

Discontinuïteit en ‘getrouw beeld’ bij jaarrekening op fiscale grondslagen

Anton Dieleman RA

Inleiding

Jaarrekeningen die worden opgemaakt op basis van fiscale grondslagen, of die gebruik maken van de optie die Titel 9 BW 2 voor microrechtspersonen biedt, worden ingericht op basis van een ‘strak’ keurslijf gebaseerd op de genoemde fiscale grondslagen, dan wel de vrijstellingsmogelijkheden. De vraag rijst dan hoe zich dat verhoudt tot het overall principe van Titel 9 BW 2 dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van vermogen en resultaat. John Weerdenburg wijdde hieraan onlangs ook al een lezenswaardige column op Accountant.nl. Zijn conclusie dat de RJ de plank mis slaat deel ik overigens niet; wel zijn inhoudelijke commentaar met betrekking tot het inzicht dat in een jaarrekening op fiscale grondslagen veelal ontbreekt. Ik maak enkele opmerkingen over ‘getrouw beeld’ in relatie tot jaarrekeningen op fiscale grondslagen en jaarrekeningen van microrechtspersonen en ga daarna concreet in op het voorbeeld van een situatie van discontinuïteit met betrekking tot een jaarrekening op fiscale grondslagen. Daar wringt het nogal naar mijn mening.

Getrouw beeld

Als we vanuit de wettekst van art. 2:362 BW kijken heeft het overall principe ‘getrouw beeld’ bij het opmaken van de jaarrekening de volgende dimensies:

- het houdt in dat de omvang en samenstelling van het vermogen en resultaat cijfermatig juist worden gepresenteerd;
- daarnaast is een volledige en correcte toelichting noodzakelijk;
- in uitzonderingssituaties wordt afgeweken van de specifieke grondslagen voor waardering en resultaatbepaling;
- indien nodig voor het verschaffen van het juiste inzicht wordt extra toelichting verstrekt.

Deze elementen vormen de basisprincipes voor de meer concrete uitwerking in Titel 9 BW 2 en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

Getrouw beeld betekent ook dat soms van de voorschriften moet worden afgeweken

Sinds een aantal jaren bevat Titel 9 de opties van toepassing van fiscale grondslagen (voor kleine en microrechtspersonen) en de vereenvoudigde jaarrekening voor microrechtspersonen.

Het concept van fiscale grondslagen houdt in dat (verplicht) alle grondslagen die gelden voor de aangifte vennootschapsbelasting in de jaarrekening worden toegepast. De faciliteit voor microrechtspersonen leidt ertoe dat de jaarrekening mag worden beperkt tot een (vereenvoudigde) balans en winst-en-verliesrekening zonder toelichting.

De jaarrekening van een micro-rechtspersoon mag worden beperkt tot een vereenvoudigde balans en winst-en-verliesrekening



In het licht van de hiervoor door mij genoemde punten blijkt dat een jaarrekening op fiscale grondslagen niet altijd een jaarrekening waarbij gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling voor microrechtspersonen nooit tot een jaarrekening leiden die een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat:

- voor een jaarrekening op fiscale grondslagen vloeit dat voort uit het feit dat niet afgeweken mag worden van deze grondslagen (het hierna toegelichte onderwerp discontinuïteit etaleert dat in optima forma);
- voor de jaarrekening van een micro-rechtspersoon volgt dat uit het ontbreken van de toelichting. Ik laat daarbij maar onbesproken dat een dergelijke jaarrekening formeel niet eens kwalificeert als jaarrekening, aangezien art. 2:361 lid 1 BW een jaarrekening definieert als een balans, winst-en-verliesrekening en toelichting.

Overigens past bij de jaarrekening van een micro-rechtspersoon (veelal zonder toelichting) wel de kanttekening dat de EU-Jaarrekeningrichtlijn in de preambule (par. 23) het volgende opmerkt:

“Een micro-onderneming of een kleine onderneming die het nuttig acht om bijkomende vermeldingen zoals die van middelgrote en grote ondernemingen worden vereist of andere, niet bij deze richtlijn voorgeschreven vermeldingen op te nemen, dient daar evenwel niet van te worden weerhouden.”



Verder merkt de EU-Jaarrekeningrichtlijn in art. 36 lid 4 expliciet op dat de jaarrekening van een microrechtspersoon (zonder toelichting) geacht wordt een getrouw beeld te geven. Het zal duidelijk zijn dat mijn visie daaromtrent niet synchroon loopt met het genoemde art. 36 van de EU-Jaarrekeningrichtlijn.

