A. P. B. OPINION NO. 11 „DE VERANTWOORDING VAN BELASTING NAAR DE WINST"

door H. L. Brink

Inleiding

In december 1967 is door de Accounting Principles Board van het A.I.C.P.A. een Opinion uitgegeven die de verantwoording van belasting naar de winst tot onderwerp heeft.[1]) De problematiek zal de Nederlandse lezer niet onbekend voorkomen.[2])

Bij de verantwoording van belasting naar de winst gaat het om de volgende twee hoofdproblemen:

a. er bestaan *tijdelijke verschillen* tussen de in de jaarrekening getoonde winst (vóór belasting) en het fiscaal belastbare bedrag over een bepaalde periode.
Oorzaak: in de jaarrekening worden bepaalde opbrengsten/winsten, resp. kosten/verliezen in een andere periode verantwoord dan deze posten fiscaal voor de berekening van de verschuldigde belasting naar de winst worden geaccepteerd.
Voorbeelden: vervroegde afschrijving, afwijkende afschrijvingsmethode/levensduur duurzame produktiemiddelen; fiscaal niet accepteren van dynamische voorzieningen.
Gevolg: het ontstaan van latente belastingverplichtingen, resp. -vorderingen. Het kenmerk van deze verhoudingen is dat ze te eniger tijd door een tegengesteld verschil worden opgeheven.

b. er bestaan *definitieve verschillen* tussen de in de jaarrekening getoonde winst (vóór belasting) en het fiscaal belastbare bedrag.
Oorzaak: de fiscus geeft definitieve faciliteiten of legt definitieve verzwaringen op.
Voorbeelden: investeringsaftrek en deelnemingsvrijstellingen zijn definitieve faciliteiten; het niet accepteren van de vervangingswaarde door de fiscus is een voorbeeld van een definitieve verzwaring.
Gevolg: ook na eliminatie van de tijdelijke verschillen (ad a.) wordt de feitelijke belastingdruk niet meer aangegeven door het wettelijke tariefpercentage.

De Opinion houdt zich nagenoeg uitsluitend bezig met de verschillen ad a. Dat de definitieve verschillen (ad b.) nauwelijks aan de orde komen kan grotendeels verklaard worden uit het gehanteerde waardebegrip. Doordat in de U.S.A. veelal voor de jaarrekening uitgegaan wordt van historische kost-

---

[1]) The Journal of Accountancy, February 1968.

[2]) Zie b.v. Rapport Sub-Commissie C.A.B. „De vraagstukken welke samenhangen met de invloed van de latente belastingverhoudingen op de jaarrekening van de naamloze vennootschap" in De Accountant, september 1962, pag. 40 e.v. Verslag voorjaarsconferentie 1967 van het N.I.V.A. „Belastingen naar de winst in de jaarrekening" in de Accountant, september 1967, pag. 35 e.v.

prijs, ligt daar het waardebegrip in de jaarrekening veel dichter bij het fiscale waardebegrip dan in Nederland.

Wij hopen de lezer hiermede globaal georiënteerd te hebben welke problematiek Opinion No. 11 behandelt en hoe de relatie ligt tot de problemen op het gebied van de belasting naar de winst zoals die in Nederland gezien en ervaren worden.

Thans zullen wij overgaan tot de behandeling van de Opinion in detail. Voor degenen die de originele tekst willen raadplegen is tussen haakjes het nummer van de desbetreffende paragraaf vermeld.[3])

De probleemstelling

(8) Als voornaamste oorzaak van het ontstaan van problemen bij de verantwoording van de belasting naar de winst wordt het bestaan van de in onze inleiding onder a. genoemde tijdelijke verschillen vermeld. Een *eerste* probleem is hoe deze tijdelijke verschillen gemeten moeten worden en in hoeverre ze van invloed zijn op het belastingbedrag dat in elk der perioden waarin deze verschillen een rol spelen, op de resultatenrekening verantwoord moet worden.

