

LATENTE BELASTINGEN

door J. P. van Rossem

1. Begripsbepaling

In dit verband worden onder *belastingen* verstaan de heffingen van overheidswege op resultaten van bedrijven, zonder dat daar tegenover zichtbare tegenprestaties staan. Het zijn dus geen betaalde diensten. De bedrijven kunnen juridische eenheden zijn of individuen. De resultaten kunnen in de tijd positief of negatief zijn.

Als de belasting niet over dezelfde periode betaalbaar is als waaraan het resultaat is toe te rekenen, is sprake van *latente belasting*. Dit is een uitvloeisel van het „accrual” systeem (het resultaat toerekenen aan de periode waarin het thuis hoort).

De oorsprong van de tijdsverschillen ligt in de verschillen van resultaatbepaling voor officiële en/of commerciële doeleinden enerzijds en voor fiscale doeleinden anderzijds. Deze afwijkingen in resultaatbepaling zijn veelal gelegen in afschrijvingen op vaste activa en immateriële activa, voorraadwaardering, belastingvrije reserves, investeringsfaciliteiten en verliescompensatie. Ook is de bepaling van kosten op basis van actuele waarderingen van belang; veelal is deze wijze van resultaatbepaling voor fiscale doeleinden niet toegestaan. Ook komt het voor dat bepaalde lasten uit de commerciële winstbepaling niet voor de fiscale winstbepaling in aanmerking mogen worden genomen; deze verschillen zijn niet tijdelijk maar permanent. Verder kunnen de huidige mutaties rechtstreeks in het eigen vermogen tot belastinglatenties leiden. Mutaties rechtstreeks in het eigen vermogen hebben geen invloed op het commerciële resultaat terwijl dan evenmin het fiscale resultaat behoeft te worden beïnvloed. Toch kunnen deze mutaties in de toekomst nog wel in het fiscale resultaat worden opgenomen, b.v. koersverschillen op concern-leningen of betaalde goodwill in deelnemingen die bij realisatie of liquidatie tot belastingevolgen kunnen leiden.

De tijdsduur van de verschillen kan zijn

- tijdelijk · kortlopend
- tijdelijk · langlopend
- onbeperkte termijn
- definitief afstel van betaling van belasting.

Het definitief afstel leidt eigenlijk niet tot een latentie, tenzij · permanent · zekere voorwaarden zouden moeten worden vervuld die het afstel in feite tot een uitstel van belastingbetaling maken. Indien de voorwaarden voor het definitief afstel van belastingen zijn vervuld of geacht kunnen worden normaliter vervuld te zijn en te blijven, kan het voordeel in netto resultaat en/of eigen vermogen van het bedrijf worden opgenomen.

De tijdelijke verschillen · hoe langlopend ook · geven aanleiding tot belastinglatenties die in de financiële verantwoording tot uitdrukking dienen te komen en die hierna verder worden behandeld.

Latente belastingen kunnen zowel tot de activa behoren als tot de passiva. Het zijn onder bepaalde voorwaarden t.z.t. van de fiscus te ontvangen bedragen (actieve latenties) of t.z.t. aan de fiscus af te dragen bedragen (passieve latenties). Dit leidt tot het probleem van de mogelijkheid van compensatie van actieve en passieve latenties, al dan niet met inachtneming van de aard van de posten, termijnen, omvang der bedragen en „zekerheid” omtrent de toekomstige ontwikkeling en omtrent de realisatie van de belastingschuld of belastingvoordring.

2. Nationale en internationale regelgeving

Algemeen

Het zal niet verwonderlijk zijn dat al hetgeen met belastingen te maken heeft grote aandacht heeft van alle daarbij betrokken partijen. De overheden pogen door vergaande regelingen in detail de gedragingen van contribuabelen zodanig te beïnvloeden dat de belastingheffing tot de „juiste” (maximale en zo vroeg mogelijk geïnde) opbrengst leidt. De contribuabelen pogen zodanig - uiteraard legaal - te handelen dat de „juiste” (minimale en zo laat mogelijk betaalde) belasting wordt betaald. In deze bestaat de indruk dat de z.g. borrelpraat in de loop der tijden is geëvolueerd van de score in sport en amoureuze avonturen, snelle auto's, resultaten van de visvangst of de jacht, tot de resultaten in de strijd tegen de „onheuse” belastingregelingen.

