

Lastenverlichting of

Kleine rechtspersonen maken slechts mondjesmaat gebruik van de wettelijke mogelijkheid om jaarrekeningen op fiscale grondslagen op te stellen. Ook enkele praktische vragen spelen daarbij mogelijk een rol.

TEKST CORNÉ KIMENAI EN HENK VERHOEK* | BEELD NADIA GONZÁLEZ

Sinds 2007 hebben kleine rechtspersonen de mogelijkheid om hun jaarrekening op te stellen volgens de fiscale grondslagen. De wetgever heeft dit in artikel 2:396 lid 6 BW mogelijk gemaakt uit oogpunt van administratieve lastenverlichting. Tot op heden gebeurt dit in de praktijk echter nog maar mondjesmaat. Deels doordat ondernemingen richting kredietbeoordelaars en crediteuren een belang hebben om hun jaarrekening op commerciële grondslagen te blijven opstellen. Fiscale grondslagen leiden immers vaak tot een lager eigen vermogen. Een andere mogelijke oorzaak is dat het opstellen van een jaarrekening op fiscale grondslagen een aantal praktische vragen en problemen oproept.

WAARDERING DEELNEMINGEN

Wellicht het meest heikele punt is de waardering van deelnemingen. De fiscale grondslag is in beginsel 'kostprijs of lagere bedrijfswaarde'. Waardering tegen kostprijs leidt er echter toe dat van elke deelneming van ten minste twintig procent het vermogen en resultaat moet worden gepubliceerd en vermeld in de toelichting (artikel 2:379 BW). Bij waardering tegen nettovermogenswaarde hoeven die gegevens niet gepubliceerd te

worden. Om publicatie van deze gegevens te voorkomen wordt wel gepleit om deelnemingen waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, in beginsel fiscaal te gaan waarderen tegen de nettovermogenswaarde. Dit pleidooi is echter niet onomstreden. Bovendien lost deze waarderinggrondslag niet alle problemen op en roept hij ook enkele vragen op. Vooral nog houdt de Belastingdienst vast aan 'kostprijs of lagere bedrijfswaarde'. In een vervolgartikel zullen we nader op deze problematiek ingaan. Voor een oplossing zou naar onze mening de wettekst moeten worden aangepast.

BOEKWINSTEN EN HERINVESTERINGSRESERVE

De herinvesteringsreserve (HIR) moet afzonderlijk binnen het eigen vermogen worden gepresenteerd. Minder duidelijk is hoe de boekwinsten en de aanwending van de HIR moeten worden verwerkt. Naar onze mening moeten boekwinsten ook volgens fiscale grondslagen worden aangemerkt als opbrengsten. Ze maken immers deel uit van de fiscale winst. Het feit dat ze bij toevoeging aan een HIR niet tot de belastbare winst worden gerekend is een fiscale faciliteit. De aanwending van een herinvesteringsreserve beschouwen wij als de eerste afschrijving

op het vervangende bedrijfsmiddel. Ook die aanwending wordt dan via de winst-en-verliesrekening verwerkt. Op deze wijze worden boekwinsten niet buiten het resultaat gehouden.

Boek 2 Titel 9 BW kent niet de optie om boekwinsten direct in het eigen vermogen te verwerken. Dit sluit ook aan op de aangifte vennootschapsbelasting, waar boekwinsten en aanwending van de HIR eveneens via de fiscale winst-en-verliesrekening worden verwerkt. De belastbare winst en het belastbaar bedrag worden vervolgens gecorrigeerd via de mutaties in de toelaatbare reserves.

KOSTENEGALISATIERESERVE OF VOORZIENING

Het kan zijn dat voor de kosten van groot onderhoud fiscaal een kostenegaliseringsreserve (KER) of een voorziening wordt gevormd. Vraag is hoe deze posten moeten worden verwerkt in de jaarrekening. Voorziening en KER zijn verschillende fiscale grondslagen en de verwerking in de jaarrekening is daarvan afhankelijk:

- Indien een KER wordt gevormd dan worden alleen de daadwerkelijke onderhoudsuitgaven ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht, in het jaar waarin het onderhoud plaatsvindt. De dotatie of onttrekking aan de KER is een rechtstreekse vermogensmutatie. In de fiscale vermogensvergelijking wordt vervolgens via de mutatie in de toelaatbare reserves het belastbaar bedrag verlaagd of verhoogd. De fiscale egalisatie loopt dus niet via de winst-en-verliesrekening maar via een correctie op de vermogensvergelijking.
- Bij een voorziening groot onderhoud worden de jaarlijkse dotaties ten laste van de winst-en-verliesrekening gebracht en verschijnt er een voorziening voor groot onderhoud op de balans. De werkelijke onderhoudsuitgaven worden op deze voorziening in mindering gebracht. ▣

'Wellicht het meest heikele punt is de waardering van deelnemingen.'

zorgenkindje?

fiscale grondslagen!

commerciële grondslagen?



