

Intracomptabele verwerking aangifte vennootschapsbelasting blijkt ook bij 'samenvol' dé oplossing

Joop Witjes

SAMENVATTING In dit artikel wordt aandacht besteed aan het in mei 2008 van kracht geworden Besluit fiscale waarderingsgrondslagen (verder: het Besluit) in het kader van het Samenvolproject. Hiermee wordt kleine rechtspersonen toegestaan met ingang van boekjaar 2007 hun vennootschappelijke jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen op te stellen en te publiceren. Ingegaan wordt op de inhoud van het Besluit en de bijbehorende Nota van toelichting; voorts worden knelpunten bij toepassing van het Besluit besproken. Deze zijn deels reeds in de literatuur gesignaleerd. Als oplossing voor deze knelpunten wordt een model gepresenteerd, waarbij de aangifte Vennootschapsbelasting intracomptabel in de vennootschappelijke jaarrekening wordt opgenomen. Naast de oplossing voor de knelpunten in het Besluit blijkt het intracomptabele model ook geschikt voor een meer omvangrijke doelgroep dan beoogd bij het Samenvolproject. Vergeleken met het Samenvolproject kunnen hierdoor grotere besparingen in het vooruitzicht worden gesteld. Nadat is stilgestaan bij de informatiewaarde van de jaarrekening bij Samenvol, wordt dit artikel afgesloten met een analyse waaruit de voor- en nadelen van het intracomptabele model blijken.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De toepassing van het intracomptabele model zal de in het vooruitzicht gestelde vermindering van de administratieve lastendruk voor ondernemingen in het kader van het Samenvolproject overtreffen. Bij volledige invoering van het model kan namelijk de separate aangifte Vennootschapsbelasting vervallen. Hierdoor kunnen belangrijke extra besparingen op maatschappelijke kosten worden gerealiseerd. Vooral de technische problemen die de nagestreefde presentatie van de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening in één document bij samenvol in de weg staan, worden voorkomen met een intracompatibele verwerking van de aangifte Vennootschapsbelasting in de jaarrekening.

1 Inleiding

De Tweede Kamer heeft in mei 2008 groen licht gegeven aan het zogenaamde 'Samenvolproject', hetgeen resulteerde in het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen van 28 augustus 2008, houdende regels inzake toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening van

kleine rechtspersonen¹. Om kleine rechtspersonen toe te staan hun jaarrekeningen op te stellen gebaseerd op fiscale waarderingsgrondslagen was wetswijziging noodzakelijk. Deze past in de algemene doelstelling tot administratieve lastenverlichting. Ondanks het feit dat bij het Samenvolproject in brede kring² om aandacht en advies is gevraagd, blijken nog niet alle problemen voor toepassing ervan te zijn opgelost. Zo signaleert Kamp (2008, p. 428) tegen de achtergrond van de vrijwillige keuze voor het al of niet toepassen van fiscale waarderingsgrondslagen enkele aandachtspunten bij het Samenvolproject. Hij geeft aan dat in sommige gevallen behoefte zal bestaan het eigen vermogen hoger te presenteren dan op basis van fiscale waarderingsgrondslagen het geval zou zijn en dat toepassing van actuele waarde en het opnemen van actieve latenties, als gevolg van voorwaartse verliescompensatie, bewust zal worden afgeweken van fiscale grondslagen. Bovendien merkt hij op, dat indien kleine ondernemingen die vóór de wetswijziging reeds opteeden voor IFRS waarschijnlijk ook na de wetswijziging IFRS zullen toepassen. De keuze voor het al of niet toepassen van IFRS wordt meestal niet bepaald door de administratieve eenvoud.

Van Capelle (2009, p. 55) is van mening dat lastenverlichting slechts mogelijk is als er geen verschillen bestaan tussen de samenvoljaarrekening en de aangifte.

In de Nota van toelichting bij het Besluit wordt gesuggereerd dat bij toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen kan worden volstaan met één document voor zowel de aangifte als de jaarrekening. Komen er, wat meestal het geval zal zijn, wel verschillen voor, dan geeft dit naar mijn mening aanleiding tot een aantal technische problemen. Hierbij kan worden gedacht aan de verwerking van beperkt aftrekbare kosten, het aanwenden van de herinvesteringsreserve en de opname van de winstbelasting als last in de 'fiscale' winst- en verliesrekening. Daar komt nog bij de onderschatte behoefte aan toelichting bij publicatie van een jaarrekening op fiscale grondslagen. Mogelijk hebben deze technische problemen geleid tot de stellingname van

Van Capelle (2009, p. 54 - 55) en is in zijn beleving één document slechts mogelijk bij het ontbreken van verschillen.

