

Passieve en actieve latenties: Correcte verwerking vraagt om scherpzinnige accountant

De verwerking van belastinglatenties in een jaarrekening op commerciële grondslag vraagt om zorgvuldigheid én scherpzinnigheid van de accountant.

John Weerdenburg

De latenties doen zich voor als er tijdelijke waarderingsverschillen optreden met de balans en de winst- en-verliesrekening volgens de aangifte vennootschapsbelasting, maar ook in situaties van voorwaartse verliescompensatie. Essentieel hierbij zijn de waardering én de presentatie van de latenties. Stelt de rechtspersoon een jaarrekening op fiscale grondslag op, dan zijn latenties niet toegestaan.

Voorwaarden voor latenties

Een latentie wordt opgenomen in het geval dat zich *tijdelijke verschillen* voordoen tussen de commerciële boekwaarde van een actief of een voorziening dan wel vreemd vermogen enerzijds en de fiscale waarde anderzijds. In de loop der tijd verdwijnen deze verschillen. Een latente belastingverplichting (*passieve latentie*) ontstaat als de commerciële waarde van een actief hoger is dan de fiscale waarde. Zoals bij:

- goodwill als gevolg van geruisloze inbreng in een bv;
- herwaardering van onroerend goed naar actuele waarde;
- een materieel vast actief waarbij een HIR fiscaal is afgeboekt;
- een materieel vast actief waarbij fiscale willekeurige afschrijving heeft plaatsgevonden.

Een passieve latentie kan ook ontstaan als de commerciële waarde van een voorziening of vreemd vermogen lager is dan de fiscale waarde.

Voorbeeld willekeurige afschrijving

Een vennootschap investeert in een machine van € 200.000. De onderneming kiest ervoor om gebruik te maken van fiscale willekeurige afschrijvingen. Als er fiscaal meer wordt afgeschreven dan in de commerciële jaarrekening, wordt voor het verschil tussen de commerciële boekwaarde (bijvoorbeeld € 180.000) en de fiscale boekwaarde (bijvoorbeeld € 110.000) een passieve latentie - een verplichting - opgenomen. In dit geval zal die € 14.000 bedragen: 20 procent (tarief 2018) van € 70.000.

De omgekeerde situatie treedt op bij een latente belastingvordering, een *actieve latentie*. Daarvan is sprake als de fiscale waarde van een actief hoger is dan de commerciële waarde. Óf als de fiscale waarde van een voorziening of schuld lager is dan de commerciële waarde. Zoals bij:

- pensioen in eigen beheer dat gewaardeerd is tegen de RJ-waarde;
- een pand waarover commercieel wordt afgeschreven, waarvan de boekwaarde is gedaald tot onder de fiscale bodemwaarde.

Beschikbare voorwaartse verliescompensatie

Ook voor beschikbare voorwaartse verliescompensatie moet een actieve latentie worden opgenomen. Althans, voor zover het waarschijnlijk is dat er voldoende fiscale winst beschikbaar zal zijn waarmee deze verliezen kunnen worden gecompenseerd (RJ 272.311 en Rjk B15.109).

'Het is vaak niet moeilijk is om de waarschijnlijkheid van fiscale winsten vast te stellen.'

Veel accountants kiezen voor het 'voorzichtigheidsbeginsel' en nemen deze post niet op, omdat ze 'nog maar eens moeten zien of er wel winsten komen'. Deze opstelling is echter te kort door de bocht en resulteert niet zelden in een discussie over de continuïteit van de onderneming. En dat terwijl het vaak niet moeilijk is om de waarschijnlijkheid

van fiscale winsten vast te stellen. Daarbij kunnen de volgende vragen worden gesteld:

- Wat is de oorzaak van het ontstaan van de verliezen; in hoeverre blijft deze situatie bestaan?
- Blijkt uit de gebeurtenissen na balansdatum dat er in het nieuwe jaar al fiscale winsten zijn gerealiseerd?
- Is er sprake van een incidenteel verlies, bijvoorbeeld door een reorganisatie?
- Heeft de vennootschap mogelijkheden tot verrekening binnen de termijn van verrekening? Hiervan is sprake als er aanmerkelijke stille reserves aanwezig zijn, die door verkoop kunnen worden gerealiseerd.

Op elke balansdatum moet worden ingeschat hoe waarschijnlijk het is dat het compensabele verlies wordt gerealiseerd met toekomstige winst(en). Als fiscale verrekening waarschijnlijk is voor een gedeelte van dit verlies, kan er voor dat gedeelte een latente belastingvordering worden opgenomen. Dat gebeurt niet voor het niet-verrekenbare gedeelte.

Let op! Veel gebruikers van de jaarrekening hebben blijkbaar moeite om latenties correct te interpreteren, vooral als het gaat om een actieve latentie. Dit is géén acute vordering op de Belastingdienst. Het is ten hoogste een vertaling van een post die in de toekomst te verrekenen is met in de toekomst (minder) verschuldigde vennootschapsbelasting. Om gebruikers hierop te attenderen, moet deze extra informatie in de toelichting bij de jaarrekening worden opgenomen.