Discontinuïteit en fiscale grondslagen

Indien sprake is van (onontkoombare) discontinuïteit vereisen art. 2:384 lid 3 BW en hoofdstuk 170 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ) dat de jaarrekening wordt opgemaakt op basis van liquidatiegrondslagen. Dat geldt met terugwerkende kracht voor alle nog niet opgemaakte jaarrekeningen; ook als het moment van discontinuïteit na balansdatum ligt. De consequenties voor de jaarrekening zijn in dat geval enorm; een logische consequentie van discontinuïteit. Voor een gebruiker essentieel om daarvan kennis te nemen. Zowel in cijfermatig opzicht als qua toelichting.

Indien er sprake is van discontinuïteit moet de jaarrekening worden opgemaakt op basis van liquidatiegrondslagen

Bij toepassing van fiscale grondslagen is dit echter verboden; de effecten van het discontinuïteitsscenario mogen pas worden verwerkt op het moment van daadwerkelijke liquidatie.

Het zal duidelijk zijn dat dit een belangrijk verschil oplevert (of kan opleveren). De vraag ontstaat dan, wat prevaleert?

- een jaarrekening op fiscale grondslagen (zonder verwerking van de liquidatie); of
- een jaarrekening met een getrouw beeld op basis van de reguliere grondslagen van Titel 9 BW 2 en de RJ.

Getrouw beeld stelsel prevaleert boven fiscale grondslagen

Overigens zou het continueren van fiscale grondslagen, op basis van art. 3 lid 1 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen wel leiden tot een volgende (verplichte) toelichting: ‘In de toelichting wordt vermeld voor welke posten het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen leidt tot een afwijking van de waardering volgens afdeling 6, titel 9, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, die van belang is voor het inzicht in het vermogen. Deze toelichting maakt deel uit van de jaarrekening die ingevolge artikel 394 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt gepubliceerd.’ Uiteraard een cruciale toevoeging, maar naar mijn mening onvoldoende om daarmee ‘getrouw beeld’ te bereiken. Immers ontbreekt kwantitatieve informatie en geldt het principe dat met een toelichting niet een onjuiste jaarrekening kan worden ‘gerepareerd’. Natuurlijk realiseer ik me dat hiermee formeel aan de vereisten van Titel 9 BW 2 wordt voldaan. De gebruiker van de jaarrekening krijgt naar mijn mening onvoldoende informatie, maar dit is blijkbaar de consequentie van efficiëntie die moet worden bereikt met de opties van fiscale grondslagen.





Door een enorme hoeveelheid verslaggevingstechnische bomen kun je het bos niet meer zien

Persoonlijk ben ik van mening dat 'getrouw beeld' in deze situatie een zodanig overheersend principe is dat toepassing van fiscale grondslagen ervoor moet wijken. Het is bovendien een optie die niet verplicht toegepast moet worden. En blijkbaar zijn er situaties waarbij de optie terzijde moet worden gezet omdat een jaarrekening op basis van liquidatiegrondslagen prevaleert vanuit dit getrouwe beeld-concept.

Tot slot

Het opnemen van (vergaande) vrijstellingen in Titel 9 BW 2 is enerzijds begrijpelijk uit oogpunt van eenvoud en administratieve lastenverlichting.

Maar ik heb laten zien dat er situaties zijn waarbij deze verworvenheden naar mijn mening moeten wijken voor het getrouwe beeld dat een jaarrekening moet geven. Formeel bestaat daarvoor geen verplichting, maar het conceptuele uitgangspunt van 'getrouw beeld' moet soms prevaleren.

Uitgebreide regelgeving op het terrein van externe verslaggeving laat zien dat je door een enorme hoeveelheid verslaggevingstechnische bomen in een situatie terecht kunt komen dat je het bos niet meer ziet. Maar je kunt ook nagenoeg alle verslaggevingstechnische bomen kappen; het resultaat daarvan is dat niet langer sprake is van een bos....

Noten

- 1 'Slaat RJ de plank mis bij de jaarrekening op fiscale grondslag?', John Weerdenburg op www.accountant.nl, 23 oktober 2018
- 2 Richtlijn 2013/34/EU van 26 juni 2013



Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars Accountants in Rotterdam