

DE VERANTWOORDING VAN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING IN DE JAARREKENING

door G. B. A. M. Smulders

Inleiding

In de jaargangen 1952 (juli- en septembernummer) en 1953 (januari- en juli-nummer) van dit maandblad werd een discussie gevoerd over latente verplichtingen inzake Vennootschapsbelasting. Voorts werd in „de Accountant” van september 1962 het rapport gepubliceerd van de sub-commissie van de C.A.B. inzake de latente belastingverhoudingen, waarna in het aprilnummer 1963 van dat orgaan een verslag verscheen van de aan dat rapport gewijde studievergadering. Beide laatstgenoemde publicaties leidden tot een nieuwe discussie in dit maandblad en wel in de nummers van februari, mei, juni en oktober 1964. Tenslotte werd in 1967 een tweetal - door de contact-commissie uit de besturen van het N.I.v.A. en de V.A.G.A. voorbereide - voorjaarsconferenties belegd over de belastingen naar de winst in de jaarrekening, van welke conferenties een verslag is opgenomen in het juninummer 1967 van „de Accountant”.

Uit het vorenstaande blijkt wel, dat er in de loop van de tijd een uitvoerige gedachtenwisseling over de verantwoording van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening heeft plaatsgevonden. Ieder die er behoefte aan had zijn mening dienaangaande naar voren te brengen heeft hiertoe ruimschoots de gelegenheid gehad en ieder die er belangstelling voor had van de bestaande meningen kennis te nemen heeft hiertoe volop de mogelijkheid gekregen.

Onder de geschetste omstandigheden kan men zich afvragen of het wel zin heeft aan alle reeds verschenen publicaties over dit onderwerp nog weer een nieuwe toe te voegen. Ik dacht, dat dit wel het geval is. Het gaat er n.l. niet alleen om te discussiëren, maar ook om te trachten tot conclusies te komen. Het maatschappelijk verkeer is er niet bij gebaat, dat er in de jaarverslaggeving van ondernemingen een grote verscheidenheid van verantwoordingsmethode's wordt toegepast. Naar de mate waarin hierin meer lijn kan worden gebracht nemen de jaarverslagen toe in bruikbaarheid voor degenen voor wie zij zijn bestemd. Dit artikel is dan ook bedoeld als een poging tot een bijdrage in die richting, zulks dan uiteraard uitsluitend voor wat betreft de verantwoording van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening.

Ik ben mij er van bewust, dat dit slechts een kleine bijdrage kan zijn. Een werkelijk doelmatige aanpak van het vraagstuk hoe een redelijke mate van uniformiteit te bevorderen in de beginselen van financiële verslaglegging van ondernemingen kan naar mijn overtuiging slechts worden gevonden op de wijze als uiteengezet in mijn artikel in het aprilnummer 1965 van dit maandblad.

De hiervoor aangeduide opzet van het onderhavige artikel leidt ertoe, dat ik mij zoveel mogelijk beperk tot het formuleren van beginselen van verantwoording van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening. Voorts zal worden nagegaan in hoeverre deze beginselen zijn te handhaven in het licht van de discussies welke zijn gevoerd over enkele belangrijke punten. Ter vermijding van de controversiële sfeer welke aan discussies veelal eigen is laat ik daarbij vermelding van deponenten van de onderscheiden opvattingen achterwege. Wil men weten wie wat gezegd heeft, dan moge ik verwijzen naar de in de aanhef van dit artikel vermelde literatuuropgave.

Formulering van de beginselen

De *Vennootschapsbelasting* wordt geheven over de volgens fiscale maatstaven behaalde winst. Wordt volgens bedoelde maatstaven verlies gemaakt, dan is dit verlies binnen zekere grenzen verrekenbaar met in andere jaren behaalde winsten.

De feitelijke methode van vaststelling van bedoelde winsten en verliezen is die van de vermogensvergelijking. Stortingen door en onttrekkingen ten behoeve van aandeelhouders, alsmede ontvangsten resp. betalingen van Vennootschapsbelasting, worden bij deze vergelijking geëlimineerd. Dit betekent, dat de Vennootschapsbelasting, behoudens bijzondere fiscale regelingen, in feite wordt geheven resp. gerestitueerd over de in de onderneming ontstane vermogensmutaties.

