

NOGMAALS: DE PRESENTATIE IN DE JAARREKENING VAN DE BELASTING OVER „SCHIJNWINST” OP VASTE AKTIVA

door Dr. W. F. Nederstigt

In zijn artikel in het januari nummer van dit tijdschrift konkludeert Van Hoepen „dat het opnemen van een winstlatentie, of een vermogenslatentie, of waardering beneden de vervangingswaarde bij herwaardering van aktiva wegens prijsstijging (waarbij de vervangingswaarde per definitie lager is dan de opbrengstwaarde, anders zou geen herwaardering plaats vinden) te allen tijde in strijd komt met de waarderingsregels van de vervangingswaarde en dus met de daaruit voortvloeiende vermogensvoorstelling”.¹⁾

Het standpunt van Van Hoepen meen ik het beste te kunnen illustreren door het door mij eerder gegeven voorbeeld²⁾ opnieuw ten tonele te voeren en nader uit te werken.

Drie vennootschappen bezitten een bedrijfspand, waaraan een aktuele waarde kan worden toegekend van *f* 900 000,—.

De eerste vennootschap heeft het pand juist vóór de balansdatum gekocht voor *f* 900 000,— en heeft géén gebruik gemaakt van de mogelijkheid fiscaal vervoegd af te schrijven. De historische kostprijs is derhalve gelijk aan de vervangingswaarde en aan de fiskale boekwaarde. Er is dan ook geen sprake van herwaardering en ook niet van belastinglatentie. Op dit punt verschilt Van Hoepen niet met mij van mening.

De tweede vennootschap heeft het pand eveneens juist vóór de balansdatum gekocht voor *f* 900 000,— doch heeft wél gebruik gemaakt van de mogelijkheid fiscaal een derde of *f* 300 000,— vervoegd af te schrijven. De fiskale boekwaarde bedraagt derhalve *f* 600 000,—, de nominale belastinglatentie bij een belastingtarief van 50% *f* 150 000,—.

Ook in dit geval zal Van Hoepen tot dezelfde vermogenspresentatie in de balans komen.

De derde vennootschap verkreeg het pand tien jaar geleden voor *f* 750.000,— en heeft daarop zowel fiscaal als „kommercieel” jaarlijks 2% afgeschreven. De fiskale boekwaarde bedraagt dus, evenals voor de tweede vennootschap *f* 600 000,—. Bij waardering op vervangingswaarde zal ook deze vennootschap het pand op de balans opnemen voor *f* 900 000,—.

In dit geval meent Van Hoepen, dat geen latente belastingverplichting op de balans tot uitdrukking behoort te worden gebracht. Onder het eigen vermogen dient naar zijn mening als herwaardering *f* 300 000,— te worden opgenomen. Naar mijn mening bedraagt de latentie echter evenals voor de tweede vennootschap *f* 150 000,—, in mindering te brengen op het als herwaardering onder het eigen vermogen opgenomen bedrag.

Van Hoepen stelt³⁾ dat door mij de going-concern-gedachte uit het oog verloren

¹⁾ Drs. M. A. van Hoepen: „De presentatie in de jaarrekening van de belasting over de „schijnwinst” op vaste aktiva” t.a.p. blz. 45.²⁾ Dr. W. F. Nederstigt: „De verwerking van de Vennootschapsbelasting in de jaarrekening” M.A.B. februari 1975, t.a.p. blz. 80 en 81.

³⁾ t.a.p. blz. 43.

wordt. Hij meent, dat het opnemen van de belastinglatentie gebaseerd is op de veronderstelling dat de herwaardeerde aktiva zouden worden verkocht. Alleen bij verkoop van de betreffende aktiva immers zou de belasting t.g.v. de herwaardering verschuldigd worden.

Uitgaande van de goning-concern-gedachte, aldus Van Hoepen, is de direkte opbrengstwaarde bij verkoop niet van betekenis. Uitgangspunt is immers de oneindige voortzetting van de onderneming, zolang het tegendeel niet is gebleken.

Deze motivering zou naar mijn mening ook voor de tweede vennootschap opgaan. Beide vennootschappen zullen over het verschil tussen de balanswaarde en de fiskale boekwaarde van het pand bij verkoop Vennootschapsbelasting verschuldigd worden.

Ook uitgaande van de going-concern-gedachte⁴⁾ dat wil zeggen wanneer door normaal verbruik van de werkeenheden de indirecte opbrengstwaarde wordt gerealiseerd, zal die Vennootschapsbelasting betaald moeten worden.

De latent verschuldigde belasting wordt m.a.w. voor de beide vennootschappen aktueel, zodra, hetzij de direkte, hetzij de indirecte opbrengstwaarde wordt gerealiseerd.

De vermogenspositie van de tweede en derde vennootschap is met betrekking tot de latent verschuldigde Vennootschapsbelasting dan ook identiek. Zij zullen onder gelijke omstandigheden in de toekomst een gelijk bedrag aan Vennootschapsbelasting verschuldigd worden. Daarom dient in beide gevallen een latente belastingschuld te worden opgenomen, teneinde „een verantwoord oordeel omtrent het vermogen” te verkrijgen.

Voor de tweede vennootschap is de oorzaak van het ontstaan van de latente belastingschuld gelegen in een door middel van de vervroegde afschrijving verkregen „uitstel van betaling” van de Vennootschapsbelasting. De latente belastingschuld zal daarom ten laste moeten worden gebracht van de winst in het jaar waarin vervroegd werd afgeschreven.

Voor de derde vennootschap is de latente belastingschuld een gevolg van de gestegen vervangingswaarde. De vermogensvermeerdering tengevolge van de herwaardering is minder groot dan het bedrag waarmee de vervangingswaarde van het pand gestegen is, omdat de fiskus in de toekomst nog een deel van die waarde stijging zal opeisen.

De belastinglatentie dient daarom door die vennootschap op de vermogensvermeerdering door herwaardering in mindering te worden gebracht.

De vermogenspositie van de derde vennootschap is duidelijk ongunstiger dan die van de eerste. Noch bij verkoop van het pand, noch bij realisering van de indirecte opbrengstwaarde, zal de eerste vennootschap extra Vennootschapsbelasting verschuldigd zijn. Van Hoepen komt niettemin voor beide vennootschappen tot een gelijke vermogenspresentatie, hetgeen evenzeer een „verantwoord oordeel omtrent het vermogen” in de weg staat.

Van Hoepen is verder van mening, dat belasting over „schijnwinst” tot de kosten zal moeten worden gerekend en wel in het jaar van realisatie van de direkte of indirecte opbrengstwaarde. Hoe men daarover op zichzelf ook denkt, handhaving van het eigen vermogen via de winstbepaling zal niet mogen leiden tot een

⁴⁾ Overigens behoeft verkoop van het pand op zichzelf niet het einde van de onderneming als going concern te betekenen. Na verkoop van het bedrijfspand kan de onderneming b.v. in een gehuurd pand worden voortgezet.

onjuiste presentatie van het vermogen door het opvoeren van een belastinglatentie achterwege te laten. Men zal dan de rekening herwaardering van jaar tot jaar moeten krediteren tegenover een tot de kosten te rekenen „belasting over schijnwinst”.

Zoals ik reeds eerder gesteld heb⁵⁾ geef ik er de voorkeur aan, deze jaarlijkse boeking achterwege te laten en via de winstbestemming naar substantiële handhaving van het eigen vermogen te streven.

⁵⁾ Zie M.A.B. febr. 1975 blz. 85.