Downloaded from UvA-DARE, the institutional repository of the University of Amsterdam (UvA)
http://dare.uva.nl/document/100133

File ID 100133
Filename TEN GELEIDE

SOURCE (OR PART OF THE FOLLOWING SOURCE):
Type Dissertation
Title Fiscale winstbepaling en maatschappelijke jaarrekening: Goed koopmanschap en de in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde normen.
Author J. Hoogendoorn
Faculty Faculty of Law
Year 2000
Pages 167

FULL BIBLIOGRAPHIC DETAILS:
http://dare.uva.nl/record/83847

Copyright

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other then for strictly personal, individual use.

UvA-DARE is a service provided by the library of the University of Amsterdam (http://dare.uva.nl)

TEN GELEIDE

"Het spanningsveld tussen de bedrijfseconomische en de fiscale jaarwinstbepaling levert meer en meer problemen op voor de praktijk". Aldus begint de inleiding van het verslag van het congres, dat in 1988 en 1989 werd gehouden ter gelegenheid van het 12 1/2 jarig bestaan van de stuurgroep Belastingen, ressorterende onder de commissie voortgezette educatie registeraccountants (VERA). Dit verslag is gepubliceerd als NIVRA-geschrift no 50 (augustus 1989). Ik zou het woord "bedrijfseconomisch" in deze uitspraak willen vervangen door "vennootschappelijk". Inderdaad, de vraag naar de verhouding tussen de vennootschappelijke jaarrekening en de fiscale winstbepaling, tussen de "maatschappelijk aanvaardbare normen" waaraan de vennootschappelijke jaarrekening moet voldoen, en het "goede koopmansgebruik", dat de in een kalenderjaar genoten fiscale winst bepaalt, lééft. Zowel in de theorie als in de praktijk. In zoverre mag van een spanningsveld worden gesproken. Ook de belangstelling, die het onderzoek in 1997 van het Platform Versterking Vaktechniek van het Ministerie van Financiën naar de verschillen tussen de fiscale en vennootschappelijke jaarrekening heeft mogen ervaren, getuigt van het feit, dat het vraagstuk van de verhouding tussen beide rechtsgebieden lééft. Genoemd kan voorts o.m. nog worden het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 189 over "Verhouding tussen goed koopmansgebruik en maatschappelijk aanvaardbare normen"; mede de inhoud van dit rapport heeft geïnspireerd tot deze studie. Een bezinning op de grondslagen en doelstellingen van de vennootschappelijke jaarrekening èn van de fiscale winstbepaling, op de betekenis van bedrijfseconomische inzichten voor beide terreinen - vennootschapsrecht en belastingrecht - kan het inzicht in samenhang, overeenkomsten en verschillen ten goede komen. Een verdieping van dit inzicht kan voor beide rechtsgebieden van nut zijn.
De voor u liggende studie beoogt een bijdrage te geven aan deze bezinning, en wel vanuit de fiscale gezichtshoek. In de hierna volgende hoofdstukken wordt begonnen met een schets van de ontwikkeling van het begrip "goed koopmansgebruik". Aan het begin van deze ontwikkeling staat wat ik zou willen noemen, een verwijzing naar de coutumen, naar de common sense van de "degelijke", "eerlijke" of "goede" koopman. Bij deze common sense voegen zich in latere jaren wetenschappelijke inzichten omtrent de bepaling van winst (en verlies). Máár, "goed koopmansgebruik" valt niet samen met "hetgeen de bedrijfseconomie leert" of "wat de ondernemer doet"; "goed koopmansgebruik" is een rechtsbegrip, en wel een fiscaalrechtelijk begrip. Het is de rechter, die, in het algemeen althans, het laatste woord heeft en bepaalt wat rechtens wèl en wat rechtens niet strijdig is met goed (of "degelijk" en "eerlijk") koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik (of verwante termen met zelfde inhoud) heeft van meet af aan de functie gehad van een norm bij de beoordeling in concrete gevallen wat wél en wat níet toelaatbaar was en is in de verhouding tussen overheid en burger met betrekking tot de toepassing van de belastingwet. De afbakening van de grens tussen "strijdig met goed koopmansgebruik" en "niet strijdig met goed koopmansgebruik" is een taak, die de wetgever heeft toevertrouwd aan de rechter, hetgeen de wetgever overigens niet ervan heeft weerhouden in te grijpen, wanneer hij dit nodig of gewenst achtte. De wetgever heeft het proces van vorming van het goede koopmansgebruik door de rechter "alert begeleid" (en doet dit nog).
Rechter en wetgever hebben het rechtens geldend goed koopmansgebruik gevormd. Praktijk en wetenschap hebben recht èn plicht tot het ontwikkelen van initiatieven en tot constructieve begeleiding van het vormgevingsproces - goed koopmansgebruik als jus constituendum.

Deze studie zal zich niet uitstrekken tot een behandeling van de beginselen en (rechts)gronden, die aan onze wetgeving ten grondslag liggen c.q. geacht worden behoren te liggen. Deze beginselen en gronden zijn van zodanig belang, dat zij verdienen de hoofdzaak te vormen van afzonderlijke studies (en niet een plaats aan de "zijlijn"). Bij wijze van voorbeeld noem ik de "Inleiding tot het Nederlands belastingrecht" van Hofstra (m.n. hoofdstukken II en III), de dissertatie van L.G.M. Stevens (1980) "Belasting naar draagkracht", en - van oudere datum nog - de bijdrage van Detiger in de Smeetsbundel over "belastingbeginselen".
De term "ability to pay" in deze studie dient letterlijk te worden genomen, in de zin van bekwaamheid of capaciteit tot betaling.
Op het gebied van vennootschapsrecht heeft de wetgever - hiertoe verplicht door E.G.-Richtlijnen - niet volstaan met het aangeven van een maatstaf ("normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd"), doch heeft tevens een reeks gedetailleerde voorschriften het licht doen zien. De invoering van een afzonderlijke norm eerst in de Wet op de Jaarrekening, later in boek 2 van het BW heeft het specifieke fiscaalrechtelijk karakter van "goed koopmansgebruik" bevestigd. Het nààst elkaar bestaan van twee afzonderlijke, verwante normenstelsels maakt de studie naar samenhang, overeenkomsten en verschillen boeiend.

De indeling van de studie na deze inleiding is als volgt:

I Onderneming/ondernemer - totale winst - jaarwinst.
II Oorsprong en ontwikkeling "goed koopmansgebruik" tot 1950.
III Schets van de ontwikkeling vanaf 1950 aan de hand van concrete onderwerpen.
IV De ontwikkeling van het begrip "in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde normen".
V Schets van de inhoud van het begrip "in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde normen" aan de hand van concrete onderwerpen.
VI Evaluatie van de verschillen tussen fiscale winstbepaling en vennootschappelijke jaarrekening in de praktijk.
VII De betekenis van de bedrijfseconomie voor goed koopmansgebruik en maatschappelijk aanvaardbare normen.
VIII Verhouding goed koopmansgebruik en maatschappelijk aanvaardbare normen.

Aan het eind volgt een - korte - samenvatting.

Hoofdstuk I wil, voorafgaand aan een kijk op de verhouding tussen totale winst en jaarwinst in de belastingheffing, een uiteenzetting geven omtrent enkele basisbegrippen, zoals onderneming en ondernemer, de zelfstandige winstberekening ("at arms length") per onderneming, en van de grondslag van de deelnemingsvrijstelling (het "ne bis in idem") bezien vanuit de relatie tot deze zelfstandigheid. In de hoofdstukken II en III wordt "100 jaar" goed koopmansgebruik geschetst. De historie van de "maatschappelijk aanvaardbare normen" is korter; wanneer de ontwikkeling van de accountantsnormen mede in ogenschouw wordt genomen, wordt óók op dát gebied de "20ste eeuw" omspannen. De historie van de "maatschappelijk aanvaardbare normen" wordt weergegeven in hoofdstuk IV. De titels van de hoofdstukken III en V wijzen reeds op een verwantschap van de behandelde onderwerpen. In hoofdstuk III worden een aantal in jurisprudentie en literatuur saillante onderwerpen met betrekking tot de fiscale winstbepaling aan de orde gesteld; in hoofdstuk V een aantal verwante onderwerpen in de vennootschappelijke jaarrekening. In hoofdstuk VI volgt een evaluatie van de in de praktijk voorkomende verschillen tussen fiscale

winstbepaling en vennootschappelijke jaarrekening. De hoofdstukken III, V en VI geven tezamen een rechtsvergelijkend overzicht. In de hoofdstukken VII en VIII wordt de relatie tussen goed koopmansgebruik en maatschappelijk aanvaardbare normen achtereenvolgens bezien vanuit een (bedrijfs) economische en een juridische gezichtshoek. In hoofdstuk VII wordt met name aandacht gegeven aan de bedrijfseconomische grondslagen van de rechtsbegrippen goed koopmansgebruik en maatschappelijk aanvaardbare normen.
Per 1 januari 2000 werd deze studie afgesloten. Lopende ontwikkelingen konden tot deze datum in de studie worden betrokken.