

GESCHILPUNTEN BIJ DE VERWERKING VAN LATENTE BELASTINGVERHOUDINGEN IN DE JAARREKENING VAN ONDERNEMINGEN - II²³)

door Drs. M. A. van Hoepen

E. De latente belastingverplichting over de vermogensmutatie bij herwaardering

Het zou in het bestek van dit artikel te veel ruimte vragen de veelheid van meningen op dit punt ook maar enigszins volledig weer te geven. Ik wil volstaan met het weergeven van een tweetal van deze meningen. Ze zijn m.i. bovendien voldoende om al die opvattingen, als zou prijsstijging onder de toepassing der vervangingswaardetheorie tot een latente belastingverplichting, van welk karakter dan ook, aanleiding kunnen geven, te logenstraffen. Laat ik het probleem aan de hand van een voorbeeld mogen schilderen:

Voorbeeld: Aanschaffingsprijs machine op 1 januari van jaar 1: f 1.000,—. Geschatte levensduur (bedrijfseconomisch en fiscaal): 10 jaar. Belastingtarief: 50%. Waardestijging op 2 januari van jaar 1: 20%. „Rechtlijnige” afschrijving. Winst vóór afschrijving en belasting: f 300,—.

Fiscaal wordt slechts de afschrijving op basis van de historische uitgaafprijs geaccepteerd.²⁴) Toepassing van de vervangingswaarde in de bedrijfseconomische jaarrekening leidt bij prijsstijging tot herwaardering van het actief en een jaarlijkse afschrijvingslast ter hoogte van in dit geval 1/10 van de vervangingswaarde. Er ontstaat een verschil tussen de bedrijfseconomische en de (lagere) fiscale afschrijving, tengevolge waarvan de bedrijfseconomische winst lager is dan de fiscale. Er dient meer belasting te worden betaald dan overeenkomt met het belastingtarief toegepast op de bedrijfseconomische winst. De aanhangers van de vervangingswaardetheorie plegen te spreken van een „belasting over schijnwinst”, of zelfs van een „verkapte vermogensheffing”, daar volgens hen een stuk vermogensaanwas wordt belast dat niet als winst kan worden beschouwd, maar „schijnwinst” vormt, daar zij ligt onder de „klem van de vervangingsverplichting”.

a. Onder afwezigheid van winstbelasting zou ingeval van herwaardering in het bovenstaande voorbeeld worden geboekt:

wegens herwaardering: - Machines	f 200,—	
aan Herwaardering		f 200,—
jaarlijks de afschrijving op vervangingswaardebasis:		
- Resultatenrekening	f 120,—	
aan Afschrijving Machines		f 120,—

Een en ander zal de lezer welbekend zijn, ik geef dit voorbeeld slechts ter vergelijking.

b. De eerste methode die ik u mag voorstellen is die van W. F. Nederstigt²⁵) welke alleen de belasting over bedrijfseconomische winst (dus 50% van 300

²³) Evenals het eerste deel van dit artikel, dat in het vorige M.A.B.-nummer verscheen, is ook dit tweede deel gebaseerd op de scriptie die ik t.b.v. het doctoraal examen bedrijfseconomie aan de N.E.H. inleverde bij Prof.Drs. R. Burgert.

²⁴) Art. 10, lid 1, Wet op de Inkomstenbelasting 1964.

²⁵) W. F. Nederstigt: „Latente belastingschulden in de jaarrekening in verband met de vervangingswaarde” in lustrum-nummer Vaga-berichten, april 1962, pag. 1011/1012.

