
Reader Boekhouden geboekstaafd deel 3 plus opgaven

Fusie, Consolidatie en
Fiscale jaarrekening

SAXION

Noordhoff Uitgevers Boek-op-Maat



Noordhoff Uitgevers

Boek-op-maat

Reader Boekhouden geboekstaafd deel 3 plus opgaven

Fusie, Consolidatie en Fiscale Jaarrekening

Reader Boekhouden geboekstaafd deel 3 plus opgaven

*Fusie, Consolidatie en
Fiscale Jaarrekening*

Samengesteld uit:

Boekhouden geboekstaafd 3 – 6e druk – ISBN 978-90-01-32406-3

Boekhouden geboekstaafd 3 opgaven – 6e druk – ISBN 978-90-01-32407-0

Drs. H. Fuchs
Prof. dr. M.A. van Hoepen RA
S. J. M. van Vlimmeren

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

0 1 2 3 4 5 / 14 13 12 11 10

© 2010 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 enige 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) 978-90-01-85265-8

ISBN 978-90-01-80754-2

NUR 786

Inhoud

- 2 De verslaggeving ten behoeve van de fiscus 1**
 - 2.1 De fiscale jaarrekening vergeleken met de vennootschappelijke jaarrekening 2
 - 2.2 Oorzaken van verschillen tussen fiscale en vennootschappelijke winst – een eerste verkenning 9
 - 2.3 Een samenvattend voorbeeld 19

- 12 Waarderingsmethoden voor deelnemingen in de jaarrekening 35**
 - 12.1 Enkele begrippen 36
 - 12.2 Waardering van deelnemingen – algemeen 39
 - 12.3 Waardering van deelnemingen op verkrijgingsprijs 41
 - 12.4 Waardering van deelnemingen op actuele waarde 45
 - 12.5 Waardering van deelnemingen volgens de vermogensmutatiemethode 47
 - 12.6 Goodwill 60
 - 12.7 Wettelijke reserve deelnemingen 67

- 18 Fusie van ondernemingen 73**
 - 18.1 Algemeen 74
 - 18.2 Fusievormen 75
 - 18.3 Overname/samensmelting van belangen 84

19	De geconsolideerde jaarrekening	99
19.1	Verbonden ondernemingen	100
19.2	Waarom consolidatie?	102
19.3	Wanneer consolidatie?	108
20	Technische aspecten van de consolidatie	123
20.1	Administratieve voorwaarden voor consolidatie	124
20.2	De methode van de integrale consolidatie	126
20.3	Integrale consolidatie bij toepassing van de vermogensmutatiemethode	134
20.4	Consolidatie bij een derdenbelang	140
20.5	Integrale consolidatie bij toepassing van de verkrijgingsprijsmethode	150
21	Intercompanytransacties en consolidatie – downstream-sales	165
21.1	Intercompanytransacties	166
21.2	Intercompany-profits en downstream-sales bij waardering van de deelneming volgens de vermogensmutatiemethode	169
21.3	Intercompany-profits en downstream-sales bij waardering van de deelneming tegen verkrijgingsprijs	189
	Uitwerkingen zelftoetsen	209
	Opgaven	223

2

De verslaggeving ten behoeve van de fiscus

In dit hoofdstuk vergelijken we de vennootschappelijke jaarrekening met de fiscale jaarrekening en staan we stil bij de oorzaken van verschil tussen de vennootschappelijke winst (vóór belasting) en de fiscale winst. Met een aantal cijfervoorbeelden lichten we de relatie tussen de vennootschappelijke jaarrekening en de fiscale jaarrekening toe.

De fiscale jaarrekening vergeleken met de vennootschappelijke jaarrekening

Het bestuur van een NV en een BV heeft een wettelijke verplichting jaarlijks over het verstreken boekjaar een jaarrekening op te stellen en deze over te leggen aan de Algemene Vergadering van Aandeelhouders.

Deze jaarrekening wordt vaak aangeduid als de *bedrijfseconomische* of *commerciële* jaarrekening. Omdat wij ons in het volgende voornamelijk bezighouden met ondernemingen in de NV- en BV-vorm, spreken wij over de vennootschappelijke jaarrekening.

Vennootschappelijke jaarrekening

De *vennootschappelijke jaarrekening* bestaat uit: de balans, de winst-en-verliesrekening en de toelichting op beide overzichten.

De vennootschappelijke jaarrekening wordt opgesteld op basis van de in de boekhouding voorkomende gegevens. Bij de opstelling van de jaarrekening moet worden voldaan aan de in artikel 2:362 lid 1 BW vastgelegde eis, dat de jaarrekening moet worden opgesteld volgens *normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd*.

Aangezien de overheid belasting heft over de in een onderneming gemaakte winst, moet elke onderneming jaarlijks een fiscale jaarrekening opstellen.

Fiscale jaarrekening

De *fiscale jaarrekening* bestaat uit: de fiscale winst-en-verliesrekening, de fiscale balans en de berekening van het belastbaar bedrag (alle overzichten met toelichting).

Elke onderneming moet een fiscale jaarrekening opstellen. Deze eis geldt dus zowel voor de eigenaar(s) van een onderneming die onderworpen is (zijn) aan de inkomstenbelasting (IB) als voor het belastingplichtige lichaam dat onderworpen is aan de vennootschapsbelasting (Vpb), zoals de NV en de BV.

Alle zojuist bedoelde belastingplichtigen – dus ook zij die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting – moeten zich bij de fiscale *winstbepaling* houden aan vrijwel alle bepalingen die zijn opgenomen in de *Wet inkomstenbelasting 2001*. De belangrijkste bepaling in deze wet is de in artikel 3.25 opgenomen eis dat de fiscale periodewinst moet worden bepaald volgens *goed koopmansgebruik*.

Uit het voorgaande blijkt dat voor de NV en de BV de ‘normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd’ en het ‘goed

koopmansgebruik' de sleutelbegrippen zijn als het gaat om de verhouding tussen de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening.

Bij de meeste ondernemingen waarvan de eigenaars onderworpen zijn aan de inkomstenbelasting, wordt maar één jaarrekening opgemaakt; dit is de jaarrekening die aan de fiscale eisen voldoet. Bij vennootschapsbelastingplichtige lichamen, voor zover die ook aan de eisen van Boek 2 BW moeten voldoen, is dit meestal onmogelijk, doordat de fiscale eisen afwijken van de eisen die het BW stelt. Er is echter een wetsvoorstel in voorbereiding op grond waarvan het in de toekomst voor kleine en niet-actieve BV's en NV's mogelijk wordt in de vennootschappelijke jaarrekening fiscale grondslagen toe te passen.

In het algemeen wordt bij NV's en BV's de fiscale jaarrekening uit de vennootschappelijke jaarrekening 'afgeleid'. De fiscale jaarrekening wordt bij deze aanpak dus *extracomptabel* opgesteld.

Extracomptabele fiscale jaarrekening

In een enkel geval wordt het grootboek zodanig ingericht dat op basis van de hierin geregistreeerde gegevens de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening beide kunnen worden opgesteld. In deze situatie wordt de fiscale jaarrekening dus *intracomptabel* verkregen.

Intracomptabele fiscale jaarrekening

Bij bedrijven van enige omvang wordt de fiscale jaarrekening vrijwel altijd extracomptabel samengesteld. We besteden daarom aan de intracomptabel opgestelde fiscale jaarrekening in dit boek geen aandacht.

'Goed koopmansgebruik' en 'normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd'

Het 'goed koopmansgebruik' heeft uitsluitend betekenis voor de (fiscale) *winstbepaling*. De 'normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd' moeten in acht genomen worden zowel bij de (vennootschappelijke) *vermogensbepaling*, dus de waardering van bezittingen en schulden, als bij de bepaling van het (vennootschappelijk) *resultaat*. Dit kunnen we verklaren, doordat:

- de *fiscale* jaarrekening de berekening van het *perioderesultaat* als doel heeft. Aangezien we dit resultaat kunnen berekenen door middel van vermogensvergelijking, is de absolute omvang van het eigen vermogen niet van belang;
- de *vennootschappelijke* jaarrekening volgens (artikel 2:362 lid 1 BW) normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht moet geven, dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het *vermogen* en het *resultaat* (alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent solvabiliteit en liquiditeit).

