

Fiscale waarderingsgrondslagen: eenvoudig verslaat inzicht

De wettelijke mogelijkheid van toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen dient de administratieve lastenverlichting, maar wat betreft het 'klassieke' beeld dat de jaarrekening zou moeten verschaffen wordt geen winst geboekt, vinden Gert-Jan Jordaan en Fred van der Leije. Daarnaast roept concrete toepassing nog enkele vragen op.

TEKST GERT-JAN JORDAAN EN FRED VAN DER LEIJE* | BEELD MARJA BROUWER

Sinds 1 januari 2007 mogen kleine rechtspersonen in hun jaarrekening gebruikmaken van fiscale waarderingsgrondslagen (zie *kader*). De voordelen hiervan zijn evident. Verschillen tussen de fiscale en de commerciële waardering en winstbepaling verdwijnen. En de huidige praktische - en soms (te) creatieve - oplossingen, zoals aanpassing van afschrijvingstermijnen aan fiscale regels, of het commercieel achterwege laten van afschrijvingen indien een onroerende zaak onder de fiscale bodemwaarde is gezakt, kunnen voortaan achterwege blijven. De actuele fiscale regels worden leidend en de commerciële bepalingen uit Boek 2

omtrent bijvoorbeeld afschrijvingen mogen volledig worden genegeerd. Een dergelijke vergaande harmonisatie leidt tot lastenverlichting. Zeker als aanlevering van documenten via XBRL kan geschieden. Automatiseringsvoordelen zullen vrijwillige toepassing van de fiscale grondslagen dan ook stimuleren. Dezelfde fiscale jaarrekening doet ook dienst bij de informatievoorziening richting Kamer van Koophandel en banken.

ECONOMISCHE REALITEIT

Maar toepassing van fiscale grondslagen heeft ook nadelen. Een nadeel is het gebrek aan keuze van grondslagen ter verantwoording van de economische

realiteit van de onderneming. De commerciële jaarrekening is bepalend voor het beeld naar buiten. Ook binnen het kleinbedrijf wordt daarbij bewust gekozen voor waardering tegen actuele waarde in plaats van tegen kostprijs. Dit vanuit de wens om de waarde en de resultaten van de onderneming, hetzij voor de bank, hetzij in het kader van een geplande overname, inzichtelijk te willen maken. De vraag die dan opkomt is welke grondslagen op grond van de fiscale regels zijn toegestaan. Uitgangspunt is dat fiscale posten tegen kostprijs worden gewaardeerd. Zoals deelnemingen. Maar zou het fiscaal zijn toegestaan om deze tegen nettovermogenswaarde te waarderen, om daarmee aan het gewenste inzicht tegemoet te komen?

UIT DE PAS

Het antwoord is dat het de fiscus eigenlijk niet uit maakt, zolang het belastbare bedrag maar juist wordt bepaald. De vermogensbepaling is vanuit fiscale optiek van minder belang. Een waarde-sprong als gevolg van waardering tegen nettovermogenswaarde wordt zonodig onder de deelnemingsvrijstelling gecorrigeerd.

Toepassing van die nettovermogenswaarde in de fiscale jaarrekening heeft echter wel als voordeel dat het eigen vermogen mogelijk hoger uitvalt dan in



‘Op het punt van inzicht heeft de wetgever zijn handen afgetrokken van de kleine rechtspersoon.’

geval van waardering tegen kostprijs. Het verwachte nadeel van het toepassen van fiscale grondslagen voor het beeld van de jaarrekening, valt dan dus weg, zou je zeggen: we passen ‘gewoon’ de commerciële regels toe als invulling van de fiscale grondslagen.

Toch gaat dat fiscaal helaas niet op. Stel dat er voor de waardering van een pand wordt gekozen voor actuele waarde. Voor commerciële doeleinden dient de mutatie te worden verwerkt als herwaarderingsreserve, mogelijk met inachtneming van een latente belastingverplichting. De fiscaliteit biedt echter geen ruimte voor rechtstreekse vermogensmutaties. En deze mutaties verwerken als winst (de

logische consequentie van het niet via het vermogen verwerken) is weer in strijd met goed koopmansgebruik.

Niet-gerealiseerde winsten mogen fiscaal niet als zodanig worden verwerkt; niet via het vermogen en ook niet via het resultaat. Toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen en het ‘gewoon’ toepassen van de commerciële regels lopen derhalve uit elkaars pas.

