

Verband tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht van de ondernemingen: enige aanknopingspunten en bedenkingen

BRUNO COLMANT

*Doctor in de Bedrijfswetenschappen (ULB), Accountant en belastingconsulent
Professor aan de Ecole Supérieure des Sciences Fiscales
Lid van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven*

De polariteit van het verband tussen de boekhouding en de fiscaliteit van de ondernemingen is de laatste 43 jaar van richting veranderd. Oorspronkelijk waren het de fiscale hervormingswetten van 1919 en 1962 die boekhoudkundige regels noodzaakten. Deze werden vastgesteld naar aanleiding van de omzetting in België van de vierde boekhoudrichtlijn van 1978. Het naast elkaar bestaan van beide op fiscaal gebied werd destijds bevestigd door het postulaat van de fiscale neutraliteit. Maar zodra het boekhoudrecht een vaste vorm had gekregen, nog aangevuld door de normalisatie door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, werd de richting van de dominantie omgekeerd: het fiscaal recht overheerste in fiscale zaken, welke situatie in 1997 door het Hof van Cassatie werd bevestigd. Dat is eigenlijk niet zo verwonderlijk. Het boekhoudrecht is een methodologische onderafdeling van het burgerlijk recht, bestemd om de relaties tussen een schuldenaar (de onderneming) en zijn schuldeiser (de fiscus) te organiseren. De wetgever heeft trouwens nooit een duidelijk conceptueel standpunt ingenomen over het verband tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht. Nochtans nemen onze wetten een empirisch standpunt aan, gesteund op dat verband, maar afgeleid uit doctrinale bekommernissen.

Door de invoering van de IAS/IFRS-normen heeft deze evolutie echter een andere dimensie gekregen. De nieuwe normen zijn immers de vertaling van een boekhouding vanuit het oogpunt van de aandeelhouders, waarvan de beginselen ver afstaan van de door de traditionele boekhouding nagestreefde betrouwbaarheid.

Er moeten dus twee probleemstellingen worden onderzocht, namelijk de omzetbaarheid van de IAS/IFRS-normen voor de berekening van de belasting en, meer algemeen, de opportuniteit van een loskoppeling van het fiscaal recht van het boekhoudrecht.

We besluiten deze bijdrage met de boodschap dat de IAS/IFRS-normen niet aangepast zijn aan fiscale zaken en met de noodzaak het verband tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht in stand te houden. Onzes inziens is de traditie van het verband tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht gestoeld op een convergentie die een beproefde norm is.

De recente toepassing van de IAS/IFRS-boekhoudnormen op de Belgische beursgenoteerde ondernemingen heeft het debat over de loskoppeling - of omgekeerd, het behouden van het verband - tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht, doen opvlagen. Deze invoering van de IAS/IFRS-normen stelt de balanstheorie in vraag, want de grondslagen van deze normen verschillen van de axioma's van de Belgische boekhoudreggeving.

De kwestie wordt nog scherper gesteld door de geleidelijke overgang naar een aandeelhoudersboekhouding (met name de IAS/IFRS-normen), waarvan de principes moeilijk bruikbaar zijn voor de vestiging van de vennootschapsbelasting. Immers, de IAS/IFRS-normen geven een boekhoudkundig resultaat dat meer volatiel en minder juist is en dat zich verzet tegen het door de fiscus geëiste bewijs. Moet er bijgevolg geen autonoom fiscaal recht worden gecreëerd, dat steunt op waarderingsregels die onafhankelijk zijn van het boekhoudrecht, en vooral, op de eigen definitie van het resultaat van de onderneming? Ter ondersteuning van deze bedenking: in de Angelsaksische landen, waar de boekhouding uitgaat van een aandeelhoudersbenadering, werd sinds jaren gekozen voor een boekhoudkundige normalisatie die los staat van de regels voor de vestiging van de belasting.

Het is niet de bedoeling een uitgebreide studie aan deze problematiek te wijden. Deze korte bijdrage waagt zich enkel aan een paar bedenkingen over het verband tussen het Belgische

boekhoudrecht en fiscaal recht, vaak de "balanstheorie" genoemd. Door de keuze voor de vaststelling van het belastbaar inkomen van de ondernemingen op basis van het boekhoudkundig resultaat, heeft België immers een dubbel verband tussen de boekhoudhouding en de fiscaliteit tot stand gebracht. Maar is deze wederzijdse afhankelijkheid duurzaam?

De goedkeuring van de IAS/IFRS-normen impliceert immers de overgang van een boekhoudrecht, dat oorspronkelijk werd beheerst door het colbertisme en het Rijnlands model, naar een door professionals opgestelde normalisatie naar Angelsaksisch model.