De *Jaarrekening* dient een inzicht te geven in de vermogenspositie (balans) en in de behaalde resultaten (winst- en verliesrekening). De beginselen volgens welke de jaarrekening wordt opgesteld leiden veelal tot een verantwoording welke afwijkt van de fiscale jaarstukken. Zo zal in de jaarrekening vaak onderscheid worden gemaakt tussen vermogensmutaties welke het gevolg zijn van behaalde resultaten (blijkende uit de winst- en verliesrekening) en vermogensmutaties uit anderen hoofde (o.m. blijkende uit toegepaste herwaarderingsen).

Op basis van vorenstaande uitgangspunten kunnen de *beginselen* van verantwoording van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening als volgt worden geformuleerd.

Aangezien, behoudens bijzondere fiscale regelingen, alle vermogensmutaties aan Vennootschapsbelasting zijn onderworpen, dient bij de verantwoording van vermogensmutaties in de jaarrekening hierop telkenmale de post Vennootschapsbelasting te worden verrekend.

Immers doet men dit niet, dan wordt een onjuiste voorstelling van die vermogensmutaties gegeven. Met het resultaat volgens de winst- en verliesrekening wordt derhalve verrekend de daarmee verband houdende Vennootschapsbelasting en met de herwaardering volgens de herwaarderingsrekening de Vennootschapsbelasting welke daaraan te relateren is.

Een praktische moeilijkheid is het vaststellen van de hoogte van bedoelde vennootschapsbelastingposten. Immers hier spelen diverse onzekere factoren een rol. Zo wordt de met de vermogensmutaties van enig jaar te verrekenen Vennootschapsbelasting ten dele verschuldigd in andere jaren, hetgeen leidt tot onzekerheid over het toe te passen tarief. Voorts dient ermede rekening te worden gehouden, dat - in de continuïteit van de onderneming gezien - niet alle onderdelen der vermogensmutaties in de belastingheffing zullen worden betrokken. Zekerheid hierover bestaat echter niet steeds. De omstandigheden kunnen ertoe leiden, dat onderdelen van vermogensmutaties welke oorspronkelijk werden beschouwd als niet in de belastingheffing betrekbaar in een later stadium wel als zodanig moeten worden aangemerkt en omgekeerd.¹⁾

Het vorenstaande betekent, dat het vaststellen van de hoogte van de met de

¹⁾ Als voorbeeld van het eerste kan worden genoemd een vermogenstoename door prijsstijging van voorraden, welke fiscaal door toepassing van een ijzeren-voorraad-stelsel wordt uitgeschalkeld; in latere jaren blijkt, dat gebreken in dit stelsel uiteindelijk toch tot een (gedeeltelijke) belasting van die vermogenstoename leiden.

Als voorbeeld voor het tweede kan worden genoemd een geleden verlies, waarvan verwacht wordt, dat dit door toekomstige winsten wordt gecompenseerd; later blijkt, dat deze compensatie niet geheel binnen de verliescompensatietermijn kan plaats vinden.

vermogensmutaties te verrekenen Vennootschapsbelasting op voorzichtige wijze dient te geschieden. In de loop der jaren dient - aan de hand van analyse van de verschillen tussen jaarrekening en fiscale jaarstukken - telkenmale te worden nagegaan of de uitkomsten van de in het verleden toegepaste berekeningen nog steeds beantwoorden aan de inmiddels bekend geworden omstandigheden.

De post Vennootschapsbelasting welke op bovenomschreven wijze uit de vermogensmutaties wordt gevormd zal veelal afwijken van de per balansdatum met de belastingadministratie te verrekenen Vennootschapsbelasting. Deze laatste post wordt - als zijnde op korte termijn verrekenbaar - in de balans opgenomen onder het hoofd „Schulden op korte termijn”, of, indien per saldo een bedrag te vorderen is, onder het hoofd „Vorderingen op korte termijn”.