Kamp (2008, p. 429) acht één document voor zowel de fiscale aangifte als voor de opmaak van de jaarrekening, zoals wordt gesuggereerd in de Nota van toelichting bij het Besluit, onmogelijk. Hij is van mening dat de termijnen voor het opstellen en indienen van de aangifte en de jaarrekening te veel verschillen en dat een onderneming niet bereid is zijn fiscale aangifte te deponeren, terwijl er voor publicatie in de jaarrekening toelichting nodig kan zijn die niet in de aangifte is opgenomen. In het vervolg van dit artikel zal blijken dat het opstellen van de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening in één document met de daaruit voortvloeiende lastenvermindering heel goed mogelijk is. Het bestaan van verschillen tussen de genoemde jaarrekeningen staat dit niet in de weg en is technisch uitvoerbaar, indien wordt gekozen voor een intracomptabele verwerking van de aangifte vennootschapsbelasting. Het terugdringen van de administratieve lasten wordt bereikt door de gelijktijdige opstelling van de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening hetgeen mijns inziens los staat van het moment van publicatie van het geheel of in delen

In deze bijdrage wordt in paragraaf 2 de inhoud van het Besluit behandeld, waarna in paragraaf 3 wordt ingegaan op het Besluit met de bijbehorende Nota van toelichting. Vervolgens wordt in paragraaf 4 een intracomptabel model voor de verwerking van de aangifte vennootschapsbelasting gepresenteerd waarmee een oplossing wordt geboden voor de knelpunten die bij het Samenvalproject ontstaan. Deze oplossing vraagt niet om een wetswijziging en reikt bovendien verder dan de bij het Samenvalproject beoogde doelgroep. In paragraaf 5 wordt ingegaan op de informatiewaarde van de jaarrekening bij samenval. Tot slot worden in paragraaf 6 een analyse de voor- en nadelen van het intracomptabele model besproken.

2 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen

Het Besluit voorziet met een viertal artikelen in praktische aanwijzingen om de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen mogelijk te maken. In art. 1 wordt bepaald dat de rechtspersoon die voor het eerst de fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening toepast een hierdoor ontstaan vermogensverschil moet behandelen als een stelselwijziging. Dit vermogensverschil, als verschil tussen de openingsbalans en de vennootschappelijke eindbalans van het vorige boekjaar, wordt per begin van het boekjaar verwerkt als een rechtstreekse wijziging in het eigen vermogen.

Art. 2 geeft een drietal aanvullingen ten aanzien van de balans en de winst- en verliesrekening. Volgens art. 2 dienen gevormde herinvesteringsreserves separaat onder

het eigen vermogen te worden opgenomen. Bovendien moeten niet- of slechts beperkt aftrekbare kosten, alsmede vennootschapsbelasting of andere belastingen naar de winst deel uitmaken van de winst- en verliesrekening. Hierdoor ontstaan verschillen tussen de vennootschappelijke en de fiscale winst- en verliesrekening die een presentatie van jaarrekening en de aangifte in één document in de weg staan.

Art. 3 bevat bepalingen met betrekking tot informatie die in de toelichting op de jaarrekening moet worden opgenomen. Art. 3 bepaalt in lid 1 dat afwijkingen, als gevolg van de fiscale waarderingsgrondslagen ten opzichte van de waardering volgens het BW, toelichting behoeven voor zover zij van belang zijn voor het inzicht in het vermogen. Deze toelichting maakt deel uit van de gepubliceerde jaarrekening (art. 394 Boek 2 BW).

Volgens art. 3 lid 2 dient de omvang van een aanwending van de herinvesteringsreserve in de toelichting te worden opgenomen, terwijl lid 3 bepaalt, dat een willekeurige afschrijving op grond van art. 3:31 of art. 3:34 Wet IB 2001 moet worden toegelicht als deze uitgaat boven de afschrijving in de situatie waarin niet willekeurig wordt afgeschreven.

In art. 4 van het Besluit wordt geregeld dat het Besluit van toepassing is op jaarrekeningen die zijn aangevangen op of na 1 januari 2007.

3 Opmerkingen bij het Besluit en de bijgaande Nota van toelichting

In de Nota van toelichting bij het Besluit wordt ten aanzien van art. 2 opgemerkt, dat het betreffende artikel strekt tot het faciliteren van de gelijktrekking van jaarrekeningstukken en fiscale aangifte door op twee punten de bestaande leemten tussen beide financiële gegevenssets op te vullen.

Ten aanzien van de balans regelt art. 2 de afzonderlijke vermelding van de herinvesteringsreserve binnen het eigen vermogen. De Nota van toelichting geeft aan dat bij aanwending van de herinvesteringsreserve niet alleen de fiscale boekwaarde, maar ook de fiscale afschrijving wordt verlaagd. Kennelijk heeft de minister hiermee bedoeld te zeggen dat de toekomstige fiscale afschrijvingskosten zullen afnemen, omdat bij de berekening van de fiscaal toegestane afschrijvingskosten na aanwending van de herinvesteringsreserve wordt uitgegaan van de aanschafwaarde onder aftrek van de aangewende herinvesteringsreserve. De aanwending van een fiscaal toelaatbare reserve is een afname van het fiscaal ondernemingsvermogen die in het jaar van aanwending als last in de fiscale winst- en verliesrekening dient te worden opgenomen. In tegenstelling tot hetgeen in de Nota van toelichting hierover is opgenomen is de aanwending van de herinvesteringsreserve derhalve een verhoging van de fiscale lasten. Een verhoging die overi-

gens in het jaar van aanwending wordt geneutraliseerd door een bijtelling in de staart van de aangifte als gevolg van de afname van de fiscaal toelaatbare herinvesteringsreserve.