7/- 120) ten laste van de Resultatenrekening wenst te brengen. De te ver-
richten boekingen zijn dan de volgende:

wegens herwaardering:	- Machines	f 200,—	
	aan Herwaardering		f 100,—
	aan Belastingvoorziening		f 100,—
jaarlijks:	- Resultatenrekening	f 120,—	
	aan Afschrijving Machines		f 120,—
	- Resultatenrekening (belasting over de bedr.econ.winst)	f 90,—	
	Belastingvoorziening	f 10,—	
	aan Te betalen belasting		f 100,—

Het is bij beschouwing van dit probleem m.i. duidelijk dat de verhoging van de afschrijvingslast, nl. door afschrijving op vervangingswaardebasis, geen aanleiding kan geven over te gaan tot het boeken van een „normale” latente belastingverplichting. De belasting immers over het verschil tussen bedrijfs-economische afschrijving (in dit geval op basis van de vervangingswaarde) en de fiscale afschrijving (op basis van de historische uitgaafprijs) betreft een definitief verschil; het verschil wordt later niet meer „gecompenseerd” door de wijze van fiscale winstbepaling. Er is geen sprake van winstverschuiving, maar van een definitieve verzwaring van de belastingdruk (t.o.v. de bedrijfs-economische winst).

Nederstigt brengt deze extra belastingdruk, zijnde 50% van de totale her-
waardering, in wezen ten laste van het vermogen, nl. door het creditsaldo van de herwaarderingsrekening slechts voor 50% van de waardestijging te verho-
gen, omdat deze „extra belastingdruk” een „verkapte vermogensheffing” zou
vormen. Evenwel is in Nederland de heffing van vermogensbelasting over het
ondernemingsvermogen thans onbekend. Maar zelfs al wil men deze heffing
over het „afschrijvingsverschil” als een „verkapte vermogensheffing”, en dus
als een stukje vermogensbelasting beschouwen, dan nog is het onjuist deze
belasting ten laste te brengen van het vermogen. Vermogensbelasting immers,
heeft niet de bedoeling het vermogen „aan te tasten”, doch de draagkracht
die dat vermogen met zich meebrengt te belasten, en dient derhalve uit het
inkomen (resp. de winst) te worden voldaan. Laat staan dat men op het
vermogen „vermogensbelasting” in mindering brengt die men pas in de toe-
komst verschuldigd raakt (zoals hier het geval is).

Bovendien echter zal bij deze methode de herwaarderingsrekening aan het
eind van de geschatte levensduur van het betreffende geherwaardeerde actief
een onvoldoende creditsaldo vertonen en zal er m.a.w. onvoldoende „be-
klemd vermogen” aanwezig zijn om tot (identieke) vervanging tegen gestegen
prijzen over te kunnen gaan. M.a.w. de methode-Nederstigt is niet alleen qua
presentatie onjuist, doch kan evenmin voldoen aan de opzet van de ver-
vangingswaardetheorie. De oplossing zal dan ook gevonden moeten worden
door voornoemde „extra belastingdruk” te brengen ten laste van de winst.
Het brengen van deze „extra belastingdruk” ten laste van de winst in het jaar
waarin de stijging van de vervangingswaarde zich voordoet (zoals o.m. door
De Jong en Graafstal wordt voorgesteld²⁶) leidt tot een volkomen scheef-

²⁶) M.A.B. 1964, pag. 42 e.v.; resp. „De Accountant”, 69e jaargang, pag. 533.

trekking van het getoonde resultaat in het jaar van herwaardering, ja, zou zelfs het resultaat eenmalig gevoelig negatief kunnen maken.

In navolging van Brok lijkt het me „meer in overeenstemming met de causale relatie dat de fiscus gedurende een aantal jaren een deel van de opgevoerde afschrijvingskosten niet als last accepteert, . . . om die extra belastingdruk bij de winstbepaling toe te rekenen aan de jaren waarin die afwijking tussen fiscale en bedrijfseconomische afschrijvingskosten zich manifesteert”.²⁷⁾ Ik zou daaraan nog willen toevoegen, dat het me, voor het inzicht van de lezer der jaarrekening gewenst voorkomt die „extra belastingdruk” in de resultatenrekening afzonderlijk te vermelden, zodat er althans weer een met het dan geldend belastingtarief verband houdend bedrag aan „normale belasting” staat tegenover de bedrijfseconomische winst. Men zou dan verder redenerend in journaalposten en in het gegeven cijfervoorbeeld, de volgende boekingen kunnen maken²⁸⁾ (jaarlijks):