De belastingwetgeving en de controle op de naleving ervan worden gevolgd door de regelgeving ter zake van de wijze waarop de uitkomsten van de evenbedoelde „strijd” moeten worden verantwoord (in de jaarrekening). Nationale regels en meningen zijn of worden gevolgd door internationaal geldende voorschriften of aanbevelingen, zoals van IASC en EEG. Voorzover al niet een nationale regel aan een internationaal voorschrift is of wordt aangepast (EEG-richtlijnen) en aldus brede werking heeft, is een uiterst onoverzichtelijk geheel van handelwijzen in de presentatie van latente belastingen ontstaan.

De meest brede werking van regels te dier zake kan uitgaan en gaat door acceptatie in desbetreffende landen thans uit van standaards van het IASC. IAS 12 houdt in dat belasting in de jaarrekening wordt verantwoord volgens de gebruikelijke methode van resultaatbepaling: toerekenen aan de periode waarop de baten en lasten betrekking hebben (accrual, zie IAS 1.). Alle tijdelijke verschillen dienen te worden toegerekend, tenzij de verschillen niet of pas na geruime tijd zullen worden afgewikkeld. Slechts indien er geen aanwijzing is dat de tijdelijke verschillen in de toekomst waarschijnlijk zullen worden afgewikkeld, kan opneming in de balans worden nagelaten. Dan dient het bedrag van de niet in aanmerking genomen tijdelijke verschillen te worden vermeld (in de toelichting). Actieve belastinglatenties kunnen slechts dan in de balans worden opgenomen als realisatie zeker of redelijk te verwachten is. Dit geldt ook voor verliezen: de belastingbate activeren na realisatie of indien thans reeds vaststaat dat er in de toekomst fiscale winst zal ontstaan (b.v. uit genoten fiscaal vervroegde afschrijvingen), compenseren met gelijklopende passieve latenties. Voorgeschreven is dat de handelwijzen en de bedragen steeds in de toelichting moeten worden vermeld.

Regelingen in een aantal landen

In een aantal landen zijn min of meer specifieke regels of aanbevelingen voor de behandeling van belastinglatenties gegeven. Hiertoe is literatuur geraadpleegd uit Canada, Frankrijk, Nederland, U.K., U.S.A., West-Duitsland en Zuid-Afrika, alsmede de desbetreffende IASC-publicatie. Het blijkt dat in alle landen de problematiek min of meer wordt onderkend, zij het dat in West-Duitsland aan het onderwerp relatief weinig aandacht wordt gegeven. Daar is in het algemeen de belastingverplichting een gegeven dat volgt uit de te betalen belasting op basis van de „Steuerbilanz”.

Het is niet doelmatig hier een gedetailleerd overzicht van de behandeling van belastinglatenties in de genoemde landen te geven. Dit zou tevens moeten leiden tot een uitgebreide bespreking van de verschillende fiscale regels die tot (tijdelijke) verschillen aanleiding geven. Het valt op dat in wezen deze fiscale regels als gemeenschappelijke uitgangspunten hebben: eliminatie of vermindering van gevolgen van inflatie, eventueel door benadering van een fiscale winstbepaling op actuele waarde, stimulering van investeringen en compensatie van verliezen.

In het algemeen wordt dan ook het *verschijnsel van de belastinglatentie* erkend. De verwerking ervan (in de balans en resultatenrekening of alleen toelichten) wordt niet eenduidig behandeld. Men onderkent tijdelijke en permanente verschillen in het tijdstip van belastingbetaling. De behandeling van verliescompensaties is vrijwel gelijk: in het jaar van feitelijke benutting wordt de belastingbete getoond, behalve bij carry back, dan is verwerking in het verliesjaar juist. Uitzonderingen worden vaak gemaakt voor incidentele verliezen bij doorgaans winstgevendende bedrijven; in die gevallen zou - bij reëel te veronderstellen toekomstige winstgevendheid - zelfs wel activering van belastinglatenties mogelijk zijn. Compensatie van actieve met passieve latencies wordt veelal aanvaard mits de termijnen overeenstemmen en de bedragen elkaar dekken en automatisch de verliescompensatie wordt benut door de in de komende jaren vrijvallende passieve latencies. In Frankrijk is het wettelijk niet toegestaan actieve belastinglatencies in de balans op te nemen; het „principe de la prudence” verhindert niet-zekere en niet-vorderbare posten te activeren.

