

Secretariaat:

Antonio Vivaldistraat 2-8, 1083 GR Amsterdam
Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam

T +31(0)20 301 02 35

F +31(0)20 301 03 02

rj@rjnet.nl

www.rjnet.nl

RJ-Uiting 2016-5: ‘Handreikingen bij de toepassing van fiscale grondslagen door microrechtspersonen of kleine rechtspersonen’

Ten Geleide

Op 9 oktober 2015 is de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening (wetsvoorstel 34 176) in het Staatsblad gepubliceerd (Staatsblad 2015, nr. 349). Deze Uitvoeringswet heeft een aantal in het BW opgenomen voorschriften voor de financiële verslaggeving aangepast. Voor de jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen zijn met name de introductie van microrechtspersonen en de wijzigingen in Besluit fiscale waarderingsgrondslagen van belang.

De ‘Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door kleine rechtspersonen’ is daarom geactualiseerd op grond van de nieuwe wettelijke bepalingen. Daarnaast zijn diverse redactionele aanpassingen doorgevoerd.

Voor microrechtspersonen is de nieuwe handreiking ‘Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen’ ontwikkeld. Deze handreiking gaat in op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening door de microrechtspersoon.

De handreikingen gaan niet in op de inhoud van de fiscale waarderingsgrondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

De handreikingen gelden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016, of voor verslagjaren waarop de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening eerder wordt toegepast.

Amsterdam, 6 april 2016

Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door microrechtspersonen

101 Voor microrechtspersonen is het wettelijk mogelijk om fiscale waarderingsgrondslagen toe te passen. Omdat het gebruik van de fiscale waarderingsgrondslagen bij het opstellen van de jaarrekening in de praktijk vragen oproept, heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving deze handreiking geschreven. Het doel van deze praktijkhandreiking is om microrechtspersonen behulpzaam te zijn bij het opstellen van hun jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen.

Microrechtspersonen zijn niet verplicht om in hun jaarrekening gebruik te maken van de fiscale waarderingsgrondslagen. Als een microrechtspersoon er wel voor kiest om gebruik te maken van de fiscale waarderingsgrondslagen, moet hij alle voor die microrechtspersoon van toepassing zijnde fiscale waarderingsgrondslagen integraal toepassen.

Deze handreiking gaat in op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening door een microrechtspersoon. De handreiking gaat niet in op de inhoud van de fiscale waarderingsgrondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

Begrippen

102 De volgende begrippen worden gebruikt in deze handreiking:

- de fiscale waarderingsgrondslagen betreffen de grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
- de commerciële grondslagen betreffen de grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat, bedoeld in afdeling 6 van Titel 9 van Boek 2 BW.

103 Deze handreiking is gebaseerd op het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen en op de volgende wettelijke bepalingen:

Artikel 2:395a lid 1 BW:

De leden 3 tot en met 6 gelden voor een rechtspersoon die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan twee of drie van de volgende vereisten:

- a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 350.000;
- b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 700.000;
- c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 10.

Artikel 2:395a lid 7 BW:

In afwijking van afdeling 6 van deze titel komen voor de waardering van de activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale waarderingsgrondslagen toepast. Indien de rechtspersoon deze grondslagen toepast, maakt zij daarvan melding in de toelichting. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt.

Toepassingsgebied

104 Een rechtspersoon mag zijn jaarrekening opstellen volgens zijn fiscale waarderingsgrondslagen indien hij op basis van die fiscale waarderingsgrondslagen en/of op basis van de commerciële grondslagen (twee jaar achtereen) voldoet aan de groottecriteria van artikel 2:395a lid 1 BW.

105 De toetsing of al dan niet wordt voldaan aan de in artikel 2:395a lid 1 BW opgenomen criteria moet op grond van lid 2 van dat artikel worden gezien op basis van geconsolideerde cijfers. Voor de wijze waarop fiscale waarderingsgrondslagen worden toegepast in een geconsolideerde balans en winst-en-verliesrekening wordt verwezen naar paragraaf 4 van deze handreiking.

106 Organisaties van openbaar belang zijn uitgezonderd van de mogelijkheid om de jaarrekening op te stellen op basis van fiscale waarderingsgrondslagen (artikel 2:398 lid 7). Dit geldt ook voor beleggingsentiteiten als bedoeld in artikel 2:398 lid 3 BW en participatieondernemingen als bedoeld in artikel 2:398 lid 6 BW.

