012/50 en HR 12 juni 2015, *BNB* 2015/157, *FED* 2015/66). Dit wordt geïllustreerd door het beginsel van de balanscontinuïteit. Het ondernemingsvermogen aan het begin van een bepaald jaar dient in principe gelijk te zijn aan het ondernemingsvermogen aan het einde van het voorafgaande jaar (HR 16 februari 1955, *BNB* 1955/107). In HR 10 juli 2015, *BNB* 2015/180, *FED* 2015/65 is uitdrukkelijk beslist dat ook voordelen waarop een objectieve winstvrijstelling van toepassing is, onderworpen zijn aan de regels van goed koopmansgebruik. Daarbij zij wel aangetekend dat ter zake van zulke voordelen de ondernemer een grotere vrijheid heeft bij het kiezen van een toelaatbaar stelsel (HR 14 juni 1978, *BNB* 1979/181 en HR 28 maart 2014, *BNB* 2014/119, *FED* 2014/58). Op vrijgestelde winstbestanddelen vinden de regels van goed koopmansgebruik – zij het soepeler – in beginsel dus evenzeer toepassing, maar de Hoge Raad lijkt er wel voor te waken dat de concrete invulling van goed koopmansgebruik de omvang van totaalwinst zou kunnen beïnvloeden (HR 20 november 2015, *BNB* 2016/10, *FED* 2016/17 en HR 7 december 2018, *BNB* 2019/26, *FED* 2019/36; met dien verstande dat in het kader van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling met betrekking tot het moment waarop een dividend in aanmerking wordt genomen goed koopmansgebruik geen rol speelt. Vergelijk HR 3 november 2023, *BNB* 2024/16, *FED* 2024/14). Terzijde kan nog worden opgemerkt dat uit HR 17 juni 2016, *BNB* 2016/180 zou kunnen worden afgeleid – zulks in tegenstelling tot HR 22 april 1998, *BNB* 1998/212, *FED* 1998/352 – dat in geval van wetswijzigingen die de totaalwinst beïnvloeden uitgegaan moet worden van het in het desbetreffende jaar geldende totaalwinstbegrip. Helaas is de Hoge Raad dienaangaande

1 Sedert de invoering van de mogelijkheid – in het kader van de heffing van de vennootschapsbelasting – het belastbare bedrag te berekenen in een andere geldeenheid (functionele valuta) dan de euro gaat deze regel nog wel op doch dient deze strikt genomen van een andere naam te worden voorzien.

niet altijd recht in de leer. In HR 6 november 1996, *BNB* 1997/74, *FED* 1996/1014 werd geoordeeld dat bij verkoop van landbouwgronden, waarop de landbouwvrijstelling van toepassing is, onder voorbehoud van een gebruiksrecht geen verplichting bestaat ter zake van het voorbehouden gebruiksrecht een verlies tot uitdrukking te brengen. Door dit oordeel wordt een verlies dat onder de landbouwvrijstelling valt als gevolg van een 'verhoogde' afschrijvingsbasis ter zake van het voorbehouden gebruiksrecht door middel van een jaarlijkse afschrijving ten laste van de winst gebracht. Als gevolg van dit oordeel beïnvloedt goed koopmansgebruik in de casus van het hiervoor genoemde arrest ten onrechte de omvang van de totaalwinst. Daarbij zij nog aangetekend dat de Fagoed-arresten 2.0 (HR 27 september 2024, *BNB* 2024/128-129) geen klare wijn schenken of, indien de belastingplichtige niet kiest voor de Fagoed-methode, zulks leidt tot eenzelfde totaalwinst als in het geval de belastingplichtige de Fagoed-methode toepast. De hoofdregel voor de berekening van de jaarwinst is neergelegd in art. 3.25 Wet IB 2001 dat luidt als volgt: "De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt." In de Wet IB 1964 was een vrijwel gelijklopende en inhoudelijk gelijke bepaling opgenomen in art. 9.

