

Faculteit der Economische Wetenschappen

Masterthesis

***“BEÏNVLOEDEN VERSCHILLEN IN DE WAARDERINGSGRONDSLAGEN VASTE ACTIVA,
VOORRADEN EN ONDERHANDEN WERK DE KEUZE VAN DE BELASTINGPLICHTIGE
VOOR DE CCCTB ?”***

Student: Ingrid van Os

Studentnummer: 332183

Scriptiebegeleider: de heer R.B.N. van Ovest

Plaats: Houten

Datum: 3 juli 2012

Voorwoord

Deze scriptie is geschreven ter afronding van mijn studie fiscale economie die ik met veel plezier aan de Erasmus universiteit heb gevolgd. Aan de totstandkoming van deze afstudeerscriptie is een leerzaam en intensief traject aan voorafgegaan.

De eerste uitdaging die ik moest aangaan was het bepalen van een onderwerp met een interessante probleemstelling. Het college vennootschapsbelasting vond ik tijdens mijn studie een zeer interessant vak. Toen de mogelijkheid werd geboden om, onder begeleiding van de heer van Ovost, een onderzoek te houden met betrekking tot het voorstel voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie heb ik deze kans met beide handen aangegrepen. Omdat het een veelomvattend onderwerp is heb ik er voor gekozen om mijn onderzoek toe te spitsen op het waarderingstvraagstuk van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk en de invloed hiervan op de keuze van de Nederlandse belastingplichtige om al dan niet te opteren voor het Europese vennootschapsbelastingstelsel.

Met behulp van deskundige adviezen en opbouwende kritiek van meneer van Ovost ben ik uiteindelijk tot dit eindresultaat gekomen. Na het lezen van deze scriptie hoop ik dat het voor de lezer duidelijk is geworden wat de motivatie van een Nederlandse belastingplichtige kan zijn om al dan niet te opteren voor het Europese vennootschapsbelastingstelsel.

Als laatste wil ik de heer van Ovost hartelijk bedanken voor al zijn tijd en energie die hij heeft gestoken om bij te begeleiden bij de totstandkoming van deze scriptie.

Ingrid van Os,
Houten, juli 2012

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	1
Inhoudsopgave	2
Lijst met afkortingen	4
Hoofdstuk 1. Inleiding	5
1.1. Aanleiding tot de probleemstelling en doelstelling van de scriptie	5
1.2. Relevantie en beantwoording van de probleemstelling	7
Hoofdstuk 2. Totstandkoming definitief voorstel voor een richtlijn voor een CCCTB binnen de Europese Unie d.d. 16 maart 2011	8
2.0. Algemeen	8
2.1. Verdrag van Lissabon 2001	9
2.2. Werkgroep CCCTB	11
2.2.1. Vergadering werkgroep d.d. 23 november 2004	12
2.2.2. Vergadering werkgroep d.d. 10 maart 2005	12
2.2.3. Vergadering werkgroep d.d. 2 juni 2005	13
2.2.4. Vergadering werkgroep d.d. 23 september 2005	13
2.2.5. Vergadering werkgroep d.d. 7 en 8 december 2005	14
2.2.6. Vergadering werkgroep d.d. 9 maart 2006	15
2.2.7. Vergadering werkgroep d.d. 1 en 2 juni 2006	16
2.2.8. Vergadering werkgroep d.d. 12 september 2006	16
2.2.9. Vergadering werkgroep d.d. 13 december 2006	17
2.2.10. Vergadering werkgroep d.d. 13 maart 2007	18
2.2.11. Vergadering werkgroep d.d. 27-28 september 2007	18
2.2.12. Vergadering werkgroep d.d. 12 december 2007	19
2.2.13. Vergadering werkgroep d.d. 14 en 15 april 2008	19
2.2.14. Samenvatting vergaderingen werkgroep CCCTB	19
2.3. Definitief voorstel CCCTB	21
Hoofdstuk 3. Groepsvorming en consolidatie in het kader van de CCCTB	22
3.1. Inleiding	22
3.2. Het vormen van een groep binnen de CCCTB	22
3.3. Consolidatie	27
Hoofdstuk 4. Waardering vaste activa en voorraden en onderhanden werk	28
4.1. Inleiding	28
4.2. Vaste activa	30
4.2.1. Immateriële vaste activa	30
4.2.1.a. Wet op de Venootschapsbelasting	30
4.2.1.b. Waardering op basis van IFRS	32
4.2.1.c. Waardering op basis van CCCTB	33
4.2.2. Materiële vaste activa	34
4.2.2.a. Wet op de Venootschapsbelasting	34
4.2.2.b. Waardering op basis van IFRS	35
4.2.2.c. Waardering op basis van CCCTB	36
4.2.3. Financiële vaste activa	39
4.2.3.a. Wet op de Venootschapsbelasting	39
4.2.3.b. Waardering op basis van IFRS	40
4.2.3.c. Waardering op basis van CCCTB	42

4.2.4. Voorraden en onderhanden werk	43
4.2.4.a. Wet op de Vennootschapsbelasting	43
4.2.4.b. Waardering op basis van IFRS	46
4.2.4.c. Waardering op basis van CCCTB	47
4.3. Samenvatting verschillen in waardering vaste activa, voorraden en onderhanden werk	48
Hoofdstuk 5. Uitwerking casus	59
Hoofdstuk 6. Eindconclusie	72
Literatuurlijst	76