107 Uitgangspunt in deze handreiking is dat de microrechtspersoon gebruik maakt van de vrijstelling van artikel 2:407 lid 2 BW en geen geconsolideerde jaarrekening opstelt. Voor de situatie dat een microrechtspersoon wel een geconsolideerde jaarrekening opstelt wordt verwezen naar alinea 403 en 404 van deze handreiking.

Verwerking en waardering

Algemeen

201 Alle posten in een jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen moeten worden gewaardeerd conform de voor die microrechtspersoon geldende fiscale waarderingsgrondslagen. Toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen op slechts enkele jaarrekeningposten is volgens artikel 2:395a lid 7 BW niet toegestaan. Deze handreiking gaat in op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening. De handreiking gaat niet in op de fiscale waarderingsgrondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

Deelnemingen

202 Deelnemingen worden in de jaarrekening als kapitaalbelang gewaardeerd volgens de toegepaste fiscale waarderingsgrondslag. Indien de deelneming behoort tot de fiscale eenheid van de microrechtspersoon, wordt de deelneming gewaardeerd tegen het netto-bedrag van de activa en verplichtingen van de deelneming gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen. Indien de deelneming niet behoort tot de fiscale eenheid, en fiscaal tegen bijvoorbeeld historische kostprijs of lagere bedrijfswaarde wordt gewaardeerd, is dat ook de waarderingsgrondslag voor de jaarrekening.

Belastingen

203 De over het boekjaar verschuldigde of te vorderen vennootschapsbelasting wordt in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen verwerkt in de balans en in de winst-en-verliesrekening en afzonderlijk gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening. Dit is bepaald in artikel 2 lid 2b Besluit fiscale waarderingsgrondslagen.

204 In de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen worden geen latente belastingen verwerkt. Er zijn immers geen waarderingsverschillen van activa en passiva die kunnen leiden tot een actieve of passieve latentie in de balans. Voorts worden bij toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen geen actieve latenties verwerkt uit hoofde van verliescompensatie.

Herinvesteringsreserves

205 Boekwinsten bij vervreemding van een bedrijfsmiddel kunnen bij het bepalen van de fiscale winst gereserveerd worden in een herinvesteringsreserve en vervolgens in mindering worden gebracht op de verkrijgings- of vervaardigingsprijs van vervangende bedrijfsmiddelen. Herinvesteringsreserves behoren tot het eigen vermogen (zie alinea 303).

Dit betekent dat deze boekwinsten (en de aanwending daarvan) in de jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen niet worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening maar rechtstreeks worden verwerkt ten gunste van de herinvesteringsreserve onder het eigen vermogen. Indien vervanging van het bedrijfsmiddel plaatsvindt, dan worden deze gereserveerde boekwinsten rechtstreeks in mindering gebracht op de vervangende investeringen indien en voor zover fiscaal aanvaardbaar.

206 Het kan zijn dat een herinvesteringsreserve niet of slechts gedeeltelijk wordt aangewend en volgens fiscale waarderingsgrondslagen op enig moment vrijvalt in de belastbare winst. In dat geval wordt deze vrijval alsnog in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Groot onderhoud

207 Indien voor groot onderhoud een fiscale kostenegaliseringsreserve wordt gevormd, is dat een post die onderdeel uitmaakt van het eigen vermogen. De opbouw en aanwending van deze fiscale reserve heeft geen invloed op het resultaat volgens een winst-en-verliesrekening op fiscale waarderingsgrondslagen. De opbouw van de kostenegaliseringsreserve vindt binnen het eigen vermogen plaats ten laste van de Overige Reserves. Indien vervolgens in enig jaar groot onderhoud wordt uitgevoerd, worden de uitgaven van het uitgevoerde groot onderhoud ten laste van de winst- en-verliesrekening gebracht en wordt binnen het eigen vermogen de kostenegaliseringsreserve voor dat deel van het groot onderhoud overgeboekt van de kostenegaliseringsreserve ten gunste van de post Overige Reserves.

Indien voor groot onderhoud fiscaal een voorziening wordt gevormd, dan vindt de verwerking van toevoegingen en onttrekkingen aan deze voorziening plaats conform de verwerking volgens de commerciële grondslagen zoals uiteengezet in Rjk B10 Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen.

