

*M&O.010*

*De vennootschapsbelasting module*

*Meindert Tienstra*





*M&O.010*

*De vennootschapsbelasting module*

*Meindert Tienstra*

De weergegeven opvattingen zijn die van de auteur en komen niet noodzakelijk overeen met die van het CBS

Divisie Presentatie en Integratie  
Sector Nationale Rekeningen

*Voorburg/Heerlen, 1998*

# Centraal Bureau voor de Statistiek

## Voorburg

*Bezoekadres:*  
Prinses Beatrixlaan 428

*Postadres:*  
Postbus 4000  
2270 JM Voorburg

Telefoon (070) 337 38 00  
Fax: (070) 387 74 29

*Telegramadres:*  
Statistiek Voorburg

*Internet*  
<http://www.cbs.nl>

## Heerlen

*Bezoekadres:*  
Kloosterweg 1

*Postadres:*  
Postbus 4481  
6401 CZ Heerlen

Telefoon (045) 570 60 00  
Fax: (045) 572 74 40

*Telegramadres:*  
Statistiek Heerlen

<i>De infogroepen van het CBS</i>	<i>Telefoon</i>	<i>Fax</i>	<i>E-mail</i>
Infoservice	(045) 570 70 70	(045) 570 62 68	infoserv@cbs.nl
Arbeid/lonen	(070) 337 58 50	(070) 337 59 94	infosec@cbs.nl
Bevolking	(070) 337 58 30	(070) 337 59 87	infosbv@cbs.nl
Bouw	(070) 337 42 41	(070) 337 59 75	infofbl@cbs.nl
Consumentenprijsindex (inflatie)	(070) 337 58 09	(070) 337 59 94	infosec@cbs.nl
Cultuur, toerisme en recreatie	(070) 337 58 67	(070) 337 59 96	infokcr@cbs.nl
Industrie	(045) 570 76 17	(045) 570 62 77	infofin@cbs.nl
Internationale Handel	(045) 570 79 17	(045) 570 66 75	infohih@cbs.nl
Landbouw	(070) 337 58 03	(070) 337 59 51	infofll@cbs.nl
Milieu	(070) 337 58 96	(070) 337 59 76	infofmi@cbs.nl
Nationale Rekeningen	(070) 337 58 76	(070) 337 59 81	infofni@cbs.nl
Onderwijs	(070) 337 53 45	(070) 337 59 78	infosoz@cbs.nl
Overheid	(070) 337 58 99	(070) 337 59 80	infofov@cbs.nl

### **Verklaring der tekens**

.	= gegevens ontbreken
*	= voorlopig cijfer
x	= geheim
-	= nihil of het getal is minder dan de helft van de gekozen eenheid
-	= (indien voorkomend tussen twee getallen) tot en met
niets (blank)	= een cijfer kan op logische gronden niet voorkomen
1997-1998	= 1997 tot en met 1998
1997/1998	= het gemiddelde over de jaren 1997 tot en met 1998
1997/'98	= oogstjaar boekjaar schooljaar enz. beginnend in 1997 en eindigend in 1998
1987/'88-1997/'98	= boekjaar enz. 1987/'88 tot en met 1997/'98

In geval van afronding kan het voorkomen dat de totalen niet geheel overeenstemmen met de som der opgetelde getallen.

Verbeterde cijfers in staten en tabellen zijn niet als zodanig gekenmerkt.

© Centraal Bureau voor de Statistiek, Voorburg/Heerlen 1998  
Bronvermelding is verplicht.  
Verveelvoudiging voor eigen gebruik of intern gebruik is toegestaan.

### **Bestelinformatie**

Verkrijgbaar bij het Centraal Bureau voor de Statistiek, sector Marketing en Verkoop, Heerlen.

Prijs: f 12,50  
Kengetal: P-32  
ISSN 1386-6656  
ISBN 903572466 6

Prijzen excl. administratie- en verzendkosten.



# *Inhoud*

<b>1. Inleiding</b>	<b>9</b>
<b>2. De relatie tussen nationale rekeningen cijfers en fiscale equivalenten</b>	<b>11</b>
2.1 Opzet van het onderzoek	11
2.2 Van statistische gegevens naar fiscale gegevens	11
2.3 Het verschil in waardering van activa	13
2.4 Het winstbegrip en de belastinggrondslag	13
2.5 De transformatie naar fiscale equivalenten	14
<b>3. Beperkingen en uitkomsten van dit onderzoek</b>	<b>17</b>
<b>Bijlage 1 Transformatietabel</b>	<b>21</b>
<b>Bijlage 2 De aanpassingen van de afschrijvingen</b>	<b>23</b>
<b>Enkele aanverwante publicaties</b>	<b>25</b>





# 1. Inleiding

Zowel bij het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) als bij het Centraal Plan Bureau (CPB) is een model ontwikkeld om beter zicht te krijgen op het verloop van de vennootschapsbelasting. De sector nationale rekeningen van het CBS ontwikkelde een model waarbij cijfers uit de nationale rekeningen getransformeerd worden naar fiscale equivalenten. Dit model wordt de vennootschapsbelasting module (VpB-module) genoemd. In tegenstelling tot het CBS wordt bij het CPB gewerkt aan een prospectief model met betrekking tot de vennootschapsbelasting. Overigens maakt het CPB gebruik van cijfers van het CBS.

In de jaarlijks verschijnende publicatie 'Nationale rekeningen' van het CBS wordt de Nederlandse economie op een kwantitatieve wijze beschreven. Ten behoeve van het inzicht in de economie wordt in de nationale rekeningen een indeling naar sectoren<sup>1</sup> gehanteerd, één van deze sectoren is de sector S10, de niet-financiële vennootschappen. Een voorname bron van de sector S10 zijn de vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen. Waarneming van deze ondernemingen vindt plaats middels een enquêteformulier. Dit enquêteformulier sluit aan op de commerciële jaarrekening. Doordat S10 gerelateerd is aan de commerciële jaarrekening zal ook de commerciële jaarrekening in deze nota een rol spelen.

