

Fiscale jaarrekening: de basis voor de winstaangifte

2 oktober 2019 door Ron Kieft



Vennootschappen maken nu in de meeste gevallen twee jaarrekeningen. Een op commerciële grondslag, de vennootschappelijke (commerciële) jaarrekening en een op fiscale grondslag, de fiscale jaarrekening. De commerciële jaarrekening dient ter verantwoording aan de belangrijkste belanghebbenden bij de vennootschap. De fiscale jaarrekening is gericht op de winstaangifte voor de vennootschapsbelasting.

Iedere naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, coöperatieve vereniging en onderlinge waarborgmaatschappij is op basis van de Wet op de jaarrekening gehouden aan het jaarlijks opmaken van een jaarrekening. Daarnaast is een onderneming op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting verplicht om een jaarrekening op basis van fiscale grondslagen op te stellen. Hoewel de fiscale jaarrekening in de praktijk vaak vanuit de commerciële jaarstukken wordt opgesteld, gelden er afwijkende bepalingen voor. Voor de jaarlijkse belastingheffing is voor de berekening van de jaarwinst bepaald dat: 'de in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst'. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd als goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.

Uitsluitend fiscale motieven, gericht op het behalen van incidenteel fiscaal voordeel, zijn onvoldoende om van systeem te mogen wijzigen. Daarentegen mag een systeem dat in strijd is met goed koopmansgebruik in beginsel niet worden gecontinueerd. Een toestand waarin een systeem niet meer in overeenstemming is met goed koopmansgebruik kan onder meer ontstaan op grond van jurisprudentie of gewijzigde wetgeving.

Verschillen tussen de commerciële en de fiscale jaarrekening vloeien vooral voort uit de gehanteerde waarderingsgrondslagen. Zo wordt voor de commerciële jaarrekening in het algemeen uitgegaan van de actuele waarde van de activa van de onderneming, terwijl als waarderingsgrondslag voor de fiscale winstaangifte de historische kostprijs van de activa wordt gehanteerd. Het Burgerlijk Wetboek biedt voor kleine en micro rechtspersonen – in het verlengde van de Europese richtlijnen die aan deze regels ten grondslag liggen – echter ruimte voor waardering op grond van historische kostprijs.

De meeste belastingplichtige ondernemingen stellen de fiscale jaarrekening op door een aantal correcties op de commerciële jaarrekening toe te passen. Daarbij is van belang, dat aan een aantal specifieke fiscaal rechtelijke regelingen en faciliteiten aandacht wordt besteed en in de jaarrekening wordt verwerkt. Daarnaast dient een specificatie te worden opgesteld en toegevoegd waaruit de oorzaken van verschillen tussen de commerciële jaarrekening en de fiscale jaarrekening blijken.

Fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening

Kleine en micro rechtspersonen mogen vrijwillig fiscale grondslagen in de (commerciële) jaarrekening toepassen. Nadere regels over het toepassen van fiscale waarderingsgrondslagen zijn in het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen opgenomen.

Het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen bepaalt onder andere dat de overgang van commerciële naar fiscale grondslagen moet worden behandeld als een rechtstreekse wijziging van het eigen vermogen per begin van het boekjaar, met andere woorden als een stelselwijziging. Voor een stelselwijziging moet een gegronde reden bestaan die in de toelichting uiteen wordt gezet. Een gegronde reden voor deze stelselwijziging kan zijn het realiseren van kostenbesparingen. Hoe dit moet worden toegelicht, is in het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen. geregeld

Een rechtspersoon, die fiscale grondslagen in de jaarrekening toepast, moet hiervan in de toelichting op de jaarrekening melding maken. Daarnaast worden de afzonderlijke grondslagen voor het waarderen van activa en passiva en voor het bepalen van het resultaat vermeld.

Naast de wettelijke presentatie- en toelichtingsvereisten kunnen de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving worden gebruikt voor de toelichtings- en presentatieaspecten van de inrichtingsjaarrekening van kleine en micro rechtspersonen die op basis van fiscale waarderingsgrondslagen wordt opgesteld.

