

Fiscaliteiten

Het herstel van balansfouten

Dr. A.O. Lubbers

1 Fouten in de commerciële jaarrekening

Het kan voorkomen dat een commerciële jaarrekening een zodanige balansfout bevat, dat die jaarrekening in ernstige mate tekort schiet in het geven van het vereiste inzicht in het vermogen en resultaat van de vennootschap. Er is in dat geval sprake van een fundamentele fout. In de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving is een regeling opgenomen voor het herstel van dit soort fouten¹. Uitgangspunt is dat de fundamentele fout wordt vermeld in het boekjaar waarvan de jaarrekening nog niet is vastgesteld of goedgekeurd en dat zo dicht mogelijk ligt bij het boekjaar waarin de fout is gemaakt (het oudste nog openstaande jaar). De fundamentele fout dient ook in dat jaar te worden hersteld.

Daartoe moet eerst een herrekening plaatsvinden van het eigen vermogen in de eindbalans van het boekjaar waarin de fundamentele fout is gemaakt. Het verschil tussen het juist berekende vermogen en het oorspronkelijk gerapporteerde (onjuiste) vermogen dient vervolgens te worden verwerkt. Er zijn twee mogelijkheden om dit verschil te verwerken. Bij toepassing van de eerste methode wordt het berekende verschil verwerkt als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen in de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar. Bij deze methode wordt de continuïteit tussen de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar en de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar doorbroken. Bij de tweede methode wordt het verschil verwerkt als een buitengewone bate of last in de winst- en verliesrekening van het oudste nog openstaande jaar. In dat geval blijft de balanscontinuïteit gehandhaafd.

De Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving geven aan dat de eerste methode de voorkeur verdient. Als belangrijkste argument voor het toepassen van de eerste methode kan worden genoemd dat het resultaat van het oudste nog openstaande jaar zodoende niet wordt beïnvloed door het foutenherstel. Een 'vervuild' resultaat – waarvan een

gedeelte niet is terug te voeren op een economische transactie of gebeurtenis in het oudste nog openstaande jaar – kan immers niet goed meer functioneren als maatstaf ter beoordeling van de prestaties van de onderneming (sleiding).

Het hiervóór geschetste probleem rondom de correctie van balansfouten doet zich ook in de fiscaliteit voor. In dit artikel wordt stilgestaan bij de oplossing die de Hoge Raad voor dit probleem heeft aangereikt². Allereerst wordt aandacht besteed aan een aantal uitgangspunten van de fiscale winstbepaling.

2 Enkele uitgangspunten van de fiscale winstbepaling

Artikel 3.8 Wet IB 2001 bepaalt dat winst het bedrag van de gezamenlijke voordelen is die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit onderneming. De Hoge Raad heeft beslist dat in deze bepaling tevens het uitgangspunt is neergelegd dat de totale winst die de ondernemer geniet gedurende het tijdvak waarin hij als belastingplichtige de onderneming drijft, aan belastingheffing is onderworpen³. Dit beginsel duid ik aan als totaalwinstbeginsel. Omdat de inkomstenbelasting jaarlijks wordt geheven, moet de totaalwinst worden toegerekend aan de afzonderlijke kalenderjaren.

Bij het berekenen van de in een jaar in aanmerking te nemen winst spelen twee beginselen een belangrijke rol. Het arrest HR 22 oktober 1952, B. 9293 leert dat het beginsel dat de inkomstenbelasting wordt geheven over een jaarlijks inkomen meebrengt, dat de in een jaar genoten winst zoveel mogelijk op grond van de juiste voor dat jaar ten dienste staande gegevens moet worden berekend. Daarbij mag een fout in een voor een

Dr. A.O. Lubbers is verbonden aan het Fiscaal Instituut van de Katholieke Universiteit Brabant/Of counsel bij Arthur Andersen.

eerder jaar gemaakte winstberekening niet van invloed zijn. Toepassing van dit als jaarwinstbeginsel aangeduide uitgangspunt moet ertoe leiden dat bij het berekenen van de winst voor een bepaald jaar slechts die winst in aanmerking wordt genomen die op dat jaar betrekking heeft. Voorts is het *beginsel der balanscontinuïteit* van belang. Dit beginsel schrijft voor dat het beginvermogen van enig jaar gelijk is aan het eindvermogen van het daaraan voorafgaande jaar en ervoor zorgt dat recht wordt gedaan aan het hiervóór genoemde totaalwinstbeginsel.