De uit de vermogensmutaties gevormde post Vennootschapsbelasting, voorzover niet benodigd voor de tot en met dat jaar met de belastingadministratie te verrekenen Vennootschapsbelasting, wordt in de balans opgenomen onder het hoofd „Voorzieningen”, daar het hier gaat om een zo goed mogelijke schatting van niet vaststaande (netto) verplichtingen. Aangenomen wordt derhalve, dat er steeds sprake is van een passiefpost, de z.g. latente belastingverplichting. Dat er per saldo een actiefpost van betekenis ontstaat (derhalve een latente belastingaanspraak) zal zich - mede gezien het hierboven vermelde voorzichtigheidsprincipe - slechts weinig voordoen. Doet zich dit wel voor, dan zal de balansrubricering van een dergelijke post afhangen van de bijzondere omstandigheden van het geval.

Toetsing der beginselen aan enkele belangrijke discussiepunten

Bedrijfseconomische versus statutaire jaarrekening

Uit bovenstaande beginselen blijkt, dat wordt voorgestaan de Vennootschapsbelasting te baseren op de in de (statutaire) jaarrekening tot uitdrukking komende vermogensmutaties. De bedoeling is n.l. deze vermogensmutaties voor hun juiste, d.w.z. hun geschatte netto waarde, tot uitdrukking te brengen.

De vraag is gesteld hoe te handelen indien de (interne) bedrijfs-economische jaarrekening andere vermogensmutaties laat zien dan de (externe) statutaire jaarrekening. Moet de Vennootschapsbelasting dan niet gebaseerd worden op eerstbedoelde vermogensmutaties? Naar mijn mening is zulks niet het geval. Men zou dan een Vennootschapsbelastingpost verrekenen welke niet gerelateerd is aan de gepubliceerde vermogensmutatie, zodat de juiste netto waarde van die vermogensmutatie dan niet tot uitdrukking zou komen.

Uiteraard ga ik er bij het vorenstaande van uit, dat de externe jaarrekening, hoewel afwijkend van de interne jaarrekening, als een aanvaardbare verantwoording kan worden aangemerkt. Is dit niet het geval, dan is er hier niet van een wezenlijk probleem sprake. Immers het heeft geen zin na te gaan hoe de Vennootschapsbelasting op een aanvaardbare wijze dient te worden verantwoord in een jaarrekening welke onaanvaardbaar is.

Balans versus winst- en verliesrekening

Volgens bovenstaande beginselen wordt de volledige jaarrekening, derhalve balans en winst- en verliesrekening, betrokken bij het bepalen van de in de jaarrekening te verantwoorden Vennootschapsbelastingposten.

Zowel balans als winst- en verlies rekening moeten juist zijn, d.w.z. moeten een

getrouw beeld geven van vermogen resp. resultaat. Zulks geldt voor alle van belang zijnde onderdelen, derhalve ook voor het onderdeel Vennootschapsbelasting. Een verantwoording van de Vennootschapsbelasting welke juist is t.a.v. de resultaten doch niet t.a.v. de vermogenspositie of omgekeerd is ondenkbaar, daar dan de jaarrekening geen getrouw beeld geeft.

Het is mij dan ook niet duidelijk waarom men zich op het punt van de Vennootschapsbelasting meer speciaal op het ene dan wel op het andere stuk zou moeten baseren. Voorzover ik heb begrepen kan hier slechts een controverse ontstaan indien men de Vennootschapsbelasting uitsluitend laat spelen in de winstsfeer. De winst- en verliesrekening zou dan de aangewezen basis van berekening zijn. De Vennootschapsbelasting heeft echter in beginsel betrekking op alle vermogensmutaties, derhalve ook op die welke niet in de winstsfeer liggen. Een eenzijdige benadering vanuit de winst- en verliesrekening kan daarom niet juist zijn. Een benadering vanuit beide stukken is steeds noodzakelijk en kan niet tot een controverse leiden, aangezien beide stukken op elkaar behoren aan te sluiten en tezamen één organisch geheel behoren te vormen.

Latente belastingverplichting over uit herwaardering van slijtende duurzame productiemiddelen blijvende vermogensmutaties

De hierboven weergegeven beginselen leiden ertoe, dat voor de in de toekomst over bovenbedoelde vermogensmutaties te betalen Vennootschapsbelasting een voorziening wordt getroffen ten laste van de herwaarderingsrekening en dat bij het verschuldigd worden van bedoelde Vennootschapsbelasting deze aan die voorziening wordt onttrokken.

