



353

Besluit van 28 augustus 2008, houdende regels inzake toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening van kleine rechtspersonen (Besluit fiscale waarderingsgrondslagen)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van Onze Minister van Justitie van 28 juli 2008, Directie Wetgeving, nr. 5555616/08/6;

Gelet op artikel 396 lid 6 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek; De Raad van State gehoord (advies van 13 augustus 2008, nr. W03.08.0355/II);

Gezien het nader rapport van Onze Minister van Justitie van 22 augustus 2008, nr. 5560791/08/6;

Hebben goedgevonden en verstaan:

Artikel 1

In het boekjaar waarin de rechtspersoon voor het eerst de fiscale waarderingsgrondslagen toepast in de jaarrekening, behandelt de rechtspersoon een uit de overgang naar deze grondslagen volgend vermogensverschil als een rechtstreekse wijziging van het eigen vermogen per begin van het boekjaar. Het bedrag van het voorafgaande boekjaar, genoemd in artikel 363 lid 5 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, kan zonder herziening van dat bedrag worden vermeld.

Artikel 2

1. Op de balans worden onder het eigen vermogen afzonderlijk opgenomen fiscale herinvesteringsreserves als bedoeld in artikel 3.54 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001.

2. Op de winst- en verliesrekening worden opgenomen:

- a. kosten die fiscaal niet of slechts voor een deel in aftrek komen;
- b. afzonderlijk, de vennootschapsbelasting en andere belastingen naar de winst die fiscaal niet in aftrek komen, gebaseerd op een berekening van het vermoedelijk over het boekjaar verschuldigde bedrag aan belastingen naar de winst. Deze post volgt op de post winst voor belastingen.

Artikel 3

1. In de toelichting wordt vermeld voor welke posten het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen leidt tot een afwijking van de waardering volgens afdeling 6, titel 9, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, die van belang is voor het inzicht in het vermogen. Deze toelichting maakt deel uit van de jaarrekening die ingevolge artikel 394 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt gepubliceerd.

2. In het boekjaar waarin een fiscale herinvesteringsreserve als bedoeld in artikel 3.54 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 in mindering is gebracht op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel, wordt dit in de toelichting vermeld, met het bedrag van de afboeking van die reserve.

3. In het boekjaar waarin op de voet van artikel 3.31 of artikel 3.34 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 willekeurig is afgeschreven en de afschrijving uitgaat boven het bedrag van de afschrijving wanneer niet willekeurig zou zijn afgeschreven, wordt dit in de toelichting vermeld, met het bedrag van de afschrijving.

Artikel 4

De artikelen van dit besluit zijn van toepassing op jaarrekeningen die worden opgesteld over de boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2007.

Artikel 5

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst.

Artikel 6

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit fiscale waarderingsgrondslagen.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 28 augustus 2008

Beatrix

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

Uitgegeven de *negende* september 2008

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt op grond van artikel 25a, vijfde lid j° vierde lid, onder b van de Wet op de Raad van State, omdat het zonder meer instemmend luidt.

NOTA VAN TOELICHTING

1. Algemeen

Kleine rechtspersonen in de zin van artikel 2:396 van het Burgerlijk Wetboek (BW) hebben sinds de Wet van 12 juni 2008 tot wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met invoering van de mogelijkheid de jaarrekening van kleine rechtspersonen op te stellen volgens fiscale grondslagen (Stb. 2008, 217) op grond van artikel 2:396, zesde lid, BW de mogelijkheid om bij het opstellen van de commerciële jaarrekening de activa en passiva te waarderen op basis van de waarderingsgrondslagen zoals die gebruikt worden voor de aangifte vennootschapsbelasting (hierna: aangifte Vpb). De balans en de winst- en verliesrekening zullen dan gelijk of vrijwel gelijk zijn aan de in de aangifte Vpb opgenomen balans en winst- en verliesrekening. Hierdoor wordt een administratievelastenreductie gerealiseerd van circa 400 miljoen euro. Deze faciliteit voor kleine rechtspersonen vloeit voort uit een voorstel van wet tot wijziging van Boek 2 BW dat op 6 september 2007 bij de Tweede Kamer ahangig is gemaakt (Kamerstukken II 2006/07, 31 136, nrs. 1–3). In artikel 2:396, zesde lid, BW is een rechtsgrondslag opgenomen om bij algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen omtrent het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven wordt. Dit besluit is op deze rechtsgrondslag gebaseerd.

