
SERIE

Voortgezette studie in het boekhouden

Administratie en winstbelasting

H. Beckman, E. Rijswijk



Noordhoff Uitgevers

Serie Voortgezette studie in het boekhouden

Administratie en winstbelasting

Serie Voortgezette studie in het boekhouden



Administratie en winstbelasting

Prof. dr. H. Beckman

E. Rijswijk

Eerste druk (verbeterde bijdruk)

Noordhoff Uitgevers Groningen

Ontwerp omslag: G2K Designers, Groningen
Omslagillustratie: PhotoDisc

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan: Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB Groningen, e-mail: info@noordhoff.nl

1 2 3 4 5 / 11 10 09

© 2009 Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enig andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.cedar.nl/reprorecht). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.cedar.nl/pro).

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.

ISBN (ebook) 978 90 01 83861 4
ISBN 978 90 01 70021 8
NUR 786

Woord vooraf

Administratie en winstbelasting behoort tot de Serie Voortgezette Studie in het Boekhouden en vormt daarbinnen een zelfstandig boek. In dit boek wordt een deel van de stof behandeld die vroeger aan de orde kwam in M.H.A.F. van Summeren en H. Beckman m.m.v. E. Rijswijk, Voortgezette Studie in het Boekhouden, deel 2. Er is evenwel sprake van een compleet nieuw boek waarvan de eerste druk verscheen in 2007. De voorliggende uitgave is de verbeterde bijdruk verschenen in 2009.

Het centrale thema is Administratie en winstbelastingen. Uitvoerig wordt stilgestaan bij de verwerking in de administratie en jaarrekening van verschuldigde belastingen, en van passieve en actieve belastinglatenties. Daarbij gaat het met name om de van toepassing zijnde jaarrekeningregels van de aan de heffing van Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen al dan niet beursgenoteerde ondernemingen. Om die reden wordt een aantal hoofdpunten en begrippen besproken teneinde tot een beter inzicht in de verwerking van belastingen in de administratie en jaarrekening te komen.

Voor een onderneming die genoteerd is aan een binnen de Europese Unie gelegen of werkende erkende gereguleerde effectenbeurs geldt – in elk geval – voor de geconsolideerde jaarrekening het EU IFRS-regime, dat wil zeggen de internationale verslaggevingsregels en -interpretaties van de IASB zoals goedgekeurd door de Europese Commissie en bekendgemaakt in het Publicatieblad van de Europese Unie. Voor het onderwerp belastingen gaat het hierbij om IAS 12. In die standaard wordt voor de berekening van de belastinglatenties uitgegaan van de balansmethode.

In Titel 9 Boek 2 BW is geen specifieke methode voor de berekening van belastinglatenties opgenomen. Dit betekent dat meer dan een methode maatschappelijk aanvaardbaar zou kunnen zijn. Aannemelijk lijkt dat de resultaatmethode en de balansmethode beide aanvaardbaar zijn, zij het met een verschuiving naar de balansmethode. De Raad voor de Jaarverslaggeving hanteert in zijn richtlijnen de balansmethode.

De auteurs hebben onderling het werk zo verdeeld dat H. Beckman de hoofdstukken 1 tot en met 8 heeft geschreven met gebruikmaking van waardevolle opmerkingen van E. Rijswijk en dat E. Rijswijk de opgaven heeft verzorgd evenals de uitwerkingen en de docentenhandleiding.

Bij de serie hoort een internetsite met openbaar gedeelte voor studenten en een gedeelte voor docenten (www.voortgezettestudieboekhouden.noordhoff.nl).

Voor elk van de in het theoriedeel opgenomen hoofdstukken is een ruime hoeveelheid opgaven gemaakt. Docenten zullen daaruit een keuze moeten maken. De opgaven zijn achterin in dit boek opgenomen.

Een deel van de opgaven is niet in het boek afgedrukt, maar opgenomen op de reeds genoemde website.

De uitwerkingen van de opgaven zijn eveneens beschikbaar op de hierboven genoemde website, behalve de opgaven waarvan het nummer vooraf wordt gegaan door een asterisk (*). De uitwerkingen van deze opgaven staan op een afzonderlijk deel van de website dat uitsluitend voor docenten-gebruikers beschikbaar is.

Gelet op de reacties naar aanleiding van de eerste druk, menen wij met dit boek een wezenlijke bijdrage te hebben geleverd en te leveren aan de kwaliteit van het onderwijs en de behoefte van gebruikers.

Aan de theorie en de opgaven met bijbehorende uitwerkingen hebben wij grote zorg besteed. Van de opmerkingen van gebruikers, die wij naar aanleiding van de eerste druk hebben ontvangen, hebben wij dankbaar gebruik gemaakt. Opmerkingen naar aanleiding van deze druk stellen wij eveneens op prijs; wij verzoeken u die door te geven aan de uitgever.

Amsterdam,
Mijdrecht,
Voorjaar 2009

H. Beckman
E. Rijswijk



Beknopte inhoud

Inleiding/Studiewijzer 13

- 1 Administratieplicht, jaarrekening en belastingen 15
- 2 Jaarrekening en belastbaar bedrag 27
- 3 Belastinglatenties en de resultaatmethode 43
- 4 Belastinglatenties en de balansmethode 69
- 5 Passieve belastinglatenties 89
- 6 Actieve belastinglatenties en terugvorderbare belasting 125
- 7 Afwijkende belastingdruk en fiscale belastinglast 143
- 8 Belastinglastverantwoording bij fiscale eenheid 173

Opgaven 199

Over de auteurs 303

Register 305

Gedetailleerde inhoud

Studiewijzer 13

- 1 Administratieplicht, jaarrekening en belastingen 15**
 - 1.1 Administratie(plicht) 16
 - 1.1.1 Civielrechtelijke administratieplicht 16
 - 1.1.2 Fiscaalrechtelijke administratieplicht 17
 - 1.2 Jaarrekening en fiscale jaarstukken 18
 - 1.3 Systemen van belastinglatenties 19
 - 1.3.1 Uitstelmethode 20
 - 1.3.2 Resultaatmethode 22
 - 1.3.3 Balansmethode 23
 - 1.3.4 Waardering van de belastinglatentie 24
 - 1.4 Consolidatie en fiscale eenheid 24

