

Drs. E.D.M. Gerrits RA
Mr. drs. R. Hein

Tax accounting

De winstbelastingpositie in de jaarrekening

VOORWOORD

Tax accounting is het vak dat zich bezighoudt met de verwerking van winstbelastingen in de jaarrekening. Dat maakt direct duidelijk dat het een belangrijk en actueel onderwerp is: belangrijk, omdat het gaat over een complexe en vaak aanzienlijke post in de balans, resultatenrekening en toelichting; actueel, omdat de verslaglegging door ondernemingen tegenwoordig nadrukkelijk onder de maatschappelijke loep ligt, temeer als we het hebben over het onderdeel van de fiscale verantwoording.

Dit boek heeft als doel om tax accounting toegankelijk te maken voor iedereen die in de praktijk met belastingen te maken heeft of een fiscale dan wel financieel-administratieve studie volgt. Alle belangrijke begrippen en toepassingen komen aan de orde, niet alleen vanuit een Nederlands perspectief, maar ook met ruime aandacht voor de internationale regelgeving en situaties waarmee Nederlandse bedrijven te maken krijgen. Het is, kortom, zowel een naslagwerk als een leerboek.

De stof is volledig bijgewerkt tot september 2023.

Eveline Gerrits
Ronald Hein

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Doel en doelgroep / 1
- 1.2 Tax accounting / 1
- 1.3 Opzet / 2

HOOFDSTUK 2

Basisbegrippen / 3

- 2.1 Belastingen in de jaarrekening: de basis / 3
- 2.2 Actuele, uitgestelde en onzekere belasting / 3
 - 2.2.1 Actuele belasting / 4
 - 2.2.2 Uitgestelde of latente belasting / 4
 - 2.2.3 Onzekere belasting: fiscale risico's / 6
- 2.3 De optelsom van actuele en uitgestelde belasting: de effectieve belastingdruk / 7
- 2.4 Verschillen tussen effectieve en statutaire belasting / 8
 - 2.4.1 Belastingvrije inkomsten / 8
 - 2.4.2 Fiscaal niet-aftrekbare kosten / 8
 - 2.4.3 Wijzigingen in de opname van uitgestelde belasting / 8
 - 2.4.4 Veranderingen in het statutaire belastingtarief / 9
 - 2.4.5 Wijzigingen in de voorziening voor fiscale risico's / 10
 - 2.4.6 Aanpassingen over voorgaande jaren / 10
 - 2.4.7 Presentatie / 11
- 2.5 Samenvatting / 11

HOOFDSTUK 3

Regelgeving ten aanzien van tax accounting / 13

- 3.1 Inleiding / 13
- 3.2 Burgerlijk Wetboek / 13
- 3.3 Rechtspraak van de Ondernemingskamer / 14
- 3.4 Publicaties van de Raad voor de Jaarverslaggeving / 14
- 3.5 Standaarden van de International Accounting Standards Board / 15
- 3.6 Standaarden van de Financial Accounting Standards Board / 15

HOOFDSTUK 4**De winstbelastingpositie in de jaarrekening / 17**

- 4.1 De basis / 17
 - 4.1.1 Tijdelijke en definitieve verschillen / 17
 - 4.1.2 Uitgestelde belasting: actieve en passieve latenties / 21
 - 4.1.3 Verantwoording in het resultaat of in het eigen vermogen / 22
- 4.2 De opbouw van de belastingpositie in de jaarrekening / 22
 - 4.2.1 Actuele belasting / 22
 - 4.2.2 Uitgestelde belasting / 24
 - 4.2.3 Tijdelijke verschillen / 27
 - 4.2.4 Verliesverrekening / 32
 - 4.2.5 Tax credits / 33
 - 4.2.6 De waardering van uitgestelde belasting / 34
 - 4.2.7 Saldering van actieve en passieve posities ('offsetting') / 39
 - 4.2.8 Voorziening voor fiscale risico's / 40
- 4.3 Bijzondere onderwerpen / 40
 - 4.3.1 Invloed van de fiscale eenheid / 40
 - 4.3.2 Buitenlandse groepsonderdelen / 41
 - 4.3.3 Vaste inrichtingen / 41