Lijst met afkortingen

Art.	Artikel
BW	Burgerlijk Wetboek
B.V.	Besloten Vennootschap
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
Commissie	Commissie van de Europese Gemeenschappen
CR	Conceptrichtlijn
GAAP	General Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standard
IB	Inkomstenbelasting
IFRS	International Financial Reporting Standards.
EU	Europese Unie
VPB	Vennootschapsbelasting
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

Hoofdstuk 1. Inleiding

1.1. Aanleiding tot de probleemstelling en doelstelling van de scriptie

De Europese Raad heeft in maart 2000 in Lissabon als strategisch doel voor de Europese Unie vastgesteld “.. *de meest concurrerende en dynamische, kenniseconomie van de wereld te worden* .. “

Om dit strategisch doel te kunnen bereiken zou de belastingheffing van bedrijven en het creëren van een gelijkwaardige basis voor bedrijven in de Europese Unie een rol kunnen spelen. Dit heeft kort gezegd tot gevolg dat er een herziening van de heffing van de vennootschapsbelasting in de Europese Unie plaats dient te vinden. Dat de totstandkoming van een herziening van de heffing van de vennootschapsbelasting in de Europese Unie geen eenvoudige opgave is, blijkt wel uit het feit dat er, elf jaar na het formuleren van het strategisch doel in Lissabon, op 16 maart 2011 een definitief voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (hierna te noemen CCCTB) is vastgesteld onder Commissiedocument COM(2011)121/3.

Doordat er binnen de Europese Unie geen gemeenschappelijke regels voor de vennootschapsbelasting zijn leidt dit voor bedrijven (of vaste inrichtingen), die gevestigd zijn of zich willen vestigen in verschillende landen binnen de Europese Unie, mogelijk tot “overbelasting” en dubbele belasting. Door hoge administratieve kosten en nalevingskosten in verband met de vennootschapsbelasting zal dit voor deze bedrijven een belemmering opleveren om te investeren in de Europese Unie. Dit is niet in overeenstemming is met het in maart 2000 vastgestelde strategisch doel om als Europese Unie “.. *de meest concurrerende en dynamische, kenniseconomie van de wereld te worden*.. “. Daarnaast is dit niet in overeenstemming met de vermelde prioriteiten in de mededeling van de Europese Commissie van 3 maart 2010 betreffende *Europa 2020 “Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei”*. De vermelde prioriteiten in deze mededeling hebben als doel om sterker uit de economische crisis te komen en om vast te leggen hoe de Europese Unie er in 2020 voor wil staan en door middel van welke maatregelen dit bereikt dient te worden.

Door het invoeren van de CCCTB wordt het mogelijk gemaakt om zowel aan de gestelde prioriteiten van *Europa 2020 “Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei”* tegemoet te komen als ook aan het strategisch doel geformuleerd door de Europese Raad in maart 2000 in Lissabon. Doordat er een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag wordt berekend, betekent dit dat grensoverschrijdende economische verliezen met economische winsten kunnen worden verrekend en leidt dit tot vermindering van overbelasting bij grensoverschrijdende activiteiten. Daarnaast kunnen alle kosten voor onderzoek en ontwikkeling in mindering worden gebracht op de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. Doordat de groep voor de vennootschapsbelasting te maken zal krijgen met één belastingdienst zal dit leiden tot een vermindering van de nalevingskosten in verband met de vennootschapsbelasting. Wel dient de gehele groep, dat binnen de Europese Unie gevestigd is, dezelfde belastingvoorschriften toe te passen. Door de vermindering van de nalevingskosten in verband met de vennootschapsbelasting bevordert dit de toetreding van midden- en kleinbedrijven tot de interne markt binnen de Europese Unie.

Het voorstel van 16 maart 2011 heeft niet als doel om belastingopbrengsten van de lidstaten binnen de Europese Unie te beïnvloeden. Het effect van het invoeren van de CCCTB op de belastingopbrengsten van een lidstaat zal afhangen van beleidskeuzes die door de desbetreffende lidstaat worden gemaakt met betrekking tot mogelijke wijzigingen in de mix van belastinginstrumenten van de toegepaste tarieven voor de vennootschapsbelasting. De tarieven worden namelijk niet geharmoniseerd onder de CCCTB. Omdat het invoeren van de CCCTB een optionele regeling is betekent dit dat de belastingdiensten van de lidstaten twee aparte belastingstelsels dient te beheren. Namelijk het nationale vennootschapsbelastingstelsel en de CCCTB. Dit zal tot hogere beheerskosten leiden. Deze hogere beheerskosten kunnen mogelijk worden gecompenseerd doordat bedrijven minder mogelijkheden zullen hebben voor fiscale planning via hun verrekenprijzen binnen de groep en er minder tegenstellingen tussen de nationale belastingstelsels zullen plaatsvinden. Hierdoor zullen er minder geschillen tussen de lidstaten zijn die voorkomen bij het Europese Hof van Justitie.

Omdat de CCCTB fiscale bepalingen betreft zou artikel 115 van het Verdrag van de Werking van de Europese Unie als rechtsgrond gelden voor het mogelijk invoeren van de CCCTB. Dit houdt in dat alle lidstaten van de Europese Unie moeten instemmen met het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de CCCTB. Deze unanimititeit zal hoogstwaarschijnlijk niet worden behaald. Dit omdat een aantal EU-lidstaten, waaronder Nederland, door het invoeren van de CCCTB verwachten dat hun belastingopbrengsten dalen doordat de belastinggrondslag wordt ingekrompen.

De geconsolideerde winst wordt uiteindelijk verdeeld over de lidstaten waar de ondernemingen actief zijn op basis van een verdeelsleutel die gebaseerd is op vaste activa, omzet en arbeid (ieder voor een gelijk deel van 1/3 deel¹).