Naast de sector niet-financiële instellingen beschrijft de nationale rekeningen onder andere de sector financiële instellingen, deze instellingen zijn actief in het bank- en het verzekeringswezen. Omdat vennootschapsbelasting voornamelijk betaald wordt door eenheden uit de sector niet-financiële vennootschappen, richt het onderzoek zich op deze eenheden.

Met de VpB-module worden twee doelen nagestreefd:

1. De relatie tussen cijfers uit de nationale rekeningen en fiscale cijfers zichtbaar maken.
2. Verbetering van de kwaliteit van de nationale rekeningen doordat confrontatie met de fiscus op onderdelen mogelijk wordt.

Deze nota geeft een eerste beschouwing van de relatie, althans tot en met het primaire inkomen, tussen de nationale rekeningen en de fiscus. Wanneer deze VpB-module uitgebouwd wordt zal het aanscherpen van de concepten en het verfijnen van gehanteerde methode centraal komen te staan.

In hoofdstuk 2 wordt de opzet van dit onderzoek uiteengezet en vindt de transformatie van statistische cijfers naar fiscale cijfers plaats. In hoofdstuk 3 staan de beperkingen en de uitkomsten van dit onderzoek.

De resultaten van de transformatie voor de jaren 1990 tot en met 1994 zijn in de bijlagen opgenomen.

---

<sup>1</sup> In de nationale rekeningen worden, uitgaande van internationale richtlijnen, transacties beschreven naar bedrijfsklassen en naar sectoren. De transacties naar bedrijfsklassen worden schematisch beschreven in aanbod- en gebruiktabellen. Hierbij ligt het accent op de goederen- en dienstentransacties en de beschrijving van het productieproces. De transacties naar sectoren worden systematisch beschreven in het rekeningensstelsel. Hierbij ligt het accent op inkomensverdeling, -besteding en financiering.



## ***2. De relatie tussen nationale rekeningen cijfers en fiscale equivalenten***

### ***2.1 Opzet van het onderzoek***

Transformatie van cijfers uit de nationale rekeningen naar fiscale equivalenten is mogelijk via de volgende bewerkingen op de nationale rekeningen cijfers.

1. Bepaling van de relevante vennootschapsbelastingplichtige populatie.
2. Toepassing van de geldende fiscale regels op de relevante vennootschapsbelastingplichtige populatie.

De bepaling van de vennootschapsbelastingplichtige populatie binnen de nationale rekeningen is de eerste stap binnen dit onderzoek. In de nationale rekeningen zijn de cijfers van de vennootschapsbelastingplichtige ondernemingen opgenomen in de sectoren niet-financiële vennootschappen, kredietinstellingen en verzekeringsinstellingen.

In de laatstgenoemde sector zijn de vrijgestelde lichamen zoals pensioenfondsen opgenomen. Ook de sector niet-financiële vennootschappen bevat een aantal niet VpB-plichtige eenheden, zoals de woningbouwverenigingen/coöperaties, stichtingen, verenigingen werkzaam in de gezondheidszorg en het openbaar nut. Voor de financiële instellingen gelden vrijstellingen of bijzondere voorwaarden en deze zullen hier buiten beschouwing worden gelaten.

De relevante vennootschapsbelastingplichtige populatie maakt onderdeel uit van de sector niet-financiële vennootschappen binnen de nationale rekeningen. Door opschoning van niet-financiële vennootschappen voor de niet VpB-plichtige eenheden ontstaat de relevante VpB-populatie.

### ***2.2 Van statistische gegevens naar fiscale gegevens***

Het Europees Systeem van Rekeningen (ESR) vermeldt de internationale richtlijnen waaraan alle lidstaten van de Europese Unie zich dienen te houden, zodat geharmoniseerde en onderling vergelijkbare nationale rekeningen ontstaan. Het ESR is consistent met de mondiale richtlijnen voor de opstelling van nationale rekeningen, de mondiale richtlijnen staan in het System of National Accounts (SNA93)<sup>2</sup>.

In het Europese Systeem van Rekeningen 1995 staan de nieuwe internationale richtlijnen volgens welke nationale rekeningen opgesteld moeten worden. Voor de verwezenlijking van de doelstellingen van de Europese Unie, en met name de Economische en Monetaire Unie, zijn goede statistische instrumenten nodig, zodat de Instellingen van de Gemeenschap, de regering en de deelnemers aan het maatschappelijk verkeer hun besluiten op basis van geharmoniseerde en betrouwbare statistieken kunnen nemen. Nationale rekeningen worden opgesteld op basis van deze internationale regelgeving.

Fiscale verslaggeving daarentegen is grotendeels gebaseerd op nationale fiscale regelgeving, er gelden onder meer de volgende regels voor de vennootschapsbelasting<sup>3</sup>.

De rechtsvorm bepaalt of een organisatie belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting.

VpB-plichtig zijn NV's, BV's, *open* commanditaire vennootschappen, maatschappen op aandelen, buitenlandse vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, coöperaties, onderlinge verzekeringsmaatschappijen, beleggingsmaat-

---

<sup>2</sup> Het SNA93 is samengesteld onder de verantwoordelijkheid van de Verenigde Naties, het IMF, de Commissie van de Europese Gemeenschappen, de OESO en de Wereldbank.

<sup>3</sup> Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

schappijen, *open* beleggingsfondsen en fondsen voor gemene rekening die in Nederland gevestigd zijn (art. 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Naast de rechtsvorm kan de bedrijfsuitoefening reden tot VpB-heffing zijn. Een vereniging, stichting of kerkelijke instelling is slechts belastingplichtig *indien* en *voor zover* zij een onderneming drijven.

Als een onderneming naar buitenlands recht (GmbH, SA, Ltd enz.) is opgericht dan is deze onderneming in Nederland VpB verschuldigd als deze onderneming in Nederland gevestigd<sup>4</sup> is.

Onder bepaalde voorwaarden zijn vrijgesteld van belastingheffing: pensioenfondsen, pensioenstichtingen, ziekenhuizen, woningbouwverenigingen, landgoederen-NV's en lichamen waarbij de behartiging van een algemeen maatschappelijk belang op de voorgrond staat en het streven naar winst ontbreekt.