HOOFDSTUK 5**De belastingpositie volgens IFRS en RJ / 45**

- 5.1 De basis / 45
 - 5.1.1a Achtergrond en uitgangspunten van IAS 12 / 45
 - 5.1.1b Achtergrond en uitgangspunten van RJ 272 / 46
 - 5.1.2a Verwerking in het resultaat of in het eigen vermogen onder IAS 12 / 46
 - 5.1.2b Verwerking in het resultaat of in het eigen vermogen onder RJ 272 / 47
- 5.2 De opbouw van de belastingpositie in de jaarrekening / 48
 - 5.2.1a Actuele belasting onder IAS 12 / 48
 - 5.2.1b Actuele belasting onder RJ 272 / 49
 - 5.2.2a Uitgestelde belasting onder IAS 12 / 49
 - 5.2.2b Uitgestelde belasting onder RJ 272 / 51
 - 5.2.3a Tijdelijke verschillen onder IAS 12 / 53
 - 5.2.3b Tijdelijke verschillen onder RJ 272 / 60
 - 5.2.4a Verliesverrekening onder IAS 12 / 62
 - 5.2.4b Verliesverrekening onder RJ 272 / 63
 - 5.2.5a Tax credits onder IAS 12 / 63
 - 5.2.5b Tax credits onder RJ / 65
 - 5.2.6a De waardering van uitgestelde belasting onder IAS 12 / 65
 - 5.2.6b De waardering van uitgestelde belasting onder RJ 272 / 69
 - 5.2.7a Saldering van belastingposities (offsetting) onder IAS 12 / 70
 - 5.2.7b Saldering van belastingposities (offsetting) onder RJ 272 / 72
 - 5.2.8a Waardering van fiscale onzekerheden onder IAS 12 / 72
 - 5.2.8b Waardering van fiscale onzekerheden onder RJ 272 / 76

- 5.3 Bijzondere onderwerpen / 76
 - 5.3.1a Bedrijfscombinaties onder IAS 12 / 76
 - 5.3.1b Bedrijfscombinaties onder RJ 272 / 80
 - 5.3.2a Investerings in dochters en dergelijke onder IAS 12 / 80
 - 5.3.2b Investerings in dochters en dergelijke onder RJ 272 / 81
 - 5.3.3a Vaste inrichtingen (branches) onder IAS 12 / 82
 - 5.3.3b Vaste inrichtingen (branches) onder RJ 272 / 83
- 5.4 Toelichtingen / 84
 - 5.4.1a Toelichtingen onder IAS 12 / 84
 - 5.4.1b Toelichtingen onder RJ 272 / 90
- 5.5 Verwerking van belastinglatenties bij een fiscale eenheid onder RJ 272 / 93
 - 5.5.1 Toerekening alsof het zelfstandige belastingplichtigen betreft / 93
 - 5.5.2 Toerekening op basis van de afzonderlijke fiscale resultaten / 94
 - 5.5.3 Toerekening op basis van de afzonderlijke commerciële resultaten / 94
 - 5.5.4 Toerekening aan dochtervennootschappen blijft achterwege / 94
 - 5.5.5 Keuze uit de methoden / 95
- 5.6 Toelichtingsvereisten ten aanzien van uitgestelde belasting / 95

HOOFDSTUK 6

De belangrijkste verschillen tussen ASC 740 en IAS 12 / 97

- 6.1 'Backwards tracing' / 97
- 6.2 Latente belastingvorderingen / 97
- 6.3 Latente belasting ter zake van niet-uitgedeelde winsten van een dochter / 98
- 6.4 Intercompany-transacties / 98
- 6.5 Bedrijfscombinaties / 100
- 6.6 'Share based payments' / 100
- 6.7 'Initial recognition' / 100
- 6.8 Relevant tarief / 101
- 6.9 Onzekere belastingposities / 101