Op 29 april 2011 heeft de voorzitter van de tweede kamer der staten-generaal een brief naar de vicevoorzitter van de Europese Commissie verstuurd waarin hij bezwaar maakt tegen dit voorstel. De voorzitter is van oordeel dat het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke, geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting niet voldoet aan de beginselen van subsidiariteit en proportionaliteit. Nederland betwist de opvatting van de Europese Commissie niet dat het alleen op Europees niveau mogelijk is om een gemeenschappelijke belastinggrondslag vast te stellen om fiscale belemmeringen voor de bedrijven te elimineren die op de interne markt binnen de Europese Unie opereren.

Voor een aantal lidstaten, waaronder Nederland, leidt de invoering van CCCTB waarschijnlijk tot een negatief effect op de groei van de economie doordat de opbrengst van de vennootschapsbelasting wordt verminderd. Door de wijze waarop de geconsolideerde winst over de lidstaten wordt verdeeld, wordt de belastinggrondslag voor Nederland verminderd. Dit wordt mede veroorzaakt doordat de immateriële vaste activa en de financiële vaste activa niet worden meegenomen in de verdeelsleutel. Daarnaast zijn er hoge uitvoeringskosten voor de belastingdienst omdat er naast het huidige belastingsysteem een nieuw belastingsysteem dient te worden opgezet. De voordelen van de Europese aanpak zoals geformuleerd in het voorstel van 16 maart 2011 wegen naar de mening van de tweede kamer niet op tegen de nadelen zoals hiervoor vermeld.

Indien alle lidstaten van de Europese Unie wel unaniem akkoord gaan met de richtlijn van de Raad betreffende de CCCTB van 16 maart 2011 en de richtlijn daadwerkelijk wordt ingevoerd betekent dit het volgende: voor in de Europese Unie gevestigde vennootschappen en/of vaste inrichtingen, die onderdeel uitmaken van een niet in de Europese Unie gevestigde vennootschap, wordt het mogelijk om de CCCTB toe te passen indien zij voldoen aan de gestelde voorwaarden om een groep te vormen en alle leden van deze groep kiezen voor de gemeenschappelijke regels.

De CCCTB betreft een optioneel systeem. Indien er binnen een groep sprake is van grensoverschrijdende economische verliezen die met economische winsten kunnen worden verrekend zal hoogstwaarschijnlijk vanuit de groep bezien de keuze voor de CCCTB vrij snel gemaakt worden. Dit geldt ook als er binnen een groep sprake is van hoge kosten voor onderzoek en ontwikkeling, deze kosten mogen namelijk bij het toepassen van de CCCTB geheel in mindering worden gebracht op de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. Daarnaast zal de groep voor de vennootschapsbelasting te maken krijgen met één belastingdienst en zal dit leiden tot een vermindering van de nalevingskosten in verband met de vennootschapsbelasting. Indien een groep gebruik maakt van de optie om de CCCTB toe te passen dan dient betekend dit dat de waardering van de balans en de winst- en verliesrekening van de desbetreffende vennootschap/vaste inrichting plaats

¹ Europese Commissie, 2011/0058(CNS)-19/04/2012 Text adopted by Parliament, 1st reading/single reading: Europees Parlement heeft wijziging met betrekking tot toerekeningsformule voorgesteld van aandeel omzet 10%, vaste activa 45% en loonkosten/werknemers 45%.

dient te vinden overeenkomstig de waarderingsgrondslagen van de richtlijn van de Raad betreffende de CCCTB van 16 maart 2011.

De vraag die gesteld kan worden is of deze waarderingsgrondslagen afwijken van het huidig geldende nationale vennootschapsbelastingstelsel en International Financial Reporting Standards (hierna te noemen IFRS) op grond waarvan met ingang van het boekjaar 2005 alle beursgenoteerde ondernemingen in de Europese Unie op grond van de Europese IAS- verordening hun geconsolideerde jaarrekening dienen op te stellen.

Indien deze vraag bevestigend beantwoord wordt is de vervolgvraag in hoeverre de keuze van een in Nederland gevestigde groep (met grensoverschrijdende activiteiten) om te opteren voor de CCCTB door deze afwijkingen wordt beïnvloed.

Deze vragen dienen als uitgangspunt voor mijn onderzoeksvraag, en dan specifiek toegespitst tot de waardering van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk. Omdat er in de conceptfase van de totstandkoming van de richtlijn van de Raad voor de invoering van de CCCTB sprake is geweest om voor de waardering IFRS te hanteren zal de waardering volgens IFRS in mijn onderzoek worden betrokken.

Mijn probleemstelling luidt dan ook:

“In hoeverre wijken de waarderingsgrondslagen van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de richtlijn van de Raad van 16 maart 2011 betreffende een CCCTB af van het huidig geldende Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel en IFRS, en in hoeverre zouden mogelijke waarderingsverschillen de keuze van een Nederlandse belastingplichtige kunnen beïnvloeden om te opteren voor de CCCTB?”

1.2. Relevantie en beantwoording van de probleemstelling

Indien de richtlijn van 16 maart 2011 betreffende een CCCTB niet wordt ingevoerd, zal de relevantie van mijn probleemstelling alsnog aanwezig blijven. Dit omdat het strategisch doel zoals door de Europese Raad in maart 2000 in Lissabon vastgesteld om “.. de meest concurrerende en dynamische, kenniseconomie van de wereld te worden” nog steeds geldt, evenals de vermelde prioriteiten in de mededeling van de Europese Commissie van 3 maart 2010 betreffende *Europa 2020 “Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei”*. Daarnaast heeft de CCCTB een positief effect op een vereenvoudiging van de belastingheffing en het tegengaan van constructies om belasting te ontwijken. Indien de richtlijn van 16 maart 2011 niet wordt ingevoerd zal er mogelijk na verder onderzoek een nieuw voorstel voor een richtlijn volgen.

