

## **RJ-Uiting 2020-9: “Handreiking D3 ‘Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen’ (kleine en microrechtspersonen)”**

### *Inleiding*

In RJ-Uiting 2020-1 “Ontwerp-Handreiking D3 ‘Handreiking bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen’ (kleine en microrechtspersonen)” heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) op 15 januari jl. een voorstel gepubliceerd om de Handreiking aan te passen. De voorgestelde wijzigingen hebben met name betrekking op het explicieter maken en verduidelijken van het uitgangspunt van de Handreiking (aansluiting met de aangifte vennootschapsbelasting) en het geven van ‘guidance’ aan de gebruiker van de Handreiking.

In deze RJ-Uiting 2020-9 zijn de ontvangen commentaren op RJ-Uiting 2020-1 verwerkt. Na ampele overwegingen heeft de RJ besloten de voorgestelde aanpassingen, zoals gepubliceerd in Uiting 2020-1, definitief te maken met inachtneming van enkele kleine tekstuele aanpassingen (zie bijlage).

Vanuit de ontvangen commentaren blijkt de behoefte om enkele uitgangspunten van de Handreiking nader te belichten.

### *Uitgangspunt is waardering in de aangifte vennootschapsbelasting*

Benadrukt wordt dat de Handreiking het uitgangspunt heeft dat een jaarrekening volgens fiscale waarderingsgrondslagen zoveel als mogelijk de verwerking in de aangifte vennootschapsbelasting volgt. Om deze reden bevat de Handreiking geen limitatieve uiteenzetting van alle mogelijke fiscale verwerkingsmethoden en behandelt de Handreiking niet de invulling van de fiscale waarderingsgrondslagen zelf.

### *Inzicht in het vermogen en resultaat bij toepassing van fiscale grondslagen*

Het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen kan leiden tot een afwijking van de waardering volgens commerciële waarderingsgrondslagen. Op basis van de van toepassing zijnde fiscale

regelgeving kan bijvoorbeeld een afwaardering fiscaal mogelijk niet of in een veel later stadium worden verantwoord dan het geval zou zijn bij waardering tegen commerciële waarderingsgrondslagen. In dat kader bepaalt het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen in artikel 3 lid 1 dat deze afwijking (mits van belang voor het inzicht in het vermogen) in de toelichting wordt vermeld. Aanpassing naar de waardering zoals deze zou gelden op basis van commerciële grondslagen is derhalve niet noodzakelijk.

#### *Negatieve deelneming*

De Handreiking geeft de mogelijkheid om een negatieve deelneming binnen de fiscale eenheid als passiefpost in de jaarrekening te verantwoorden, bijvoorbeeld als ‘voorziening deelneming’, ongeacht het bestaan van een verplichting tot aanzuivering van dit tekort. Op grond van de Europese richtlijn 2013/34/EU (EU richtlijn jaarrekening) mag voor kleine rechtspersonen niet méér in de toelichting op te nemen informatie worden voorgeschreven dan die door deze EU richtlijn jaarrekening is vereist. Derhalve bevat de Handreiking geen voorstel tot het toelichten van het al dan niet bestaan van een verplichting tot aanzuivering van het tekort. Het is uiteraard wel mogelijk om deze informatie vrijwillig in de toelichting op te nemen.

#### *Ingangsdatum*

De aangepaste Handreiking is per direct van kracht.

Amsterdam, 18 juni 2020

Bijlage:

In deze versie zijn de wijzigingen ten opzichte van de handreikingen zoals opgenomen in RJ-Uiting 2020-1 weergegeven in het rood.

---

## 1. Tekstvoorstellen D3.2 (kleine rechtspersonen)

### *Algemeen*

#### *Inleiding*

101 Voor kleine rechtspersonen is het op grond van artikel 2:396 lid 6 BW 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 ~~praktijk~~ handreiking is om kleine rechtspersonen behulpzaam te zijn bij het opstellen van hun jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen. 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. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 3 van deze handreiking.

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. Toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen op slechts enkele jaarrekeningposten is volgens artikel 2:396 lid 6 BW niet toegestaan.