Vennootschapsbelasting f 90,—

Extra vennootschapsbelasting over fiscale
meerwinst f 10,—

aan Te betalen belasting f 100,—

c. Deze methode wordt nu, zij het zonder de door mij aanbevolen „uitsplitsing” van het belastingbedrag, tot op zekere hoogte ook gevolgd door o.m. de z.g. „Commissie De Blaey”. Niettemin voert de „Commissie De Blaey” in dit geval een belastinglatentie op die de naam draagt „Reserve voor toekomstige belasting uit hoofde van herwaardering”. Deze belastinglatentie wordt door de commissie als voorbeeld van een vermogenslatentie ten tonele gevoerd. Ze heeft geen betrekking op de belasting die verschuldigd is over het verschil tussen afschrijving op vervangingswaardebasis (in dit geval de bedrijfseconomische afschrijving) en de afschrijving op basis van de historische uitgaafprijs (de fiscale afschrijving). Immers met de hieruit voortvloeiende „extra belastingdruk” wordt al rekening gehouden, doordat in de jaren na de herwaardering in de resultatenrekening een hoger bedrag aan belasting wordt opgevoerd dan overeenkomt met het dan geldend belastingtarief toegepast op de bedrijfseconomische winst (m.a.w. terecht wordt de „extra belastingdruk” gebracht ten laste van de winst in de jaren van verbruik van de werkeenheden²⁹⁾). De boekingen (in het gegeven voorbeeld) zijn bij toepassing van de „methode De Blaey” de volgende:

bij herwaardering:	- Machines	f 200,—	
	aan Herwaardering		f 100,—
	aan Res.voor toek.bel.u.h.v.		
	herwaardering		f 100,—
jaarlijks:	- Resultatenrekening	f 120,—	
	aan Afschrijving Machines		f 120,—
	- Resultatenrekening (bel.		
	over fiscale winst!)	f 100,—	

²⁷⁾ M.A.B. 1964, pag. 243.

²⁸⁾ Zulks is conform de A.P.B. opinion nr. 11, pag. 60.

²⁹⁾ Zie bijlage van rapport van de „Commissie De Blaey” en rapport zelf in „De Accountant”, 69e jaargang, pag. 45 en 51.

aan Te betalen belasting	f 100,—
- Reserve voor toek.bel.u.h.v.	
herwaardering	f 10,—
aan Herwaardering	f 10,—

Daar ik mij niet kan voorstellen in welke andere gevallen dan afschrijving en afstoting men bij duurzame produktiemiddelen met de winstbelasting te maken kan krijgen, kan ik slechts concluderen dat deze „Reserve voor toekomstige belasting uit hoofde van herwaardering” door de commissie is bedoeld voor de belasting over een eventueel verschil in te behalen fiscale en bedrijfs-economische boekwinst. De commissie ondersteunt deze mening ook, zij het in summiere bewoordingen, door op te merken dat, „. . . onder vigeur van de huidige fiscale bepalingen (zowel bij het verbruik van de werkeenheden als *ingeval van verkoop van het actief* en realisatie van de voordien reeds in de balans tot uitdrukking gebrachte herwaarderingsreserve) een „verkapte vermogensheffing” optreedt”³⁰⁾ (cursivering R.v.H.).

Afgezien van verschillen tussen bedrijfseconomisch en fiscaal geschatte residuwaarde van het duurzaam produktiemiddel³¹⁾ zal, ingeval de fiscale levensduur gelijk is aan de bedrijfseconomische levensduur³²⁾, wanneer het duurzaam produktiemiddel wordt afgestoten onmiddellijk na beëindiging van de levensduur, de bedrijfseconomische boekwinst gelijk zijn aan de fiscale boekwinst. Dit is zelfs het geval als het betreffend duurzaam produktiemiddel „bedrijfseconomisch” geherwaardeerd is in verband met prijsstijging. Het door de „Commissie De Blaey” bedoelde verschil in boekwinst doet zich in dit geval niet voor.