De Nota van toelichting regelt in art. 2 tevens twee aanvullingen op de fiscale winst- en verliesrekening:

- de eerste betreft kosten die vennootschappelijk wél en fiscaal niet als last worden erkend. Hierbij gaat het om kosten met voor een deel een privé karakter, of kosten die niet of niet volledig aftrekbaar zijn (boetes en niet-aftrekbare rente als gevolg van de ‘thin-cap’-regeling). Onduidelijk hierbij is of het Besluit een afwijkend model van de fiscale winst- en verliesrekening voorstelt. Het is immers gebruikelijk dat niet- of niet volledig aftrekbare kosten voor 100% in de fiscale winst- en verliesrekening worden opgenomen, waarbij het niet-aftrekbare deel in de ‘staart van de aangifte’ wordt bijgeteld;
- de tweede aanvulling betreft de verschuldigde of de te vorderen vennootschapsbelasting. De Nota vermeldt dat in de fiscale winst- en verliesrekening geen ‘te betalen of te vorderen vennootschapsbelasting’ is opgenomen omdat deze post voor de fiscaliteit geen kostenpost is³. In de Nota van toelichting stelt de minister dat in de fiscale winst- en verliesrekening de ‘winst’ het belastbare bedrag is. De minister maakt in de Nota kennelijk geen onderscheid tussen winsten en verliezen die van invloed zijn op de omvang van het fiscaal ondernemingsvermogen en bijtellingen en aftrekposten ter bepaling van het belastbaar bedrag die geen invloed hebben op de omvang van het fiscaal ondernemingsvermogen. De laatste categorie maakt geen deel uit van de fiscale winst- en verliesrekening, maar wordt in de staart van de aangifte opgenomen.

In de Nota van toelichting bij art. 2 van het Besluit wordt opgemerkt dat bij samenvatting wordt gestreefd naar één gecombineerd document, ondersteund door de Nederlandse XBRL-taxonomie, waarmee de onderneming zowel kan voldoen aan de deponeringsplicht ingevolge titel 9 Boek 2 BW, als aan de aangifteplicht op grond van de Wet Vpb 1969. Bij het streven naar één document ontstaan drie knelpunten:

- de verwerking van niet- of beperkt aftrekbare kosten. Kosten die voor 100% in de vennootschappelijke winst- en verliesrekening voorkomen, terwijl deze kosten fiscaal voor minder dan 100% in het belastbaar bedrag zijn opgenomen. De twee gedraglijnen zijn onverenigbaar;
- de verwerking van vorming en aanwending van de herinvesteringsreserve. Dit is een fiscale faciliteit die vennootschappelijk niet voorkomt. Een bijkomend probleem hierbij is het ontbreken van latente belastingen bij het Samenvattingproject zowel vóór als ná aanwending van de

herinvesteringsreserve⁴. Vóór aanwending rust er een fiscale claim op de gevormde herinvesteringsreserve, terwijl ná aanwending de fiscale en de vennootschappelijke boekwaarden verschillen. In beide situaties zou een latentie op de balans niet misstaan;

- een derde probleem is de onderschatte behoefte aan toelichting op grond van art. 3 van het Besluit, waarbij het nog maar de vraag is of na invoering van het Besluit de behoefte aan toelichting is afgenomen. Uit onder andere de Gebruikershandleiding Jaarrekening op fiscale grondslag van het Nederlands Taxonomie Project en de presentaties van Van den Ende (PwC) en Dekker (ABN Amro) die de introductie van het Samenvattingproject vergezellen blijkt, dat op grond van fiscale wetgeving bij panden in eigen gebruik, bedrijfsmiddelen, milieu-investeringen en bij deelnemingen toelichting is vereist, indien op basis van fiscale waardering het inzicht wordt belemmerd. Bovendien wordt gesuggereerd dat bij het niet opnemen van actieve latenties vrijwillig toelichting zou kunnen worden gegeven. Ook is op grond van het Besluit, naast toelichting in verband met de stelselwijziging, toelichting noodzakelijk bij buitengewone waardecorrecties en significante afwijkingen ten opzichte van de huidige waarderingen.

Om de genoemde knelpunten die bij het Samenvattingproject ontstaan op te lossen en de presentatie van de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening in één document mogelijk te maken, is een model ontwikkeld waarmee een intracomptabele verwerking van de aangifte vennootschapsbelasting in de vennootschappelijke jaarrekening plaatsvindt. Het model wordt in de volgende paragraaf toegelicht.

4 Model voor de intracomptabele verwerking van de aangifte Vennootschapsbelasting in de vennootschappelijke jaarrekening

Een in mei 2008 afgerond onderzoek naar de mogelijkheden voor een intracomptabele verwerking van de vennootschappelijke jaarrekening en de aangifte vennootschapsbelasting (Witjes, 2008) resulteerde in het model dat hierna wordt toegelicht en waarvan in tabel 1 voor de enkelvoudige jaarrekeningen een indeling is afgebeeld.

