



Gebruikershandleiding 2009

Jaarrekening op fiscale grondslag

Vennootschappelijk en geconsolideerd

als onderdeel van het Fiscaal Jaarrapport
voor verslagjaar 2009

Versie: 0.4
Datum: 14-12-2009
Status: Definitief



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

VOORWOORD	1
TEN GELEIDE BIJ VERSIE 0.4	3
1 INLEIDING	4
1.1 Wat is deze gebruikershandleiding?	4
1.2 Voor wie is de gebruikershandleiding?	4
1.3 Scope en reikwijdte	4
1.3.1 Groottecriteria	4
1.3.2 Groottecriteria – complexiteiten	5
1.4 Leeswijzer	6
2 HET CONCEPT VAN HET FISCAAL JAARRAPPORT	7
2.1 Minimale wettelijke set gegevens	7
2.2 Uitgangspunten Fiscaal Jaarrapport	7
2.3 XBRL instance documenten	7
2.4 Achtergrond jaarrekening op fiscale grondslag	8
2.5 Wettelijke regeling	8
3 TOELICHTING JAARREKENING OP FISCALE GRONDSLAG	10
3.1 Nadere toelichting posten	10
3.1.1 Eerste toepassing	10
3.1.2 Stelselwijziging	10
3.1.3 Schattingswijzigingen	10
3.1.4 Fiscale faciliteiten en beperkingen	10
3.1.5 Presentatiemodel	11
3.1.6 Vermelding grondslagen	11
3.2 Balans	11
3.2.1 Deelnemingen	11
3.2.2 Geplaatst kapitaal	12
3.2.3 Herwaarderingsreserve	12
3.2.4 Herinvesteringsreserve	12
3.2.5 Overige fiscale reserves	12
3.2.6 Winstreserve	13
3.2.7 Belastinglatenties	13
3.2.8 Niet uit de balans blijvende verplichtingen	13



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

3.2.9	Resultaatbestemming	13
3.3	Winst- en Verliesrekening	14
3.3.1	Willekeurige afschrijving	14
3.3.2	Presentatie vennootschapsbelasting	14
3.3.3	Fiscale correcties over eerdere jaren	14
3.4	Overig	15
3.4.1	Mededeling Accountant/Intermediair	15
3.5	Geconsolideerde jaarrekening = jaarrekening van de fiscale eenheid?	16
3.6	Overige bijzonderheden met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening	16
3.6.1	Groepsvermogen	16
3.6.2	Lijst van dochtermaatschappijen	17
	MEMORIE VAN TOELICHTING BIJ HET VOORSTEL VAN WET TOT WIJZIGING VAN BOEK 2 VAN HET BURGERLIJK WETBOEK TOT INVOERING VAN DE MOGELIJKHEID DE JAARREKENING VAN KLEINE RECHTSPERSONEN OP TE STELLEN VOLGENS FISCALE GRONDSLAGEN	19
	BIJLAGE 2	24
	BESLUIT FISCALE WAARDERINGSGRONDSLAGEN (STB. 2008, 353)	24
	BIJLAGE 3: OVERZICHT VELD IN PUBLICATIESTUKKEN EN NEDERLANDSE TAXONOMIE	30



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Voorwoord

Het Standard Business Reporting Programma

Het Standard Business Reporting Programma (SBR) is een programma van de Ministeries van Financiën en Justitie en maakt ook deel uit van het Programma Vernieuwing Rijksdienst. Het Nederlandse Taxonomie Project (NTP) was de voorloper van het Standard Business Reporting (SBR) Programma. In 2009 zijn de taken overgegaan naar het SBR Programma. Het SBR heeft tot doel de weg te effenen voor het realiseren van administratieve lastenverlichting voor ondernemers in de financiële rapportageketens. In samenwerking met een aantal ketenpartners waaronder de Belastingdienst heeft het SBR de Nederlandse XBRL-taxononomie (NT) gerealiseerd voor informatie-uitwisseling in de financiële verantwoordingsketen.¹ Met deze taxonomie wordt het voor ondernemers gemakkelijker om aan informatieplichten te voldoen die voortvloeien uit het jaarrekeningrecht en de fiscale- en statistiekwetgeving. In de NT heeft een grootschalige normalisatie plaatsgevonden waardoor dubbelingen en onnodige verschillen in de bij ondernemers uit te vragen gegevens zijn weggenomen. De realisatie van de NT heeft bijgedragen aan een vergaande semantische standaardisering van gegevensdefinities door hun onderlinge relaties in de taxonomie eenduidig vast te leggen.

Werkgroep Fiscaal Jaarrapport

Door het SBR Programma is de werkgroep Fiscaal Jaarrapport (werkgroep FJR) opgericht. Deze werkgroep bestaat uit een brede vertegenwoordiging van accountants, fiscalisten, overheidsvertegenwoordigers en softwareleveranciers. Binnen de werkgroep FJR staan de rapportageverplichtingen van kleine ondernemers centraal. De taxonomie voor de jaarrekening en publicatiestukken op fiscale grondslag overeenkomstig het jaarrekeningenrecht van het Burgerlijk Wetboek voor kleine ondernemers is binnen de werkgroep FJR uitgewerkt. Daarnaast heeft de werkgroep FJR deze gebruikershandleiding voor de jaarrekening op fiscale grondslag opgesteld. De werkgroep FJR streeft ernaar zodanig inhoud te geven aan de gebruikershandleiding dat daarin een antwoord kan worden gevonden op de meeste zich in de praktijk voordoeende vragen bij het opstellen van jaarrekeningen.

Gezaghebbende Nederlandse taxonomie

De Nederlandse taxonomie is gezaghebbend omdat de verantwoordelijke overheidspartijen de elementen in de taxonomie en de relaties daartussen op basis van de geldende wetgeving hebben vastgesteld. De gebruiker van de taxonomie mag erop vertrouwen dat de taxonomie een naar de stand van de wetgeving juiste en volledige gegevensset bevat. Door toepassing van de Nederlandse taxonomie maakt de ondernemer gebruik van één geharmoniseerde gegevensverzameling.

Gezaghebbende gebruikershandleiding

De gezaghebbendheid van deze gebruikershandleiding is van groot belang nu deze invulling en uitleg geeft aan de jaarrekening op fiscale grondslag voor kleine rechtspersonen. Op dit moment is er geen andere gezaghebbende handleiding die deze invulling en uitleg geeft. Zo behandelen de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen (RJK) niet de fiscale

¹ Voor meer informatie over het SBR Programma zie www.sbr-nl.nl.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

waarderingsgrondslagen. De Rjk bundel kan wel van dienst zijn bij toelichtings- en presentatieaspecten van de inrichtingsjaarrekening van kleine rechtspersonen. Gezien de brede vertegenwoordiging in de werkgroep FJR en de gezaghebbendheid die aan de Nederlandse taxonomie is toegekend, is ook deze gebruikershandleiding gezaghebbend. De werkgroep FJR pretendeert niet dat deze gebruikershandleiding bindende kracht heeft, zoals de voorschriften van de wet. Het is uiteraard in laatste instantie de rechter die toetst of de onderneming voldaan heeft aan zijn wettelijke verplichtingen. Om de volledigheid en juistheid van deze gebruikershandleiding te borgen houdt de werkgroep FJR zich voortdurend aanbevolen voor reacties en commentaren. Ontvangen commentaren en ontwikkelingen in de praktijk kunnen aanleiding geven voor aanvulling van deze gebruikershandleiding. Jaarlijks wordt een geactualiseerde versie gepubliceerd gebaseerd op het jaarrekeningenrecht van dat jaar. De werkgroep FJR stelt de gebruikershandleiding en de aanvullingen in opdracht van het ministerie van Justitie daarop vast. De jaarlijks geactualiseerde versie van de gebruikershandleiding verschijnt ieder jaar in november en kan worden gebruikt bij het opstellen van jaarrekeningen over dat jaar.. Reacties en commentaren ingediend tot en met september van ieder jaar worden meegenomen bij het vaststellen van de jaarlijks geactualiseerde versie.

Reacties en commentaren op en vragen over de gebruikershandleiding kunnen worden gericht aan de werkgroep FJR van het SBR Programma.

Het SBR Programma is de werkgroep FJR dankbaar voor haar inspanningen met betrekking tot deze gebruikershandleiding.

Den Haag, november 2009
Het Standard Business Reporting Programma

H.J.M van Burg
Programmaleider SBR Programma



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Ten geleide bij versie 0.4

Algemeen

Voor u ligt een concept versie van de gebruikershandleiding 2009 jaarrekening op fiscale grondslag (versie 0.4). Versie 0.4 van de gebruikershandleiding 2009 geeft nadere uitleg aan en toelichting op de jaarrekening op fiscale grondslag zoals opgenomen in de Nederlandse taxonomie, versie NT 2010, en is van toepassing op verslagjaar 2009.

Wijzigingen

Ten opzichte van de gebruikershandleiding 2008 is een aantal wijzigingen doorgevoerd. De gebruikershandleiding is in de eerste plaats geactualiseerd. Voorts zijn tekstuele verbeteringen doorgevoerd.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

1 Inleiding

1.1 Wat is deze gebruikershandleiding?

Voor u ligt de gebruikershandleiding van de jaarrekening en de publicatiestukken op fiscale grondslag als onderdeel van het Fiscaal Jaarrapport (hierna: gebruikershandleiding). Dit is een handleiding die kan worden gehanteerd bij het opstellen van deze rapportages op basis van de Nederlandse taxonomie.

1.2 Voor wie is de gebruikershandleiding?

De gebruikershandleiding is opgesteld voor alle partijen die werken met de rapportages van het Fiscaal Jaarrapport, waarbij voornamelijk wordt gedacht aan intermediairs zoals accountants en belastingadviseurs.

1.3 Scope en reikwijdte

De jaarrekening op fiscale grondslag is een wijze van verslaglegging die met ingang van boekjaar 2007 mogelijk is gemaakt door een wijziging van het jaarrekeningenrecht (hierna: de wet samenvol).² Deze wijziging maakt het mogelijk de wettelijk voorgeschreven jaarrekening op te stellen op fiscale grondslagen. Wettelijk voorgeschreven is deze wijze van verslaglegging echter niet, het betreft een optie voor kleine rechtspersonen. De keuze voor de fiscale waarderingsgrondslagen betreft een integrale keuze voor het complete fiscale regime: "cherry picking" van fiscale dan wel commerciële waarderingsgrondslagen al naar gelang het beste voor de desbetreffende post uitkomt, is niet toegestaan.