Voor de vennootschapsbelasting geldt ingevolge art. 8 Wet VPB 1969 dezelfde bepaling. Voor de bepaling van de jaarwinst is derhalve goed koopmansgebruik beslissend, tenzij de wetgever dwingend een andere bepaling voorschrijft respectievelijk een soepelere berekening toelaat. De vraag rijst wat wij onder goed koopmansgebruik hebben te verstaan.

HOOFDSTUK 2

Het begrip ‘goed koopmansgebruik’

Het voorschrift dat de jaarlijkse winst volgens goed koopmansgebruik dient te worden berekend, stamt uit de Wet Belastingherziening 1950. De term ‘goed koopmansgebruik’ kwam echter al voor in de Wet IB 1914 en wel als handleiding voor de bepaling van de hoogte van de fiscaal toelaatbare afschrijvingen. Aldus werd verwezen naar het subjectieve inzicht van de ondernemer zelf, zij het met de mogelijkheid tot objectivering door middel van een marginale toetsing aan een min of meer objectief gegeven als goed koopmansgebruik. Gaandeweg evenwel brak het inzicht aan dat de verwijzing naar de subjectieve vrijheid van de ondernemer, zij het binnen zekere grenzen, niet slechts bij gebrek aan beter diende te worden gehonoreerd doch zelfs bij uitstek geschikt was om de door de wetgever nagestreefde gelijke behandeling van belastingplichtigen te bereiken. Zo zal een ondernemer die zijn uitstaande vorderingen desnoods via de rechter pleegt te innen zijn debiteuren anders dienen te waarderen dan de ondernemer in wiens branche dit geen usance is. Hoe uitgebreider de wettelijke voorschriften hoe meer het adagium *summum ius, summa iniuria* bewaarheid wordt. Aan het ontstaan van dit inzicht heeft de ontwikkeling van de bedrijfseconomische wetenschap in belangrijke mate bijgedragen. Enerzijds levert deze voor de rechter maatstaven op om het subjectieve inzicht van de ondernemer met een verwijzing naar goed koopmansgebruik binnen de perken te houden. Anderzijds kan zij rechter en wetgever ertoe brengen in te grijpen en van het bedrijfseconomisch wenselijke af te wijken indien hetzij de doeleinden die aan de bedrijfseconomische winstberekening ten grondslag liggen, afwijken van de doeleinden die aan de fiscale winstberekening ten grondslag liggen, hetzij budgettaire of politieke redenen een lang uitstel van de belastingheffing onaanvaardbaar maken. Gewezen kan worden op bijvoorbeeld het wettelijk verbod van substantialistische waardering van bedrijfsmiddelen en op art. 3.26-3.29c en art. 3.30a Wet IB 2001.

Over de betekenis van de term ‘goed koopmansgebruik’ verschaft de rechtsgeschiedenis weinig inzicht. Blijkens de MvA Wet IB 1964 (p. 21) werd de omlijning van de term aan rechter en administratie overgelaten.¹

Verhouding bedrijfseconomie en goed koopmansgebruik

Ook voor de thans geldende Wet IB 2001 geldt dit, zij het dat bij de omlijning van goed koopmansgebruik niet meer wordt gerefereerd aan een mogelijke rol voor de administratie doch slechts aan die van de belastingrechter.² Reeds spoedig na de invoering werd verdedigd

1 Merkwaardig is dat de minister de administratie hier op één lijn met de rechter stelt. Weliswaar speelt de administratie bij de beoordeling van goed koopmansgebruik een belangrijke rol, doch deze rol is niet groter dan die van de belastingplichtige. In laatste instantie is de rechterlijke beslissing doorslaggevend, uiteraard tenzij het om departementale gunsten gaat.