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

In de aangifte Vennootschapsbelasting komt de fiscale winstberekening primair tot stand vanuit een vermogensvergelijking. De manier van verwerking (via het resultaat of rechtstreeks in het eigen vermogen) heeft zodoende in beginsel geen invloed op de hoogte van het belastbaar bedrag. Om deze reden kunnen zich in de praktijk verschillende manieren van verwerking voordoen, wat mede afhankelijk kan zijn van de aangiftesoftware die wordt gehanteerd. Conform haar aard bevat deze handreiking derhalve geen dwingende voorschriften ten aanzien van de verwerking in de jaarrekening, maar geeft zij daarentegen mogelijke verwerkingsmethoden weer.

In lijn met de Memorie van Toelichting op het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen is het uitgangspunt van deze handreiking dat zoveel als mogelijk verschillen tussen de jaarrekening op fiscale grondslagen en de aangifte vennootschapsbelasting worden voorkomen, zodat de balans en de winst-en-verliesrekening volgens deze jaarrekening en volgens deze aangifte gelijk of vrijwel gelijk aan elkaar zullen zijn. Als gevolg van fiscale regelingen (zoals de investeringsaftrek, beperkt aftrekbare kosten en verliesverrekening) is een volledige aansluiting met het belastbaar bedrag niet mogelijk. Uitgangspunt van deze handreiking is dat in de winst-en-verliesrekening van de jaarrekening op fiscale grondslagen zoveel als mogelijk de fiscale winst(berekening) (en niet de belastbare winst of het belastbaar bedrag), onder aftrek van de over het boekjaar verschuldigde of vermeerderd met het te vorderen bedrag aan vennootschapsbelasting, tot uitdrukking wordt gebracht.

#### *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.
- de fiscale winst(berekening) is de winst gebaseerd op fiscale waarderingsgrondslagen, vóór correcties uit hoofde van fiscale regelingen, zoals blijkt uit de aangifte vennootschapsbelasting.
- de belastbare winst is de fiscale winst(berekening) na correcties uit hoofde van de fiscale regelingen, maar vóór vermindering uit hoofde van te verrekenen verliezen (artikel 7 lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969).
- het belastbaar bedrag is de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met te verrekenen verliezen (artikel 7 lid 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

In de bijlage bij deze handreiking is ter verduidelijking de relatie tussen deze begrippen en de totstandkoming van de fiscale winst(berekening), de belastbare winst en het belastbaar bedrag weergegeven.

#### *Wettelijk kader*

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

Artikel 2:396 lid 1 BW:

Onverminderd artikel 395a gelden de leden 3 tot en met 9 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 grondslagen 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 achtereenvolgend) 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 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 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 waardering en resultaatbepaling 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 (waaronder toepassing van het Besluit modellen jaarrekening), de bepalingen omtrent de toelichting en de wettelijke reserves. Voorts blijven de bepalingen inzake het opmaken, vaststellen en openbaar maken van de jaarrekening onverkort van toepassing. 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 enkele bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening. De handreiking gaat niet in op de **nadere**-invulling van de fiscale waarderingsgrondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

### *Fiscale afschrijvingsbeperking*

201a Afschrijvingen kunnen fiscaal zijn beperkt, waardoor geen afschrijvingen ten laste van de fiscale winst(berekening) worden gebracht. Zo geldt voor onroerend goed dat afgeschreven mag worden tot de fiscale bodemwaarde is bereikt.

### *Deelnemingen*

202 Deelnemingen worden in de jaarrekening als kapitaalbelang gewaardeerd volgens de toegepaste fiscale waarderingsgrondslag. Er kunnen hierbij twee situaties worden onderscheiden:

- a. Indien de deelneming behoort tot de fiscale eenheid van de kleine rechtspersoon, is de deelneming niet als zelfstandig actief opgenomen in de fiscale aangifte van de fiscale eenheid, maar zijn de activa en de passiva van de deelneming hierin opgenomen. Daarentegen wordt de jaarrekening wel op enkelvoudige basis opgemaakt en kan de deelneming in de jaarrekening van de rechtspersoon gewaardeerd worden tegen het netto-bedrag van de activa en verplichtingen van de deelneming gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen. Hierdoor zal in beginsel het eigen vermogen aansluiten op het fiscale eigen vermogen volgens de fiscale aangifte. Indien het netto-bedrag van de activa en verplichtingen negatief is, wordt op grond van de doelstelling om aan te sluiten op de fiscale waardering, dit bedrag als passiefpost opgenomen, ongeacht het bestaan van een verplichting tot aanzuivering van dit tekort. Ter presentatie van deze passiefpost kan bijvoorbeeld de post voorziening deelneming worden gehanteerd.
- b. Indien de deelneming niet behoort tot de fiscale eenheid is de waarderingsgrondslag voor de jaarrekening ook gelijk aan de waarderingsgrondslag zoals toegepast in de fiscale aangifte. Dit betekent bijvoorbeeld dat als in de fiscale aangifte de deelneming fiscaal tegen historische kostprijs, **of** lagere bedrijfswaarde of hogere netto-vermogenswaarde wordt gewaardeerd, de deelneming in de jaarrekening op dezelfde wijze gewaardeerd wordt.

