

Fiscale waarderingsgrondslag verklaard

Kleine rechtspersonen mogen sinds 1 januari 2007 gebruikmaken van fiscale waarderingsgrondslagen in hun jaarrekening. Het was de bedoeling dat door deze 'samenvoljaarrekening' de verschillen tussen jaarrekening en aangifte zouden verdwijnen. Hierdoor zou een aanzienlijke administratieve lastenverlichting worden gerealiseerd. Er bestaan echter nog veel onduidelijkheden.

TEKST **CARDI VAN CAPELLE*** | BEELD **CORBIS**

Het wetsvoorstel dat fiscale waardering mogelijk maakte is in de zomer van 2008 wet geworden. Vervolgens verscheen in oktober 2008 het bijbehorende Besluit fiscale waarderingsgrondslagen. Daarin wordt een aantal zaken verduidelijkt. Daarnaast heeft het Nederlands Taxonomieproject (NTP) recentelijk een nieuwe versie van Gebruikershandleiding uitgebracht. Dit document bestaat uit een verzameling van de wetswijziging, de Memorie van Toelichting, het Besluit en meningen van de NTP werkgroep Fiscaal Jaarrapport. De handleiding van het NTP is in principe bedoeld voor jaarrekeningen die worden gebaseerd op de Nederlandse Taxonomie, maar lost ook veel vragen op met betrekking tot de fiscale waardering. De gebruikershandleiding heeft geen formele status, maar het is op dit moment alles wat we hebben.

HET IS GEEN FISCALE JAARREKENING

Een veelgehoorde opvatting is dat het bij de 'samenvoljaarrekening' gaat om een fiscale jaarrekening. Dit is niet waar. Het betreft een normale 'commerciële' jaarrekening waarin de posten anders worden gewaardeerd. De waarderingsgrondslagen uit afdeling 6 van Titel 9 worden ingeruild voor hetgeen is vermeld in de Wet op de vennootschapsbelasting. De andere bepalingen in Titel 9 zijn nog gewoon van toepassing op de 'samenvoljaarrekening'. En hierdoor is het probleem ontstaan. De Wet op de vennootschapsbelasting kan namelijk strijdig zijn met de bepalingen in Titel 9. Wat moet dan worden gevolgd?

VOORZIENINGEN EN RESERVES

Stel, een onderneming heeft een voorziening gevormd voor de verwachte verliezen van een deelneming op grond

van een wettelijke bepaling in Titel 9. Deze wettelijke bepaling is niet opgenomen in afdeling 6 van Titel 9 en zou dan ook gewoon nog van toepassing zijn in de 'samenvoljaarrekening'. Een dergelijke voorziening wordt echter niet erkend door de belastinginspecteur en derhalve niet in de aangifte opgenomen. Moet deze voorziening nu wel of niet worden opgenomen in een jaarrekening waarbij de fiscale waarderingsgrondslag wordt gebruikt?

Daarnaast worden bepaalde voorzieningen fiscaal anders gepresenteerd. Een voorbeeld is de voorziening voor groot onderhoud. Deze wordt fiscaal veelal gepresenteerd als een kostenequalisatie-reserve en maakt daarmee onderdeel uit van het fiscale eigen vermogen. De presentatieaspecten uit Titel 9 zijn echter nog gewoon van toepassing in de 'samenvoljaarrekening'. Betekent dit dat deze post uit het fiscale eigen vermogen toch als vreemd vermogen moet worden gepresenteerd?

RICHTLIJNEN JAARVERSLAGGEVING KLEINE RECHTSPERSONEN

De richtlijnen geven een nadere invulling aan de wettelijke bepalingen in Titel 9. Men kan zich dan ook op het standpunt stellen dat een groot aantal richtlijnen nog gewoon van toepassing is. Alleen de richtlijnen die een nadere invulling geven aan hetgeen in afdeling 6 van Titel 9 is opgenomen, zouden niet meer van toepassing zijn.

De Raad voor de Jaarverslaggeving is echter van mening dat toepassing van de richtlijnen niet verplicht is als de fiscale



Veel zaken worden beschreven in de Gebruikershandleiding van het Nederlands Taxonomieproject.

Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

In de nieuwe editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen (oktober 2008) is in A1.102a een ontwerprichtlijn opgenomen over de toepassing van de fiscale waarderingsgrondslagen: "... De richtlijnen in deze bundel geven geen nadere invulling aan de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen. De richtlijnen kunnen wel dienstig zijn bij de toelichtings- en presentatieaspecten van de inrichtingsjaarrekening van kleine rechtspersonen die wordt opgesteld op basis van fiscale waarderingsgrondslagen."

waarderinggrondslag wordt toegepast. In de nieuwe editie van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen (oktober 2008) is hierover een ontwerprichtlijn opgenomen (zie kader).

VERSCHILLEN VOORKOMEN

De bedoeling van het wetsvoorstel fiscale grondslag was het realiseren van administratieve lastenverlichting. Dit is alleen mogelijk als er geen verschillen bestaan tussen de 'samenvoljaarrekening' en de

aangifte. Zoals ik hiervoor heb geschetst, leidt de buitenwerkingstelling van afdeling 6 van Titel 9 niet in alle situaties tot dit resultaat. Ik ben dan ook van mening dat de wetwijziging (zie kader) ruim moet worden geïnterpreteerd. Er zou slechts naar Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek moeten worden gekeken ter bepaling van welke afzonderlijke posten in de balans en resultatenrekening moeten worden opgenomen. Voor de definitie, waardering én presentatie van deze posten zou verder moeten worden aangesloten bij de Wet op de vennootschapsbelasting.

GEVOLGEN VOOR DIVIDEND

De fiscale waarderingsgrondslag blijkt nog andere gevolgen te hebben. Fiscale waardering leidt namelijk in het algemeen tot een lager vrij uitkeerbaar vermogen. Het bedrag dat aan dividend mag worden uitgekeerd wordt volledig gebaseerd op dit vrij uitkeerbaar vermogen. Dit betekent dat als een onderneming kiest voor fiscale

Andere vragen

De ruimte in dit artikel is te beperkt voor een volledige behandeling van alle geconstateerde vragen en oplossingen. Veel zaken worden echter beschreven in de Gebruikershandleiding van het Nederlands Taxonomieproject (www.xbrl-ntp.nl). Hierin wordt onder meer behandeld dat:

1. ter bepaling of een rechtspersoon 'klein' is, mag worden gekeken naar de waardes op basis van de fiscale waardering;
2. bepaalde posten die niet in de aangifte voorkomen (belastinglast/bate, te betalen belastingen) wel nog steeds in de jaarrekening worden opgenomen;
3. belastinglatenties niet langer worden opgenomen;
4. fiscale reserves als eigen vermogen worden gepresenteerd;
5. fiscale correcties nadat de jaarrekening is vastgesteld in het nieuwe boekjaar worden verwerkt;
6. de eerste toepassing geldt als een stelselwijziging, maar aanpassing van de vergelijkende cijfers is niet verplicht; en
7. extra toelichtingen moeten worden opgenomen, onder andere als gebruik wordt gemaakt van willekeurige afschrijving op milieu-investeringen.

waardering, er plotsklaps minder dividend kan worden uitgekeerd. Het kan toch niet zo zijn dat een 'papierene' waardering leidt tot een andere werkelijke draagkracht van dezelfde onderneming? Als het wetsvoorstel Vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht wet wordt, is deze oneerlijkheid opgelost. In het wetsvoorstel wordt namelijk een andere basis gehanteerd voor de bepaling van het uitkeerbare dividend. Het vrij uitkeerbare vermogen speelt daarbij nog maar een marginale rol. Er wordt meer gekeken naar continuïteit en liquiditeit. Aan deze begrippen wordt een invulling gegeven die vrijwel onafhankelijk is van de gekozen waarderingsgrondslag. Doordat ook de toekomst een rol speelt, zullen crediteuren beter worden beschermd dan bij de momentopname van de balansrest. □

NOOT

* Cardi van Capelle, registeraccountant, is vaktechnisch projectleider bij de Raad voor de Jaarverslaggeving. Hij schrijft dit artikel op persoonlijke titel.

Wetwijziging 'samenvol'

Door de wetwijziging is het volgende lid toegevoegd aan artikel 2:396 BW:

In afwijking van afdeling 6 (...) komen voor de waardering van de activa en de passiva en voor de bepaling van het resultaat ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst [als bedoeld in de Wet op de Vennootschapsbelasting].