De saldi balans van dit model kent zes kolommen, waarvan de eerste twee kolommen ruimte bieden aan de traditionele vennootschappelijke saldi balans. In de kolommen 3 en 4 worden de vennootschappelijke resultaten gecorrigeerd tot ‘saldo fiscale winst’, waarna in de kolommen 5 en 6 ‘saldo fiscale winst’ wordt aangevuld tot het ‘belastbaar bedrag’. Aangezien gebruik wordt gemaakt van zuivere grootboekrekeningen, levert het model door middel van de bekende “druk op de knop” de volgende overzichten op:

Tabel 1

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Omschrijving	Saldibalans Vennootschappelijk		Aanvulling ter bepaling van het saldo fiscale winst		Aanvulling ter bepaling van het belastbaar bedrag		WV Vennootschappelijk		Winstreconciliatie		WV Fiscaal		Balans 31-12-20xx Vennootschappelijk		Vermogensreconciliatie		Fiscale vermogensopstelling per 31-12-20xx	
	Dt	Cr	Dt	Cr	Dt	Cr	V	W	V	W	V	W	Dt	Cr	Dt	Cr	Dt	Cr

- de enkelvoudige vennootschappelijke winst- en verliesrekening (de kolommen 7 en 8)
- de winstreconciliatie (de kolommen 9 en 10)
- de enkelvoudige fiscale winst- en verliesrekening (de kolommen 11 en 12)
- de enkelvoudige vennootschappelijke balans (de kolommen 13 en 14)
- de vermogensreconciliatie (de kolommen 15 en 16) en
- de enkelvoudige fiscale vermogensopstelling (de kolommen 17 en 18)

Alle boekingen, ook die met betrekking tot de 'staart van de aangifte', maken deel uit van het grootboek, waardoor alle genoemde overzichten in één document kunnen worden gepresenteerd. De fiscale winst- en verliesrekening in dit model gaat verder dan het gebruikelijke 'saldo fiscale winst' en eindigt met het 'belastbare bedrag', waarmee tevens de posten voor de aangifte Vennootschapsbelasting zijn gespecificeerd.

Kosten die vennootschappelijk volledig en fiscaal niet (de vennootschapsbelastinglast) of niet geheel aftrekbaar zijn (gemengde kosten), worden in het model volledig in de respectievelijke winst- en verliesrekeningen opgenomen, waarbij fiscaal het niet-aftrekbaar deel separaat in de fiscale winst- en verliesrekening wordt gecorrigeerd. Ook de dotatie aan en de aanwending van de herinvesteringsreserve, uitsluitend een fiscale faciliteit, worden respectievelijk in de fiscale balans en de fiscale winst- en verliesrekening opgenomen. Opname van de vennootschappelijke cijfers in de eerste twee kolommen van de saldibalans kan verschillen in waardering veroorzaken ten opzichte van de fiscale grondslagen. Het zichtbaar maken van deze verschillen voorkomt veel toelichting zoals bedoeld in art. 3 van het Besluit. Ook de banken zullen een veel minder vergaande behoefte hebben aan aanvullende informatie bij hun kredietbeoordelingen.

Worden bij kleine rechtspersonen in de eerste twee kolommen van het model de vennootschappelijke cijfers opgenomen die zijn gebaseerd op fiscale waarderingsgrondslagen, hetgeen na het Besluit is toegestaan, dan zullen in de volgende twee kolommen van het intracomptabele model, waarin de aansluiting met het 'saldo fiscale winst' wordt gespecificeerd (de kolommen 3 en 4), geen of nauwelijks verschillen voorkomen. Toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen vraagt echter wel om (veel) meer

toelichting, hetgeen op eenvoudige wijze kan worden voorkomen door in de kolommen 1 en 2 uit te gaan van vennootschappelijke waarderingsgrondslagen.

Ter illustratie van het model wordt een vereenvoudigd voorbeeld uitgewerkt, waarbij op basis van het Besluit in eerste instantie wordt uitgegaan van fiscale waarderingsgrondslagen. Het uitgangspunt is een beginbalans van een besloten vennootschap waar, als gevolg van de verkoop van onroerend goed waarbij een boekwinst werd behaald van 240, onder het eigen vermogen een herinvesteringsreserve is opgenomen. Geheel in overeenstemming met de strekking van het Samenvalproject wordt hiervoor geen voorziening latente belasting opgenomen. In het lopende boekjaar zijn goederen ingekocht voor 1.000 en verkocht voor 2.000. Er zijn kosten betaald voor een bedrag van 200, waarvan 20 fiscaal niet aftrekbaar (gemengde kosten). Gedurende het boekjaar heeft een vervangende investering in gebouwen plaatsgevonden voor een bedrag van 1000, waarop de gevormde herinvesteringsreserve van 240 in mindering is gebracht. Op de gebouwen is in dit boekjaar nog niet afgeschreven.