Wordt het geherwaardeerde duurzaam produktiemiddel „vertraagd” afgestoten, d.w.z. blijkt de werkelijke economische levensduur langer te zijn dan de (fiscaal en bedrijfseconomisch) geschatte, dan ontstaat een „voordeel” (t.o.v. de oorspronkelijke schatting), dat soms aan een rekening „Reserve afschrijvingen” wordt toegevoegd. Dit voordeel wordt door de fiscus belast doordat in de fiscale resultatenrekening geen verdere afschrijvingslasten mogen worden opgenomen (zoals in de bedrijfseconomische resultatenrekening doorgaans wel het geval zal zijn). Aangezien het niet gebruikelijk is om op eenmaal vastgestelde jaarrekeningen weer terug te komen, zal men niets anders kunnen doen dan de voornoemde belasting ingeval van vertraagde afstoting als last opvoeren tegenover de (bijzondere) bate die overigens ontstaat.

Resteert het geval van „vervroegde” afstoting, d.w.z. afstoting van het duurzaam produktiemiddel vóór beëindiging van de fiscaal en bedrijfseconomisch geschatte levensduur. Is het duurzaam produktiemiddel vóór de „vervroegde afstoting” (bedrijfseconomisch) geherwaardeerd in verband met prijsstijging, dan zal op het moment van „vervroegde afstoting” inderdaad, bij een gegeven directe opbrengstwaarde, de fiscale boekwinst hoger zijn dan

³⁰⁾ „De Accountant”, 69e jaargang, pag. 51 (l.k.).

³¹⁾ Ingeval van verschil tussen de residuwaarde die fiscaal resp. bedrijfseconomisch wordt gehanteerd kan een belastinglatentie worden geboekt. Immers er is sprake van winstverschuiving; het verschil in afschrijvingsbedragen wordt „gecorrigeerd” door een tegengesteld verschil in te behalen boekwinst.

³²⁾ Ingeval van ongelijkheid van geschatte fiscale en bedrijfseconomische levensduur kan eveneens een „winstlatentie” worden geboekt.

de bedrijfseconomische, aangezien de fiscale boekwaarde lager is dan de bedrijfseconomische.³³⁾ Voor dit geval is het blijkbaar dat de „Commissie De Blaey” haar „vermogenslatentie” wil boeken; deze „vermogenslatentie” is dan niet anders dan een „voorziening” voor toekomstige belasting over een verschil tussen fiscale en bedrijfseconomische boekwinst bij voortijdige afstoting van een geherwaardeerd actief. De omvang van deze „voorziening” zou dan ook moeten dalen naarmate men meer nadert tot het tijdstip van de geschatte levensduur, immers het verschil tussen de te behalen fiscale en bedrijfseconomische boekwinst neemt met het voortschrijden van de tijd af. Zulks is, zoals blijkt uit het gegeven cijfervoorbeeld, ook het geval.

Evenwel is m.i. hier sprake van een anticiperen op mogelijke toekomstige bedrijfsgebeurtenissen die geen enkel verband met het heden vertonen. Immers, de onderneming is thans (d.w.z. op het moment van herwaardering) helemaal niet voornemens het duurzaam produktiemiddel vervroegd af te stoten. Ware dat wel het geval, dan zou (althans de bedrijfseconomisch) geschatte levensduur korter en (waarschijnlijk) de residuwaarde hoger gesteld moeten worden. Gaat men niettemin over tot „vervroegde afstoting” van een geherwaardeerd actief, dan is de belasting over de hogere fiscale boekwinst, als oorzakelijk verband houdende met het tijdstip van afstoting, te beschouwen als een last in het jaar van verkoop van het actief.

