

## LATENTE BELASTINGVERPLICHTINGEN INZAKE VERMOGENSTOENAME

*door G. B. A. M. Smulders*

Aan het slot van de discussies in de studievergadering d.d. 19 januari 1963 van het N.I.v.A.<sup>1)</sup> over het rapport van de subcommissie van de C.A.B. inzake „De vraagstukken, welke samenhangen met de invloed van de latente belastingverhoudingen op de jaarrekening van de naamloze vennootschap”<sup>2)</sup> is de suggestie gedaan voornoemd onderwerp verder in de vakpers te behandelen. Gevolg gevende aan deze suggestie wil ik in het onderstaande ingaan op datgene, wat naar mijn mening het meest belangrijke discussiepunt t.a.v. voornoemd rapport vormt, t.w. het vraagstuk van latente belastingverplichtingen inzake vermogenstoename. Meer in het bijzonder wordt hierbij gedacht aan die vermogenstoename, welke het gevolg is van waardestijging van activa en welke in bedrijfseconomische zin niet als winst wordt aangemerkt. Het gaat hier derhalve om die vermogenstoename, waarvan gesteld moet worden, dat deze ligt „onder de klem van de vervangingsverplichting”.

Een bekend voorbeeld van een dergelijke vermogenstoename is die, welke zich voordoet bij de waardestijging van die duurzame productiemiddelen, welke ter verzekering van de continuïteit van het bedrijf t.z.t. voor vervanging in aanmerking komen. Een dergelijke waardestijging heeft wel een vermogenstoename tengevolge, doch deze vermogenstoename kan in bedrijfseconomische zin niet als winst worden beschouwd. Bij de fiscale winstbepaling wordt ten deze een van het voorgaande afwijkende berekeningsmethode gevolgd. Immers fiscaal wordt deze vermogenstoename wel als winst aangemerkt, zij het niet op het moment van het ontstaan van de vermogenstoename, doch naar gelang die vermogenstoename wordt gerealiseerd door verbruik resp. verkoop van de betrokken duurzame productiemiddelen. De vraag rijst nu in hoeverre een dergelijke vermogenstoename aanleiding geeft tot het ontstaan van een latente belastingverplichting.

Het komt mij voor, dat eerdergenoemd rapport, ook na de in de studievergadering gegeven toelichtingen, bedoelde vraag niet voldoende duidelijk beantwoordt. Ziet men naar de door de commissie gegeven definitie van latente belastingverplichting, dan blijkt het punt van de vermogenstoename hierin niet voor te komen. Immers deze definitie luidt: „Een latente belastingverplichting is een verplichting jegens de fiscus, welke betrekking heeft op die gedeelten van de naar bedrijfseconomische regelen berekende winst, welke de fiscus, hetzij bij toepassing van normale wetsregels, hetzij als gevolg van bijzondere fiscale voorschriften, voorlopig buiten heffing laat”. Men had zich nu kunnen indenken, dat in de definitie achter het woord winst zou zijn ingelast: „resp. die gedeelten van de vermogenstoename”. Dit is echter niet geschied, zulks ondanks de omstandigheid, dat in het rapport, twee alinea's vóór de definitie, naast de uitdrukking „naar bedrijfseconomische regelen berekende winst” ook het woord vermogenstoename wordt genoemd. Het is derhalve duidelijk, dat de commissie de vermogenstoename met opzet niet in haar definitie van latente belastingverplichtingen heeft betrokken.

Bedoelde opzet kan twee redenen hebben. Vooreerst (a) kan de commissie van

<sup>1)</sup> „De Accountant”, 69ste jaargang blz. 543.

<sup>2)</sup> t.a.p. blz. 40.

mening zijn geweest, dat zich op het punt van vermogenstoename in het geheel geen latente belastingverplichtingen voordoen. Het kan echter ook zijn (b), dat de commissie een tegengestelde mening was toegedaan, doch dat zij om bepaalde praktische redenen dit punt buiten de definitie en derhalve buiten het door haar te behandelen onderwerp heeft willen laten.

Uit bepaalde uitlatingen van de commissie zou men kunnen opmaken, dat door haar de hierboven sub (a) vermelde mening wordt gehuldigd. Zo is in het rapport met betrekking tot slijtende duurzame productiemiddelen o.m. vermeld<sup>3)</sup>: „De commissie is van mening, dat stijging van de vervangingswaarde geen latente belastingverplichting doet ontstaan”. In de bijlage van het rapport<sup>4)</sup> is deze stelling echter wat nauwkeuriger geformuleerd en wel als volgt: „Zoals reeds in het rapport werd betoogd, is de commissie van mening, dat stijging van de vervangingswaarde geen latente belastingverplichting in de zin van het rapport doet ontstaan”. Zo gesteld wordt geen antwoord gegeven op de vraag, of de commissie van mening is, dat in geval van vermogenstoename door waardestijging van activa geen latente belastingverplichting ontstaat. Gesteld wordt slechts, dat geen latente belastingverplichting *in de zin van het rapport* ontstaat en dit is nu juist zo, omdat de in het rapport gegeven definitie de kwestie van de vermogenstoename niet insluit. Doch dit wil nog geenszins zeggen, dat de commissie de mogelijkheid van het ontstaan van latente belastingverplichtingen als gevolg van vermogenstoename ook niet aanwezig acht, indien het begrip latente belastingverplichting *in ruimere zin* wordt genomen. Het is derhalve niet uitgesloten, dat de commissie de hierboven sub (b) weergegeven mening huldigt d.w.z. dat zij slechts om praktische redenen het begrip latente belastingverplichting enger heeft gedefinieerd dan wel mogelijk ware.

Een aanwijzing, dat de mening van de commissie op vorenbedoelde wijze moet worden begrepen is wellicht te vinden in de inleidende opmerkingen van de voorzitter van de commissie, W. N. de Blaey, gemaakt bij de aanvang van de discussies in eerdergenoemde studievergadering. Hier stelt hij o.m.<sup>5)</sup>, dat de commissie ter wille van de overzichtelijkheid het probleem heeft beperkt. De commissie heeft zich bepaald tot „winstlatenties”, en de „vermogenslatenties” in eerste instantie buiten beschouwing gelaten. Omdat de commissie echter kon vermoeden, dat er ook belangstelling zou bestaan voor „vermogenslatenties”, heeft de commissie in een bijlage van het rapport hieraan enige aandacht geschonken.

Naar mijn overtuiging moest vorenbedoelde wijze van behandeling der onderhavige problematiek noodzakelijkerwijze tot moeilijkheden aanleiding geven. Immers het gehele rapport was nu gebaseerd op een bepaald latentiebegrif, terwijl in een bijlage nog een ander latentiebegrif werd geïntroduceerd. Een integrale behandeling van het latentiebegrif *in ruimere zin* werd hierdoor onmogelijk.

Bedoelde moeilijkheden komen o.m. tot uitdrukking bij de bespreking van de balansopstelling in gevallen waarin duurzame productiemiddelen in verband met waardestijging zijn geherwaardeerd. De Blaey erkent, dat er in dergelijk geval sprake is van een *fiscale claim*<sup>6)</sup>. Nu adviseert de commissie deze fiscale claim te

---

<sup>3)</sup> t.a.p. blz. 45.

<sup>4)</sup> t.a.p. blz. 51.

<sup>5)</sup> t.a.p. blz. 525.

<sup>6)</sup> t.a.p. blz. 541.

boeken op een „reserve voor toekomstige belasting”<sup>7)</sup>). Terecht vraagt drs. W. C. Verboog zich af of hier niet gesproken moet worden van een „voorziening voor toekomstige belasting”<sup>8)</sup>). Immers er bestaat een vrij algemeen streven „bestemmingsreserves” niet als reserves, doch als voorzieningen te benoemen en deze als zodanig en niet als eigen vermogen in de balans op te nemen. Neen, stelt De Blaey, ik handhaaf de term reserve („voorziening heb ik altijd als een min of meer zwevend begrip gezien”) en ik beschouw deze „reserve” volledig als eigen vermogen<sup>9)</sup>.