De berekening van het belastbare bedrag en de berekening van de belastinglast bij een tarief voor de vennootschapsbelasting van 25% luidt als volgt:

Bedrijfseconomische winst vóór Vpb	800
Aanwending herinvesteringsreserve	-/- 240
Saldo fiscale winst	560
Mutatie fiscaal toelaatbare reserve (HIR gebouwen)	240
Bijtelling gemengde kosten	20
Belastbaar bedrag	820

De belastinglast in de vennootschappelijke winst- en verliesrekening bedraagt 25 procent van 820 = 205

In het kader van het Samenvalproject zou de winst- en verliesrekening tevens als 'fiscale' winst- en verliesrekening dienst moeten kunnen doen. Een belangrijke zo niet de belangrijkste doelstelling van het Besluit is immers door middel van één document belangrijke administratieve lastenverlichting te realiseren. Het probleem is echter dat op de winst- en verliesrekening de vennootschapsbelastinglast (Vpb-last) is opgenomen die op de

fiscale winst- en verliesrekening niet voorkomt. Bovendien komt de aanwending van de herinvesteringsreserve, die fiscaal als last moet worden aangemerkt, niet voor op de winst- en verliesrekening. Ter bepaling van het belastbaar bedrag dienen in de aangifte Vennootschapsbelasting de niet-afrekbare gemengde kosten van 20 en de mutatie in de herinvesteringsreserve van 240 in de staart van de aangifte te worden bijgeteld.

Uitwerking met behulp van het intracomptabele model

Bij uitwerking van het door mij ontwikkelde intracomptabele model wordt in de eerste twee kolommen de vennootschappelijke saldi balans opgenomen, bestaande uit de som van de bedragen uit de beginbalans en de verwerkte journaalposten ten aanzien van de financiële feiten. Omdat op grond van het Besluit gekozen is voor fiscale waarderingsgrondslagen bedraagt de boekwaarde van het gebouw 760 (1000 onder aftrek van de voorheen gevormde herinvesteringsreserve van 240). De gemengde kosten zijn zowel vennootschappelijk als fiscaal volledig als last opgenomen (de kolommen 7 en 11). Het fiscaal niet-afrekbare deel van de gemengde kosten wordt in de fiscale winst- en verliesrekening separaat bijgeteld (kolom 12). De verschuldigde vennootschapsbelasting is als last in de vennootschappelijke winst- en verliesrekening opgenomen (kolom 7).

Het model is uitgewerkt in tabel 2:

De kolommen 3 en 4 vullen het vennootschappelijke resultaat aan tot 'saldo fiscale winst'.

Het saldo fiscale winst, dat als tussentelling in kolom 11 is opgenomen, kan als volgt worden berekend:

Omzet		2.000
Af: Inkoopwaarde van de omzet	1.000	
Kosten	200	
Aanwending HIR gebouwen	<u>240</u>	
		1.440
Saldo fiscale winst		560

De kolommen 5 en 6 vullen het 'saldo fiscale winst' aan tot het 'belastbare bedrag' (820), waarmee ook de bedragen die deel uitmaken van de staart van de aangifte in de fiscale winst- en verliesrekening kunnen worden opgenomen.

Saldo fiscale winst	560
Bij: Bijtelling gemengde kosten	20
Mutatie in de fiscaal toelaatbare reserve (HIR gebouwen)	<u>240</u>
Belastbaar bedrag	820

In de kolommen 7 tot en met 18 zijn de overzichten opgenomen zoals aangegeven in paragraaf 4. De bedragen in de vennootschappelijke winst- en verliesrekening (de

kolommen 7 en 8) zijn gebaseerd op de kolommen 1 en 2, terwijl de bedragen in de fiscale winst- en verliesrekening (de kolommen 11 en 12) worden berekend als de som van de bedragen uit de kolommen 1 tot en met 6 van de betreffende grootboekrekeningen. De fiscale winst- en verliesrekening gaat verder dan gebruikelijk en specificeert tevens de posten voor de aangifte Vennootschapsbelasting uitmondend in het 'belastbaar bedrag'.

In de kolommen 13, 14 en 17, 18 worden respectievelijk de vennootschappelijke en de fiscale balansen opgenomen. De bedragen in de vennootschappelijke balans komen overeen met de saldi van de balansrekeningen uit de kolommen 1 en 2. De bedragen in de fiscale vermogensopstelling zijn berekend als de som van de bedragen uit de kolommen 1 tot en met 6. Wordt ook het saldo winst aan de algemene reserve toegevoegd, dan zijn beide balansen identiek. Geheel automatisch worden in de kolommen 9, 10 en 15, 16 de winst- en de vermogensreconciliatie afgeleid.