2 *Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 70 en 106-107.*

dat als goed koopmansgebruik diende te worden aangemerkt wat bedrijfseconomisch als juist werd beschouwd. In HR 8 mei 1957, *BNB* 1957/208 overwoog de Hoge Raad: "(...) dat weliswaar als regel kan worden aangenomen, dat een stelsel van jaarlijkse winstberekening voor de belastingheffing als strokende met goed koopmansgebruik behoort te worden aanvaard indien dat stelsel is gegrond op hetgeen de bedrijfseconomie omtrent de juiste wijze van winstbepaling leert, doch deze regel uitzondering moet lijden niet alleen ingeval het volgen van het bedrijfseconomische inzicht tot strijd met enig voorschrift der belastingwetgeving zou voeren, maar evenzeer indien daardoor aan den algemenen opzet of een beginsel van de belastingwet om welke toepassing het gaat te kort zou worden gedaan." In gelijke zin HR 10 juli 2015, *BNB* 2015/180, *FED* 2015/65 waarin een door belanghebbende voorgestane herwaardering van landbouwgrond in strijd werd geacht met een uitdrukkelijk voorschrift van de belastingwet (i.c. de landbouwwijziging).

Handelsusances

Hiermee nam de Hoge Raad op duidelijke wijze een middenpositie in tussen enerzijds degenen die bedrijfseconomische inzichten doorslaggevend achtten en anderzijds degenen die een autonoom fiscaal winstbegrip verdedigden. In beginsel erkent de Hoge Raad immers dat wat bedrijfseconomisch juist is, niet in strijd kan zijn met goed koopmansgebruik. Anderzijds evenwel stelt de belastingheffing haar eigen eisen, die een afwijking van bedrijfseconomische inzichten noodzakelijk kunnen maken. Pogingen tot verwijzingen naar andere maatstaven zijn vrijwel steeds mislukt. Algemeen gangbare handelsusances bijvoorbeeld behoeven voor goed koopmansgebruik niet bepalend te zijn. Een advocaat die stelde dat het niet activeren van voor cliënten gedane uitgaven in overeenstemming was met goed koopmansgebruik omdat het activeren van deze post in de advocatuur ongebruikelijk was, werd door de Hoge Raad (HR 16 februari 1972, *BNB* 1972/76, *FED* IB '64: art. 9:66) in het ongelijk gesteld met de overweging: "(...) dat de stelling dat de fiscale term 'goed koopmansgebruik' ziet op het feitelijk gebruik van collega's, onjuist is, immers het gebruik ook van door belanghebbende als goede kooplieden aangeduide ondernemers in strijd kan zijn met fiscaal 'goed koopmansgebruik'." Met betrekking tot een bij coöperatieve verenigingen en onderlinge verzekeringsmaatschappijen gebruikelijke waardering van het ledenkapitaal werd bij uitspraak Hof 's-Gravenhage 20 juli 1967, *BNB* 1968/58, *FED* IB: art. 7(1) [1950]:368) reeds in soortgelijke zin beslist. In dit verband kan ook nog gewezen worden op HR 18 december 1991, *BNB* 1992/181, *FED* 1993/26 waarin overwogen werd: "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 hetgeen te eniger tijd als goed koopmansgebruik is aanvaard, niet in het licht van latere ontwikkelingen zal moeten worden afgewezen."

Ook de stelling dat een door een registeraccountant gecertificeerde jaarrekening principieel geacht moet worden te zijn opgemaakt volgens goed koopmansgebruik kon geen genade in de ogen van de rechter vinden (Hof 's-Hertogenbosch 20 oktober 1978, opgenomen in HR 1 oktober 1980, *BNB* 1980/333, *FED* IB '64: art. 9:299).