### *Onderhanden projecten*

202a Fiscaal is tussentijdse winstneming verplicht gesteld bij onderhanden projecten in opdracht van derden.

### *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 voorwaartse verliescompensatie.

### *Herinvesteringsreserves*

205 Boekwinsten bij vervreemding van een bedrijfsmiddel worden in beginsel ten gunste van de winst-en-verliesrekening gebracht, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfsopbrengsten of de netto-omzet (in het geval van regelmatig terugkerende verkopen van materiële vaste activa in het kader van normale bedrijfsactiviteiten). Als wordt voldaan aan de voorwaarden en gekozen wordt voor het vormen van een herinvesteringsreserve, wordt de boekwinst als rechtstreekse vermogensmutatie in de herinvesteringsreserve verwerkt en maakt zij geen onderdeel uit van de fiscale winst(berekening). Herinvesteringsreserves behoren tot het eigen vermogen (zie alinea 303).

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 fiscale winst(berekening). In dat geval wordt deze vrijval alsnog in de winst-en-verliesrekening verwerkt, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfsopbrengsten.

### *Groot onderhoud*

207 Indien voor groot onderhoud:

- a. een fiscale kostenegaliseringsreserve wordt gevormd, is dat een post die onderdeel uitmaakt van het eigen vermogen (zie alinea 304). De opbouw van de kostenegaliseringsreserve vindt plaats ten laste van de winst-en-verliesrekening, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfskosten. Indien vervolgens in enig jaar groot onderhoud wordt uitgevoerd, worden de uitgaven van het uitgevoerde groot onderhoud direct ten laste van de kostenegaliseringsreserve gebracht.

Als de kosten uitgaan boven het saldo van de kostenegaliseringsreserve, worden de (meer)kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Als de kostenegaliseringsreserve hoger is dan de gemaakte kosten voor welk doel de reserve gevormd is, valt het restant van de reserve vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening. De reserve valt eveneens vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening als het doel waarvoor deze reserve is gevormd, is komen te vervallen.

- b. fiscaal een voorziening wordt gevormd, 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.

Toevoegingen aan en vrijvallende bedragen uit de voorziening dienen op grond van RJK B10.108 ten laste respectievelijk ten gunste van de winst-en-verliesrekening te komen, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfskosten. De toevoegingen aan de voorziening worden bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Kosten van groot onderhoud worden

onttrokken aan de voorziening. Als de kosten uitgaan boven de boekwaarde van de voorziening, worden de (meer)kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Als de voorziening hoger is dan de gemaakte kosten voor welk doel de voorziening is gevormd, valt het restant van de voorziening vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening.

De voorziening valt eveneens vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening als het doel waarvoor deze voorziening is gevormd, is komen te vervallen.

### ***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. Ook deze aanvullende vereisten worden in het vervolg van 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 grondslagen afzonderlijk opgenomen:

- het geplaatste kapitaal;
- agio;
- wettelijke reserves;
- statutaire reserves;
- herinvesteringsreserves;
- overige reserves.

Overwogen kan worden een verloopoverzicht op te nemen van de hierboven vermelde posten, zodat inzicht wordt gegeven in rechtstreekse vermogensmutaties en mutaties die via de winst-en-verliesrekening en/of uit hoofde van de resultaatbestemming worden verwerkt.

304 De fiscaal toelaatbare reserves, anders dan de herinvesteringsreserve, 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 kostenegaliseringsreserve.