Terecht stelt de „Commissie De Blaey” dat deze z.g. vermogenslatentie zeker geen voorziening vormt, zij is immers niet ten laste van de resultatenrekening gevormd. Volgens de commissie vormt de „reserve voor toekomstige belasting uit hoofde van herwaardering” een onderdeel van het eigen vermogen.³⁴⁾ Mijn bezwaar tegen deze methode is dan gelegen in de presentatie van het eigen vermogen. De commissie brengt in het eigen vermogen een splitsing aan die niet relevant is, omdat zij betrekking heeft op een in de toekomst liggende, thans uitermate onzekere, zo niet tamelijk onwaarschijnlijke gebeurtenis (n.l. de gebeurtenis van „voortijdige afstoting”). Door reeds bij de herwaardering rekening te houden met mogelijke toekomstige voortijdige afstoting heeft de commissie de „going-concern” gedachte bij het opstellen van de jaarrekening in wezen losgelaten!

Het ligt voor de hand om terzake van deze problematiek eens te zien naar het jaarverslag van de N.V. Philips' Gloeilampenfabrieken, die de vervangingswaarde bij de opstelling der jaarrekening toepassen.³⁵⁾ Tot en met 1970 dan, werd in het jaarverslag van Philips voor het geval van herwaardering bij waardeestijging de „methode De Blaey” gevolgd, zoals die in het voorgaande is beschreven. Deze voorstelling van zaken leidde zeker niet binnen de grenzen van het goed koopmansgebruik (of zoals u wilt binnen „de normen welke in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd”) tot een onjuiste presentatie van het vermogen, maar wel ontstond er (zoals in

³³⁾ Voorzover we althans aan moeten nemen dat ook bij „vervroegde afstoting” het saldo van de herwaarderingsrekening in stand dient te blijven.

³⁴⁾ „De Accountant”, 69e jaargang, pag. 51.

³⁵⁾ Hoewel men zich in den gemoede kan afvragen of de diversificatie in winstbepalingsstelsels die hier wordt gehanteerd nog wel onder de naam vervangingswaardetheorie gepresenteerd kan worden.

het voorgaande aangegeven) een weinig zinvolle, of zelfs volkomen overbodige en verwarrende uitsplitsing in het eigen vermogen (n.l. in Herwaarderings- en Reserve voor toek. bel. u.h.v. herwaarderings³⁶)).

In het jaarverslag over 1971 werd deze methode gewijzigd. In het Financieel Dagblad van 21 april 1972 stond de tekst van het perscommuniqué dat door Philips te dezen zake, bij de publicatie van het jaarverslag 1971 werd uitgegeven. Daaraan ontleen ik het volgende:

„De wijziging vanaf 1971 houdt in dat evenals voorheen bij herwaarderingsrekening een bedrag wordt afgezonderd ter dekking van de daarmee samenhangende latente belasting, doch dat thans de bovengenoemde terugboeking (bedoeld is de jaarlijkse terugboeking van de belastinglatentie naar de herwaarderingsrekening ter hoogte van het belastingpercentage toegepast op het „afschrijvingsverschil”; R.v.H.) niet meer plaatsvindt. Naarmate de latente belastingen door middel van aanslagen overgaan in opeisbare schulden neemt de voorziening voor latente belastingen af. De opeisbaar geworden bedragen komen dus niet meer ten laste van de resultatenrekening, doch worden in mindering gebracht op de bij herwaarderingsrekening gecreëerde voorziening.”

Binnen het gegeven cijfervoorbeeld betekent dit in mijn ogen de volgende boekingen:

bij herwaarderingsrekening:	- Machines	f 200,—	
	aan Herwaarderingsrekening		f 100,—
	aan Latente belastingverplichtingen		f 100,—
jaarlijks:	- Resultatenrekening	f 120,—	
	aan Afschrijving machines		f 120,—
	- Resultatenrekening (belasting over bedrijfseconomische winst!)	f 90,—	
	Latente belastingverplichtingen	f 10,—	
	aan Te betalen belasting		f 100,—

Wanneer men deze boekingen vergelijkt met de eerder weergegeven „methode Nederstigt” blijkt deze methode exact dezelfde te zijn. De aan deze methode verbonden bezwaren waren als ik dit mag resumeren:

- 1 een onjuiste behandeling van dat deel van de winstbelasting dat als vermogensheffing wordt beschouwd;
- 2 een onvoldoende zijn van het credit-saldo van de herwaarderingsrekening om tot identieke vervanging tegen gestegen prijzen over te gaan.