(9) Het *tweede* probleem ontstaat door uitgaande van de mogelijkheid van verliescompensatie, de vraag te stellen of het voordelige effect van een dergelijke compensatie tot uitdrukking moet worden gebracht in het jaar dat het verlies is geleden, dan wel in het jaar dat het verlies wordt gecompenseerd.

(10) Bepaalde delen van de fiscale winst worden in de jaarrekening apart getoond (buitengewone baten en lasten, correcties voorgaande jaren, rechtstreekse boekingen ten gunste of ten laste van het eigen vermogen). De vraag of deze posten met of zonder de daarbij behorende belasting naar de winst moeten worden opgenomen vormt het *derde* probleem.

(11) Met het als *vierde* probleem stellen van de noodzaak richtlijnen te geven voor de presentatie van balans en resultatenrekening voor wat betreft de belastingeffecten van de tijdelijke verschillen, de compenseerbare verliezen, etc. wordt de probleemstelling afgerond.

(14) Uitgangspunten

De conclusies zijn opgebouwd rond de volgende vier onderstellingen:

a. de going concern-basis welke tevens inhoudt dat ook in de toekomst belasting naar de winst zal worden geheven.

b. voor een onderneming welke onderworpen is aan belasting naar de winst vormt deze belasting kosten.

c. deze belasting dient aan een periode toegerekend te worden en onderscheidt zich daarbij niet van andere kosten.

d. op de resultatenrekening van een bepaalde periode dienen kosten en opbrengsten die logisch bij elkaar horen, tezamen getoond te worden.

Op de resultatenrekening van een bepaalde periode komen allereerst de opbrengsten van deze periode en daarbij de kosten die gemaakt zijn om die opbrengsten te verkrijgen. Verder ook kosten die op een andere wijze in

[3]) Voorzover n.o.m. een vrije vertaling van de tekst tot een beter begrip zou leiden is hieraan de voorkeur gegeven boven een letterlijke vertaling.

relatie staan tot deze periode. Kosten welke via toekomstige opbrengsten of anderszins in relatie staan tot toekomstige perioden moeten worden doorgeschoven naar die toekomstige perioden. Kosten die niet op deze wijze kunnen worden doorgeschoven of waarvan redelijkerwijs niet verwacht kan worden dat ze gedekt zullen worden door toekomstige opbrengsten worden, noodgedwongen, kosten van de lopende periode (of van een vroegere periode).

(15) De aard van de tijdelijke verschillen

De tijdelijke verschillen (timing differences) kunnen in de volgende 4 groepen worden onderverdeeld:

a. opbrengsten of winsten worden op een later tijdstip in de fiscale winst opgenomen dan in de in de jaarrekening getoonde winst; bijv. winst op afbetalingsverkopen is in de jaarrekening winst in de periode waarin de verkoop valt, fiscaal is de winst belast in de periode waarin de termijnen worden ontvangen;

b. kosten of verliezen worden op een later tijdstip in de fiscale winst opgenomen dan in de in de jaarrekening getoonde winst; bijv. garantiekosten zijn in de jaarrekening kosten in de periode waarin ze verwacht worden, fiscaal zijn het kosten in de periode waarin de uitgave valt;

c. opbrengsten of winsten worden op een eerder tijdstip in de fiscale winst opgenomen dan in de in de jaarrekening getoonde winst; bijv. vooruitontvangen huur is fiscaal opbrengst in de periode van ontvangst, in de jaarrekening is dit opbrengst in de periode waarover de huur verschuldigd is;

d. kosten of verliezen worden op een eerder tijdstip in de fiscale winst opgenomen dan in de in de jaarrekening getoonde winst; bijv. fiscaal sneller afschrijven dan in de jaarrekening.

De maatstaf voor de bepaling van het effect van de tijdelijke verschillen op de in de jaarrekening te verantwoorden belasting naar de winst

Er van uitgaande dat het belastingtarief in de tijd kan variëren is er het probleem tegen welk tarief de tijdelijke verschillen gewaardeerd moeten worden.