304a Ingeval een deelneming tegen netto-vermogenswaarde wordt gewaardeerd en een herinvesteringsreserve aanhoudt, kan worden overwogen om in de deelnemende rechtspersoon ook een herinvesteringsreserve (bijvoorbeeld herinvesteringsreserve deelneming) aan te houden om aldus inzicht te geven in de aard van de post en het feit dat deze post nog niet aan belastingheffing onderhevig is geweest.

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, bijvoorbeeld op netto-vermogenswaarde, kan op grond van Titel 9 Boek 2 BW een wettelijke reserve deelnemingen aan de orde zijn, zoals bijvoorbeeld de wettelijke reserve deelnemingen uit hoofde van artikel 2:389 lid 6 BW. Voor de wettelijke reserves wordt verder verwezen naar RJK B8 Eigen vermogen alinea's 113 en volgende.

#### *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 (artikel 2:384 lid 5 BW).

#### *Afwijking in waarderingsgronden*

309 In de toelichting wordt op grond van artikel 3 lid 1 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen 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. Deze toelichting moet eveneens worden opgenomen in de ingevolge artikel 2:394 BW te publiceren jaarstukken (artikel 3 lid 1 Besluit fiscale waarderingsgrondslagen). Ter overweging kan per post worden vermeld of de afwijking een opwaarts of neerwaarts effect heeft.

### **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 of te vorderen 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 van deze eerdere jaren worden doorgevoerd.

Om aansluiting met de fiscale aangifte te behouden, is het mogelijk om in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen correcties over eerdere jaren (inclusief de correctie op de verschuldigde of te vorderen 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. Dit betekent dat niet-materiële fouten als gevolg van fiscale correcties ook retrospectief mogen worden verwerkt.

#### *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.

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 herrekend.

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 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 op fiscale waarderingsgrondslagen. 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.

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. Het verkapt dividend (zijnde het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer en de daadwerkelijk gehanteerde contractwaarde) leidt tot het verantwoorden van een dividendumkering ten laste van de vrije reserves.

#### ***De overgang naar/van 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 een stelselwijziging uit hoofde van eerste toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen kan zijn het realiseren van administratieve lastenverlichting.

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 (artikel 2:363 lid 4 BW). In de gepubliceerde balans behoeft 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.

503 De overgang van fiscale waarderingsgrondslagen naar commerciële waarderingsgrondslagen is een stelselwijziging waarop artikel 2:384 lid 6 BW van toepassing is. Voor de verwerking van deze stelselwijziging wordt verwezen naar RJK A3.1 Stelselwijzigingen.

### c. Tekstvoorstellen D3.1 (microrechtspersonen)

#### **Algemeen**

##### *Inleiding*

101 Voor microrechtspersonen is het op grond van artikel 2:395a lid 7 BW 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 **praktijk**handreiking is om microrechtspersonen behulpzaam te zijn bij het opstellen van hun jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen. Bij een jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen zijn alle voor microrechtspersonen geldende presentatievoorschriften van Titel 9 Boek 2 BW van toepassing.

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. Toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen op slechts enkele jaarrekeningposten is volgens artikel 2:395a lid 7 BW niet toegestaan.

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

In de aangifte Vennootschapsbelasting komt de fiscale winstberekening primair tot stand vanuit een vermogensvergelijking. De manier van verwerking (via het resultaat of rechtstreeks in het eigen vermogen) heeft zodoende in beginsel geen invloed op de hoogte van het belastbaar bedrag. Om deze reden kunnen zich in de praktijk verschillende manieren van verwerking voordoen, wat mede afhankelijk kan zijn van de aangiftesoftware die wordt gehanteerd. Conform haar aard bevat deze handreiking derhalve geen dwingende voorschriften ten aanzien van de verwerking in de jaarrekening, maar geeft zij daarentegen mogelijke verwerkingsmethoden weer.

In lijn met de Memorie van Toelichting op het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen is het uitgangspunt van deze handreiking dat zoveel als mogelijk verschillen tussen de jaarrekening op fiscale grondslagen en de aangifte vennootschapsbelasting worden voorkomen, zodat de balans en de winst-en-verliesrekening volgens deze jaarrekening en volgens deze aangifte gelijk of vrijwel gelijk aan elkaar zullen zijn. Als gevolg van fiscale regelingen (zoals de investeringsaftrek, beperkt aftrekbare kosten en verliesverrekening) is een volledige aansluiting met het belastbaar bedrag niet mogelijk. Uitgangspunt van deze handreiking is dat in de winst-en-verliesrekening van de jaarrekening op fiscale grondslagen zoveel als mogelijk de fiscale winst(berekening) (en niet de belastbare winst of het belastbaar bedrag), onder aftrek van de over het boekjaar verschuldigde of vermeerderd met het te vorderen bedrag aan vennootschapsbelasting, tot uitdrukking wordt gebracht.