In Europa is het boekhoudrecht ontstaan uit het bewijsrecht, met name het bewijs tussen kooplieden in handelszaken en in geval van faillissement. Het Europees boekhoudrecht geeft daarom de voorkeur aan de historische kostprijs, die betrouwbaar en controleerbaar is, en waarmee de historische waarde van de door een onderneming ten behoeve van een schuldeiser gestelde zekerheden kunnen worden gemeten. Hij meet de interne economie van de onderneming en haar vermogen om haar verbintenissen na te komen. De aandeelhouders worden beschouwd als actoren voor wie de overblijvende financiële stromen zijn bestemd.

In de Angelsaksische landen daarentegen wil de boekhoudkundige uitdrukking van de waarden, en niet van de kosten, de boekhoudkundige waardering van het eigen vermogen in overeenstemming brengen met

de beurswaarde, de voornaamste aanwijzing van het vermogen van de aandeelhouders. Dat is intuïtief: boekhouden gaat over de waarde van de zaken. En deze waarde is subjectief en altijd voor betwisting vatbaar.

De overgang naar de IAS/IFRS-normen bevestigt het geleidelijk opgeven van een voorzichtig waarderingsmodel ten gunste van een permanente waardering van de balansactiva en -passiva, voor bepaalde activa onder meer door middel van de regel van de reële waarde (fair value). De tegenstelling tussen het boekhoudkundig waarden van kosten dan wel waarden, sluit aan bij twee verschillende benaderingen die aannemen dat de waarde van de onderneming afhangt van de relevantie van diverse met haar economie samenhangende criteria, dan wel van de beoordeling door de financiële markten.

De IAS/IFRS-boekhouding is inderdaad maar van toepassing op 250 Belgische ondernemingen en maakt daardoor een marginale uitzondering uit op de 300 000 andere ondernemingen van het Rijk die hun jaarrekening overeenkomstig de traditionele regels neerleggen.

Maar op termijn zal een loskoppeling van het boekhoud- en het fiscaal recht niettemin moeten worden besproken. België zal immers, net als andere Europese landen die er reeds mee begonnen zijn, zijn boekhoudrecht kwalitatief moeten doen evolueren. Deze ontwikkeling is zelf ingegeven door de wens om een te grote afstand tussen het huidige Belgisch boekhoudrecht en de IAS/IFRS-

normen te vermijden. Deze afstand zou een gespleten, zelfs vertroebeld beeld kunnen geven over het opstellen van de rekeningen. Deze toenaderingspoging zou tot de vaststelling kunnen leiden dat het Belgisch boekhoudrecht, geleidelijk aan doordrongen van de principes van de IAS/IFRS-normen, te veel afstand neemt van de eisen van de fiscale administratie. Dat is het spanningsmoment, zelfs het breekpunt, waarop de kwestie van de loskoppeling van het boekhoud- en het fiscaal recht zou kunnen worden gesteld. Een te radicale overgang van het Belgisch boekhoudrecht naar de IAS/IFRS-normen houdt dus gevaren in.

Dit artikel is onderverdeeld in vier afdelingen. De eerste afdeling brengt de aard van het verband tussen de Belgische boekhoudregelgeving en belastingwetgeving in herinnering. De tweede afdeling levert enige bedenkingen bij de eventuele fiscale gevolgen van de toepassing van de IAS/IFRS-boekhoudnormen. Ongeacht een eventueel gebruik van de IAS/IFRS-normen in het Belgisch fiscaal recht, bespreekt de derde afdeling het probleem van de koppeling/loskoppeling van het boekhoudrecht en het fiscaal recht. De vierde afdeling, tot slot, vormt de conclusie van de studie.

1. DE BALANSTHEORIE

In België hebben de wetgevers van 1919 en 1962 (belastinghervormingen) en 1975 (boekhoudkundige hervorming) ervoor gekozen om de boekhoudkundige en de fiscale balansen naast elkaar te plaatsen om het

fiscaal resultaat uit de boekhoudkundige winst af te leiden. Deze door het Hof van Cassatie in 1997 bevestigde benadering, is gespiegeld aan de beginselen van het burgerlijk recht, bestemd om de relaties tussen een schuldenaar (de onderneming) en haar schuldeiser (de fiscus) te regelen.

Sinds de stemming van een boekhoudkundige wetgeving en de aanneming van een reglementering in België, vormt het boekhoudrecht dus het primaire referentiepunt voor de toepassing van het fiscaal recht. Bij de opstelling van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 was de boekhoudkundige neutraliteit trouwens één van de onderliggende beginselen. Deze situatie wordt de voorrang van het boekhoudrecht op het fiscaal recht, of de balanstheorie genoemd. De winst van de handels- en industriële ondernemingen wordt dus niet per se door het Wetboek van de inkomstenbelastingen vastgesteld, het beperkt zich tot de opsomming van enige bestanddelen ervan. Het is in het algemeen de boekhouding die als basis dient voor de vaststelling van de belastbare winst. Daarbij wordt onder meer uitgegaan van de – positieve of negatieve – evolutie van het balansvermogen van de onderneming tussen het begin en het einde van het boekjaar. De ondernemingsfiscaliteit komt momenteel slechts bijkomstig tussenbeide: om af te wijken van het boekhoudrecht, om fiscale stimuleringsmaatregelen af te bakenen (notionele interesten, bijvoorbeeld) of om aan de onvolmaaktheden van de boekhoudkundige normalisatie (bijvoorbeeld de afschrijvingen)

te verhelpen. De aangifte in de vennootschapsbelasting steunt dus op de door de algemene vergadering van de aandeelhouders goedgekeurde jaarrekening.