Nu het (fiscaal) goed koopmansgebruik voor de *vermogensbepaling* niet van belang is, blijft de vraag over hoe de verhouding op het terrein van de winst-

bepaling ligt tussen het (fiscaal) goed koopmansgebruik en de (vennootschappelijke) normen die in het maatschappelijk verkeer aanvaardbaar zijn. Het antwoord is direct in de fiscale jurisprudentie terug te vinden: een stelsel van winstberekening is in overeenstemming met goed koopmansgebruik als het stelsel is gegrond op hetgeen de bedrijfseconomie over een juiste wijze van winstbepaling leert, behalve wanneer het stelsel:

- 1 in strijd is met een uitdrukkelijke wetsbepaling, of
- 2 in strijd is met de algemene opzet of de beginselen van de belastingwetgeving.

Een voorbeeld van het eerste voorbehoud is de afschrijving op vaste activa, waarvan het bedrijfseconomisch aanvaardbaar kan zijn deze op actuele waarde te baseren, terwijl volgens artikel 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001 deze alleen op historische grondslag mag worden bepaald.

Een voorbeeld van het tweede voorbehoud is, dat het bedrijfseconomisch aanvaardbaar is om de winst op onderlinge leveranties tussen een moeder- en een dochtermaatschappij te elimineren (of het zelfs meestal onaanvaardbaar is om dit na te laten), terwijl dat fiscaal alleen is toegelaten bij het bestaan van een zgn. *fiscale eenheid*. In dat geval worden de moeder- en de dochtermaatschappij fiscaal gezien als één onderneming.

Fiscale eenheid

Uit het voorgaande is af te leiden, dat we – met uitzondering van het bij 1 en 2 gemaakte voorbehoud – het fiscale begrip ‘goed koopmansgebruik’ en het vennootschappelijke begrip ‘normen die in het maatschappelijk verkeer aanvaardbaar zijn’ voor de winstberekening als identiek kunnen beschouwen.

Ondanks het identiek zijn van goed koopmansgebruik en de aanvaardbare normen, blijken in de praktijk fiscale en vennootschappelijke winst aanzienlijk uiteen te lopen en om andere redenen dan de zojuist genoemde twee voorbehouden bij toepassing van het (fiscale) goed koopmansgebruik. De oorzaak daarvan ligt voor de hand. Het is bekend dat ‘hetgeen de bedrijfseconomie onder een juiste wijze van winstbepaling verstaat’ een nogal breed spectrum van uitkomsten laat zien.

Het door een onderneming gekozen stelsel voor de vennootschappelijke winstbepaling hoeft niet noodzakelijkerwijze hetzelfde stelsel voor de fiscale winstbepaling te zijn. Integendeel, de praktijk laat zien dat ondernemingen voor de fiscale winstbepaling in het algemeen kiezen voor een winstbepalingsstelsel dat de fiscale winst *minimaliseert*. Op deze wijze wordt de belastingheffing naar de toekomst verschoven (of zelfs soms geheel vermeden).

Dit kan en is ook volstrekt legaal, mits het voor de fiscale winstberekening gekozen stelsel maar aan de eisen van de wet en van het (fiscale) goed koopmansgebruik voldoet. Bovendien moet bij de fiscale (jaar-) winstbepaling een zgn. *bestendige gedragslijn* worden gevolgd, die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst en die alleen gewijzigd kan worden als goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.

Belastinglast en Te betalen vennootschapsbelasting

Verschillen tussen de vennootschappelijke en de fiscale jaarwinst hebben voor de vennootschappelijke jaarrekening tot gevolg dat:

- in de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening een belastingbedrag wordt opgenomen dat past bij de vennootschappelijke winst. We noemen dit de *belastinglast* (of belastingkosten).
- in de vennootschappelijke balans de *te betalen vennootschapsbelasting* wordt vermeld.

Het te betalen belastingbedrag kan lager of hoger zijn dan de belastinglast.

Belastinglast

Te betalen

vennootschapsbelasting

Tarief vennootschapsbelasting

Op basis van het door de staatssecretaris van financiën in 2005 opgestelde plan 'Werken aan winst' is in 2006 een wetsvoorstel ingediend om te komen tot een belastingverlichting voor het bedrijfsleven.

Een belangrijk punt in dit wetsvoorstel is het tarief van de vennootschapsbelasting. Voorgesteld wordt met ingang van 1 januari 2007 het volgende tarief te hanteren.

Winst	Tarief vennootschapsbelasting
< € 25.000	20 %
€ 25.000 – € 60.000	23,5%
> € 60.000	25,5%

Inmiddels is dit wetsvoorstel door beide kamers aanvaard en zijn deze tarieven vanaf 1 januari 2007 van kracht geworden.

Eenvoudigheidshalve werken we in dit boek met een algemeen tarief van 25%.

>>>

Voorbeeld 1

Handelsonderneming De Bont BV in Dalfsen is opgericht per 1 januari 2007. De vennootschappelijke (= fiscale) openingsbalans is als volgt.

Balans per 1 januari 2007					
Vast actief	€	300.000	Eigen vermogen	€	500.000
Overige activa	-	350.000	(Aandelenkapitaal)		
			6% Lening	-	150.000
	€	650.000		€	650.000

Eind 2007 beschikt De Bont BV over de volgende *vennootschappelijke* overzichten.

(Vennootschappelijke) Balans per 31 december 2007

Vast actief	€ 200.000	Aandelenkapitaal	€ 500.000
Overige activa	- 550.000	Winst vóór belasting	- 100.000
		Eigen vermogen	€ 600.000
		6% Lening	- 150.000
	€ 750.000		€ 750.000

(Vennootschappelijke) Winst-en-verliesrekening over 2007

Inkooprijds verkopen	€ 520.000	Opbrengst verkopen	€ 1.000.000
Afschrijvingskosten vast actief	- 100.000		
Overige bedrijfskosten	- 280.000		
Winst vóór belasting	- 100.000		
	€ 1.000.000		€ 1.000.000

De afschrijving op het vast actief verloopt fiscaal anders dan vennootschappelijk, zoals blijkt uit onderstaand overzicht.

Jaar	Jaarlijkse afschrijving	
	Vennoot-schappelijk	Fiscaal
2007	€ 100.000	€ 130.000
2008	- 100.000	- 85.000
2009	- 100.000	- 85.000

De *fiscale* balans per 31 december 2007 en de *fiscale* winst-en-verliesrekening over 2007 zien er als volgt uit.

(Fiscale) Balans per 31 december 2007

Vast actief	€ 170.000	Eigen vermogen	€ 570.000
Overige activa	- 550.000	6% Lening	- 150.000
	€ 720.000		€ 720.000

(Fiscale) Winst-en-verliesrekening over 2007

Inkooprijds verkopen	€ 520.000	Opbrengst verkopen	€ 1.000.000
Afschrijvingskosten vast actief	- 130.000		
Overige bedrijfskosten	- 280.000		
Fiscale winst	- 70.000		
	€ 1.000.000		€ 1.000.000

Het tarief van de vennootschapsbelasting is 25%.

- Gevraagd 1 Bereken voor De Bont BV het bedrag van:
- a de op de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening over 2007 op te nemen belastinglast;
- b de op de vennootschappelijke balans per 31 december 2007 op te nemen post 'Te betalen vennootschapsbelasting'.
- Uitwerking 1 a De belastinglast is 25% van de vennootschappelijke winst.
Op de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening over 2007 nemen we dus een belastinglast op van
25% van € 100.000 = € 25.000.
- b De 'te betalen vennootschapsbelasting' is 25% van de *fiscale* winst.
Op de vennootschappelijke balans per 31 december 2007 vermelden we bij de post 'Te betalen vennootschapsbelasting'
25% van € 70.000 = € 17.500.