- 2 Jaarrekening en belastbaar bedrag 27**
 - 2.1 (Commerciële) jaarrekening 28
 - 2.2 Fiscale winstbepaling 29
 - 2.3 Fiscale winstberekening en belastbare winst 29
 - 2.4 Belastbaar bedrag 30
 - 2.5 Jaarrekeningwinst, belastbare winst en belastbaar bedrag 30
 - 2.5.1 Afwijkingen in grondslagen en toepassing van beginselen 31
 - 2.5.2 Van fiscale winstberekening tot belastbare winst 33
 - 2.5.3 Van belastbare winst tot belastbaar bedrag 35
 - 2.6 Verschuldigde belasting en belastinglast 35

- 3 Belastinglatenties en de resultaatmethode 43**
 - 3.1 Resultaatmethode 44
 - 3.2 Passieve latenties uit hoofde van tijdstipverschillen 45
 - 3.3 Actieve belastinglatenties uit hoofde van tijdstipverschillen, al dan niet gesaldeerd met passieve latenties 48
 - 3.4 Actieve belastinglatenties uit hoofde van verliesverrekening, al dan niet gesaldeerd met passieve latenties 51
 - 3.5 Permanente verschillen 52
 - 3.6 Tijdstipverschillen en permanente verschillen 53
 - 3.7 Nominale en contantewaarde-waardering van belastinglatenties 58
 - 3.8 Herwaarderingsverschillen 61
 - 3.8.1 Permanente verschilbenadering 62
 - 3.8.2 Tijdstipverschilbenadering 63
 - 3.8.3 Resultaatverschileliminatiebenadering 64
 - 3.8.4 Actieve belastinglatentie en de Voorziening belastinglatenties u.h.v. herwaardering 64

4	Belastinglatenties en de balansmethode	69
4.1	Balansmethode	70
4.2	Passieve belastinglatenties u.h.v. belastbare tijdelijke verschillen	71
4.3	Actieve belastinglatenties u.h.v. verrekenbare tijdelijke verschillen	73
4.4	Actieve belastinglatenties u.h.v. verliesverrekening	76
4.5	Saldering van actieve en passieve belastinglatenties	77
4.6	Verrekenbare en belastbare tijdelijke verschillen	78
4.7	Tariefswijzigingen	82
4.8	Nominale en contantewaarde-waardering van belastinglatenties	82
4.9	Tijdelijke verschillen zonder belastinglatenties	84
4.9.1	Goodwill bij eerste activering	85
4.9.2	Eerste activering van activa en passiva, niet zijnde een bedrijfscombinatie	85
4.9.3	Deelnemingen op wier beleid ten minste invloed van betekenis wordt uitgeoefend	86
4.9.4	Informeel kapitaal	87
5	Passieve belastinglatenties	89
5.1	Belastbare tijdelijke verschillen	90
5.2	Tot passieve belastinglatenties leidende omkeerbare tijdelijke verschillen	90
5.2.1	Afwijkende afschrijvingsmethoden	91
5.2.2	Fiscaal gelimiteerde afschrijvingsbedrag	96
5.2.3	Aanwending herinvesteringsreserve	96
5.2.4	Willekeurige afschrijving	102
5.2.5	Onderzoeks- en ontwikkelingskosten	104
5.2.6	Tantièmes	105
5.2.7	Deelnemingen	105
5.2.8	Fiscaal geruisloze overdracht/overgang onderneming	109
5.3	Tot passieve belastinglatenties leidende tijdelijke verschillen door verschil in prijsgrondslag	112
5.3.1	Herwaardering van activa	112
5.3.2	Bedrijfscombinatie	123
6	Actieve belastinglatenties en terugvorderbare belasting	125
6.1	Actieve belastinglatenties en belastingvorderingen	126
6.2	Verrekenbare tijdelijke balansverschillen	126
6.2.1	Vorderingen	127
6.2.2	Fiscaal gelimiteerd afschrijvingspercentage	129
6.2.3	Onderhanden werk	130
6.2.4	Niet-gerealiseerde intercompanywinst	131
6.2.5	Deelneming	133
6.2.6	Liquidatieverlies deelneming	133
6.3	Achterwaartse verliesverrekening en terugvorderbare belasting	136
6.4	Voorwaartse verliesverrekening en actieve belastinglatentie	139