Bij de voorbereiding van bovengenoemde wetsvoorstel is geconcludeerd dat de toepassing van fiscale waarderingsregels op de commerciële jaarrekening geen strijd oplevert met de Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (hierna: de vierde richtlijn). Deze richtlijn bevat enkele opties met het oog op voor belastingdoeleinden toegepaste bijzondere waardecorrecties (artikel 35, eerste lid, onder d en artikel 39, eerste lid, onder e), waarvan niet eerder gebruik is gemaakt in de Nederlandse wetgeving. Ingevolge deze richtlijnartikelen dient in de toelichting op de jaarrekening enige informatie verstrekt te worden, met welke verplichting in dit besluit rekening is gehouden. Verder zijn in dit besluit enkele praktische kwesties rond de toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen geregeld. Het gaat hier om de verwerking van kosten die fiscaal niet of slechts voor een deel in aftrek komen (hierna fiscaal niet erkende kosten), om de stelselwijziging ter verwerking van het vermogensverschil dat aanwezig is tussen de civielrechtelijke waardering en de fiscale waardering bij het begin van het boekjaar waarin overgestapt wordt naar de fiscale waarderingsgrondslagen en om de vermelding van een post vennootschapsbelasting die bij het einde van het boekjaar nog verschuldigd is, nu die belasting geen kostenpost is voor de fiscaliteit. Ten slotte is dit besluit bedoeld om in de toekomst snel en flexibel in te kunnen spelen op wijzigingen in de fiscale wetgeving of in de (Europese of internationale) regelgeving op het gebied van jaarverslaggeving die gevolgen hebben voor de toepassing van de faciliteit van artikel 2:396, zesde lid, BW en waarvoor geen wetswijziging nodig is.

Een ontwerp van dit besluit is op 21 mei 2008 besproken in de vergadering van de Raad voor de Jaarverslaggeving en is naar de accountantsorganisaties NIVRA en NOvAA en naar VNO-NCW en MKB Nederland gestuurd voor advies. Naar aanleiding van de adviezen die zijn ontvangen van de RJ, het NIVRA, de NOvAA en VNO-NCW, zijn het besluit en de nota van toelichting op enkele punten aangepast. Ik verwijs hier verder naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel 3, eerste lid.

2. Administratieve lasten

Zoals in paragraaf 4 van de memorie van toelichting bij het hiervoor genoemde wetsvoorstel is aangegeven (Kamerstukken II 2006/07, 31 136, nr. 3, p. 5), is bij de berekening van de administratieve lastenreductie ten gevolge van het wetsvoorstel reeds rekening gehouden met het feit dat nog aanvullende of resterende handelingen verricht moeten worden. Daartoe behoort ook toepassing van de in dit besluit gegeven regels over toelichting en gebruik van de fiscale waarderingsgrondslagen. Er is dan ook geen afzonderlijke uitwerking gegeven van de omvang van de administratieve lasten van dit besluit.

3. Artikelsgewijs

Artikel 1

Artikel 1 geeft een regeling voor de gevolgen van de stelselwijziging. Zoals al in de memorie van toelichting bij het hiervoor in paragraaf 1 genoemde wetsvoorstel is aangegeven (Kamerstukken II 2006/07, 31 136, nr. 3, par. 3), is de overgang van de waarderingsgrondslagen van afdeling 6, titel 9, van Boek 2 BW naar de fiscale grondslagen, een stelselwijziging in de zin van artikel 2:384, zesde lid, BW. Artikel 1 geeft een antwoord op de vraag hoe bij het voor de eerste maal gebruik maken van de fiscale grondslagen, het daarbij optredende vermogensverschil moet worden gepresenteerd. Wanneer een rechtspersoon met ingang van een bepaald jaar overstapt op de fiscale waarderingsgrondslagen, zal hij de fiscale eindbalans van het voorafgaande jaar gebruiken als openingsbalans van het nieuwe jaar. Als er verschil bestaat tussen deze openingsbalans en de eindbalans uit de commerciële jaarrekening van het voorafgaande jaar, moet dit verschil verwerkt worden als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen.