De argumentatie die Philips voor deze ommekeer geeft is dat „... door de wijziging ... de ontwikkeling van de resultaten over de komende jaren door de resultatenrekening op een juistere wijze (zal) worden weerspiegeld, aangezien in enig jaar de verlies- en winstrekening van dat jaar niet meer zal worden beïnvloed door de belastingconsequenties van prijswijzigingen van voorgaande jaren.”³⁷) Afgezien van de boven weergegeven bezwaren tegen

³⁶) Welke „reserve” door Philips overigens ten onrechte onder de „normale” latente belastingverplichtingen wordt vermeld.

³⁷) „De veranderingen in waarderingsgrondslagen”, Het Financieel Dagblad, 21 april 1972, pag. 7.

de methode zelf lijkt mij ook de argumentatie onjuist. Immers wanneer men de consequenties van prijswijzigingen van voorafgaande jaren in de resultatenrekening opneemt (n.l. door de afschrijvingslasten hoger, i.c. op vervangingswaardebasis, op te voeren), brengt een „proper matching of costs and benefits” met zich mee dat men ook de belastingconsequenties van deze prijswijzigingen in dezelfde resultatenrekening(en) tot uitdrukking brengt.

F. Latente belastingverhoudingen onder tariefswijziging in de belasting naar de winst

De behandeling in de Nederlandse literatuur van de problemen die met betrekking tot de belastinglatenties rijzen ingeval van tariefswijziging in de belasting naar de winst is vrij summier. Nu door de wiebeltax wijzigingen in het belastingtarief ook voor de vennootschapsbelasting frequenter dreigen te worden is er m.i. alle aanleiding zich op dit punt te bezinnen. In de A.P.B.-opinion nr. 11 wordt onderscheid gemaakt tussen twee methoden voor behandeling van tariefswijziging³⁸), nl.:

a. De z.g. „deferred credit” methode, waarbij ingeval van tariefswijziging een aanpassing van de omvang van de belastinglatenties achterwege wordt gelaten. Men stelt zich op het standpunt van de V- en W-rekening. Ten tijde van het ontstaan van de belastinglatenties was de V- en W-rekening (met het toen geldende belastingtarief) juist. Er wordt geen aanleiding gezien de omvang van de belastinglatenties te wijzigen bij wijziging van het belastingtarief.

b. De z.g. „estimated liability approach”, waarbij in geval van tariefswijziging een aanpassing plaatsvindt van de omvang van de belastinglatenties. Men stelt zich op het standpunt van de vermogensbalans. De belastinglatenties op de balans worden gezien als uitgestelde vorderingen resp. uitgestelde verplichtingen („estimated liabilities”), waarvan de omvang zich wijzigt bij wijzigingen in het belastingtarief.

Met de „estimated liability-approach” kan ik qua argumentatie accoord gaan. Dat evenwel het vooropstellen van een juiste presentatie van de behaalde resultaten (de „deferred credit-approach”) zou impliceren dat een correctie van de op de balans voor latente belastingverhoudingen voorkomende bedragen bij tariefswijziging maar achterwege moet blijven, vermag ik niet in te zien. Laten we eens uitgaan van een actieve latentie die ontstaan is doordat de fiscus winst eerder heeft belast dan zij bedrijfseconomisch als gerealiseerd wordt beschouwd. Nu doet zich b.v. een tariefsverhoging voor. Bedrijfseconomisch had het bedoelde winstbedrag pas later, en dus tegen een hoger tarief, belast moeten worden. De winst is echter al eerder, tegen een lager tarief, belast, daardoor ontstaat een bate. Deze bate kan niet worden toegerekend aan het jaar (de jaren) van het ontstaan van de actieve latentie, immers de resultatenrekening(en) van dat jaar (die jaren) was (waren) tegen het toen geldende belastingtarief juist. Evenmin dient deze bate te worden toegerekend aan de jaren waarin de actieve latentie virulent wordt, en de betreffende winst bedrijfseconomisch als gerealiseerd wordt beschouwd, im-