Deze gebruikershandleiding is zowel van toepassing op de jaarrekening op fiscale grondslag voor kleine rechtspersonen als op de publicatiestukken op fiscale grondslag voor kleine rechtspersonen. Indien een (middel)grote groep bestaat uit kleine werkmaatschappijen, is het mogelijk dat deze kleine werkmaatschappijen voor hun enkelvoudige jaarrekeningen gebruik maken van de fiscale waarderingsgrondslag.

De gebruikershandleiding is niet alleen van toepassing op de (enkelvoudige) vennootschappelijke jaarrekening op fiscale grondslag maar ook van toepassing op de geconsolideerde jaarrekening op fiscale grondslag.

1.3.1 Groottecriteria

Voor de beoordeling of een onderneming klein, middelgroot of groot is worden in artikel 2:396 BW enkele criteria gegeven (balanstotaal, netto omzet en gemiddeld aantal werknemers). Een rechtspersoon is klein als hij 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 € 4 400 000;
- b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 8 800 000;
- c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 50.

De situatie zou zich kunnen voordoen dat een onderneming op grond van de huidige (commerciële) grondslagen middelgroot is, maar bij toepassing van fiscale grondslagen klein wordt – doordat fiscale grondslagen meestal lager zijn door toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel (vaak geeft het balanstotaal de doorslag).

² 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.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Stel: een BV heeft 30 werknemers en een netto – omzet van € 9 miljoen. Het balanstotaal wordt dan doorslaggevend voor de omvang van de BV. Als het hoger is dan € 4,4 miljoen classificeert deze onderneming als middelgroot.

Voorbeeld

	Commercieel (*€ 1.000)	Fiscaal (*€ 1.000)
Materiële vaste activa	3.000	2.500
Deelnemingen	500	100
Voorraad	1.000	800
Banksaldi	500	500
Balanstotaal	5.000	3.900
Indeling:	Middelgroot	Klein

Op grond van commerciële criteria is de onderneming middelgroot; op grond van fiscale criteria blijft de onderneming klein.

In de memorie van toelichting van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de “wet samenvat” (Stb. 2008, 217) (hierna MvT Samenvat) is het volgende opgenomen over de groottecriteria:

Of een rechtspersoon onder de grensbedragen van artikel 396 lid 1 valt, wordt voor de activa berekend op grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, zoals genoemd in onderdeel a van dat lid. Ook de fiscale waarderingsgrondslagen zijn te beschouwen als waardering op grond van verkrijgings- en vervaardigingsprijs. Kleine rechtspersonen die van de hier gecreëerde faciliteit gebruik willen maken, dienen vast te stellen of zij bij waardering van de activa en passiva op basis van fiscale grondslagen op twee opeenvolgende balansdata (twee jaar achter elkaar) aan de criteria van lid 1 voldoen. Ook de overgang van klein naar middelgroot kan op basis van fiscale criteria worden gemaakt, als de rechtspersoon van de hier geschapen faciliteit gebruik heeft gemaakt. Deze waarderingswijze voorkomt dat een rechtspersoon gedeeltelijk een dubbele berekening zou moeten uitvoeren voor zover de regels van artikel 396 lid 1 onder a, afwijken van de fiscale grondslagen. Maar ook zodra een middelgrote rechtspersoon met toepassing van de fiscale waarderingsgrondslagen twee jaar als kleine rechtspersoon kwalificeert, kan deze rechtspersoon voor het tweede boekjaar naar het fiscale regime overstappen. Rechtspersonen hebben dus de keuze of zij de overgang van middelgroot naar klein of van klein naar middelgroot berekenen op basis van de commerciële of de fiscale cijfers.

1.3.2 Groottecriteria – complexiteiten

De regeling van art. 2:396 BW kan tot complexiteiten leiden. Immers, een onderneming dient twee opeenvolgende jaren aan bepaalde criteria te voldoen. Gezien het feit dat er straks twee mogelijkheden zijn (fiscaal dan wel commercieel) is het de vraag aan welke criteria voldaan moet worden, en of de wachttijd van een jaar ook geldt bij toepassing van fiscale grondslagen.

Een onderneming besluit in 2009 over te gaan op fiscale grondslagen.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Toestand commercieel	klein	MG	MG	MG	MG	klein	klein
Toestand fiscaal	n.v.t.	klein.	klein	klein	klein	MG	klein
Regime	klein	klein	MG	klein	klein	klein	klein



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

In 2008 was de onderneming MG (op basis van commerciële grondslagen), in 2008 is men (fiscaal) klein. Mag het fiscale stelsel in 2008 worden toegepast?

Uit de MvT Samenval blijkt dat het antwoord "Ja" is. In 2009 is de onderneming klein (fiscaal); in 2008 zou deze onderneming ook klein zijn geweest onder toepassing van fiscale grondslagen, waardoor al in 2009 het fiscale regime mag worden toegepast.

Een ander probleem kan zich voordoen indien een rechtspersoon twee opeenvolgende jaren met gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen als "middelgroot" kan worden geclassificeerd, terwijl deze op basis van commerciële grondslag als "klein" zou classificeren. Deze "kleine" rechtspersoon zal dan geen fiscale waarderingsgrondslagen kunnen toepassen. Dit is als volgt in de MvT Samenval verwoord: "Kleine rechtspersonen die van de hier gecreëerde faciliteit gebruik willen maken, dienen vast te stellen of zij bij waardering van de activa en passiva op basis van fiscale grondslagen op twee achtereenvolgende balansdata aan de criteria van lid 1 voldoen".

Voorbeelden van deze situatie zijn:

- 1) Bij onderhanden projecten geschiedt de winstneming fiscaal naar rato van de verrichte prestaties; terwijl commercieel ook de mogelijkheid bestaat winst te nemen bij voltooiing van het werk.
- 2) Afschrijving op onroerend goed is fiscaal toegestaan tot maximaal 50% van de bodemwaarde (WOZ-waarde) en commercieel maximaal tot nihil.
- 3) Goodwill wordt fiscaal in minimaal 10 jaar afgeschreven, terwijl commercieel veelal een kortere afschrijvingstermijn wordt gehanteerd. Commercieel zijn daarnaast ook andere verwerkingwijzen voor goodwill mogelijk.

1.4 Leeswijzer

In hoofdstuk 2 wordt informatie gegeven over het concept van het Fiscaal Jaarrapport en over de wettelijke basis voor dit Jaarrapport. In hoofdstuk 3 wordt nadere toelichting gegeven op verschillende posten uit de jaarrekening op fiscale grondslag. In hoofdstuk 0 wordt nadere toelichting gegeven op de geconsolideerde jaarrekening op fiscale grondslag. In bijlage 1 bij deze gebruikershandleiding is de MvT Samenval opgenomen en in bijlage 2 het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen. In bijlage 3 wordt een overzicht gegeven van de posten in een publicatiestuk op fiscale grondslag in relatie tot de gegevenselementen in de Nederlandse taxonomie 2010.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

2 Het concept van het Fiscaal Jaarrapport

Het Fiscaal Jaarrapport bestaat uit de integratie van de volgende rapportages voor kleine rechtspersonen:

- jaarrekening op fiscale grondslag;
- publicatiestukken op fiscale grondslag;
- (verkorte) winstaangifte vennootschapsbelasting;
- kredietrapportage (bankenextensie).

2.1 Minimale wettelijke set gegevens

De rapportages van het Fiscaal Jaarrapport bevatten als uitgangspunt de minimale wettelijke set te rapporteren gegevens voor kleine rechtspersonen. Door de vaststelling van deze wettelijke set gegevens is het rapportageproces voor kleine ondernemers een stuk eenduidiger geworden. Er is immers sprake van een gestandaardiseerde, gezaghebbende en beperkte set gegevens op basis waarvan de rechtspersoon aan de overheid op fiscale grondslag kan rapporteren.

De basisgedachte achter de Nederlandse taxonomie en in het bijzonder het Fiscaal Jaarrapport is dat de (kleine) rechtspersoon (lees: ondernemer) op basis van één set van gegevens, die één op één is gekoppeld aan de financiële administratie, kan voldoen aan de eisen van BW2 Titel 9, belastingwetten en banken.

Binnen de rapportages van het Fiscaal Jaarrapport is ernaar gestreefd om zoveel mogelijk gebruik te maken van elementen uit het belastingdomein. Dit leidt ertoe dat van de ondernemer minder gegevens opgevraagd hoeven te worden.

2.2 Uitgangspunten Fiscaal Jaarrapport

De volgende uitgangspunten gelden bij de jaarrekening op fiscale grondslag als onderdeel van het Fiscaal Jaarrapport:

- De jaarrekening op fiscale grondslag is slechts van toepassing op kleine rechtspersonen in de zin van artikel 2:396 van het Burgerlijk Wetboek.
- Deze kleine rechtspersonen hebben de keus gemaakt hun jaarrekening te baseren op de fiscale waarderingsgrondslagen.

2.3 XBRL instance documenten

Een rapportage (bijvoorbeeld een jaarrekening) die wordt opgesteld op basis van de Nederlandse taxonomie heet een XBRL instance document. De intermediair kan dit document aan zijn cliënt presenteren in de door hem gewenste leesbare vorm (digitaal of papier). De ondernemer heeft voldaan aan zijn wettelijke verplichting een jaarrekening te deponeren, door het verzenden van een XBRL instance document naar de Kamer van Koophandel. Ook al is in het XBRL instance document geen presentatie opgenomen, er is wel sprake van een jaarrekening als bedoeld in artikel 2:361 lid 1 BW.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

2.4 Achtergrond jaarrekening op fiscale grondslag

In de wet samenvol wordt het de kleine rechtspersoon toegestaan om bij het opmaken van de vennootschappelijke jaarrekening uit te gaan van de fiscale grondslagen.³ Voordat er sprake was van samenvol had de kleine vennootschap de wettelijke plicht om twee jaarrekeningen op te stellen: een vennootschappelijke ("commerciële") op grond van Titel 9 Boek 2 BW en een fiscale op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Hierbij diende de vennootschappelijke jaarrekening ter financiële verantwoording aan aandeelhouders, kredietverstrekkers, handelspartners en andere belanghebbenden. De fiscale winstaangifte wordt opgesteld ten behoeve van de Belastingdienst.