Inkoop van eigen aandelen

208 Indien aan bepaalde fiscale voorwaarden wordt voldaan, mogen ingekochte eigen aandelen geactiveerd worden.

Presentatie

Algemeen

301 Bij een jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen zijn alle voor microrechtspersonen geldende presentatievoorschriften van Titel 9 Boek 2 BW van toepassing. Dit betreft voornamelijk de indeling van de balans en winst-en-verliesrekening zoals opgenomen in artikel 2:395a lid 4 en 5 BW. De microrechtspersoon is vrijgesteld van het opnemen van toelichtingen. Het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen kan als voetnoot bij de balans en de winst-en-verliesrekening worden vermeld.

Daarnaast is er nog een specifieke, aanvullende vereiste voor een vermelding opgenomen in het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen. Dit wordt in deze paragraaf van de handreiking behandeld.

Balans voor of na resultaatbestemming

302 Op grond van artikel 2:362 lid 2 BW kan de balans in een jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen worden opgesteld voor of na resultaatbestemming. Bovenaan de balans wordt aangegeven of daarin de bestemming van het resultaat is verwerkt.

Eigen vermogen

303 Wettelijke reserves kunnen voorkomen. De voorschriften voor wettelijke reserves zijn immers niet te beschouwen als grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat. Aangezien een microrechtspersoon het eigen vermogen als één post mag presenteren, hoeven wettelijke reserves niet afzonderlijk in de balans te worden gepresenteerd. Een herinvesteringsreserve is niet een wettelijke reserve op grond van Titel 9 Boek 2 BW.

Niet aftrekbare kosten

304 In artikel 2 lid 2a van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen is opgenomen dat kosten die niet of slechts voor een deel in aftrek komen, in de winst-en-verliesrekening worden opgenomen. Deze posten hoeven niet afzonderlijk in de winst-en-verliesrekening te worden gepresenteerd.

Vermelding van de toegepaste grondslagen

305 Indien de microrechtspersoon de voor hem van toepassing zijnde fiscale waarderingsgrondslagen toepast, maakt hij daarvan melding in de toelichting (artikel 2:395a lid 7 BW). Omdat een microrechtspersoon geen toelichting hoeft op te nemen, kan worden volstaan met de vermelding "Fiscale waarderingsgrondslagen toegepast" bij de balans en de winst-en-verliesrekening. De afzonderlijke grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat hoeven niet te worden vermeld.

Bijzondere onderwerpen

Fiscale correcties over eerdere jaren

401 De Belastingdienst kan overgaan tot een navordering van belasting over eerdere jaren, bijvoorbeeld naar aanleiding van een boekenonderzoek. Dit leidt tot een correctie van de belastbare winst en van de te betalen vennootschapsbelasting over die eerdere jaren. Feitelijk vindt een correctie plaats van de aangifte(n) vennootschapsbelasting over eerdere jaren. Deze correcties kunnen echter niet meer in de reeds vastgestelde jaarrekeningen over deze eerdere jaren worden doorgevoerd.

Aanbevolen wordt om in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen correcties over eerdere jaren (inclusief de correctie op de verschuldigde vennootschapsbelasting) retrospectief te verwerken. Dat wil zeggen verwerking in het beginvermogen van de oudste nog niet vastgestelde jaarrekening.

402 In lijn met het bepaalde in artikel 1 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen wordt het aanvaardbaar geacht om de vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar niet aan te passen. Uiteraard is het wel toegestaan de vergelijkende cijfers aan te passen.

Omwille van de aansluiting op de fiscale behandeling van correcties wordt voor de verwerking van fiscale correcties op dit punt afgeweken van hoofdstuk A3.3 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen.

Consolidatie

403 In alinea 107 is aangegeven dat in deze handreiking ervan is uitgegaan dat er geen geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld. Indien een microrechtspersoon wel een geconsolideerde jaarrekening opstelt, moet die geconsolideerde jaarrekening voldoen aan de bepalingen van afdeling 13 van Titel 9 Boek 2 BW. De consolidatiekring bestaat dan uit de ingevolge artikel 2:406 BW te consolideren maatschappijen. Het al dan niet bestaan van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting heeft daar geen invloed op.

Dit houdt in dat bij een fiscale eenheid die afwijkt van de consolidatiekring, een ‘geconsolideerde jaarrekening of geconsolideerd overzicht van de fiscale eenheid’ niet een geconsolideerde jaarrekening is volgens afdeling 13 van Titel 9 Boek 2 BW. Een dergelijk geconsolideerd overzicht kan uiteraard wel als bijlage in hetzelfde rapport worden opgenomen, maar maakt dan geen onderdeel uit van de formele jaarrekening van de microrechtspersoon.

