

Goed koopmansgebruik & HIR

Roberto van den Heuvel



Universiteit Leiden

Universiteit Leiden. Universiteit om te ontdekken.

Totaalwinst vs. jaarwinst



Let op!
Geld lenen kost geld

Universiteit Leiden. Universiteit om te ontdekken.

Totaalwinst

➤ Art. 3.8 Wet IB 2001 / art. 8 Wet Vpb

➤ Totaalwinst bepalen:

➤ Vermogensbestanddelen → **vermogensetikettering**

- bezittingen en schulden
- keuzevermogen
- speciale regels onroerend goed

➤ Géén vermogensbestanddelen → **sfeercriterium**

- geleverde adviesdiensten
- schadevergoedingen

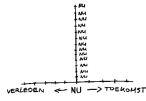
Universiteit Leiden. Universiteit om te ontdekken.

Jaarwinst

- Art. 3.25 Wet IB 2001:

'De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.'

- Invulling open norm van goed koopmansgebruik uiteindelijk door de Belastingkamer van de Hoge Raad
- Wettelijke bepalingen jaarwinst: artt. 3.26 t/m 3.34 Wet IB 2001



4

Jaarwinst

- Jaarwinst wordt berekend aan de hand van de fiscale vermogensvergelijking

-/- fiscaal eindvermogen
+ fiscaal beginvermogen
-/- onttrekkingen / dividend
-/- (kapitaal)storting

- Jaarwinst wordt alsdan feitelijk bepaald door waarde activa en passiva...

Maar hoe zit het dan met een ontvangst?



de Rechtspraak

Maar hoe zit het dan met een ontvangst?



Ontvangst = voordeel?

Verkoopprijs	€ 40.000
Inkoopprijs	€ 36.000
Betaald bij aflevering	€ 20.000

- Bedrag ontvangst?
- Bedrag voordeel?
- Fiscale (jaar)winst?



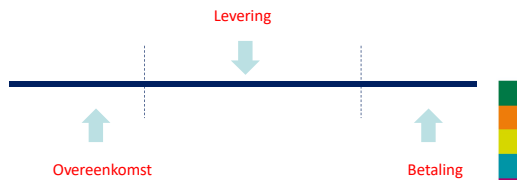
Ontvangst = voordeel?

- Ontvangsten komen voort uit:
 - ✓ levering van goederen
 - ✓ verrichten van diensten
 - ✓ toekenning van schadevergoeding en subsidies
- Een ontvangst – minus inkoop – is een voordeel, echter een voordeel is niet altijd een ontvangst



Jaar toerekening ontvangsten

- **Uiterlijk** het jaar waarin de levering heeft plaatsgevonden, dan wel de dienst is verricht
- Eerder mag ook: jaar waarin overeenkomst is gesloten



Universiteit Leiden. Universiteit om te ontdekken.

Hoe in de fiscale balans te verwerken?

- Ontvangst in jaar 1 → opnemen winstuitstelpost (passiva)
- Ontvangst in jaar 3 → vordering opnemen (activa)



Universiteit Leiden. Universiteit om te ontdekken.

Onderhanden werk / onderhanden opdrachten

- HR (1997): in het jaar waarin het werk wordt opgeleverd
- Echter art. 3.29b Wet IB 2001 (ingevoerd per 2007):
'1. De waardering van onderhanden werk wordt gesteld op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk.'
- Tussentijds – voortschrijdend – winst nemen
- Idem onderhanden opdrachten



Universiteit Leiden. Universiteit om te ontdekken.

Schadevergoedingen



- Verminderde toekomstige bedrijfsinkomsten
→ schadevergoeding toerekenen aan jaar van ontvangst
- Hogere toekomstige kosten
→ schadevergoeding kan worden gepassiveerd
- Waardedaling van een activum
→ schadevergoeding afboeken ontvangst op boekwaarde activum

Door ondernemer gedane uitgaven

- Kosten ('negatieve voordelen') die behoren tot de totaalwinst
- Uitgaven zijn kosten, maar negatieve voordelen zijn niet altijd uitgaven...