Verhouding andere wettelijke voorschriften en goed koopmansgebruik

Voorschriften met betrekking tot de winstberekening, welke niet op enige belastingwet berusten, zijn evenmin bepalend voor goed koopmansgebruik. In een geval waarin een

kredietinstelling zich ter verdediging van haar stelling dat haar stelsel in overeenstemming was met goed koopmansgebruik beriep op door De Nederlandsche Bank gegeven richtlijnen, werd dit door de Hoge Raad in HR 28 maart 1973, *BNB* 1974/30, *FED* IB '64: art. 9:86 verworpen met de overweging:

“(…) dat het middel blijkens de toelichting berust op de stelling dat de richtlijnen, door de Nederlandsche Bank ingevolge artikel 11 van de Wet toezicht kredietwezen aan de in die wet bedoelde geregistreeerde instellingen voor hun bedrijfsvoering gegeven, bepalend zijn voor het goed koopmansgebruik als bedoeld in artikel 9 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964;

dat evenwel ingevolge lid 1 van genoemd artikel 11 de Nederlandsche Bank NV deze richtlijnen kan geven in het belang van de solvabiliteit en liquiditeit van bedoelde instellingen;

dat mitsdien deze richtlijnen andere maatstaven kunnen aanleggen dan de maatstaf van goed koopmansgebruik waarnaar artikel 9 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorschrijft de winst uit onderneming te bepalen.”

Opvallend is dat de Hoge Raad in dit arrest impliciet erkent dat in het belang van de solvabiliteit en liquiditeit gegeven voorschriften verder kunnen gaan dan goed koopmansgebruik toelaat.

Een beroep op de vennootschapsrechtelijke voorschriften met betrekking tot de jaarrekening en het jaarverslag van ondernemingen had evenmin succes (HR 1 oktober 1975, *BNB* 1976/194, *FED* IB '64: art. 9:160; HR 23 september 1992, *BNB* 1993/60, *FED* 1992/861 en HR 2 maart 1994, *BNB* 1994/164, *FED* 1994/341).

IFRS

De vraag rijst of de hiervoor genoemde rechtspraak evenzeer van toepassing is op de voorschriften die voortvloeien uit de zogenoemde International Financial Reporting Standards (IFRS). Meer toegespitst, of deze rechtspraak eraan in de weg staat dat een ondernemer verplicht kan worden hetgeen hij – op basis van IFRS – als gedragslijn heeft gekozen in het kader van de opstelling van de commerciële geconsolideerde jaarrekening ook toe te passen in het kader van de fiscale jaarwinstbepaling (tenzij zulks in strijd zou komen met enig voorschrift, de algemene opzet of een beginsel van de desbetreffende belastingwet).

Een verplichte doorwerking van IFRS naar goed koopmansgebruik stuit af op het volgende.

Bij de opstelling van de commerciële (geconsolideerde) jaarrekening gaat het om het verschaffen van een ‘fair and true view’ met betrekking tot de financiële positie en het resultaat (performance) van de desbetreffende groep (of entiteit); kortom het gaat om het verschaffen van inzicht aan een ruime groep van belanghebbenden. Bij de bepaling van de fiscale jaarwinst gaat het echter om de vaststelling, in het kader van een evenwichtige lastenverdeling, van de omvang van de bijdrage van een belastingplichtige aan de collectieve middelen. Zoals de eerste auteur van dit werk pregnant tot uitdrukking bracht: ‘verslaglegging versus beslaglegging’. Of neutraler geformuleerd: er is sprake van ‘different concepts of profits for different purposes’.

Uit het vorenstaande blijkt dat de Hoge Raad het begrip 'goed koopmansgebruik' ziet als een fiscaal begrip met een geheel eigen inhoud. Weliswaar kan in principe bij bedrijfseconomische inzichten aansluiting worden gezocht, doch ook deze dienen telkens aan het fiscale jaarwinstbegrip te worden getoetst.³

3 Zie voor de opvattingen over de verhouding tussen goed koopmansgebruik en de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd de Geschriften nr. 189 en 190 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Deventer: Kluwer 1992 respectievelijk 1993, *De toekomst van Goed Koopmansgebruik na invoering van IFRS* (Geschrift nr. 224 van de Vereniging voor Belastingwetenschap), Deventer: Kluwer 2005 en *Goed Koopmansgebruik Qua Vadis? De mogelijke invloed van IFRS en CCCTB op GKG* (Geschrift nr. 254 van de Vereniging voor Belastingwetenschap), Deventer: Kluwer 2015.