Administratieve begrippen, waaronder fiscale begrippen, verschillen van land tot land en zijn aan verandering onderhevig. Het ESR streeft naar internationale vergelijkbaarheid en kan in dat kader niet uitgaan van de bestaande administratieve begrippen. Tevens zijn de administratieve begrippen ongeschikt voor het maken van economische analyses. Niettemin worden administratieve bronnen gebruikt bij het samenstellen van de nationale rekeningen. De registratieregels volgens het ESR wijken af van de fiscale registratieregels. Twee grote verschillen tussen het ESR en de fiscale registratieregels zijn:

1. In het ESR worden activa gewaardeerd op basis van marktprijzen<sup>5</sup>. De fiscus staat alleen waardering tegen historische kosten toe.
2. In het ESR vindt registratie van de meeste transacties plaats op transactiebasis of op het moment waarop verplichtingen aangegaan worden. Fiscaal wordt op kasbasis geregistreerd.

Op het eerste verschil zal ingegaan worden in paragraaf 2.3. In de nationale rekeningen worden veel transacties op de lopende rekening benaderd vanuit beschikbare cijfers op kasbasis. Hierdoor heeft het tweede verschil weinig effect op de transformatie, op dit verschil zal dan ook verder niet ingegaan worden.

De wijze waarop een vennootschapsbelastingplichtige organisatie administratie voert is afhankelijk van het doel wat wordt nagestreefd met de administratie. Een administratie opgesteld volgens de regels uit het jaarrekeningenrecht (Boek 2 titel 9 BW) kijkt op onderdelen af van een administratie opgesteld volgens de fiscale wetgeving. Zo moet de fiscale jaarwinst, de basis voor belastingheffing, volgens art 9 van de Wet op de inkomstenbelasting én volgens fiscaal goed koopmansgebruik<sup>6</sup> worden vastgesteld. Dit houdt onder andere in waardering tegen historische kosten. Volgens het jaarrekeningenrecht is waardering van bepaalde activa tegen een vervangingswaarde toegestaan. Naast verschillen zijn er ook overeenkomsten tussen de fiscale wetgeving en het jaarrekeningenrecht. Het voorzichtigheidsbeginsel<sup>7</sup> is terug te vinden in de fiscale wetgeving én in het jaarrekeningenrecht. Nationale rekeningen worden opgesteld op basis van de richtlijnen en de definities uit de Europees Stelsel van Rekeningen.

Door de verschillende uitgangspunten, internationale versus nationale regelgeving en fiscale versus commerciële regelgeving, is het niet verbazingwekkend dat transformatie van de statistische gegevens uit de nationale rekeningen naar fiscale gegevens niet zonder meer mogelijk is.

Om de statistische cijfers te transformeren naar fiscale cijfers zijn aanpassingen van de statistische cijfers nodig.

---

<sup>4</sup> Ook wel het woonplaatsbeginsel genoemd. Praktisch gezien is dit de vestigingsplaats van de feitelijke leiding van de onderneming.

<sup>5</sup> Europees systeem van rekeningen 1995, hoofdstuk 1.51.

<sup>6</sup> In de literatuur is gesteld dat goed koopmansgebruik is wat de Hoge Raad zo noemt!

<sup>7</sup> Het voorzichtigheidsbeginsel schrijft onder andere voor dat bij de vaststelling van de commerciële jaarrekening de onverkochte voorraden gewaardeerd dienen te worden tegen de laagste van de verkrijgingprijs of de marktprijs (Niederstwertprinzip).

Aanpassing is nodig voor de waarderingwijze van activa en de vaststelling van de winst. Bovendien is het nodig om de fiscale winst te corrigeren voor onder andere verliescompensatie om zo te komen tot de belastinggrondslag.

Onderdeel van de transformatie is het oplossen van de volgende twee hoofdproblemen:

1. Het verschil in de waardering van activa (§2.3.).
2. Het verschil in winstbegrip en in de belastinggrondslag (§2.4.).

## ***2.3 Het verschil in waardering van activa***

De waarde van activa en de winst van een onderneming hangen samen; de omvang van de winst is mede afhankelijk van de waardering van het actief en de omvang van de afschrijvingskosten. De afschrijvingskosten worden bepaald door de (begin)waarde van het actief, het al dan niet verwerken van herwaarderingen en de duur waarover het actief afgeschreven wordt.

Bij de waardering van activa verschillen ESR-richtlijnen van fiscale regels.

Fiscaal is alleen waardering tegen de historische kosten toegestaan. Waardering van activa tegen een actuele waarde, zoals in de nationale rekeningen wel gebeurt is niet toegestaan. Dientengevolge moet het nationale rekeningen bestand van de VpB-plichtigen aangepast worden om tot waardering tegen historische kostprijs te komen.

Waardering tegen historische kosten van activa leidt tot lagere afschrijvingskosten dan waardering tegen actuele waarde. Een andere dimensie is de fiscale afschrijvingsduur. In het algemeen wordt een actief fiscaal over een kortere periode afgeschreven dan dat bedrijfseconomisch het geval is. Dit leidt tot fiscaal hogere afschrijvingen. Per saldo komen de fiscale afschrijvingskosten, in de beschouwde periode, hoger uit dan de nationale rekeningen afschrijvingen<sup>8</sup>.

Binnen de fiscale afschrijvingen geldt een bijzondere regeling voor de investeringen in vaste activa die de kwaliteit van het milieu bevorderen. Op deze milieu activa mag fiscaal versneld worden afgeschreven<sup>9</sup>. Aan de cijfermatige consequenties van deze bijzondere vaste activa is in deze nota geen invulling gegeven. Tevens is versneld afschrijven onder voorwaarden toegestaan voor bepaalde typen zeeschepen en voor gekocht buitenlands immaterieel actief. De omvang van deze groep activa binnen de niet-financiële vennootschappen is niet bekend.

## ***2.4 Het winstbegrip en de belastinggrondslag***

Enerzijds wordt de omvang van de winst bepaald door de waarderingmethode, anderzijds is de winst afhankelijk van geldende regels binnen een bepaald concept over wat winst is. In de kern is de bedrijfseconomische winst voornamelijk gebaseerd op een substantialistische benadering, waarbij de vervangingswaarde centraal staat. Fiscaal is winst voornamelijk gebaseerd op een nominalistische benadering, waarbij waardering tegen historische kosten en goed koopmansgebruik centraal staan. Het verschillende winstbegrip leidt tot verschillende winstcijfers.