404 In de geconsolideerde jaarrekening worden de fiscale waarderingsgrondslagen van de consoliderende microrechtspersoon toegepast. Indien nodig worden daartoe de financiële gegevens van in de consolidatie te betrekken maatschappijen herrekend.

Informeel kapitaal

405 Van informeel kapitaal is bijvoorbeeld sprake als de microrechtspersoon een bedrijfspand koopt van een aandeelhouder tegen een prijs die lager is dan de waarde in het economisch verkeer. Het bedrijfspand wordt dan bij de eerste waardering fiscaal normaliter gewaardeerd tegen de waarde in het economisch verkeer. Deze waarderingsgrondslag wordt dan eveneens toegepast in de jaarrekening. De verkrijgingsprijs van het bedrijfspand wordt dan verhoogd tot de waarde in het economisch verkeer. Dit verschil wordt als informeel kapitaal rechtstreeks in het eigen vermogen verwerkt. Ook bedragen die door aandeelhouders zijn ingebracht zonder uitgifte van aandelen behoren tot het informeel kapitaal, bijvoorbeeld

de aanzuivering van verliezen of de kwijtschelding van een lening door de aandeelhouder in zijn hoedanigheid van aandeelhouder.

Verkapt dividend

406 Van verkapt dividend is bijvoorbeeld sprake als goederen tegen een lagere waarde dan de waarde in het economisch verkeer worden verkocht aan de aandeelhouder. Fiscaal wordt de waarde in het economisch verkeer als de verkoopprijs beschouwd. Derhalve wordt een boekwinst verantwoord ter hoogte van de waarde in het economisch verkeer minus de boekwaarde van het actief. Hierbij wordt de nog te betalen vennootschapsbelasting en eventuele dividendbelasting verwerkt als verplichting.

De overgang naar fiscale waarderingsgrondslagen: stelselwijziging

501 De overgang van commerciële grondslagen naar fiscale waarderingsgrondslagen is een stelselwijziging waarop artikel 2:384 lid 6 BW van toepassing is. Voor een stelselwijziging moet een gegronde reden zijn. Deze reden hoeft niet te worden vermeld. Een gegronde reden voor deze stelselwijziging kan zijn het realiseren van kostenbesparingen.

502 Uit artikel 1 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen volgt dat het cumulatief effect van de stelselwijziging wordt verwerkt in het eigen vermogen per begin van het boekjaar waarin voor het eerst de fiscale waarderingsgrondslagen worden toegepast. Daarnaast hoeven op grond van artikel 1 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen de vergelijkende cijfers niet aangepast te worden. In dat geval worden de vergelijkende cijfers opgenomen op basis van de commerciële grondslagen. Op grond van artikel 2:363 lid 5 BW is het overigens wel toegestaan om de vergelijkende cijfers aan te passen. Een microrechtspersoon hoeft geen inzicht te geven in de betekenis van de overgang naar fiscale waarderingsgrondslagen voor vermogen en resultaat.

Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen door kleine rechtspersonen

Inleiding

101 Voor kleine rechtspersonen is het wettelijk mogelijk om fiscale waarderingsgrondslagen toe te passen. Omdat het gebruik van de fiscale waarderingsgrondslagen bij het opstellen van de jaarrekening in de praktijk vragen oproept, heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving deze handreiking geschreven. Het doel van deze praktijkhandreiking is om kleine rechtspersonen behulpzaam te zijn bij het opstellen van hun jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen.

Kleine rechtspersonen zijn niet verplicht om in hun jaarrekening gebruik te maken van de fiscale waarderingsgrondslagen. Als een kleine rechtspersoon er wel voor kiest om gebruik te maken van de fiscale waarderingsgrondslagen, moet hij alle voor die rechtspersoon van toepassing zijnde fiscale waarderingsgrondslagen integraal toepassen.

Deze handreiking gaat in op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening door een kleine rechtspersoon. De handreiking gaat niet in op de inhoud van de fiscale waarderingsgrondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

Begrippen

102 De volgende begrippen worden gebruikt in deze handreiking:

- de fiscale waarderingsgrondslagen betreffen de grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
- de commerciële grondslagen ~~betreft~~ betreffen de grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat, bedoeld in afdeling 6 van Titel 9 van Boek 2 BW.