Ik kan me moeilijk voorstellen, dat eenzelfde stelling zou zijn ingenomen indien de commissie van stond af aan met het latentiebegrif *in ruimere zin* had gewerkt. Immers in dat geval zou men dan de totale groep latenties achteraf hebben moeten splitsen in een deel dat wel en in een deel dat niet als verplichting in de balans moest worden opgenomen. Een reden hiervoor ware moeilijk te vinden geweest.

Ook nog op andere wijze komen de moeilijkheden in verband met de behandelingswijze van de commissie naar voren. Dit geldt met name de bespreking van die gevallen, waarin de fiscale winst hoger is dan de bedrijfseconomische winst als gevolg van de omstandigheid, dat de fiscale afschrijvingen geschieden op basis van historische aanschaffingswaarde en de bedrijfseconomische afschrijvingen op basis van (hogere) vervangingswaarde. Vaak wordt gesteld, dat het betalen van belasting over deze fiscale méérwinst een voldoening is aan de latente verplichting, welke ontstond op het moment van vermogenstoename als gevolg van stijging der vervangingswaarde (zo ook F. Graafstal<sup>10)</sup>). Uiteraard is een dergelijke constructie voor de commissie onmogelijk. Zij erkent niet het bestaan van een dergelijke latente belastingverplichting, omdat dit geen belastingverplichting is *in de zin van het rapport*. Niettemin moet de commissie de vraag beantwoorden, wáár te blijven met het over bedoelde méérwinst verschuldigde belastingbedrag. De commissie beveelt aan, dit bedrag te brengen ten laste van de resultaten van het jaar waarin die méérwinst ontstaat. Het gevolg hiervan zou zijn, dat het ten laste van de bedrijfseconomische winst te brengen belastingbedrag aanzienlijk kan afwijken van het belastingbedrag, hetwelk volgens het normale tarief over de bedrijfseconomische winst verschuldigd zou zijn. De Blaey stelt het voor<sup>11)</sup> alsof de fiscus in deze gevallen een hoger „tarief” toepast. Hij verwijst in deze naar Smeets. Ik weet niet in welke zin Smeets een dergelijke voorstellingswijze heeft bedoeld. In haar algemeenheid lijkt zij mij echter moeilijk houdbaar. Gewezen behoeft slechts te worden op een geval, waarin de bedrijfseconomische winst vóór belastingen  $f$  10.000,— bedraagt en de over dat jaar verschuldigde belasting - als gevolg van eerdergenoemd verschil -  $f$  200.000,— (het „hogere tarief” bedraagt dan 2000%); of een geval waarin het bedrijfseconomisch verlies  $f$  100.000,—, doch de verschuldigde belasting  $f$  150.000,— bedraagt (het „hogere tarief” bedraagt dan - 150%). Het is wederom moeilijk zich voor te stellen, dat van de zijde van de commissie eenzelfde stelling zou zijn ingenomen, indien de commissie van stond af aan met het latentiebegrif *in ruimere zin* had gewerkt.

Concluderend meen ik te moeten stellen, dat de door de commissie gevolgd

---

<sup>7)</sup> t.a.p. blz. 51.

<sup>8)</sup> t.a.p. blz. 530.

<sup>9)</sup> t.a.p. blz. 531.

<sup>10)</sup> t.a.p. blz. 533.

<sup>11)</sup> t.a.p. blz. 540.

behandelingswijze, waarbij latente belastingverplichtingen inzake vermogenstoename in eerste instantie bewust buiten haar latentiebeprijing zijn gelaten, niet ten goede is gekomen aan een duidelijke behandeling van het latentie-probleem. Immers, er is thans twijfel gewekt t.a.v. de vraag of het juist is bepaalde belasting-claims niet als verplichting, doch als (gespecificeerd) onderdeel van het eigen vermogen in de balans op te nemen; voorts t.a.v. de vraag of het aanbeveling verdient jaarlijks belastingbedragen ten laste van de jaarwinst te brengen, welke, gelet op het normale belastingtarief, in een abnormale verhouding staan tot het behaalde exploitatieresultaat. Naar mijn mening vereist een goede jaarverslaglegging dat beide vragen ontkennend worden beantwoord.