7	Afwijkende belastingdruk en fiscale belastinglast	143
7.1	Balansmethode en belastinglast	144
7.2	Belastingdrukverlagende baten en andere voordelen	144
7.2.1	Vrijgestelde winstbestanddelen	145
7.2.2	Fiscale deelnemingsvrijstellingsregeling	145
7.2.3	Meerwaarde deelnemingen door ingehouden winst	146
7.2.4	Octrooibox	148
7.2.5	Groepsrentebox	148
7.2.6	Investeringsaftrek	149
7.3	Belastingdrukverhogende lasten en andere nadelen	151
7.3.1	Waarde toegekende aandelenopties	151
7.3.2	Niet aan arbeid gerelateerde tantièmes	151
7.3.3	Niet-aftrekbare bedrijfslasten	151
7.3.4	Niet-aftrekbare rentelasten	152
7.3.5	Niet-aftrekbare giften	153
7.3.6	Desinvesteringsbijtelling	153
7.4	Verschuldigde belasting en belastingaangifte	154
7.4.1	Fiscale winst-en-verliesrekening	154
7.4.2	Fiscale vermogensvergelijking	155
7.4.3	Niet-aftrekbare bedragen	157
7.4.4	Winst voor belastingdoeleinden	157
7.4.5	Belastbare winst	157
7.4.6	Belastbaar bedrag	157
7.5	Verschuldigde belasting en belastinglast	158
7.5.1	De gegevens	158
7.5.2	Berekening verschuldigde belasting	165
7.5.3	Berekening van de belastinglatenties	167
7.5.4	Berekening van de belastinglast	169
7.5.5	Relatie jaarrekeningwinst en belastinglast	170
7.5.6	Invloed herwaardering en belastinglast	172
8	Belastinglastverantwoording bij fiscale eenheid	173
8.1	Juridische entiteit, fiscale eenheid en geconsolideerde eenheid	174
8.2	Fiscale eenheid	175
8.2.1	Voeging	176
8.2.2	Periode van de fiscale eenheid	178
8.2.3	Ontvoeging	181
8.2.4	Fiscale eenheid bij minder dan 100%-aandelenbezit	183
8.3	Methoden van belastingverantwoording bij een fiscale eenheid	184
8.3.1	Verantwoording van de gehele belastingpositie bij de fiscale moeder	185
8.3.2	Verantwoording op basis van afzonderlijk berekende belastbare resultaten met latente belastingpositie bij de fiscale moeder	186
8.3.3	Verantwoording op basis van afzonderlijk berekende belastbare resultaten met latente belastingpositie bij de fiscale dochters	188
8.3.4	Verantwoording op basis van de afzonderlijke jaarrekeningresultaten met latente belastingpositie bij de fiscale moeder	189
8.3.5	Verantwoording op basis van de afzonderlijke jaarrekeningresultaten met latente belastingposities bij de afzonderlijke vennootschappen	190
8.3.6	Vergelijking van methoden	194
8.4	Verdeling van voor- en nadelen van de fiscale eenheid	195
8.5	Verliesverrekening	197

Opgaven 199

Over de auteurs 303

Register 305

Studiewijzer

Het studieboek *Administratie en winstbelasting* behoort tot de Serie Voortgezette studie in het Boekhouden en vormt daarin een zelfstandig boek. Het boek is opgebouwd uit:

- een theoriedeel
- een opgavendeel.

Het theoriedeel bestaat uit acht hoofdstukken. Elk is op dezelfde manier zijn opgebouwd, namelijk:

- de inhoudsopgave per hoofdstuk, waarin de onderscheiden paragrafen worden genoemd
- de behandeling van de leerstof in paragrafen en zonodig subparagrafen.

De leerstof wordt behandeld door middel van theorie en voorbeelden die daarvan een verduidelijking en soms ook een verdieping geven. In de marge zijn trefwoorden geplaatst die tot doel hebben de begrippen snel terug te vinden in de tekst.

Er is dus geen afzonderlijk opgavenboek, maar de opgaven zijn achterin het boek opgenomen.

In het opgavendeel zijn voor elk hoofdstuk vele opgaven opgenomen, waarvan een aantal is ontleend aan de examens SPD-Bedrijfsadministratie.

Om de zelfwerkzaamheid te bevorderen zijn op de site www.voortzestudieboekhouden.noordhoff.nl aanvullende vraagstukken en uitwerkingen beschikbaar.

Aan het begin van elk hoofdstuk in het opgavendeel in dit boek staat steeds vermeld welke opgaven opgenomen zijn op de site.

Alle uitwerkingen staan op de site. De uitwerkingen van de opgaven met een asterisk zijn alleen door de docent te raadplegen. De resterende uitwerkingen staan op het openbare gedeelte.

Studieaanwijzingen

Het opnemen en verwerken van de leerstof vergt een goede studiestrategie. De volgende aanwijzingen kunnen daarbij behulpzaam zijn.

Lees aandachtig de hoofdstukopening. Hierin wordt vermeld welke onderwerpen in het hoofdstuk aan de orde komen.

Werk de paragrafen van het hoofdstuk door. De theorie die daarin wordt behandeld, wordt met één of meer voorbeelden toegelicht. Bestudeer deze voorbeelden, reken ze na en maak een terugkoppeling naar de theorie.

Maak de opgaven die bij elk hoofdstuk behoren. Veelal moet daaruit een selectie worden gemaakt, waarbij uw docent moet adviseren.

Controleer de door u uitgewerkte opgaven die niet door uw docent worden besproken. Raadpleeg daarbij altijd de theorie in het boek.

Als u een hoofdstuk compleet hebt doorgewerkt, inclusief het maken van de nodige opgaven, maak dan voor uzelf een samenvatting zodat u met de stof vertrouwd geraakt.



Administratieplicht, jaarrekening en belastingen

1

- 1.1 Administratie(plicht)
- 1.2 Jaarrekening en fiscale jaarstukken
- 1.3 Systemen van belastinglatenties
- 1.4 Consolidatie en fiscale eenheid

In dit inleidende hoofdstuk staan wij stil bij (i) de administratieplicht voor ondernemers, zelfstandige beroepsbeoefenaren en bedrijven, (ii) de jaarrekening op basis van de civielrechtelijke wetgeving en de fiscale jaarstukken, (iii) de wijzen waarop met verschillen uit hoofde van de winstberekening volgens de jaarrekening en die volgens de fiscale jaarstukken rekening kan worden gehouden, en (iv) het verschil tussen een geconsolideerde jaarrekening en fiscale consolidatie.

1.1 Administratie(plicht)

Er is een algemene administratieplicht voor alle privaatrechtelijke rechtspersonen naar Nederlands recht, voor formeel buitenlandse vennootschappen (dat zijn naar een ander dan Nederlands recht opgerichte rechtspersoonlijkheid bezittende kapitaalvennootschappen met hun werkzaamheid geheel of nagenoeg geheel in Nederland zonder een werkelijke band te hebben met het recht van de staat van oprichting) en voor een ieder die in Nederland een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefent. Voor elk bedrijf in Nederland geldt de *civielrechtelijke administratieplicht*. Daarnaast gelden in tal van wetten specifieke administratieverplichtingen.