..... <<<

Opmerking

De mogelijkheid om in het eerste jaar (de eerste jaren) van de levensduur van een vast actief fiscaal meer af te schrijven dan vennootschappelijk, bestaat onder andere bij:

- bepaalde milieu-investeringen (zgn. milieu-bedrijfsmiddelen);
- bedrijfsmiddelen die in het belang zijn van de arbeidsomstandigheden (zgn. arbo-bedrijfsmiddelen);
- investeringen in enkele andere aangewezen bedrijfsmiddelen (bijvoorbeeld investeringen in nieuwe gebouwen in economisch zwakke regio's).

Willekeurige afschrijving

201, 202

De fiscus biedt voor dergelijke investeringen de mogelijkheid tot *willekeurige afschrijving*.

Oorzaken van verschillen tussen fiscale en vennootschappelijke winst – een eerste verkenning

Versillen tussen fiscale en vennootschappelijke periodewinst (stel verder: jaarwinst) kunnen ontstaan doordat:

- a* bepaalde lasten en/of baten fiscaal en vennootschappelijk aan verschillende jaren worden toegerekend;
- b* bepaalde lasten en/of baten uitsluitend bij de fiscale winstberekening óf de vennootschappelijke winstberekening in aanmerking worden genomen. De oorzaak van dergelijke verschillen ligt in feite in een afwijking tussen het fiscale en het vennootschappelijke winstbegrip.

Toerekeningsverschillen

Ad a Verschillen in toerekening aan jaren

Door verschillen in toerekening aan jaren (= *toerekeningsverschillen*) wijkt de fiscale jaarwinst af van de vennootschappelijke jaarwinst, terwijl de som van de fiscale jaarwinsten op (soms zeer) lange termijn – strikt genomen over de gehele levensduur van de onderneming – gelijk is aan de som van de vennootschappelijke jaarwinsten. Het verschil tussen de fiscale en de vennootschappelijke jaarwinst in een bepaald jaar wordt later door een tegengesteld verschil opgeheven.

Wanneer aanvankelijk de fiscale jaarwinst lager is dan de vennootschappelijke jaarwinst, treedt als het ware uitstel van belastingbetaling op. Is aanvankelijk de fiscale jaarwinst hoger dan de vennootschappelijke jaarwinst, dan wordt als het ware (namelijk in verhouding tot de vennootschappelijke winst) belasting vooruitbetaald. Dit laatste zal meestal gebeuren tegen de wil van de onderneming, afgedwongen door de fiscale wetgeving.

Bij uitstel van belastingbetaling spreken we van *positieve* verschillen, bij vooruitbetaling van *negatieve* verschillen. Bij de verwerking van deze verschillen in de vennootschappelijke jaarrekening spreken we van *passieve* latenties (positieve verschillen) resp. van *actieve* latenties (negatieve verschillen).

Schematisch kunnen we dit als volgt samenvatten.

Verschillen in toerekening aan jaren	<i>Positief</i> (fiscale winst in een bepaald jaar < vennoot- schappelijke winst)	<ul style="list-style-type: none">• Ontstaan in een bepaald jaar → Uitstel van belasting- betaling• Tenietgaan in een later jaar → Betaling uitgestelde (of latere jaren) belasting
	<i>Negatief</i> (fiscale winst in een bepaald jaar > vennoot- schappelijke winst)	<ul style="list-style-type: none">• Ontstaan in een bepaald jaar → Vooruitbetaling van belasting• Tenietgaan in een later jaar → Verrekening van voor- (of latere jaren) uitbetaalde belasting

Oorzaken waardoor verschillen in toerekening aan jaren kunnen ontstaan, zijn:

- afwijkende waardering van vaste activa als gevolg van afwijkende afschrijvingsystemen;
- afwijkende waardering van voorraden grondstof, handelsgoederen, e.d.;
- vorming (fiscaal) van een herinvesteringsreserve¹.

De verschillen in toerekening aan jaren hebben voor de vennootschappelijke jaarrekening onderstaande gevolgen:

Belastinglast

a in de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening noteren we de *belastinglast* – een belastingbedrag dat past bij de vennootschappelijke winst;

Belastingsschuld

b in de vennootschappelijke balans vermelden we de *te betalen vennootschapsbelasting* (de *belastingsschuld*), die door de toerekeningsverschillen lager of hoger kan zijn dan de belastinglast;

Belastinglatentie

c het verschil tussen de onder a en b bedoelde bedragen verwerken we in de vennootschappelijke balans als een *belastinglatentie*.

1 De herinvesteringsreserve bespreken we in paragraaf 3.2.

>>>

Voorbeeld 1 (vervolg)

Bij het beantwoorden van vraag 1 zagen we dat bij De Bont BV in 2007 een verschil is tussen:

- de belastinglast (€ 25.000), en
- de te betalen vennootschapsbelasting (€ 17.500).

Het verschil van € 25.000 – € 17.500 = € 7.500 ontstaat, doordat in 2007 fiscaal meer op het vast actief wordt afgeschreven dan vennootschappelijk (= *verschil in toerekening aan jaren*).

Dit leidt tot een uitstel van belastingbetaling (= een *passieve latentie*) van € 7.500.

Gevraagd 2 Laat zien hoe de hierboven genoemde drie bedragen worden verwerkt in de vennootschappelijke jaarrekening 2007 van De Bont BV. Geef ook de journaalpost voor de verwerking van de drie bedragen in de vennootschappelijke jaarrekening.

Uitwerking 2 Hieronder laten we zien hoe de drie bedragen in de vennootschappelijke jaarrekening 2007 worden verwerkt.

(Vennootschappelijke) Balans per 31 december 2007

Vast actief	€ 200.000	Aandelenkapitaal	€ 500.000
Overige activa	- 550.000	Winst (na belasting)	
		€ 100.000 – € 25.000 =	- 75.000
		Eigen vermogen	€ 575.000
		Voorziening voor latente belastingverplichtingen	
		€ 25.000 – € 17.500 =	- 7.500
		6% Lening	- 150.000
		Te betalen vennootschapsbelasting	- 17.500
	€ 750.000		€ 750.000

(Vennootschappelijke) Winst-en-verliesrekening over 2007

Inkooprijks verkopen	€ 520.000	Opbrengst verkopen	€ 1.000.000
Afschrijvingskosten vast actief	- 100.000		
Overige bedrijfskosten	- 280.000		
Vennootschapsbelasting	- 25.000		
Winst (na belasting)	- 75.000		
	€ 1.000.000		€ 1.000.000

Voor het verwerken van de vennootschapsbelasting in de vennootschappelijke jaarrekening 2007 maakt De Bont BV de volgende journaalpost:

990	Vennootschapsbelasting (ten laste van W&V-rekening)	€	25.000
Aan 068	Voorziening voor latente belastingverplichtingen (Balans)	€	7.500
Aan 160	Te betalen vennootschapsbelasting (Balans)	-	17.500

..... <<<

>>>

Voorbeeld 1 (vervolg) Ook in 2008 en 2009 is de vennootschappelijke jaarwinst vóór belasting bij De Bont BV € 100.000.

- Gevraagd
- 3 Bereken voor elk van de jaren 2008 en 2009:
 - a de fiscale jaarwinst;
 - b het bedrag van de belastinglast, het bedrag van de te betalen vennootschapsbelasting en het verschil tussen deze bedragen.
 - 4 Geef voor elk van de jaren 2008 en 2009 de journaalpost op basis waarvan de bij 3b bedoelde bedragen worden verwerkt in de vennootschappelijke jaarrekening.

- Uitwerking
- 3 a Doordat zowel in 2008 als in 2009 de fiscale afschrijving € 15.000 lager is dan de vennootschappelijke, is in elk van deze jaren de fiscale jaarwinst € 100.000 + € 15.000 = € 115.000.

b Zowel in 2008 als in 2009 geldt:

De belastinglast is			
25% van € 100.000 =		€	25.000
De te betalen vennootschapsbelasting is			
25% van € 115.000 =		-	28.750
Verschil			€ 3.750

- 4 Het verwerken van de bij 3b berekende bedragen in de vennootschappelijke jaarrekening 2008 resp. 2009 verloopt met de journaalpost:

990	Vennootschapsbelasting (ten laste van de W&V-rekening)	€	25.000
068	Voorziening voor latente belastingverplichtingen (Balans)	-	3.750
Aan 160	Te betalen vennootschapsbelasting (Balans)	€	28.750

Eind 2009 loopt de rekening *068 Voorziening voor latente belastingverplichtingen* dus glad!

Dat het verschil tussen de fiscale en de vennootschappelijke periodewinst (gedurende de jaren 2007, 2008 en 2009) het gevolg is van een verschil in toerekening van de afschrijvingskosten aan deze jaren, komt in dit voorbeeld duidelijk tot uitdrukking.

<<<

Resultatenbenadering en balansbenadering

In voorbeeld 1 hebben we de boekingen op de rekening *068 Voorziening voor latente belastingverplichtingen* in de jaren 2007, 2008 en 2009 verklaard op grond van een afwijking in elk van deze jaren tussen de fiscale en de vennootschappelijke winst. We noemen dit de *resultatenbenadering*.

Resultatenbenadering

Tegenwoordig verklaren we de boekingen op de rekening *068 Voorziening voor latente belastingverplichtingen* op grond van een afwijking tussen de fiscale en de vennootschappelijke *boekwaarden*. Dit staat bekend als de *balansbenadering*.

Balansbenadering

Een afwijking tussen de fiscale en de vennootschappelijke boekwaarden kan leiden tot:

Belastbaar tijdelijk verschil

a een belastbaar tijdelijk verschil

Dit is het geval, wanneer door de afwijking

- in jaar 1 de te betalen vennootschapsbelasting *lager* is dan de belastinglast, en
- in het jaar (of de jaren) daarna de te betalen vennootschapsbelasting *hoger* is dan de belastinglast.

Een *belastbaar tijdelijk verschil* leidt tot het opvoeren van een *passieve* latentie credit op de vennootschappelijke balans.

Verrekenbaar tijdelijk verschil

b een verrekenbaar tijdelijk verschil

Dit is het geval, wanneer door de afwijking

- in jaar 1 de te betalen vennootschapsbelasting *hoger* is dan de belastinglast, en
- in het jaar (of de jaren) daarna de te betalen vennootschapsbelasting *lager* is dan de belastinglast.

Een *verrekenbaar tijdelijk verschil* leidt tot het opvoeren van een *actieve* latentie debet op de vennootschappelijke balans.

>>>

Voorbeeld 2

We maken gebruik van de gegevens uit voorbeeld 1.

Gevraagd

- 1 Bereken voor De Bont BV de vennootschappelijke en de fiscale boekwaarde van het vast actief op:
 - 1 januari 2007;
 - 31 december 2007;
 - 31 december 2008;
 - 31 december 2009.
- 2 Geef alle journaalposten die in verband met de vennootschapsbelasting door De Bont BV worden gemaakt in 2007, 2008 en 2009 als wordt uitgegaan van de balansbenadering.

Uitwerking

1

Datum	Boekwaarde vast actief	
	Vennoot- schappelijk	Fiscaal
1 januari 2007	€ 300.000	€ 300.000
31 december 2007	- 200.000	- 170.000
31 december 2008	- 100.000	- 85.000
31 december 2009	- 0	- 0

- 2 Van de over het boekjaar 2007 verschuldigde belasting (in voorbeeld 1 berekend op € 17.500) journaliseert De Bont BV:

990	Vennootschapsbelasting	€	17.500
Aan 160	Te betalen vennootschapsbelasting		€ 17.500

Per 31 december 2007 is de vennootschappelijke boekwaarde van het vast actief € 30.000 hoger dan de fiscale boekwaarde. De *hogere* vennootschappelijke boekwaarde van het *actief* heeft tot gevolg:

- vennootschappelijke winst > fiscale winst;
- belastinglast > te betalen vennootschapsbelasting;
- ontstaan van een *belastbaar* tijdelijk verschil;
- opvoeren van een *passieve* belastinglatentie.

Aan de zojuist gegeven journaalpost voegt De Bont BV daarom toe:

990	Vennootschapsbelasting	€	7.500
	25% van € 30.000		
Aan 068	Voorziening voor latente belastingverplichtingen		€ 7.500

Van de over het boekjaar 2008 verschuldigde belasting (in voorbeeld 1 berekend op € 28.750) journaliseert De Bont BV:

990	Vennootschapsbelasting	€	28.750
Aan 160	Te betalen vennootschapsbelasting	€	28.750

Per 31 december 2008 is de vennootschappelijke boekwaarde van het vast actief € 15.000 hoger dan de fiscale boekwaarde. De voorziening voor latente belastingverplichtingen kan dus worden verminderd met 25% van $(€ 30.000 - € 15.000) = € 3.750$.
Hiervan journaliseert De Bont BV:

068	Voorziening voor latente belastingverplichtingen	€	3.750
Aan 990	Vennootschapsbelasting	€	3.750

Over het boekjaar 2009 journaliseert De Bont BV eerst weer:

990	Vennootschapsbelasting	€	28.750
Aan 160	Te betalen vennootschapsbelasting	€	28.750

Per 31 december 2009 is er geen afwijking tussen de vennootschappelijke en de fiscale boekwaarde van het vast actief (beide € 0). De voorziening voor latente belastingverplichtingen kunnen we dus verminderen met 25% van $(€ 15.000 - € 0) = € 3.750$.
Dit leidt tot de journaalpost:

068	Voorziening voor latente belastingverplichtingen	€	3.750
Aan 990	Vennootschapsbelasting	€	3.750

Uit de gegeven journaalposten blijkt dat (net als in voorbeeld 1) aan het eind van 2009 de rekening *068 Voorziening voor latente belastingverplichtingen* gladloopt!

..... <<<

Opmerkingen

- a In het algemeen kunnen we stellen dat er tussen de uitkomst bij de resultatenbenadering en de uitkomst bij de balansbenadering geen verschil is. Om de twee benaderingswijzen goed met elkaar te kunnen vergelijken, werken we de volgende voorbeelden in dit hoofdstuk steeds via beide benaderingen uit.
- b In hoofdstuk 3 gaan we nader in op de verschillen in toerekening aan jaren.

Ad b Verschillen tussen het fiscale winstbegrip en het vennootschappelijke winstbegrip

Winstbegripverschillen

Door verschillen tussen het fiscale winstbegrip en het vennootschappelijke winstbegrip (= *winstbegripverschillen*) wijkt de fiscale jaarwinst af van de vennootschappelijke jaarwinst, en daardoor wijkt *tevens* de som van de fiscale jaarwinsten op lange termijn (de gehele levensduur van de onderneming) af van de som van de vennootschappelijke jaarwinsten.

Wanneer door dergelijke verschillen de fiscus in een bepaald jaar

- *minder* belasting heft, ontstaat een *verlichting* van de belastingdruk.
Dit komt doordat niet alleen de *te betalen vennootschapsbelasting* afneemt, maar ook de *belastinglast*.
Het effectieve tarief is dan *lager* dan het nominale tarief;
- *meer* belasting heft, ontstaat een *verzwaring* van de belastingdruk.
Dit komt doordat niet alleen de *te betalen vennootschapsbelasting* toeneemt, maar ook de *belastinglast*.
Het effectieve tarief is dan *hoger* dan het nominale tarief.

>>>

Voorbeeld 3

Bij Chronogram BV in Assen is de vennootschappelijke winst in 2007 € 300.000. Door een verschil tussen het fiscale en het vennootschappelijke winstbegrip is de fiscale winst in 2007 € 60.000 lager dan de vennootschappelijke winst. Het nominale tarief van de vennootschapsbelasting is 25%.

Gevraagd

- 1 a Bereken de belastinglast in 2007.
b Bereken het effectieve belastingtarief in 2007.
- 2 Als vraag 1, maar nu in de veronderstelling dat door een verschil tussen het fiscale en het vennootschappelijke winstbegrip de fiscale winst in 2007 € 30.000 hoger is dan de vennootschappelijke winst.