Uit hetgeen voorafgaat mag evenwel niet worden afgeleid dat er gelijkheid is tussen de resultatenrekening die voortvloeit uit de toepassing van de boekhoudregelgeving en het belastbaar resultaat van de aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen. Niettegenstaande de primauteit van het boekhoudrecht op het fiscaal recht zijn een aantal voorschriften van het boekhoudrecht immers niet verenigbaar met het fiscaal recht, zodat ze voor een bepaald aanslagjaar tijdelijke of permanente verschillen kunnen doen ontstaan tussen het boekhoudkundig resultaat en de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting van een onderneming. Toch heeft de wetgever het uiteenlopen van de fiscale wetgeving en de boekhoudwetgeving geleidelijk aan beperkt.

Oorspronkelijk waren het fiscale vereisten die boekhoudkundige regels, bestemd om de regelmatigheid te verzekeren, noodzakten. In dat opzicht was het boekhoudrecht slechts een latere en algebraïsche uitbreiding van het burgerlijk recht. Maar de dominantie van de rechtsbronnen werd geleidelijk aan omgekeerd. De regels van het boekhoudrecht werden in de eerste plaats immers ingevoerd onder het postulaat van de fiscale neutraliteit, waarna ze op fiscaal gebied werden opgelegd voor de winstbepaling van de ondernemingen. De beoordelingsbevoegdheid in verband met de

waarderingsregels die door de boekhoudwet aan de ondernemingen werd toegekend, is aan de fiscale administratie tegenstelbaar geworden.

2. TOEPASSELIJKHEID VAN DE IAS/IFRS-NORMEN OP FISCAAL GEBIED

2.1. Algemene beschouwingen

In eerste instantie zijn de IAS/IFRS-normen alleen van toepassing op een Europese beursgenoteerde ondernemingen die geconsolideerde rekeningen opstellen. De fiscale consequenties van de IAS/IFRS-normen zijn dus nog niet voor morgen.

In de Europese Unie zijn de geconsolideerde rekeningen in het algemeen niet uitsluitend op basis van boekhoudkundige gegevens aan een groepsbelasting onderworpen. Doorgaans wordt alleen de jaarrekening van de ondernemingen die in aanmerking worden genomen voor een boekhoudkundige consolidatie aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Weliswaar passen sommige Europese landen, in verschillende mate, fiscale integratiegegevens toe, maar meestal losgekoppeld van het boekhoudrecht (Denemarken, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk, Nederland, Frankrijk, Spanje en het Groothertogdom Luxemburg). België daarentegen is de weg van de fiscale consolidatie niet ingeslagen, maar toch werd in 1991 en 1993, binnen de Hoge Raad van Financiën, het idee geopperd dat nog steeds actueel is.

Het fiscale luik van de toepassing van de IAS/IFRS-normen

moet onzes inziens worden beschouwd in verband met de analyse betreffende het gebruik van de IAS/IFRS-normen als belastinggrondslag in de vennootschapsbelasting, na de vervanging van de traditionele op de jaarrekening toepasselijke boekhoudregels.

De toepassing van de IAS/IFRS-normen doet in België feitelijk geen fiscale problemen ontstaan, zolang de verplichte toepassing beperkt wordt tot de geconsolideerde rekeningen. Bij gebrek aan fiscale consolidatie worden deze voor de vestiging van de vennootschapsbelasting immers niet in aanmerking genomen. Een eventuele uitbreiding van de toepassing van de IAS/IFRS-normen tot de maatschappelijke rekeningen – één van de denkpisten van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen – stemt tot dieper nadenken. Dat zou echter gaan over de vervanging van de traditionele boekhoudregels door de IAS/IFRS-normen, en niet om het simultaan opstellen van financiële staten volgens de twee standaarden.

Een vervanging van de boekhoudstandaard zou automatisch een wijziging van heel wat fiscale regels teweegbrengen, tenzij de loskoppeling van het boekhoudrecht en het fiscaal recht wordt overwogen. Deze laatste hypothese zou echter een autonome vaststelling van het fiscaal resultaat vereisen (cf. punt 3.).