Civielrechtelijke administratieplicht

Naast de algemene civielrechtelijke administratieplicht is er een algemene *fiscaalrechtelijke administratieplicht*. Deze legt op lichamen (onder meer privaatrechtelijke rechtspersonen en ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen) en op natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep in Nederland uitoefenen of inhoudingsplichtig zijn – in de belastingwet aangeduid met *administratieplichtigen* – de plicht een administratie te voeren. Daarnaast verplichten ook allerlei afzonderlijke wetten tot specifieke fiscaalrechtelijke administratieverplichtingen, evenals er ook administratieverplichtingen uit de sociale verzekeringswetten voortvloeien.

Fiscaalrechtelijke administratieplicht

Administratieplichtigen

1.1.1 Civielrechtelijke administratieplicht

De algemene civielrechtelijke administratieplicht houdt in dat op eenieder die in Nederland een bedrijf uitoefent (ondernemer) dan wel zelfstandig een beroep uitoefent, op personenvennootschappen, op civielrechtelijke rechtspersonen naar Nederlands recht, en op formeel buitenlandse vennootschappen de plicht rust op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende stukken zodanig te bewaren dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de ondernemer, zelfstandige beroepsbeoefenaar, personenvennootschap, rechtspersoon, respectievelijk formeel buitenlandse vennootschap kunnen worden gekend. Het object van de administratieplicht betreft:

Object administratieplicht

- de vermogenstoestand van respectievelijk de ondernemer, de zelfstandige beroepsbeoefenaar, de personenvennootschap, de rechtspersoon en de formeel buitenlandse vennootschap;
- en*
- alles betreffende respectievelijk het bedrijf, het zelfstandige beroep en de werkzaamheden van de personenvennootschap, de rechtspersoon en de formeel buitenlandse vennootschap.

Inrichtingseisen

De inrichting van de administratie moet geschieden overeenkomstig de eisen die voortvloeien uit respectievelijk het bedrijf, het zelfstandig beroep en de werkzaamheden van de personenvennootschap, de rechtspersoon en de formeel buitenlandse vennootschap. Onder deze eisen zijn begrepen de algemene gebruikelijke beginselen van boekhouden en de voor het bedrijf, het beroep en de werkzaamheden geldende eisen. Tot die eisen behoren onder meer hetgeen voortvloeit uit de behoeften van de ondernemingsleiding ten behoeve van een doelmatig beheer van het bedrijf, het beroep en de werkzaamheden (management accounting), uit externe financiële verslaggevingsregels, meer in het bij-

zonder de jaarrekening (financial accounting), uit statistische verplichtingen, zoals die van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS), uit subsidievoorschriften, uit fiscale wetgeving, uit sociale wetgeving en uit milieuwetgeving, maar evenzeer gaat het om eisen die worden gesteld aan bepaalde beroepsgroepen, zoals notarissen, advocaten, gerechtsdeurwaarders, accountants, en aan bedrijven in bepaalde bedrijfstakken, zoals het bankbedrijf, het verzekeringsbedrijf, pensioenfondsen, beleggingsinstellingen, (sociale) woningbouw, landbouw en veeteelt.

Op al deze eisen en behoeften moet de administratie zijn ingesteld. Tot de administratie behoort ook de periodiek uit de administratie af te leiden balans en staat van baten en lasten. Deze balans geeft een overzicht van de activa en passiva naar de laatste dag van het verstreken tijdvak, en de staat van baten en lasten geeft een overzicht van de baten en lasten over het verstreken tijdvak.

Balans en staat van baten en lasten

Frequentie van opstelling

De frequentie waarin deze stukken worden opgesteld, wordt primair bepaald door de behoeften van de ondernemingsleiding, evenals de inrichting van deze stukken. Daarbij spelen ook de eisen van het bedrijf, het zelfstandig beroep respectievelijk de werkzaamheden een rol. Het gaat hierbij vooral om interne financiële rapportages, zoals die per maand, kwartaal en/of halfjaar.

Tussentijdse rapportages

Er wordt ook wel gesproken over tussentijdse financiële rapportages. Bij beursgenoteerde ondernemingen komen ook externe tussentijdse financiële rapportages voor. Er wordt dan gesproken over kwartaal- en halfjaarberichten; de inrichting van die stukken wordt afgeleid uit de externe financiële jaarrapportages. Externe halfjaarberichten zijn verplicht bij beursnotering.

Ten aanzien van de balans en de staat van baten en lasten stelt de wettelijke regeling dat ondernemers, zelfstandige beroepsbeoefenaars, personenvennootschappen, rechtspersonen en formeel buitenlandse vennootschappen in elk geval verplicht zijn binnen zes, soms vijf, maanden na afloop van het boekjaar een balans en een staat van baten en lasten op te stellen. Voor beursfondsen is de termijn waarbinnen de jaarrekening moet worden uitgebracht, ingekort tot vier maanden.

Boekjaar

Voor rechtspersonen is de hoofdregel dat het boekjaar samenvalt met het kalenderjaar, zij het dat in de statuten van die regel mag worden afgeweken behoudens soms voorkomende verbodsbepalingen in bijzondere wetgevingen. Ook kunnen korte en lange boekjaren voorkomen, dat wil zeggen korter respectievelijk langer dan twaalf maanden. Dit is normaliter het geval bij oprichting maar kan ook voorkomen bij tussentijdse wijziging van een boekjaar. Een dergelijke wijziging vereist statutenwijziging.

1.1.2 Fiscaalrechtelijke administratieplicht

De fiscaalrechtelijke administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf dat zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende stukken zodanig te bewaren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van de belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. Tot de administratie behoort ook hetgeen in belastingwetten is aangewezen.

Object fiscale administratieplicht

De weergegeven omschrijving van de administratieplicht laat zien dat het object van de *fiscale administratieplicht* wordt gevormd door:

- de vermogenstoestand, en
- alles betreffende het bedrijf, het zelfstandig beroep of de werkzaamheid.

Inrichting administratie

De administratie moet zodanig zijn ingericht en te worden gevoerd en de stukken moeten zodanig worden bewaard dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. De administratieplichtige is gehouden de nodige medewerking te geven met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie. Deze verplichtingen gelden ook als het gaat om de belastingheffing van derden en de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan de belastingplichtige is opgedragen.