Naast het winstbegrip dient de vennootschapsbelastinggrondslag bepaald te worden.

Fiscale winst hoeft niet gelijk te zijn aan de bedrijfseconomische winst en de fiscale winst hoeft niet direct onderhevig te zijn aan heffing van de vennootschapsbelasting. Na de vaststelling van de fiscale winst is een veelheid van aanpassingen mogelijk om te komen tot de grondslag voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Fiscale winst kan onder meer gecorrigeerd worden voor verliescompensatie, voorheffingen, deelnemingsvrijstellingen, (des)investeringsaftrek (bijtelling), beperkt aftrekbare kosten en giften.

---

<sup>8</sup> Zie Bijlage 2.

<sup>9</sup> De VA-Mil is de vrije afschrijving voor milieu-investeringen. Sinds 1994 is de VA-Mil van toepassing op bedrijfsmiddelen met een hoogwaardig technologisch karakter of die gebruikt worden bij onderzoek en ontwikkeling.

Belangrijke constatering is dat in de nationale rekeningen geen rekening gehouden wordt met compensatiemogelijkheden uit voorafgaande jaren. De nationale rekeningen geven een statische opsomming terwijl de fiscus een dynamische benadering voorstaat<sup>10</sup>.

De cijfers uit de tabel I 3<sup>11</sup> zijn de basis voor de bepaling van het VpB-plichtig deel binnen de Nederlandse economie. Als eerste wordt de nationale rekeningen populatie aangepast voor het niet VpB-plichtig deel<sup>12</sup>. In de volgende paragraaf zal een overzicht worden gegeven van de noodzakelijke aanpassingen voor de transformatie van NR-cijfers naar fiscale equivalenten.

## 2.5 De transformatie naar fiscale equivalenten

De transformatie van cijfers uit de nationale rekeningen naar fiscale equivalenten bestaat uit een aantal aanpassingen op de vennootschapsbelastingplichtige populatie. De aanpassingen zijn opgedeeld in een kwalitatief deel waarin de reden voor de aanpassing wordt toegelicht en een kwantitatief deel waarin de wijze en de omvang van aanpassing wordt toegelicht.

### **Aanpassing betaald dividend**

#### *Kwalitatief*

Het nationale rekeningen equivalent voor de fiscale winst is het primair inkomen. Onderdeel van de vaststelling van het primair inkomen is evenwel de betaling van dividend. Betaling van dividend vindt plaats ná betaling van VpB, dus om de fiscale winst te benaderen is een aanpassing voor de betaling van dividend nodig.

#### *Kwantitatief*

Het betaalde dividend wordt voor ieder jaar bij het netto primair inkomen geteld, aldus ontstaat een equivalente fiscale winst.

### **Aanpassing ontvangen dividend**

#### *Kwalitatief*

Vrijwel al het ontvangen dividend valt onder de deelnemingsvrijstelling<sup>13</sup> en vormt geen onderdeel van de belastbare fiscale winst. Ontvangen dividend vormt in de nationale rekeningen wel een onderdeel van het primaire inkomen, zodat een aanpassing nodig is.

#### *Kwantitatief*

Om het nationale rekeningen equivalent van de fiscale winst te benaderen wordt ál het ontvangen dividend buiten beschouwing gelaten.

### **Aanpassing afschrijvingen**

#### *Kwalitatief*

Fiscaal staat waardering tegen historische kosten centraal. Dientengevolge zijn de afschrijvingen ook gebaseerd op historische kosten. Het CBS hanteert een afschrijvingsstelsel dat gebaseerd is op een actuele waarde begrip. De aanpassing die gemaakt wordt bestaat uit het terugbrengen van de waarde van de voorraad vaste activa naar historische kosten en deze vervolgens af te schrijven volgens de fiscaal gebruikelijke levensduur<sup>14</sup>.

De fiscale levensduur blijkt korter te zijn dan de levensduur van vaste activa in de nationale rekeningen, dit effect blijkt groter te zijn dan het waarderingseffect. Per saldo zijn de fiscale afschrijvingen, in de beschouwde periode, hoger dan de afschrijvingen in de nationale rekeningen.

<sup>10</sup> Dit is de "Going-concern" benadering.

<sup>11</sup> Tabel I 3 = Rekeningen voor de sector niet-financiële vennootschappen uit de Nationale rekeningen 1995.

<sup>12</sup> Zie bijlage 1.

<sup>13</sup> De deelnemingsvrijstelling voorkomt dubbele belastingheffing en bevordert de samenwerking tussen vennootschappen. Voorwaarde is dat de deelneming minstens 5 % van het nominaal gestorte aandelenkapitaal bedraagt.

<sup>14</sup> Zie Bijlage 2.

### *Kwantitatief*

Met betrekking tot de aanpassing van de afschrijvingen zijn twee zaken van belang. Ten eerste verschilt de fiscale afschrijvingsduur met de nationale rekeningen, de aanpassing van de afschrijvingen die hieruit volgt noem ik het levensduureffect. Ten tweede verschilt de fiscale waardering van vaste activa met de waardering in de nationale rekeningen, de hieruit voortvloeiende aanpassing noem ik het prijseffect. Beide effecten hebben een contraire invloed op de omvang van de afschrijvingen. De kwantitatieve invloed van het levensduureffect en het prijseffect staat te lezen in bijlage 2.

### **Aanpassing voorraad en verbruik**

#### *Kwalitatief*

##### Voorraad

Een toename van de eindvoorraad is zowel in de nationale rekeningen als bij de fiscus een onderdeel van de winst. In de nationale rekeningen worden naast de vaste activa ook de voorraden gewaardeerd tegen een vervangingswaarde. Fiscaal is alleen waardering tegen kostprijs toegestaan, waardoor een aanpassing nodig is.

##### Verbruik

De kosten van verbruik van de grond- en hulpstoffen komen ten laste van de winst en vormen onderdeel van het intermediair verbruik. Een deel van het verbruik in jaar t is afkomstig uit jaar t-1, de omvang van dit deel is afhankelijk van de omloopsnelheid van de voorraad grond- en hulpstoffen. Dit deel is in de nationale rekeningen gewaardeerd tegen een gemiddelde prijs, terwijl fiscaal alleen waardering tegen historische kosten is toegestaan.