Volgens artikel 2:363, vijfde lid, BW wordt zoveel mogelijk bij iedere post het bedrag van het voorafgaande boekjaar vermeld en wordt dit bedrag, voor zover nodig, ter wille van de vergelijkbaarheid herzien en wordt de afwijking toegelicht. Bij de overstap naar fiscale grondslagen zou het een te ingewikkelde en uit oogpunt van administratieve lasten te zware operatie worden als ten behoeve van de vergelijkbaarheid met de cijfers van het voorafgaande jaar, deze laatste tevens herzien moeten worden op basis van de fiscale waarderingsgrondslagen. Dit is ook niet nodig, nu krachtens artikel 3, eerste lid, van het besluit in de toelichting moet worden vermeld voor welke posten het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen leidt tot een afwijking ten opzichte van de waardering volgens afdeling 6, titel 9, van Boek 2 BW, die van belang is voor het inzicht in het vermogen. Daarom is in artikel 1 aangegeven dat deze herziening niet hoeft plaats te vinden. Het blijft daarnaast mogelijk om op basis van artikel 2:363, vijfde lid, BW voor de bedragen van het voorafgaande boekjaar uit te gaan van de bedragen die worden verkregen ingeval reeds bij het begin van dat boekjaar de eerste volzin van artikel 1 zou zijn toegepast, wat betekent dat ook over het voorgaande boekjaar alsnog de fiscale cijfers als vergelijkende cijfers worden verstrekt.

Artikel 2

Artikel 2 geeft een drietal aanvullingen ten aanzien van de balans en de winst- en verliesrekening. Hoewel de wetswijziging alleen betrekking heeft op het mogelijk maken van het opstellen van een commerciële jaarrekening op fiscale grondslagen, betekent dit concreet dat de balans en de winst- en verliesrekening van de jaarrekening gelijk of vrijwel gelijk zullen zijn aan de in de aangifte Vpb opgenomen balans en winst- en verliesrekening. Er wordt gestreefd naar een gecombineerd document, onder-

steund door de Nederlandse XBRL-taxonomie, waarmee de ondernemer zowel aan een belangrijk onderdeel van zijn deponeringsplicht ingevolge titel 9 van Boek 2 BW, als aan zijn aangifteplicht ingevolge de Wet Vpb 1969 kan voldoen. Artikel 2 strekt ertoe deze gelijktrekking van jaarrekeningstukken en fiscale aangifte verder te faciliteren door op twee punten de leemte op te vullen die er bestaat tussen deze beide financiële-gegevenssets.

In artikel 2, eerste lid, wordt een voorschrift gegeven omtrent de balans, die betrekking heeft op de afzonderlijke vermelding van de fiscale herinvesteringsreserve (artikel 3.54 Wet IB 2001), die is gevormd bij de verkoop van een bedrijfsmiddel en waarin de boekwinst op het verkochte bedrijfsmiddel is opgenomen. Totdat de vervangende aankoop is gedaan, wordt de boekwinst in de reserve opgenomen. Na de vervangende aankoop wordt de fiscale boekwaarde verlaagd en daarmee ook de fiscale afschrijvingen. Deze fiscale herinvesteringsreserve leidt tevens tot een toelichting zoals omschreven in artikel 3, tweede lid.

Ten aanzien van de winst- en verliesrekening regelt artikel 2, tweede lid, twee aanvullingen ten opzichte van de fiscale winst- en verliesrekening. De eerste aanvulling betreft kosten die niet als fiscale last worden erkend, maar die wel in de commerciële jaarrekening aan bod dienen te komen omdat ze ten laste van de rechtspersoon komen. Het gaat hier voornamelijk om kosten die gedeeltelijk een privé-karakter hebben, of om kosten die niet aftrekbaar zijn, zoals kosten die verband houden met overtreddingen. Onder de niet-aftrekbare kosten valt ook de rente die onder bepaalde omstandigheden niet aftrekbaar is (zie bijvoorbeeld artikel 10a Wet Vpb 1969).