### *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.
- de fiscale winst(berekening) is de winst gebaseerd op fiscale waarderingsgrondslagen, vóór correcties uit hoofde van fiscale regelingen, zoals blijkt uit de aangifte vennootschapsbelasting.
- de belastbare winst is de fiscale winst(berekening) na correcties uit hoofde van de fiscale regelingen, maar vóór vermindering uit hoofde van te verrekenen verliezen (artikel 7 lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969).
- het belastbaar bedrag is de in een jaar genoten belastbare winst verminderd met te verrekenen verliezen (artikel 7 lid 2 Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

In de bijlage bij deze handreiking is ter verduidelijking de relatie tussen deze begrippen en de totstandkoming van de fiscale winst(berekening), de belastbare winst en het belastbaar bedrag weergegeven.

### *Wettelijk kader*

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.

#### *Reikwijdte*

106a Artikel 2:395a lid 7 BW houdt in dat de commerciële grondslagen van waardering en resultaatbepaling van afdeling 6 van Titel 9 van Boek 2 BW niet worden toegepast. Daarnaast zijn microrechtspersonen ingevolge artikel 2:395a lid 6 BW vrijgesteld van de toepassing van afdeling 5, de voorschriften in afdeling 6 betreffende de voorgeschreven opgaven in de toelichting, en de afdelingen 7, 8 en 9 van Titel 9 van Boek 2 BW. Derhalve is het uitgangspunt dat alle andere voorschriften van afdeling 6 en ook de voorschriften van Titel 9 buiten afdeling 5 tot en met 9 wel van toepassing zijn bij een jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen. Zo blijven onder meer de bepalingen inzake het opmaken, vaststellen en openbaar maken van de jaarrekening onverkort van toepassing. In paragraaf 3 van deze handreiking wordt nader ingegaan op de presentatievereisten in een jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen.

#### *Consolidatie*

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~~ enkele bijzonderheden bij de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening. De handreiking gaat niet in op de ~~nadere~~-invulling van de fiscale waarderingsgrondslagen zelf. Hiervoor wordt verwezen naar de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie.

#### *Fiscale afschrijvingsbeperking*

201a Afschrijvingen kunnen fiscaal zijn beperkt, waardoor geen afschrijvingen ten laste van de fiscale winst(berekening) worden gebracht. Zo geldt voor onroerend goed dat afgeschreven mag worden tot de fiscale bodemwaarde is bereikt.

#### *Deelnemingen*

202 Deelnemingen worden in de jaarrekening als kapitaalbelang gewaardeerd volgens de toegepaste fiscale waarderingsgrondslag. Er kunnen hierbij twee situaties worden onderscheiden:

- a. Indien de deelneming behoort tot de fiscale eenheid van de kleine rechtspersoon, is de deelneming niet als zelfstandig actief opgenomen in de fiscale aangifte van de fiscale eenheid, maar zijn de activa en de passiva van de deelneming hierin opgenomen. Daarentegen wordt de jaarrekening wel op enkelvoudige basis opgemaakt en kan de deelneming in de jaarrekening van de rechtspersoon gewaardeerd worden tegen het netto-bedrag van de activa en verplichtingen van de deelneming gewaardeerd tegen de fiscale waarderingsgrondslagen. Hierdoor zal in beginsel het eigen vermogen aansluiten op het fiscale eigen vermogen volgens de fiscale aangifte. Indien het netto-bedrag van de activa en verplichtingen negatief is, wordt op grond van de doelstelling om aan te sluiten op de fiscale waardering, dit bedrag als passiefpost opgenomen, ongeacht het bestaan van een verplichting tot aanzuivering van dit tekort. Ter presentatie van deze passiefpost kan bijvoorbeeld de post voorziening deelneming worden gehanteerd.