³⁸) Zie A.P.B. opinion nr. 11; het artikel van H. L. Brink in het M.A.B.-nummer juni 1972; alsmede P. Grady: „Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises” (New York, 1965), pag. 117/118.

mers de oorzaak van deze bate is gelegen in de tariefsverhoging en de bate zal dan ook aan het jaar van tariefsverhoging moeten worden toegerekend. Dit zal niet anders kunnen geschieden dan door verhoging van het voor de betreffende actieve latentie op de balans opgenomen bedrag, hetzij ten gunste van de resultatenrekening, hetzij ten gunste van de reserves. Ter voorkoming van een „vertroebeling” van de presentatie van de door normale bedrijfsuitoefening behaalde resultaten zou ik het brengen van de uit tariefswijziging voortvloeiende lasten of baten ten laste resp. ten gunste van de reserves aan willen bevelen. In elk geval zal tariefswijziging m.i. te allen tijde tot wijziging in de omvang van de belastinglatenties aanleiding moeten geven.

G. Latente belastingaanspraken uit hoofde van het recht op voorwaartse verliescompensatie

Ik moge in het kader van dit artikel en in de kring van de lezers van dit tijdschrift de regels voor de verliescompensatie wel bekend veronderstellen.

In het kader van de z.g. verticale verliescompensatie levert de achterwaartse verliescompensatie of „carry-back” geen problemen op ten aanzien van de latente belastingverhoudingen. De „carry-back” immers vindt plaats door ambtshalve vermindering van de aanslag door de inspecteur. M.a.w. de verrekening vindt onmiddellijk plaats. Er is geen sprake van enige volgtijdelijke winst- of verliesverschuiving en derhalve geen aanleiding tot het opnemen van latente belastingverhoudingen uit dezen hoofde. Wel verdient het m.i. aanbeveling het verlies van enig jaar te tonen met en zonder de gevolgen van deze achterwaartse verliescompensatie.

Bij het recht op voorwaartse verliescompensatie, of „carry-forward” ontstaat een „vordering” op de fiscus, welke hierin bestaat dat de fiscus in de toekomst bij het behalen van (fiscale) winst tot een bepaald bedrag geen belasting heft, of althans minder dan overeenkomt met het belastingtarief toegepast op de dan behaalde (fiscale) winst. De „vordering” is echter voorwaardelijk, want

- a. zij wordt alleen „gehonoreerd” wanneer in de toekomst weer (fiscale) winst wordt behaald,
- b. zij wordt alleen ten volle „gehonoreerd” wanneer binnen zes jaar evenveel (fiscale) winst wordt behaald als overeenkomt met het voorwaarts te compenseren verliesbedrag (afgezien van de z.g. aanloopverliezen, welke onbeperkt compensabel zijn).

Bij de verwerking van deze „carry-forward” in de jaarrekening zijn m.i. een drietal methoden denkbaar:

- 1 Voor het mogelijk voorwaarts compensabele verliesbedrag wordt in de jaarrekening geen actieve belastinglatentie opgevoerd. Biedt enig (fiscaal winstgevend) jaar de mogelijkheid tot compensatie van de in het verleden geleden verliezen, dan ontstaat een (bijzondere) bate. Deze methode heeft m.i. een tweetal bezwaren:
 - a. met de mogelijkheid van verdere voorwaartse verliescompensatie wordt in het geheel geen rekening gehouden, men handelt alsof dit recht helemaal niet bestaat;