De tweede aanvulling betreft de verschuldigde vennootschapsbelasting. In de fiscale winst- en verliesrekening wordt geen post «te betalen of terug te ontvangen vennootschapsbelasting» opgenomen, omdat die post voor de fiscaliteit geen kostenpost is. Bij een fiscale winst- en verliesrekening is de winst het belastbare bedrag. Voor aandeelhouders en anderen is de winst na de aftrek van belastingen juist interessante informatie. Daarom is in artikel 2, tweede lid, onder b, geregeld dat in de winst- en verliesrekening, na de post winst voor belastingen, een post belastingen wordt opgenomen, gebaseerd op een berekening van het vermoedelijk over het boekjaar verschuldigde bedrag aan belastingen naar de winst. Mocht na het vaststellen van de jaarrekening en publicatie daarvan blijken dat de aanslag vennootschapsbelasting anders is vastgesteld dan is aangenomen voor bedoelde berekening, zullen de afwijkingen moeten worden verwerkt in de eerstvolgende jaarrekening die nog moet worden vastgesteld en gepubliceerd. In de balans moet, zoals gangbaar, de over het boekjaar vermoedelijk verschuldigde vennootschapsbelasting als schuld worden opgenomen, voor zover die belasting nog niet is betaald ter zake van in het boekjaar opgelegde voorlopige aanslagen.

Artikel 3

Artikel 3 bevat drie bepalingen die betrekking hebben op informatie die in de toelichting op de jaarrekening gegeven moet worden indien fiscale waarderingsgrondslagen zijn toegepast.

Het eerste lid kan worden beschouwd als een nadere invulling van de verplichting van artikel 2:384, vijfde lid, BW, dat voorschrijft dat de grondslagen van waardering met betrekking tot elk der posten uiteengezet worden. Wanneer toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen leidt tot een afwijking ten opzichte van de waardering volgens afdeling 6, titel 9, van Boek 2 BW, dan moet in de desbetreffende jaarrekening kort gesignaleerd worden voor welke posten deze afwijking geldt. Het gaat hier enkel om een afwijking die van belang is voor het inzicht in het vermogen. De tweede volzin van het eerste lid strekt ertoe buiten twijfel te

stellen dat deze toevoegingen aan de toelichting ook in de te publiceren toelichting behoren te worden opgenomen. Dit vloeit reeds voort uit de aard en het doel van de in het eerste lid voorgeschreven informatie – immers het informeren van derden – maar zou mogelijk zonder deze tweede volzin tot onduidelijkheden kunnen leiden in relatie tot artikel 2:396, zevende lid, BW, dat slechts een beperkte toelichting voorschrijft.

In het NIVRA-advies en bij de bespreking van het besluit met de RJ zijn vraagtekens gesteld bij deze toelichtingseis. De toelichting zou de administratieve lasten verhogen, omdat de omvang van de posten op basis van afdeling 6, titel 9, van Boek 2 BW daarvoor bekend zou moeten zijn. Bovendien zou de accountant wanneer hij de jaarrekening uit hoofde van zijn opdracht toetst, per post moeten vaststellen wat de afwijking tussen de fiscale grondslag en de BW-grondslag is, teneinde te kunnen beoordelen of de afwijkingen adequaat zijn toegelicht. Het gaat echter in artikel 3, eerste lid, niet om kwantitatieve, financieel vergelijkende informatie. Doelstelling van de toelichting is de lezers van de jaarrekening bewust te maken van het neerwaartse (of wellicht in een enkel geval: het opwaartse) effect van toepassing van fiscale grondslagen op de desbetreffende posten. Of er sprake is van een afwijking wordt gerelateerd aan de algemene praktijk van de gangbare economische uitgangspunten bij de wijze van waardering. Het gaat niet om de afwijking ten opzichte van de eigen jaarrekening zoals die op basis van de waarderingsgronden van afdeling 6, titel 9, van Boek 2 BW zou luiden. Het is daarom ook niet nodig per post een herberekening te doen uitvoeren om te kunnen beoordelen of de toelichting adequaat is. Bovendien dient deze signalering weliswaar elk jaar vermeld te worden, maar zal zij per jaar niet of nauwelijks verschillen. De toelichting komt tevens tegemoet aan de bij de behandeling in de Tweede Kamer van het hierboven in paragraaf 1 genoemde wetsvoorstel door enkele partijen geuite zorgen dat lezers door de jaarrekening die op fiscale grondslagen is opgesteld, misleid zouden kunnen worden (zie het verslag Kamerstukken II 2007/08, 31 136, nr. 4). Door duidelijk te maken dat fiscale grondslagen zijn toegepast en bovendien aan te geven voor welke posten dat gevolgen heeft, wordt de in de jaarrekening vereiste transparantie geboden, zonder af te doen aan de beperking van de administratieve lasten.