Terloops wordt opgemerkt dat het merkwaardig zou zijn om de vennootschapsbelasting volgens twee verschillende boekhoudstandaarden te vestigen, met

name aan de ene kant de volgens de IAS/IFRS-normen opgestelde jaarrekening voor de ondernemingen die in aanmerking worden genomen voor de consolidatie van een groep, en aan de andere kant de klassieke boekhoudregels voor de andere ondernemingen. Logischerwijs veronderstelt een fiscale overschakeling naar de IAS/IFRS-normen dat alle Belgische ondernemingen (al dan niet) aan de nieuwe regels worden onderworpen. Zoniet zouden er ongewenste boekhoudkundige en fiscale arbitrages uit voortkomen.

Dat fenomeen wordt door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, in haar document “Krachtlijnen voor een Belgisch beleid” van maart 2001 trouwens onderkend: “Wat de specifieke Belgische context betreft, moet echter rekening worden gehouden met de directe band tussen het boekhoud- en jaarrekeningrecht en het fiscaal recht. De belastbare winst, behoudens uitdrukkelijke afwijking door de fiscale wet, wordt immers vastgesteld volgens de regels van het boekhoud- en jaarrekeningrecht. Bijgevolg hebben de toegepaste normen, althans wat de statutaire jaarrekening betreft, via de belastingen een directe invloed op het overheidsinkomen. (...) Gelet op het gelijkheidsbeginsel kan immers moeilijk worden aanvaard dat ondernemingen die in de enkelvoudige jaarrekening de IAS-normen zouden toepassen omdat zij deze normen toepassen in de geconsolideerde jaarrekening, onderworpen zouden zijn aan een verschillend fiscaalrechtelijk of vennootschapsrechtelijk statuut.”

Meer essentieel betreft de voornaamste kwestie de aanpassing van de IAS/IFRS-normen aan de berekening van de belastinggrondslag. Met andere woorden, zijn de IAS/IFRS-normen niet te zeer op de belegger toegespitst om de belastingadministratie toe te laten ze als instrument voor de vaststelling van de belastinggrondslag te gebruiken? En in welke mate zijn de beginselen van de reële waarde (fair value) en van de voorrang van *substance over form* in strijd met de belastingbeginselen?

De progressieve waardering van de activa en passiva tegen hun reële waarde, steunt op het idee dat de beste waardering van een financieel actief- of passiefbestanddeel de realisatiewaarde is. Het begrip reële waarde is dus moeilijk in overeenstemming te brengen met de fiscale beginselen (en de eisen van de schuldeisers) die thans in de meeste Europese landen gelden. Het is dus weinig waarschijnlijk dat de fiscale administraties aanvaarden om de belastinggrondslag van een onderneming op grond van andere gegevens dan de historische kostprijs te bepalen. Deze gegevens zijn immers controleerbare en aantoonbare feiten. De fiscale toepassing van de reële waarde zou trouwens tot interpretatieproblemen kunnen leiden, bijvoorbeeld in verband met de complexiteit om bepaalde posten van het actief, waarvoor geen liquide markt bestaat, boekhoudkundig en consensueel te bepalen.

Meteen wordt duidelijk hoe lastig het zal zijn om de vennootschapsbelasting te vestigen

op grond van bepaalde, volgens de reële waarde gewaardeerde, boekhoudkundige aggregaten: de belastinggrondslag zal minder betrouwbaar en moeilijker te budgetteren zijn. Het zou ook kunnen leiden tot belastingheffing op latente winst, met name winst die niet is gerealiseerd. Dat probleem zou niettemin kunnen worden geregeld door de boeking van niet-gerealiseerde winst als een belastingvrije reserve, zoals dat in België het geval is voor herwaarderingsmeerwaarden op materiële en financiële vaste activa. Het uitvloeisel van deze regel, met name het boeken van bepaalde verrichtingen op grond van het doel van de verrichting, verschaft de onderneming vrij spel, dat ongetwijfeld door de fiscale autoriteiten zal worden weerlegd.

2.2. Boekhoudkundige principes

Meer bepaald is de onverenigbaarheid van de IAS/IFRS-normen met een berekeningsmodel bestemd voor de heffing van de vennootschapsbelasting, het gevolg van een verschillende toepassing van het boekhoudkundig realisatiebeginsel.

In het Belgische boekhoudrecht eist de toepassing van het boekhoudkundig principe van de realisatie van de opbrengsten dat alleen opbrengsten die op de datum van afsluiting van de balans zijn gerealiseerd, in resultaat mogen worden genomen (met name erkend of geboekt). Dat principe is onder meer ontleend aan de artikelen 35 en 36 van het Koninklijk Besluit van 30 januari 2001. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen

bevestigt trouwens dat *“enkel ... winst gerealiseerd ... en bijgevolg uit een reële toename van het vermogen van de vennootschap ... opbrengsten vormen die in resultaat moeten worden genomen”*.