In de belastingwetgeving wordt onderscheid gemaakt tussen binnen- en buitenlandse belastingplichtigen. Binnenlandse belastingplichtigen zijn voor hun wereldinkomen in Nederland belastbaar; buitenlandse belastingplichtigen zijn alleen voor Nederlands inkomen in Nederland belast.

Inkomstenbelasting

Natuurlijke personen die in Nederland een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen zijn onderworpen aan inkomstenbelasting. Zij dienen hun winst door middel van een Winstaangifte als onderdeel van hun inkomen op te geven. Dit geldt ook indien zij maat of vennoot in een maatschap of contractuele vennootschap (vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap zijn).

Vennootschapsbelasting

Privaatrechtelijke NV's, BV's, coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen moeten ongeacht de plaats van werkzaamheid aangifte voor de vennootschapsbelasting doen. Ook woningcorporaties zijn volledig aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen. Andere privaatrechtelijke rechtspersonen naar Nederlands recht en Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen zijn tot deze aangifte verplicht voor zover zij een onderneming drijven. Buitenlandse rechtspersonen zijn voor hun Nederlandse winst in Nederland gehouden aangifte vennootschapsbelasting te doen. Indien een aan vennootschapsbelasting onderworpen lichaam maat of vennoot is van een maatschap of contractuele vennootschap is zijn aandeel in het resultaat onderdeel van de aan de vennootschapsbelasting onderworpen winst. De maatschap en contractuele vennootschap zijn niet zelf object van belastingplicht en -heffing. Hierop bestaat één uitzondering, te weten als het gaat om contractuele vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld. De meest voorkomende vorm is de zogenaamde open commanditaire vennootschap. In die situatie wordt de vennootschap zelfstandig in de vennootschapsbelasting betrokken.

1.2 Jaarrekening en fiscale jaarstukken

In de civielrechtelijke administratieplicht is begrepen de plicht om een jaarrekening op te stellen. Deze plicht is vaak beperkt tot een balans en een staat van baten en lasten, maar kan door specifieke wetgeving zijn uitgebreid met de eis daaraan een toelichting toe te voegen.

Indien de rechtsvorm van een civielrechtelijke administratieplichtige wordt genoemd in Titel 9 Boek 2 BW is hij in elk geval gehouden een

Jaarrekening

Besluit modellen jaarrekening Besluit actuele waarde

EU IFRS-regime

overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW ingerichte jaarrekening, bestuursverslag (in de wet genoemd jaarverslag) en overige gegevens op te stellen. Daarbij zijn NV's en BV's voor de inrichting van de jaarrekening gehouden het Besluit modellen jaarrekening aan te houden en voor het geval zij tegen actuele waarde waarden, het Besluit actuele waarde. Deze eisen worden besproken in het tot deze serie behorende boek Administratie en jaarrekening. Indien de betrokken vennootschap ervoor kiest het EU IFRS-regime toe te passen, dit wil zeggen de door de Europese Commissie in het Publicatieblad van de Europese Unie bekendgemaakte door haar bij verordening goedgekeurde standaarden van de International Accounting Standards Board (IASB) gelden deze besluiten niet en moeten de internationale verslaggevingsstandaarden (International Financial Reporting Standards) worden toegepast.

Indien een in Titel 9 Boek 2 BW aangewezen rechtspersoon aan een in de Europese Unie gelegen of functionerende erkende gereguleerde beurs is genoteerd, is hij verplicht het EU IFRS-regime op zijn geconsolideerde jaarrekening toe te passen. Voor zijn enkelvoudige jaarrekening kan hij ervoor kiezen toe te passen hetzij Titel 9 Boek 2 BW, hetzij Titel 9 Boek 2 BW met de waarderingsgrondslagen uit het EU IFRS-regime, hetzij het EU IFRS-regime.

Wij spreken hierna over jaarrekening als wij de jaarstukken uit hoofde van de civielrechtelijke wetgeving bedoelen. Daarbij geldt dat alleen administratieplichtigen die onder de vennootschapsbelasting vallen, in hun jaarrekeningen de vennootschapsbelasting tot uitdrukking brengen. Naast de jaarrekening zijn er de fiscale jaarstukken. Deze fiscale jaarstukken dienen bij de Winstaanfijf (inkomstenbelasting) en bij de aangifte Vennootschapsbelasting te worden gevoegd, evenals de jaarrekening. In fiscale kring wordt de jaarrekening vaak aangeduid als de commerciële jaarrekening. In het aangiftebiljet Vennootschapsbelasting is voor de indeling van de fiscale balans en de fiscale winst-en-verliesrekening nagenoeg geheel het model uit het civielrechtelijke Besluit modellen jaarrekening gevolgd. Voor de fiscale winst-en-verliesrekening gaat het hierbij om het categoriale model. In de fiscale winst-en-verliesrekening komt geen post vennootschapsbelasting voor omdat de fiscale winst juist voorwerp van belastingheffing is.

In Nederland zijn de regels voor de berekening van de winst voor belastingdoeleinden en die voor de jaarrekening niet zonder meer gelijk. Dit heeft tot gevolg dat de jaarlijks te berekenen verschuldigde vennootschapsbelasting (= fiscale belastinglast) niet gelijk hoeft te zijn aan de in de jaarrekening op te nemen belastinglast. Dit is het gevolg van afwijkende winstberekeningsystemen, fiscaal vrijgestelde winstbestand-delen, fiscaal niet erkende lasten en fiscale faciliteiten. Het verschil tussen de in de winst-en-verliesrekening op te nemen belastinglast en de over het jaar op basis van de fiscale jaarstukken verschuldigde belasting komt in de vorm van belastinglatenties op de balans tot uiting.