- b. Indien de deelneming niet behoort tot de fiscale eenheid is de waarderingsgrondslag voor de jaarrekening ook gelijk aan de waarderingsgrondslag zoals toegepast in de fiscale aangifte. Dit betekent bijvoorbeeld dat als in de fiscale aangifte de deelneming fiscaal tegen historische kostprijs, lagere bedrijfswaarde of hogere netto-vermogenswaarde wordt gewaardeerd, de deelneming in de jaarrekening op dezelfde wijze gewaardeerd wordt.

#### *Onderhanden projecten*

202a Fiscaal is tussentijdse winstneming verplicht gesteld bij onderhanden projecten in opdracht van derden.

#### *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 voorwaartse verliescompensatie.

#### *Herinvesteringsreserves*

205 Boekwinsten bij vervreemding van een bedrijfsmiddel worden in beginsel ten gunste van de winst-en-verliesrekening gebracht, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfsopbrengsten of de netto-omzet (in het geval van regelmatig terugkerende verkopen van materiële vaste activa in het kader van normale bedrijfsactiviteiten). Als wordt voldaan aan de voorwaarden en gekozen wordt voor het vormen van een herinvesteringsreserve, wordt de boekwinst als rechtstreekse vermogensmutatie in de herinvesteringsreserve verwerkt en maakt zij geen onderdeel uit van de fiscale winst(berekening). Herinvesteringsreserves behoren tot het eigen vermogen (zie alinea 303).

Indien vervanging van het bedrijfsmiddel plaatsvindt, 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 fiscale winst(berekening). In dat geval wordt deze vrijval alsnog in de winst-en-verliesrekening verwerkt, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfsopbrengsten.

#### *Groot onderhoud*

207 Indien voor groot onderhoud:

- a. een fiscale kostenegalisatiereserve wordt gevormd, is dat een post die onderdeel uitmaakt van het eigen vermogen (zie alinea 304). De opbouw van de kostenegalisatiereserve vindt plaats ten laste van de winst-en-verliesrekening, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfskosten. Indien vervolgens in enig jaar groot onderhoud wordt uitgevoerd, worden de uitgaven van het uitgevoerde groot onderhoud direct ten laste van de kostenegalisatiereserve gebracht.

Als de kosten uitgaan boven het saldo van de kostenegalisatiereserve, worden de (meer)kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Als de kostenegalisatiereserve hoger is dan de gemaakte kosten voor welk doel de reserve gevormd is, valt het restant van de reserve vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening. De reserve valt eveneens vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening als het doel waarvoor deze reserve is gevormd, is komen te vervallen.

- b. fiscaal een voorziening wordt gevormd, 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.

Toevoegingen aan en vrijvallende bedragen uit de voorziening dienen op grond van RJK B10.108 ten laste respectievelijk ten gunste van de winst-en-verliesrekening te komen, als onderdeel van bijvoorbeeld de overige bedrijfskosten. De toevoegingen aan de voorziening worden bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Kosten van groot onderhoud worden onttrokken aan de voorziening. Als de kosten uitgaan boven de boekwaarde van de voorziening, worden de (meer)kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening. Als de voorziening hoger is dan de gemaakte kosten voor welk doel de voorziening is gevormd, valt het restant van de voorziening vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening.

De voorziening valt eveneens vrij ten gunste van de winst-en-verliesrekening als het doel waarvoor deze voorziening is gevormd, is komen te vervallen.

## **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. Er kunnen zich uitzonderlijke omstandigheden voordoen waardoor de jaarrekening van de microrechtspersoon zonder aanvullende gegevens in ernstige mate tekortschiet in het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht. In dergelijke omstandigheden behoort de microrechtspersoon op grond van artikel 2:362 lid 4 BW in de jaarrekening gegevens te verstrekken ter aanvulling van hetgeen artikel 2:395a BW van de microrechtspersoon verlangt. Zie voorts hoofdstuk M1.202 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen. Eveneens geldt een toelichtingsvereiste indien de microrechtspersoon gebruikmaakt van de mogelijkheid om geen overlopende activa of passiva op te nemen. Zie hoofdstuk M1.302 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen en alinea 305a van deze handreiking. 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. Ook deze vereiste wordt in het vervolg van 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.