In vele gevallen zal bij de berekening van de winst van een bepaald jaar aan zowel het jaarwinstbeginsel als aan het beginsel der balanscontinuïteit recht kunnen worden gedaan. Doet zich evenwel een fout voor in het eindvermogen van het laatst vastgestelde jaar, dan ontstaat er – zoals in paragraaf 3 wordt besproken – een keuzeprobleem rondom de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar.

Soms is het echter nog mogelijk de in de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar doorwerkende fout te herstellen in het jaar, waarin die fout is gemaakt. Heeft een fout ertoe geleid dat in een jaar te weinig belasting is geheven, en staat de definitieve aanslag voor dat jaar inmiddels onherroepelijk vast, dan kan de fiscus in beginsel een navorderingsaanslag opleggen. De bevoegdheid tot navordering vervalt echter na verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Bovendien kan een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, geen grond voor navordering opleveren⁴. Is het opleggen van een navorderingsaanslag niet mogelijk, dan zou de fout kunnen worden hersteld doordat de belastingplichtige bereid is de te weinig betaalde belasting alsnog te betalen (betaling gewetensgeld). Heeft de fout ertoe geleid dat in een voorgaand jaar te veel belasting is betaald, dan kan de belastingplichtige verzoeken de opgelegde aanslag ambtshalve te verminderen⁵.

Hierna ga ik er steeds van uit dat het niet mogelijk is de fout in de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar te herstellen door navordering, de betaling van gewetensgeld of door ambtshalve vermindering.

3 De foutenleerregels uit HR 22 oktober 1952, B. 9293

Is sprake van een fout in de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar, dan komt men voor de vraag te staan of deze fout moet worden overgenomen in de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar (handhaving balanscontinuïteit) of dat een correcte beginbalans moet worden opgesteld

(doorbreking balanscontinuïteit). In zijn arrest HR 22 oktober 1952, B. 9293, heeft de Hoge Raad voor dit keuzeprobleem een systeem van drie regels in het leven geroepen⁶:

De balanscontinuïteitregel

Op basis van deze regel dient de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar gelijk te zijn aan de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar. Zo wordt voorkomen dat een deel van de winst onbelast blijft of dubbel wordt belast.

De correctieregel

Van de balanscontinuïteitregel dient te worden afgeweken als in de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar een fout is gemaakt. Bij het berekenen van de winst van het oudste nog openstaande jaar geldt als beginbalans dan niet de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar, maar wordt uitgegaan van een gecorrigeerde balans. Op deze wijze wordt recht gedaan aan het jaarwinstbeginsel, aangezien de winst van het oudste nog openstaande jaar zodoende niet wordt beïnvloed door onjuistheden die in voorgaande jaren zijn opgetreden.

De terugkeerregel

Er wordt echter teruggekeerd naar de balanscontinuïteitregel – waardoor als beginbalans van het oudste nog openstaande jaar toch wordt uitgegaan van de onjuiste eindbalans van het laatst vastgestelde jaar – als door toepassing van de correctieregel een toestand ontstaat waarbij zonder mogelijkheid van herstel (door navordering, de betaling van gewetensgeld of ambtshalve vermindering) een deel van de winst hetzij onbelast blijft, hetzij dubbel wordt belast. De terugkeerregel leidt ertoe dat in dat jaar een (positieve of negatieve) waarde-sprong tot uitdrukking wordt gebracht. De winst van het oudste nog openstaande jaar wordt hierdoor onjuist berekend, maar in deze situatie wordt recht gedaan aan het door de Hoge Raad belangrijker geachte totaalwinstbeginsel.