Het voorzichtigheidsbeginsel wordt zeer duidelijk algemeen aanvaard. Er kan daarbij niet geheel aan de indruk worden ontkomen dat de geest van de stille en geheime reserves - hoe dan ook gedefinieerd - nooit werkelijk is uitgebannen, zeker niet in de perioden van ruime winsten.

Er wordt nogal verschillend gedacht over de gevolgen van de *termijn van uitstel van belastingen*. Permanente verschillen worden vrijwel algemeen geacht niet tot latencies te leiden, waarbij niet expliciet wordt uitgesproken of dan wordt uitgegaan van continuïteit van de bedrijfsvoering. Het blijkt dan ook niet of - indien de fiscale regels daartoe aanleiding geven - rekening moet worden gehouden met de fiscale gevolgen van het vervallen van de belastingvermindering of het uitstel van betaling bij discontinuïteit van het bedrijf. Tijdelijke verschillen, indien langlopend, kunnen in U.K. buiten de balans worden gehouden als er geen werkelijke belastingschuld binnen 3 jaar ontstaat en er geen aanwijzing is dat nadien de situatie verandert en het bedrijf wordt geacht te continueren.

In U.K. kan de inflatie-af trek op voorraden (stock relief) bij continuïteit van het bedrijf een permanent karakter hebben. In andere landen komt zo een af trek voor een beperkte periode voor. De Britten karakteriseren overigens het tenietdoen van de aftrek als „claw-back”, hetgeen - vrij vertaald - betekent dat de fiscus terugkluwt, hetgeen vergelijking oproept met een handeling van een croupier in het casino.

Waardering van de erkende belastinglatentie is altijd op nominale waarde. Wanneer daarover niet uitdrukkelijk wordt gesproken is dit - gegeven het ontbreken van enige referentie aan waarderingen op contante waarde - kennelijk vanzelfsprekend.

In de (tevens) engelstalige landen wordt veel aandacht besteed aan de deferral (of: deferred) method versus de liability method. De eerste waarderingsmethode bouwt de belastinglatentie op uit de uitgestelde belastingen van de desbetreffende jaren, gewaardeerd tegen de dan geldende tarieven. De liability method waardeert steeds de gehele uitgestelde belasting tegen het huidige tarief, dus herwaardeert de latentie bij tariefswijziging (via de resultatenrekening). In de evenbedoelde landen is de deferred method voorgeschreven of heeft veelal de voorkeur (niet in U.K.). IAS 12 geeft als motivering voor de toepassing van deze methode dat „belastinglatenties op de balans niet geacht worden rechten of verplichtingen tot betaling aan te geven”. Hierbij kan de vraag gesteld worden „wat dan wèl?”. Een andere vraag zou nog kunnen zijn: stelt men voorzienbare verliezen door hogere belastingdruk niet uit als het in de continuïteit zeker is dat een latentie in enig toekomstig jaar vervalt en de daarvoor bestaande voorziening volgens de huidige tarieven, waarvan wijziging niet is te voorzien, te laag is? Het misverstand kan groter worden als de liability method wordt gezien als de weergave van de verplichting die slechts bestaat bij discontinuïteit van het bedrijf.

De belastinglatentie op *herwaardering* van b.v. vaste activa krijgt behalve in U.K. weinig aandacht. Dit zal wel worden veroorzaakt doordat de jaarrekening in de desbetreffende landen vrijwel nooit op actuele waarde is gebaseerd. De in U.K. per 31 maart 1981 ingaande voorschriften voor additionele informatie op actuele basis (current cost accounting - SSAP 16) schrijven wel herwaardering voor maar de daarmee verbonden latente belasting komt in dat verhaal niet voor evenmin als in enkele waargenomen reeds gepubliceerde toepassingen.

Opvattingen in Nederland

De opvattingen in Nederland, zo deze verwoord zijn in de ontwerpbeschouwingen van het TO, komen in grote lijnen overeen met IAS 12. Niet nadrukkelijk erkend is echter het onderscheid tussen de accrual en deferred methods. In Nederland wordt de belastinglatentie voorzover mij bekend altijd op basis van het huidige tarief berekend, al dan niet contant gemaakt. Een ander onderscheid is gelegen in de behandeling van herwaardering. Actuele waarden, herwaardering en de belastinglatentie uit dien hoofde hebben in ons land reeds lang wat meer aandacht gekregen dan elders. Het is dan ook niet verwonderlijk dat in de beschouwingen van het TO hierop wordt ingegaan.