HOOFDSTUK 3

De bestendige gedragslijn

3.1 Algemeen

Voor de gebeurtenissen, die zich in een onderneming telkens weer voordoen, zal de ondernemer een systeem kiezen, volgens welk hij deze administreert. Zijn het gebeurtenissen die directe invloed op de winst uitoefenen, dan is het gekozen stelsel tevens winstbepalend. Hij zal het stelsel dan in dienst stellen van een juiste c.q. gewenste winstbepaling. Dat houdt mede in, dat hij slechts een stelsel zal kiezen, dat hij aanvaardbaar acht in bestendigheid, niet slechts omdat verandering van stelsel altijd administratieve rompslomp oplevert, doch ook en vooral om het resultaat van de verschillende jaren vergelijkbaar te doen zijn. Wegen de voordelen van een nieuw stelsel echter op tegen de nadelen van de verbreking van de bestendige gedragslijn, dan zal hij, rationeel handelende, niet aarzelen om de verandering door te voeren.

Ook voor het berekenen van de fiscale jaarwinst zijn bepaalde regels nodig. Zij worden beheerst door het samenspel van enerzijds dwingende voorschriften, anderzijds door de door de rechter ontwikkelde normen van goed koopmansgebruik, en in de derde plaats door al dan niet willekeurig toe te passen faciliteiten. Binnen het raam van deze mogelijkheden zal de ondernemer die berekening van zijn jaarwinst kiezen, die in zijn verhouding tot de fiscus een zo gunstig mogelijk resultaat oplevert. Doorgaans zal hij naar een zo laag mogelijke fiscale winst in de nabije toekomst streven, doch er kunnen omstandigheden optreden waarbij een niet-minimale winst voor een beter resultaat zorgt. Te denken valt aan een dreigende verdamping van verliezen of aan het progressienadeel, als uitstel van winstneming tot inkomenstoppen in de toekomst leidt.

Aangezien de fiscale winst, een enkele uitzondering daargelaten, los van de commerciële winstberekening staat, zal bij deze keuze het commercieel zwaarwegende administratieve nadeel van verandering nauwelijks tellen, terwijl ook de vergelijkbaarheid van de fiscale winsten voor de ondernemer geen punt van overweging is. Uit zichzelf zou hij derhalve geneigd zijn om jaarlijks opnieuw te bekijken, welke van alle geoorloofde fiscale winstberekeningen hem met het oog op zijn fiscale verplichtingen het beste uitkomt.

Bestendige gedragslijn

Hij zou voor deze handelwijze zelfs steun kunnen vinden in het feit, dat de inkomens, en dus ook de winstberekening in beginsel ieder jaar op zich wordt bekeken: ieder probleem kan ieder jaar opnieuw ter discussie worden gesteld (vgl. HR 15 februari 1950, B.8775). Het is daarom van belang, dat de Hoge Raad reeds in een vroeg stadium het volgen van een bestendige gedragslijn bij het bepalen van de jaarlijkse winst heeft geëist (bijv. HR