Wettelijk kader

103 Deze handreiking is gebaseerd op het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen en op de volgende wettelijke bepalingen:

Artikel 2:396 lid 1 BW:

De leden 3 tot en met 9 gelden voor een rechtspersoon die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan twee of drie van de volgende vereisten:

- a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 6 000 000;
- b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 12 000 000;
- c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 50.

Artikel 2:396 lid 6 BW:

In afwijking van afdeling 6 van deze titel komen voor de waardering van de activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat ook in aanmerking de grondslagen voor de bepaling van de belastbare winst, bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969,

mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde fiscale waarderingsgrondslagen toepast. Indien de rechtspersoon deze grondslagen toepast, maakt zij daarvan melding in de toelichting. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt.

Toepassingsgebied

104 Een rechtspersoon mag zijn jaarrekening opstellen volgens zijn fiscale waarderingsgrondslagen indien hij op basis van die fiscale waarderingsgrondslagen en/of op basis van de commerciële waarderingsgrondslagen (twee jaar achtereen) voldoet aan de groottecriteria van artikel 2:396 lid 1 BW.

105 De toetsing of al dan niet wordt voldaan aan de in artikel 2:396 lid 1 BW opgenomen criteria moet op grond van lid 2 van dat artikel worden bezien op basis van geconsolideerde cijfers. Voor de wijze waarop fiscale waarderingsgrondslagen worden toegepast in een geconsolideerde balans en winst-en-verliesrekening wordt verwezen naar paragraaf 4 van deze handreiking.

106 Organisaties van openbaar belang zijn uitgezonderd van de mogelijkheid om de jaarrekening op te stellen op basis van fiscale waarderingsgrondslagen (artikel 2:398 lid 7 BW). Dit geldt ook voor beleggingsentiteiten als bedoeld in artikel 2:398 lid 3 BW en participatieondernemingen als bedoeld in artikel 2:398 lid 6 BW.

Reikwijdte

107 Artikel 2:396 lid 6 BW houdt in dat de commerciële grondslagen van afdeling 6 van Titel 9 van Boek 2 BW niet worden toegepast. Derhalve is het uitgangspunt dat alle andere voorschriften van afdeling 6 en ook de voorschriften van Titel 9 buiten afdeling 6 wel van toepassing zijn bij een jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen. Dit betreft onder meer de bepalingen omtrent de indeling van de balans en de winst-en-verliesrekening, de bepalingen omtrent de toelichting en de wettelijke reserves. In paragraaf 3 van deze handreiking wordt nader ingegaan op de presentatie- en toelichtingsvereisten in een jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen.

Consolidatie

108 Uitgangspunt in deze handreiking is dat de kleine rechtspersoon gebruik maakt van de vrijstelling van artikel 2:407 lid 2 BW en geen geconsolideerde jaarrekening opstelt. Voor de situatie dat een kleine rechtspersoon wel een geconsolideerde jaarrekening opstelt wordt verwezen naar alinea 403 tot en met 405 van deze handreiking.

Verwerking en waardering

Algemeen

201 Alle posten in een jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen moeten worden gewaardeerd conform de voor die kleine rechtspersoon geldende fiscale waarderingsgrondslagen. Toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen op slechts enkele jaarrekeningposten is volgens artikel 2:396 lid 6 BW niet toegestaan. Deze handreiking gaat in op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening. De handreiking gaat niet in op de fiscale waarderingsgrondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

Deelnemingen

202 Deelnemingen worden in de jaarrekening als kapitaalbelang gewaardeerd volgens de toegepaste fiscale waarderingsgrondslag. Indien de deelneming behoort tot de fiscale eenheid van de kleine rechtspersoon, wordt de deelneming gewaardeerd tegen het netto-bedrag van de activa en verplichtingen van de deelneming gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen. Indien de deelneming niet behoort tot de fiscale eenheid, en fiscaal tegen bijvoorbeeld historische kostprijs of lagere bedrijfswaarde wordt gewaardeerd, is dat ook de waarderingsgrondslag voor de jaarrekening.

Belastingen

203 De over het boekjaar verschuldigde of te vorderen vennootschapsbelasting wordt in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen verwerkt in de balans en in de winst-en-verliesrekening en afzonderlijk gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening. Dit is bepaald in artikel 2 lid 2b Besluit fiscale waarderingsgrondslagen.