Fiscale jaarstukken

Verschuldigde belasting Belastinglast

Belastinglatenties

1.3 Systemen van belastinglatenties

Omtrent de wijze waarop rekening moet worden gehouden met verschillen tussen in de jaarrekening gehanteerde grondslagen van waardering en resultaatbepaling en die in de berekening van de fiscale en belastbare winst bestaan uiteenlopende zienswijzen.

Unicité

Er zijn landen waar dit onderscheid niet of nauwelijks speelt omdat er eenheid (unicité) bestaat tussen de jaarrekening en de fiscale jaarstukken. Een voorbeeld hiervan is Frankrijk. De enkelvoudige jaarrekening en de fiscale jaarstukken vallen samen; bepalend zijn de fiscale regels. Dit brengt mee dat er geen reden is om met belastinglatenties rekening te houden. In de geconsolideerde jaarrekening wordt er wel rekening mee gehouden.

Maßgeblichkeit

In enkele andere landen komt het beginsel van de Maßgeblichkeit voor. Dit beginsel houdt in dat de verantwoording in de jaarrekening bepalend is voor de fiscale jaarstukken. Zowel in deze groep landen als in landen met het beginsel van de 'unicité' kan ook het beginsel van de Umgekehrte Maßgeblichkeit voorkomen. Dit brengt mee dat het profiteren van bepaalde fiscale faciliteiten alleen mogelijk is indien daarmee ook in de jaarrekening rekening is gehouden.

Umgekehrte Maßgeblichkeit

Zodra rekening wordt gehouden met verschillen tussen jaarrekeninggrondslagen en fiscale grondslagen ontstaan er in de jaarrekening belastinglatenties. Ten aanzien van de wijze van berekening van de omvang ervan bestaan verschillende benaderingen. Wij noemen als veel voorkomende methoden:

Belastinglatenties

Methoden van belastinglatentieberekening

- de uitstelmethode ('deferral method');
- de resultaatmethode ('income statement liability method');
- de balansmethode ('balance sheet liability method').

De Nederlandse wetgeving laat zich over de te hanteren methode niet uit. Er kan dan ook niet gesteld worden dat de ene methode boven de andere methode gaat. De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft zich in zijn richtlijnen aangesloten bij de benadering van de IASB. De IASB gaat heden ten dage van de derde methode uit.

Daar de richtlijnen van de RJ en de verslaggevingsstandaarden van de IASB niet bindend zijn, is meer dan één methode in beginsel aanvaardbaar. Dit geldt niet bij toepassing van het EU IFRS-regime, aangezien in dat geval de balansmethode moet worden gehanteerd. Andere methoden kunnen bij andere verslaggevingsregimes wel worden gehanteerd. Het kan echter zijn dat de rechtsontwikkeling meebrengt dat een methode niet langer maatschappelijk aanvaardbaar is. Uitspraken van de jaarrekeningrechter (ondernemingskamer van het gerechtshof te Amsterdam, met in cassatie de Hoge Raad) zijn er op dit terrein niet.

1.3.1 Uitstelmethode

In de uitstelmethode ligt voor de bepaling van de in de winst-en-verliesrekening op te nemen belastingpost de nadruk op de samenhang tussen de winst vóór belastingen en de daarop betrekking hebbende belastinglast. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen:

Timing differences

- tijdstipverschillen ('timing differences');
- permanente verschillen.

Tijdstipverschillen

Tijdstipverschillen

Tijdstipverschillen zijn de in een boekjaar ontstane verschillen tussen de belastbare winst en de jaarrekeningwinst vóór belastingen doordat bepaalde baten en/of lasten fiscaal in een ander boekjaar worden genomen dan in de jaarrekening. Het gaat dus om verschillen in winstne-

Omkeerbare tijdelijke verschillen

mingsmomenten. In de tijd bezien lopen deze verschillen glad. Deze verschillen kunnen daarom ook worden aangeduid met *omkeerbare tijdelijke verschillen*. Een voorbeeld hiervan is het in de jaarrekening afschrijven volgens een lineair systeem en in de fiscale jaarstukken volgens een boekwaardesysteem. Zouden alleen tijdstipverschillen optreden, dan komt de verhouding tussen de te verantwoorden belastinglast en de winst vóór belastingen – de belastingdruk – overéén met het nominaal belastingtarief.

Permanente verschillen

Permanente verschillen

Permanente verschillen betreffen de in een boekjaar bestaande verschillen tussen de belastbare winst en de jaarrekeningwinst vóór belastingen die in de tijd bezien niet gladlopen. Deze verschillen worden ook wel aangeduid met definitieve verschillen. Een voorbeeld hiervan vormt het niet aftrekbare deel van giften. Deze verschillen veroorzaken dat de verhouding tussen de winst-en-verliesrekening te verantwoorden belastinglast en de winst vóór belastingen – de belastingdruk – afwijkt van het nominaal belastingtarief.

Definitieve verschillen

Twee berekeningswijzen Voor permanente verschillen gecorrigeerde winst

De in de winst-en-verliesrekening op te nemen belastinglast kan op twee wijzen worden berekend.

In de *ene* berekeningswijze wordt uitgegaan van de voor permanente resultaatverschillen gecorrigeerde winst vóór belastingen. Het voor het desbetreffende boekjaar geldende belastingtarief vermenigvuldigd met deze uitkomst wordt als belastinglast in de winst-en-verliesrekening verantwoord. De over de belastbare winst verschuldigde belasting wordt in de balans als belastingschuld verantwoord en het verschil met de belastinglast wordt opgenomen in de voorziening voor latente belastingen.

In de *andere* berekeningswijze wordt voor de verantwoording in de winst-en-verliesrekening uitgegaan van de over de belastbare winst verschuldigde belasting, vermeerderd of verminderd met de fiscale gevolgen van de tijdstipverschillen.

