

A. C. van Utteren

Lezers discussiëren

Fiscale eenheid en de belastingen over het resultaat in de jaarrekening

(een reactie)

Inleiding

Collega Tempelaars heeft in het april-nummer van dit blad een beschouwing over de verwerking van belastingen in de jaarrekeningen van moeder- en dochtermaatschappijen in concernverband gegeven. Hij gaat daarbij uit van het toenemend belang van de zelfstandige jaarrekeningen van dochtermaatschappijen. In de conclusie wordt de hoop uitgesproken, dat de inhoud van schriftelijke, tussen dochtermaatschappij en moedermaatschappij te maken afspraken, gebaseerd wordt op bedrijfseconomische grondslagen, waarbij dan de voorkeur voor een bepaalde methodiek wordt aangegeven. Mijn bezwaar tegen het betoog is, dat de uitgesproken voorkeuren niet echt fundamenteel worden onderbouwd, waar bovendien blijkt dat ik mij een andere keuze zeer wel kan voorstellen.

Methoden van toerekening

In essentie worden drie basisprincipes onderscheiden:

1. Geen toerekening van belasting over resultaten bij de dochters.
2. Toerekening van belasting over de resultaten, waarbij de verliesgevende dochters het belastingvoordeel uit de verrekening in de fiscale eenheid vergoed krijgen.
3. Toerekening van de belasting over de resultaten, waarbij de verliesgevende dochters het belastingvoordeel uit de verrekening in de fiscale eenheid vergoed krijgen voor zover zij ook bij een zelfstandige belastingplicht dat voordeel behaald zouden hebben. (De moedermaatschappij stelt zich als fiscus op.)

College Tempelaars stelt zich op het standpunt, dat de sub 2 genoemde methode de enig juiste is, alhoewel hij in zijn verdere betoog een aantal beperkingen aangeeft vanuit de mogelijkheid tot waardering van (verrekenbare) verliezen. Daarbij komt de belastingbate uit hoofde van de horizontale verliescompensatie slechts ten gunste van de dochter voor zover verrekening bij zelfstandige belastingplicht mogelijk zou zijn geweest; respectievelijk actieve latenties aanvaardbaar geacht worden. De resterende belastingbate komt dan ten gunste van die dochters welke daadwerkelijk voor de mogelijkheid van compensatie hebben gezorgd. In de verdere uitwerking wordt een belastingbate bij de moeder als zodanig niet toelaatbaar geacht. Me-

thode 1 wordt afgewezen omdat het inzicht niet wordt verschaft aangezien geen rekening is gehouden met belasting over de resultaten, een mijns inziens terechte conclusie. Methode 3 wordt als onjuist bestempeld aangezien de bij deze methode ontstane belastingbaten bij de moedermaatschappij als onlogisch wordt beschouwd. Deze conclusie wordt onvoldoende onderbouwd en is volgens mij niet a priori als onjuist aan te merken. Hierna zullen de argumenten welke voor of tegen de methoden 2 en 3 zijn aan te voeren in beschouwing worden genomen.

Uitgangspunten bij het opstellen van de jaarrekening

De jaarrekening is het stuk waarmee de leiding van de onderneming periodiek verantwoording aflegt omtrent de uitkomsten van het door haar gevoerde beheer. Het beheer wordt gevoerd uitgaande van de ondernemingsdoelstellingen. Vanuit deze doelstellingen dient een keuze uit de voor de jaarrekening ten dienste staande grondslagen gemaakt te worden, welke het beste passen bij de ondernemingsdoelstellingen en beleidsuitgangspunten. De gekozen grondslagen dienen getoetst te worden op hun algemene aanvaardbaarheid in het maatschappelijk verkeer. Dit betekent derhalve, dat het al of niet toekennen van de belastingbaten in de verliessituatie, die niet door de dochter zelfstandig gerealiseerd zou kunnen worden, gebaseerd is op verschillende beleidsuitgangspunten en derhalve ook een verschillende uitwerking in de jaarrekening krijgt.

De belangrijkste argumenten welke bij deze keuze een rol spelen zijn:

- Indien de dochter niet in de fiscale eenheid zou zijn opgenomen zou bij de dochter geen belastingbaten ontstaan en men wenst de voor de resultaten verantwoordelijke leiding van de dochter in een verliessituatie niet te ‘belonen’ met de belastingbaten vanuit de groep.
- Daartegenover staat het argument, dat de voordelen van het groepsverband en de fiscale eenheid naar rato toegerekend dienen te worden.
- De belastingbaten uit hoofde van de verliescompensatie door de moedermaatschappij komt juist haar toe, aangezien juist zij in staat is vanuit de deelnemingsverhoudingen de fiscale eenheid te vormen. De uit dien hoofde aan haar toevallende baten worden terecht bij de moedermaatschappij verantwoord.