De uitkomst van de toepassing van deze foutenleerregels – de continuïteit tussen de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar en de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar wordt doorbroken of blijft gehandhaafd – hangt enerzijds af van de aard van de gemaakte fout en anderzijds van de mogelijkheid de fout in voorgaande jaren te herstellen door middel van navordering, de betaling van gewetensgeld of ambtshalve vermindering. Het resultaat is echter in alle gevallen dat wordt voorkomen dat er als gevolg van de fout winst tussen wal en schip valt of dubbel wordt belast. Bij de toepassing van de foutenleer speelt overigens geen rol wie de veroorzaker van de fout is.

4 Twee voorbeelden met betrekking tot de toepassing van de foutenleer

De werking van de hiervóór in paragraaf 3 beschreven foutenleerregels wordt geïllustreerd aan de hand van een tweetal voorbeelden. In het eerste voorbeeld kan worden volstaan met de toepassing van de *correctieregel* om de fout te herstellen. In het tweede voorbeeld moet echter de *terugkeerregel* worden toegepast.

Voorbeeld 1 (een machine is ten onrechte niet in de balans opgenomen):

In 1997 schaft een belastingplichtige een machine ten bedrage van f 10.000 aan. Ten onrechte neemt hij deze machine niet in zijn ondernemingsbalans op. Bij het berekenen van zijn winst voor de jaren 1997, 1998 en 1999 heeft hij geen rekening gehouden met afschrijvingen op de machine. Op grond van een juiste wettoepassing zou er jaarlijks f 1.000 op de machine zijn afgeschreven. Bij het berekenen van de winst voor 2000 stelt de belastingplichtige zich op het standpunt dat de machine alsnog in de balans dient te worden opgenomen. Bovendien wil hij de verzuimde afschrijvingen op de machine in dat jaar inhalen.

In dit geval wordt bij het berekenen van de winst voor 2000 geconstateerd dat het eindvermogen van het laatst vastgestelde jaar (1999) onjuist is vastgesteld, omdat de machine niet in de eindbalans van dat jaar is opgenomen. Eerst wordt de eindbalans van 2000 opgesteld. Het pand wordt in die balans opgenomen voor f 10.000 – f 4.000 (toe te passen afschrijvingen over de jaren 1997 t/m 2000) = f 6.000. Vervolgens dient de beginbalans van 2000 te worden opgesteld. Hierbij moeten de foutenleerregels uit B. 9293 worden toegepast. Omdat de eindbalans van 1999 een fout bevat, moet van de *balanscontinuïteitregel* worden afgeweken. De *correctieregel* moet worden toegepast. Mits de machine tegen een juist berekende waardering in de beginbalans van 2000 wordt opgenomen, valt er geen winst tussen wal en schip. Er wordt dan evenmin winst dubbel belast. In dit voorbeeld behoeft de *terugkeerregel* daarom niet te worden toegepast. Wordt de machine in de beginbalans van 2000 opgenomen tegen f 10.000 dan wordt de juiste totaalwinst bij de belanghebbende in aanmerking genomen⁷. Immers, uitgaande van een waardering in de beginbalans van 2000 ten bedrage van f 10.000 en van een waardering in de eindbalans van 2000 ten bedrage van f 6.000, wordt in 2000 als gevolg van de toepassing van de foutenleer een negatieve waardesprong van f 4.000 in aanmerking geno-

men. Zodoende worden de verzuimde afschrijvingen alsnog (en in één keer) ten laste van de winst gebracht⁸. Dat de winst van het jaar 2000 hierdoor onjuist wordt berekend, is niet van belang. Het gaat erom dat recht is gedaan aan het totaalwinstbeginsel.