Om tot beantwoording van mijn probleemstelling te komen zal mijn onderzoek globaal als volgt worden opgebouwd:

- Hoofdstuk 1 betreft de inleiding (aanleiding, onderzoeksopzet, indeling hoofdstukken).
- In hoofdstuk 2 zal de achtergrond weergeven van de totstandkoming van de richtlijn van de Raad op 16 maart 2011 betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB) met als aanvangsdatum 2001 (verdrag van Lissabon).
- In hoofdstuk 3 zal een toelichting worden gegeven welke vennootschappen/vaste inrichtingen kunnen opteren voor de CCCTB.
- In hoofdstuk 4 zal een uiteenzetting worden gegeven van de waardering van vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de richtlijn van de Raad van 16 maart 2011 betreffende een CCCTB en de waardering volgens het Nederlands vennootschapsbelastingstelsel respectievelijk IFRS en een weergave van de mogelijk geconstateerde verschillen.

- In hoofdstuk 5 zal door het uitwerken van een casus worden verduidelijkt wat de fiscale gevolgen voor een Nederlandse belastingplichtige zijn wanneer er wordt geopteerd voor de CCCTB. Rekening houdend met de waarderingsverschillen van de vaste activa, voorraden en onderhanden werk zoals toegelicht in hoofdstuk 4.
- Hoofdstuk 6 bevat mijn conclusie en de beantwoording van de probleemstelling.

Hoofdstuk 2 Totstandkoming definitief voorstel voor een richtlijn voor een CCCTB binnen de Europese Unie d.d. 16 maart 2011

2.0 Algemeen

In dit hoofdstuk beschrijf ik in het kort de weg die de Commissie van de Europese gemeenschappen is gegaan om op 16 maart 2011 een definitief voorstel voor een richtlijn voor een CCCTB te kunnen publiceren. Het doel van deze richtlijn is om aan te sluiten bij het in het Verdrag van Lissabon 2001 geformuleerde strategisch doel “.. de meest concurrerende en dynamische, kenniseconomie van de wereld te worden...” Hiervoor heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen in 2001 in een mededeling² uiteengezet wat er volgens de Europese Commissie voor maatregelen op het gebied van de heffing van vennootschapsbelasting dienen te worden getroffen.

Deze mededeling heeft geleid tot een breed debat tussen de regeringvertegenwoordigers van de lidstaten, ondernemers, deskundigen etc. binnen en tussen de lidstaten van de Europese Unie. De uitkomsten van dit debat zijn vastgelegd in de mededeling van 2003³ en de uiteindelijke conclusie van het debat is dat de voorstellen verder uitgewerkt dienen te worden en dat er tussen de lidstaten voortdurend een constructief en politiek debat gevoerd dient te worden.

In 2004 is in eerste instantie voor een periode van drie jaar een werkgroep CCCTB geïnstalleerd. De werkgroep geeft de Europese Unie advies en technische ondersteuning. In de periode van 2004 tot en met 2008 heeft de werkgroep 13 vergaderingen gehouden. Een aantal complexe onderwerpen zijn uitgewerkt in de volgende subwerkgroepen:

- subwerkgroep 1 Activa en afschrijvingskosten;
- subwerkgroep 2 Schulden, voorzieningen en reserves;
- subwerkgroep 3 Heffingsgrondslag vennootschapsbelasting;
- subwerkgroep 4 Internationale aspecten;
- subwerkgroep 5 Groepsbelastingen;
- subwerkgroep 6 Verdeelsleutel heffingsgrondslag vennootschapsbelasting.

In de periode 2008 tot en met 2011 is er door de Commissie van de Europese Gemeenschappen vooral achter de schermen gewerkt om uiteindelijk op 16 maart 2011 een definitief voorstel voor een CCCTB te publiceren. Op 19 april 2012 heeft het Europees Parlement in een eerste lezing een besluit genomen over het voorstel inzake de CCCTB⁴. Naar verwachting zou er door de Raad van Ministers op dinsdag 8 november 2011 over het voorstel worden gedebatteerd. Deze vergadering heeft niet plaatsgevonden en een nieuwe datum was gepland op 15 mei 2012. Ook deze vergadering heeft medio juni 2012 nog niet plaatsgevonden.

In Nederland is er door het kabinet en de eerste en tweede kamer afwijzend gereageerd op het voorstel

² Commissiedocument COM(2001)582 d.d. 23 oktober 2010 Mededeling van de commissie aan de raad, het Europees parlement en het economisch en sociaal comité “Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen”.

³ Commissiedocument COM(2003)726 d.d. 24 november 2003 Mededeling van de commissie aan de raad, het Europees parlement en het economisch en sociaal comité “Een interne markt zonder belemmeringen op het gebied van de vennootschapsbelasting-Verwezenlijkingen, lopende initiatieven en resterende uitdagingen.”

⁴ Europese Commissie, 2011/0058(CNS)-19/04/2012 Text adopted by Parliament, 1st reading/single reading.

van de Europese Commissie. Onder andere omdat het voorstel negatieve effecten op de opbrengst van de Nederlandse vennootschapsbelasting heeft en omdat de voordelen niet opwegen tegen de nadelen⁵.