Het is in Nederland algemeen gebruikelijk dat latente belastingen in de jaarrekening tot uitdrukking worden gebracht. Voor passieve latenties worden in principe steeds voorzieningen in de balans getoond. Met actieve latenties (verliescompensatie) is men voorzichtig; activering komt niet of nauwelijks voor. Het salderen met passieve latenties lijkt onder zekere voorwaarden toelaatbaar: zekerheid met betrekking tot de toekomstige aanwezigheid van winst in voldoende omvang en in passende termijnen wordt nodig geacht.

De passieve belastinglatenties worden veelal onder de Voorzieningen gerubriceerd, hetgeen erop duidt dat de omvang van de verplichting ten tijde van het opmaken van de balans geacht wordt nog niet nauwkeurig bekend te zijn. Het zijn in wezen echter schulden: uitgaande van continuïteit in de bedrijfsvoering zal in de toekomst belasting moeten worden betaald als gevolg van handelingen in het verleden waarvan de „reactie” in de toekomst optreedt. Bij discontinueïteit komt de reactie ineens tenzij andere oorzaken (lagere liquidatiewaarden) deze verhinderen. Bij overigens gelijkblijvende omstandigheden zal de reactie inderdaad komen omdat de fiscus belastinguitstel mogelijk maakt, geen belastingafstel. Hieruit vloeit dan ook mijn kritiek voort op de mogelijkheid in U.K. om langlopende latenties buiten de balans te kunnen houden. Dit is vooral te illustreren bij vervroegde afschrijvingen: deze komen gegarandeerd „terug”. De nú benutte fiscale afschrijvingen zullen immers in de toekomst niet wederom voor fiscale doeleinden kunnen worden aangewend terwijl de normale afschrijvingen wel op het commerciële resultaat zullen drukken. Daaraan doet niet af dat nieuwe aanschaffingen nieuwe fiscaal vervroegde afschrijvingen mogelijk maken. Deze vervroegde afschrijvingen dienen gescheiden te worden behandeld: de nieuwe vervroegde afschrijvingen hebben betekenis voor de dan direct te betalen belasting. Zij compenseren niet de hogere belastingdruk uit hoofde van de „oude” normale afschrijving in dezelfde jaren. Deze „oude” normale afschrijvingen verminderen alleen het commerciële resultaat, niet het fiscale resultaat.

De *waardering* van belastinglatenties gebeurt vaak nominaal, hoewel contante waarden ook blijken te worden gebruikt. Uit de lange termijn en de interestbesparing kan worden berekend dat de waarde per heden van de inhaal van b.v. vervroegde afschrijvingen in 25 jaar aanzienlijk lager is dan nominaal. Bij een rentebesparing van 5% na belasting en een tarief van 48% is de contante waarde van de 25-jarige afschrijvingstermijn circa 27%. Tegen waardering op contante waarde in de jaarrekening spreekt dat laagrentende vorderingen en schulden (bij wijziging van de rentestand) nu eenmaal niet op hun contante waarde plegen te worden gewaardeerd. Alleen voor pensioenverplichtingen geldt in Nederland vrij algemeen een ander gebruik. Maar dat zal wel komen doordat de rente een wezenlijk element is in het opbouwen van de pensioenen; er wordt vooraf al rekening mee gehouden.

Er wordt onderscheid gemaakt tussen *tijdelijke en permanente verschillen*. Permanente verschillen leiden kennelijk niet tot belastinglatenties, hoewel wat aarzelend wordt opgetreden als de als permanent gepresenteerde verschillen toch weer niet zonder voorwaarden worden genoten. Het komt voor dat is voor-