- **Hoofregel** → **matchingbeginsel**: uitgaven toerekenen aan het jaar waaraan de ontvangsten zijn toegerekend
- Voorwaarden toepassen matchingbeginsel:
 - ✓ nauw verband tussen uitgaven en toekomstige opbrengsten; **én**
 - ✓ vrijwel zeker zijn dat toekomstige opbrengsten zich zullen voordoen

Matchingbeginsel

Uitgaven ingevolge matchingbeginsel toerekenen op:

a) indirecte wijze

- ✓ voorraad goederen aanschafkosten activeren
- ✓ vervaardigde goederen voortbrengingskosten activeren
- ✓ bedrijfsmiddel aanschafkosten/voortbrengingskosten activeren

b) directe wijze

- Indien niet op indirecte wijze kan worden toegerekend
→ eveneens activeren

Toerekening uitgaven

- Indien niet mogelijk toe te rekenen op basis van het matchingbeginsel:
- 1) onzeker of daadwerkelijk voordelen worden behaald:
➔ **jaar van betaling** (*voorzichtigheidsbeginsel*)
 - 2) kosten zijn niet toe te rekenen aan opbrengsten
➔ **jaar waarin kosten zijn opgeroepen** (*veroorzakingsbeginsel*)
 - 3) toerekening niet mogelijk op basis van matching-, voorzichtigheids- of veroorzakingsbeginsel
➔ **jaar van betaling**

16

Hoe in de fiscale balans te verwerken?

- Uitgave in jaar 1 ➔ activeren & afschrijven
- Uitgave in jaar 3 ➔ vormen voorziening



Vormen van een voorziening

- Drie cumulatieve voorwaarden:
- 1) de toekomstige uitgaven vinden hun oorsprong in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaand aan de balansdatum hebben voorgedaan;
 - 2) de toekomstige uitgaven kunnen ook overigens aan die periode worden toegerekend (matchingbeginsel);
 - 3) ter zake van de toekomstige uitgaven bestaat een redelijke mate van zekerheid dat zij zich zullen voordoen



Hof Den Haag 19 december 2007 (V-N 2018/29.9)

- Vennootschap wordt aansprakelijk gesteld voor door failliete dochtervennootschap verschuldigde pensioenbijdrage.
- Kan hiervoor een voorziening worden gevormd?
- Bestond er een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich in de toekomst zullen voordoen? Dat de vennootschap de verschuldigde pensioenbijdrage geheel of gedeeltelijk zou betalen?
- Voor welk bedrag een voorziening vormen? Hoe regresvordering van vennootschap op dochtervennootschap te waarderen?

Waardering activa en passiva

- Géén ontvangst, wel voordeel:
 - ✓ opwaardering activum
 - ✓ afwaardering passivum
- Géén uitgave, wel verlies (negatief voordeel):
 - ✓ afwaardering activum
 - ✓ opwaardering passivum
- Ook hiervoor regels goed koopmansgebruik...



Voordeel: opwaardering activa

- **Verplicht**
 - ✓ na eerdere afwaardering op lagere bedrijfswaarde
 - ✓ na eerdere afwaardering wegens oninbaarheid
 - ✓ '(aan)groei-processen'
- **Vrijwillig**
 - ✓ deelneming mag worden opgewaardeerd

Voordeel: afwaardering passiva

➤ Verplicht

- ✓ geleidelijke afname van een verplichting
- ✓ schulden behoeven niet langer te worden voldaan
- ✓ gedeeltelijke vrijval als gevolg van stijging



22

Verlies: afwaardering activa

➤ Uitgangspunten bij afwaardering:

- ✓ géén verlies uit eerder jaar in aanmerking nemen
- ✓ niet vooruitlopen op een verlies dat pas optreedt in een volgend jaar
- ✓ geen verlies in aanmerking nemen dat niet zal worden geleden

23

Verlies: opwaardering passiva

- Oprenting van schulden van contante waarde naar nominale waarde
- Daling rentestand



24

Hedging

- Vordering in vreemde valuta wordt afgewaardeerd wegens gedeeltelijke oninbaarheid – koers vreemde valuta is gestegen
- Koersverlies op aandelen wordt gecompenseerd door een gekochte putoptie
- Vordering en schuld in dezelfde vreemde valuta
- Financiële instrumenten om risico's activum af te dekken: prijrisico, valutarisico of renterisico

- Gezamenlijke waardering vermogensbestanddelen?

- Uitgangspunt: vermogensbestanddelen worden zelfstandig gewaardeerd

Samenhangende waardering

➤ Relevante elementen:



- ✓ de afdekkingsrelatie tussen de vermogensbestanddelen; er dient sprake te zijn van een bepaalde mate van samenhang tussen de vermogensbestanddelen (*samenhangvereiste*)
- ✓ de correlatie tussen de resultaten van de vermogensbestanddelen; risico is in hoge mate beperkt (*correlatievereiste*)

- Bij samenhangende waardering: onrealiseerde verliezen mogen niet in aanmerking worden genomen voor zover tegenover deze verliezen onrealiseerde winsten staan

Gegevens na balansdatum

- Bij de waardering in de fiscale eindbalans rekening houden met juiste **feiten en omstandigheden**