Belastbare winst

■ Voorbeeld 1.1

BV Beemsterboer heeft eind vorig jaar als stand van de Voorziening voor belastinglatenties staan €27.300. Zij behaalt dit jaar een jaarrekeningwinst vóór belastingen van €148.200. Het belastbaar bedrag is €181.800. De permanente resultaatverschillen van €27.400 zijn op het winstcijfer voor belastingdoeleinden al in mindering gebracht. Het bedrag van het tijdstipverschil, dus uit hoofde van *afwijkende winstnemingsmomenten*, is €61.000 (= €181.800 + €27.400 – €148.200 dan wel €148.200 – €27.400 – €181.800). Het belastingtarief is 30%. In de eerste verwerkingswijze is de boeking.

9..	Belastinglast (30% × €120.800)	€	36.240
0..	Voorziening voor belastinglatenties	-	18.300
aan 1..	Te betalen belastingen (30% × €181.800)	€	54.540

De €18.300 komt overeen met 30% × €61.000. De ultimostand van de rekening 0.. Voorziening voor belastinglatenties is geworden €9.000.

In de tweede verwerkingswijze is de boeking:

9..	Fiscale belastinglast (30% × (181.800))	€	54.540
0..	Voorziening voor belastinglatenties	-	18.300
aan 9..	Belastinglast u.h.v. belastinglatenties	€	18.300
aan 1..	Te betalen belastingen	-	54.540

De in de winst-en-verliesrekening op te nemen belastinglast is in de tweede benadering ook €36.240 (= €54.540 –/– €18.300). Ook de ultimostand van de rekening 0.. Voorziening voor belastinglatenties is €9.000.

Wij zien in beide benaderingen dat van de jaarrekeningwinst voor belastingen, groot €148.200 wordt afgetrokken aan belastinglast €36.240, zodat de winst na belastingen is geworden €111.960. De €36.240 uitgedrukt in €148.2000 geeft een belastingdruk van 24,45% bij een nominaal belastingtarief van 30%.

Het voorgaande laat zien dat beide berekeningswijzen tot dezelfde uitkomst leiden. Indien later tariefswijzigingen optreden worden de in de voorziening voor latente belastingen opgenomen bedragen niet aangepast. Wij laten hierna de uitstelmethode buiten beschouwing.

1.3.2 Resultaatmethode

De resultaatmethode komt overeen met de uitstelmethode met dien verstande dat met tariefswijzigingen in de bepaling van de omvang van de aanwezige latente belastingen rekening wordt gehouden. De berekening geschiedt tegen het voor het desbetreffende boekjaar geldende belastingtarief, met dien verstande dat als bekend is dat in komende jaren andere belastingtarieven gelden de in de komende jaren tot afwikkeling komende latenties tegen die tarieven moeten worden omgerekend. De consequentie is dat in de jaarlijkse belastinglast verwerkt worden de gevolgen van tariefswijzigingen.

■ Voorbeeld 1.2

Wij hanteren de gegevens van voorbeeld 1.1. Wij veronderstellen daarbij dat voor het boekjaar het belastingtarief 30% is, maar dat voor komende jaren het tarief 25% is.

De te maken boekingen zijn identiek aan die in subparagraaf 1.3.1, met dien verstande dat met het verlaagde tarief in de berekening van de omvang van de belastinglatenties rekening moet worden gehouden. Wij zagen dat bij een belastingtarief van 30% de ultimostand van de rekening 0.. Voorziening voor belastinglatenties €9.000 is. Als het tarief 25% wordt, moet deze stand worden €7.500 ($25/30e \times €9.000$). De alsnog in beide verwerkingwijzen te maken boeking is:

0..	Voorziening voor passieve belastinglatenties	€	1.500
aan 9..	Belastinglast u.h.v. tariefswijziging	€	1.500

De in de winst-en-verliesrekening op te nemen belastinglast is daarom €34.740. Deze wordt van de jaarrekeningwinst voor belastingen, groot €148.200 afgetrokken, zodat resteert €113.460. De €34.740 uitgedrukt in de €148.200 geeft een belastingdruk van 23,44%.

De resultaatmethode bespreken wij meer gedetailleerd in hoofdstuk 3.

Tariefswijzigingen

1.3.3 Balansmethode

In de balansmethode gaat het om de waarderingsverschillen tussen enerzijds de balanswaarden van de activa en de verplichtingen en anderzijds de aan die activa en passiva voor belastingdoeleinden toe te kennen waarden. De voor belastingdoeleinden toe te kennen waarde is de zogenoemde 'tax base'. Zij komt in de regel overeen met de fiscale boekwaarde. De desbetreffende waarderingsverschillen worden aangeduid worden aangeduid met 'temporary differences'. Deze tijdelijke waarderingsverschillen zijn te onderscheiden in:

- 1 tijdelijke verschillen die aanleiding geven tot belastinglatenties;
- 2 tijdelijke verschillen die geen aanleiding geven tot belastinglatenties.

Ad 1 Tijdelijke verschillen die aanleiding geven tot belastinglatenties

De tijdelijke waarderingsverschillen die aanleiding geven tot belastinglatenties, omvatten zowel de waarderingsverschillen die het gevolg van verschil in winstnemingsmomenten zijn (omkeerbare tijdelijke verschillen) als waarderingsverschillen uit anderen hoofde dan uit verschil in winstnemingsmomenten.

Ad 2 Tijdelijke verschillen die geen aanleiding geven tot belastinglatenties

Er zijn evenwel bepaalde tijdelijke verschillen uit anderen hoofde dan verschil in winstnemingsmomenten die daarbij buiten beschouwing worden gelaten. Stel dat bijvoorbeeld op een aangekocht actief fiscaal niet mag worden afgeschreven en dat ook boekwinsten en waarderingsverliezen bij verkoop buiten de belastingheffing blijven. In dat geval is sprake van een tijdelijk verschil dat geen aanleiding geeft tot belastinglatenties.

De tijdelijke verschillen die aanleiding geven tot belastinglatenties, worden onderscheiden in belastbare tijdelijke verschillen en verrekenbare (= aftrekbare) tijdelijke verschillen. De belastbare tijdelijke verschillen zullen in de toekomstige jaren de voor belastingheffing in aanmerking komende bedragen verhogen en de verrekenbare tijdelijke verschillen zullen deze bedragen verlagen. Zij zijn dus begrepen in de belastbare bedragen van die toekomstige jaren.