2.1 Verdrag van Lissabon 2001

Om de, in hoofdstuk 2.0 genoemde doelstelling van de richtlijn CCCTB te bereiken zou de belastingheffing van ondernemingen een rol kunnen spelen. Daarnaast zou mogelijk een gelijkwaardige basis voor ondernemingen binnen de Europese Unie gecreëerd kunnen worden. Het heeft ruim elf jaar geduurd voordat een definitief voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (hierna te noemen CCCTB) tot stand is gekomen⁶. De reden waarom het elf jaar heeft geduurd voordat het definitieve voorstel tot stand is gekomen dient te worden gezocht in het feit dat de binnen de Europese Unie gehanteerde stelsels voor de vennootschapsbelasting van elkaar verschillen en door de afwijkende politieke standpunten over dit onderwerp binnen de Europese Unie, en de autonomie van de lidstaten over de belastingwetten en inkomsten daaruit.

In 2001 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen (hierna te noemen de Commissie) in een mededeling⁷ uiteengezet wat er volgens de Commissie voor maatregelen op het gebied van de heffing van vennootschapsbelasting dienen te worden getroffen. Dit om aan te sluiten aan het nieuwe economisch kader en om een efficiëntere interne markt zonder belastingbelemmeringen binnen Europa tot stand te laten komen. In de wetsgeschiedenis hebben vanaf het jaar 1962 verschillende onderzoeken plaatsgevonden naar de heffing van de vennootschapsbelasting⁸. Er was echter onvoldoende steun vanuit de lidstaten binnen de Europese Unie om de aanbevelingen op te volgen. Dit lijkt een logisch gevolg van het subsidiariteitsbeginsel dat als volgt in artikel 5.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie is gedefinieerd:

“Krachtens het subsidiariteitsbeginsel treedt de Unie op de gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, slechts op indien en voor zover de doelstellingen van het overwogen optreden niet voldoende door de lidstaten op centraal, regionaal of lokaal niveau kunnen worden verwezenlijkt, maar vanwege de omvang of de gevolgen van het overwogen optreden beter door de Unie kunnen worden bereikt.”

De Commissie vond dat een herbeoordeling van de strategie op het gebied van de heffing van vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie noodzakelijk was door allerlei ontwikkelingen die vanaf het begin van de jaren negentig binnen de Europese Unie hebben plaatsgevonden. Hierbij kan gedacht worden aan ontwikkelingen op het gebied van internationale reorganisaties en een toename van de mobiliteit van ondernemingen binnen en buiten de landsgrenzen door de opkomst van elektronisch handelen. Door de hiervoor vermelde ontwikkelingen is het economisch kader waarbinnen ondernemingen binnen de Europese Unie handelen veranderd. Dit heeft ook invloed op waar en op welke wijze ondernemingen investeringen binnen de Europese Unie laten plaatsvinden en op het vestigingsbeleid van ondernemingen. De ondernemingen zullen hun keuze mede laten afhangen van het vennootschapsbelastingstelsel van een lidstaat. De uitbreiding van het aantal lidstaten die onderdeel uitmaken van de Europese Unie zal ook invloed hebben op de ontwikkelingen binnen de Europese Unie. (In 2001 maakten 15 lidstaten onderdeel uit van de Europese Unie, in 2011 zijn dat 27 lidstaten.) Daarnaast kunnen uitspraken van het Europese Hof van Justitie invloed hebben op de vestigingskeuze van ondernemingen. Een voorbeeld hiervan is de uitspraak van het Europese Hof van Justitie in het arrest Bosal C-168/01 18 september 2003. Kort gezegd houdt de uitspraak in dat een in

⁵ V-N 2011/37.16 d.d. 4 augustus 2011 Antwoord op vragen over Commissievoorstel gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag VPB.

⁶ Commissiedocument COM(2011)121/3 d.d. 16 maart 2011 Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting.

⁷ Commissiedocument COM(2001)582 d.d. 23 oktober 2010 Mededeling van de commissie aan de raad, het Europees parlement en het economisch en sociaal comité “Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen”.

⁸ Onder andere het rapport Neumark uit 1982 en het rapport uit 1992 van de Commission of the European Communities “Conclusions and Recommendations of the Committee of independent experts on company taxation”.

Nederland gevestigde onderneming de kosten van een buitenlandse deelneming in mindering mag brengen op de belastbare winst. Tot de uitspraak in dit arrest was dit alleen toegestaan voor kosten van een binnenlandse deelneming (art.13 lid 1 vennootschapsbelasting.) Dit is volgens het Europese Hof van Justitie een inbreuk op de vrijheid van vestiging van een onderneming binnen de Europese Unie.

Vanuit economisch oogpunt bezien en om de concurrentiepositie van ondernemingen binnen de Europese Unie te vergroten dient het vennootschapsbelastingstelsel zodanig te zijn dat de beslissingen die door ondernemingen worden genomen zo min mogelijk worden beïnvloed door belastingoverwegingen en door mogelijke belastingbelemmeringen wanneer grensoverschrijdende activiteiten worden verricht.

De effectieve belastingdruk geldt als een van de indicatoren om na te gaan in hoeverre investeringsbeslissingen worden beïnvloed door belastingheffing. Binnen de Europese Unie bestaat een brede spreiding van effectieve belastingtarieven en hierdoor zijn aanzienlijke belastingverschillen te zien. Door verschillende belastingtarieven te hanteren worden verschillen in de heffingsgrondslag in ruime mate gecompenseerd. Wanneer de winstgevendheid van investeringen toeneemt, zal het compenserende effect van relatief lage heffingsgrondslag ten opzichte van relatief hoge belastingtarieven afnemen. Dit blijkt uit onderzoek dat door de Commissie heeft plaatsgevonden⁹.