Voorbeeld 2 (onjuiste waardering van de voorraad goederen):

Gedurende de jaren 1990 tot en met 1999 heeft een belastingplichtige een onjuist stelsel voor de waardering van zijn voorraad goederen toegepast. In de eindbalans van 1999 is de voorraad goederen als gevolg van deze fout f 20.000 te laag gewaardeerd (f 40.000 in plaats van f 60.000)⁹. Bij het berekenen van de winst voor 2000 stelt de inspecteur zich op het standpunt dat de belastingplichtige het onjuiste waarderingssstelsel moet verlaten en dat de onjuiste waardering van de voorraad goederen door toepassing van de foutenleer moet worden hersteld.

De eerste stap is het opstellen van de eindbalans van 2000. Er wordt van uitgegaan dat de voorraad goederen in de eindbalans van 2000 volgens een juist waarderingssstelsel moet worden opgenomen tegen f 60.000. Vervolgens moet de beginbalans van 2000 worden opgesteld. Toepassing van de *correctieregel* zou er in dit voorbeeld toe leiden dat er winst tussen wal en schip valt. De (juiste) waardering van de voorraad goederen in de beginbalans van 2000 ten bedrage van f 60.000 sluit in dat geval immers niet aan op de (onjuiste) waardering in de eindbalans van 1999, ten bedrage van f 40.000. Omdat ervan wordt uitgegaan dat het niet mogelijk is de onjuiste waardering in genoemde eindbalans te herstellen door middel van navordering over de jaren 1990 tot en met 1999 en de belastingplichtige niet bereid is ter zake van de te weinig in aanmerking genomen winst vrijwillig belasting te betalen, zou de toepassing van de *correctieregel* ertoe leiden dat er totaalwinst tussen wal en schip valt. Om die reden moet in dit geval de *terugkeerregel* worden toegepast. Dit leidt ertoe dat de continuïteit tussen de beginbalans van 2000 en de (onjuiste) eindbalans van 1999 wordt gehandhaafd en als gevolg van de toepassing van de foutenleer in 2000 een positieve winstsprong van f 20.000 in aanmerking wordt genomen.

5 De redelijke tegemoetkoming

De toepassing van de foutenleer kan voor de belastingplichtige onder omstandigheden nadelig en onredelijk uitwerken. Dit doet zich bijvoor-

beeld voor indien de belastingplichtige als gevolg van het progressieve tarief van de inkomstenbelasting in het oudste nog openstaande jaar ter zake van het foutenherstel (aanzienlijk) meer belasting is verschuldigd dan hij zou hebben betaald bij een juiste wetstoepassing. Daarbij kan worden gedacht aan het geval, waarin een belastingplichtige gedurende een aantal jaren een onjuist waarderingsstelsel voor zijn voorraad goederen heeft toegepast, waardoor die voorraad te laag is gewaardeerd. Deze fout wordt door toepassing van de foutenleer in het oudste nog openstaande jaar hersteld (zie paragraaf 4 hiervóór). Hierdoor wordt de stille reserve in de waardering van de voorraad goederen – welke reserve gedurende een groot aantal jaren is ontstaan – in één keer in de (progressief te belasten) winst betrokken. Hierdoor kan de belastingplichtige een fors tariefnadeel ondervinden. Voor deze gevallen heeft de Hoge Raad de redelijke tegemoetkoming ontwikkeld.

Uit HR 29 juni 1988, BNB 1989/1, kan worden afgeleid dat de belastingplichtige voor deze tegemoetkoming in aanmerking komt indien en voorzover hij aannemelijk maakt dat door de toepassing van de foutenleer een hoger bedrag als belasting wordt geheven dan uit een juiste wetstoepassing zou zijn voortgevloeid. Latere jurisprudentie van de Hoge Raad leert dat hierbij niet alleen dient te worden gekeken naar de nadelige gevolgen van het herstel van de fout, doch dat ook in ogenschouw moeten worden genomen de voor- en nadelen die de belastingplichtige als gevolg van de onjuiste wetstoepassing heeft ondervonden. Zo dient bijvoorbeeld ook rekening te worden gehouden met het rentevoordeel dat de belastingplichtige als gevolg van de onjuiste wetstoepassing heeft genoten¹⁰.