Ik meen dat hiermede niet anders wordt gedaan dan de feiten registreren zoals ze zijn. Niettemin worden tegen deze methode diverse bezwaren ingebracht. Zo wordt gesteld, dat in het vorenstaande niet sprake is van een voorziening, aangezien een voorziening slechts gevormd zou kunnen worden ten laste van de winst of ten laste van (uit de winst gevormde) reserves. Ik acht dit bezwaar van terminologische aard. Immers zodra voorziening wordt gedefinieerd zonder hierin het criterium van de herkomst op te nemen vervalt het gemaakte bezwaar. De definitie zou dan slechts moeten inhouden, dat een voorziening een zo goed mogelijke schatting is van niet vaststaande verplichtingen. Een dergelijke definitie houdt overigens geen vrijbrief in een voorziening te vormen ten laste van een rekening waarop deze niet betrekking heeft. Mijn bedoeling is juist de voorziening te treffen ten laste van een rekening waarmede deze wel verband houdt.

In dit verband dient aandacht geschonken te worden aan de stelling, dat de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening als winstbepalingspost dient te worden verwerkt. Dit houdt in, dat de Vennootschapsbelasting last uitsluitend ten laste van de resultatenrekening mag worden geboekt en nooit ten laste van een vermogenspost mag komen.

Voornoemde stelling zou juist zijn, indien de Vennootschapsbelasting uitsluitend een winstbelasting was. In feite is de Vennootschapsbelasting echter een vermogensaanwasbelasting. Voor een juist beeld van de jaarrekening dient de Vennootschapsbelasting daar in mindering te worden gebracht waar de vermogensaanwas in de jaarrekening tot uitdrukking komt. Vennootschapsbelasting welke op herwaardering drukt dient derhalve op de herwaarderingsrekening in mindering te worden gebracht. Boekt men bedoelde Vennootschapsbelasting ten laste van de

winst- en verliesrekening, hetzij ineens, hetzij in delen, dan belemmert men het inzicht in de behaalde resultaten. Men brengt dan n.l. Vennootschapsbelasting ten laste van de winst welke met deze winst niets te maken heeft. Vennootschapsbelasting is derhalve een winstbepalingspost voorzover het betreft belasting over de winst. Voorzover het gaat om belasting over andere vermogensmutaties (geen winst zijnde) moet deze ook niet in de winstsfeer worden getrokken.

Anderen stellen, dat Vennootschapsbelasting over uit herwaardering van slijtende duurzame productiemiddelen blikende vermogensmutaties inhaerent is aan de bedrijfsvoering, daardoor de feitelijke rentabiliteit drukt en derhalve ten laste van de winst- en verliesrekening moet komen. Ook deze redenering kan ik niet volgen. Indien alles wat inhaerent is aan de bedrijfsvoering op de winst- en verliesrekening moet komen, waarom dan ook de herwaardering niet op deze rekening geboekt? En indien men dit niet doet, doch de herwaardering op herwaarderingsrekening brengt, waarom de daarop drukkende Vennootschapsbelasting dan niet hierop in mindering gebracht?

Fundamenteeler lijkt het bezwaar, dat de door mij voorgestane methode aanleiding geeft tot een gang van zaken, waarbij de vermogensvoorziening voor de toekomstige vervanging van de duurzame productiemiddelen niet is gewaarborgd. Ik meen echter, dat, indien zich een dergelijke gang van zaken voordoet, zulks niet het gevolg is van de door mij voorgestane verantwoordingsmethode, doch van de gebreken in onze belastingwetgeving. Deze gebreken kunnen niet worden ondervangen door de feiten in de jaarrekening anders te verantwoorden dan zij zijn. Om de gevolgen van deze gebreken te ondervangen zal de ondernemingsleiding maatregelen moeten treffen welke de vereiste vermogensvoorziening waarborgen, zo nodig door middel van winstinhoudingen. Dit is dan echter niet een kwestie van winstbepaling, doch van winstbestemming.

Overigens moeten de bezwaren van de belastingheffing over herwaardering niet worden overschat. Het komt herhaaldelijk voor, dat ondernemingen hun financieringsstructuur baseren op de verhouding: 50% eigen / 50% vreemd vermogen. Bedoelde belastingheffing verstoort deze verhouding in eerste aanleg niet.