16 juni 1926, B.3843). De ondernemer dient voor de waardering van zijn activa en passiva een stelsel te kiezen, dat in overeenstemming is met goed koopmansgebruik (en eventuele andere wettelijke bepalingen) en dat in bestendigheid zal moeten worden toegepast. Uiteraard kan men slechts een stelsel kiezen voor gebeurtenissen, die zich geregeld voordoen. Als de fabriek is afgebrand en aan het einde van het jaar de ondernemer slechts een claim op de verzekeringsmaatschappij resteert, dan zal hij ad hoc en voor dit geval een waardering moeten zoeken want een dergelijke brand komt niet geregeld voor. En ook is slechts een stelselkeuze nodig voor gebeurtenissen die, direct of indirect, invloed over de balansdatum heen hebben: het zal de fiscus niet interesseren of de beloning van seizoenarbeiders het ene jaar als schuld per ultimo juli en het andere jaar als kosten bij uitbetaling in augustus ten laste van het resultaat komt tenzij de balansdatum op 1 augustus ligt. Waardeert de ondernemer echter zijn voorraden volgens lifo per transactie (zie de brochure *Fiscale voorraadwaardering*, hoofdstuk 8), dan kan voor de balanswaardering iedere aan- en verkoop in het afgelopen jaar van betekenis zijn en zal de fiscus erop toezien, dat daadwerkelijk en in bestendigheid het lifo-systeem op alle omzetten is toegepast. In het kader van de herformulering van het fiscale winstbegrip werd de door de Hoge Raad ontwikkelde bestendigheidseis bij de Wet Bhz '50 in de wettekst neergelegd (art. 7 IB '41) en wel in die vorm, dat de gekozen waarderingsmethode:

- onafhankelijk diende te zijn van de vermoedelijke uitkomst; en
- slechts gewijzigd mocht worden, als bijzondere omstandigheden zulks rechtvaardigden.

De strikte uitleg van de 'bijzondere omstandigheden', die de rechter aan de wettekst gaf, leidde er evenwel toe, dat vele ondernemers opgezadeld bleven met een systeem, dat zij wellicht zonder inzicht in zijn consequenties op de lange duur hadden gekozen en dat hen in een nadelige concurrentiepositie kon brengen. Hoe dit ook zij, in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werd bij amendement-Kieft de 'bijzondere omstandigheid' uit het ontwerp verwijderd en vervangen door de formulering, dat het stelsel gewijzigd mag worden, als goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.

Opmerking verdient nog dat de jaarwinstberekening niet het enige onderwerp van het fiscale winstbegrip is waarvoor de bestendigheidseis wordt gesteld. Deze geldt ook voor het zogenoemde *etiketteren*, dat wil zeggen voor het aanmerken van bepaalde keuze-vermogensbestanddelen als privé- dan wel ondernemingsvermogen. De voorwaarden voor verandering van keuze zijn daarbij geheel andere (en zwaardere) dan die hier aan de orde zijn, waardoor wat hier over de bestendigheidseis wordt gezegd, niet van toepassing is op het (her)etiketteringsvraagstuk.

In dit verband kan ook nog worden opgemerkt dat met betrekking tot activa welke krachtens het standpunt van de ondernemer tot bedrijfsmiddel kunnen worden bestempeld (HR 30 september 1959, *BNB* 1959/354 (*autobanden*)) de herziening van de keuze tussen activering van de aanschaffingskosten dan wel het direct ten laste van het resultaat brengen van deze kosten, eveneens niet wordt beheerst door een bijzondere omstandigheid welke ten grondslag dient te liggen aan de herziening van een in het verleden uitgebrachte keuze van de etikettering van een vermogensbestanddeel. Het lijkt ons wel zeker dat vooromschreven keuzeherziening met betrekking tot grensgevallen wordt beheerst door de regels met betrekking tot de systeemwijziging/stelselwijziging in het kader van goed koopmansgebruik (HR 23 oktober 1991, *BNB* 1992/43, *FED* 1991/907).