#### *Overlopende activa en passiva met betrekking tot de bedrijfskosten*

305a Indien de microrechtspersoon op grond van artikel 2:395a lid 3 BW geen overlopende posten met betrekking tot de overige bedrijfskosten in de balans opneemt, wordt dit feit onderaan de balans 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 of te vorderen 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.

Om aansluiting met de fiscale aangifte te behouden, is het mogelijk om in de jaarrekening op basis van fiscale waarderingsgrondslagen correcties over eerdere jaren (inclusief de correctie op de verschuldigde of te vorderen 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.~~

Omwille van de aansluiting op de fiscale behandeling van correcties wordt voor de verwerking van fiscale correcties op dit punt afgeweken van hoofdstuk A.3.3 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen. Dit betekent dat niet-materiële fouten als gevolg van fiscale correcties ook retrospectief mogen worden verwerkt.

#### *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.

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 op fiscale waarderingsgrondslagen. De verkrijgingsprijs van het bedrijfspan 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. Het verkapt dividend (zijnde het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer en de daadwerkelijk gehanteerde contractwaarde) leidt tot het verantwoorden van een dividenduitkering ten laste van de vrije reserves.

#### **De overgang naar/van 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 een stelselwijziging uit hoofde van eerste toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen kan zijn het realiseren van administratieve lastenverlichting.

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.

503 De overgang van fiscale waarderingsgrondslagen naar commerciële waarderingsgrondslagen is een stelselwijziging waarop artikel 2:384 lid 6 BW van toepassing is. Voor de verwerking van deze stelselwijziging wordt verwezen naar RJK A3.1 Stelselwijzigingen.

#### **d. Bijlage bij D3.1 en D3.2**

Voorgesteld wordt om de volgende bijlage op te nemen bij D3.1 en D3.2.

De relatie tussen de fiscale winstbegrippen wordt in onderstaande opstelling weergegeven. Deze opstelling verduidelijkt tevens welke begrippen al dan niet terugkomen in de fiscale aangifte vennootschapsbelasting en de jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen.

Begrip	Fiscale aangifte	Jaarrekening
Opbrengsten	400.000	400.000
Kosten	250.000	250.000
<b>Fiscale winst(berekening)</b>	<b>150.000</b>	
<b>Resultaat vóór belastingen</b>		<b>150.000</b>
<i>Correcties uit hoofde van:</i>		
Vrijgestelde winstbestanddelen	(30.000)	
Niet of gedeeltelijk aftrekbare kosten	5.000	



Investeringsregelingen	(10.000)	
<b>Belastbare winst</b>	<b>115.000</b>	
Te verrekenen verliezen	(15.000)	
<b>Belastbaar bedrag</b>	<b>100.000</b>	
Berekende vennootschapsbelasting	(19.000)	(19.000)
<b>Resultaat na belastingen</b>		<b>131.000</b>

Bovenstaande opstelling geeft de fiscale berekening vereenvoudigd weer en heeft niet de intentie de fiscale regelingen/uitzonderingen volledig weer te geven, maar is uitsluitend bedoeld ter verduidelijking van de handreiking.

Uitgangspunt van de handreiking is om de winst-en-verliesrekening in de jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen zoveel als mogelijk te laten aansluiten bij de fiscale winst(berekening) volgens de aangifte vennootschapsbelasting. Volledige aansluiting is niet mogelijk, omdat in gevolge artikel 2 lid 2b Besluit fiscale waarderingsgrondslagen de over het boekjaar verschuldigde of te vorderen vennootschapsbelasting in de jaarrekening dient te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

Investeringsregelingen, zoals de investeringsaftrek en de desinvesteringsbijtelling, of de correctie uit hoofde van fiscaal niet of beperkt aftrekbare kosten, blijven buiten de winst-en-verliesrekening in de jaarrekening op fiscale grondslagen en de fiscale winst(berekening) in de fiscale aangifte en worden extracomptabel gecorrigeerd in de bepaling van de belastbare winst.

Boekwinsten die worden toegevoegd aan de herinvesteringsreserve worden conform alinea 205 van de handreiking direct toegevoegd aan de herinvesteringsreserve. Deze boekwinsten maken dus geen onderdeel uit van de fiscale winst(berekening). In de fiscale aangifte wordt de belastbare winst primair berekend vanuit de vermogensvergelijking. Omdat de herinvesteringsreserve onderdeel uitmaakt van het eigen vermogen, leidt het vormen van een herinvesteringsreserve derhalve tot een vermogenssprong in deze vermogensvergelijking. In de berekening van de belastbare winst wordt deze vermogenssprong geëlimineerd via de wijzigingen in de toelaatbare reserves.