(19) In de Opinion wordt de voorkeur uitgesproken voor de z.g. „deferred method". Bij deze methode worden de tijdelijke verschillen gewaardeerd op basis van het belastingtarief dat van kracht is op het moment dat het tijdelijke verschil ontstaat. Er vindt geen aanpassing plaats indien later het tarief zich wijzigt.

(20) De z.g. „liability method" wordt niet door de A.P.B. geaccepteerd. Bij deze methode worden de tijdelijke verschillen gewaardeerd op basis van het tarief dat verwacht wordt van kracht te zijn op het moment dat het tijdelijke verschil wordt opgeheven. Deze waardering heeft echter een voorlopig karakter en wordt wèl aangepast voor wijziging van tarieven, resp. voor nieuwe belastingen.

Naast het probleem van de waardering is er nog het probleem in welke omvang de tijdelijke verschillen in aanmerking genomen moeten worden.

(27) Eerst de niet geaccepteerde opvatting welke aangeduid wordt met

„partial allocation". Bij deze opvatting wordt slechts met die tijdelijke verschillen rekening gehouden die binnen een relatief korte termijn (de Opinion noemt 5 jaar) door een

(26) tegengesteld verschil zullen worden opgeheven. Men beroept zich hierbij op het verschijnsel dat indien ten tijde van het tot afwikkeling komen van tijdelijke verschillen opnieuw soortgelijke tijdelijke verschillen ontstaan er steeds een permanente kern van nog niet tot afwikkeling gekomen tijdelijke verschillen aanwezig is. Als voorbeeld worden de verschillen genoemd als gevolg van enerzijds fiscaal versneld afschrijven en anderzijds bedrijfseconomisch een lineair systeem hanteren. Het gevolg van deze handelwijze is dat het totale bedrag van de fiscale faciliteit op de resultatenrekening in de jaarrekening komt (in het andere geval alleen het financieringsvoordeel van deze faciliteit).

(29) In de Opinion wordt voor de methode gekozen die de tijdelijke verschillen in hun volle omvang in aanmerking neemt: „comprehensive allocation". Dus ook de „latenties op of aan de eeuwigheid" worden in aanmerking genomen. Aan het dan belangrijk geworden probleem van het opnemen van de latenties voor hun contante of hun nominale waarde is (voorlopig)

(3) nog geen aandacht besteed.

Verliescompensatie

(42) Ook in de U.S.A. bestaat de mogelijkheid fiscale verliezen te compenseren met fiscale winsten van voorgaande jaren (carryback), resp. fiscale verliezen te compenseren met fiscale winsten van komende jaren (carryforward). Hierbij ontstaat het probleem in welk jaar het „voordeel" getoond moet worden. De Opinion zegt dat het voordeel van de verliescompensatie moet worden getoond in het jaar dat het verlies is ontstaan indien het betreft:

(44) - carryback; in dit geval is namelijk de compensatie geheel zeker

(47) - carryforward; indien de compensatiemogelijkheid boven alle twijfel is verheven.

Dit is het geval indien aan *beide* volgende voorwaarden is voldaan:

a. het verlies moet een duidelijk aanwijsbare incidentele niet repeterende oorzaak hebben, de onderneming moet óf in het verleden winstgevend zijn geweest, óf incidentele verliezen moeten in het verleden steeds meer dan gecompenseerd zijn door winsten in volgende jaren.

b. het moet practisch zeker zijn dat de toekomstige winsten groot genoeg zijn om de compensatiemogelijkheid te effectueren terwijl deze mogelijkheid binnen de compensatietermijn moet liggen.

(45) In alle andere gevallen wordt het „voordeel" van de verliescompensatie getoond in het jaar dat de compensatie gerealiseerd is. Het wordt dan getoond als „buitengewone bate".

De presentatie van de resultatenrekening

(52) In de Opinion wordt uitgesproken dat de belastingdruk moet worden gerelateerd aan: de winst vóór buitengewone baten en lasten; de buitengewone baten en lasten zelf; de correcties voorgaande jaren en de rechtstreekse

boekingen op de rekeningen van het eigen vermogen. Voor de practische uitvoering moet verwezen worden naar Opinion No. 9.[4])

De financiële rapportering over belasting naar de winst

(54) Met betrekking tot de balans worden de volgende mogelijkheden genoemd:

a. de verschillen worden gerubriceerd in 4 groepen naar gelang hun looptijd en karakter (vordering of schuld) te weten vorderingen op korte termijn, vorderingen op lange termijn, verplichtingen op korte termijn, verplichtingen op lange termijn en dienovereenkomstig in de balans geclasseerd.

b. de verschillen worden gerubriceerd in 2 groepen, alleen naar gelang hun looptijd, te weten het saldo van vorderingen en verplichtingen op korte termijn en het saldo van vorderingen en verplichtingen op lange termijn.

c. 1 groep, zonder onderverdeling.

d. „net of tax presentation", hierbij is de waarde van de latenties in mindering gebracht op de waardering van de activa of passiva die aanleiding waren tot het ontstaan van de latenties.

(56) De A.P.B. sprak de voorkeur uit voor de volgende presentatie:

- tijdelijke verschillen en nog te realiseren verliescompensatie worden separaat opgevoerd;

(57) - de tijdelijke verschillen worden gesplitst in twee groepen, te weten het saldo van vorderingen en verplichtingen op korte termijn en het saldo van vorderingen en verplichtingen op lange termijn;

- het onderscheid op korte termijn (current) en op lange termijn (non current) wordt bepaald door de classificatie van de activa of passiva die de latentie veroorzaakten, dus: een latentie voortvloeiend uit een verschil in afschrijvingssysteem voor machines is er een op lange termijn (non current), het niet fiscaal accepteren van dynamisch „reserveren" voor insolvabele debiteuren leidt tot een vordering op korte termijn (current);

(58) - de nog te compenseren verliezen worden gesplitst in verliezen op korte termijn en op lange termijn, afhankelijk van de periode waarin de compensatie verwacht wordt.

(59) Verder wordt nog opgemerkt dat de voorziening voor latente belastingen niet als één of andere vorm van eigen vermogen mag worden beschouwd.

(55) Voor de resultatenrekening zijn de mogelijkheden:

a. de belasting naar de winst wordt als één enkel bedrag vermeld;

b. een splitsing van het bedrag in werkelijk verschuldigd en correcties daarop;

c. „net of tax presentation".

(60) De A.P.B. is van oordeel dat inzicht moet worden gegeven in de bestanddelen van het belastingbedrag dat op de resultatenrekening is verantwoord, bijvoorbeeld als volgt:

- het bedrag aan belasting naar de winst dat daadwerkelijk over de verslagperiode aan de fiscus verschuldigd is;

---

[4]) Zie ook: J. A. Bruggraaff „De presentatie van de belasting naar de winst in de resultatenrekening" M.A.B. maart 1968, pag. 168 e.v.

- de invloed van de tijdelijke verschillen;
- de invloed van een eventuele verliescompensatie.

en dat weer toegerekend aan winst vóór buitengewone baten en lasten, enz.(zie 52).

(63) Als algemene punten met betrekking tot de presentatie wordt in de eerste plaats vermeld, dat toekomstige verliescompensatiemogelijkheden (carryforwards) die nog niet in de lopende resultatenrekening zijn verwerkt, genoemd moeten worden. Verder dienen wezenlijke veranderingen in de gebruikelijke verhoudingen tussen belasting naar de winst en winst vóór belastingen, verklaard te worden, voorzover ze niet op een andere wijze blijken uit de financiële rapportering of uit de aard van de onderneming. Ten slotte wordt aanbevolen de aard van de wezenlijke verschillen tussen de fiscale winst en de in de jaarrekening verantwoorde winst aan te geven.

Voor wat betreft de behandeling van de details van deze Opinion zullen wij het bij het voorgaande laten.