De samenvol leidt tot een beperking in taxonomie-elementen en uiteindelijk tot een eenmalige invoer van de gegevens, hetgeen kostenbesparend werkt.

N.B.: In de NT 2010 zijn met het oog op de samenhang met het commerciële domein ook verwijzingen naar de RJ-toelichtingen opgenomen. Deze verwijzingen laten onverlet dat wordt uitgegaan van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening op fiscale grondslag.

2.5 Wettelijke regeling

De wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met invoering van de mogelijkheid de jaarrekening van kleine rechtspersonen met ingang van 2007 op te stellen volgens fiscale grondslagen is voor de volledigheid hieronder opgenomen.

ARTIKEL I

Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek is als volgt gewijzigd:

A

In de artikelen 49 lid 1 en 300 lid 1 wordt telkens de zinsnede «396 lid 6, eerste volzin,» vervangen door: 396 lid 7.

B

In de artikelen 58 lid 1, 101 lid 1 en 210 lid 1 wordt telkens de zinsnede «396 lid 6» vervangen door: 396 lid 7.

C

Artikel 396 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt de zinsnede «De leden 3 tot en met 8» vervangen door: De leden 3 tot en met 9.

2. Onder vernummering van de leden 6 tot en met 8 tot de leden 7 tot en met 9, wordt een lid ingevoegd, luidende:

6. 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 hij 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.

³ 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.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

3. In lid 9 (nieuw), onder a, wordt de zinsnede «de in lid 7 bedoelde stukken» vervangen door: de in lid 8 bedoelde stukken.

D

In artikel 398 lid 2 wordt de zinsnede «Artikel 396 leden 3 tot en met 7» vervangen door: Artikel 396 leden 3 tot en met 8.

ARTIKEL II

- 1. Deze wet treedt in werking op de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst.*
- 2. De artikelen van deze wet zijn van toepassing op jaarrekeningen en jaarverslagen die worden opgesteld over de boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2007.*



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

3 Toelichting Jaarrekening op fiscale grondslag

Deze gebruikershandleiding geeft een nadere toelichting op verschillende posten uit de jaarrekening op fiscale grondslag. Deze bestaat uit een toelichting op de "algemene posten", de posten uit de "balans", de posten uit de "winst- en verliesrekening" en de categorie "overig".

3.1 Nadere toelichting posten

3.1.1 Eerste toepassing

Indien de onderneming heeft gekozen de fiscale waarderingsgrondslagen toe te passen in de vennootschappelijke jaarrekening, wordt deze eerste toepassing gezien als een stelselwijziging. Het gaat hierbij uitsluitend om het gebruik maken van andere waarderingsgrondslagen. De inhoud van de jaarrekening zal niet of nauwelijks verschillen van de jaarrekening waarbij gebruik is gemaakt van de "commerciële" waarderingsgrondslag (Titel 9 van BW 2).

3.1.2 Stelselwijziging

De overgang van commerciële naar fiscale grondslagen dient conform de MvT Samenvatting te worden behandeld als een stelselwijziging. Op deze stelselwijziging is artikel 2:384 lid 6 BW van toepassing.

De verwerking van deze stelselwijziging kan op de gebruikelijke wijze plaatsvinden. Dit betreft de zogenaamde retrospectieve verwerkingswijze (met terugwerkende kracht). Het eigen vermogen aan het einde van het voorgaande boekjaar wordt herrekend op basis van de nieuwe fiscale waarderingsgrondslagen. De fiscale eindbalans van het voorgaande jaar kan worden gebruikt als openingsbalans van het nieuwe jaar. Een verschil tussen deze openingsbalans en de commerciële eindbalans van afgelopen jaar wordt verwerkt als een rechtstreekse mutatie in het eigen vermogen (overige reserves) aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging wordt doorgevoerd. In tegenstelling tot hetgeen gebruikelijk is bij stelselwijzigingen hoeven op basis van artikel 1 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen de vergelijkende cijfers over het voorgaande boekjaar niet te worden aangepast.

3.1.3 Schattingswijzigingen

Toepassing van de fiscale grondslagen betekent dat vanaf het boekjaar 2007 rekening dient te worden gehouden met de fiscale afschrijvingsbeperkingen van de Wet werken aan winst. Hierbij worden de afschrijvingen op goodwill en bedrijfsmiddelen door het hanteren van maximale afschrijvingspercentages beperkt. Verder wordt een bodemwaarde gehanteerd voor de bepaling van de afschrijving op het onroerend goed (WOZ waarde). Eventuele toekomstige veranderingen in de afschrijvingstermijnen, -percentages, of -methoden, nadat besloten is gebruik te maken van de fiscale waarderingsgrondslagen, worden gezien als schattingswijzigingen en worden verwerkt in overeenstemming met de fiscaal gebruikelijke verwerkingswijze.

3.1.4 Fiscale faciliteiten en beperkingen

De vraag rijst op welke wijze de fiscale faciliteiten en beperkingen, zoals investeringsaftrek, beperking aftrek van gemengde kosten, deelnemingsvrijstelling, bosbouwvrijstelling, landbouwvrijstelling en kwijtscheldingswinst dienen te worden toegelicht in de jaarrekening. Deze faciliteiten en beperkingen behoeven in principe niet te worden vermeld in de toelichting op de winst- en verliesrekening.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

3.1.5 Presentatiemodel

Besloten is de modellen van het Fiscaal Jaarrapport zoveel mogelijk in te richten zoals in de praktijk gebruikelijk. Dit betekent dat de balans is ingericht conform het Model D en de winst- en verliesrekening conform Model I uit het Besluit modellen jaarrekening.

3.1.6 Vermelding grondslagen

Teneinde voor gebruikers van de jaarrekening duidelijk te maken dat zij is opgesteld op basis van fiscale grondslagen, dient in de toelichting op de balans de toepassing van deze grondslagen te worden vermeld. Dit blijkt uit de MvT Samenvatting, alsmede uit artikel 2:384 BW en artikel 2:396 lid 6 BW. Tevens dient op basis van artikel 3 lid 1 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen te worden toegelicht voor welke posten het gebruik van de fiscale waarderingsgrondslagen leidt tot een afwijking van de waardering volgens commerciële grondslagen, die van belang is voor het inzicht in het vermogen. Dit betekent dat kort gesignaleerd wordt voor welke posten deze afwijking geldt. Kwantitatieve informatie hoeft niet te worden vermeld. Er hoeft alleen aandacht te worden besteed aan een afwijking ten opzichte van gangbare economische uitgangspunten bij de waardering. Hierbij gaat het niet om de afwijking ten opzichte van de eigen jaarrekening. Het is niet nodig om jaarlijks per post een herberekening uit te voeren. Deze toelichting en de toepassing van de fiscale grondslagen wordt vermeld in het gegevenselement 'Algemene grondslagen voor de opstelling van de jaarrekening'.

Een voorbeeld van de invulling van het gegevenselement 'Algemene grondslagen voor de opstelling van de jaarrekening' is als volgt:

"De jaarrekening is opgesteld volgens de bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW. Hierbij is gebruik gemaakt van de in artikel 2:396 lid 6 BW geboden mogelijkheid de fiscale waarderingsgrondslagen te hanteren, zoals bedoeld in hoofdstuk II van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De toepassing van de fiscale waarderingsgrondslag heeft geleid tot een afwijking in de waardering volgens afdeling 6, titel 9, Boek 2 BW. Van belang voor het inzicht in het vermogen betreft met name de afwijking in de waardering van materiële en immateriële vaste activa.

De waardering van activa en passiva en de bepaling van het resultaat vinden plaats op basis van historische kosten. Tenzij bij de desbetreffende grondslag voor de specifieke balanspost anders wordt vermeld, worden de activa en passiva opgenomen tegen nominale waarde.

Baten en lasten worden toegerekend aan het jaar waarop ze betrekking hebben. Winsten worden slechts opgenomen voor zover zij op balansdatum zijn gerealiseerd. Verplichtingen en mogelijke verliezen die hun oorsprong vinden voor het einde van het verslagjaar, worden in acht genomen indien zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn geworden".

3.2 Balans

3.2.1 Deelnemingen

Deelnemingen worden, conform de fiscale waarderingsgrondslagen, gewaardeerd op kostprijs. Dit betekent dat de onderneming op grond van artikel 2: 379 lid 2 een extra toelichting moet geven over de (20% en meer) deelnemingen die niet tegen nettovermogenswaarde gewaardeerd zijn en die niet-geconsolideerd zijn. Het eigen vermogen alsmede het resultaat van de deelneming dient te worden vermeld in de toelichting.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

3.2.2 *Geplaatst kapitaal*

Om zoveel mogelijk in lijn te blijven met de fiscale terminologie is ervoor gekozen om hier één element te definiëren, te weten geplaatst kapitaal. Dit element dient te worden gehanteerd voor geplaatst kapitaal én gestort en opgevraagd kapitaal.

3.2.3 *Herwaarderingsreserve*

Het is de vraag of er nog een herwaarderingsreserve wordt gevormd indien men gebruik maakt van de fiscale waarderingsgrondslag. De herwaarderingsreserve wordt in het algemeen gevormd indien activa op actuele waarde worden gewaardeerd. Actuele waarde is niet een fiscale waarderingsgrondslag.

Volledigheidshalve blijft de post herwaarderingsreserve echter voorlopig opgenomen als onderdeel van het eigen vermogen.

3.2.4 *Herinvesteringsreserve*

Op basis van artikel 2 van het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen is onder het eigen vermogen een post Herinvesteringsreserve (HIR) opgenomen.⁴ In het boekjaar waarin een HIR in mindering is gebracht op een bedrijfsmiddel wordt dit in de toelichting vermeld, met het bedrag van de afboeking van die reserve. Deze toelichting hoeft slechts te worden vermeld in het jaar (of de jaren) waarin de vervangende aankoop heeft plaatsgevonden. Ten behoeve van de toelichting op de HIR is een gegevenselement opgenomen in de Toelichting op de balans.