Uitwerking

- 1 a De belastinglast in 2007 is:
 $25\% \text{ van } (\text{€ } 300.000 - \text{€ } 60.000) = \text{€ } 60.000.$
b Het effectieve belastingtarief in 2007 is:
 $\frac{\text{€ } 60.000}{\text{€ } 300.000} \times 100\% = 20\%.$
(= *verlichting* van de belastingdruk).
- 2 a De belastinglast in 2007 is:
 $25\% \text{ van } (\text{€ } 300.000 + \text{€ } 30.000) = \text{€ } 82.500.$
b Het effectieve belastingtarief in 2007 is:
 $\frac{\text{€ } 82.500}{\text{€ } 300.000} \times 100\% = 27,5\%.$
(= *verzwaring* van de belastingdruk).

..... <<<

De hiervóór besproken gevolgen van verschillen tussen het fiscale en het vennootschappelijke winstbegrip voor de vennootschapsbelasting kunnen we in het kort als volgt weergeven.

Fiscale winst ten opzichte van vennootschappelijke winst	Invoed belastingdruk
<i>Geval 1: Positief winstbegripvershil</i> lager	verlichting
<i>Geval 2: Negatief winstbegripvershil</i> hoger	verzwaring

Vershillen tussen het fiscale winstbegrip en het vennootschappelijke winstbegrip zien we bij:

- uitgaven die de onderneming als kosten behandelt, maar die de fiscus als zodanig niet of niet geheel accepteert (zie onderstaand voorbeeld 4);
- tantièmes, wanneer deze vennootschappelijk als *winstverdelingspost* worden gezien (zie paragraaf 2.3);
- de deelnemingsvrijstelling (zie paragraaf 3.3 en 10.1);
- investeringsaftrek, subsidies e.d. die niet in de belastingheffing worden betrokken (zie paragraaf 3.3 en 10.2).

>>>

Voorbeeld 4

Van Velsen BV in Harderwijk berekent de *vennootschappelijke* winst vóór belasting over 2007 op € 200.000.

De belastingdienst wijkt op één punt af van het berekende bedrag van € 200.000. Van de totale op de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening opgenomen kosten wordt fiscaal een bedrag van € 20.000 niet geaccepteerd. Als gevolg hiervan is de fiscale winst over 2007: € 200.000 + € 20.000 = € 220.000.

We zien hier een duidelijk voorbeeld van een *negatief* verschil, doordat de fiscale winst over 2007 – als gevolg van een afwijking tussen het fiscale en het vennootschappelijke winstbegrip – hoger is dan de vennootschappelijke winst over 2007.

Het tarief vennootschapsbelasting is 25%.

Gevraagd

- 1 Bereken de belastinglast in 2007.
- 2 Bereken het effectieve belastingtarief in 2007.
- 3 Bereken de te betalen vennootschapsbelasting over 2007.
- 4 Geef de journaalpost op basis waarvan de bij 1 en 3 gevraagde bedragen worden verwerkt in de vennootschappelijke jaarrekening.

Uitwerking	1	De vennootschappelijke winst 2007 is	€	200.000
		Fiscaal niet geaccepteerde kosten	-	20.000
		<hr/>		
		Vennootschappelijke winst 2007 na bijtelling fiscaal niet geaccepteerde kosten	€	220.000
		<hr/>		
		De belastinglast is 25% van € 220.000 =	€	55.000

Uit deze berekening blijkt dat de *belastinglast* wordt gevonden door het geldende belastingtarief te nemen over de vennootschappelijke winst, nadat deze is gecorrigeerd voor positieve en negatieve verschillen als gevolg van verschillen tussen het fiscale en het vennootschappelijke winstbegrip.

- 2 Het effectieve belastingtarief in 2007 is:

$$\frac{€ 55.000}{€ 200.000} \times 100\% = 27,5\%.$$

Doordat de fiscus een deel van de kosten niet accepteert, treedt een verzwa- ring van de belastingdruk op.

3	De fiscale winst 2007 is	€	220.000
	De over 2007 te betalen vennootschapsbelasting is		
	25% van € 220.000 =	€	55.000

- 4 Uit de antwoorden op de vragen 1 en 3 blijkt dat in dit voorbeeld de belasting- last gelijk is aan de te betalen vennootschapsbelasting. Het verwerken van de vennootschapsbelasting in de vennootschappelijke jaarrekening verloopt met behulp van de journaalpost:

	990	Vennootschapsbelasting	€	55.000
		(ten laste van W&V-rekening)		
Aan	160	Te betalen vennootschapsbelasting (Balans)	€	55.000

<<<

- Opmerkingen
- a De zojuist in voorbeeld 4 gegeven journaalpost laat duidelijk zien dat we bij verschillen tussen het fiscale winstbegrip en het vennootschappelijke winst- begrip in principe niet te maken krijgen met boekingen op de rekening 068 *Voorziening voor latente belastingverplichtingen*.
- b Wanneer we in voorbeeld 4 gebruikmaken van de *balansbenadering*, stellen we vast dat er geen afwijkingen zijn tussen de vennootschappelijke en de fis- cale boekwaarden van activa of van posten die tot het vreemd vermogen horen. De balansbenadering levert dus dezelfde journaalpost op als hiervóór is gegeven.

Een samenvattend voorbeeld

>>>

Voorbeeld 5

Van Delden BV in Tilburg begint met haar bedrijfsactiviteiten op 1 januari 2007.

Het eigen vermogen op die datum bestaat uit € 700.000 geplaatst aandelenkapitaal.

Per 31 december 2007 beschikt het bedrijf over de volgende voorlopige overzichten.

(Vennootschappelijke) Balans per 31 december 2007

Gebouw	€ 686.000	Aandelenkapitaal	€ 700.000
Inventaris	- 160.000	Winst vóór belasting	- 100.000
Bedrijfsauto's		6% Hypothecaire lening	- 360.000
75% van € 120.000 =	- 90.000	Crediteuren	- 40.000
Voorraad goederen	- 150.000		
Debiteuren	€ 80.000		
Afschrijving debiteuren	- 6.000		
	- 74.000		
Postbank	- 35.000		
Kas	- 5.000		
	€ 1.200.000		€ 1.200.000

(Vennootschappelijke) Winst-en-verliesrekening over 2007

	€		€
Inkoopwaarde omzet	1.100.000	Omzet	1.500.000
Afschrijvingskosten:			
• gebouw	- 14.000		
• inventaris	- 40.000		
• bedrijfsauto's	- 30.000		
• debiteuren	- 10.000		
Loonkosten	- 140.000		
Interestkosten	- 24.000		
Overige kosten	- 42.000		
Winst vóór belasting	- 100.000		
	€ 1.500.000		€ 1.500.000

Toelichtingen bij de hiervóór gegeven overzichten

- Alle vaste activa worden lineair afgeschreven tot op een bepaalde restwaarde.
- De voorraad goederen bestaat uitsluitend uit het artikel Deldex: 10.000 stuks à € 15 = € 150.000. De waardering vindt plaats tegen historische aanschafprijs onder toepassing van de fifo-volgorde.
- Het bedrag van € 10.000 bij 'Afschrijvingskosten debiteuren' is als volgt samengesteld:

• in 2007 definitief afgeschreven	€	4.000
• per 31 december 2007 vermoedelijk oninbaar op de uitstaande vorderingen	-	6.000
	€	10.000

- Het voorstel is om van de winst 2007 € 10.000 te bestemmen voor tantièmes. Dit bedrag wordt fiscaal als kosten beschouwd.

Bij het opstellen van de *fiscale* balans per 31 december 2007 wordt met betrekking tot drie posten een andere waardering toegepast dan op de vennootschappelijke balans per die datum.

Het gaat hier om de volgende afwijkingen voor de fiscale balans:

- a De bedrijfsauto's worden in vier jaar tot op € 0 afgeschreven in de verhouding 4 : 3 : 2 : 1.
- b De voorraad goederen wordt gewaardeerd volgens het ijzeren-voorraadstelsel. De ijzeren voorraad is 10.000 stuks Deldex; de ijzeren-voorraadprijs is € 13,50 per stuk.

- c Het vermoedelijk oninbare bedrag op de uitstaande vorderingen per 31 december 2007 is voor de fiscale balans € 3.000.

De hiervóór gegeven afwijkende waarderungen voor de fiscale balans per 31 december 2007 hebben alle drie gevolgen voor de fiscale winst-en-verliesrekening over 2007.

Gevraagd

- 1 Stel de fiscale balans per 31 december 2007 op.
NB Op de creditkant van deze balans komen uitsluitend de volgende posten voor:
 - Fiscaal vermogen (= Eigen vermogen);
 - 6% Hypothecaire lening;
 - Crediteuren;
 - Te betalen tantièmes.
- 2 Stel de fiscale winst-en-verliesrekening over 2007 samen.
NB Fiscaal worden de tantièmes uit de winst 2007 beschouwd als kosten van dat jaar.
- 3 Controleer het bedrag van de fiscale winst volgens de fiscale winst-en-verliesrekening over 2007 door:
 - a vergelijking van het fiscaal vermogen per 31 december 2007 met het fiscaal vermogen per 1 januari 2007;
 - b uit te gaan van de winst vóór belasting volgens de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening over 2007 en daarop de noodzakelijke correcties toe te passen.
- 4 Bereken het over 2007 te betalen bedrag aan vennootschapsbelasting.
NB Het tarief vennootschapsbelasting is 25%.
- 5 Bereken het op de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening over 2007 op te nemen bedrag aan vennootschapsbelasting (de zgn. *belastinglast*).
- 6 Stel de *definitieve* vennootschappelijke winst-en-verliesrekening over 2007 samen.
NB Hierin moet het onder 5 gevraagde bedrag worden opgenomen.
- 7 Stel de definitieve *vennootschappelijke* balans per 31 december 2007 samen.
NB
De vennootschapsbelasting moet worden vermeld bij de balansposten:
 - Te betalen vennootschapsbelasting, en
 - Voorziening voor latente belastingverplichtingen.
- 8 Geef een controleberekening voor het bedrag dat vermeld staat bij de onder 7 bedoelde balanspost 'Voorziening voor latente belastingverplichtingen'.
- 9 Bereken de effectieve belastingdruk op de vennootschappelijke winst vóór belasting over 2007.
- 10 Verklaar de afwijking van het bij 9 gevonden percentage met het nominale tarief van 25%.
- 11 Geef de journaalposten voor de vennootschapsbelasting over 2007 volgens de balansbenadering.
- 12 Verklaar de mutatie in de voorziening voor latente belastingverplichtingen over 2007 volgens de balansbenadering.

Fiscale balans per 31 december 2007

Gebouw	€ 686.000	Fiscaal vermogen	€ 760.000
Inventaris	- 160.000	6% Hypothecaire lening	- 360.000
Bedrijfsauto's		Crediteuren	- 40.000
60% van € 120.000 =	- 72.000	Te betalen tantièmes	- 10.000
Voorraad goederen			
10.000 stuks à € 13,50 =	- 135.000		
Debiteuren	€ 80.000		
Afschrijving debiteuren	- 3.000		
	- 77.000		
Postbank	- 35.000		
Kas	- 5.000		
	€ 1.170.000		€ 1.170.000

2

Fiscale winst-en-verliesrekening over 2007

Inkoopwaarde omzet	€ 1.115.000 ¹	Omzet	€ 1.500.000
Afschrijvingskosten:			
• gebouw	- 14.000		
• inventaris	- 40.000		
• bedrijfsauto's	- 48.000 ²		
• debiteuren	- 7.000 ³		
Loonkosten	- 140.000		
Interestkosten	- 24.000		
Overige kosten	- 42.000		
Tantièmes	- 10.000		
Fiscale winst	- 60.000		
	€ 1.500.000		€ 1.500.000

-
- 1 Waardering 'Voorraad goederen' op fiscale balans is € 15.000 *lager* dan op vennootschappelijke balans.
Daardoor is 'Inkoopwaarde omzet' op fiscale winst-en-verliesrekening € 15.000 *hoger* dan op vennootschappelijke winst-en-verliesrekening.
 - 2 Waardering 'Bedrijfsauto's' op fiscale balans is € 18.000 *lager* dan op vennootschappelijke balans.
Daardoor is 'Afschrijvingskosten bedrijfsauto's' op fiscale winst-en-verliesrekening € 18.000 *hoger* dan op vennootschappelijke winst-en-verliesrekening.
 - 3 Waardering 'Debiteuren –/– Afschrijving debiteuren' op fiscale balans is € 3.000 *hoger* dan op vennootschappelijke balans.
Daardoor is 'Afschrijvingskosten debiteuren' op fiscale winst-en-verliesrekening € 3.000 *lager* dan op vennootschappelijke winst-en-verliesrekening.
-

3	<i>a</i> Fiscaal vermogen per 31 december 2007	€	760.000
	Fiscaal vermogen per 1 januari 2007	-	700.000

	Fiscale winst 2007	€	60.000

	<i>b</i> Winst vóór belasting 2007 (vennootschappelijk)	€	100.000
	Fiscaal hogere inkoopwaarde omzet	€	15.000
	Fiscaal hogere afschrijving bedrijfsauto's	-	18.000
	Tantièmes	-	10.000

		-	43.000

		€	57.000
	Fiscaal lagere afschrijving debiteuren	-	3.000
		+	-----
	Fiscale winst 2007	€	60.000

4	De te betalen vennootschapsbelasting over de fiscale winst 2007 = 25% van € 60.000 =	€	15.000
5	De belastinglast is 25% van (€ 100.000 – € 10.000 tantièmes) =	€	22.500

Definitieve vennootschappelijke winst-en-verliesrekening over 2007

Inkoopwaarde omzet	€ 1.100.000	Omzet	€ 1.500.000
Afschrijvingskosten:			
• gebouw	- 14.000		
• inventaris	- 40.000		
• bedrijfsauto's	- 30.000		
• debiteuren	- 10.000		
Loonkosten	- 140.000		
Interestkosten	- 24.000		
Overige kosten	- 42.000		
Vennootschapsbelasting	- 22.500		
Winst (na belasting)	- 77.500		
	€ 1.500.000		€ 1.500.000

Definitieve vennootschappelijke balans per 31 december 2007

Gebouw	€ 686.000	Aandelenkapitaal	€ 700.000
Inventaris	- 160.000	Winst (na belasting)	- 77.500
Bedrijfsauto's	- 90.000		
Voorraad goederen	- 150.000		€ 777.500
Debiteuren	€ 80.000	Voorziening latente	
Afschrijving debiteuren	- 6.000	belastingverplichtingen	
		€ 22.500 – € 15.000 =	- 7.500
	- 74.000	6% Hypothecaire lening	- 360.000
Postbank	- 35.000	Crediteuren	- 40.000
Kas	- 5.000	Te betalen vennootschapsbelasting	- 15.000
	€ 1.200.000		€ 1.200.000

- 8 Het bedrag dat vermeld staat bij de balanspost 'Voorziening voor latente belastingverplichtingen', is te controleren op de manier zoals aangegeven op de volgende bladzijde.

• <i>Bedrijfsauto's</i>			
waardering vennootschappelijke balans	€	90.000	
waardering fiscale balans	-	72.000	
<hr/>			
Waarderingsverschil			
vennootschappelijk ten opzichte van fiscaal			
(of belastbaar tijdelijk verschil)	+ €	18.000	
<i>Passieve</i> latentie 25% van € 18.000 =		€	4.500
• <i>Voorraad goederen</i>			
waardering vennootschappelijke balans	€	150.000	
waardering fiscale balans	-	135.000	
<hr/>			
Waarderingsverschil			
vennootschappelijk ten opzichte van fiscaal			
(of belastbaar tijdelijk verschil)	+ €	15.000	
<i>Passieve</i> latentie 25% van € 15.000 =		-	3.750
<hr/>			
Totaal <i>passieve</i> latenties		€	8.250
• <i>Debiteuren (boekwaarde)</i>			
waardering vennootschappelijke balans	€	74.000	
waardering fiscale balans	-	77.000	
<hr/>			
Waarderingsverschil			
vennootschappelijk ten opzichte van fiscaal			
(of verrekenbaar tijdelijk verschil)	-/- €	3.000	
<i>Actieve</i> latentie 25% van € 3.000 =		-	750
<hr/>			
Saldo <i>passieve</i> latenties		€	7.500
<hr/>			

In de uitwerking van vraag 8 is duidelijk de balansbenadering te herkennen.

- 9 Het in de vennootschappelijke winst-en-verliesrekening opgenomen bedrag aan vennootschapsbelasting (de belastinglast) is € 22.500. De vennootschappelijke winst vóór belasting is € 100.000.

De effectieve belastingdruk bedraagt: $\frac{€ 22.500}{€ 100.000} \times 100\% = 22,5\%$.

De verlichting van de belastingdruk (22,5% in plaats van 25%) is veroorzaakt doordat de tantièmes van € 10.000 fiscaal als kosten mogen worden beschouwd, terwijl ze vennootschappelijk als winstverdelingspost worden behandeld. Zoals eerder besproken is de verlichting dus een gevolg van een verschil tussen het fiscale winstbegrip en het vennootschappelijke winstbegrip.

10

	Belastinglast	Belastingdruk
• Het nominale tarief toegepast op de winst vóór belasting =		
25% x € 100.000 =	€ 25.000	$\frac{€ 25.000}{€ 100.000} \times 100\% = 25\%$
• Verlichting belastingdruk door fiscale aftrekbaarheid tantièmes =		
25% x € 10.000 =	- 2.500	$\frac{€ 2.500}{€ 100.000} \times 100\% = 2,5\%$
Effectieve belastingdruk	€ 22.500	$\frac{€ 22.500}{€ 100.000} \times 100\% = 22,5\%$

11 In de balansbenadering boeken we van de verschuldigde belasting:

990	Vennootschapsbelasting	€ 15.000
Aan 160	Te betalen vennootschapsbelasting	€ 15.000

en van het in 2007 ontstane per saldo belastbare tijdelijke verschil:

990	Vennootschapsbelasting	€ 7.500
Aan 068	Voorziening voor latente belastingverplichtingen	€ 7.500

12 Het bedrag van de mutatie in de voorziening voor latente belastingverplichtingen in 2007 – groot € 7.500 – verklaren we als volgt (zie 8):

• Ontstane <i>belastbare</i> tijdelijke verschillen		
Bedrijfsauto's	€ 18.000	
Voorraad goederen	- 15.000	
• Ontstane <i>verrekenbaar</i> tijdelijk verschil		
Debiteuren	-/- - 3.000	
Ontstane per saldo <i>belastbaar</i> tijdelijk verschil	€ 30.000	

Het belastingeffect daarvan is:

$$25\% \times € 30.000 = € 7.500.$$

<<<

In voorbeeld 5 wordt het 'Saldo passieve latenties' per 31 december 2007 van € 7.500 (zie uitwerking vraag 8) voor het hele bedrag ten laste van de winst-en-verliesrekening over 2007 gebracht (zie uitwerking vraag 11).

Deze bijzonderheid ontstaat doordat er per 1 januari 2007 – het tijdstip waarop Van Delden BV met haar bedrijfsactiviteiten begon – nog geen sprake was van belastinglatenties.

In het algemeen moeten we de *mutatie* in de balanspost ‘Voorziening latente belastingverplichtingen’ over een bepaald boekjaar naar de winst-en-verliesrekening van dat boekjaar brengen. Hoe we deze mutatie met behulp van de *balansbenadering* kunnen berekenen, blijkt uit het volgende voorbeeld.

>>>

Voorbeeld 5 (vervolg) Op de vennootschappelijke balans per 31 december 2008 van Van Delden BV staan onder andere de volgende posten.

(Vennootschappelijke) Balans per 31 december 2008

Bedrijfsauto's			
50% van € 120.000 =	€	60.000	
Voorraad goederen			
12.000 stuks à € 17 =	-	204.000	
Debiteuren	€	95.000	
Afschrijving debiteuren	-	8.000	
		-	87.000

Op de fiscale balans per 31 december 2008 van Van Delden BV staan deze posten als volgt gewaardeerd.

(Fiscale) Balans per 31 december 2008

Bedrijfsauto's			
30% van € 120.000 =	€	36.000	
Voorraad goederen			
10.000 stuks à € 13,50 =	€	135.000*	
2.000 stuks à € 17 =	-	34.000**	
		-	169.000
Debiteuren	€	95.000	
Afschrijving debiteuren	-	4.000	
		-	91.000

* IJzeren voorraad x ijzeren-voorraadprijs.

** Surplus x fifo-inkoopprijs.

Uitsluitend bij de hierboven genoemde drie balansposten bestaan verschillen tussen de vennootschappelijke waardering en de fiscale waardering.

- Gevraagd **13** Bereken de mutatie in de belastinglatenties die Van Delden BV moet verwerken in de vennootschappelijke jaarrekening 2008.
- 14** Geef aansluitend op vraag 13 de te maken journaalpost.
- Uitwerking **13**

Mutatieoverzicht belastinglatenties 2008

	31-12-2007*		31-12-2008	
• <i>Bedrijfsauto's</i>				
Waardering:				
vennootschappelijke balans	€	90.000	€	60.000
fiscale balans	-	72.000	-	36.000
Waarderingsverschil				
vennootschappelijk t.o.v. fiscaal	+ €	18.000	+ €	24.000
Mutatie waarderingsverschil (= mutatie belastbaar tijdelijk verschil)			+ €	6.000
Mutatie <i>passieve</i> latentie				
25% van € 6.000 =			+ €	1.500
• <i>Voorraad goederen</i>				
Waardering:				
vennootschappelijke balans	€	150.000	€	204.000
fiscale balans	-	135.000	-	169.000
Waarderingsverschil				
vennootschappelijk t.o.v. fiscaal	+ €	15.000	+ €	35.000
Mutatie waarderingsverschil (= mutatie belastbaar tijdelijk verschil)			+ €	20.000
Mutatie <i>passieve</i> latentie				
25% van € 20.000 =			+ -	5.000
Totaal mutatie <i>passieve</i> latenties			+ €	6.500
• <i>Debiteuren</i>				
Waardering:				
vennootschappelijke balans	€	74.000	€	87.000
fiscale balans	-	77.000	-	91.000
Waarderingsverschil				
vennootschappelijk t.o.v. fiscaal	-/- €	3.000	-/- €	4.000
Mutatie waarderingsverschil (= mutatie verrekenbaar tijdelijk verschil)			+ €	1.000
Mutatie <i>actieve</i> latentie				
25% van € 1.000 =			+ -	250
Totaal mutatie in saldo <i>passieve</i> latenties			+ €	6.250

* Zie voor de bedragen in deze kolom de uitwerking van voorbeeld 5 bij vraag 8.

Het eindbedrag van € 6.250 is ook als volgt te berekenen:

Saldo passieve latenties op		
vennootschappelijke balans per 31 december 2007		
25% van (€ 18.000 + € 15.000 – € 3.000) =	€	7.500
Saldo passieve latenties op		
vennootschappelijke balans per 31 december 2008		
25% van (€ 24.000 + € 35.000 – € 4.000) =	-	13.750
Totaal mutatie in saldo passieve latenties	+ €	6.250

14 De journaalpost, aansluitend op vraag 13, is:

	990	Vennootschapsbelasting	€	6.250	
207 – 209	Aan	068	Voorziening voor latente belastingverplichtingen	€	6.250

Begrippenlijst hoofdstuk 2

<i>Vennoetschappelijke jaarrekening</i>	Jaarrekening – bestaande uit de balans, de winst-en-verliesrekening en de toelichting op deze overzichten – die het bestuur van onder andere een NV en een BV wettelijk verplicht is op te stellen en te overleggen aan de Algemene Vergadering van Aandeelhouders. Deze jaarrekening wordt ook wel aangeduid als bedrijfseconomische of commerciële jaarrekening.
<i>Fiscale jaarrekening</i>	Door iedere onderneming op te maken jaarrekening, bestaande uit de fiscale winst-en-verliesrekening, de fiscale balans en de berekening van het belastbare bedrag (alle met toelichting). Deze overzichten moeten beantwoorden aan de regels van de belastingwetten. Deze jaarrekening wordt meestal extracomptabel opgesteld.
<i>Winstbepaling volgens goed koopmansgebruik</i>	Winstbepaling in het kader van de fiscale jaarrekening die gegrond is op bedrijfseconomische uitgangspunten, welke niet in strijd mogen zijn met een uitdrukkelijke wetsbepaling of de algemene opzet of de beginselen van de belastingwetgeving.
<i>Verschillen in toerekening aan jaren</i>	De fiscale winst over een bepaald jaar wijkt af van de vennoetschappelijke jaarwinst, terwijl de som van de fiscale jaarwinsten op lange termijn gelijk is aan de som van de vennoetschappelijke jaarwinsten. Een dergelijk verschil ontstaat bijvoorbeeld door afwijkende afschrijvingsystemen (fiscaal versus vennoetschappelijk).
<i>Verschillen tussen fiscaal en vennoetschappelijk winstbegrip</i>	De fiscale winst over een bepaald jaar wijkt af van de vennoetschappelijke jaarwinst, en daardoor wijkt tevens de som van de fiscale jaarwinsten op lange termijn af van de som van de vennoetschappelijke jaarwinsten. Een dergelijk verschil ontstaat bijvoorbeeld door de deelnemingsvrijstelling. Zulke verschillen leiden tot een verlichting (verzwaring) van de belastingdruk.
<i>Belastinglast</i>	Belastingbedrag dat wordt opgevoerd in de vennoetschappelijke winst-en-verliesrekening en dat wordt gevonden door het nominale belastingtarief te nemen over de vennoetschappelijke winst vóór belasting, nadat deze gecorrigeerd is voor de positieve en negatieve verschillen tussen het fiscale en vennoetschappelijke winstbegrip.
<i>Belastingdruk</i>	Verhoudingscijfer waarbij de belastinglast in een bepaald jaar wordt uitgedrukt in een percentage van de vennoetschappelijke winst vóór belasting in dat jaar. Er is sprake van verlichting (verzwaring) van de belastingdruk wanneer deze uitkomt onder (boven) het nominaal belastingtarief.

<i>Resultatenbenadering</i>	Benadering die ontstane belastinglatenties berekent op grond van een afwijking tussen de fiscale en de vennootschappelijke winst in een bepaald jaar.
<i>Balansbenadering</i>	Benadering die ontstane belastinglatenties berekent op grond van een afwijking tussen de fiscale en de vennootschappelijke boekwaarden op een bepaald moment.
<i>Belastbaar tijdelijk verschil</i>	Vershil tussen de vennootschappelijke en fiscale boekwaarde van een actief of vreemd vermogen, dat bij toekomstige realisatie leidt tot over toekomstige boekjaren verschuldigde belasting.
<i>Verrekenbaar tijdelijk verschil</i>	Vershil tussen de vennootschappelijke en fiscale boekwaarde van een actief of vreemd vermogen, dat bij toekomstige realisatie leidt tot over toekomstige boekjaren te verrekenen belasting.

1

De handelsonderneming Drie Eiken BV in Sneek verzamelt over 2007 de volgende gegevens.

	Vennootschappelijk	Fiscaal
Omzet	€ 1.000.000	€ 1.000.000
Inkoopwaarde omzet	€ 500.000	€ 520.000
Diverse bedrijfskosten	- 200.000	- 195.000
	- 700.000	- 715.000
	€ 300.000	€ 285.000

Het verschil tussen de bedragen bij de post 'Inkoopwaarde omzet' is veroorzaakt door het feit dat fiscaal een ander voorraadwaarderingssysteem wordt gehanteerd dan vennootschappelijk.

Het verschil tussen de bedragen bij de post 'Diverse bedrijfskosten' is veroorzaakt door het feit dat bepaalde bedrijfskosten fiscaal niet als last worden geaccepteerd.

In bovenstaande opstelling is geen rekening gehouden met het feit dat over 2007 een bedrag van € 30.000 aan tantièmes zal worden uitgekeerd. Vennootschappelijk worden de tantièmes door Drie Eiken BV als winstverdelingspost beschouwd. Fiscaal worden de tantièmes gezien als kosten voor het jaar waarover ze worden uitgekeerd.

Het tarief voor de vennootschapsbelasting is 25%.

Drie Eiken BV gebruikt onder andere de volgende grootboekrekeningen:

068 Voorziening voor latente belastingverplichtingen

160 Te betalen vennootschapsbelasting

990 Vennootschapsbelasting

- a** Geef over 2007:
- 1 de vennootschappelijke winst vóór belasting, en
 - 2 de fiscale winst.
- b** Splits het verschil tussen de vennootschappelijke winst vóór belasting en de fiscale winst in
- verschillen in toerekening aan jaren, en
 - verschillen tussen het fiscaal en het vennootschappelijk winstbegrip.

- c Bereken de belastinglast én de te betalen vennootschapsbelasting over 2007.
- d Hoe groot is voor Drie Eiken BV in dit jaar het effectieve tarief van de vennootschapsbelasting?
- e Geef de journaalpost voor de verwerking van de vennootschapsbelasting in de vennootschappelijke jaarrekening over 2007 volgens de resultatenbenadering.
- f Hoe wordt vraag e uitgewerkt volgens de balansbenadering?
- g Geef een controleberekening volgens de balansbenadering voor het bedrag dat is geboekt op rekening 068.

2

Bij de handelsonderneming Dabomat BV in Houten hebben uitsluitend de volgende twee posten op de vennootschappelijke balans een andere waardering dan op de fiscale balans.

Gebouw

Het gebouw is in gebruik genomen op 1 januari 1999. Op de aanschafprijs van € 2.000.000 wordt vennootschappelijk jaarlijks 4% van de aanschafprijs afgeschreven. Fiscaal is de jaarlijkse afschrijving 3% van de aanschafprijs. In het eerste kwartaal van 2007 werd in het gebouw een milieu-investering van € 200.000 uitgevoerd. Vennootschappelijk werd hierop in 2007 € 10.000 afgeschreven, fiscaal € 50.000.

Voorraad handelsgoederen

De voorraad handelsgoederen bestaat uit de artikelen A en B. De voorraad wordt vennootschappelijk gewaardeerd volgens de fifo-methode (+ minimumwaarderingsregel). Op 31 december 2007 was – op basis van werkelijk betaalde inkooprijzen – in voorraad van:

• Artikel A		
8.000 stuks x € 25 =	€	200.000
6.000 stuks x € 28 =	-	168.000
		€ 368.000
• Artikel B		
13.000 stuks x € 35 =	€	455.000
9.000 stuks x € 37 =	-	333.000
		- 788.000
		€ 1.156.000

Fiscaal wordt de voorraad handelsgoederen gewaardeerd volgens het ijzeren-voorraadstelsel.

Voor de fiscale waardering op 31 december 2007 geldt:

	Ijzeren- voorraad	Ijzeren- voorraadprijs
Artikel A	15.000 stuks	€ 20 per stuk
Artikel B	20.000 stuks	€ 30 per stuk
De marktinkoopprijs op 31 december 2007 is van		
Artikel A		€ 29 per stuk
Artikel B		€ 36 per stuk

- a** Met welke bedragen komen de hiervóór genoemde twee posten voor op
- 1 de vennootschappelijke balans per 31 december 2007;
 - 2 de fiscale balans per 31 december 2007?
- b** Met welk bedrag moet Dabomat BV de post 'Voorziening latente belastingverplichtingen' opnemen op de creditkant van de vennootschappelijke balans per 31 december 2007?
- NB Het tarief vennootschapsbelasting is 25%.