Het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen bepaalt verder dat, als dit voor het inzicht in het vermogen van belang is, in de toelichting moet worden vermeld voor welke posten het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen tot een afwijking van de waardering volgens commerciële waarderingsgrondslagen leidt. Dit hoeft geen kwantitatieve toelichting te zijn, maar het is de bedoeling de lezers van de jaarrekening ervan bewust te maken of de toepassing van een fiscale grondslag leidt tot een neerwaarts of opwaarts effect op de desbetreffende posten. Als een fiscale herinvesteringsreserve is gevormd, moet die zichtbaar zijn in de balans als een aparte post van het eigen vermogen. De over het boekjaar verschuldigde of te vorderen vennootschapsbelasting wordt in de jaarrekening op basis van fiscale grondslagen in de balans verwerkt en in de winst- en verliesrekening en afzonderlijk gepresenteerd.

Belastinglatenties

Naast de over de periode verschuldigde of verrekenbare belasting omvat de belastinglast of belastingbete, zoals die in de jaarrekening wordt opgenomen, latente belastingen.

Belastinglatenties leiden bij afwikkeling in de toekomst tot belastingeffecten. Latente belastingvorderingen bijvoorbeeld kunnen ontstaan uit hoofde van verrekenbare tijdelijke verschillen, alsook uit hoofde van beschikbare voorwaartse verliescompensatie en overige fiscale verrekeningsmogelijkheden.

Als de commerciële boekwaarde van een vast actief bijvoorbeeld hoger is dan de fiscale boekwaarde, zal bij realisatie van de commerciële boekwaarde belasting worden geheven over het verschil met de fiscale boekwaarde. Een dergelijk verschil wordt aangeduid als een belastbaar tijdelijk verschil, dat tenietgaat door de belaste afwikkeling of realisatie van het actief. In dit geval wordt een latente belastingverplichting opgenomen over het verschil tussen de commerciële en fiscale boekwaarde van het actief.

De uit hoofde hiervan op te nemen latente belastinglast of -bete wordt door mutaties in de latente belastingverplichtingen en -vorderingen zoals opgenomen in de balans bepaald, die op hun beurt door de op balansdatum bestaande verschillen tussen commerciële en fiscale boekwaarden van activa en passiva worden bepaald. Hiermee wordt in beginsel bereikt dat de totale belastinglast

gebaseerd is op het resultaat vóór belastingen, bepaald overeenkomstig de grondslagen van waardering en resultaatbepaling die in de jaarrekening worden toegepast. Dit resultaat wordt als de commerciële winst of het commerciële verlies aangeduid.

Het opnemen van latente belastingverplichtingen (passieve latenties) en latente belastingvorderingen (actieve latenties) in de commerciële jaarrekening wordt op deze manier benaderd vanuit het bestaan van tijdelijke verschillen tussen de commerciële en fiscale boekwaarden van activa en passiva. Dit wordt de 'balance sheet liability method' genoemd.

Er kunnen drie soorten tijdelijke verschillen worden onderscheiden:

1. belastbare tijdelijke verschillen. Tijdelijke verschillen die bij toekomstige realisatie of afwikkeling van het actief, de voorziening, de schuld of het overlopend passief tot over die toekomstige verslagjaren verschuldigde belasting leiden;
2. verrekenbare tijdelijke verschillen. Tijdelijke verschillen die bij realisatie of afwikkeling van het actief, de voorziening, de schuld of het overlopend passief tot over die toekomstige verslagjaren te verrekenen belasting leiden;
3. overige tijdelijke verschillen. Tijdelijke verschillen die bij realisatie of afwikkeling van het actief, de voorziening, de schuld of het overlopend passief niet tot over toekomstige verslagjaren verschuldigde of te verrekenen belasting leiden. Deze verschillen worden in de praktijk vaak permanente verschillen genoemd en worden veroorzaakt doordat het commerciële winstbegrip van het fiscale winstbegrip afwijkt.