#### *Kwantitatief*

##### Voorraad

De toename van de eindvoorraad is in de nationale rekeningen gewaardeerd tegen een vervangingswaarde. Om deze toename terug te brengen naar de kostprijs is een aanpassing van 5 % toegepast. Bij een afname van de eindvoorraad heeft er geen aanpassing plaatsgevonden.

##### Verbruik

Met betrekking tot het verbruik van de voorraad grond- en hulpstoffen uit jaar t wordt verondersteld dat in de nationale rekeningen 10 % afkomstig is uit het jaar t-1. Een aanpassing om deze 10% terug te brengen naar de kostprijs is nodig.

### **Aanpassing verliescompensatie**

#### *Kwalitatief*

Het belangrijkste verschil tussen nationale rekeningen cijfers en fiscale cijfers is gelegen in het feit dat de fiscus de 'going-concern' cijfers van een onderneming bekijkt. De belastinggrondslag wordt jaarlijks vastgesteld, waarbij de belastinggrondslag afhankelijk is van de resultaten uit vorige jaren. Verliescompensatie is een voorbeeld van een resultaat uit een vorig jaar wat de VpB-grondslag van dit jaar beïnvloedt. De nationale rekeningen kijkt veeleer naar het resultaat sec dit jaar, verliescompensatie komt niet in de nationale rekeningen voor.

Om aan de fiscale winstdefinitie te voldoen is het nodig om naast de reeds genoemde gelijktijdige aanpassingen op de cijfers uit de nationale rekeningen ook een volgtijdige aanpassing op de cijfers uit de nationale rekeningen uit te voeren. Deze volgtijdige aanpassing bestaat uit de aanpassing van de nationale rekeningen cijfers voor de verliescompensatie. De omvang en de verdeling over de jaren van de verliescompensatie is op basis van de beschikbare gegevens alleen te benaderen<sup>15</sup>.

In een bepaald jaar bestaat de vennootschapsbelastingplichtige populatie uit die ondernemingen die geen verlies draaien. Bij de bepaling van de omvang van het compensabele verlies wordt het verlies van jaar t rondom jaar t gecompenseerd, maar niet in jaar t. Bij de bepaling van de juiste populatie vennootschapsbelasting betalers is het nodig om voor de verlieslijders een aanpassing te maken.

---

<sup>15</sup> Bij het beschikbaar komen van het Vennootschapsbelastinginformatiesysteem (VIS) van de belastingdienst zal meer inzicht verkregen worden in de werkelijke omvang van en de richting van de verliesverrekening.

*Kwantitatief*

Bij de compensatie van een verliescijfer in jaar t is verondersteld dat eenderde deel in jaar t-1 verrekend wordt, eenderde deel in jaar t+1 en eenderde deel in jaar t+2. De veronderstelling is gebaseerd op de gedachte dat een onderneming nooit een lange periode achtereenvolgend verlies kan draaien zonder opgeheven te worden. De omvang van deze aanpassing is gebaseerd op de verlieslijders in de naar fiscale maatstaven herleide SFO-populatie.



### 3. Beperkingen en uitkomsten van dit onderzoek

De mogelijkheid om binnen de fiscale praktijk te verrekenen (b.v. de investeringsaftrek), te compenseren (b.v. de verliescompensatie), gebruik te maken van vrijstellingen (b.v. deelnemingsvrijstelling) en het bestaan van specifieke regelingen (de rulings) zorgt ervoor dat een verband tussen de jaarwinsten en de vennootschapsbelastingopbrengst niet eenvoudig te leggen is. Er zijn meer verschillen die het beeld tussen de fiscale winst en het nationale rekeningen winstequivalent enerzijds en de fiscale winst en de bedrijfseconomische winst anderzijds beïnvloeden. Deze verschillen zijn niet gekwantificeerd in dit onderzoek omdat data ontbreken.

#### ***Niet gekwantificeerde verschillen tussen de fiscale winst en het nationale rekeningen winstequivalent***

1. De belastingdienst kan specifieke afspraken maken over de wijze van vaststelling van de gehele winst van een internationaal opererende onderneming, dit wordt een ruling<sup>16</sup> genoemd. Een ruling is individueel maatwerk en leidt tot een afwijkend belastingtarief. De huidige rullingpraktijk is een open systeem. Dit wil zeggen dat de belastingdienst naast standaardrulings ook maatwerk kan verstrekken aan ondernemingen. Ter illustratie volgen hier een aantal rullingvormen: de houdsterrulings, de financieringsrulings, de royalty-rulings, de cost-plus-rulings, rulings voor Foreign Sales Corporations, informeel-kapitaalrulings en resale-minus-rulings.
2. In de posten "Overige kapitaaloverdrachten" en "Overige inkomensoverdrachten" uit de nationale rekeningen zitten subsidies, betalingen in verband met garantiestellingen door de overheid, rijksbijdragen, (terug)stortingen in sociale fondsen, transacties zonder verrekening en heffingen. Deze bedragen beïnvloeden niet het winstbegrip volgens de nationale rekeningen, terwijl ze fiscaal gedeeltelijk wel tot de lasten of baten behoren.
3. De investeringsaftrek is een fiscale stimulering bij de aanschaf van een vast activum. Het bedrag aan te claimen investeringsaftrek mag bij de bepaling van de VpB-grondslag met de fiscale winst worden verrekend. In niet-financiële vennootschappen vindt deze verrekening met de winst niet plaats. Een soortgelijke situatie geldt voor de investeringsbijtelling<sup>17</sup>. De investeringsbijtelling en -aftrek komen niet tot uiting in het winstbegrip volgens de nationale rekeningen.
4. De omvang van de stakingswinst<sup>18</sup> en de invloed daarvan op de jaarwinst.
5. Fiscaal was de voorraadaf trek en de vermogensaftrek<sup>19</sup> toegestaan, in de statistische waarneming komt deze aftrek niet voor. Deze aftrek heeft geen gevolgen voor de uitkomsten na 1990.
6. De nationale rekeningen kent geen boekwinsten, boekverliezen, koerswinsten, koersverliezen. Ook voorzieningen en reserves komen in de nationale

---

<sup>16</sup> Een ruling is een de belastingdienst bindende toezegging vooraf (binnen wet, jurisprudentie en resoluties) over de toepassing van het Nederlands belastingrecht in internationaal-concernverband dan wel in grensoverschrijdende situaties.