geschreven dat het belastingverschil weer moet worden ingeleverd als niet langer in de bestaande situatie wordt verkeerd, b.v. bij beëindiging van een bedrijf of afstoting van bedrijfsmiddelen. Het lijkt mij niet voor discussie vatbaar dat onvoorwaardelijke permanente verschillen (b.v. niet aftrekbare bedrijfslasten zoals giften en uitdelingen) worden „verschmerzt” in het jaar van vóórkomen. Bij andere permanente verschillen, zoals de voormalige investeringsaftrek en thans de WIR wordt veel genuanceerder gedacht. Ten aanzien van de WIR is door het TO voorlopig verwoord dat de premie in aftrek op de desbetreffende investering zou moeten komen of als een „egalisatierekening” zou moeten worden gepasseerd. Daarmede wordt enerzijds de WIR-premie in de toekomst geëgaliseerd via lagere afschrijvingen of naar gelang van de gebruiksduur aan het bedrijfsresultaat toegerekend, aldus een gelijksoortige uitkomst biedend. Deze behandeling definieert de WIR als een (negatieve) zakelijke heffing op bedrijfsmiddelen. Wanneer echter de WIR als een de investeringen stimulerende belastingmaatregel wordt gezien, zou de „bate” dan ook als zodanig tot uitdrukking moeten worden gebracht en als bate in het jaar van toekenning dienen te worden verwerkt (lagere belasting) of als vermogensvermeerdering (bijdrage in het eigen vermogen). Ik meen dat een van de laatstgenoemde wijzen van verwerking de voorkeur verdient.

De WIR is geen verlaging van de kostprijs van een investering maar een fiscale stimuleringsmaatregel die dan ook als zodanig moet worden behandeld. Verbanden met andere zakelijke heffingen moeten niet worden gelegd, waardoor geen invloed op kostprijsberekeningen ontstaat. Dit geldt ook in de redenering van het permanente karakter van de toeslagen en daarmee voor de binding met vergelijkbare kostprijzen van investeringen; wat overigens van kleinschaligheidstoeslagen, SIR en regionale premies? Ik vind dan ook dat de bruto waarde van de investering basis moet zijn voor activering en daarmee voor afschrijving → kostprijs. De investeringspremie wordt eigen vermogen in het jaar van toekenning. Indien en voorzover geen verwachting ten aanzien van desinvestering bestaat behoeft geen egalisatierekening te worden gevormd omdat we in de continuïteitsgedachte nu eenmaal niet uitgaan van vervreemding; de vaste activa worden niet als handelsvoorraad aangeschaft maar in een duurzame gebruiksfunctie in de bedrijfsuitoefening. De „voorzichtigheidsge draging” in vorenbedoelde uiting van het TO stoelt niet op deze investeringsgedachte en zou zelfs kunnen leiden tot waardering van investeringsactiva tegen lagere directe opbrengstwaarde.

Herwaardering leidt in het algemeen in Nederland tot een belastinglatentie. Er bestaan meningsverschillen over de belasting die drukt op de te vormen latentie: toerekenen aan de herwaarderingsrekening (eigen vermogen) of aan het resultaat? Ik heb de indruk dat de „oude” theorieën van volledige handhaving van het eigen vermogen o.a. leidend tot inhaalafschrijvingen niet langer worden verdedigd. Hieraan zal mede niet vreemd zijn de grotere invloed van de financiering met vreemde middelen, waarvan een compenserend effect op de nadelen van prijsstijging van investeringen kan uitgaan. Vrij algemeen wordt ervan uitgegaan dat de latentie ten laste van de herwaarderingsreserve komt.

Zo al wordt aanvaard dat de belastinglatentie direct ten laste van de herwaardering (= eigen vermogen) wordt gebracht, over de „vrijval” te zijner tijd uit hoofde van belasting op de hogere commerciële dan fiscale afschrijvingen wordt niet eenduidig gedacht. Zo heeft de Ondernemingskamer geoordeeld dat een vrijvallende voorziening voor latente belastingen voorzover samenhangende met een herwaardering (die niet over de resultatenrekening mag lopen) niet als bate in de winst- en verliesrekening mag worden verantwoord.

Ik denk dat de OK hier niet onderkent dat er niet altijd een binding hoeft te zijn tussen vorming en vrijval als zodanig. Deze lijkt voor de hand te liggen maar is alleen verbonden met vorming en vrijval van reserves als passiefposten in de balans. M.i. gaat het om de causaliteit in de resultaatverantwoording: de niet via de winst- en verliesrekening gelopen herwaardering van de actiefpost - vergelijkbaar met een aanschaffing - komt via afschrijving van het actief voor 100% ten laste van het resultaat. De daarmee verband houdende hogere belasting valt daartegenover vrij uit de uit herwaardering gevormde latentie.