Investeringsaftrek

Een onderwerp dat, gezien de nauwe relatie met Opinion No. 11, genoemd moet worden is de verantwoording van de investeringsaftrek (Investment Credit). Er zijn de volgende twee mogelijkheden:

a. toon het voordeel van de investeringsaftrek in het jaar dat deze wordt genoten;

b. toon dit voordeel verdeeld over de gebruiksjaren van het produktiemiddel waarvoor investeringsaftrek wordt genoten.

In Opinion No. 2 „Accounting for the Investment Credit"[5]) wordt voor methode b. gekozen. De investeringsaftrek wordt dan gezien als een vermindering van de aankoopprijs. De A.P.B. blijft in Opinion No. 4 (zelfde titel als No. 2)[6]) op dit principiële standpunt staan doch zegt dat het gezag van de Opinions berust op hun algemene aanvaarding. Met betrekking tot Opinion No. 2 is dit blijkbaar niet het geval en Opinion No. 4 verklaart dan ook methode a. eveneens aanvaardbaar. Wel moet aangegeven worden welke methode is gebruikt. In de door ons besproken Opinion No. 11 worden geen verdere uitspraken gedaan.

De invloed van Opinion No. 11

In een artikel van David Hawkins „Controversial accounting changes" in de Harvard Business Review van maart-april 1968 worden de resultaten aangehaald[7]) van een onderzoek naar de invloed van deze Opinion op de gepubliceerde winsten. Toepassing van deze Opinion zou de gepubliceerde winsten (van 100 belangrijke ondernemingen over de jaren 1954-1965) met 6,5% hebben doen dalen.

Opinion No. 11 heeft op de presentatie van belasting naar de winst in de jaarrekening een duidelijk merkbare invloed gehad. Van 600 ondernemingen

---

5) The Journal of Accountancy, February 1963.

6) The Journal of Accountancy, May 1964.

7) Price Waterhouse & Co. „Is generally accepted accounting for income taxes misleading investors? " New York, July 1967.

in de U.S.A. toonden in 1967 188 (= 31%) geen belastinglatenties. Dit aantal bedroeg in 1968 slechts 109 (= 18%).[8]) (De Opinion werd van kracht voor de boekjaren die aanvingen ná 31.12.1967)

Tot besluit

Aan het slot van dit artikel past een evaluatie. Deze valt positief uit, het is een goede stap op de weg naar een verantwoording die een verantwoord oordeel mogelijk maakt. Natuurlijk is er altijd detailkritiek mogelijk. Zo vinden wij de uitspraak over current/non current in paragraaf 57 een minder geslaagde vondst.

In Nederland is het onderwerp „de verantwoording van belasting naar de winst" frequent in de literatuur aan de orde. Ook op het slotexamen N.I.V.R.A. is „latente belastingverplichtingen" een geliefd onderwerp geweest. We moeten zeggen: geweest; het onderwerp is inmiddels geëlimineerd.[9]) Met betrekking tot met Opinion No. 11 vergelijkbare voorschriften in Nederland is de oogst heel wat minder. In de „Wet op de jaarrekening van ondernemingen" vinden we met betrekking tot de belasting naar de winst dat

a. de voorziening voor latente belastingen afzonderlijk moet worden vermeld (art. 23, lid 2)
b. de (acute) belastingschulden afzonderlijk moeten worden vermeld (art. 24, lid 1)
c. op de resultatenrekening het geschatte bedrag voor belastingen met betrekking tot de winst (art. 29, lid 1) afzonderlijk vermeld moet worden.

Het is een indringende vraag of voor het N.I.V.R.A. op dit gebied nog een aanvullende taak is weggelegd. Met het voorbeeld van onze Amerikaanse collega's voor ogen, kan deze vraag o.i. slechts bevestigend worden beantwoord.

---

[8]) Accounting Trends & Techniques 1969. Een publicatie van het A.I.C.P.A.
[9]) Nederlands Instituut van Registeraccountants, Jaarverslag 1970-71, blz. 87.