HOOFDSTUK 7

Pijler 2 en winstbelasting / 103

- 7.1 Inleiding / 103
- 7.2 De berekening van de GloBE ETR in hoofdlijnen / 105
 - 7.2.1 De berekening van het netto kwalificerende inkomen of verlies (hoofdstuk 6 van het Wetsvoorstel) / 105
 - 7.2.2 De berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen (hoofdstuk 7 van het Wetsvoorstel) / 107
- 7.3 Voorbeeld van de berekening van de GloBE ETR / 111
 - 7.3.1 Uitgangspunten / 111
 - 7.3.2 Berekening van de GloBE ETR / 114

Trefwoordenregister / 115

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Doel en doelgroep

Dit boek is zowel bedoeld voor fiscalisten die zich in tax accounting willen verdiepen, als voor accountants die hun kennis op dit gebied willen bijspijkeren. Het uitgangspunt is dat iedereen met elementaire boekhoudkennis de uitleg kan volgen. Alle belangrijke aspecten van tax accounting komen aan bod, waarbij de nadruk steeds ligt op de praktische toepassing. In dat kader gaat de meeste aandacht uit naar de bepalingen van International Accounting Standard (IAS) 12 en Richtlijn voor de Jaarverslaggeving (RJ) 272.

1.2 Tax accounting

Tax accounting houdt zich bezig met de belastingpositie in de jaarrekening. Dit vakgebied is niet nieuw, maar staat de laatste jaren steeds meer in de belangstelling als gevolg van de onrustige financiële en economische situatie in de wereld sinds de kredietcrisis van 2008, talrijke verslaggevingsincidenten en de 'Pillar 2'-wetgeving.¹ Ondernemingen moeten meer dan ooit de belastingpositie in de jaarrekening kunnen verklaren en – onder meer – bewijs leveren dat zij uitgestelde belastingvorderingen in de toekomst te gelde kunnen maken.

Tax accounting is een vakgebied dat op het snijvlak van twee disciplines ligt: belastingrecht en financiële verslaggeving. Het doel is immers om de fiscale regelgeving van elk land te vertalen naar de commerciële jaarrekening. Over welke resultaten is belasting verschuldigd? Op welk tijdstip is de belasting verschuldigd? Dit is het werkteerterrein van fiscalisten.

Aan de andere kant is er allerlei specifieke regelgeving over de verantwoording van belastingen in de jaarrekening. In welke gevallen moet een uitgestelde belastingschuld worden opgenomen? Hoe waardeert je fiscale verliezen? Hoe worden onzekere belastingposities tot uitdrukking gebracht? Dit zijn vragen waar de financiële verslaggevingsregels antwoord op geven.

Door deze tweeledige achtergrond komt de vraag op, of het nu de aan de fiscalisten of aan de accountants binnen een bedrijf is om tax accounting op zich te nemen. In de praktijk bestaan verschillende oplossingen. Wat in elk geval vaststaat, is dat tax accounting een hoge prioriteit verdient en dat de verantwoordelijkheid ervoor duidelijk moet worden belegd.

¹ Het onderdeel van de Global Anti-Base Erosion Model Rules van de OECD dat ziet op een minimumwinstbelasting voor multinationale ondernemingen van een bepaalde omvang.

Het doel van dit leerboek is om fiscalisten, controllers en accountants inzicht te geven in de wijze waarop de winstbelastinggevolgen van allerlei transacties tot uitdrukking komen in de jaarrekening.

1.3 Opzet

In hoofdstuk 2 staan enkele basisbegrippen met betrekking tot tax accounting centraal. Hoofdstuk 3 behandelt de relevante bronnen waarin we regels en opvattingen over tax accounting kunnen vinden. Na een behandeling van de meest voorkomende vraagstukken op het gebied van tax accounting in hoofdstuk 4, komen in het vijfde hoofdstuk de antwoorden aan de orde die de International Financial and Reporting Standards (met name IAS 12) en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ en RJk) op deze vraagstukken geven. Hoofdstuk 6 gaat in op de verschillen tussen IFRS en RJ enerzijds en hun Amerikaanse tegenhanger, ASC 740 (voorheen FAS 109), anderzijds.