<sup>17</sup> De investeringsbijtelling geschiedt wanneer een actief waarvoor een investeringsbijdrage is ontvangen vervreemd wordt. Voorwaarde is wel dat de vervreemding meer dan f3.400 bedraagt en de vervreemding binnen vijf jaar na de investering plaatsvindt. Bijtelling verhoogt de vennootschapsbelasting grondslag.

<sup>18</sup> Stakingswinst wordt vastgesteld bij de omzetting, afsplitsing, verkoop of liquidatie van een onderneming. Stakingswinst is het geheel van de goodwill, de stille reserves, de fiscale reserves en de desinvesteringbijtelling. De bepaling van de stakingswinst en de invloed op de vaststelling van het ondernemingsvermogen is zeer complex. Door een gebrek aan data m.b.t. de stakingswinst is deze niet bepaald.

<sup>19</sup> De vermogensaftrek en voorraadaf trek voor de vennootschapsbelasting zijn per 1-10-1988 vervallen.

rekeningen niet voor. Al deze posten kunnen op de fiscale jaarrekening wel voorkomen.

7. De fiscus kent immateriële vaste activa en de afschrijvingen hierop, in de nationale rekeningen komen deze posten (nog) niet voor.
8. Met de Oort-wetgeving heeft de fiscus de aftrekbaarheid van gemengde kosten beperkt. Pure bedrijfskosten zijn volledig aftrekbaar. Bedrijfskosten met een privé-element zijn beperkt aftrekbaar, een relatiegeschenk met een waarde boven de f 50,- is niet aftrekbaar. Er zijn uitputtende lijsten beschikbaar over de beperkt aftrekbare kosten. In de nationale rekeningen cijfers komen beperkt aftrekbare kosten niet afzonderlijk voor maar maken deel uit van het intermediair verbruik.

### ***Niet gekwantificeerde verschillen tussen de commerciële winst en de fiscale winst***

1. De fiscale opbouw van de jaarrekening verschilt van de commerciële opbouw. Zo zijn fiscaal maar drie soorten reserves toegestaan: de egalisatiereserve, de voorziening eigen risico en de vervangingsreserve. Op de commerciële jaarrekening komt de post herwaarderingsreserve voor.
2. Gemengde kosten<sup>20</sup> moeten opgesplitst worden in een zakelijk en een persoonlijk deel.

Fiscaal mag slechts het zakelijke deel en een beperkt deel van het persoonlijke deel van de gemengde kosten als bedrijfskosten opgevoerd worden. In de praktijk verschillen opstellers van de commerciële jaarrekening en de fiscus van mening over waar de scheidingslijn tussen zakelijk en persoonlijk loopt; één van de discussiepunten zijn de verkeersboetes.

Wanneer de in de vorige paragraaf genoemde aanpassingen op de cijfers uit de nationale rekeningen zijn uitgevoerd ontstaat een fiscaal equivalente winstgrondslag. De van de nationale rekeningen afgeleide fiscale cijfers zijn opgenomen in de bijlage 1. Uit deze cijfers blijkt dat de herleide fiscale winst structureel lager ligt dan de nationale rekeningen winst<sup>21</sup>. Significante conceptuele verschillen tussen de nationale rekeningen en de fiscale benadering doen zich voor bij de afschrijvingen en de verliescompensatie. Het voornaamste verschil in benadering tussen de nationale rekeningen en het fiscale systeem is de mogelijkheid om in het fiscale systeem het resultaat van dit jaar afhankelijk te stellen van de resultaten van vorige jaren.

Met het beschikbaar komen van het Vennootschapsbelastinginformatiesysteem (VIS) afkomstig van het Ministerie van Financiën kan in de nabije toekomst onderzocht worden hoe de herleide fiscale equivalenten zich verhouden tot de werkelijke fiscale cijfers. Het CBS is recent contractueel met het Ministerie van Financiën overeengekomen dat het VIS voor statistische doeleinden aan het CBS verstrekt wordt. De eerste levering van het VIS vond in 1997 plaats. Nader onderzoek zal moeten uitwijzen of het VIS inzicht zal verschaffen in de opbouw van de fiscale winst en de uiteindelijke vennootschapsbelastingheffing. Of het VIS zal leiden tot de ontwikkeling van een transformatie-methodiek, waarbij een direct verband gelegd wordt tussen statistische en fiscale cijfers op microniveau is nog onduidelijk. Het ontbreekt op dit moment aan informatie over de mogelijkheden van koppeling van het VIS met de nationale rekeningen zodat meer onderzoek naar de toepassingsmogelijkheden van het VIS voor de nationale rekeningen nodig is.

Naast het CBS verricht ook het CPB onderzoek naar de vennootschapsbelastingopbrengst.

Het CPB<sup>22</sup> houdt zich bezig met het ontwikkelen van modellen ter verklaring van en voorspelt de omvang van de vennootschapsbelastingopbrengst. Uit artikelen van het CPB blijkt dat de gehanteerde methodiek niet essentieel afwijkt van de bij het CBS gehanteerde methodiek. De methoden zijn complementair te noemen. De uitkomsten van het onderzoek bij het CBS en het CPB zijn evenwel verschil-

<sup>20</sup> Door de Oort -wetgeving is de aftrekbaarheid van bepaalde categorieën beperkt, voornamelijk de representatiekosten.

<sup>21</sup> De nationale rekeningen winst bestaat uit het netto primaire inkomen plus het betaalde dividend.

<sup>22</sup> In het bijzonder de heer S. de Boer.

lend, dit maakt afstemming en overleg over de afbakening van het winstbegrip wenselijk.

In deze nota werden nationale rekeningen cijfers op grond van geldende fiscale regels getransformeerd naar fiscale equivalenten. Met de komst van het VIS kan wellicht een betere transformatie-methodiek ontwikkeld worden. Met een juiste transformatie-methodiek kan een nadere plausibiliteitcontrole op de nationale rekeningen cijfers plaatsvinden.