204 In de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen worden geen latente belastingen verwerkt. Er zijn immers geen waarderingsverschillen van activa en passiva die kunnen leiden tot een actieve of passieve latentie in de balans. Voorts worden bij toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen geen actieve latenties verwerkt uit hoofde van verliescompensatie.

Herinvesteringsreserves

205 Boekwinsten bij vervreemding van een bedrijfsmiddel kunnen bij het bepalen van de fiscale winst gereserveerd worden in een herinvesteringsreserve en vervolgens in mindering worden gebracht op de verkrijgings- of vervaardigingsprijs van vervangende bedrijfsmiddelen. Herinvesteringsreserves behoren tot het eigen vermogen (zie alinea 303).

Dit betekent dat deze boekwinsten (en de aanwending daarvan) in de jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen niet worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening maar rechtstreeks worden verwerkt ten gunste van de herinvesteringsreserve onder het eigen vermogen. Indien vervanging van het bedrijfsmiddel plaatsvindt, dan worden deze gereserveerde boekwinsten rechtstreeks in mindering gebracht op de vervangende investeringen indien en voor zover fiscaal aanvaardbaar.

206 Het kan zijn dat een herinvesteringsreserve niet of slechts gedeeltelijk wordt aangewend en volgens fiscale waarderingsgrondslagen op enig moment vrijvalt in de belastbare winst. In dat geval wordt deze vrijval alsnog in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Groot onderhoud

207 Indien voor groot onderhoud een fiscale kostenegalisereserve wordt gevormd, is dat een post die onderdeel uitmaakt van het eigen vermogen (zie alinea 304). De opbouw en aanwending van deze fiscale reserve heeft geen invloed op het resultaat volgens een winst-en-verliesrekening op fiscale waarderingsgrondslagen. De opbouw van de kostenegalisereserve vindt binnen het eigen vermogen plaats ten laste van de Overige reserves. Indien vervolgens in enig jaar groot onderhoud wordt uitgevoerd, worden de uitgaven van het uitgevoerde groot onderhoud ten laste van de winst- en-verliesrekening gebracht en wordt binnen het eigen vermogen de kostenegalisereserve voor dat deel van het groot onderhoud overgeboekt van de kostenegalisereserve ten gunste van de post Overige reserves.

Indien voor groot onderhoud fiscaal een voorziening wordt gevormd, dan vindt de verwerking van toevoegingen en onttrekkingen aan deze voorziening plaats conform de verwerking volgens de commerciële grondslagen zoals uiteengezet in RJk B10 Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen.

Inkoop van eigen aandelen

208 Indien aan bepaalde fiscale voorwaarden wordt voldaan, mogen ingekochte eigen aandelen geactiveerd worden.

Presentatie en toelichting

Algemeen

301 Bij een jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen zijn alle voor kleine rechtspersonen geldende presentatie- en toelichtingsvoorschriften van Titel 9 Boek 2 BW van toepassing. Dit betreft bijvoorbeeld de indeling van de balans en winst-en-verliesrekening zoals opgenomen in afdeling 3 en 4 van Titel 9 en het Besluit modellen jaarrekening en ook de toelichtingen vereist op grond van afdeling 5 van Titel 9 .

De richtlijnen in de bundel Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen kunnen daarom ook dienstig zijn bij de toelichtings- en presentatieaspecten van de inrichtingsjaarrekening van kleine rechtspersonen die wordt opgesteld op basis van fiscale waarderingsgrondslagen (RJk A1.102a).

Daarnaast zijn er nog enkele specifieke, aanvullende vereisten voor de presentatie en de toelichting opgenomen in het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen. Deze aanvullende vereisten worden in deze paragraaf van de handreiking behandeld.

Balans voor of na resultaatbestemming

302 Op grond van artikel 2:362 lid 2 BW kan de balans in een jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen worden opgesteld voor of na resultaatbestemming. Bovenaan de balans wordt aangegeven of daarin de bestemming van het resultaat is verwerkt.

Eigen vermogen

303 Op de balans worden fiscale herinvesteringsreserves afzonderlijk onder het eigen vermogen opgenomen (artikel 2 lid 1 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen). Een herinvesteringsreserve is niet een wettelijke reserve op grond van Titel 9 Boek 2 BW. Gecombineerd met de voorschriften van artikel 2:373 lid 1 BW worden bij toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen afzonderlijk opgenomen:

- het geplaatste kapitaal;

- agio;
- wettelijke reserves;
- statutaire reserves;
- herinvesteringsreserves;
- overige reserves.