Het voorgaande leidt tot de conclusie dat er weinig eenduidigheid is bij de vele gebruiken en voorkeuren. Om enige lijn in de behandeling van latente belastingen te brengen geef ik een wat strak overzicht van die wijze van behandeling van belastinglatenties die naar mijn mening algemeen zou dienen te worden gevolgd. Uiteraard dient daarbij in alle specifieke gevallen te worden overwogen of de algemene regel inderdaad toepasselijk is. Dit betekent dat elk bedrijf de vrijheid dient te hebben het algemene aan te passen aan *zijn* motiveerbare omstandigheden. Deze omstandigheden zullen dan als toelichting kunnen dienen op de afwijkende behandeling. Hiermee wil zeker niet gezegd worden dat de toelichting zou mogen dienen als excuus voor de afwijking of onjuiste voorstelling in balans of resultatenrekening. Nee, het is anders, balans en resultatenrekening dienen voor de gegeven omstandigheden „juist” te zijn en de toelichting vermeldt de motivering van die juistheid met de eventueel nodig geachte nadere informatie.

3. De gewenste behandeling van latente belastingen

In alle gevallen waarin de belasting over het perioderesultaat berekend en de daadwerkelijk te betalen belasting afwijken, dient dit verschil in de jaarrekening te worden vermeld. Als sprake is van een in de continuïteit van het bedrijf blijvend verschil, is met de vermelding daarvan de kous af. Bij tijdelijke verschillen geeft dit aanleiding tot mutaties in de belastinglatenties.

Uitstel van te betalen belasting, in welke vorm ook, dient te leiden tot de vorming van een passieve latentie, ten laste van het commerciële resultaat. Een mutatie direct ten gunste van het eigen vermogen leidt eveneens tot een passieve latentie, direct ten laste van het eigen vermogen. Als het verschil in belasting over het jaar betrekking heeft op een reeds gevormde passieve latentie, dient de samenhangende mutatie in de latentie daarvoor te worden aangewend. In het kort: tijdelijke lagere belastingbetaling over het jaar leidt tot een latentie ten laste van het resultaat; hogere belastingschuld door het terugdraaien van het uitstel geeft vrijval van latentie ten gunste van het resultaat.

Het ontstaan van belastingvorderingen op termijn dient indien enigszins mogelijk eveneens aan het jaar van ontstaan te worden toegerekend. Dit moet in alle gevallen gebeuren als realisatie van de vordering vaststaat of in redelijkheid voorzienbaar is. Dit is het geval als de belastingvermindering op grond van wet of regels vaststaat (b.v. carry-back) of direct voortvloeit uit in de financiële positie aanwezige en getoonde compenseerbare resultaten (b.v. gelijklopende passieve latenties).

Bij de vorming en de vrijval van belastinglatenties wordt uitgegaan van continuïteit en daarbinnen van consistent handelen. Belastingmaatregelen die blijvende gevolgen hebben (niet „teruggeklauwd” worden) geven geen aanleiding tot latenties. Dit wordt niet anders als een tegengesteld effect van de fiscale maatregelen optreedt bij discontinuïteit of bij daarmee gelijk gestelde handelingen. Dit betekent dat investeringssubsidies e.d. die in mindering op belasting komen en die teniet gaan bij desinvestering tot permanente verschillen leiden. Vervroegde afschrijvingen leiden tot tijdelijke verschillen.

De waardering van belastinglatenties in de jaarrekening zal in het algemeen op nominale waarde moeten zijn. Zolang niet bij de waardering van andere activa en passiva rekening wordt gehouden met de actuele rentevoet, is zulks voor latenties niet anders. In het kader van de waardering van verplichtingen op hun (verwachte) realisatiewaarde dient het belastingtarief te worden gebruikt dat waarschijnlijk in de toekomst zal gelden. Dit is veelal het huidige tarief. Niet juist is de bekende tariefwijzigingen sinds het ontstaan van de latentie niet reeds tot uitdrukking te brengen en uit te stellen tot het moment (en het resultaat) van afwikkeling. Voor doeleinden waarbij het toekomstige resultaat een rol speelt kan met de voordelen van niet of laagrentende passiva rekening worden gehouden, wat leidt tot een lagere waardering van langlopende belastinglatenties. Dit zal vaak het geval zijn bij waardebeoordeling van een bedrijf bij overdracht e.d. Wanneer men overigens voor een bedrijf de rentabiliteit zo zuiver mogelijk zou willen weergeven, zou dit niet alleen tot herwaarderingen leiden maar ook tot het inachtnemen van de werkelijke en de actuele rente op het totale vermogen.