Het belastbaar bedrag kan worden gecontroleerd door middel van de fiscale vermogensvergelijking:

Fiscaal ondernemingsvermogen ultimo (zie de gearceerde creditposten in kolom 18)	1.605
Fiscaal ondernemingsvermogen primo ⁵	<u>1.250</u>
Vermogenstoename	355
Niet-afrekbare bedragen algemeen: Vpb	<u>205</u>
Saldo fiscale winst	560
Bijtelling gemengde kosten: Oort-kosten	20
Mutatie fiscaal toelaatbare reserves: aanwending (HIR gebouwen)	<u>240</u>
Belastbaar bedrag	820

Wordt niet geopteerd voor fiscale waarderingsgrondslagen dan maakt de herinvesteringsreserve geen deel uit van het vennootschappelijk eigen vermogen. De gevormde fiscale herinvesteringsreserve veroorzaakt nu echter een voorziening latente belastingen van 60 (25% van 240)⁶.

Het model is in die situatie uitgewerkt in tabel 3.

De fiscale vermogensvergelijking is gelijk aan de opstelling bij tabel 2. In de vennootschappelijke balans is als gevolg van de keuze voor vennootschappelijke waarderingsgrondslagen een voorziening latente belastingen opgenomen. De keuze voor vennootschappelijke ten opzichte van fiscale waarderingsgrondslagen voorkomt veel aanvullende toelichting, hetgeen als een belangrijk voordeel kan worden aangemerkt⁷.

5 De informatiewaarde van de jaarrekening bij samenvatting

Toepassing van het Besluit is geen voorschrift maar berust op een vrijwillige keuze van kleine ondernemingen. Indien

Tabel 2

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
BV Model	Saldibalans Vennootschappelijk		Aanvulling ter bepaling van het saldo fiscale winst		Aanvulling ter bepaling van het belastbaar bedrag		WV Vennootschappelijk		Winstreconciliatie		WV Fiscaal		Balans 31-12-20xx Vennootschappelijk		Vermogens-reconciliatie		Fiscale vermogens opstelling per 31-12-20xx	
	Dt	Cr	Dt	Cr	Dt	Cr	V	W	V	W	V	W	Dt	Cr	Dt	Cr	Dt	Cr
Gebouwen	760			240	240								760				760	
Voorraad																		
Liquide middelen	1050												1050				1050	
Aandelenkapitaal		500												500				500
Algemene reserve		510			225									510	225			285
Herinvesteringsreserve																		
Winstsaldo														595		225		820
Te betalen Vpb		205												205				205
Omzet		2000						2000					2000					
Inkoopwaarde van de omzet	1000						1000				1000							
Kosten	200						200				200							
Aanwending HIR			240						240									
Saldo fiscale winst											560							
Oort-kosten						20				20				20				
Mut. Herinvesteringsres.					240					240				240				
Belastbaar bedrag											820							
Vpb-last	205					205	205			205								
Winstsaldo						595			225									
	3215	3215	240	240	465	465	2000	2000	465	465	2260	2260	1810	1810	225	225	1810	1810

Tabel 3

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
BV Model	Saldibalans Vennootschappelijk		Aanvulling ter bepaling van het saldo fiscale winst		Aanvulling ter bepaling van het belastbaar bedrag		WV Vennootschappelijk		Winstreconciliatie		WV Fiscaal		Balans 31-12-20xx Vennootschappelijk		Vermogens-reconciliatie		Fiscale vermogens opstelling per 31-12-20xx	
	Dt	Cr	Dt	Cr	Dt	Cr	V	W	V	W	V	W	Dt	Cr	Dt	Cr	Dt	Cr
Gebouwen	1000			240									1000			240	760	
Voorraad																		
Liquide middelen	1050												1050				1050	
Aandelenkapitaal		500												500				500
Algemene reserve		690	240	60	225									690	405			285
Herinvesteringsreserve				240	240													
Winstsaldo														595		225		820
Voorziening latente Vpb		60	60											60	60			
Te betalen Vpb		205												205				205
Omzet		2000						2000					2000					
Inkoopwaarde van de omzet	1000						1000				1000							
Kosten	200						200				200							
Aanwending HIR			240						240									
Saldo fiscale winst											560							
Oort-kosten						20				20				20				
Mut. Herinvesteringsres.					240					240				240				
Belastbaar bedrag											820							
Vpb-last	205					205	205			205								
Winstsaldo						595			225									
	3455	3455	540	540	465	465	2000	2000	465	465	2260	2260	2050	2050	465	465	1810	1810

wordt gekozen voor fiscale waarderingsgrondslagen heeft dit gevolgen voor de gepresenteerde jaarrekening. Panden in eigen gebruik volgen een fiscale waardering die is gebaseerd op de WOZ - waarde, waarbij ten aanzien van de afschrijving na het bereiken van de bodemwaarde verdere afschrijvingen niet zijn toegestaan. Verder kan op milieu investeringen willekeurig worden afgeschreven. Deze verschillen in vennootschappelijke en fiscale afschrijvingen vormen een bron voor belastinglatenties. De Gebruikershandleiding Jaarrekening op fiscale grondslag van het Nederlandse Taxonomie Project staat bij waarde-

ring op fiscale grondslagen echter opname van belastinglatenties in de jaarrekening niet toe. Ook niet met betrekking tot voorwaartse verliescompensatie. Kleine ondernemingen kunnen belastinglatenties vermijden door de jaarrekening te baseren op fiscale grondslagen (Kamp, 2008, p. 426).