Als onderdeel van de in de winst-en-verliesrekening over een boekjaar op te nemen belastingpost wordt opgenomen de fiscale belastinglast, dat wil zeggen het bedrag dat de uitkomst is van het product van belastbaar bedrag en de toepasselijke nominale belastingtarieven. Permanente of definitieve verschillen uit hoofde van bijvoorbeeld investeringsregelingen, fiscaal niet-erkende bedragen, definitief vrijgestelde winsten zijn daarom reeds verwerkt in de post die wij aanduiden met 'fiscale belastinglast'. Deze fiscale belastinglast vormt samen met de mutaties uit hoofde van belastinglatenties (met inbegrip van die uit wijziging in belastingtarieven) de in de winst-en-verliesrekening van een boekjaar te verantwoorden belastinglast.

■ Voorbeeld 1.3

Wij hanteren de gegevens uit voorbeeld 1.1 (zie subparagraaf 1.3.1) met een belastingtarief van 30% en een belastingtarief van 25% voor komende jaren, met dien verstande dat onder de tijdstipverschillen van €61.000 is begrepen een bedrag van €15.000 dat niet zijn weerslag vindt in een tijdelijk waarde-

Tax base

Temporary differences

Belastbare verschillen
Verrekenbare verschillen

Fiscale belastinglast

Belastinglatenties

ringsverschil. De beginstand van de rekening 0.. Voorziening voor belastinglatenties is in verband hiermee €22.800.

De te maken boekingen zijn:

	9..	Fiscale belastinglast	€	54.540	
	0..	Voorziening voor passieve belastinglatenties	-	13.800	
aan	9..	Belastingdienst u.h.v. belastinglatenties		€	13.800
aan	l..	Te betalen belastingen		-	54.540

en

	0..	Voorziening voor passieve belastinglatenties	€	1.500	
aan	9..	Belastinglast u.h.v. tariefwijziging		€	1.500

De belastinglast is derhalve €39.240 bij een winst vóór belastingen van €148.200, hetgeen neerkomt op een belastingdruk van 26,48% (= €39.240 : 1% van €148.200).

De kern van de balansmethode bespreken wij in hoofdstuk 4, met een nadere uitwerking in de hoofdstukken 5-7.

1.3.4 Waardering van de belastinglatentie

Het bedrag van de in de balans op te nemen belastinglatenties kan tegen nominaal bedrag in aanmerking worden genomen; ook is verantwoording tegen contante waarde mogelijk. In het laatste geval wordt rekening gehouden met de tijdstippen waarop de latente belastingen verschuldigd worden of terugontvangen moeten worden. Dit betekent dat ook jaarlijks oprenting moet plaatsvinden vanwege het dichterbij komen van die tijdstippen. De door de oprenting ontstane rentelast is fiscaal geen in aanmerking te nemen post; deze rentepost moet worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening op te nemen belastingpost. Omtrent de vraag of de belastinglatenties nominaal dan wel tegen contante waarde in aanmerking moeten worden genomen, laat de Nederlandse wet zich niet uit. De Raad voor de Jaarverslaggeving (= RJ) acht beide mogelijk. In het EU IFRS-regime is berekening tegen contante waarde niet toegestaan. Wij komen hierop terug in paragrafen 3.7 en 4.8.

1.4 Consolidatie en fiscale eenheid

Ondernemingen die aan het hoofd van een groep staan, moeten een geconsolideerde jaarrekening opstellen; hetzelfde geldt onder bepaalde voorwaarden voor tussenhoudstermaatschappijen. Wij verwijzen naar het in de serie verschenen boek *Administratie van deelnemingen en consolidatie*.

In de geconsolideerde jaarrekening zijn verwerkt de belastingen van de in de consolidatie opgenomen ondernemingen. In de geconsolideerde winst-en-verliesrekening gaat het dus om het saldo van de fiscale belastinglasten en -baten van elk van de integraal geconsolideerde ondernemingen en van het aandeel in de fiscale belastinglasten en -baten van

Nominale
waardering
Contantewaarde-
waardering

elk van de proportioneel geconsolideerde ondernemingen met aan het saldo toegevoegd of daarvan afgetrokken de mutaties in de belastinglatenties en het aandeel daarin bij proportionele consolidatie. Deze uitkomst is de belastingpost met betrekking tot de geconsolideerde winst vóór belastingen. In de geconsolideerde balans worden de verschuldigde belastingen gepassiveerd en eventueel terug te vorderen belastingen geactiveerd. Zij mogen niet worden gesaldeerd aangezien het om belastingheffing per onderneming gaat. Hieruit blijkt dat de geconsolideerde jaarrekening fiscaal geen betekenis heeft.

Het kan echter voorkomen dat een aantal ondernemingen gezamenlijk een fiscale eenheid vormt mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Deze fiscale eenheid kan samenvallen met de groep, maar dit is lang niet altijd het geval. Een groep kan ook meer dan één fiscale eenheid omvatten. De fiscale eenheid wordt als belastingplichtige aangemerkt en moet geconsolideerde fiscale jaarstukken opstellen. Elk lid van de fiscale eenheid is hoofdelijk aansprakelijk voor de belastingschuld van de fiscale eenheid waarvan hij deel uitmaakt. Voor de verwerking in de geconsolideerde jaarrekening worden de belastinglasten en -baten en respectievelijk belastingschulden en -vorderingen van de ondernemingen die tot eenzelfde fiscale eenheid behoren, als één onderneming beschouwd. In de afzonderlijke jaarrekeningen van de tot de fiscale eenheid behorende rechtspersonen moeten de belastinglasten, -baten en -latenties in beginsel worden verwerkt als waren zij zelfstandig belastingplichtig zijn waarbij de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de gehele belastingschuld van de fiscale eenheid in de toelichting van de jaarrekening moet worden vermeld.

Nadere bijzonderheden stellen wij in hoofdstuk 8 aan de orde.