Belastinglatenties: belastbare tijdelijke verschillen

Belastbare tijdelijke verschillen ontstaan bijvoorbeeld als:

- vorderingen uit hoofde van leveranties commercieel worden opgenomen in de periode waarin is geleverd, terwijl fiscaal opbrengsten worden verantwoord op het moment van ontvangst van desbetreffende geldbedragen;
- activa commercieel op een andere grondslag worden gewaardeerd dan fiscaal. In het algemeen gesteld kunnen fiscale waarderingsgrondslagen worden beschouwd als waarderingsgrondslagen op grond van verkrijgings- of vervaardigingsprijs (historische kostprijs) en commerciële waarderingsgrondslagen als waarderingsgrondslagen op basis van actuele waarde. Actuele waarde is in beginsel geen fiscale waarderingsgrondslag;
- activa fiscaal over een kortere periode worden afgeschreven dan commercieel;
- interest- of royalty-inkomsten commercieel naar tijdsgelang worden verantwoord, terwijl fiscale verantwoording op het latere moment van ontvangst plaatsvindt;
- voorzieningen en reserves fiscaal zijn aanvaard maar commercieel niet zijn getroffen.

Belastinglatenties: verrekenbare tijdelijke verschillen

Verrekenbare tijdelijke verschillen ontstaan bijvoorbeeld als:

- bepaalde uitgaven fiscaal dienen te worden geactiveerd en afgeschreven, maar commercieel ineens ten laste van het resultaat worden gebracht (zoals de kosten van uitgifte van aandelen);
- commercieel opgenomen voorzieningen fiscaal (nog) niet kunnen worden opgenomen.

In het kader van de beoogde belastingheffing over de totale winst, tijdens het bestaan van een onderneming, past een ruim overheidsbeleid voor de verrekening van geleden verliezen. Hiervoor zijn in de fiscale wetgeving twee faciliteiten opgenomen:

- achterwaartse verliescompensatie ('carry back'): fiscale verliezen kunnen met winsten van de drie voorafgaande jaren worden gecompenseerd. Voor achterwaartse verliescompensatie waardoor een belastingbete ontstaat, neemt de rechtspersoon

vanwege de teruggaaf van belastingen over een voorgaande periode een (acute) vordering op;

- achterwaartse verliescompensatie ('carry forward'): fiscale verliezen zijn onder voorwaarden in tijd onbeperkt compensabel met toekomstige winsten. Indien sprake is van fiscaal (voorwaarts) compensabele verliezen, neemt de rechtspersoon een latente belastingvordering op tot het bedrag waarvan het waarschijnlijk is dat er voor de verrekening belastbare winst beschikbaar zal zijn.

De waarschijnlijkheid dat er voldoende belastbare winst beschikbaar zal zijn voor de verrekening wordt aan de hand van de volgende criteria beoordeeld:

- voldoende belastbare tijdelijke;
- waarschijnlijkheid fiscale winst voordat verliescompensatie expireert;
- verlies(compensatie) incidenteel;
- fiscale planning mogelijk.

Belastinglatenties: overige tijdelijke verschillen

Voor overige tijdelijke verschillen wordt geen latente belastingverplichting of -vordering opgenomen, aangezien deze bij realisatie of afwikkeling niet tot te betalen of te verrekenen belasting leiden. Overige tijdelijke verschillen kunnen ontstaan door fiscale voorschriften voor de waardering van bezittingen, zoals waardering van een deelneming op kostprijs, fiscaal vrijgestelde baten, fiscaal niet of beperkt aftrekbare kosten en bepaalde fiscale faciliteiten, zoals de investeringsaftrek. Ook de hogere commerciële waardering van deelnemingen vallend onder de deelnemingsvrijstelling kan als een overig tijdelijk verschil worden aangemerkt. Dergelijke verschillen leiden tot een (zichtbare) belastingdruk op het resultaat die niet overeenkomt met het nominale belastingpercentage. Figuur 1 bevat een overzicht van overige tijdelijke verschillen tussen de fiscale en commerciële winstberekening.