Bij toepassing van het realisatiebeginsel, en gelet op het feit dat de boekhouding haar ontstaan vindt in wetgevende bepalingen, is de boekhoudkundige erkenning van een opbrengst afhankelijk van de vaststelling van een zekere vordering. In het verbintenisrecht ontstaat de vordering uit een overeenkomst krachtens dewelke de schuldeiser de schuldenaar kan dwingen hem de eigendom van een goed over te dragen of hem een dienst te leveren. Uit het beginsel van het consensualisme volgt dat de enkele wilsovereenstemming voldoende is voor de totstandkoming van een overeenkomst. Vormverplichtingen zijn niet vereist. In verband met de koop bepaalt artikel 1583 van het Burgerlijk wetboek dat de koop tussen partijen is voltrokken en de eigendom overgedragen, zodra de koper en de verkoper overeengekomen zijn omtrent de zaak en de prijs, hoewel de zaak nog niet is geleverd en de prijs nog niet betaald.

Een ruimere interpretatie van het boekhoudkundig realisatiebeginsel houdt geen verband met het tijdstip van de inresultaattaking van de opbrengsten, maar met de bestemming ervan, met name de toepassing van deze opbrengsten. Dienaangaande bevat het Wetboek van vennootschappen verscheidene bepalingen die grenzen stellen aan de verde-

ling van de winst. Ook de vierde richtlijn bevat bepalingen die een bijzondere aanwending van bepaalde winstresultaten eisen.

In de IAS/IFRS-normen wordt aan het boekhoudkundig realisatiebeginsel een compleet andere interpretatie gegeven dan in de Belgische boekhoudreglementering; het beginsel houdt er namelijk verband met het begrip “waarschijnlijkheid van toekomstig economisch voordeel”. Volgens de Angelsaksische boekhoudkundige normalisatie kan, mits de inachtneming van bepaalde voorwaarden, een realiseerbare opbrengst in resultaat worden genomen, terwijl het Belgische boekhoudrecht eist dat de opbrengst is verwezenlijkt, hetgeen bevestigd wordt door de vaststelling van een zekere vordering.

In de IAS/IFRS-boekhoudstandaard moet aan vier criteria zijn voldaan om te kunnen aannemen dat een opbrengst is verwezenlijkt en aan de voorwaarden voor de boeking ervan voldoet:

- er moet een overtuigend bewijs zijn van het akkoord tussen partijen;
- de zaak moet geleverd zijn of de dienst moet verricht zijn;
- de prijs moet definitief vastgesteld of bepaalbaar zijn;
- de inning van de vordering moet redelijkerwijs verzekerd zijn.

De eerste drie voorwaarden zijn in overeenstemming met de Belgische boekhoudregels. Het vierde criterium daarentegen, met name het feit dat de inning van de vordering redelijkerwijs

moet zijn verzekerd, stemt niet overeen met het Belgische realisatiebeginsel. Immers, in tegenstelling tot de norm van de IASB, schrijven de Belgische boekhoudregels voor om slechts zekere vorderingen in resultaat te nemen, zelfs als de inning ervan niet redelijk verzekerd is, terwijl de Angelsaksische normen de boeking van de overeenkomstige opbrengst afhankelijk stellen van de redelijke inning van deze vordering. Deze tegenstelling is logisch, aangezien de Angelsaksische boekhoudnormen de inresultaatneming van realiseerbare opbrengsten (en niet alleen van gerealiseerde, zoals in België) toestaan.

Voor wat de erkenning van boekhoudkundige opbrengsten betreft, eist het Belgische boekhoudrecht dus niet dat er redelijke vooruitzichten op de inning, noch een betrouwbaar waarderingssysteem waarmee deze inningsvooruitzichten kunnen worden gewaardeerd, bestaan. Deze voorwaarden resulteren in het Belgische boekhoudrecht uit het samengaan van twee boekhoudkundige begrippen, met name (1) de eigendomsoverdracht, die, via de vereiste van een zekere vordering, de grondslag van het boekhoudkundig realisatiebeginsel vormt, en (2) de waardering van de verwachte inning van de tegenprestatie voor de eigendomsoverdracht, die samenvalt met de vaststelling van een zekere en vaststaande vordering, hetgeen de uitdrukking is van het in de boekhoudregelgeving geformuleerde voorzichtigheidsbeginsel.

Voorts is het feit dat de IAS/IFRS-normen niet afge-

stemd zijn op de Belgische fiscale context ook te wijten aan het boekhoudkundig principe *substance over form*. In de Angelsaksische benadering geeft dit principe voorrang aan de economische werkelijkheid boven de wettelijke of contractuele verschijningsvorm. Dit principe is in het Belgische boekhoudrecht niet als een regelgevende bepaling geformuleerd, vandaar het informeel karakter ervan.

Het boekhoudkundig beginsel *substance over form* is de uitdrukking van een ander boekhoudkundig begrip, met name het ondergeschikt maken van bepaalde boekhoudkundige waarderingsregels aan het doel dat aan de toepassing ervan ten grondslag ligt. Dit informeel concept wordt als “intentionele boekhouding” gekwalificeerd.