Er zal door ondernemingen relatief meer gewicht worden toegekend aan de hoogte van het belastingtarief dan aan de omvang van de heffingsgrondslag. Uit statistisch onderzoek van de Commissie blijkt dat het terugdringen van verschillen in marginale en gemiddelde effectieve belastingtarieven binnen de landen van de Europese Unie mogelijk wordt gemaakt wanneer een gemeenschappelijk wettelijk belastingtarief wordt ingevoerd. Door het invoeren van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag zouden de hiervoor vermelde verschillen juist meer uiteen gaan lopen. Echter vanuit een dynamisch perspectief bekeken zouden juist door een gemeenschappelijke heffingsgrondslag binnen de landen van de Europese Unie de verschillen in marginale en gemiddelde effectieve belastingtarieven afnemen. Dit omdat de belastingtarieven binnen de Europese Unie minder uiteen gaan lopen wanneer door harmonisatie van de heffingsgrondslag de doorzichtigheid van de belastingheffing toeneemt. Binnen de Europese Unie zal een uniform belastingtarief voor alsnog niet worden ingevoerd omdat dit vanuit het subsidiariteitsbeginsel een beslissing is die door de lidstaat zelf genomen dient te worden¹⁰.

In de mededeling van 2001 heeft de Commissie de volgende belangrijke punten opgenomen die, volgens de Commissie, alleen gerealiseerd kunnen worden als een geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting voor alle ondernemingen binnen de Europese Unie wordt ingevoerd:

- terugdringen van nalevingskosten doordat ondernemingen, wanneer ze binnen meerdere landen binnen de Europese Unie handel drijven, te maken hebben met verschillende belastingstelsels;
- problemen rondom de verrekenprijzen binnen een groep die binnen de Europese Unie zullen verdwijnen;
- consolidatie van grensoverschrijdende winsten en verliezen;
- fusies tussen ondernemingen binnen de Europese Unie worden vereenvoudigd;
- dubbele belastingheffing kan worden voorkomen;
- belastingvermijding en belastingontduiking kan worden voorkomen.

Uit de voor jaarrekeningen geldende internationale standaarden voor financiële verslaglegging volgen gemeenschappelijke verslaggevingsnormen. Tot 2005 betroffen dit International Accounting Standards (IAS) en met ingang van 1 januari 2005 International Financial Reporting Standards (IFRS).

⁹ Commissiedocument COM(2001)582 d.d. 23 oktober 2001 Mededeling van de commissie aan de raad, het Europees parlement en het economisch en sociaal comité "Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen" pagina 9.

¹⁰ Commissiedocument COM(2001)260 d.d. 23 mei 2001 Mededeling van de commissie aan de raad, het Europees parlement en het economisch en sociaal comité "Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren"

Indien een geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting binnen de Europese Unie wordt ingevoerd kan mogelijk bij de gemeenschappelijke verslaggevingsnormen worden aangesloten. Deze optie is door de Commissie verder onderzocht¹¹. Bij dit onderzoek kwam de vraag terug hoe de verhouding tussen verslaggeving en belastingheffing moest worden gezien iedere keer terug. Onder andere met betrekking tot het waarderen van activa op reële waarde volgens de IAS/IFRS. Indien deze waardering ook zou gaan gelden voor de geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting zou dit betekenen dat over ongerealiseerde meerwaarden van activa vennootschapsbelasting zou moeten worden betaald. Hetgeen voor bedrijven tot grote liquiditeitsproblemen zou kunnen leiden.

Uit het in 2001 gevoerde debat over het mogelijk binnen de Europese Unie invoeren van een geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting kwam naar voren dat met name ondernemers en belastingadviseurs hier voorstanders van zijn. De lidstaten zijn echter nog niet overtuigd omdat nog niet duidelijk is wat voor invloed het invoeren van een geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting op de belastingopbrengsten van de desbetreffende lidstaat heeft.

De Commissie heeft aan verschillende voorstellen gewerkt om er voor te zorgen dat de lidstaten op termijn tot een besluit hieromtrent kunnen komen.

Een van de voorstellen betreft de invoering van Home State Taxation voor midden- en kleine ondernemingen voor een proefperiode van vijf jaar. Dit voorstel houdt in dat, wanneer er sprake is van een groep die bestaat uit verschillende maatschappijen gevestigd in verschillende lidstaten, er een vennootschapsbelastingstelsel wordt aangehouden en wel dat van de moedermaatschappij. De lidstaten mogen wel verschillende belastingtarieven hanteren. Na het voorstel voor een richtlijn voor een CCCTB is het voorstel voor de invoering van Home State Taxation op de achtergrond geraakt en is er, voor alsnog, door de Commissie geen aandacht meer aan besteed.

Een ander voorstel betreft de mogelijke aansluiting voor de geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting met het invoeren van gemeenschappelijke internationale verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening voor ondernemingen binnen de Europese Unie. Met ingang van het boekjaar 2005 dienen alle beursgenoteerde ondernemingen in de Europese Unie op grond van de Europese IAS- verordening hun geconsolideerde jaarrekening op te stellen op basis van International Financial Reporting Standards (hierna te noemen IFRS). De Commissie heeft in de mededeling van 2003 voorgesteld om in de verschillende lidstaten van de Europese Unie een onderzoek te verrichten naar de verhouding tussen de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening en de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. IFRS dient bij dit onderzoek als neutraal uitgangspunt.