Posten die alleen voorkomen in fiscale balans

De huidige wettekst roept de vraag op hoe posten moeten worden gepresenteerd die alleen voorkomen in een fiscale balans. Naar onze mening kan dit als volgt:

- **Fiscale reserves:** op de balans worden fiscale herinvesteringsreserves afzonderlijk opgenomen (artikel 1 lid 1 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen). De andere fiscale reserves worden op grond van artikel 2:373 lid 1 BW opgenomen onder de 'overige reserves'.
- **Informele kapitaalstortingen:** op basis van RJK B8.108 wordt informeel kapitaal gepresenteerd onder het agio.
- **Verkapt dividend:** als goederen worden verkocht aan de aandeelhouder tegen een lagere waarde dan de waarde in het economisch verkeer, dan wordt die laatste waarde fiscaal als verkoopprijs beschouwd. Derhalve wordt in de jaarrekening en in de aangifte boekwinst de hoogte van de waarde in het economisch verkeer verantwoord minus de boekwaarde van het actief. De hierover te betalen vennootschapsbelasting en (eventueel) dividendbelasting worden verwerkt als verplichting.
- **Ingekochte eigen aandelen:** op basis van de fiscale grondslagen worden ingekochte eigen aandelen geactiveerd. Het activeringsverbod van artikel 2:385 lid 5 BW is opgenomen in afdeling 6 van Titel 9 BW2 en is derhalve niet van toepassing bij een jaarrekening op fiscale grondslagen.
- **Fiscale correcties over eerdere jaren:** conform de systematiek in de fiscale aangifte kunnen fiscale correcties over eerdere jaren rechtstreeks in het beginvermogen worden verwerkt. Op grond van artikel 2:363 lid 5 moeten naar onze mening de vergelijkende cijfers (voor zover nodig) worden aangepast. Dit sluit echter niet aan op de vrijstelling voor aanpassing van de vergelijkende cijfers bij eerste toepassing van de fiscale waarderingsgrondslagen.

'Vooral de indeling van de fiscale winst-en-verliesrekening wijkt flink af van het Besluit modellen jaarrekening.'

Deze grondslagen zijn fiscaal niet zonder meer uitwisselbaar. Ondernemingen die thans de ene methode toepassen kunnen daarom niet in alle gevallen via een fiscale stelselwijziging overgaan naar de andere methode.

PRESENTATIEKWESTIES

De presentatie- en toelichtingsvereisten zijn in artikel 2:396 lid 6 BW ongemoeid gelaten. Dat houdt in dat ook bij een jaarrekening op fiscale grondslagen alle presentatie- en toelichtingsvereisten van Titel 9 BW2 van toepassing blijven (en niet die van de aangifte vennootschapsbelasting). Dit heeft twee belangrijke gevolgen.

Ten eerste kunnen voor de inrichting van de balans en de winst-en-verliesrekening dus niet zonder meer de fiscale balans en de fiscale winst-en-verliesrekening worden gevolgd. Voor een optimale lastenverlichting zou moeten gelden wat de wetgever verwoordt in de tweede volzin

van de Memorie van Toelichting: "Concreet betekent dit dat de balans en de winst-en-verliesrekening gelijk of vrijwel gelijk zullen zijn aan de in de aangifte Vpb opgenomen balans en winst-en-verliesrekening."

Dit is echter niet het geval. Vooral de indeling van de fiscale winst-en-verliesrekening in de aangifte vennootschapsbelasting wijkt flink af van het Besluit modellen jaarrekening.

Naar onze mening zijn presentatiegrondslagen een onlosmakelijk deel van de grondslagen voor financiële verslaggeving. Conceptueel kunnen er dus vraagtekens worden gezet bij een combinatie van fiscale waarderingsgrondslagen met commerciële presentatievoorschriften. Door in een jaarrekening op fiscale grondslagen ook de fiscale presentatiegrondslagen te volgen (zoals in de aangifte vennootschapsbelasting) zou verdere lastenverlichting kunnen worden bereikt.

'Het is maar de vraag of de beoogde lastenverlichting kan worden gerealiseerd met de huidige wetswijziging.'

Ten tweede roept de huidige wettekst de vraag op hoe posten moeten worden gepresenteerd die alleen voorkomen in een fiscale balans, en niet in een commerciële. Zie voor een oplossing het kader bij dit artikel.

CONSOLIDATIE

Normaliter zal een kleine rechtspersoon, op grond van de consolidatievrijstelling voor kleine rechtspersonen, niet een geconsolideerde jaarrekening opstellen. Als zij daar wel voor kiest dan blijven de bepalingen van Titel 9 BW2 inzake de geconsolideerde jaarrekening gelden. Dat houdt in dat de consolidatiekring niet hoeft samen te vallen met de kring van vennootschappen die zijn opgenomen in een fiscale eenheid. Daarnaast moeten dan de financiële gegevens van de te consolideren maatschappijen worden opgesteld op basis van de fiscale grondslagen van de consoliderende maatschappij. Met name bij buitenlandse deelnemingen kan dat lastig zijn.

GROOTTECRITERIA

Naar onze mening kunnen niet alle kleine rechtspersonen gebruikmaken van de wettelijke mogelijkheid om de jaarrekening op fiscale grondslagen op te stellen. Elke rechtspersoon moet immers de groottecriteria van artikel 2:396 en 397 BW toepassen op basis van de jaarrekening zoals zij die opmaakt. Zo kan bijvoorbeeld de gekozen wijze van presentatie van de post Onderhanden Projecten invloed hebben op de classificatie. Dat kan betekenen dat een rechtspersoon die op basis van haar commerciële grondslagen kwalificeert als 'klein', maar op basis van haar fiscale grondslagen classificeert als 'middelgroot', geen gebruik kan maken van de mogelijkheid van artikel 2:396 lid 6 BW.

Uit het voorgaande blijkt dat het maar de vraag is of de beoogde lastenverlichting voor kleine rechtspersonen kan worden gerealiseerd met de huidige tekst van artikel 2:396 lid 6. Naar onze mening is dat maar ten dele het geval. Voor een oplossing is naast een wetswijziging voor de waardering van deelnemingen, ook een wijziging van de presentatievereisten vereist. □

NOOT

* Corné Kimenai is senior manager op het Accounting en Auditing Center van Deloitte. Henk Verhoek is coördinator Externe Verslaggeving bij Koninklijk NIVRA. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.