3.2 De systeemkeuze

Het systeem, dat gekozen wordt, dient in overeenstemming te zijn met goed koopmansgebruik. Wat dit inhoudt, is het onderwerp van deze en de andere in het voorwoord genoemde brochures over het jaarwinstbegrip. Het mag uiteraard ook niet in strijd komen met enig ander wettelijk voorschrift. Bevat het gewenste stelsel elementen, die in strijd met de wet zijn, dan dient de belastingplichtige in de gelegenheid te worden gesteld om hetzij deze elementen te wijzigen (HR 8 oktober 1958, *BNB* 1958/352; zie voor de conversie van een systeem ook HR 19 januari 1955, *BNB* 1955/67), hetzij een geheel ander systeem te kiezen (HR 23 februari 1955, *BNB* 1955/158). Hij zal er dan echter voor moeten zorgen om uiterlijk voor het hof zelf subsidiaire stelsels voor te dragen (HR 14 november 1973, *BNB* 1974/131, *FED* IB '64: art. 10:38; HR 25 juni 1975, *BNB* 1975/212 en HR 30 november 1994, *BNB* 1995/102, *FED* 1995/100). Laat belanghebbende dat achterwege, dan kiest de rechter een door de inspecteur voorgedragen stelsel. Echter, indien partijen met het hof van een juridisch onjuist uitgangspunt blijken te zijn uitgegaan, dient belanghebbende in de gelegenheid te worden gesteld zijn stelsel aan te passen (HR 2 maart 1994, *BNB* 1994/164, *FED* 1994/341 en HR 10 april 1996, *BNB* 1996/274, *FED* 1996/436). Evenzo indien belanghebbende geen stelsel heeft gekozen omdat hij ten onrechte het standpunt heeft ingenomen dat hij geen ondernemer is (HR 6 mei 1942, *B.7487* en HR 1 februari 1995, *BNB* 1995/91, *FED* 1995/413).

Moet het gekozen stelsel ook 'geschikt voor de desbetreffende onderneming' zijn? *De Korte Toelichting* stelt in paragraaf 10 deze eis. Wij zetten hierbij een vraagteken. Bedoelt men ermee, dat het stelsel op een geoorloofde berekening van de jaarwinst moet zijn afgestemd, dan zegt men niets nieuws. Wil men echter tot uitdrukking brengen, dat bijvoorbeeld voor de ondernemer met duizenden kleine vorderingen het stelsel van weging van de solvabiliteit van iedere debiteur afzonderlijk minder geschikt is, zodat hij het voor hem geschiktere stelsel van aftrek van een ervaringspercentage wegens dubieusheid dient toe te passen, dan menen wij, dat deze eis terecht in de rechtspraak, noch in de doctrine pleegt te worden gesteld.

Tijdstip van systeemkeuze

De keuze van waarderingsstelsels vindt plaats bij de eerste aangifte als ondernemer of als later een nieuw soort vermogensbestanddelen erbij komt. Niet onbelangrijk is hierbij dat de ondernemer zich niet verder behoeft te binden dan met betrekking tot de waardering op de (eerste) balansdatum van belang is. Hij behoeft met name nog geen oplossingen te bedenken voor allerlei complicaties, die zich bij de toepassing van het stelsel in de loop der jaren zouden kunnen voordoen (HR 19 juni 1957, *BNB* 1957/240). In een uiterst geval kan men zich voorstellen dat de beginnende ondernemer, die in de loop van het eerste jaar voorraden heeft gekocht, waarvan aan het einde van het jaar de marktprijs beneden de kostprijs ligt, zijn voorraden tegen lagere marktwaarde waardeert, daarbij in het midden latende of deze lagere marktwaarde onderdeel uitmaakt van een kostprijssysteem dan wel van een vaste-waardesysteem. Eerst indien een (onderdeel van een) stelsel invloed op de aanslag heeft gehad, ligt dit (onderdeel) vast (HR 12 februari 1958, *BNB* 1958/90; HR 4 mei 1983, *BNB* 1983/194, *FED* IB '64: art. 9:410). Men neemt aan, dat men zelfs nog in beroep van mening mag veranderen (vgl. Hof Arnhem 9 januari 1964, *BNB* 1964/185, *FED* IB: art. 7 (1) [1950]:253), evenwel alleen indien de nieuwe keuze niet tot een hogere

aanslag zou leiden (vgl. HR 1 mei 1996, *BNB* 1996/221) c.q. over het relevante jaar nog een aanslag kan worden opgelegd (HR 16 januari 2015, *BNB* 2015/66, *FED* 2015/25). Systeemverandering ter gelegenheid van een navorderingsaanslag is evenwel niet toegestaan (HR 13 mei 1970, *BNB* 1970/135, *FED* IB: art. 7(1) [1950]:389). Een bevestiging van deze leer vormt HR 2 januari 1980, *BNB* 1980/156, *FED* IB '64: art. 14:65.