Weliswaar dient op grond van art. 3 van het Besluit ten behoeve van gebruikers van de jaarrekening in de toelichting inzicht te worden verstrekt omtrent verschillen die ontstaan als gevolg van het toepassen van fiscale waarde-

ringsgrondslagen (Dieleman, 2008, p. 22), maar in de betreffende balans ontbreekt de latentie. Naar mijn mening een tekortkoming van de jaarrekening gebaseerd op fiscale grondslag. 'Waar cijfers (kunnen) spreken is toelichting overbodig' (Witjes, 2008). Overigens acht Kamp (2008, p. 426) het niet verder afschrijven op gebouwen in strijd met art. 35 lid 1 onder b van de Vierde EEG-Richtlijn en pleit hij voor het door de fiscale wetgeving nauwkeuriger volgen van de Europese regelgeving.

Wordt bij het opstellen van de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening gebruik gemaakt van het intracomptabele model zonder te opteren voor fiscale waarderingsgrondslagen, dan geven de in één document gepresenteerde jaarrekeningen automatisch de gewenste informatie.

Het Nederlandse Taxonomie Project geeft in de gebruikershandleiding een concept voor een fiscaal jaarrapport. Dit rapport bestaat uit:

- een jaarrekening op fiscale grondslag
- publicatiestukken op fiscale grondslag
- een verkorte winstaangifte en
- een bankenextensie

Banken, als belangrijke gebruiker van de jaarrekening, baseren zich na de wetwijziging bij hun Nederlandse taxonomie voor het kleinbedrijf op jaarrekeningen die zijn gebaseerd op fiscale grondslagen. Zij sluiten op deze wijze aan bij het Samenvaalproject. Bij de beoordeling van kredietrisico's voor advies-, aanvraag- en beheerprocessen hebben banken echter behoefte aan méér informatie dan de informatie die blijkt uit de jaarrekening op fiscale grondslag. De banktaxonomie bevat dan ook aanvullende detaillering van vooral balans en winst- en verliesrekeningposten. In de extra behoefte aan informatie bij banken wordt hiermee voorzien.

Ook hier geldt, dat gebruikmaking van het intracomptabele model, waarbij niet voor fiscale grondslagen wordt geopteerd, de extra bankextensie in het fiscale rapport (groten-deels) overbodig maakt. Overigens zullen niet alle kleine ondernemingen samenvaal omarmen en zullen banken ook voor deze categorie een oplossing moeten bieden.

6 Analyse van het intracomptabele model

Zoals uit het in paragraaf 4 uitgewerkte model blijkt, biedt toepassing van het intracomptabele model de mogelijkheid op basis van het Besluit al of niet te opteren voor het opstellen van de vennootschappelijke jaarrekening op basis van fiscale grondslagen. Ook zonder (uitsluitend) gebruik te maken van fiscale grondslagen kan een overeenkomstige vermindering van de administratieve lastendruk worden gerealiseerd. Gelijktijdig wordt uit hetzelfde grootboek in één document de vennootschappelijke jaar-

rekening en de aangifte vennootschapsbelasting samengesteld. Hierbij sluit de fiscale winst- en verliesrekening met het belastbaar bedrag en gaat daarmee verder dan in de huidige praktijk gebruikelijk is. Ondernemingen die vennootschappelijke cijfers willen publiceren (Kamp, 2008, p. 428) hebben bij toepassing van het model de beschikking over deze cijfers, indien zij niet voor fiscale grondslagen opteren. Het naast de fiscale cijfers beschikbaar zijn van de vennootschappelijke waardering voorkomt veel extra toelichting. De gesignaleerde technische problemen die zich bij Samenvaal voordoen en die presentatie van de op fiscale grondslagen gebaseerde vennootschappelijke jaarrekening in één document mijns inziens onmogelijk maakt, komen bij het intracomptabele model niet voor. Te denken valt hierbij aan de verwerking van de gemengde kosten, de aanwending van de herinvesteringsreserve en de presentatie van de belastinglast in de vennootschappelijke jaarrekening. De voor de controle en de aansluiting tussen de vennootschappelijke en de fiscale cijfers noodzakelijke reconciliaties van vermogen en resultaat worden automatisch door het model gegenereerd. Dit maakt het model uitermate geschikt voor toepassing van horizontaal toezicht. In tegenstelling tot de situatie bij toepassing van het Besluit, dat uitsluitend voor kleine rechtspersonen van toepassing is, is het intracomptabele model ook toepasbaar voor middelgrote en grote ondernemingen. Het door-groeien van een onderneming van klein naar middelgroot kan bij toepassing van het intracomptabele model gruisloos verlopen en vergt geen stelselwijziging indien voorheen niet geopteerd is voor fiscale waarderingsgrondslagen. De situatie dat alle rechtspersonen bij het verzorgen van de aangifte vennootschapsbelasting één model toepassen werkt kostenbesparend en kan als een belangrijk voordeel worden aangemerkt. Zeker als met het op brede schaal toepassen van het intracomptabele model de separate aangifte vennootschapsbelasting zou kunnen vervallen. De aanzienlijke besparing op maatschappelijke kosten die hierdoor wordt geboden levert een belangrijke extra bijdrage aan de vermindering van administratieve lasten.