In de Nederlandse verslaggevingspraktijk bestaat er een nadrukkelijk onderscheid tussen vier soorten ondernemingen op basis van omvang: groot, middelgroot, klein en micro. Dit onderscheid vinden we ook terug in de fiscale verslaggevingsregels. De behandeling in dit boek gaat in de regel uit van het meest uitgebreide tax-accountingregime, namelijk dat voor grote ondernemingen, zodat alle onderwerpen geraakt worden.

HOOFDSTUK 2

Basisbegrippen

2.1 Belastingen in de jaarrekening: de basis

Ieder bedrijf krijgt te maken met belastingen. Over de omzet wordt omzetbelasting afgedragen, op de salarissen wordt loonbelasting ingehouden, bij de aankoop van onroerend goed is overdrachtsbelasting verschuldigd, enzovoorts. Het resultaat van bedrijven wordt bovendien onderworpen aan winstbelasting, dat wil (in Nederland) zeggen: inkomsten- of vennootschapsbelasting.

De verwerking van *winstbelasting* in de jaarrekening staat bekend als *tax accounting*. Dat is het onderwerp van dit boek, waarbij we de (Nederlandse) vennootschapsbelasting als uitgangspunt zullen nemen. Behalve (binnen- of buitenlandse) vennootschapsbelasting wordt in het algemeen overigens ook (binnen- of buitenlandse) dividendbelasting tot de winstbelastingen gerekend, zoals uit de behandeling nog zal blijken.

Op welke manieren heeft de vennootschapsbelasting nu concreet invloed op het jaarverslag? Allereerst leidt de heffing van belasting tot vorderingen en verplichtingen jegens de Belastingdienst. Die horen vanzelfsprekend op de *balans* thuis.

De positieve of negatieve ontwikkelingen in de fiscale balansposten vormen in de regel baten, respectievelijk lasten voor het bedrijf. Deze mutaties verschijnen op hun beurt dus in de *winst-en-verliesrekening*. In enkele situaties lopen de mutaties rechtstreeks (dus zonder eerst in de winst-en-verliesrekening te worden getoond) over het *eigen vermogen*.

Behalve op de balans en in de resultatenrekening verschijnt er fiscale informatie in de *toelichting* en mogelijk ook in de *overige* gegevens (bijvoorbeeld in het kader van belangrijke gebeurtenissen na balansdatum).

Gezamenlijk geven deze onderdelen een volledig beeld van de fiscale positie van het bedrijf. Tax accounting houdt zich bezig met de wijze waarop dit beeld wordt gevormd.

In aansluiting op de gangbare praktijk zullen wij de hiervoor bedoelde jaarrekening veelal aanduiden als de *commerciële* jaarrekening.

2.2 Actuele, uitgestelde en onzekere belasting

Belastingen komen in twee hoedanigheden voor: actuele en uitgestelde belasting.

2.2.1 Actuele belasting

De *actuele* (of *acute*) *belasting* ziet op belasting die betrekking heeft op verstreken periodes en daadwerkelijk moet worden afgedragen aan de fiscus, respectievelijk van de fiscus zal worden ontvangen. Deze post sluit doorgaans rechtstreeks aan bij de belastingaanslag over de verslaggevingsperiode (maar kan ook correcties op eerdere periodes omvatten).

Zolang de aanslag over een bepaald tijdvak nog niet is ontvangen, moet de actuele belasting zo goed mogelijk worden geschat. Dit vergt een vertaling van het resultaat volgens de commerciële jaarrekening naar het resultaat volgens fiscale maatstaven.

Voorbeeld

Startpunt BV maakt de volgende aansluiting tussen de commerciële en de fiscale winst. Het belastingtarief is 25%.

Commerciële winst	1.000.000
Fiscaal vervroegde afschrijving	(200.000)
Onbelaste resultaten (deelnemingsvrijstelling)	(100.000)
Fiscaal niet aftrekbare rente	50.000
Fiscale winst	750.000
Te betalen actuele belasting 25% van 750.000 =	187.500

2.2.2 Uitgestelde of latente belasting

De commerciële jaarrekening is doorgaans niet gelijk aan de fiscale balans en resultatenrekening over dezelfde periode. Er kunnen zich allerlei verschillen voordoen en vele daarvan hebben betrekking op de wijze waarop resultaten aan periodes worden toegerekend (*timing*).

Voorbeeld

We zagen dat Startpunt BV een vervroegde fiscale afschrijving opvoert. Volgens de Nederlandse belastingwetgeving kan een belastingplichtige bepaalde vaste activa, die een duurzaam karakter hebben, willekeurig afschrijven. Dit levert geen absoluut voordeel op, maar wel een relatief (*timing*)voordeel. Meestal kiest het bedrijf uiteraard voor afschrijving ineens, omdat dan het voordeel maximaal is. Bedrijfseconomisch wordt door een dergelijk timingverschil namelijk een rentevoordeel behaald over het uitgestelde belastingbedrag.

In het geval van Startpunt BV blijkt het te gaan om een vast actief met een aanschafprijs van 250.000. Commercieel is de afschrijvingsperiode van dit actief vijf jaar. Daarom is de fiscale winst 200.000 lager (250.000 fiscale – 50.000 commerciële afschrijving).

Als nu alleen de actuele belasting in de jaarrekening wordt opgenomen, ontstaat er een vertekend beeld. Ten opzichte van de behaalde commerciële winst is de belastinglast immers relatief laag. Bovendien zal zich in de toekomst gewoonlijk de omgekeerde situatie voordoen: dan is de belastinglast relatief hoog, omdat er fiscaal geen afschrijving meer plaatsvindt. Er is, met andere woorden, slechts sprake van een *tijdelijk* verschil tussen de commerciële en fiscale winst.

Terug naar het voorbeeld: om de situatie weer in balans te krijgen, moet het fiscale voordeel van de vervroegde afschrijving worden 'uitgesmeerd' over de hele afschrijvingstermijn van het activum. Dit doen we door het boeken van *uitgestelde* ofwel *latente* belastingen.

Voorbeeld

De door Startpunt BV opgevoerde vervroegde fiscale afschrijving van 250.000 in jaar 1 heeft tot gevolg dat in de jaren 2 tot en met 5 een omgekeerd effect zichtbaar is.¹

Commerciële afschrijving	Fiscale afschrijving	Vershil	Latente belasting (geboekt in de winst-en verliesre- kening)	Latente belasting- schuld
50.000	250.000	200.000	50.000	50.000
50.000	-	(50.000)	(12.500)	37.500
50.000	-	(50.000)	(12.500)	25.000
50.000	-	(50.000)	(12.500)	12.500
<u>50.000</u>	<u>-</u>	<u>(50.000)</u>	<u>(12.500)</u>	0
250.000	250.000	0	0	

De *actuele* belasting van 187.500 (zie het eerste voorbeeld over Startpunt BV) en de *latente* belasting ad 50.000 (uit het vervolgvoorbeeld hierboven) vormen samen de belastingschuld én -last volgens de jaarrekening, die over het eerste jaar dus 237.500 bedraagt.

Uitgestelde belasting ziet natuurlijk niet altijd op *te betalen* belasting (passieve latentie): er kan evengoed sprake zijn van een uitgestelde belasting*vordering* (actieve latentie).

¹ Volledigheidshalve merken wij op dat wij in dit voorbeeld omwille van de uitlegbaarheid uitgaan van bepaling van latenties door *resultaat*vergelijking. Verderop (zie paragraaf 4.2.3.2) zal blijken dat de gebruikelijke bepalingsmethode is gebaseerd op vergelijking van *balans*posten.

Voorbeeld

In jaar 6 neemt Startpunt BV commercieel een pensioenvoorziening van 500.000 op. Fiscaal mogen deze lasten echter pas worden genomen op het moment dat er daadwerkelijk pensioenuitgaven plaatsvinden.