Bij beide voorstellen is de wijze waarop aan een lidstaat het aandeel in de geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting wordt bepaald een essentieel onderdeel. Dit geldt ook voor de invulling van het begrip consolidatie, groepsmaatschappij en inkomsten. De uiteindelijke conclusie van de Commissie in de mededeling van 2003 is dat de voorstellen verder uitgewerkt dienen te worden en dat er tussen de lidstaten voortdurend een constructief en politiek debat gevoerd dient te worden.

2.2. Werkgroep CCCTB

In 2004 is, in eerste instantie voor een periode van drie jaar, een werkgroep “CCCTB” geïnstalleerd. De werkgroep geeft de Europese Unie advies en technische ondersteuning. De werkgroep neemt geen formele beslissingen.

¹¹ Zie paragraaf 4.3. Ontwikkeling van een gemeenschappelijke EU-heffingsgrondslag uit commissiedocument COM(2003)726 d.d. 24 november 2003 Mededeling van de commissie aan de raad, het Europees parlement en het economisch en sociaal comité “Een interne markt zonder belemmeringen op het gebied van de vennootschapsbelasting-Verwezenlijkingen, lopende initiatieven en resterende uitdagingen.”

De werkgroep heeft de volgende doelstellingen:

- het vanuit technisch perspectief onderzoeken van de definitie van de gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting voor de lidstaten binnen de Europese Unie;
- het discussiëren over de basis belastingprincipes;
- het discussiëren over het vormen van de fundamentele principes voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting;
- het discussiëren over noodzakelijke technische details zoals een mechanisme voor de verdeling van een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting¹².

In de periode van 2004 tot en met 2008 heeft de werkgroep 13 vergaderingen gehouden. De essentiële uitkomsten van deze vergaderingen worden in paragraaf 2.2.1 tot en met 2.2.13 kort uiteengezet.

2.2.1. Vergadering werkgroep d.d. 23 november 2004

De 1^e vergadering van de werkgroep CCCTB, gehouden op 23 november 2004, is met name gericht op de technische inhoud van de CCCTB. Een aantal complexe onderwerpen van de CCCTB zullen in subwerkgroepen verder worden uitgewerkt. Voor de werkgroep is er een conceptwerkprogramma opgesteld die als leidraad voor de werkgroep dient om de werkzaamheden in het kader van de CCCTB te plannen en om tot een goed eindresultaat te komen.

Het werkprogramma omvat de volgende vier belangrijke deelgebieden:

- algemene principes;
- traditionele structurele elementen van vennootschapsbelasting;
- aanvullende elementen van CCCTB;
- geïdentificeerde applicatie problemen.

Er zal voor de te verrichten werkzaamheden in het kader van de ontwikkeling van de algemene principes en de structurele elementen van de belastinggrondslag van de CCCTB aansluiting worden gezocht met de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening van ondernemingen. (Bijvoorbeeld in de vorm van de International Accounting Standard hierna te noemen IAS.) Hierbij wordt rekening gehouden met het feit de uitgangspunten van de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening niet altijd overeenkomen met die van de fiscale regelgeving.

In het werkdocument CCCTB/WP/004 d.d. 23 november 2004 worden een aantal belangrijke problemen en mogelijke oplossingen in kaart gebracht met betrekking tot afschrijvingskosten op activa.

2.2.2. Vergadering werkgroep d.d. 10 maart 2005

Tijdens de 2^e vergadering van de werkgroep CCCTB, gehouden op 10 maart 2005, zijn de belangrijkste discussiepunten aan de orde gesteld met betrekking tot immateriële en materiële activa en reserves,voorzieningen en schulden.

Belangrijke discussiepunten materiële activa:

- wie is bevoegd om op een activum af te schrijven, is dit de juridisch eigenaar of de economisch eigenaar;
- aan welke criteria dient te worden voldaan om te kunnen spreken van een economische eigenaar; (Dit is mede van belang wanneer er sprake is van financial leasing.)
- dienen afschrijvingskosten per activum te worden berekend op poolniveau¹³;
- dient er een verplichte afschrijvingsmethode voor alle lidstaten te worden bepaald of betreft dit een optionele keuze per lidstaat.

Belangrijke discussiepunten immateriële activa:

¹² http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

¹³ Onder poolniveau wordt verstaan het afschrijven van vaste activa in een gezamenlijke activapool tegen een jaarlijks vastgesteld tarief van de afschrijvingsbasis.

- is het toegestaan om op alle immateriële activa af te schrijven;
- dienen afschrijvingskosten per activum te worden berekend of op poolniveau;
- hoe dient te worden omgegaan met waardeveranderingen;
- dient er onderscheid in goodwill en overige immateriële activa te worden gemaakt;
- hoe dient te worden omgegaan, en dient er onderscheid te bestaan, tussen commerciële en fiscale waardering immateriële activa en welke kosten dienen te worden geactiveerd.

In de subwerkgroep 'activa en afschrijvingen' zullen de hiervoor vermelde discussiepunten verder worden uitgewerkt.

2.2.3. Vergadering werkgroep d.d. 2 juni 2005

Tijdens de 3^e vergadering van de werkgroep CCCTB, gehouden op 2 juni 2005, wordt een samenvatting gegeven van de belangrijkste discussiepunten die zijn besproken in de subwerkgroep 'activa en fiscale afschrijvingen'. Het standpunt wordt ingenomen dat het niet is toegestaan op zelfgegeneerde immateriële activa af te schrijven.