Uit het bovenstaande moge blijken, dat de vermelde bezwaren mij geen aanleiding geven te twijfelen aan de juistheid van de beginselen waarop de door mij voorgestane methode is gebaseerd. Ik meen dat deze methode een juist inzicht geeft in het verloop van de winsten, van de overige vermogensaanwas en van het vermogen.

Contant of niet-contant

De hierboven weergegeven beginselen geven geen rechtstreeks antwoord op de vraag of de latente belastingverplichting moet worden opgenomen voor de nominale dan wel voor de contante waarde. Naar mijn mening behoort een uitspraak over deze vraag niet te geschieden binnen het kader van beginselen van verantwoording van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening, doch binnen het meer algemene kader van beginselen van financiële verslaglegging. Zouden laatstbedoelde beginselen inhouden, dat als regel alle vorderingen en aanspraken en alle schulden en verplichtingen in de balans dienen te worden opgenomen tegen de contante waarde op basis van een bepaald rente-percentages en derhalve niet tegen de nominale waarde (tenzij voor posten welke juist tegen dat rente-percentages zijn afgesloten), dan dient zulks uiteraard ook te gelden voor de op de

balans voorkomende latente belastingverplichting. Zolang echter de beginselen van financiële verslaglegging niet geacht worden een dergelijke waarderingsmethode in te houden, is het inconsequent deze wel toe te passen op de latente belastingverplichting. Aangezien de praktijk uitwijst, dat vrijwel alle vorderingen en aanspraken en vrijwel alle schulden en verplichtingen in de balans worden opgenomen tegen nominale waarde, zulks ongeacht of het hier gaat om renteloze, laagrentende of hoogrentende posten, kan geconcludeerd worden, dat de beginselen van financiële verslaglegging niet geacht kunnen worden de contante-waarde-methode in te houden.²⁾

De vraag kan gesteld worden of de beginselen van financiële verslaglegging op dit punt dan wel juist zijn. De beantwoording van deze vraag valt buiten het kader van dit artikel. Zoals reeds gesteld behoort deze vraag in een meer algemeen kader behandeld te worden en niet als een Vennootschapsbelasting-kwestie.

Slotopmerkingen

Naar mijn mening zijn de moeilijkheden welke zijn gerezen om tot een aanvaardbare formulering te komen van beginselen van verantwoording van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening voornamelijk veroorzaakt door een drietal factoren.

Allereerst is de kwestie van de „belastinglatenties” soms te incidenteel behandeld, derhalve niet als onderdeel van het algemene vraagstuk van de verantwoording van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening, welk vraagstuk op zich weer wordt beheerst door de algemene beginselen van financiële verslaglegging. Deze incidentele behandeling leidt gemakkelijk tot incidentele oplossingen, welke niet in overeenstemming zijn met bedoelde algemene beginselen. Gewezen kan worden op het contant maken van renteloze verplichtingen.

Een tweede factor is, dat het karakter van de Vennootschapsbelasting als vermogensaanwasbelasting weliswaar wordt erkend, doch dat er kennelijk een grote schroom bestaat de consequenties hiervan als zodanig in de jaarrekening tot uitdrukking te brengen.

Tenslotte speelt een rol, dat soms de praktische problematiek overheerst, waardoor de behandeling van de beginselen onvoldoende tot haar recht dreigt te komen. Het is echter juist van belang te trachten t.a.v. de beginselen tot bepaalde inzichten te komen. Dat er zich bij toepassing van deze beginselen in de praktijk verschillen zullen voordoen moet als onvermijdelijk worden gezien. Men kan wel trachten te komen tot uniformering van beginselen van financiële verslaglegging. Uniformering van praktische gedragslijnen echter moet m.i. zo niet als onmogelijk dan toch als ongewenst worden aangemerkt.

²⁾ Wel plegen pensioenvoorzieningen op contante waarde te worden gewaardeerd. Dit kan beschouwd worden als een uitzondering op de algemene regel, een uitzondering welke haar oorzaak vindt in de specifieke berekeningswijzen van een bepaalde bedrijfstak.