Naast de genoemde voordelen van het intracomptabele model zijn er, hoewel beperkt, ook nadelen. Allereerst dient de gebruikte software zodanig te worden aangepast, dat in de kolommen 3 tot en met 6 van het model de verschillen tussen de fiscale en de vennootschappelijke jaarrekening kunnen worden verwerkt. Deze softwareaanpassingen zijn echter zeer beperkt en technisch uitvoerbaar. Daarnaast vergt toepassing van het intracomptabele model voldoende fiscale kennis. Ontbreekt deze kennis vooralsnog bij ondernemingen, dan kan worden volstaan met verwerking van de vennootschappelijke cijfers in de eerste twee kolommen van het model, waarna de accountant of adviseur, die is belast met de samenstelling en de controle van de jaarreke-

ning, de fiscale correcties in de kolommen 3 tot en met 6 van het model voor zijn rekening neemt. Hiermee wordt dezelfde systematiek gevolgd als bij de publicatie van informatie met behulp van XBRL, waarbij de accountant als intermediair optreedt.

Slaagt de onderneming er zelfstandig in bij het invoeren van de basisgegevens de fiscale correcties (de kolommen 3 tot en met 6 van het model) ten opzichte van de vennootschappelijke waarderingsgrondslagen aan te brengen, dan

ontstaat een 'permanence'-situatie en kan het model een belangrijk instrument zijn op weg naar het 'in control zijn' voor wat betreft de verwerking van winstbelasting. ■

Dr. J.P.J. Witjes is verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid, afdeling Bedrijfseconomie van de Universiteit Leiden.

Literatuur

■ Capelle C. van, 2009, Fiscale waarderingsgrondslag verklaard, *de Accountant, Maandblad koninklijke NIVRA*, nr. 2, pp. 54 - 55.

■ Dieleman A., 2008, Besluit fiscale waarderingsgrondslagen roept vragen op, *Accountancynieuws*, nr. 21, pp. 22 - 23.

■ Ende H. van den, 2007, Het Samenvolproject, de stand van zaken, *Accountancynieuws*, nr. 6, pp. 13 - 14.

■ Kamp B., 2008, Samenvol grondslagen voor aangifte en jaarrekening kleine ondernemingen,

Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 82^e Jaargang, pp. 425 - 434.

■ Nederlands Taxonomie Project, 2008, *Gebruikershandleiding Jaarrekening op fiscale grondslag als onderdeel van het Fiscaal Jaarrapport, versie 1.0*, www.Xbri-ntp.nl.

■ Scholten J., 2008/ 1, Lastenverlichting, fiscale grondslagen en flexibilisering van het BV-recht. Enkele jaarrekeningtechnische aspecten, *Onderneming & Financiering*, pp. 25 - 45.

■ Staatsblad, *Besluit fiscale waarderingsgrondslagen*, 28 augustus 2008.

■ Witjes J.P.J., 2008, *Disclosure van Belastingen naar de winst in de Jaarrekening. Naar een intracomptabele verwerking van de aangifte vennootschapsbelasting*, dissertatie Universiteit Leiden, A&W Uitgevers, Raalte.

■ Witjes J.P.J. en Kuijl J.G., 2007, De vennootschappelijke jaarrekening en de aangifte vennootschapsbelasting in één document is nu al mogelijk, *Accountancynieuws*, nr. 12.

Noten

¹ St. 353, 28 augustus 2008.

² Bij het Samenvolproject zijn drie ministeries betrokken, te weten: Financiën, Justitie en Economische Zaken, waarbij onder anderen advies is gevraagd aan de Raad voor de Jaarverslaggeving, de accountantsorganisaties NIVRA en NOvAA, VNO-NCW en MKB Nederland, alsmede de vier grote accountantskantoren.

³ Kennelijk bedoelt de minister de 'vennootschapsbelastinglast of -bete' in plaats van de 'te

betalen of de te vorderen vennootschapsbelasting'.

Bij de laatste twee begrippen is immers sprake van balansposten, die overigens wel op de fiscale vermogensopstelling kunnen voorkomen.

⁴ Naast toepassing van de herinvesteringsreserve kunnen ook belangrijke verschillen in waardering van activa ontstaan door willekeurige afschrijvingen en de fiscaal toegestane afschrijving gebaseerd op de WOZ-waarde.

⁵ Het eigen vermogen bestaat uit het Aandelen-

kapitaal van 500, de Algemene reserve van 510 en de Herinvesteringsreserve van 240.

⁶ Als uitgangspunt bij de berekening van de latentie is hier gekozen voor de resultaatbenadering.

⁷ In de onderhavige casus lijkt dit voordeel beperkt omdat slechts sprake is van een verschil in boekwaarde bij het gebouw door de aanwending van de herinvesteringsreserve.