304 De fiscaal toelaatbare reserves mogen in de jaarrekening gepresenteerd worden onder de Overige reserves. Als alternatief is het toegestaan om deze reserves te presenteren onder een aparte post ‘Overige fiscale reserves’ als onderdeel van het eigen vermogen. Dit betreft onder andere de kostenegalisatiereserve en de herbestedingsreserve.

305 Het ‘informeel kapitaal’ (zie alinea 406) wordt, indien van toepassing, gepresenteerd onder het agio (RJK B8.108).

306 Wettelijke reserves kunnen voorkomen in een jaarrekening op fiscale grondslagen. De voorschriften voor wettelijke reserves zijn immers niet te beschouwen als grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat. Indien deelnemingen anders worden gewaardeerd dan op kostprijs of lagere bedrijfswaarde, kan op grond van artikel 2:389 lid 6 BW een wettelijke reserve deelnemingen aan de orde zijn.

Niet aftrekbare kosten

307 In artikel 2 lid 2a van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen is opgenomen dat kosten die niet of slechts voor een deel in aftrek komen, in de winst-en-verliesrekening worden opgenomen. De bedragen die niet in aftrek komen, hoeven niet afzonderlijk in de winst-en-verliesrekening te worden gepresenteerd.

Vermelding van de toegepaste grondslagen

308 Indien de kleine rechtspersoon de voor hem van toepassing zijnde fiscale waarderingsgrondslagen toepast, maakt hij daarvan melding in de toelichting (-artikel 2:396 lid 6 BW). Daarnaast worden de afzonderlijke grondslagen voor de waardering van activa en passiva en voor de bepaling van het resultaat vermeld.

Afwijking in waarderingen

309 In de toelichting wordt vermeld voor welke posten het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen leidt tot een afwijking van de commerciële waardering die van belang is voor het inzicht in het vermogen. Het gaat dus om afwijkingen die van materieel belang zijn. De informatie hoeft evenwel niet gekwantificeerd te worden. Doelstelling van deze informatie is alleen om de lezers van de jaarrekening bewust te maken van het (neerwaartse of opwaartse) effect van toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen op de desbetreffende posten. Deze toelichting moet eveneens worden opgenomen in de ingevolge artikel 2:394 BW te publiceren jaarstukken (artikel 3 lid 1 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen).

Een toelichtende tekst kan bijvoorbeeld luiden:

‘Door het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen worden de deelnemingen en de machines en installaties lager gewaardeerd dan bij waardering op commerciële grondslagen het geval zou zijn. De bedrijfsgebouwen en terreinen daarentegen worden hoger gewaardeerd.’

Bijzondere onderwerpen

Fiscale correcties over eerdere jaren

401 De Belastingdienst kan overgaan tot een navordering van belasting over eerdere jaren, bijvoorbeeld naar aanleiding van een boekenonderzoek. Dit leidt tot een correctie van de belastbare winst en van de te betalen vennootschapsbelasting over die eerdere jaren. Feitelijk vindt een correctie plaats van de aangifte(n) vennootschapsbelasting over eerdere jaren. Deze correcties kunnen echter niet meer in de reeds vastgestelde jaarrekeningen over deze eerdere jaren worden doorgevoerd.

Aanbevolen wordt om in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen correcties over eerdere jaren (inclusief de correctie op de verschuldigde vennootschapsbelasting) retrospectief te verwerken. Dat wil zeggen verwerking in het beginvermogen van de oudste nog niet vastgestelde jaarrekening. Dergelijke correcties moeten worden toegelicht.

402 In lijn met het bepaalde in artikel 1 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen wordt het aanvaardbaar geacht om de vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar niet aan te passen. Uiteraard is het wel toegestaan de vergelijkende cijfers aan te passen. Ook in dat geval moeten de correcties worden toegelicht.

Omwille van de aansluiting op de fiscale behandeling van correcties wordt voor de verwerking van fiscale correcties op dit punt afgeweken van hoofdstuk A3.3 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen.

Consolidatie

403 In alinea 108 is aangegeven dat in deze handreiking ervan is uitgegaan dat er geen geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld. Indien een kleine rechtspersoon wel een geconsolideerde jaarrekening opstelt, moet die geconsolideerde jaarrekening voldoen aan de bepalingen van afdeling 13 van Titel 9 Boek 2 BW. De consolidatiekring bestaat dan uit de ingevolge artikel 2:406 BW te consolideren maatschappijen. Het al dan niet bestaan van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting heeft daar geen invloed op.