Bij verkoop van het actief wordt de boekwinst rechtsreeks in de HIR geboekt om dubbele verwerking van de boekwinst in de winst-en-verliesrekening te vermijden. De volgende journaalpost kan daarvoor worden gebruikt:

Liquide middelen (bijv. 100)
Aan Materiële vaste activa (bijv. 80)
Aan Herinvesteringsreserve (resteert 20)

Als de HIR in hetzelfde jaar wordt benut als deze werd gevormd, wordt dit toegelicht bij de materiële vaste activa en niet bij de HIR. De HIR heeft dan namelijk een waarde van nihil.

De HIR is in het jaarrekeningenrecht geen wettelijke reserve en derhalve zonder wettelijke beperking uitkeerbaar aan de aandeelhouders. Wel is het verstandig hierbij rekening te houden met de fiscale claim die rust op de HIR.

3.2.5 *Overige fiscale reserves*

Sommige fiscale reserves worden verslaggevingstechnisch als vreemd vermogen gezien en zouden in principe als zodanig in de jaarrekening moeten worden gepresenteerd. Een voorbeeld hiervan is de voorziening voor de kosten van groot onderhoud. Fiscaal kan deze "voorziening" als een reserve worden verantwoord, commercieel is dit een voorziening (gebaseerd op artikel 2:374 lid 1 BW). De vraag komt op of deze fiscale presentatiewijze op grond van de wet samenvol is toegestaan. De wetswijziging ziet namelijk alleen op waarderingsgrondslagen en niet op presentatie. In de taxonomie zijn beide presentatiewijzen mogelijk.

De post overige fiscale reserves, zoals opgenomen onder het eigen vermogen kan worden gehanteerd voor:

- Opwaarderingsreserve

⁴ Besluit van 28 augustus 2008, houdende regels inzake toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen in de jaarrekening van kleine rechtspersonen (opgenomen in bijlage 2).



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

- Kosten egalisatiereserve (KER)
- Reserve assurantie eigen risico
- Exportreserve
- Risicoreserve
- Herbestedingsreserve
- Overige fiscale reserves

Of een onderneming in staat is om dividend uit te keren hangt op dit moment nog af van de beschikbare vrij uitkeerbare reserves.⁵ Fiscale reserves zijn ongebonden en kunnen dan ook in principe worden uitgekeerd. Hierbij dient natuurlijk wel rekening te worden gehouden met het voortbestaan van de onderneming. De continuïteit mag niet in gevaar komen door het uitkeren van dividend.

3.2.6 *Winstreserve*

De winstreserve moet worden gelezen als de overige reserve conform artikel 2:373 lid1f BW. De terminologie is gekozen om aan te sluiten bij de fiscale taxonomie elementen. Bovendien staat artikel 5 van het Besluit modellen jaarrekening toe om deze benaming te vervangen.

3.2.7 *Belastinglatenties*

Door het hanteren van fiscale grondslagen, zullen er geen belastinglatenties worden gevormd. De belastinglast in de winst- en verliesrekening zal gelijk zijn aan het bedrag in de aangifte. Dit betekent overigens ook dat er geen actieve belastinglatentie wordt gevormd indien sprake kan zijn van voorwaartse verliescompensatie.

3.2.8 *Niet uit de balans blijvende verplichtingen*

Binnen de jaarrekening op fiscale grondslag is geen nadere uitsplitsing gemaakt voor de niet uit de balans blijvende verplichtingen. Er is gebruik gemaakt van één element.

Dit ene element "niet uit de balans blijvende verplichtingen" kan worden gebruikt voor de volgende posten:

- fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting;
- aansprakelijkheid voor de schulden van derden (afzonderlijke vermelding ten behoeve van groepsmaatschappijen);
- lopende risico's / zekerheden met betrekking tot wissels (afzonderlijk afzonderlijke vermelding ten behoeve van groepsmaatschappijen);
- garanties ten behoeve van bestuurders / commissarissen/ dochtermaatschappijen;
- meerjarige financiële verplichtingen met afzonderlijke vermelding van groepsmaatschappijen, buiten de groep staande verbonden maatschappijen, gestelde zakelijke zekerheden en toezeggingen ter zake van zekerheden;
- verplichtingen uit operationele lease; en
- huurverplichtingen.

3.2.9 *Resultaatbestemming*

Om aansluiting te houden bij de aangifte vennootschapsbelasting, zou de balans bij toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen vóór resultaatbestemming kunnen worden gepresenteerd. Dit is echter geen wettelijke verplichting, men heeft dus nog de keuze om een balans voor of na resultaatbestemming te presenteren. Niettemin dient dit op basis van artikel 11 van het Besluit modellen jaarrekening te worden vermeld bovenaan de balans. In de fiscale balans wordt het

⁵ In het wetsvoorstel vereenvoudiging en flexibilisering BV-recht (kamerstukken nr. 31 058) wordt een andere methode voorgesteld ter bepaling van de maximale uitkeringsruimte van dividend.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

resultaat na belastingen direct toegevoegd aan de winstreserve. Als de balans voor winstbestemming wordt opgenomen, moet wettelijk de jaarwinst echter afzonderlijk als laatste post van het eigen vermogen worden opgenomen (art 373 lid 1 onder g BW) en BMJ art 11: "Bovenaan de balans wordt aangegeven of daarin de bestemming van het resultaat is verwerkt. Is de bestemming van het resultaat niet verwerkt, dan moet op de balans het resultaat na belastingen afzonderlijk worden vermeld als laatste post van het eigen vermogen."

3.3 Winst- en Verliesrekening

3.3.1 Willekeurige afschrijving

Indien is gekozen voor de fiscale faciliteit van willekeurige afschrijving, moet dit worden toegelicht. Dit blijkt uit de MvT Samenvatting en het Besluit fiscale waarderingsgrondslagen. De toelichting moet worden vermeld in het jaar (of de jaren) waarin de versnelde afschrijving heeft plaatsgevonden. Hiertoe is een extra toelichtingsveld in de grondslagen voor financiële verslaggeving gecreëerd.

3.3.2 Presentatie vennootschapsbelasting

De post "te betalen of te ontvangen vennootschapsbelasting" in de balans en de post "vennootschapsbelasting" in de winst- en verliesrekening worden ook in de jaarrekening op fiscale waarderingsgrondslag opgenomen. Dit in tegenstelling tot de aangifte vennootschapsbelasting. Het opnemen van deze posten betreft een presentatiekwesitie en niet een waarderingskwesitie.

3.3.3 Fiscale correcties over eerdere jaren

De Belastingdienst kan, naar aanleiding van bijvoorbeeld een boekenonderzoek, overgaan tot navordering over oude jaren. Dat leidt tot een correctie van het belastbare bedrag in dat betreffende jaar. Het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting zal dan ook worden herzien. Het onderscheid tussen fundamentele en niet fundamentele fouten wordt fiscaal niet onderkend en zal dan ook voor de jaarrekening op fiscale grondslag niet worden gehanteerd. Dit betekent dat de fiscale correctie niet in de vergelijkende cijfers wordt doorgevoerd. De balanswaardering wordt (indien van toepassing) in het huidige jaar aangepast om in lijn te komen met het fiscale waarderingsstelsel. Daarnaast wordt de vennootschapsbelastinglast in het huidige jaar gecorrigeerd voor de geconstateerde fout in eerdere jaren.

Voorbeeld 1

Onderneming X heeft in 2007 een resultaat voor vennootschapsbelasting behaald van € 1.000. Men heeft gesteld dat er geen niet-afrekbare kosten waren en dat er geen gebruik kon worden gemaakt van andere fiscale faciliteiten. De vpb last voor 2007 kwam dan neer op € 300 (30% x € 1.000). In 2008 vond er een boekenonderzoek plaats, waarbij is geconstateerd dat € 100 als niet-afrekbare kosten zouden moeten zijn verantwoord. Aldus wordt over 2007 een hoger belastingbedrag, in totaal € 330 opgelegd. Er wordt geen nieuwe jaarrekening over 2007 opgesteld, wel zal de extra vpb last van € 30 worden verwerkt als belastinglast in de jaarrekening over 2008.

Voorbeeld 2

Onderneming Y heeft in 2007 een resultaat voor vennootschapsbelasting behaald van € 2.000. Hierbij heeft de onderneming in totaal € 1.000 afgeschreven op het bedrijfspand. De vpb last voor 2007 werd gesteld op € 600 (30% x € 2.000). In 2008 vond er een boekenonderzoek plaats, waarbij is geconstateerd dat over het bedrijfspand € 500 te veel is afgeschreven (de WOZ-waarde is € 500 hoger dan de boekwaarde). Aldus wordt over 2007 een hoger belastingbedrag, in totaal € 750 opgelegd. Er wordt geen nieuwe jaarrekening over 2007 opgesteld, wel zal de extra vpb last van € 150 worden verwerkt als belastinglast in de jaarrekening over 2008. Daarnaast zal in deze jaarrekening over 2008 de boekwaarde van het pand worden aangepast om zo aan te blijven



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

sluiten bij de fiscale waarderingsgrondslagen. De hiervoor te maken journalpost zal dan als volgt luiden:

Materiële vaste activa	500	
Aan/ Eigen vermogen		500

3.4 Overig

3.4.1 Mededeling Accountant/Intermediair

Als een accountant in het kader van een samenstellingsopdracht een samenstellingsverklaring afgeeft of een andere intermediair doet een mededeling over zijn uitgevoerde werkzaamheden, dan worden de volgende gegevenselementen ingevuld:

- In het element 'Algemene mededeling' als onderdeel van de algemene gegevens KvK kan de van toepassing zijnde samenstellingsverklaring of mededeling worden opgenomen; en
- In het element 'Accountantsverklaring' als onderdeel van de overige gegevens wordt opgenomen dat de vennootschap gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid tot vrijstelling van deskundigenonderzoek (lees: accountantscontrole) op grond van artikel 2:396 lid 7 BW, tenzij een wettelijke of vrijwillige accountantscontrole heeft plaatsgevonden.

N.B.

Het is wettelijk niet verplicht de samenstellingsverklaring toe te voegen aan de publicatiestukken die bij de Kamer van Koophandel worden gedeponerd, derhalve is in de publicatiestukken hiervoor geen gegevenselement opgenomen. Voor andere doeleinden (inrichtingsjaarrekening) kan de vermelding van de samenstellingsverklaring wel gewenst zijn.