Het tweede en derde lid vloeien voort uit de vierde richtlijn. Volgens artikel 35, eerste lid, onder d, en artikel 39, eerste lid, onder e, van deze richtlijn moet, wanneer op de vaste of vlottende activa louter voor belastingdoeleinden buitengewone waardecorrecties zijn toegepast, het bedrag van de correcties in de toelichting worden vermeld en naar behoren gemotiveerd. Daarom is in het tweede en derde lid van artikel 3 uitgewerkt dat wanneer de toepassing van de fiscale waarderingsgrondslagen leidt tot een uit een fiscale faciliteit voortvloeiende buitengewone waardecorrectie, in de toelichting het gebruik van die faciliteit en het bedrag van de buitengewone waardecorrectie vermeld moeten worden. De motivering is gegeven in de mededeling dat de jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslagen is opgesteld.

Deze vermelding is thans slechts vereist in twee gevallen. Ten eerste zal ingevolge de vierde richtlijn een toelichting gegeven moeten worden op de afboeking van een herinvesteringsreserve (artikel 3.54 Wet IB 2001), die is gevormd bij de verkoop van een bedrijfsmiddel en waarin de boekwinst op het verkochte bedrijfsmiddel is opgenomen. Dit heeft tot gevolg dat totdat de vervangende aankoop wordt gedaan, de boekwinst in een reserve is opgenomen, terwijl na de vervangende aankoop de fiscale boekwaarde en dus de fiscale afschrijvingen erdoor worden verlaagd. Deze herinvesteringsreserve dient krachtens artikel 2, eerste lid, tevens als afzonderlijke post op de balans als onderdeel van het eigen vermogen gepresenteerd te worden.

Ten tweede dient deze toelichting gegeven te worden indien een (fiscaal toegestane) willekeurige afschrijving op bepaalde bedrijfsmiddelen heeft

geleid tot vervroegde afschrijvingen. Vooralsnog heeft de willekeurige afschrijving alleen betrekking op milieu-investeringen ten aanzien van bepaalde, in een zogenoemde milieulijst opgenomen activa en op bepaalde aangewezen bedrijfsmiddelen (artikelen 3.31 en 3.34 Wet inkomstenbelasting 2001).

Beide toelichtingen uit het tweede en derde lid zullen slechts eenmalig vermeld hoeven te worden in de jaarrekening van het jaar waarin de vervangende aankoop respectievelijk de versnelde afschrijving heeft plaatsgevonden. Wanneer een willekeurige afschrijving in twee of meer jaren plaatsvindt, dan levert dat elk van die jaren een buitengewone waardecorrectie op die in alle desbetreffende jaarrekeningen dient te worden vermeld.

Artikelen 4 en 5

Evenals de wetswijziging waarvan dit besluit een nadere uitwerking vormt, treedt dit besluit in werking op de dag na de datum van publicatie van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst en is het van toepassing op de jaarrekening over de boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2007. Kleine rechtspersonen die de jaarrekening over 2007 nog moeten vaststellen, kunnen daardoor, indien zij dat wensen, nog gebruik maken van de mogelijkheid te profiteren van de administratieve lastenreductie die deze wijze van waardering met zich brengt.

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin