

NOG EENS: LATENTE BELASTINGVERPLICHTINGEN INZAKE VERMOGENSTOENAME

door G. B. A. M. Smulders

In het juni-nummer van dit maandblad wordt door collega Drs. A. L. Brok zijdelings aandacht besteed aan mijn in het mei-nummer van dit maandblad opgenomen uiteenzetting over bovengenoemd onderwerp. Hij besluit de desbetreffende passage met de volgende zin: „Voor mij is de conclusie van Smulders dat de bijzondere hoogte van deze extra-belastingdruk¹⁾ zou nopen tot een buiten de resultatenrekening houden dan ook volkomen onlogisch”. Welnu, ook voor mij is een dergelijke conclusie volkomen onlogisch. Ik kan niet inzien waarom een extra-belastingdruk buiten de resultatenrekening zou moeten worden gehouden uitsluitend op grond van de bijzondere hoogte daarvan. De moeilijkheid is echter, dat ik mij er niet van bewust ben een dergelijke conclusie te hebben getrokken. Voorzover evenwel uit mijn artikel toch iets dergelijks valt te lezen, hetgeen blijkbaar het geval is, wil ik wel nadrukkelijk verklaren, dat een dergelijke conclusie door mij niet is bedoeld.

De conclusie waartoe ik wel was gekomen luidt als volgt: „Concluderend meen ik te moeten stellen, dat de door de commissie²⁾ gevolgde behandelingswijze, waarbij latente belastingverplichtingen inzake vermogenstoename in eerste instantie bewust buiten haar latentiebegrip zijn gelaten, niet ten goede is gekomen aan een duidelijke behandeling van het latentie-probleem. Immers er is thans twijfel gewekt t.a.v. de vraag of het juist is bepaalde belastingclaims niet als verplichting, doch als (gespecificeerd) onderdeel van het eigen vermogen in de balans op te nemen; voorts t.a.v. de vraag of het aanbeveling verdient jaarlijks belastingbedragen ten laste van de jaarwinst te brengen, welke, gelet op het normale belastingtarief, in een abnormale verhouding staan tot het behaalde exploitatieresultaat³⁾”. Voor de motivering van deze conclusie moge ik verwijzen naar bedoeld artikel.

Teneinde niet in het midden te laten hoe mijn eigen opvatting over beide bedoelde vragen luidde, heb ik aan vorenstaande conclusie toegevoegd: „Naar mijn mening vereist een goede jaarverslaglegging dat beide vragen ontkennend worden beantwoord”. Een nadere motivering voor deze mening heb ik niet gegeven. Ik veronderstelde, dat deze motivering uit het daaraan voorafgaande wel duidelijk zou zijn. Kennelijk is zulks niet het geval geweest, waardoor het hierboven gesignaleerde misverstand mogelijk werd. Ik stel er daarom prijs op bedoelde motivering alsnog naar voren te brengen.

Met betrekking tot de eerste der beide hierboven vermelde vragen (is belastingclaim over vermogenstoename te verantwoorden als eigen vermogen of als verplichting?) kan ik kort zijn. In mijn vorig artikel heb ik er op gewezen, dat de voorzitter van de „latentie-commissie”, W. N. de Blaey, t.a.v. bedoelde vraag had geopteerd voor verantwoording als eigen vermogen. Uit de door Brok gegeven uiteenzetting maak ik op, dat hij deze mening niet onderschrijft. Hij is van oordeel, dat een dusdanige flatterende van het vermogensbeeld moet worden voor-

1) Bedoeld wordt hier de Vennootschapsbelasting over het verschil tussen afschrijving op basis vervangingswaarde en op basis historische kostprijs.

2) Bedoeld wordt hier de sub-commissie van de C.A.B. inzake latente belastingverhoudingen.

3) M.A.B. mei 1964, bladz. 200/201.

komen. Hij is daarom voorstander van verantwoording op een verplichtingenrekening⁴⁾). Hierbij sluit ik me gaarne aan.

Mijn mening t.a.v. de tweede hierboven gestelde vraag (inzake Vennootschapsbelasting ten laste van de resultatenrekening) vereist een meer uitvoerige behandeling.