Verlaging van het Vpb-tarief

De waardering van latenties is gebaseerd op de fiscale gevolgen op het moment van realisatie of afwikkeling die de rechtspersoon per balansdatum kiest (Rjk B15-113). Dit betekent dat er wordt gewaardeerd tegen nominale waarde of contante waarde (Rjk B15-114). Het is van belang om het moment in te schatten waarop het tijdelijke verschil wordt opgeheven. Vaak zal bij een korte looptijd gekozen worden voor de nominale waarde.

Aangezien het Vpb-tarief wordt afgebouwd van 20 procent (in 2018) naar 15 procent (in 2021), zal ook de hoogte van de latentie afnemen. Bij een langere looptijd – zoals in het geval van herwaarderingen of pensioen in eigen beheer – zal eerder de contante waarde worden gehanteerd. Gezien de huidige lage rentestand zal deze niet veel afwijken van de nominale waarde.

Presentatie

Latente belastingvorderingen worden opgenomen onder de financiële vaste activa of vlottende activa. Latente belastingverplichtingen worden opgenomen onder de voorzieningen (Rjk B15-119). De keuze voor de presentatie van een actieve latentie wordt bepaald door de termijn van verrekening. In beginsel zal deze worden gepresenteerd onder de vlottende activa.

'De keuze voor de presentatie van een actieve latentie wordt bepaald door de termijn van verrekening.'

Is de termijn voor verrekening langer dan een jaar? In dat geval zal de actieve latentie worden opgenomen onder de financiële vaste activa. Een combinatie van beide is ook mogelijk, maar zorg dan wel voor een goede toelichting.

Als een onderneming een compensabel verlies heeft, zal de onderneming moeten inschatten of dit verlies kan worden verrekend met toekomstige winsten én binnen welke termijn die verrekening kan plaatsvinden. De uitkomst hiervan bepaalt welk bedrag onder de vorderingen (korter dan een jaar) wordt opgenomen en welk bedrag onder de financiële vaste activa.

Salderingsmogelijkheden

Een rechtspersoon moet een latente belastingvordering en latente belastingverplichting salderen als hij beschikt over een deugdelijk juridisch instrument om de vordering en schuld gesaldeerd en simultaan af te wikkelen. En als de rechtspersoon het stellige voornemen heeft om het saldo als zodanig af te wikkelen. Het bekende praktijkvoorbeeld is dat van een vennootschap met een compensabel verlies van € 200.000, die ook panden heeft met grote stille reserves. De vennootschap heeft de mogelijkheid om deze panden te verkopen (aan een vennootschap buiten de fiscale eenheid) en verrekent daarmee zijn compensabele verlies.

Reële toekomstverwachtingen

De post latente belastingverplichtingen en latente belastingvorderingen vereist dat de accountant de toekomstverwachtingen van de onderneming goed inschat. Hij moet dit dan ook in goed overleg met het bestuur van de vennootschap doen, zodat hij over zoveel mogelijk relevante informatie beschikt om die toekomstverwachting te kunnen schragen.

De gebruiker van de jaarrekening zal zich op zijn beurt een goed oordeel moeten kunnen vormen over deze balansposten. Een goede, heldere toelichting mag daarbij niet ontbreken.

Deel dit artikel



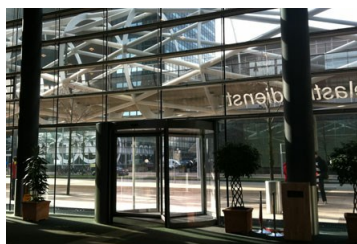
John Weerdenburg AA is mede-oprichter van adviesorganisatie Auxilium Adviesgroep BV te Leusden.

GERELATEERD

NIEUWS | 09 december 2016

Actieve belastinglatenties vertekenen winstcijfers beursfondsen

Door actieve belastinglatenties niet of niet volledig te waarderen, zijn gepubliceerde winsten van beursgenoteerde ondernemingen systematisch vertekend. Dit blijkt... →



Fiscaal

Het laatste fiscale nieuws, vaktechnische artikelen over belastingrecht en de wekelijkse update 'Fiscaal surfen'. →

MAGAZINE | 01 november 2014

Help, een latentie in de jaarrekening!

Als in de jaarrekening de pensioenverplichting tegen de waarde in het economisch verkeer moet worden opgenomen, duikt mogelijk een latente belastingvordering op.... →



Externe verslaggeving

Lees hier het laatste nieuws en vaktechnische artikelen over jaarrekeningenrecht, IFRS, de RJ-richtlijnen en duurzaamheidsverslaggeving. →

NIEUWS | 24 juni 2013

Promovendus: jaarverslaglegging winstbelastingen schiet tekort voor beleggers

De huidige verwerking van winstbelastingen in de jaarrekeningen opgesteld onder International Financing Reporting Standards (IFRS), sluit onvoldoende aan op de daadwerkelijke... →