Vorenstaande argumenten zouden een keuze waarbij de moeder als fiscus optreedt niet in de weg staan. Indien wij voorts bedenken, dat het uitgangspunt is het toenemend belang van de jaarrekening van de dochtermaatschappijen, zou een bijkomend argument kunnen zijn, dat, terwille van de eenduidigheid van de jaarrekeningen van de enkelvoudige werkmaatschappijen, in die jaarrekeningen verwerking van de belasting op een wijze die uitgaat van de situatie alsof zelfstandige belastingplicht bestaat de voorkeur verdient. De wijze van verwerking in de jaarrekening is dan niet afhankelijk van de vraag of al dan niet deel wordt uitgemaakt van een fiscale eenheid. Verwerking van een belastingbaten bij de moeder hoeft op zich niet onlogisch te zijn. Zij heeft de structuur ontwikkeld van waaruit de fiscale eenheid zijn

bestaansgrond heeft. Voorts is, als gevolg van de deelnemingsverhoudingen, doorgaans sprake van een groep, waarbij de winst- en verliesrekening van de moeder met zodanige beperkingen kan worden opgesteld dat het voor het vereiste inzicht niet storend is, dat in de belastingpost van de moeder deze bate besloten ligt. De vraag rijst onder welk hoofd deze belastingbate verantwoord dient te worden, t.w. belastingen uit gewone bedrijfsuitoefening of belastingen betreffende deelnemingen. Teneinde het resultaat deelnemingen te laten aansluiten op het totaal van de resultaten van de afzonderlijke deelnemingen, moet geconcludeerd worden, dat hier sprake is van belastingen uit hoofde van gewone bedrijfsuitoefening. Overigens dient de hieruit voortvloeiende afwijking ten opzichte van de normale nominale belastingdruk nader toegelicht te worden.

Wettelijke reserves niet uitgekeerde winst deelnemingen

Ook in een breder perspectief geplaatst is de verwerking van de post belastingen in de jaarrekening van de dochter van belang, omdat de post mede bepalend is voor het uiteindelijke nettoresultaat, dat (na aftrek van dividend) de basis vormt voor de bepaling van de omvang van de wettelijke reserves. Het verantwoorden van de belastingbate uit hoofde van de verliescompensatie bij de moeder betekent, dat voor dit bedrag geen sprake is van resultaat deelnemingen, en dat derhalve een lager bedrag als wettelijke reserve is aan te merken. Indien uitgegaan wordt van de situatie dat de collectiviteit van deelnemingen in aanmerking wordt genomen¹, dan betekent het, dat de methode om belasting aan verliesgevende dochters te restitueren, dan wel de belastingbate toe te rekenen aan die dochters die de verliescompensatie daadwerkelijk mogelijk maken, onderling geen verschil in de omvang van de wettelijke reserves veroorzaken. In beide gevallen komt de belastingbate ten gunste van het resultaat van - weliswaar afhankelijk van de gekozen methode verschillende - deelnemingen. Indien de belastingbate wordt verantwoord bij de moedermaatschappij dan is zij in staat hogere uitkeringen ten laste van de winst of de reserves te doen. Deze hogere uitkeringen kunnen, overige factoren buiten beschouwing latend, gerechtvaardigd worden uit het feit, dat financiering plaats kan vinden uit het verschil tussen de feitelijke afdracht van belasting door de winstgevende dochters en de in totaliteit verschuldigde belasting.

Samenvatting en conclusie

Met collega Tempelaars ben ik van mening, dat een veelheid van uitkomsten verwarrend is voor de gebruikers van jaarrekeningen. Het gaat mij echter te ver om dan te concluderen dat er slechts één juiste methode is. Ook op andere punten hebben wij een keuze uit verschillende waarderingsgrondslagen, die tot verschillende uitkomsten voor vermogen en resultaat leiden. De uiteenzetting van de toegepaste grondslagen dient daarbij duidelijk aan te geven op welke wijze de belasting aan moeder- en dochtermaatschappij is toegerekend. Daarbij gaat mijn voorkeur uit naar de methode waarbij de bepaling van de belasting bij de dochter plaats vindt alsof zelfstandige

belastingplicht bestaat. Dit heeft het voordeel, dat de jaarrekeningen van zelfstandige ondernemingen en tot een fiscale eenheid behorende ondernemingen op basis van de zelfde grondslagen zijn opgesteld. In de groepsjaarrekening leiden alle methoden tot dezelfde uitkomst. Slechts de jaarrekening van de moeder toont een niet in relatie tot het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening staande belastingpost. De winst- en verliesrekening waarin dit tot uitdrukking komt is doorgaans echter dermate beperkt dat dit niet als storend beschouwd kan worden. In het geval de moeder zodanige activiteiten ontwikkelt, dat ten behoeve van het te verschaffen inzicht met een summiere winst- en verliesrekening niet volstaan kan worden, dient de toelichting informatie te verschaffen omtrent de afwijkende belastingdruk ten opzichte van de nominale belastingvoet.

Noot

I Prof. Mr. Drs. H. Beckman, 1984, *Wettelijke reserves in de jaarrekening*, MAB, febr./mrt. 1984, p. 106.