

Vergaderjaar 2006–2007

31 136

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

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

1. Inleiding

Het advies van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt/ uitsluitend opmerkingen van redactionele aard bevat (artikel 25a, vierde lid, onderdeel b, van de Wet op de Raad van State).

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 Nederlandse Taxonomie Project (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 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 pensioen-koepels, 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 Nederlandse Taxonomie Project. 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 organisaties¹ 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

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

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 afschrijving op bepaalde bedrijfsmiddelen en op afboekingen van herinvesteringsreserves. Vooralsnog heeft dit alleen betrekking op milieuinvesteringen (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 willekeurige afschrijving milieuinvesteringen en milieuinvesteringaftrek 2007). 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 volgen van fiscale waarderingsgrondslagen neemt niet weg dat de winst- en verliesrekening wel een post winstbelasting dient te bevatten, omdat de aandeelhouders geïnteresseerd zijn in de winst na aftrek van belasting. Het moment van de formele aanslag is daarbij niet bepalend; rekening moet worden gehouden met reeds opgelegde voorlopige aanslagen en de nog te verwachten aanslag respectievelijk terugbetaling en deze moeten ook als zodanig gespecificeerd worden. 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 professionele pensioenfondsen zijn vrijgesteld van de Vpb-heffing.

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. Snelle inwerkingtreding van het wetsvoorstel is gewenst, opdat het bedrijfsleven zo snel mogelijk kan profiteren van de administratievelastenverlichting. Daarom is inwerkingtreding bepaald op de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de wet zal worden geplaatst. Aangezien in het jaarrekeningenrecht de datum van inwerkingtreding niet altijd duidelijkheid schept over de vraag vanaf welk boekjaar de regels van toepassing zijn, is toegevoegd dat de wetgeving van toepassing is op jaarrekeningen en jaarverslagen die worden opgesteld over de boekjaren die zijn aangevangen op of na 1 januari 2007.

4. Gevolgen voor de administratieve lasten

Op grond van de nulmeting van het ministerie van Justitie¹ 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 administratievelastenverlichting 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 vennootschappen². 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 administratievelastenbeleid voor dit soort

¹ Rapport Actualisatie nulmeting administratieve lasten Ministerie van Justitie, Sira Consulting, januari 2004; zie ook Kamerstukken II 2003/04, 29 515, nr. 8).

² De in totaal geraamde reductie door toepassing van de XBRL-taxonomie, waarbij ook de categorie.

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 administratievelastenreductie 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)¹ 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

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.