De toepassing van dit principe betekent dat, met het oog op de boekhoudkundige verwerking van een transactie, veeleer rekening wordt gehouden met de economische gronden en de onderliggende intentie van de uitvoering dan alleen met de wettelijke en/of contractuele vormgeving ervan. Er dient dus rekening te worden gehouden met het criterium van de economische werkelijkheid van de gebeurtenis die het doel van de uitvoering ervan weergeeft, in de plaats van met de juridische formulering.

Dit boekhoudkundig principe wordt door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen niet algemeen bevestigd, maar ook niet verworpen. In dezelfde optiek is de reglementaire verplichting om geconsolideerde rekeningen op te stellen een

andere toepassing van het boekhoudkundig principe *substance over form*.

Zoals andere boekhoudkundige principes, past dit beginsel in een conflict tussen twee tegengestelde boekhoudkundige benaderingen van dezelfde werkelijkheid, namelijk enerzijds een economische benadering (die de financiële weergave van de gebeurtenissen uitdrukt), en anderzijds een benadering van Europese herkomst, die ertoe strekt de boekhoudkundige verwerking van financiële instrumenten te hechten aan de voorschriften van het vennootschapsrecht. Alsdanig is het boekhoudkundig principe *substance over form*, in zijn Angelsaksische benadering, niet om te zetten voor de berekening van de belastingen.

3. KOPPELING OF LOSKOPPELING VAN HET BOEKHOUD- EN HET FISCAAL RECHT

3.1. Loskoppeling

De loskoppeling van het boekhoudrecht en het fiscaal recht kan bepaalde theoretische voordelen bieden, maar de prijs die de ondernemingen – en vooral de kmo's die zullen gedwongen worden om twee afzonderlijke boekhoudingen te voeren – daarvoor zullen moeten betalen is veel meer administratief werk. Voor het boekhoudrecht zou het voordeel hierin bestaan dat het verlost wordt van de fiscale bijkomstigheden. Dat zou ook het fiscaal recht een stevigere basis geven, met name eigen regels, bevrijd van de dwang van de waarderingsregels van de onderneming. Men zou nog kunnen

aanvoeren dat, omdat de belastingwetten van openbare orde zijn, ze zich slecht aanpassen aan de vereisten van flexibiliteit en beoordelingsvrijheid die eigen zijn aan de boekhouding. Tot staving daarvan kunnen we alleen maar vaststellen dat de band tussen de boekhouding en de fiscaliteit al onvolmaakt, zelfs betwistbaar is. Er blijven immers tegenstellingen tussen de twee standaarden bestaan (bijvoorbeeld afschrijving van goodwill, behandeling van herwaarderingsmeerwaarden en afschrijvingen, enz.).

Voor het overige beweren sommigen dat deze loskoppeling in Europa reeds werd ingezet, toen de vierde Europese boekhoudrichtlijn van 1978 het Angelsaksisch concept van het getrouw beeld als onderliggende doelstelling van het opstellen van jaarrekeningen verplicht maakte. En dat concept is volledig vreemd aan het fiscaal recht. Het doel van de boekhouding is immers een getrouw beeld van het vermogen en de resultaten van de onderneming geven.

Maar in België werd dat begrip nooit door de boekhoudreglementering gedefinieerd. Het wordt traditioneel afgeleid uit de eis dat de jaarrekening een beeld van de onderneming moet geven, zoals dat voortspruit uit de toepassing van de boekhoudwet. Dat betekent dat, bij het verzamelen en het verwerken (met betrekking tot de keuze van een door het boekhoudrecht aanvaarde boekhoudkundige waarderingsmethode) van de gegevens in verband met de onderneming, alle wettelijke en regelgevende boekhoudkundige bepalingen werden nageleefd en

dat het jaarlijks opmaken van de rekeningen de gebruikers ervan relevante informatie verschaft. Deze eis komt overeen met de idee van "objectieve oprechtheid", welk begrip nauw aanleunt bij het Angelsaksisch begrip fairness. Terloops wordt evenwel opgemerkt dat het concept van het getrouw beeld, vanuit de beweerde reglementaire objectiviteit, in sommige opzichten wordt vervalst door het gebruik van de jaarrekeningen voor fiscale oogmerken. In dat opzicht houdt de gewoonte van het toepassen van fiscale stimuli door middel van boekhoudkundige praktijken het gevaar in de kwaliteit van de beslissingen inzake het boekhoudkundig beheer te vertekenen.

3.2. Band

Alles welbeschouwd houdt deze poging tot loskoppeling ook nadelen in die haar ongeschikt maken. Verscheidene argumenten staven dit standpunt.