De systeemkeuze heeft uiteraard slechts betrekking op concrete vermogensbestanddelen. Goed koopmansgebruik staat toe om voor verschillende bedrijfsmiddelen verschillende stelsels van waardering te kiezen (HR 14 juni 1978, *BNB* 1979/181, *FED* IB '64: art. 9:242). Voor soortgelijke objecten zal in beginsel hetzelfde stelsel moeten gelden. Bij kostbare bedrijfsmiddelen die niet continu worden aangeschaft, zoals fabrieksgebouwen en zeeschepen, is de vergelijkbaarheid met de reeds aanwezige bedrijfsmiddelen van dezelfde soort echter dermate gering dat het voor deze gevallen mogelijk moet zijn voor elk object een ander waarderingstelsel te kiezen. Met betrekking tot incidentele zogenoemde zelfstandige gebeurtenissen kan telkenmale een nieuwe keuze worden gemaakt (HR 2 maart 1994, *BNB* 1994/164, *FED* 1994/341). Voor wat betreft de bewijslastverdeling met betrekking tot de toepassing van een stelsel kan worden opgemerkt dat een redelijke bewijslastverdeling meebrengt dat op de belastingplichtige de plicht rust om de feiten te stellen waarop de door hem voorgestane toepassing van het stelsel steunt en bij gemotiveerde betwisting deze feiten aannemelijk maakt (HR 8 februari 2019, *BNB* 2019/58, *FED* 2019/52).

Het gekozen stelsel dient wel te worden onderscheiden van de daarin geïncorporeerde feitelijke elementen. Bij de afschrijving van de kostprijs bijvoorbeeld blijft het systeem onaangetast indien de gedaalde levensduur van dergelijke bedrijfsmiddelen aanleiding zou geven om het afschrijvingspercentage te herzien (HR 12 december 1945, *B.8011*). Zo ook zal, indien bijvoorbeeld door wijziging van de marktverhoudingen, in de toekomst met een lagere vaste voorraad kunnen worden volstaan, de hiermee gemoeide inkrimping van de basishoeveelheid het waarderingstelsel onverlet laten.

3.3 Onafhankelijk van de vermoedelijke uitkomst

Het komt in het bedrijfsleven wel voor om de omvang van de afschrijvingen, binnen zekere grenzen, te doen afhangen van de behaalde winst of om een uitzonderlijk hoge winst 'weg te werken' in een extra voorziening 'dubieuze debiteuren'. Hoe men daarover ook moge denken, de rechter heeft de meestal hieraan ten grondslag liggende vermenging van winstbepaling en winstbestemming niet gewenst, temeer, waar het in fiscalibus om de bestemming voor 's Rijks schatkist zou gaan, en ook de wetgever heeft dit met behulp van de wettelijke omschrijving willen voorkomen. Van het begin af aan was duidelijk, dat hiermee niet een beletsel was geschapen om van de winst afhankelijke uitkeringen te doen, bijvoorbeeld aan werknemers. Deze liggen immers in de beleidssfeer, die voor de fiscus – in beginsel – onaantastbaar is. Om met het voorlopig verslag bij de Wet Bhz '50 te spreken: er moet onderscheid worden gemaakt tussen van de winstafhankelijke uitgaven en de wijze van winstberekening. Slechts de laatste dient onafhankelijk van de vermoedelijke uitkomst te zijn. Dit neemt overigens niet weg, dat er in sommige gevallen samenhang tussen beide kan zijn. Indien een ondernemer voor zijn machines kiest 'afschrijving parallel aan de productie', dan is dit stelsel onder bepaalde omstandigheden zeker conform goed koopmansgebruik; toch is de kans groot, dat de afschrijvingen hoger zullen zijn naarmate