In geval van waardestijging van duurzame slijtende productiemiddelen doet zich een vermogenstoename voor, welke niet als winst kan worden aangemerkt. Fiscaal wordt deze vermogenstoename wel als winst beschouwd, zij het niet op het moment van het ontstaan van de vermogenstoename, doch naar gelang die vermogenstoename wordt gerealiseerd door verbruik resp. verkoop van de betrokken duurzame productiemiddelen. Op grond hiervan is er sprake van een belastingverplichting over die vermogenstoename, welke verplichting in de balans tot uitdrukking dient te worden gebracht. Afgezien van andere verschillen tussen bedrijfseconomische en fiscale winst, wordt de situatie in de volgende jaren nu zo, dat de fiscus niet alleen belasting heft over het werkelijk behaalde resultaat, doch tevens over het verschil tussen de bedrijfseconomische afschrijvingen (op basis vervangingswaarde) en de fiscale afschrijvingen (op basis historische kostprijs).

Door het betalen van laatstbedoeld stuk belasting voldoet men aan de in de balans tot uitdrukking gebrachte verplichting. Zoals algemeen gebruikelijk bij het voldoen van verplichtingen, geschiedt dit ten laste van de rekening waarin de desbetreffende verplichting tot uitdrukking is gebracht. Ten laste van de verlies- en winstrekening komt derhalve slechts het eerstbedoelde stuk belasting, te weten de belasting over het werkelijk behaalde resultaat. Het is dus niet zo, dat de belasting over het „afschrijvingsverschil” buiten de resultatenrekening wordt gehouden vanwege de bijzondere hoogte hiervan. Neen, dat belastingbedrag wordt ten laste van de verplichtingenrekening gebracht omdat het daar op thuis hoort. Tevens blijkt dan, dat op de verlies- en winstrekening slechts de belasting over het werkelijk behaalde resultaat tot uitdrukking komt.

Het vorenstaande geldt mutatis mutandis ook voor het voldoen van in het verleden ontstane belastingverplichtingen uit anderen hoofde dan uit waardestijging van duurzame slijtende productiemiddelen. Er blijkt dan steeds, dat op de verlies- en winstrekening slechts de belasting over het werkelijk behaalde resultaat wordt geboekt.

Het is de hierboven weergegeven gedachtengang, welke ertoe heeft geleid als mijn mening te kennen te geven, dat het geen aanbeveling verdient jaarlijks belastingbedragen ten laste van de jaarwinst te brengen, welke, gelet op het normale belastingtarief, in een abnormale verhouding staan tot het behaalde exploitatieresultaat. Steeds redenerend vanuit bovenbedoelde gedachtengang kan bedoelde mening m.i. slechts onjuist zijn in die gevallen, waarin in betekenende mate belasting wordt geheven, welke noch als belasting over het werkelijk behaalde resultaat, noch als voldoening van een eerder ontstane verplichting is aan te merken. Ik dacht echter, dat dergelijke gevallen - zo zij zich al voordoen - als uitzonderingen moeten worden aangemerkt.

Ik ben mij ervan bewust, dat bovengeschetste gedachtengang noch door de commissie als geheel, noch door collega Brok wordt gedeeld. In mijn vorige artikel wees ik er reeds op, dat de commissie aanbeveelt de belasting over het „afschrijvingsverschil” telkenjare ten laste van het resultaat te brengen en dat de Blaey het

4) M.A.B. juni 1964, bladz. 244.

voorstelt alsof de fiscus in deze gevallen een hoger „tarief” toepast. Ik heb deze voorstellingswijze toen moeilijk houdbaar genoemd. Ter illustratie van die bewering heb ik een tweetal voorbeelden gegeven, waaruit blijkt, dat dit „hogere tarief” wel zeer aanmerkelijk kan afwijken van het normale tarief.

Collega Brok vindt deze cijfervoorbeelden fictief en erg geschargeerd. Dit is ook zo. Ik meen echter, dat een cijfervoorbeeld meestal fictief is en dat chargingering de illustratieve werking slechts verhoogt. Hoe dit ook zij, ik acht de voorstellingswijze van het „hogere tarief” niet reëel. Er is naar mijn mening geen sprake van een „hogere tarief”, doch van toepassing van het normale tarief op twee bestanddelen, te weten het werkelijk behaalde resultaat en het „afschrijvingsverschil”. Ik kan het dan ook niet eens zijn met Brok wanneer hij stelt: „De praktische realiteit, waarvoor de onderneming zich door afwijking in het fiscale winstbegrip ziet geplaatst, is dus dat zij over haar winst gedurende een aantal jaren in feite naar een andere maatstaf dan het normale heffingspercentage wordt aangeslagen”⁵⁾. Nogmaals, er wordt aangeslagen volgens het normale heffingspercentage, doch deze aanslag geldt niet alleen de werkelijk behaalde winst, doch ook de vermogenstoename door waardeestijging van duurzame slijtende productiemiddelen.