In verband met de vrijstelling van deskundigenonderzoek voor de huidige doelgroepen (kleine rechtspersonen) van de jaarrekening op fiscale grondslag kan de vulling van het element "Accountantsverklaring" beperkt blijven tot de mededeling dat die vrijstelling is gebruikt, tenzij van die vrijstelling geen gebruik is gemaakt. Wat betreft de mogelijkheid om van die vrijstelling geen gebruik te maken kan nog worden opgemerkt dat het Koninklijk NIVRA de huidige accountantsverklaring niet bruikbaar acht bij een jaarrekening in XBRL-formaat in verband met onvoldoende toegesneden zijn van het huidige verklaringstelsel op uitwisseling in elektronische vorm.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Geconsolideerde jaarrekening op fiscale grondslag

3.5 Geconsolideerde jaarrekening = jaarrekening van de fiscale eenheid?

Kleine rechtspersonen zijn wettelijk niet verplicht een geconsolideerde jaarrekening op te stellen, zij kunnen dit op vrijwillige basis doen. Deze geconsolideerde jaarrekening kan worden opgesteld op basis van de fiscale waarderingsgrondslagen.

Hierbij komt de vraag naar voren of deze geconsolideerde jaarrekening gelijk is aan de jaarrekening van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Dit is niet noodzakelijkerwijs het geval, beide hebben namelijk een andere wettelijke basis. Consolidatie is ingevuld door het BW 2. Fiscale eenheid door de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

In BW 2 is bepaald dat groepsmaatschappijen in de consolidatie worden betrokken. Groepsmaatschappijen voldoen aan de criteria genoemd in 2:24b BW. Dit wetsartikel bevat twee criteria waaraan voldaan moet zijn wil er sprake zijn van een groep: economische eenheid en organisatorische verbondenheid. Uit de wetsgeschiedenis valt af te leiden dat ook het element centrale leiding essentieel is. Tussen deze drie criteria bestaat verband. Een economische eenheid veronderstelt immers een organisatorische verbondenheid en/of een centrale leiding. Kenmerkend voor een groep is dus dat sprake is van een samenstel van rechtspersonen en vennootschappen die onder centrale leiding staan, zodanig dat zij een economische eenheid vormen. Om in een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting te worden betrokken gelden andere criteria. Deze zijn opgenomen in artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Lid 1 van dat artikel luidt als volgt.

“Ingeval een belastingplichtige (moedermaatschappij) de juridische en economische eigendom bezit van ten minste 95 percent van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een andere belastingplichtige (dochtermaatschappij) wordt op verzoek van beide belastingplichtigen de belasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is [.....].”

Bij keuze voor een jaarrekening op fiscale grondslag kan ervoor worden gekozen een jaarrekening van de fiscale eenheid op te stellen en deze bij de jaarstukken van de moedermaatschappij te voegen. Ondanks dat het opstellen van een jaarrekening van de fiscale eenheid dezelfde systematiek volgt als het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening, wordt aanbevolen deze jaarrekening niet de geconsolideerde jaarrekening te noemen. Dit ter voorkoming van misverstanden ten opzichte van de in BW 2 gebezigde term geconsolideerde jaarrekening. Een betere benaming is “consolidatiestaat fiscale eenheid” of “jaarrekening fiscale eenheid”. Deze consolidatiestaat of jaarrekening kan vervolgens worden opgenomen als bijlage bij de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij.

3.6 Overige bijzonderheden met betrekking tot de geconsolideerde jaarrekening

3.6.1 Groepsvermogen

In de geconsolideerde jaarrekening hoeft het eigen vermogen niet te worden uitgesplitst op grond van artikel 2:411 lid 1 BW. Deze uitsplitsing is derhalve niet opgenomen in het report model geconsolideerd. Wel moet worden voldaan aan artikel 2:411 lid 2 BW. Hiervoor zijn twee gegevenselementen opgenomen binnen het eigen vermogen, te weten ‘aandeel van derden in het groepsvermogen’ en ‘aandeel van rechtspersoon in het groepsvermogen’. Daarnaast zijn, om te voldoen aan datzelfde wetsartikel, in de winst- en verliesrekening ook twee gegevenselementen toegevoegd, te weten ‘geconsolideerd resultaat toekomend aan de rechtspersoon’ en ‘aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat na belastingen’.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

In artikel 10 lid 1 van het Modellenbesluit is bepaald dat in een geconsolideerde jaarrekening alle benamingen mogen worden aangepast om het groepskarakter aan te geven. Vermelding van 'geconsolideerd' boven de jaarrekening wordt als afdoende beschouwd. Het eigen vermogen wordt normaliter "groepsvermogen" genoemd in de geconsolideerde jaarrekening.

3.6.2 *Lijst van dochtermaatschappijen*

In de enkelvoudige jaarrekening neemt een rechtspersoon ingevolge artikel 2:379 BW een lijst op van dochtermaatschappijen en andere maatschappijen waarin hij rechtstreeks of indirect deelneemt. Ten behoeve van de geconsolideerde jaarrekening is deze lijst uitgebreid. Er wordt onderscheid gemaakt tussen de in de consolidatie betrokken maatschappijen en de niet-geconsolideerde maatschappijen.

Op basis van artikel 2:414 BW kunnen de volgende categorieën worden onderkend:

1. Rechtspersonen en vennootschappen die volledig in de geconsolideerde jaarrekening zijn betrokken (lid 1 sub a).
2. Rechtspersonen en vennootschappen die proportioneel geconsolideerd zijn. Dit betekent 'voor een deel evenredig aan het gehouden belang' (lid 1 sub b).
3. Dochtermaatschappijen zonder rechtspersoonlijkheid (bijvoorbeeld vof of cv), die niet eerder zijn vermeld (lid 1 sub d).
4. Rechtspersonen en vennootschappen waarin voor meer dan 20 procent wordt deelgenomen, die niet reeds eerder zijn vermeld (lid 1 sub e).

Lid 1 sub c van artikel 2:414 BW gaat over deelnemingen gewaardeerd tegen netto vermogenswaarde en zal in het algemeen niet van toepassing in de jaarrekening op fiscale grondslag.

Binnen de Nederlandse taxonomie is de lijst van deelnemingen op grond van artikel 2:414 BW gecombineerd met artikel 2:379 BW, en deze wordt als volgt vormgegeven:

1. Geconsolideerde maatschappijen:
 - a) Per maatschappij:
 - i. Vermelding als aansprakelijkheidsstelling is afgegeven (art. 2:403 BW)
 - ii. Naam, woonplaats en aandeel in het geplaatste kapitaal
 - iii. De reden van consolidatie (tenzij meerderheidsbelang)
 - iv. De reden van proportionele consolidatie (mits van toepassing)
2. Niet-geconsolideerde maatschappijen:
 - a) Per maatschappij:
 - i. Vermelding als aansprakelijkheidsstelling is afgegeven (art. 2:403 BW)
 - ii. Naam, woonplaats en aandeel in het geplaatste kapitaal
 - iii. De reden van het niet consolideren
 - iv. Eigen vermogen en resultaat volgens laatst vastgestelde jaarrekening (geldt voor niet-geconsolideerde maatschappijen waarin voor meer dan 20 procent wordt deelgenomen, tenzij er sprake is van een belang van minder dan 50 procent in de maatschappij die wettelijk niet verplicht is de balans openbaar te maken).

Geconsolideerde maatschappijen moeten op grond van artikel 2:414 lid 2 sub a BW vermelden waarom de maatschappij is geconsolideerd, tenzij het een meerderheidsbelang betreft. Daarnaast moet ook worden vermeld waarom een maatschappij proportioneel is geconsolideerd.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Bij de niet-geconsolideerde maatschappijen wordt op grond van art. 2:414 lid 2 sub c BW de reden voor het niet consolideren van de dochtermaatschappijen vermeld. Niet-geconsolideerde maatschappijen waarin voor meer dan 20 procent wordt deelgenomen moeten het bedrag van het eigen vermogen en resultaat volgens de laatst vastgestelde jaarrekening vermelden, tenzij er sprake is van een belang van minder dan 50 procent in de maatschappij die wettelijk niet verplicht is de balans openbaar te maken (art. 2:414 lid 3 BW).

Voor beide hoofdcategorieën geldt dat het deel van het geplaatste kapitaal dat wordt verschaft moet worden vermeld op grond van art. 2:414 lid 2 sub d. Daarnaast geldt voor beide categorieën dat een eventuele aansprakelijkheidsstelling moet worden toegelicht (art 2:403 BW). Tevens geldt voor beide categorieën dat naam en woonplaats van de maatschappijen waarin wordt deelgenomen moet worden vermeld.

Indien de geconsolideerde lijst met deelnemingen wordt gecombineerd met de vereiste lijst in de vennootschappelijke jaarrekening, dient op grond van artikel 2:379 lid 2 tevens het aandeel in het geplaatste kapitaal en resultaat van maatschappijen waarin voor meer dan 20 procent wordt deelgenomen te worden vermeld, tenzij er sprake is van een belang van minder dan 50 procent in de maatschappij die wettelijk niet verplicht is de balans openbaar te maken. Dit is mogelijk gemaakt in de Nederlandse taxonomie.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Bijlage 1

Memorie van Toelichting bij het Voorstel van wet tot wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek tot invoering van de mogelijkheid de jaarrekening van kleine rechtspersonen op te stellen volgens fiscale grondslagen