- b. wanneer in enig jaar compensatie van in het verleden geleden verliezen plaatsvindt, komt zulks in dat jaar als (bijzondere) bate tot uitdrukking, terwijl de fiscus niet de bedoeling heeft een bate toe te schuiven aan de (noodlijdende) onderneming, het is geen subsidie, maar de fiscus draagt op het moment van verliescompensatie voor haar deel bij in de eens geleden verliezen.
- 2 De meest voor de hand liggende methode lijkt die van schatting van het verlies dat men in de toekomst voorwaarts denkt te kunnen compenseren binnen de daarvoor door de fiscus gestelde termijn van zes jaar, en opvoering op de balans van een, met dit verliesbedrag qua tarief overeenkomende, actieve latentie. Deze „schattingmethode” ontmoet m.i. evenwel de volgende bezwaren:
- a. de ondernemer zal in tijden van verlies wellicht erg pessimistisch zijn, een dergelijke „koffiedik-kijkerij” kan men hem nauwelijks aandoen;
- b. het onverrekend blijven van een eens geleden verlies valt te wijten aan de beperktheid van de fiscale verliescompensatietermijn, m.a.w. aan het feit dat binnen de gestelde termijn van zes jaar „onvoldoende” (fiscale) winst is behaald; het onverrekend blijven van een verlies kan dan ook worden gezien als een incident van het jaar waarin na het behalen van „onvoldoende” winst, de compensatie definitief onmogelijk wordt, dus als een verlies van dat jaar.
- 3 Voor het niet achterwaarts compensabele verlies wordt een actieve latentie op de balans opgenomen, ter grootte van het geldend belastingtarief toegepast op het niet achterwaarts compensabele verlies. Voor de na afloop van de compensatietermijn van zes jaar evenmin voorwaarts compensabel gebleken verliezen wordt een bijzondere last opgenomen in de resultatenrekening. Deze methode komt mij juist voor, daar nu het onverrekend blijven van deze claim op de fiscus wordt beschouwd als een incident van het jaar waarin dat onverrekend blijven definitief komt vast te staan, daar dit onverrekend blijven te wijten valt aan de beperktheid van de fiscale verliescompensatietermijn.

Door vele schrijvers³⁹⁾ is tegen de laatstgenoemde gekozen methode stelling genomen. De door deze schrijvers gehanteerde (summiere) argumentatie komt erop neer dat aan de actieve latentie uit hoofde van het recht op voorwaartse verliescompensatie zodanige onzekerheden ten aanzien van het „honorabel” worden van deze „vordering” zijn verbonden, dat het voorzichtigheidsprincipe het opnemen van een dergelijke „vordering” verbiedt. In mijn ogen is in dit geval het „voorzichtigheidsargument” evenwel ondergeschikt aan het „going-concern” principe. Zolang de onderneming bij het opstellen van de jaarrekening de „going-concern” gedachte handhaaft (kan handhaven) zal een eens geleden verlies vrijwel altijd compensabel blijken, en dient het niet compensabel zijn van een verlies geweten te worden aan de beperktheid in de fiscale verliescompensatietermijn. Wanneer de onderneming de „going-concern” gedachte niet handhaaft (kan handhaven) zal men m.i. over moeten gaan tot schatting van het verliesbedrag dat men eventueel

³⁹⁾ O.m.: De Jong, M.A.B. 1964, pag. 54; Brok, M.A.B. 1964, pag. 235; de „Commissie De Blaeij” in „De Accountant”, 69e jaargang, pag. 44.

nog voorwaarts denkt te kunnen compenseren, doch dan zal ook de waardering van de overige activa een wijziging ondergaan. Indien evenwel het „going-concern” principe gehandhaafd kan worden, zie ik geen enkele aanleiding tot het achterwege laten of niet voor de volle waarde opnemen van een actieve latentie uit hoofde van het recht op voorwaartse verliescompensatie.