ONDUIDELIJKHEDEN: ENKELVOUDIG EN GECONSOLIDEERD

In artikel 396 is aangegeven dat alleen kleine rechtspersonen gebruik mogen maken van de fiscale waarderingsgrondslagen. Of een onderneming ‘klein’ is

moet worden beoordeeld op grond van de geconsolideerde gegevens (omzet, balans-totaal en aantal personeelsleden). Daartoe moet dus eerst de geconsolideerde jaarrekening worden opgesteld op basis van fiscale gegevens. Hier ontstaat een balans met fiscale waarderingsregels en commerciële presentatieregels, met als enig doel vaststelling of de onderneming geconsolideerd gezien klein is en dus fiscale grondslagen mag hanteren (en dus niet had hoeven consolideren op basis van fiscale grondslagen).

VOORBEELD

De vraag rijst of het mogelijk is om enkelvoudig te kiezen voor commerciële ▀



grondslagen, en geconsolideerd voor fiscale grondslagen. Zo ja, dan kunnen wij ons geconsolideerd misschien wel beroepen op de consolidatievrijstelling omdat we klein zijn.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Stel, een rechtspersoon hanteert commerciële grondslagen en is op basis hiervan geconsolideerd middelgroot. De enkelvoudige gegevens in de jaarrekening vallen onder de criteria van kleine rechtspersonen. Op

'Mogen wij enkelvoudig kiezen voor commerciële grondslagen, maar consolidatie achterwege laten omdat we fiscaal geconsolideerd klein zijn?'

grond van fiscale grondslagen is de groep klein. Als wij nu (geconsolideerd) overstappen op fiscale grondslagen dan hoeft er niet te worden geconsolideerd en is de onderneming tevens niet controleplichtig. Maar wat doen we enkel-

Wettelijke bepalingen

In afdeling 11 van Boek 2 waarin de vrijstellingen op grond van de omvang van het bedrijf van de rechtspersoon zijn geregeld bepaalt artikel 396 lid 6 als volgt: "... voor de waardering van de activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat (komen) ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in Hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale grondslagen toepast." Tevens is bepaald dat: "... bij algemene maatregel van bestuur nadere regels (kunnen) worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen"

Met het Besluit Fiscale Waarderingsgrondslagen van 28 augustus 2008 is daar invulling aan gegeven.

voudig? Een stap verder.

STAP VERDER?

Er kleven echter mogelijke nadelen aan de overstap naar fiscale grondslagen, zoals een lager eigen vermogen en het gebrek aan inzicht.

Mogen wij een stap verder gaan en enkelvoudig toch kiezen voor commerciële grondslagen (enkelvoudig

klein), maar consolidatie achterwege laten omdat we fiscaal geconsolideerd klein zijn? De gehanteerde grondslagen voor het opstellen van de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening zouden dan verschillen. Dat lijkt op het eerste gezicht niet logisch (en mag misschien niet?). Echter, bij het (vrijwillig) toepassen van IFRS wordt ook een onderscheid gemaakt tussen het stelsel van de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening. Het is mogelijk om de enkelvoudige jaarrekening op te stellen op basis van BW 2.9 en de geconsolideerde op basis van IFRS. Mogelijk kan dit ook met commerciële en fiscale regels? Dat kan nog meer administratieve lastenverlichting betekenen? Of is het een stap te ver?

VEREIST INZICHT?

Bijzonder aan de toepassing van de fiscale regels is de relatie met artikel 362 lid 1. Op grond van dit artikel is inzicht in het

vermogen en resultaat het doel van de jaarrekening. Artikel 362 lid 4 dwingt zelfs tot afwijking van voorschriften indien dit noodzakelijk is voor het vereiste inzicht.

Dit artikel had de reden kunnen (moeten) zijn om in voorkomende gevallen - als een fiscale regel in strijd zou zijn met het inzicht - de toepassing van fiscale grondslagen te verbieden. De vereiste integrale toepassing van de fiscale regels verhindert dan de toepassing van het fiscale regime.

De wetgever heeft echter gemeend dat de nieuwe wet er moest komen in het kader van administratieve lastenverlichting en heeft bepaald dat elementen die in strijd zijn met het inzicht (waarbij expliciet genoemd de fiscale herinvesteringsreserve en willekeurige afschrijving) moeten worden toegelicht.

De toepassing van deze fiscale faciliteiten leidt dus tot een beperking van het inzicht, maar wordt op grond van de regelgeving - in het bijzonder het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen - toegestaan.

Duidelijk is dat de wetgever op het punt

'Niet-gerealiseerde winsten mogen fiscaal niet als zodanig worden verwerkt, niet via het vermogen en ook niet via het resultaat.'

van inzicht zijn handen heeft afgetrokken van de kleine (fiscale) rechtspersoon. Eenvoud verslaat inzicht. □

NOOT

* Gert-Jan Jordaán is werkzaam bij AREP en Fred van der Leije is belastingadviseur bij Loyens & Loeff. Beiden zijn registeraccountant.