1. Inleiding

Teneinde de administratieve lasten voor ondernemers te verlagen biedt dit wetsvoorstel kleine rechtspersonen in de zin van artikel 2:396 van het Burgerlijk Wetboek (BW) de mogelijkheid om bij het opstellen van hun commerciële jaarrekening te volstaan met waardering van de activa en passiva op basis van de waarderingsgrondslagen zoals die gebruikt worden voor de aangifte vennootschapsbelasting (hierna: aangifte Vpb). Concreet betekent dit dat de balans en de winst- en verliesrekening gelijk of vrijwel gelijk zullen zijn aan de in de aangifte Vpb opgenomen balans en winst- en verliesrekening. Er wordt naar gestreefd te komen tot een gecombineerd document, 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. De gegevenselementen die dit document moet bevatten, worden opgenomen in de Nederlandse XBRL-taxonomie. Indien de software van de ondernemer of zijn intermediair het gebruik van de taxonomie ondersteunt, kan het document op eenvoudige wijze worden samengesteld en uitgewisseld met de Kamer van Koophandel en Belastingdienst. Het gaat in dit wetsvoorstel om een mogelijkheid, zodat het de rechtspersoon vrij staat, zo daaraan behoefte bestaat, een afzonderlijke jaarrekening met jaarverslag op commerciële grondslagen te blijven opstellen. Ook blijft de vrijheid bestaan om bij de keuze voor fiscale waarderingsgrondslagen nog aanvullende informatie te verstrekken, bijvoorbeeld ten behoeve van minderheidsaandeelhouders, als het bestuur dat van belang acht, zoals over ingehouden winsten of verliezen van deelnemingen. Vennootschappen maken op dit moment doorgaans twee verschillende documenten op. Er wordt een vennootschappelijke (ook wel: commerciële) jaarrekening opgesteld op grond van titel 9 van boek 2 BW, die wordt gedeponereerd bij de Kamer van Koophandel. Deze jaarrekening dient ter financiële verantwoording aan aandeelhouders, kredietverstrekkers, handelspartners en andere belanghebbenden. Zij is gericht op het verschaffen van inzicht in de grootte en samenstelling van het vermogen en het resultaat van de rechtspersoon. Daarnaast wordt de fiscale aangifte opgesteld ten behoeve van de Belastingdienst. De fiscale regels zijn gericht op het vaststellen van een grondslag voor belastingheffing en worden beheerst door het beginsel van "goed koopmansgebruik". De doelstellingen van beide documenten zijn gebaseerd op economische uitgangspunten. Beide documenten bevatten informatie over identieke vermogensbestanddelen. De verschillen tussen de twee documenten vloeien vooral voort uit de wijze van verwerking en waardering van de balansposten en de winstbepaling.

2. Uitwerking

Ter voorbereiding van dit wetsvoorstel heeft een projectgroep in het kader van het Standard Business Reporting Programma (dat in opdracht van de ministeries van Justitie en Financiën belast is met de invoering van de Nederlandse XBRL-taxonomie voor financiële verantwoordingsrapportages, zie Kamerstukken II 2005/06, 29 515, nr. 130) de verschillen tussen de grondslagen voor het opstellen van de jaarrekening en voor de aangifte Vpb geïnventariseerd en geanalyseerd (peildatum november 2005). Deze projectgroep bestond uit medewerkers van de



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

ministeries van Justitie en Financiën, deskundigen uit de wetenschap en uit vertegenwoordigers van VNO-NCW, MKB-Nederland en accountantsorganisaties.

Bij de voorbereidingen van het wetsvoorstel is overleg gevoerd met de Raad voor de Jaarverslaggeving. Verder is commentaar gevraagd aan VNO-NCW, MKB Nederland, het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants, de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten, de Nederlandse Vereniging van Banken en de drie pensioenkoepels, namelijk de Vereniging van Bedrijfstakpensioenfondsen, de Stichting voor ondernemingspensioenfondsen en de Unie van Beroepspensioenfondsen. Er heeft daarnaast een brede consultatie plaatsgevonden door plaatsing van het wetsvoorstel op de websites van het Ministerie van Justitie en het Standard Business Reporting Programma. Bovendien is het concept-wetsvoorstel voorgelegd aan Actal ter toetsing in het kader van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven (zie hieronder paragraaf 4). Het overleg met de RJ, de adviezen van enkele van deze organisaties en de inbreng uit de consultatie hebben geleid tot verbetering van het wetsvoorstel en de memorie van toelichting.

Gezien het algemene uitgangspunt dat deze harmonisatie niet tot hogere belastingheffing mag leiden, zijn de fiscale grondslagen als uitgangspunt genomen en is onderzocht of de grondslagen voor de jaarrekening daaraan aangepast zouden kunnen worden. Daarbij is voor wat betreft de commerciële jaarrekening door de projectgroep zowel gekeken naar de regels in titel 9 van boek 2 BW als naar de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) voor MKB-ondernemingen. Aanpassing van de wetgeving is niet nodig bij de posten waarvoor het Burgerlijk Wetboek een ruime marge biedt en de fiscaal toelaatbare grondslag binnen deze marge valt. In deze gevallen levert aansluiting bij het fiscale regime geen strijd op met het jaarrekeningenrecht en betekent de harmonisatie enkel een beperking van de mogelijkheden voor de commerciële jaarrekening. De verschillen die voortvloeien uit de RJ-richtlijnen en dus niet uit dwingendrechtelijke bepalingen hebben evenmin gevolg voor deze harmonisatie. Bij de tegenstrijdigheid tussen jaarrekeningregels en fiscale waarderingsregels is aanpassing van de jaarrekeningregels het uitgangspunt, waarbij de belangrijkste vraag is of die aanpassing past binnen de grenzen van de Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (hierna: de vierde richtlijn).

In het onderhavige wetsvoorstel is ter eliminatie van de verschillen tussen de regels voor het opstellen van de jaarrekening en die voor de aangifte Vpb de oplossing voorgesteld om kleine rechtspersonen de gelegenheid te bieden de fiscale grondslagen toe te passen bij het opstellen van de commerciële jaarrekening. Artikelsgewijze aanpassing in het BW per afzonderlijke jaarrekeningpost of waarderingsgrondslag, daar waar harmonisatie met de fiscale regels tot eventuele probleempunten zou leiden, zou onnodig ingewikkeld zijn. Op de in dit wetsvoorstel gekozen manier worden alle verschillen tussen aangifte Vpb en de wettelijke waarderingsgrondslagen voor de jaarrekening volgens titel 9 Boek 2 BW geëlimineerd. Deze oplossing voldoet aan drie uitgangspunten die bij de harmonisatie voorop staan: er mogen geen gevolgen optreden voor de hoogte van de belastingheffing, de jaarrekening moet belanghebbende derden voldoende informatie vertrekken om inzicht te krijgen in het vermogen en het resultaat van de ondernemingen en er mag geen strijdigheid zijn met de vierde richtlijn. Wat betreft dit laatste punt was bij de door de projectgroep gesignaleerde verschillen de conclusie dat het volgen van de huidige fiscale waarderingsregels geen strijd oplevert met de vierde richtlijn. De vierde richtlijn bevat enkele opties waarvan tot op heden geen gebruik is gemaakt in de Nederlandse wetgeving en die speciaal zijn opgenomen voor het geval louter voor belastingdoeleinden bijzondere waardecorrecties worden toegepast (artikelen 35, eerste lid, onder d en artikel 39, eerste lid, onder e, van de vierde richtlijn). Daarvan kan in dit kader geprofiteerd worden. Artikel 35, eerste lid, onder d, van de vierde richtlijn is van toepassing in geval van de (fiscaal toegestane) willekeurige



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

afschrijving op bepaalde bedrijfsmiddelen en op afboekingen van herinvesteringsreserves. Vooralsnog heeft dit alleen betrekking op milieu-investeringen (artikelen 3.31-39 Wet inkomstenbelasting 2001, hierna: Wet IB 2001). De fiscale faciliteit is voornamelijk beperkt tot bepaalde, in een zogenoemde milieulijst opgenomen activa en tot bepaalde aangewezen bedrijfsmiddelen (zie de aanwijzingsregeling van 16 december 2005, Stcrt. 249). Ten tweede is artikel 35, eerste lid, onder d, van toepassing op de fiscale vervangingsreserve (de herinvesteringsreserve van artikel 3.54 Wet IB 2001) die wordt gevormd bij de verkoop van materiële vaste activa en waarin de boekwinst op verkochte activa wordt opgenomen. Dit heeft tot gevolg dat totdat de vervangende aankoop wordt gedaan, de boekwinst in een reserve wordt opgenomen, terwijl na de vervangende aankoop de fiscale boekwaarde en dus de fiscale afschrijvingen erdoor worden verlaagd.

Wanneer de vennootschap van de faciliteit van het voorgestelde artikel 2:396 lid 6 BW gebruik maakt en te maken heeft met de hierboven genoemde willekeurige afschrijving of fiscale vervangingsreserve, zal hij op basis van artikel 35, eerste lid, onder d, van de vierde richtlijn in de toelichting nadere informatie moeten opnemen over toepassing van deze fiscale faciliteit. Dat zal worden geregeld in de algemene maatregel van bestuur die in artikel 2:396 lid 6 BW is opgenomen.

Het bieden van de mogelijkheid tot het toepassen van de fiscale waarderingsmethoden is de meest eenvoudige methode, die recht doet aan het streven van het kabinet tot reductie van de administratieve lasten, zonder de functie van de jaarrekening voor kleine rechtspersonen aan te tasten en zonder in strijd te komen met de vierde richtlijn.

3. Inhoud van de regeling

De voorgestelde toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen bij het opstellen van de jaarrekening is beperkt tot kleine rechtspersonen. Het jaarrekeningenrecht in het BW kent drie regimes: voor grote rechtspersonen gelden de regels van titel 9 BW onverkort, middelgrote rechtspersonen (artikel 2:397 BW) kunnen een beperktere balans en winst- en verliesrekening publiceren en kleine rechtspersonen (artikel 2:396 BW) kunnen volstaan met openbaarmaking van een vereenvoudigde balans. Kleine rechtspersonen hoeven geen winst- en verliesrekening te publiceren, geen accountantscontrole te laten verrichten en geen jaarverslag op te stellen. Zij profiteren dus al van diverse vrijstellingen en vormen de categorie waarvoor harmonisatie van commerciële jaarrekening met aangifte Vpb het meest in de rede ligt. De informatie op basis waarvan de aangifte Vpb wordt opgesteld, vertoont reeds veel overeenkomsten met die in de jaarrekening en de voordelen van toepassing van fiscale waarderingsgrondslagen op de jaarrekening zijn voor deze categorie bedrijven het grootste. Het kleinbedrijf vormt verreweg de grootste categorie bedrijven (ca. 96% van de rechtspersonen), zodat op deze manier de meeste ondernemingen profiteren en bovendien de ondernemingen die doorgaans het meeste nadeel ondervinden van administratieve lasten, omdat zij minder personeel en minder deskundigheid hebben om die lasten uit te voeren.