Stel, in het boekjaar is een boekwinst van € 25.000 behaald voor welk bedrag een herinvesteringsreserve is gevormd. In bovengenoemd voorbeeld maakt deze € 25.000 noch in de aangifte, noch in de jaarrekening onderdeel uit van de in de winst-en-verliesrekening verantwoorde opbrengsten van € 400.000. In de fiscale aangifte leidt deze vorming tot een toename van het eigen vermogen met € 25.000. Dit bedrag wordt in de fiscale aangifte verantwoord als toevoeging aan de toelaatbare reserves (herinvesteringsreserve), zodat deze boekwinst buiten de belastingheffing valt.

De dotatie aan de kostenegaliseringsreserve vindt plaats ten laste van het resultaat en maakt zodoende onderdeel uit van de fiscale winst(berekening). In de fiscale aangifte wordt de belastbare winst primair berekend vanuit de vermogensvergelijking. Omdat de kostenegaliseringsreserve onderdeel uitmaakt van het eigen vermogen, leidt het vormen van deze reserve in de vermogensvergelijking niet tot een vermogenssprong omdat deze reserve wordt gevormd ten laste van het fiscale resultaat (en dus de omvang van het eigen vermogen niet beïnvloedt). In de fiscale aangifte wordt, in de berekening van de belastbare winst (via de vermogensvergelijking), een fiscale correctie ter hoogte van de dotatie in aanmerking genomen via de wijzigingen in de toelaatbare reserves.

Stel, in het boekjaar is een bedrag van € 10.000 aan de kostenegaliseringsreserve gedoteerd. In bovengenoemd voorbeeld maakt deze € 10.000 dan zowel in de aangifte als in de jaarrekening onderdeel uit van de in de winst-en-verliesrekening verantwoorde kosten van € 250.000. In de fiscale aangifte leidt de vorming van de kostenegaliseringsreserve ten opzichte van begin boekjaar tot een toename van het eigen vermogen met € 10.000. Omdat de dotatie van de kostenegaliseringsreserve enerzijds leidt tot een lager resultaat (als onderdeel van het eigen vermogen) en anderzijds tot een hogere reserve binnen het eigen vermogen (de kostenegaliseringsreserve), leidt de dotatie in de vermogensvergelijking niet tot een vermogensdaling. In de vermogensvergelijking wordt derhalve de dotatie aan de kostenegaliseringsreserve verantwoord als toevoeging aan de toelaatbare reserves (kostenegaliseringsreserve), zodat deze alsnog buiten de belastingheffing valt.

De vermogensvergelijking in de fiscale aangifte kan als volgt (vereenvoudigd) worden weergegeven, waarbij in totaal (op basis van bovenstaand voorbeeld) € 35.000 aan de toelaatbare reserves wordt toegevoegd (€ 25.000 herinvesteringsreserve en € 10.000 kostenequalisatiereserve).

Ondernemingsvermogen bij het einde van het boekjaar	220.000
Ondernemingsvermogen bij het begin van het boekjaar	100.000
<b>Vermogensverschil (Eindvermogen -/ Beginvermogen)</b>	<b>120.000</b>
Dividenduitkering	46.000
Vennootschapsbelasting	19.000
<b>Saldo fiscale winst(berekening)</b>	<b>185.000</b>
<i>Correcties uit hoofde van:</i>	
Vrijgestelde winstbestanddelen	(30.000)
Niet of gedeeltelijk aftrekbare kosten	5.000
Investeringsregelingen	(10.000)
Wijziging in toelaatbare reserves	(35.000)
<b>Belastbare winst</b>	<b>115.000</b>
Te verrekenen verliezen	(15.000)
<b>Belastbaar bedrag</b>	<b>100.000</b>

De belastbare winst en het belastbaar bedrag volgens de vermogensvergelijking zijn uiteindelijk gelijk aan de belastbare winst en het belastbaar bedrag zoals berekend vanuit de winst-en-verliesrekening.