Het gevolg is dat in jaar 6 de fiscale winst 500.000 hoger is dan de commerciële winst. Op het moment dat de uitgaven worden gedaan, zal de omgekeerde situatie zich voordoen. Commercieel worden de uitgaven van de voorziening afgeboekt en fiscaal worden de uitgaven ten laste van de winst geboekt.

In jaar 6 ontstaat als gevolg hiervan een hogere actuele belastingschuld en -last van 125.000 ($500.000 \times 25\%$) dan op grond van het commercieel resultaat verwacht zou worden. De tegenhanger is dat de onderneming in de toekomst hetzelfde bedrag van de fiscus zal terugontvangen, namelijk op het moment dat de uitgaven zich voordoen. Op dat moment zal de fiscale winst 500.000 lager zijn dan de commerciële winst.

Daarom neemt Startpunt BV in jaar 6 een uitgestelde belastingvordering van 125.000 op. De tegenhanger is een latente belastingopbrengst van 125.000, die geboekt wordt in de winst-en-verliesrekening.

We zien hier het onderscheid tussen *passieve* en *actieve* latenties, waaraan we nader aandacht besteden in paragraaf 4.2.2.

Uitgestelde belasting heeft niet alleen betrekking op periodeverschillen, dus op timing. Er zijn ook andere voorbeelden van tijdelijke verschillen tussen de commerciële en de fiscale jaarcijfers die tot een boeking van latente belasting leiden. We gaan daar in paragraaf 4.2.3.1 op in.

2.2.3 Onzekere belasting: fiscale risico's

Soms heeft de belastingplichtige een andere visie op de omvang van zijn fiscale verplichtingen dan de inspecteur, of kan hij redelijkerwijs verwachten dat er een dispuut zal ontstaan. In die situaties kan de vraag opkomen of een voorziening voor fiscale risico's moet worden gevormd.

Voorbeeld

Startpunt BV heeft rente betaald aan een groepsmaatschappij. Deze rente is volgens de Nederlandse belastingwetgeving alleen aftrekbaar als de lening om zakelijke redenen is afgesloten. De mogelijkheid bestaat echter dat de fiscus de zakelijkheid in twijfel trekt. Dat kan leiden tot een navordering van 100.000.

Omdat Startpunt BV een serieus risico onderkent dat de inspecteur de renteaftrek zal bestrijden én uiteindelijk gelijk zal krijgen, neemt de onderneming een voorziening voor fiscale risico's op ad 100.000.

De onzekerheid kan zowel op belastingverplichtingen als op belastingvorderingen zien. Let op: in dat laatste geval leidt de onzekerheid niet tot een voorziening, maar tot een afwaardering. Onzekere belasting is in alle gevallen te zien als een correctie op ofwel de actuele, ofwel de uitgestelde belastingpositie.

2.3 De optelsom van actuele en uitgestelde belasting: de effectieve belastingdruk

De actuele en de uitgestelde belasting (inclusief de eventuele voorziening of afwaardering uit hoofde van fiscale risico's) bepalen samen de *effectieve belastinglast*. Dit is een belangrijke grootheid in de jaarrekening, die tot uitdrukking komt in de toelichting. De effectieve belastingdruk is gelijk aan de totale belastinglast in de jaarrekening (dat wil zeggen: de actuele + de uitgestelde belasting) gedeeld door het resultaat vóór belasting.

Voorbeeld

In jaar 1 boekte Startpunt BV, zoals we eerder zagen, een actuele belastingschuld van 187.500. Vervolgens zagen we dat daarnaast een uitgestelde belastingverplichting ontstond van 50.000. Ten slotte nam de onderneming een voorziening voor fiscale risico's op van 100.000.

De totale belastinglast in de jaarrekening bedroeg dan ook 337.500. De effectieve belastingdruk was op die basis $337.500 / 1.000.000 = 33,75\%$.

Let op: voor de effectieve belastingdruk maakt het dus niets uit of een post naar voren komt in de actuele of in de uitgestelde belastingen (behoudens onzekerheden ten aanzien van de waardering of tariefsverschillen). Een tijdelijk verschil tussen commerciële en fiscale winst – tot uitdrukking komend in een uitgestelde belastingpost – leidt dan ook niet tot een hogere of lagere belastingdruk!