Het voorstel is niet van toepassing op banken en verzekeringsmaatschappijen (zie de artikelen 2:416 lid 1 en 428 lid 1 BW, waarin de algemene bepalingen van jaarrekeningenrecht van toepassing worden verklaard, met uitzondering van onder andere de MKB-vrijstellingsartikelen 2:396 en 397 BW). Ook is het voorstel niet van toepassing op pensioenfondsen, nu krachtens artikel 146 van de Pensioenwet de artikelen 2:396 en 397 BW buiten toepassing zijn verklaard en bovendien pensioenfondsen zijn vrijgesteld van de Vpb-heffing.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Of een rechtspersoon onder de grensbedragen van artikel 396 lid 1 valt, wordt voor de activa berekend op grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, zoals genoemd in onderdeel a van dat lid. Ook de fiscale waarderingsgrondslagen zijn te beschouwen als waardering op grond van verkrijgings- en vervaardigingsprijs. Kleine rechtspersonen die van de hier gecreëerde faciliteit gebruik willen maken, dienen vast te stellen of zij bij waardering van de activa en passiva op basis van fiscale grondslagen op twee achtereenvolgende balansdata aan de criteria van lid 1 voldoen. Ook de overgang van klein naar middelgroot kan op basis van fiscale criteria worden gemaakt, als de rechtspersoon van de hier geschapen faciliteit gebruik heeft gemaakt. Deze waarderingswijze voorkomt dat een rechtspersoon gedeeltelijk een dubbele berekening zou moeten uitvoeren voor zover de regels van artikel 396 lid 1 onder a, afwijken van de fiscale grondslagen. Maar ook zodra een middelgrote rechtspersoon met toepassing van de fiscale waarderingsgrondslagen twee jaar als kleine rechtspersoon kwalificeert, kan deze rechtspersoon voor het tweede boekjaar naar het fiscale regime overstappen. Rechtspersonen hebben dus de keuze of zij de overgang van middelgroot naar klein of van klein naar middelgroot berekenen op basis van de commerciële of de fiscale cijfers.

Indien een rechtspersoon bij inwerkingtreding van deze wet voor het eerste jaar haar jaarrekening heeft opgesteld als middelgrote rechtspersoon, maar op grond van fiscale waarderingsgrondslagen wederom klein zou zijn, dan kan zij de regels voor kleine rechtspersonen met onmiddellijke ingang voor het boekjaar 2007 toepassen. Aangezien er geen overgangsrecht is, kan de rechtspersoon op basis van de fiscale grondslagen berekenen of zij ook over 2006 klein zou zijn geweest en aldus gedurende twee opeenvolgende balansdata klein is (zie artikel 2:396 lid 1 aanhef).

De overgang van de waarderingsgrondslagen van titel 9 van het Burgerlijk Wetboek naar de fiscale grondslagen is een stelselwijziging in de zin van artikel 384 lid 6. Er dient in de opgemaakte jaarrekening dan ook inzicht gegeven te worden in de betekenis van die overgang voor vermogen en resultaat, zoals gebruikelijk is bij stelselwijzigingen. In de gepubliceerde balans behoeft uiteraard alleen het effect op het vermogen te worden aangegeven.

De harmonisatie heeft betrekking op de waardering van de activa en passiva. Zij heeft geen betrekking op de bijzondere regels die in het fiscale recht bestaan in de vorm van faciliteiten en beperkingen, zoals investeringsaftrek. Bovendien betekent de keuze voor de fiscale waarderingsgrondslagen een integrale keuze voor het complete fiscale regime: "cherry picking" van fiscale dan wel BW-waarderingsgrondslagen al naar gelang het beste voor de desbetreffende post uitkomt, is niet mogelijk.

Teneinde voor gebruikers van de jaarrekening duidelijk te maken dat zij is opgesteld op basis van fiscale grondslagen, is in het wetsvoorstel opgenomen dat in de toelichting de keuze voor de toepassing van deze grondslagen vermeld moet worden. Daarnaast bevat het wetsvoorstel de bepaling dat bij algemene maatregel van bestuur nadere regels gegeven kunnen worden over het gebruik van deze grondslagen en de toelichting die daarbij gegeven moet worden, zodat snel en flexibel ingespeeld kan worden 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 artikel 2:396 lid 6 BW.

De inwerkingtreding wordt nader bij koninklijk besluit bepaald. Het ligt in de bedoeling daarvoor een zo kort mogelijke termijn te hanteren, zodat het bedrijfsleven zo snel mogelijk kan profiteren van de administratieve lastenverlichting. Aangezien in het jaarrekeningenrecht de datum van inwerkingtreding niet altijd duidelijkheid schept over de vraag vanaf welk boekjaar de regels van toepassing zijn, wordt doorgaans opgenomen dat de wetgeving van toepassing is op jaarrekeningen en jaarverslagen die worden opgesteld over de boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari van het desbetreffende jaar. Ook deze toepasselijkheid zal bij koninklijk besluit worden vastgesteld.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

4. Gevolgen voor de administratieve lasten

Op grond van de nulmeting van het Ministerie van Justitie bedragen de administratieve lasten voor het opstellen van een jaarrekening voor kleine rechtspersonen € 948 miljoen (€ 763 miljoen voor kleine economisch actieve rechtspersonen en € 185 miljoen voor kleine economisch inactieve rechtspersonen). Deze nulmeting is gebaseerd op de stand van zaken in de regelgeving en de aantallen bedrijven per 31 december 2002. Het aantal ondernemingen dat onder de grenswaarde van artikel 2.396 BW viel, bedroeg destijds 565.000, waarvan 246.000 actieve en 319.000 economisch inactieve entiteiten.

Zoals eerder opgemerkt, houdt de mogelijkheid om de vennootschappelijke jaarrekening op te maken op fiscale grondslagen verband met de invoering van de XBRL-taxonomie bij de uitvoering van het jaarrekeningrecht. Bij de berekening van de administratieve lastenverlichting door gebruik van de XBRL-taxonomie, is uitgegaan van een tijds- en kostenbesparing van 33%, wat neerkomt op een besparing van € 316 miljoen voor de genoemde categorieën vennootschappen. Door het openen van de mogelijkheid om de vennootschappelijke en fiscale jaarrekening als het ware te laten samenvallen, vervallen in feite de totale administratieve lasten op dit punt voor kleine en economisch niet actieve rechtspersonen, wat zou neerkomen op een additionele besparing van € 632 miljoen. In de voortgangsrapportage over de administratieve lastenverlichting van april 2005 (Kamerstukken II 2004/05, 29 515, nrs. 59 en 64) is besloten van dit besparingspotentieel € 400 miljoen in te boeken. Daarbij is impliciet rekening gehouden met het feit dat nog aanvullende of resterende handelingen verricht zouden moeten worden om van deze mogelijkheid gebruik te maken, zoals de in dit voorstel opgenomen verplichting tot het toelichten van de gebruikte waarderingsgrondslagen. Voorts is in deze brieven aangegeven dat de geraamde € 400 miljoen niet in zijn geheel bij het ministerie van Justitie neerslaat, maar voor een deel bij het ministerie van Financiën. Dit op grond van het feit dat de gegevens uit de winstaangifte voortaan in feite "dubbel" gebruikt zullen worden. Conform de uitgangspunten die in het administratieve lastenbeleid voor dit soort dubbel gebruik van gegevens worden gehanteerd, is uitgegaan van een halvering van de lasten voor het opmaken van de winstaangifte, die in totaal € 150 miljoen bedragen. Deze post van € 75 miljoen is als aanvullende reductie opgenomen op het terrein van Financiën en in mindering gebracht op de genoemde € 400 miljoen. Aldus resteert een administratieve lastenreductie op het terrein van het jaarrekeningrecht van € 325 miljoen.

Mede in het kader van het op 9 juni 2006 gesloten convenant tot samenwerking tussen overheid en bedrijfsleven voor het gebruik van de Nederlandse XBRL-taxonomie (Stcrt. 133) zullen effecten van de maatregel worden gemonitord ten behoeve van een ex post evaluatie. Actal heeft in zijn advies d.d. 19 april 2007 (RL/FvK/078) op het wetsvoorstel eveneens het belang van een ex post evaluatie van de AL-besparingen van deze maatregel benadrukt, nu deze besparingen vooraf alleen op forfaitaire basis zijn geraamd.

De Minister van Justitie,

E. M. H. Hirsch Ballin



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Bijlage 2

Besluit fiscale waarderingsgrondslagen (Stb. 2008, 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.



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

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. 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

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 administratieve lastenreductie 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 aanhangig is gemaakt (Kamerstukken II 2006/07, 31 136, nrs. 1-3). In artikel 2:396, zesde lid, BW is een



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

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. Staatsblad 2008 353 3

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



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

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, ondersteund door de Nederlandse XBRL-taxononomie, 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 overtredingen. 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»



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

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 Staatsblad 2008 353 5 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



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

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



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Bijlage 3: Overzicht veld in publicatiestukken en Nederlandse taxonomie

Voorblad publicatiestukken

Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
Naam onderneming:	Statutaire naam rechtspersoon
Woonplaats:	Woonplaats onderneming
Datum ontvangst KvK:	
Begin boekjaar:	Begindatum rapportageperiode
Einde boekjaar:	Einddatum rapportageperiode

Balans publicatiestukken

Vermelding in publicatiestukken							Taxonomie element (NL label)
Naam onderneming:							Statutaire naam rechtspersoon
Woonplaats onderneming:							Woonplaats onderneming
Balans per....							Einddatum rapportageperiode
Balans voor of na resultaatbestemming:							Balans voor of na resultaatbestemming
							Einddatum rapportageperiode
Balans							
Actief							
<i>Vaste activa</i>							
Immateriële vaste activa	€				€		Immateriële vaste activa
Materiële vaste activa	€				€		Materiële vaste activa
Financiële vaste activa	€				€		Financiële vaste activa
Totale vaste activa			€			€	Vaste activa, Totaal
<i>Vlottende activa</i>							
Voorraden	€				€		Voorraden



