

Tax accounting is meer dan het optellen van de te betalen bedragen

10-stappenplan voor de fiscale analyse ten behoeve van de jaarrekening

Tjeerd van den Berg

Tax accounting is een apart vak en het berekenen van de juiste belastinglast in een jaarrekening is een hele opgave. In de afgelopen jaren heeft het vak van tax accountant een grote vlucht genomen. Veel professionals die specifiek operen in dit domein, beschikken over kennis van een behoorlijk niveau. Maar waar menigeen nog wel problemen mee heeft, is het op een juiste manier verbinden van de losse elementen. Een 10-stappenplan maakt duidelijk hoe gestructureerd tot de juiste belastinglast en toelichting in de jaarrekening kan worden gekomen.

Het opstellen van de jaarrekening – wat betreft belastingen – is met dit stappenplan in de praktijk niet zo moeilijk meer. Hierna worden de 10 stappen benoemd, gevolgd door een korte uiteenzetting per stap.

Wie de tien stappen in deze volgorde volgt, zal zien dat het op juiste wijze verantwoord en toelichten van de belastinglast een ‘walk in the park’ is.

De 10 stappen

1. Identificeer en bereken de permanente en tijdelijke verschillen tussen de commerciële en fiscale waardering
2. Bereken de actuele belastingverplichting
3. Bereken de ‘return to accrual’-aanpassingen en andere ‘true-ups’
4. Waardeer de uitgestelde belastingverplichtingen en vorderingen
5. Analyseer de uitgestelde belastingvordering
6. Analyseer de onzekere belastingposities
7. Sluit de balanspositie aan
8. Bereken de totale belastinglast
9. Maak een ‘rate reconciliation’
10. Bepaal welke toelichting noodzakelijk is

Stap 1 - Identificeer en bereken de permanente en tijdelijke verschillen

De eerste stap is het identificeren van de permanente en tijdelijke verschillen. Dit zijn over het algemeen verschillen tussen de commerciële (balans)waardering en fiscale (balans)waardering als gevolg van de toepassing van de belastingwet. Deze verschillen kunnen zowel een permanent als een tijdelijk karakter hebben. Het schoolvoorbeeld van een permanent verschil is een dividend dat is vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling, maar dat commercieel wel tot de winst behoort. Van tijdelijke aard zijn bijvoorbeeld verschillen in afschrijvingen (bijvoorbeeld: hoogte, duur, fiscale stimulerings-regeling).

Stap 2 - Bereken de actuele belastingverplichting

De tweede stap bestaat uit het ‘proforma’ opstellen van de aangifte. Men neemt hiervoor het inkomen vóór belastingen, bepaald onder de toepasselijke accounting standaard. Vervolgens bepaalt men de impact op genoemd inkomen van de permanente en tijdelijke verschillen die in stap 1 zijn geïdentificeerd. Het resultaat is dan het belastbaar bedrag onder de toepasselijke belastingwetgeving. Een vermenigvuldiging van dit bedrag met het van toepassing zijnde

belastingtarief geeft de actuele belastingverplichting.²

Stap 3 - Bereken de ‘return-to-accrual’-aanpassingen en ‘true-ups’

Vervolgens moet gekeken worden of er wellicht een correctie nodig is op de eerder berekende actuele belastingverplichting. De reden hiervoor ligt vaak in zogenoemde ‘return-to-accrual’-aanpassingen en ‘true-ups’. Hoewel vaak door elkaar gebruikt, wil ik hier toch een onderscheid in aanbrengen. In mijn beleving ziet een ‘return-to-accrual’-aanpassing op een aanpassing van de in het (recente) verleden gemaakte berekening van de actuele belastinglast door nieuwe eigen inzichten ten aanzien van de in te dienen aangifte. Bijvoorbeeld door het verkrijgen van recentere – en wellicht betere – informatie. Tenslotte heeft men dan de laatste aanpassing tot het bedrag wat werkelijk in de aangifte berekend is. Een ‘true-up’ daarentegen ziet op aanpassingen van de berekende actuele belastinglast door mutaties die zijn veroorzaakt na het indienen van de aangifte. Dit zijn bijvoorbeeld aanpassingen als gevolg van de ontvangen (afwijkende) aanslag of als gevolg van een boekenonderzoek en/of compromis dat tot een hogere (of lagere) belastinglast leidt.

Stap 4 - Waardeer de uitgestelde belastingen

De vierde stap is het waarderen van de uitgestelde belastingen. Hierbij nemen we de geïdentificeerde tijdelijke verschillen uit de eerste stap en vermenigvuldigen die met het van toepassing zijnde

belastingtarief. Dit laatste wel met de opmerking dat het tarief moet worden gehanteerd dat van toepassing is op het moment dat de vordering wordt gerealiseerd of de verplichting wordt afgewikkeld.³

Ook moeten in deze stap de verrekenbare verliezen en mogelijke tax credits worden geïdentificeerd en gewaardeerd.⁴

Stap 5 - Analyseer de uitgestelde belastingvordering

Stap vijf is het beoordelen of in het geval van een (netto) uitgestelde belastingvordering, deze wel volledig mag worden opgenomen.⁵ Deze uitgestelde belastingvordering mag immers alleen worden opgevoerd indien het waarschijnlijk is dat er in de toekomst fiscale winst beschikbaar zal zijn.⁶