Doorgaans zal een tegemoetkoming met betrekking tot het bedrag van de verschuldigde belasting worden toegekend¹¹. De in het hersteljaar te betalen belasting wordt dan met een bepaald bedrag gekort. Ook bij de berekening van deze korting wordt weer rekening gehouden met de voor- en nadelen die de belastingplichtige als gevolg van de onjuiste wetstoepassing heeft ondervonden.

6 Conclusies

Balansfouten worden in het jaarrekeningrecht en in de fiscaliteit verschillend behandeld. In het jaarrekeningrecht wordt de voorkeur gegeven aan het verwerken van de correctie als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen in de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar. De continuïteit tussen de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar en de eindbalans van het

laatst vastgestelde jaar wordt in dat geval doorbroken. Slechts dan wordt het resultaat van het oudste nog openstaande jaar zuiver gehouden en kan de jaarrekening blijven dienen als maatstaf ter beoordeling van de prestaties van de onderneming(sleiding). Het resultaat van het oudste nog openstaande jaar wordt in dat geval immers niet beïnvloed door fouten uit het verleden.

In de fiscaliteit kan een zodanige herstelwijze ertoe leiden dat er winst tussen wal en schip valt of dubbel wordt belast. In dat geval wordt het totaalwinstbeginsel geschonden. Om dit te voorkomen heeft de Hoge Raad een systeem van drie regels in het leven geroepen. Deze oplossing wordt aangeduid als de foutenleer. De uitkomst van deze oplossing – de continuïteit tussen de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar en de eindbalans van het laatst vastgestelde jaar wordt doorbroken of blijft gehandhaafd – hangt enerzijds af van de aard van de gemaakte fout en anderzijds van de mogelijkheid de fout in voorgaande jaren te herstellen door middel van navordering, de betaling van gewetensgeld of ambtshalve vermindering. In alle gevallen wordt evenwel bereikt dat het totaalwinstbeginsel wordt nageleefd.

1 Hoofdstuk 150, alinea 105 en 106.

2 Ik beperk mij in dit artikel tot een aantal hoofdlijnen. Uitgebreider wordt over de foutenleer geschreven in: A.O. Lubbers, *Foutenleer*, FM nr. 95, Kluwer.

3 Zie bijv. HR 17 augustus 1994, BNB 1995/127.

4 Behoudens de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.

5 Ik ga ervan uit dat de bezwaar- en beroepstermijn is verlopen en dat de aanslag daarom onherroepelijk vaststaat.

6 Ik heb deze regels voorzien van een naam.

7 Zou de machine in de beginbalans van 2000 bijvoorbeeld tegen f 7.000 worden opgenomen, dan zou er gedurende het bestaan van de onderneming f 3.000 te veel winst bij belanghebbende in aanmerking worden genomen.

8 Vgl. HR 25 juli 2000, BNB 2001/3.

9 Hierdoor is in die jaren f 20.000 te weinig winst in aanmerking genomen.

10 HR 18 maart 1998, BNB 1998/229. Het Hof had in die zaak al rekening gehouden met door de belastingplichtige ten onrechte genoten vermogensaf trek, ondernemingsvrijstelling en aftrek latente inkomstenbelasting.

11 Bij wijze van redelijke tegemoetkoming zou ook kunnen worden toegestaan de waardesprong die in het oudste nog openstaande jaar als gevolg van de toepassing van de foutenleer optreedt, over een aantal belastingjaren te verdelen, om zodoende het progressienadeel weg te nemen. Deze methode om de nadelige gevolgen weg te nemen is echter minder nauwkeurig.