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Vermelding in publicatiestukken						Taxonomie element (NL label)
Vorderingen en overlopende activa	€			€		Vorderingen en overlopende activa
Effecten	€			€		Effecten
Liquide middelen	€			€		Liquide middelen
Totale vlottende activa		€			€	Vlottende activa, Totaal
TOTALE ACTIVA		€			€	Activa, Totaal
Passief						
<i>Eigen Vermogen</i>						
Gestort en opgevraagd kapitaal	€			€		Gestort en opgevraagd kapitaal
Agio	€			€		Agio
Herwaarderingsreserve	€			€		Herwaarderingsreserve
Wettelijke en statutaire reserves	€			€		Wettelijke en statutaire reserves
Herinvesteringsreserve	€			€		Herinvesteringsreserve
Overige fiscale reserves	€			€		Fiscale reserves
Overige reserves	€			€		Overige reserves
Onverdeelde winst	€			€		Onverdeelde winst (verlies)
Totaal Eigen Vermogen		€			€	Eigen vermogen, Totaal
Voorzieningen		€			€	Voorzieningen
Langlopende schulden		€			€	Langlopende schulden
Kortlopende schulden en overlopende passiva		€			€	Kortlopende schulden en overlopende passiva
TOTALE PASSIVA		€			€	Passiva, Totaal

Toelichting publicatiestukken

Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
Naam onderneming:	Statutaire naam rechtspersoon
Woonplaats onderneming:	Woonplaats onderneming
Toelichting	
Algemeen	



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
Activiteiten	
De activiteiten bestaan voornamelijk uit:	Beschrijving van belangrijkste activiteiten van rechtspersoon
Groepsverhoudingen	
De naam van de moedermaatschappij is:	Naam van hoofdmaatschappij van de groep
De moedermaatschappij is gevestigd te:	Hoofd van de groep, woonplaats (incl. land van herkomst)
Verbonden partijen	
Naast de maatschappijen die onder de financiële vaste activa zijn vermeld, zijn nog de volgende maatschappijen verbonden met de rechtspersoon:	Transacties met verbonden partij, toelichting
Fusies en overnames	
	Fusies en overnames, toelichting
Beëindiging van bedrijfsactiviteiten	
	Beëindigde bedrijfsactiviteiten, Toelichting
<u>Algemene grondslagen voor de opstelling van de jaarrekening</u>	
	Algemene grondslagen voor de opstelling van de jaarrekening
Continuïteit van de activiteiten	
	Grondslagen gehanteerd bij opstelling van jaarrekening indien continuïteit niet gewaarborgd is
Stelselwijzigingen	
	Stelselwijzigingen, effect op eigen vermogen
	Stelselwijzigingen, effect op resultaat
	Reden voor wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving
Omrekening van vreemde valuta's	
	Omrekening van vreemde valuta, Grondslag
<u>Grondslagen voor de waardering van activa en passiva</u>	
Immateriële vaste activa	
	Immateriële activa, Grondslag



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
	Afschrijvingsmethoden voor identificeerbare immateriële activa
	Goodwill, positief, afschrijvingsmethode
	Afschrijvingstermijn goodwill meer dan vijf jaar, toelichting
Materiële vaste activa	
	Materiële vaste activa, Grondslag
	Waarderingsgrondslag voor materiële vaste activa
	Afschrijvingsmethoden voor materiële vaste activa
	Willekeurige afschrijving, toelichting
Financiële vaste activa	
	Financiële vaste activa, grondslag
Vorraden	
	Vorraden, Grondslag
Vorderingen en overlopende activa	
	Vorderingen en overlopende activa, Grondslag
Effecten	
	Effecten, grondslag
Liquide middelen	
	Geldmiddelen en kasequivalenten, Grondslag
Vorzieningen	
	Vorzieningen, Grondslag
Langlopende schulden	
	Schulden, grondslagen voor verslaggeving
<u>Toelichting op de onderscheiden posten van de balans</u>	
Toelichting op activa	
Immateriële vaste activa	
	Immateriële activa, Toelichting
Materiële vaste activa	
	Materiële vaste activa, Toelichting
	Geactiveerde financieringskosten, materiële vaste activa
Financiële vaste activa	
	Financiële vaste activa, toelichting
	Deelnemingen, toelichting
	Deelneming waarin moeder volledig aansprakelijk vennoot is, naam (inc. rechtsvorm)

Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4



Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
	Deelneming waarin moeder volledig aansprakelijk vennoot is, woonplaats (incl. land van herkomst)
	Deelneming waarin moeder volledig aansprakelijk vennoot is, percentage verschaft aandeel in kapitaal
	Deelneming waarin moeder volledig aansprakelijk vennoot is, aanvullende toelichtingen
	Deelneming waarin moeder volledig aansprakelijk vennoot is, eigen vermogen
	Deelneming waarin moeder volledig aansprakelijk vennoot is, netto resultaat
	Deelneming waarin moeder alleen of samen met een of meer dochtermaatschappijen tenminste een vijfde van het geplaatst kapitaal verschaffen, naam (inc. rechtsvorm)
	Deelneming waarin moeder alleen of samen met een of meer dochtermaatschappijen tenminste een vijfde van het geplaatst kapitaal verschaffen, woonplaats (incl. land van herkomst)
	Deelneming waarin moeder alleen of samen met een of meer dochtermaatschappijen tenminste een vijfde van het geplaatst kapitaal verschaffen, percentage verschaft aandeel in kapitaal
	Deelneming waarin moeder alleen of samen met een of meer dochtermaatschappijen tenminste een vijfde van het geplaatst kapitaal verschaffen, aanvullende toelichtingen
	Deelneming waarin moeder alleen of samen met een of meer dochtermaatschappijen tenminste een vijfde van het geplaatst kapitaal verschaffen, eigen vermogen
	Deelneming waarin moeder alleen of samen met een of meer dochtermaatschappijen tenminste een vijfde van het geplaatst kapitaal verschaffen, resultaat
	Gegevens over geassocieerde deelnemingen niet verwerkt volgens de 'equity'-methode
Vorraden	
	Vorraden, Toelichting

Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4



Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
	Voorraden, bedrag aan rente dat gedurende verslagperiode is geactiveerd in voorraden
Vorderingen en overlopende activa	
	Vorderingen en overlopende activa, toelichting
	Totaal vorderingen en overlopende activa met een looptijd langer dan een jaar
Effecten	
	Effecten, toelichting
Toelichting op Eigen vermogen en verplichtingen	
Eigen Vermogen	
	Eigen vermogen, Toelichting
Gestort en opgevraagd kapitaal	
	Geplaatst kapitaal, Toelichting
	Aandelenkapitaal, prioriteitsaandelen
	Aandelenkapitaal voor categorie gewoon aandelenkapitaal, Bedrag
	Aandelenkapitaal voor categorie preferent aandelenkapitaal, Bedrag
	Inkoop (Verkoop) van eigen aandelen, Ingekochte eigen aandelen
	Inkoop (Verkoop) van eigen aandelen, toelichting
	Niet-uitgegeven, gestort kapitaal, Toelichting
	Wijzigingen in aandelenkapitaal, Gewone aandelen
	Wijzigingen in aandelenkapitaal, Preferente aandelen
	Aandelenkapitaal, prioriteitsaandelen, mutaties, totaal
	Eigen vermogen, uitgifte aandelen in natura
Agio	Agio, toelichting
Herwaarderingsreserve	Herwaarderingsreserve, toelichting
	Herwaarderingsreserve, begin balans
	Herwaarderingsreserve, mutaties
	Herwaarderingsreserve, eind balans
Wettelijke en statutaire reserves	
Statutaire reserves	Statutaire reserves, toelichting



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
Andere wettelijke reserves	Andere wettelijke reserves, toelichting
Bestaande uit:	
	Andere wettelijke reserves, emissiekosten aandelen
	Andere wettelijke reserves, inbreng anders dan in geld
	Andere wettelijke reserves, niet uitgekeerde winsten deelnemingen
	Andere wettelijke reserves, onderzoek en ontwikkeling
	Andere wettelijke reserves, verschil tussen wettelijk vereist minimumkapitaal en som van gestort kapitaal en wettelijke reserves
	Tekort minimumkapitaal als gevolg van de omrekening aandelenkapitaal naar euro
	Andere wettelijke reserve negatieve bijschrijvingsreserve als gevolg van de omrekening van het aandelenkapitaal naar de euro
	Andere wettelijke reserve omrekeningsverschillen buitenlandse deelnemingen
	Andere wettelijke reserves, verstrekte leningen voor verkrijgen eigen aandelen
Overige reserves	
	Overige reserves, toelichting
Fiscaal toelaatbare reserves	
	Overige fiscale reserves, toelichting
Herinvesteringsreserve	
	Herinvesteringsreserve, toelichting
Onverdeelde winst	
	Opgave van het ingehouden deel van het resultaat
Voorzieningen	
	Voorzieningen, toelichting
Langlopende schulden	
	Langlopende schulden, toelichting
	Zekerheidstelling langlopende schulden, toelichting
	Verplichtingen met een contractuele looptijd van meer dan een jaar, Bedrag voor categorie
	Verplichtingen met een contractuele looptijd van meer dan vijf jaar, Bedrag voor categorie



Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

Vermelding in publicatiestukken	Taxonomie element (NL label)
	Rentevoet schulden met een looptijd langer dan een jaar
Kortlopende schulden en overlopende passiva	
	Kortlopende schulden en overlopende passiva, toelichting
	Zekerheidsstelling kortlopende schulden, toelichting
Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen	
	Niet uit de balans blijvende verplichtingen, toelichting
	Niet uit de balans blijvende verplichtingen jegens groepsmaatschappijen, toelichting
<u>Overige toelichtingen</u>	
Gemiddeld aantal werknemers	
	Gemiddeld aantal werknemers gedurende de periode
	Aantal werknemers dat buiten Nederland werkzaam is
	Gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar, per segment
	Gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar, naam van het segment
Leningen, voorschotten en garanties ten behoeve van bestuurders en commissarissen	
	Leningen, voorschotten en garanties bestuurders en commissarissen, toelichting
Gebeurtenissen na balansdatum	
	Beschrijving van gebeurtenis na balansdatum
Ondertekening van de jaarrekening	
Woonplaats onderneming:	Woonplaats onderneming
Datum van vaststelling	Datum van vaststelling van de jaarrekening door algemene vergadering van aandeelhouders
Naam van directie en Raad van Commissarissen:	Naam bestuurders
	Naam commissarissen
Datum van vaststelling:	Algemene informatie, datum van vaststellen van de jaarrekening

Status: Definitief
Datum: 14-12-2009
Versie: 0.4