In het verlengde van de bepaling van de effectieve belastingdruk ligt de *effectieve-tariefsaansluiting* (in het Engels bekend als 'rate reconciliation', of ook 'effective tax reconciliation'). Deze aansluiting is van belang, omdat de totale belastinglast in het algemeen niet direct is af te leiden uit de winst voor belasting. Anders gezegd: de belastinglast in de resultatenrekening is gewoonlijk niet gelijk aan de winst vóór belasting maal het statutaire tarief.

De effectieve-tariefsaansluiting gaat uit van de winst voor belasting, vermenigvuldigd met het statutaire (dat is het geldende) vennootschapsbelastingtarief. Vervolgens wordt aangegeven op welke punten de effectieve belastinglast afwijkt van deze statutaire belastinglast.

Voorbeeld

We maken de effectieve-tariefsaansluiting voor Startpunt BV in jaar 1.

	Bedrag	Percentage
Commerciële winst (voor belasting)	1.000.000	
Belasting volgens statutair tarief	250.000	25
Onbelaste baten (deelnemingsvrijstelling)	(25.000)	(2,5)
Niet-aftrekbare kosten (rente)	12.500	1,25
Fiscale risicovoorziening	100.000	10
Belastinglast	337.500	33,75

2.4 Verschillen tussen effectieve en statutaire belasting

De afwijkingen tussen de effectieve en statutaire belastingdruk verschillen van geval tot geval. We geven hieronder aan wat de meest voorkomende oorzaken zijn.

2.4.1 Belastingvrije inkomsten

De inkomsten uit dochters en andere aandelenbelangen maken deel uit van het commerciële resultaat. Fiscaal is op zulke inkomsten echter vaak de deelnemingsvrijstelling van toepassing. Dit resultaat heeft dus invloed op de effectieve belastingdruk.

2.4.2 Fiscaal niet-aftrekbare kosten

Sommige lasten die wel het commerciële resultaat verlagen, komen niet voor fiscale aftrek in aanmerking. Voorbeelden zijn bepaalde excessieve rentelasten, boetes en de kosten van aandelenopties voor werknemers.

2.4.3 Wijzigingen in de opname van uitgestelde belasting

We zagen al dat tijdelijke verschillen tussen de commerciële en de fiscale waardering leiden tot uitgestelde belasting. Deze uitgestelde belasting is een balanspost die in de toekomst weer verdwijnt.

Zolang de balanspost bestaat, moet er een waardering van de uitgestelde belasting plaatsvinden. Dit vergt uiteraard bepaalde aannames, bijvoorbeeld omtrent de tijd die nodig is om het waarderingsverschil in te lopen. Die aannames kunnen in een later jaar veranderen.

Hetzelfde geldt voor de verwachting omtrent de realisatie van een uitgestelde belastingvordering. Die verwachting moet soms worden bijgesteld. Als het bijvoorbeeld niet (meer) waarschijnlijk is dat de belastingvordering daadwerkelijk realiseerbaar is, moet deze commercieel worden afgeboekt.

Voorbeeld

Hiervoor bleek dat Startpunt BV aan het eind van jaar 6 een uitgestelde belastingvordering van 125.000 opnam, omdat de pensioenvoorziening van 500.000 fiscaal niet aftrekbaar was. De aftrek kan in de toekomst echter alsnog plaatsvinden, zodra de uitgaven voor de pensioenen daadwerkelijk worden gedaan. Daarom is er een latente belastingvordering opgenomen.

In een later jaar blijkt echter dat de toekomstige fiscale winstverwachting negatief is, zodat de toekomstige aftrekpost niet kan worden geëffectueerd. Er zal daardoor geen effectieve fiscale aftrek van de pensioenlasten kunnen plaatsvinden. Men boekt dan de uitgestelde belastingvordering af.

Deze afboeking heeft een verhoging van de effectieve belastingdruk tot gevolg, die daardoor hoger kan uitvallen dan verwacht op basis van het statutaire tarief.