Dit houdt in dat bij een fiscale eenheid die afwijkt van de consolidatiekring, een ‘geconsolideerde jaarrekening of geconsolideerd overzicht van de fiscale eenheid’ niet een geconsolideerde jaarrekening is volgens afdeling 13 van Titel 9 Boek 2 BW. Een dergelijke geconsolideerde overzicht kan uiteraard wel als bijlage in hetzelfde rapport worden opgenomen, maar maakt dan geen onderdeel uit van de formele jaarrekening van de kleine rechtspersoon.

404 In de geconsolideerde jaarrekening worden de fiscale waarderingsgrondslagen van de consoliderende rechtspersoon toegepast. Indien nodig worden daartoe de financiële gegevens van in de consolidatie te betrekken maatschappijen herkend.

405 Verschillen in het eigen vermogen en het resultaat volgens de enkelvoudige jaarrekening en volgens de geconsolideerde jaarrekening van de kleine rechtspersoon worden in de toelichting bij de enkelvoudige jaarrekening vermeld (artikel 2:389 lid 10 BW). Dergelijke verschillen ontstaan onder andere indien in de enkelvoudige jaarrekening de geconsolideerde deelnemingen worden gewaardeerd op ‘kostprijs of lagere bedrijfswaarde’.

Informeel kapitaal

406 Van informeel kapitaal is bijvoorbeeld sprake als de kleine rechtspersoon een bedrijfspannd koopt van een aandeelhouder tegen een prijs die lager is dan de waarde in het economisch verkeer. Het bedrijfspannd wordt dan bij de eerste waardering fiscaal normaliter gewaardeerd tegen de waarde in het economisch verkeer. Deze waarderingsgrondslag wordt dan eveneens toegepast in de jaarrekening. De verkrijgingsprijs van het bedrijfspannd wordt dan verhoogd tot de waarde in het economisch verkeer. Dit verschil wordt als informeel kapitaal rechtstreeks in het eigen vermogen verwerkt. Ook bedragen die door aandeelhouders zijn ingebracht zonder uitgifte van aandelen behoren tot het informeel kapitaal, bijvoorbeeld de aanzuivering van verliezen of de kwijtschelding van een lening door de aandeelhouder in zijn hoedanigheid van aandeelhouder.

Het informeel kapitaal wordt gepresenteerd onder het agio (RJK B8.108).

Verkapt dividend

407 Van verkapt dividend is bijvoorbeeld sprake als goederen tegen een lagere waarde dan de waarde in het economisch verkeer worden verkocht aan de aandeelhouder. Fiscaal wordt de waarde in het economisch verkeer als de verkoopprijs beschouwd. Derhalve wordt een boekwinst verantwoord ter hoogte van de waarde in het economisch verkeer minus de boekwaarde van het actief. Hierbij wordt de nog te betalen vennootschapsbelasting en eventuele dividendbelasting verwerkt als verplichting.

De overgang naar fiscale waarderingsgrondslagen: stelselwijziging

501 De overgang van commerciële grondslagen naar fiscale waarderingsgrondslagen is een stelselwijziging waarop artikel 2:384 lid 6 BW van toepassing is. Voor een stelselwijziging moet een gegronde reden zijn die in de toelichting wordt uiteengezet. Een gegronde reden voor deze stelselwijziging kan zijn het realiseren van kostenbesparingen.

502 Uit artikel 1 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen volgt dat het cumulatief effect van de stelselwijziging wordt verwerkt in het eigen vermogen per begin van het boekjaar waarin voor het eerst de fiscale waarderingsgrondslagen worden toegepast. In de opgemaakte jaarrekening moet dan ook inzicht gegeven worden in de betekenis van die overgang voor vermogen en resultaat, zoals gebruikelijk is bij stelselwijzigingen. In de gepubliceerde balans hoeft alleen het effect op het vermogen te worden aangegeven. Daarnaast hoeven op grond van artikel 1 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen de vergelijkende cijfers niet aangepast te worden. In dat geval worden de vergelijkende cijfers opgenomen op basis van de commerciële grondslagen. Op grond van artikel 2:363 lid 5 BW is het overigens wel toegestaan om de vergelijkende cijfers aan te passen, mits toegelicht.