# Bijlage 1 Transformatietabel

## Transformatietabel 1990-1994

Transactie	Nationale rekeningen	Populatie correctie niet-Vpb deel	Vpb-plichtig deel nationale rekeningen	Aanpassing					Fiscale equivalent
				betaald dividend	ontvangen dividend	afschrijvings-duur en -waardering	voorraad en verbruik	verlies-compensatie	
	(1)	(2)	(3)= (1-2)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)=(3+4+5+6+7+8)
<i>mln gld</i>									
<b>1994</b>									
Bruto toegevoegde waarde	358 520	79 283	279 237					- 137	279 099
Beloning van werknemers (-)	212 350	40 341	172 009						172 009
Afschrijvingen (-)	47 490	16 357	31 133			3 016			34 149
Netto exploitatie overschot	98 680	22 585	76 095			(-3 016)	(-137)		72 941
Ontvangen rente (+)	11 840	3 971	7 869						7 869
Ontvangen dividend (+)	9 810	1 432	8 378		- 8 378				
Inkomen uit grond/onlichamelijke zaken (+)	3 970	250	3 720						3 720
Betaalde rente (-)	41 390	19 840	21 550						21 550
Betaald dividend (-)	21 340	2 103	19 237	-19 327					
Betaald inkomen grond/onlichamelijk zaken (-)	10 060	385	9 675						9 675
Betaald inkomen aan quasi vennootschappen (-)	5 320	5 320							
Verliescompensatie									- 1 470
Netto primair inkomen	46 190	591	45 599	19 237	- 8 378	- 3 016	- 137	- 1 470	51 835
<b>1993</b>									
Bruto toegevoegde waarde	344 550	76 319	268 231					- 314	267 916
Beloning van werknemers (-)	207 870	38 768	169 102						169 102
Afschrijvingen (-)	46 100	15 282	30 818			3 334			34 152
Netto exploitatie overschot	90 580	22 269	68 311			(-3 334)	(-314)		64 662
Ontvangen rente (+)	12 580	4 047	8 533						8 533
Ontvangen dividend (+)	10 030	1 446	8 584		- 8 584				
Inkomen uit grond/onlichamelijke zaken (+)	3 530	250	3 280						3 280
Betaalde rente (-)	44 020	20 549	23 471						23 471
Betaald dividend (-)	20 140	2 061	18 079	-18 079					
Betaald inkomen grond/onlichamelijk zaken (-)	11 280	655	10 625						10 625
Betaald inkomen aan quasi vennootschappen (-)	5 390	5 390							
Verliescompensatie									435
Netto primair inkomen	35 890	- 642	36 532	18 079	- 8 584	- 3 334	- 314	435	42 814
<b>1992</b>									
Bruto toegevoegde waarde	338 590	73 538	265 052					- 142	264 910
Beloning van werknemers (-)	203 730	37 228	166 502						166 502
Afschrijvingen (-)	44 480	14 941	29 539			2 529			32 068
Netto exploitatie overschot	90 380	21 369	69 011			(-2 529)	(-142)		66 340
Ontvangen rente (+)	16 180	4 166	12 015						12 015
Ontvangen dividend (+)	8 540	1 575	6 965		- 6 965				
Inkomen uit grond/onlichamelijke zaken (+)	2 770	278	2 492						2 492
Betaalde rente (-)	44 460	19 770	24 690						24 690
Betaald dividend (-)	21 880	1 899	19 981	-19 981					
Betaald inkomen grond/onlichamelijk zaken (-)	10 530	629	9 901						9 901
Betaald inkomen aan quasi vennootschappen (-)	5 580	5 580							
Verliescompensatie									- 387
Netto primair inkomen	35 420	- 490	35 911	19 981	- 6 965	- 2 529	- 142	- 387	45 869

**Transformatietabel 1990-1994 (vervolg)**

Transactie	Nationale rekeningen	Populatie correctie niet-Vpb deel	Vpb-plichtig deel nationale rekeningen	Aanpassing					Fiscale equivalent
				betaald dividend	ontvangen dividend	afschrijvings-duur en -waardering	voorraad en verbruik	verlies-compensatie	
	(1)	(2)	(3)= (1-2)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)=(3+4+ 5+6+7+8)
<i>mln gld</i>									
<b>1991</b>									
Bruto toegevoegde waarde	329 530	69 052	260 478				- 114		260 364
Beloning van werknemers (-)	193 090	35 233	157 857						157 857
Afschrijvingen (-)	42 400	13 518	28 882			1 500			30 382
Netto exploitatie overschot	94 040	20 301	73 739			(-1500)	(-114)		72 125
Ontvangen rente (+)	15 840	3 929	11 911						11 911
Ontvangen dividend (+)	5 800	934	4 866		-4 866				
Inkomen uit grond/onlichamelijke zaken (+)	2 730	259	2 471						2 471
Betaalde rente (-)	41 300	18 666	22 634						22 634
Betaald dividend (-)	19 450	1 467	17 983	-17 983					
Betaald inkomen grond/onlichamelijk zaken (-)	11 420	701	10 719						10 719
Betaald inkomen aan quasi vennootschappen (-)	5 560	5 560							
Verliescompensatie									-3 559
Netto primair inkomen	40 680	- 971	41 651	17 983	-4 866	-1 500	- 114	-3 559	49 595
<b>1990</b>									
Bruto toegevoegde waarde	312 660	65 007	247 653				- 234		247 419
Beloning van werknemers (-)	181 840	32 999	148 841						148 841
Afschrijvingen (-)	40 390	12 441	27 949			1 692			29 641
Netto exploitatie overschot	90 430	19 567	70 863			(-1692)	(-234)		68 937
Ontvangen rente (+)	14 070	3 678	10 392						10 392
Ontvangen dividend (+)	3 960	981	2 979		-2 979				
Inkomen uit grond/onlichamelijke zaken (+)	1 990	236	1 754						1 754
Betaalde rente (-)	37 350	17 737	19 613						19 613
Betaald dividend (-)	18 110	1 379	16 731	-16 731					
Betaald inkomen grond/onlichamelijk zaken (-)	8 650	765	7 885						7 885
Betaald inkomen aan quasi vennootschappen (-)	5 133	5 133							
Verliescompensatie									568
Netto primair inkomen	41 207	- 552	41 759	16 731	-2 979	-1 692	- 234	568	54 153