Vooreerst geeft het resultaat van de onderneming een interpretatieve poging tot waardeverhoging ervan weer. Daartoe zal de onderneming een keuze moeten maken tussen waarderingsregels die geacht worden zo goed mogelijk haar maatschappelijk doel weer te geven. Daaruit volgen zekere boekhoudkundige opties. Deze werden bij de belastinghervorming van 1962 uitdrukkelijk aanvaard. De Raad van State vond het destijds trouwens rechtmatig om "*goederen, om fiscale redenen, te waarden volgens de regels van de boekhouding, omdat aldus billijke oplossingen kunnen worden*

gevonden voor situaties waarin de starre (fiscale) teksten niet voorzien". Zou het dan opportuun zijn deze keuzemogelijkheden met betrekking tot een strak fiscaal resultaat op te geven in ruil voor onaangepaste regels? Waarschijnlijk niet. In het tegenovergestelde geval zouden de belastingautoriteiten zich verplicht zien om een horizontaal systeem voor de waardering van het resultaat van de ondernemingen aan te nemen, met name de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de waarderingsregels op zich te nemen, in de plaats van de raad van bestuur die instaat voor de keuze van deze regels. Deze denkpiste is belangrijk, want de boekhoudkundige beginselen, en de waarderingsregels die eruit voortvloeien, vormen het referentiekader voor de boekhoudkundige waardering van de economische gebeurtenissen met als doel effect te hebben op het vermogen van de onderneming. De ontwikkeling die aan de grondslag van de vaststelling van de boekhoudkundige principes ligt, is derwijze inductief dat deze niet a priori zijn bepaald, maar voortgesproten zijn uit de boekhoudkundige praktijken waarbinnen de constante, normatieve elementen werden afgezonderd en gesystematiseerd.

Dat brengt ons bij het begrip oprechtheid dat, ondanks de conceptuele zwakheden voor wat de boekhoudkundige definitie betreft, bij afleiding of naar analogie in het fiscaal recht wordt opgelegd. Bij het formaliseren van een autonoom fiscaal resultaat, zou een fiscale "objectieve oprechtheid"

moeten worden gedefinieerd, waarvan de reglementaire, en niet meer de normatieve (zoals dat momenteel in het Belgische boekhoudrecht het geval is) definitie tegemoetkomt aan drie functies in verband met de Belgische boekhoudkundige vereiste van een getrouw beeld, en namelijk een functie van complementariteit, een afwijkende functie en vooral een interpretatieve functie, voor het geval de op een boekhoudkundige situatie toepasselijke waarderingsregels niet in de regelgeving voorkomen.

Een fiscaal resultaat dat los staat van het boekhoudkundig resultaat is trouwens een ander probleem. Immers, ofwel is het fiscaal resultaat lager dan het boekhoudkundig resultaat, en dus ongunstig voor de fiscale administratie, ofwel is het fiscaal resultaat hoger dan het boekhoudkundig resultaat, wat zou neerkomen op het heffen van belasting op niet-gerealiseerde resultaten.

Ten slotte rijzen nog andere vragen. Hoe kunnen bijvoorbeeld de sectorale boekhoudsystemen, die in België naast elkaar bestaan, worden uitgedrukt in één enkele fiscale typologie? In ons land beschikken sommige typen van ondernemingen (banken, verzekeringsmaatschappijen, enz.) over bijzondere boekhoudstandaarden, ontworpen om de economische werkelijkheid beter weer te geven. Deze werkelijkheid zou kunnen worden versluierd door een volgens eigen regels bepaald fiscaal resultaat.

4. CONCLUSIES

In dit artikel poogden we een dubbele denkpiste te volgen.

De eerste denkpiste betrof de onaangepastheid van de IAS/IFRS-normen voor de berekening van de belasting. Gelet op de benadering van deze normen vanuit het oogpunt van de aandeelhouders, ziet het er naar uit dat deze weg niet zal worden ingeslagen. Het zou trouwens merkwaardig zijn om de fiscaliteit, een daad van de overheid bij uitstek, ondergeschikt te maken aan regels uitgevaardigd door de IASB, die weliswaar algemeen door de Gemeenschap wordt erkend, maar niettemin een privéorganisatie blijft.

In onze tweede, meer uitgebreide bedenking, vroegen we ons af of het opportuun zou zijn het Belgische boekhoud- en fiscaal recht van elkaar los te koppelen, wetende dat deze band in elk geval, en in de lijn van onze eerste bedenking, zou moeten worden aangepast, in geval de IAS/IFRS-normen op alle Belgische ondernemingen van toepassing zouden worden. In het geval van een veralgemeende toepassing van de IAS/IFRS-standaard zouden het boekhoud- en het fiscaal recht inderdaad moeten worden losgekoppeld. Deze zienswijze werd onder meer in de Verenigde Staten bekrachtigd.