Passieve belastinglatenties zouden in de balans moeten worden opgenomen onder de voorzieningen. Niet omdat er grote onzekerheden zijn over de omvang van de verplichting, maar omdat er vele invloeden op de uiteindelijke afwikkeling van de latentie zijn. Het blijkt immers dat de bedrijven legale mogelijkheden hebben om uitgestelde belasting opnieuw uit te stellen. Ook het feit dat het toekomstige fiscale resultaat op de realisatie van de latentie invloed heeft (bij geen of lagere fiscale winst geen of latere realisatie) doet concluderen voor opnemings onder de voorzieningen.

Actieve latenties, voorzover uitgaande boven passiefposten, kunnen alleen voorzover ze daadwerkelijk worden ontvangen worden opgenomen. Dit leidt dan tot vermelding onder de vorderingen. Voorzover actieve latenties in bedragen en perioden bestaande passieve latenties compenseren, kunnen ze gesaldeerd worden. Er zijn immers geen resultaten van toekomstige bedrijfshandelingen nodig om de compensatie tot stand te brengen. Met het opvoeren van deze actieve latenties wordt derhalve geen toekomstig resultaat naar het

heden overgebracht. Verdere activering van belastinglatenties moet om deze reden worden afgewezen. Voor de realisatie is dan in de toekomst te maken winst nodig waarop niet mag worden vooruit gelopen, ook niet bij incidentele verliezen in een jaar.

In de resultatenrekening dient de vorming van belastinglatenties te worden vermeld als belasting. Het noemen van het uitstel zal doelmatig in de toelichting kunnen geschieden. Hetzelfde geldt voor het onttrekken aan latenties: op te nemen onder de post belastingen in de resultatenrekening met nadere toelichting. Het splitsen van belasting naar rubrieken als bedrijfsresultaat, buitengewone baten en lasten e.d. is niet zinvol tenzij de rubrieken eigen, andere belastingheffing zouden hebben.

Literatuur

- J. W. van Aanholt en drs. F. Graafstal:
Een vernieuwing · MAB 1977 blz. 42 t/m 54.
- J. E. Andriessen:
Is de vervangingswaarde in Nederland toe aan een opknapbeurt? · ESB 7 januari 1981.
APB no. 11 · Accounting interpretations of APB opinion no. 11 · AICPA.
- J. A. Burggraaff:
De waardering van actieve belastinglatenties · MAB 1979 blz. 554 t/m 562.
CICA Handbook, The Canadian Institute of Chartered Accountants december 1975 Corporate income taxes, 3470.
- Le Comité Permanent des Diligences Normales:
Recommandation sur la situation fiscale latente · Conseil Supérieur de l'Ordre, 1969.
- Francis Lefebvre:
Memento Comptable 1980.
- Frey:
Die Behandlung der sogenannten „latenten Steuern” · Betriebs Berater September 1978.
- drs. M. A. van Hoepen:
De presentatie in de jaarrekening van de belasting over de „schijnwinst” op vaste activa · MAB 1977 blz. 42 t/m 47.
- prof. drs. G. Krens:
Belastinglatenties · De Naamloze Vennootschap oktober 1980.
- drs. J. G. Kuijl en H. van Dijk:
WIR en jaarrekening · MAB 1979 blz. 497 t/m 511.
- W. A. McKenzie:
Deferred taxation, where are we going? · Die Suid Afrikaanse Geotrooieerde Rekenmeester oktober 1980.
- dr. W. F. Nderstigt:
De verwerking van vennootschapsbelasting in de jaarrekening · MAB 1975 blz. 77 t/m 87.
- dr. W. F. Nderstigt:
Nogmaals: de presentatie in de jaarrekening van de belasting over „schijnwinst” op vaste activa · MAB 1977 blz. 346 t/m 348.
- dr. W. F. Nderstigt:
Latente belastingverhoudingen · Handboek accountancy augustus 1979.
- Ordre des experts comptables:
La position fiscale différée et latente, 1980.
- G. B. A. M. Smulders:
De ondernemingskamer en verliescompensatie · De Accountant 1980.
- Statement of standard accounting practice 15:
Accounting for deferred taxation, issued October 1980.
- Robert Willot:
Current accounting law and practice 1980 · Quinta Publishing London.