Een goede jaarverslaglegging vereist m.i., dat de feiten tot uitdrukking worden gebracht zoals ze zijn. Deze feiten zijn: een vermogenstoename door waardeestijging, gepaard gaande met een vermogensvermindering tengevolge van de verplichting over bedoelde vermogenstoename vennootschapsbelasting te betalen en tenslotte het geleidelijk voldoen van die verplichting, waardoor deze teniet gaat. Wijkt men hier van af door de belastingheffing over de vermogenstoename in stukjes en beetjes als jaarlijkse vennootschapsbelasting ten laste van het resultaat te brengen, dan belemmert men het juiste inzicht in de rentabiliteit van de onderneming. Op een dergelijke boekingswijze is m.i. van toepassing hetgeen door de „latentie-commissie” in haar rapport in ander verband naar voren is gebracht: „Vaak ontmoet men nog, dat de winst op dynamische manier wordt bepaald, doch de belasting welke er tegenover staat, wordt bepaald door hetgeen over het betrokken jaar moet worden betaald. Dit is uiteraard inconsequent. Het behoeft wel geen betoog, dat op deze wijze tussen de bedrijfseconomische winst en het ten laste daarvan gebrachte belastingbedrag een wanverhouding kan bestaan, welke elk inzicht in de samenhang tussen winst en belastingbedrag verhindert”⁶⁾.

Zie ik het goed, dan is het principiële verschil tussen de door Brok naar voren gebrachte opvatting en de door mij aanbevolen gedragslijn hierin gelegen, dat in eerstbedoelde opvatting de vennootschapsbelasting steeds een winstbepalingspost is, terwijl dit in mijn opvatting slechts het geval is voorzover de vennootschapsbelasting een winstbelasting is. Voorzover de vennootschapsbelasting echter de vermogenstoename belast meen ik, dat dit dan ook uitsluitend als een vermogensvermindering tot uitdrukking moet worden gebracht.

Uiteraard kan men zich afvragen, of deze vermogensvermindering de continuïteit van de onderneming niet in gevaar zal brengen. Dit kan inderdaad het geval zijn, doch zulks is dan niet het gevolg van de verrichte boekingswijze, maar van de gebreken in onze belastingwetgeving. Voorzover bedoeld gevaar zich voordoet, zal het veelal noodzakelijk zijn in de jaren nadat een waardeestijging heeft plaats gevonden zodanige bedragen uit de winst te reserveren als overeenkomt met de

5) M.A.B. juni 1964, bladz. 236.

6) De Accountant, september 1962, bladz. 41.

belasting welke telkenjare verschuldigd wordt over het „afschrijvingsverschil”. Hierdoor wordt bereikt, dat, afgezien van andere mutaties, de som van eigen vermogen plus „belastingverplichting” constant blijft. In deze gevallen zal het balansbeeld grotendeels hetzelfde zijn als bij toepassing van een der door Brok juist geachte methode's het geval is⁷⁾. In die gevallen geeft de verlies- en winstrekening echter wel een duidelijk verschil te zien. Het bedrag waarmede bij toepassing van laatstbedoelde methode de vennootschapsbelastingpost de belasting over de werkelijk gemaakte winst overschrijdt, komt in de door mij bedoelde opzet niet als vennootschapsbelasting naar voren, doch eenzelfde bedrag wordt dan toegevoegd aan de reserves. In andere gevallen, dus in gevallen waarin de aanvulling van het eigen vermogen niet noodzakelijk is, zal een dergelijke toevoeging aan de reserves echter achterwege kunnen blijven.

Conclusie: Zolang er verschillende antwoorden worden gegeven op de vraag of de vennootschapsbelasting over de vermogenstoename moet worden beschouwd als vermogensvermindering dan wel (tevens) als last van de resultatenrekening, zolang zal de verwerking van bedoelde vennootschapsbelastingpost in de jaarrekening ook verschillend geschieden.

7) M.A.B. juni 1964, bladz. 244.