2.4.4 Veranderingen in het statutaire belastingtarief

Deze oorzaak is gerelateerd aan die uit de vorige paragraaf. Het waarderen van een post uitgestelde belasting vergt ook een bepaling van het belastingtarief waartegen in de toekomst de definitieve afrekening met de fiscus zal plaatsvinden. Dat tarief kan echter een wijziging ondergaan. Als dat gebeurt, verandert ook de balanswaarde van de uitgestelde belasting.

Voorbeeld

Startpunt BV heeft aan het einde van jaar 1 een latente belastingschuld van 50.000 op de balans opgenomen. Aan het einde van jaar 2 bedraagt deze uitgestelde schuld nog 37.500.

In jaar 2 wordt bekend dat het statutair belastingtarief met ingang van het volgende jaar 30% bedraagt. Dit heeft tot gevolg dat het bedrijf aan het einde van jaar 2 de latente belastingverplichting moet waarderen met inachtneming van het nieuwe tarief. Immers, in de jaren 3 tot en met 5 zal men, in plaats van 25%, 30% belasting moeten afdragen over de hogere fiscale winst (van 50.000 per jaar).

De latente belastingschuld bedraagt dan $150.000 (3 \times 50.000) \times 30\% = 45.000$ aan het einde van jaar 2. Op de balans was 37.500 opgenomen. Het verschil van 7.500 verschijnt als extra (latente) belastinglast in de winst-en-verliesrekening van jaar 2.

Dergelijke veranderingen kunnen overigens ook betrekking hebben op buitenlandse groepsonderdelen.

2.4.5 Wijzigingen in de voorziening voor fiscale risico's

In paragraaf 2.2.3 gingen we in op de invloed van de voorziening (of afwaardering) uit hoofde van fiscale risico's op de belastingpositie in de *commerciële* jaarrekening. Let er goed op dat de toevoegingen en onttrekkingen aan een dergelijke voorziening zelf niet het *fiscale* resultaat raken. Deze mutaties hebben immers direct betrekking op de uiteindelijk daadwerkelijk af te dragen of te vorderen belasting. Fiscaal vormen ze dus onttrekkingen.

Dat betekent dat de wijzigingen in de fiscale risicovoorziening (die in de balans een correctie is op de actuele belasting of op de uitgestelde belasting) leiden tot verschillen tussen commercieel en fiscaal resultaat, en dus relevant zijn voor de aansluiting tussen statutair en effectief tarief.

2.4.6 Aanpassingen over voorgaande jaren

Het kan voorkomen dat er aanpassingen nodig zijn in de actuele belastinglast die ziet op oudere jaren. De invulling van de fiscale aangifte gebeurt vaak enige tijd na het opmaken van de jaarrekening en kan leiden tot een ander inzicht in de verschuldigde of te vorderen belasting. Een voorbeeld van een aanpassing over een voorgaand jaar is een niet-aftrekbare post die over het hoofd is gezien. Dergelijke correcties komen naar voren in de *actuele* belastinglast over het lopende boekjaar.

Ook aanpassingen in de latente belastingen komen veelvuldig voor. Dit kan bijvoorbeeld komen doordat men een latentie te laag heeft opgenomen.

Voorbeeld

Startpunt BV schrijft het bedrijfsgebouw fiscaal en commercieel af volgens hetzelfde systeem. Bij het bepalen van de belastinglatenties is dan ook al jaren ogenschijnlijk terecht voorbijgegaan aan dit actief.

Bij een controle op de fiscale boekwaarden volgens de aangifte constateert de accountant echter dat de zogenoemde bodemwaarde van het gebouw is bereikt, zodat er geen fiscale afschrijving meer mag plaatsvinden. Dat betekent dat men een actieve latentie had moeten opnemen.

De jaarrekening over het desbetreffende jaar is op dat moment allang gepubliceerd. De latentie zal daarom op de eindbalans van het lopende jaar moeten verschijnen. Dit brengt (mits voldaan is aan de voorwaarden voor het opnemen van een latente belastingvordering) een bate mee die leidt tot een verschil tussen statutaire en effectieve belastingdruk.