Stap 6 - Analyseer de onzekere belastingposities

Als zesde stap zal een analyse moeten worden gemaakt van de onzekere belastingposities die in de aangifte zijn ingenomen. De ingenomen standpunten ten aanzien van de het toepassen van de deelnemingsvrijstelling, de gehanteerde – en commercieel verwerkte – transfer pricing uitgangspunten, renteaftrekkbeperkingen, toepasselijkheid van rulings, etc. moeten tegen het licht worden gehouden. Zodra de ingenomen standpunten ter discussie zouden kunnen worden gesteld, is er sprake van een onzekere belastingpositie. Ten aanzien van deze posities zal overwogen moeten worden of het wellicht noodzakelijk is om hiervoor een verplichting op te nemen.⁷

Stap 7 - Sluit de balanspositie aan

Hierna moeten we zorgen dat de balanspositie aansluit. Een stap die net zo eenvoudig als gecompliceerd kan zijn. De eindstand van de balanspositie is immers het saldo van: de beginstand, de betalingen/ontvangsten en de berekende actuele belastinglast. Hierbij moet er vooral op worden gelet dat alleen inkomstenbelastingen worden meegenomen in de aansluiting. Andere veel voorkomende obstakels zijn de eigenvermogenboekingen.

Stap 8 - Bereken de totale belastinglast

De laatste stap om tot de totale belastinglast te komen, is het optellen van de

Berekening effectieve belastingdruk

$$\text{Effectieve belastingdruk} = \frac{\text{(totale belastinglast, P\&L)}}{\text{(Winst voor belastingen (commercieel))}} \times 100 \%$$

berekende (totale) actuele belastinglast en de uitgestelde belastinglast.

Stap 9 - Maak een ‘rate reconciliation’

Als éénnalaatste stap moet er een zogeheten ‘rate-reconciliation’ worden opgesteld. Dit is een aansluiting tussen de belastinglast berekend op basis van het statutaire tarief⁸ en de effectieve belastinglast na de invloed van met name de diverse permanente verschillen. Permanente verschillen – die nooit omkeren – zoals de Nederlandse deelnemingsvrijstelling, hebben namelijk invloed op het effectieve belastingtarief van een onderneming. Winsten zijn immers wel aanwezig, maar (deels) niet belast. De berekening van het effectieve belastinglastpercentage is als volgt (zie kadertje).

Stap 10 - Bepaal welke informatie-verschaffing noodzakelijk is

Als finale stap – maar wellicht de belangrijkste – gaat het erom te bepalen welke mate van informatieverschaffing noodzakelijk is. Wellicht nog belangrijker is het, om te bepalen welke informatie wenselijk en dienstbaar is aan de investeerders. Wat willen zij weten, en in welk detail dient de onderneming te treden? IAS 12 schrijft vanaf paragraaf 79 voor welke informatie verplicht is. Waar vooral aandacht aan moet worden besteed, is het feit dat de belangrijkste componenten van belastinglast afzonderlijk moeten worden gepresenteerd.⁹ IAS 12.80 geeft een lijst met mogelijkheden van deze componenten. IAS 12.81 geeft een reeks met verplichtingen waarin ook de ‘rate-reconciliation’ is opgenomen.¹⁰

Handreiking

Je hoort vaak dat het bepalen van de juiste belastinglast een enorme klus is, waardoor men niet weet waar te beginnen. In dit artikel zijn een raamwerk en enkele handvatten aangeboden om in 10 stappen tot een correcte weergave en toelichting te komen van de belastinglast in een

jaarverslag. Natuurlijk is een ieder zich er van bewust dat het nog altijd een aaneenschakeling van moeilijke deelonderwerpen blijft waarbij de nodige training en het hanteren van de juiste rapportagesystemen een eerste vereiste is. Echter, het stelselmatig doorlopen van deze stappen zorgt ervoor dat het bepalen van de belastingpositie de laatste, maar niet de moeilijkste stap van een jaarafsluiting wordt. An

1. Het is natuurlijk goed mogelijk dat er geen sprake is van een belastinglast, maar van een bate. Over het algemeen worden belastingen echter als last ervaren. Om die reden wordt in dit artikel specifiek gesproken over belastinglast en niet steeds over beide mogelijkheden.

2. Zie IAS 12.46.

3. Zie IAS 12.47.

4. Zie IAS 12.13 & 34.

5. Zie IAS 12.34, 35 & 36.

6. Meer hierover in: ‘Winstgevendheid door belastingen’, Tjeerd van den Berg, AN, afl. 2, 2011 en ‘Meer aandacht voor belastinglatenties in crisistijden’, Bart Janssen, AN, afl. 3, 2010.

7. Zie IAS 37.5(b) als gevolg van het uitsluiten van winstbelastingen door IAS 37 wordt een voorziening op grond van IAS 12.46 opgenomen.

8. Bij multinationals zien we vaak het gebruik van een ‘blended’ bedrag of tarief. Natuurlijk komt het ook voor dat men start met het vermelden van het belastingtarief van de hoofvestiging hoofdhuis [zie bijvoorbeeld het Jaarverslag Koninklijke Ahold].

9. Zie IAS 12.79.

10. Zie IAS 12.80 (c).



T. van den Berg is werkzaam in het Tax Assurance team van Deloitte Rotterdam. tvandenbergh@deloitte.nl