- Wat te doen met kennis na balansdatum?
 - ✓ werknemer wordt per 1 december 2017 ontslagen (geschatte ontslagvergoeding € 10.000);
 - ✓ kantonrechter kent op 1 februari 2018 een ontslagvergoeding toe ter grootte van € 25.000;
 - ✓ accountant stelt op 1 maart 2018 de fiscale balans per 31 december 2017 op



Balanscontinuïteit vs. jaarwinst

- Voorraad gewaardeerd per 31 december 2016 op € 10.000
- Bij berekenen winst over 2017 blijkt dat waarderingsstelsel voorraad in strijd is met goed koopmansgebruik
- Juiste waardering per 31 december 2016 → € 25.000



- Hoe 'fout' in het fiscaal eindvermogen op te lossen?

Waardering 1 januari 2017 aan de hand van de foutenleer

- 1) **hoofdregel:** beginsel van balanscontinuïteit
→ € 10.000
- 2) **correctieregel:** afwijken van de hoofdregel, indien een fout is gemaakt in de eindbalans
→ € 25.000
- 3) **terugkeerregel:** correctieregel blijft achterwege, indien door herstellen fout een deel van de winst onbelast blijft, dan wel dubbel wordt belast
→ € 10.000
✓ anders indien mogelijkheid navordering of betaling gewetensgeld

Herinvesteringsreserve (3.54)

Verkoopprijs	€ 750.000
Fiscale boekwaarde	€ 500.000
Fiscale boekwinst	€ 250.000
Dotatie HIR (passiva)	€ 250.000
Aankoopprijs nieuw pand	€ 850.000
Afboeking HIR	€ 250.000
Fiscale boekwaarde nieuw pand	€ 600.000

Onderscheid bedrijfsmiddelen

- Duurzame bedrijfsmiddelen
 - ✓ géén afschrijvingen (grond)
 - ✓ > 10 jaar afschrijven (onroerende zaken)
- Niet-duurzame bedrijfsmiddelen
 - ✓ in maximaal 10 jaar afschrijven
- 'pleegt te worden afgeschreven' vs. werkelijke afschrijving

Onderscheid bedrijfsmiddelen

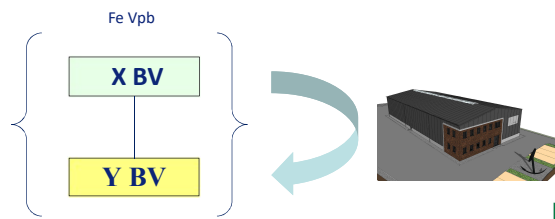
- **HIR niet-duurzaam bedrijfsmiddel** → afboeken op aanschaffingsprijs niet-duurzaam bedrijfsmiddel
- **HIR duurzaam bedrijfsmiddel** → afboeken op:
 - ✓ aanschaffingsprijs duurzaam bedrijfsmiddel, mits eenzelfde economische functie
 - ✓ aanschaffingsprijs niet-duurzaam bedrijfsmiddel
- 'eenzelfde economische functie'
 - ✓ ruime uitleg
 - ✓ bedrijfspand wordt vervangen door een – tot het ondernemingsvermogen behorend - beleggingspand

Escape: de ruilarresten

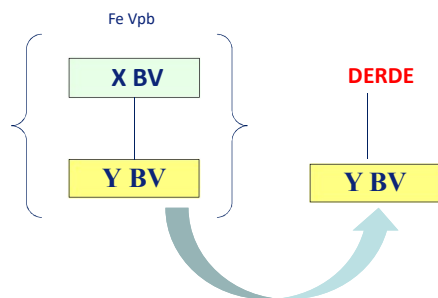
- Ruilarresten kunnen ook op andere activa dan bedrijfsmiddelen worden toegepast
- Nieuwe activum dient economisch-functioneel gelijkwaardig te zijn aan het te vervangen activum
- Toepassingsbereik ruilarresten ruimer dan HIR
- HR (BNB 2014/76)
 - voor toepassing ruilarresten is geen plaats als HIR kan worden gevormd
 - géén keuze...



Herwaarderingswinst 15ai Wet Vpb



Herwaarderingswinst 15ai Wet Vpb



Herwaarderingswinst 15ai Wet Vpb

- Kan er ter grootte van de in aanmerking te nemen herwaarderingswinst een HIR worden gevormd?



- Hoge Raad 30 maart 2018, BNB 2018/107
 - ✓ in aanmerking te nemen boekwinst bij toepassing 15ai Wet Vpb kan niet worden aangemerkt als een opbrengst van vervreemding in de zin van 3.54
 - ✓ vorming HIR niet toegestaan