Aangezien de veralgemeende toepassing van de IAS/IFRS-normen niet wordt overwogen, luidt de generieke vraag of het opportuun is het boekhoud- en het fiscaal recht van elkaar los te koppelen. Onzes inziens is dergelijke loskoppeling niet

wenselijk. Het is inderdaad niet zo slim om de vermogenssituatie van een onderneming boekhoudkundig en fiscaal volgens diverse typologieën te benaderen, ook al hebben ze een uiteenlopende interpretatielogica.

De wetgever heeft nooit een duidelijk conceptueel standpunt uitgedrukt over het verband tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht. Nochtans nemen onze wetten een empirisch standpunt aan, gesteund op dat verband, maar afgeleid uit doctrinale bekommernissen. Onzes inziens is de traditie van het verband tussen het boekhoudrecht en het fiscaal recht gestoeld op een convergentie die een norm is. Idealiter moet de boekhouding, omdat ze een onvolmaakte algebraïsche weergave van de werkelijkheid vormt, zich aan haar kerndoel, binnen de onderneming houden en dus de eigen kenmerken van elke vennootschap weergeven. De boekhouding zou dus een centraal register moeten blijven, waaraan verschuivingen kunnen worden aangebracht om het fiscaal resultaat te bepalen dat op zijn beurt onderworpen blijft aan het boekhoudkundig resultaat.

In het fiscaal recht heeft het beginsel van het uniek karakter van de balans, gekoppeld aan het aan de belastingaangifte van de belastingplichtige gehechte vermoeden van juistheid, trouwens voor gevolg dat de boekhouding tot bewijs strekt ten aanzien van de belastingadministratie. De controle van het belastbaar inkomen zal steeds gepaard gaan met het voorhanden zijn van een regelmatige boekhouding en dus afhangen

van de toepassing van boekhoudkundige regels die noodgedwongen in het fiscaal recht zullen gelden.

Voor wat de toekomst van de Belgische boekhouding betreft, bewandelt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen drie denkpisten in verband met de verfijning van het boekhoudrecht in de loop van de volgende jaren, namelijk:

- ofwel kiezen voor het naast elkaar bestaan van verschillende financiële systemen;
- ofwel ijveren voor een beperkte toenadering tussen het Belgische jaarrekeningrecht en de IAS/IFRS-normen en er op zijn minst op toezien dat er geen onverenigbaarheden bestaan tussen het Belgische jaarrekeningrecht en de gezegde normen;
- ofwel op termijn mikken op een gedwongen integratie van de IAS/IFRS-normen in het Belgische jaarrekeningrecht.

De opportuniteit van één van deze drie keuzen, die zouden kunnen worden aangevuld met de keuze voor een kwalitatieve verbetering van het Belgische boekhoudrecht met instandhouding van de band met het fiscaal recht, moet in beraad worden genomen. De op een consensus berustende aard daarvan moet tegemoetkomen aan de typologie van de Belgische ondernemingen en inzonderheid betrekking hebben op de relatie tussen het boekhoudrecht, het fiscaal recht en het vennootschapsrecht, de bijzondere kenmerken van de kmo's en het verband tussen het gemeen en het sectoraal jaarrekeningrecht.

Naar ons gevoel moet het in dit stadium nochtans mogelijk zijn het Belgisch boekhoudrecht kwalitatief te verbeteren, zonder gedwongen convergentie met de IAS/IFRS-normen en met instandhouding van de band met het fiscaal recht. Niettegenstaande de invoering van de IAS/IFRS-normen vinden we het gepast om het huidige jaarrekeningrecht als basis voor de vaststelling van de belastbare winst te behouden.

Voornaamste bibliografische verwijzingen

- Claeys Bouuaert, I., *Principes de l'imposition des sociétés en Belgique*, Larcier, 1970.
- Colmant B. et al., "Normes IAS/IFRS: principes comptables et transposition fiscale", *Revue générale de fiscalité*, nr. 1, januari 2004.
- Raad van State, "Advies over het wetsontwerp tot hervorming van de inkomstenbelastingen", Kamer, Gewone zitting, 1964-1965, nr. 571.
- De Crem, D. en Massart, M., *Aspects fiscaux de la comptabilité et technique de déclaration fiscale*, 2de ed., Kluwer, Ced.Samsom, 1997.
- Gelders, G., "Boekhoudkundig recht en fiscaliteit", *Bulletin der Belastingen*, nr. 628, mei 1984.
- Haverals J., "Normes IAS/IFRS: vers la fin du régime de connexion entre le droit comptable et le droit fiscal?", *Revue générale de fiscalité*, nr. 3, maart 2004.
- Kirkpatrick, J. en Garabedian, D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3de ed., Bruylant, 2003.
- Servais, J.-P., "Dissociation ou connexion entre le droit comptable et le droit fiscal", *Le droit comptable dans la société*, Colloquia CBN van 8 en 9 oktober 1996.
- Tiberghien, A., *Handboek voor Fiscaal Recht*, ed. 1981, Ced.Samsom, Brussel.¶