## Bijlage 2 De aanpassingen van de afschrijvingen

### Aanpassing afschrijvingen 1990-1994

	Vpb-plichtige Nationale rekeningen	Aanpassing afschrijvingen			Fiscale equivalent
		levensduur- effect	prijs effect	totaal effecten	
<i>mln gld</i>					
1994	31 133	6 191	-3 175	(3016)	34 149
1993	30 818	6 907	-3 573	(3334)	34 152
1992	29 539	7 883	-5 354	(2529)	32 068
1991	28 882	6 059	-4 559	(1500)	30 382
1990	27 949	6 821	-5 129	(1692)	29 641

	Nationale rekeningen	Aanpassing	Fiscale equivalent
<i>mln gld</i>			
<b>1994</b>			
Populatie	47 490		56 231
w.v. Vpb-plichtig	31 133	3 016	34 149
<b>1993</b>			
Populatie	46 100		53 964
w.v. Vpb-plichtig	30 818	3 334	34 152
<b>1992</b>			
Populatie	44 480		51 178
w.v. Vpb-plichtig	29 540	2 529	32 069
<b>1991</b>			
Populatie	42 400		48 439
w.v. Vpb-plichtig	28 882	1 500	30 382
<b>1990</b>			
Populatie	40 390		45 471
w.v. Vpb-plichtig	27 949	1 692	29 641





## *Enkele aanverwante publicaties*

Nationale rekeningen (inclusief diskette)	P-2	f 75,00
De Nederlandse economie	P-19	f 32,50
Sociale verzekering, pensioenverzekering, levensverzekering	P-6	f 15,00
Kwartaalrekeningen (abonnement)	P-14	f 52,00
Conjunctuurbericht, maandelijke bijlage bij het Statistisch Bulletin Abonnement Statistisch Bulletin	A-1	f 131,00
Regionale economische jaarcijfers	P-11	f 67,50
Occasional Papers	P-30	f 20,00

De publicaties van het CBS kunnen besteld worden bij de bestelservice van het CBS te Heerlen, tel. (045) 570 79 70, fax (045) 570 62 68 of e-mail [verkoop@cbs.nl](mailto:verkoop@cbs.nl), de Sdu Uitgeverij te 's-Gravenhage of via de boekhandel. Alle publicaties zijn ter inzage of kunnen in bruikleen worden verkregen bij de bibliotheek van ons Bureau in beide vestigingen. Tevens is in beide vestigingen een 'boekwinkel' waar alle publicaties tegen contante betaling kunnen worden gekocht. De CBS-catalogus met de CBS-publicaties is op aanvraag gratis verkrijgbaar (tel. (045) 570 79 70).

***In de serie Methoden en Onderzoek zijn tot dusver verschenen:***

M&O.001 Mark de Haan en Steven Keuning, Een uitbreiding van de nationale rekeningen met een systeem van Milieurekeningen  
*Hierin wordt de verbinding besproken die tot stand is gebracht tussen de nationale rekeningen en milieu-statistieken in een National Accounting Matrix Including Environmental Accounts (NAMEA).*

M&O.002 Hanneke Burger en Henk Nijmeijer, Wonen in macro-economisch perspectief, Het aspect wonen in de nationale rekeningen en in de regionale economische jaarcijfers  
*Aandacht wordt besteed aan de consumptie, de productie en inkomensvorming in verband met woondiensten, aan investeringen in woningen, aan de werkgelegenheid in de woningbouw en aan de overheidsbijdragen voor volkshuisvesting.*

M&O.003 Leo Hiemstra, Bedrijven van natuurlijke personen in de nationale rekeningen  
*De publicatie beschrijft de ramingsmethode voor bedrijven van natuurlijke personen en bevat de uitkomsten over 1987.*

M&O.004 Peter Pauli (red.), Landbouw en de Nederlandse economie  
*Hierin wordt de economische betekenis van de landbouw in Nederland benaderd vanuit verschillende invalshoeken door auteurs van binnen en buiten het CBS.*

M&O.005 Sake de Boer, Volume- en prijsveranderingen in de nationale rekeningen  
*Hierin wordt beschreven hoe de reële groei van de economie wordt vastgesteld.*

M&O.006 Dick van Tongeren en Peter van de Ven, De Nationale balans en de overheidsbalans, Resultaten van een proefinvulling  
*Deze publicatie geeft de raming van de omvang van de activa en passiva van de overheid en van Nederland in zijn geheel voor 1990.*

M&O.007 Piet Verbiest, De kapitaalgoederenvoorraad in Nederland  
*Hierin wordt de kapitaalgoederenvoorraad in Nederland geraamd volgens de Perpetual Inventory Method.*

M&O.008 John Ramaker en Hans Wouters, Financiële sectorbalansen, een proef invulling voor 1991.  
*Hierin wordt de raming van de financiële balansen van de sectoren in de economie weergegeven, alsmede de gebruikte ramingsmethode*

M&O.009 Marcel Pommée en Jan van Dalen, Een input-outputtabel naar grootteklasse van de Nederlandse economie voor 1992: kleine, middelgrote en grote bedrijven.  
*Deze publicatie belicht de specifieke rol van het midden- en kleinbedrijf en die van het grootbedrijf in de Nederlandse economie.*

De publicaties van het CBS kunnen besteld worden bij de bestelservice van het CBS te Heerlen, tel. (045) 570 79 70, fax (045) 570 62 68 of e-mail verkoop@cbs.nl, de Sdu Uitgeverij te 's-Gravenhage of via de boekhandel. Alle publicaties zijn ter inzage of kunnen in bruikleen worden verkregen bij de bibliotheek van ons Bureau in beide vestigingen. Tevens is in beide vestigingen een 'boekwinkel' waar alle publicaties tegen contante betaling kunnen worden gekocht. De CBS-catalogus met de CBS-publicaties is op aanvraag gratis verkrijgbaar (tel. (045) 570 79 70).