Tijdens de vergadering wordt door de werkgroep aangegeven dat de definitie van een activum niet primair aan een fiscale balans verbonden dient te zijn. Een fiscale balans dient in het algemeen als verplichte onderbouwing voor fiscale doeleinden. De fiscale balans kan worden gebruikt om de fiscale winst te bepalen en kan afwijken van de commerciële balans van een onderneming. Dit omdat er verschillen bestaan tussen de fiscale regelgeving en de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening als bijvoorbeeld International Financial Reporting Standards (hierna te noemen IFRS).

Omdat niet alle lidstaten dezelfde definitie voor economisch eigenaar hanteren zal de inhoud van dit begrip in de subwerkgroep activa en fiscale afschrijving verder uitgewerkt worden. In het kader van financial leasing is het begrip economisch eigenaar van belang om te bepalen wie belast dient te worden voor de inkomsten uit financial leasing. Ook dient er een standpunt te worden geformuleerd over de gebruiksduur van de af te schrijven activa in relatie tot een te hanteren individueel afschrijvingssysteem of een poolingsysteem.

Belangrijke discussiepunten die zijn besproken in de subwerkgroep 'schulden, reserves en voorzieningen' zijn de definitie van reserves en voorzieningen, aftrekbaarheid van het vormen van reserves en voorziening ten laste van het fiscale resultaat en hoe om te gaan met het verplicht vormen op basis van de nationale wetgeving van reserves en voorzieningen met andere doeleinden als fiscale doeleinden.

2.2.4. Vergadering werkgroep d.d. 23 september 2005

In de 4^e vergadering van de werkgroep CCCTB, gehouden op 23 september 2005, wordt een vervolg gegeven aan hetgeen in de subwerkgroep 'activa en fiscale afschrijvingen' is besproken in de vergadering gehouden op 11 en 13 juli 2005 in Berlijn. Er is overeengekomen dat, rekening houdend met de bestaande 25 verschillende nationale belastingssystemen van de lidstaten, gezamenlijke definities van activa noodzakelijk zijn voor de CCCTB. In de discussie of afschrijving van een activum op basis van poolniveau of op individueel niveau dient plaats te vinden geven de meeste lidstaten aan dat de individuele methode de voorkeur heeft.

Dit in tegenstelling tot de werkgroep die de voorkeur geeft aan afschrijving op poolniveau. Hierbij dient gebruik gemaakt te worden van afschrijvingstabellen voor ieder afzonderlijke groep activa uitgesplitst naar economische levensduur en bijbehorend afschrijvingspercentage. Een definitief standpunt over op welke wijze afschrijving op activa dient plaats te vinden wordt nog niet ingenomen. Wel wordt er overeenstemming bereikt dat gerealiseerde waardemutaties van activa als resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening dient te worden aangemerkt. Ook wordt overeengekomen dat bij het bepalen van het fiscale resultaat rekening wordt gehouden met inflatiecorrecties, buitengewone slijtage en bijzondere waardeverminderingen van de activa.

Over hoe om te gaan met ongerealiseerde waardemutaties van activa wordt nog geen definitief

standpunt ingenomen. Indien er voor gekozen wordt om ongerealiseerde winsten niet te belasten en ongerealiseerde verliezen wel ten laste van het fiscale resultaat te brengen dan wordt een asymmetrie binnen de CCCTB gecreëerd. Dit kan alleen worden gerechtvaardigd op basis van het voorzichtigheidsprincipe.

In de subwerkgroep ‘schulden, reserves en voorzieningen’ is een discussie gehouden over hoe het algemene uitgangspunt voor het vormen van een voorziening ten laste van het fiscale resultaat er uit dient komen te zien. Dient het uitgangspunt te zijn dat het vormen van een voorziening ten laste van het fiscale resultaat kan worden gebracht en dat er een lijst komt met een aantal uitzonderingen hierop. Het vormen van een voorziening voor dubieuze debiteuren wordt toegestaan. Alleen over de wijze waarop deze voorziening bepaald dient te worden dient nog een beslissing genomen te worden. Op individuele basis of op basis van een percentage van het openstaande saldo debiteuren.

Een nieuw werkdocument komt tijdens de vergadering aan de orde. Dit gaat over hoe de heffingsgrondslag voor de berekening van de vennootschapsbelasting dient te worden bepaald en welke kosten en opbrengsten in het kader van de CCCTB relevant c.q. belastbaar zijn. De heffingsgrondslag kan worden berekend volgens de balanspositie, via de winst- en verliesrekening of een combinatie van beiden.

Een nieuwe subwerkgroep ‘heffingsgrondslag vennootschapsbelasting’ wordt gevormd om onder andere technische details omtrent voorraden, lange termijn contracten etc. uit te werken.

2.2.5. Vergadering werkgroep d.d. 7 en 8 december 2005

De 5^e vergadering van de werkgroep CCCTB, gehouden op 7 en 8 december 2005, is verdeeld in twee dagen. De 1^e dag is de bijeenkomst door de leden van de werkgroep gezamenlijk gehouden met experts van de lidstaten, met academici en vertegenwoordigers uit de zakenwereld.

Voor de ontwikkeling van de CCCTB zal IAS als uitgangspunt worden genomen. Dit besluit levert veel discussie op over de afhankelijkheid die hierdoor ontstaat tussen de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening en de fiscale regels. Met name de IAS principes van waardering op basis van ‘fair value’ (reële waarde) hetgeen resulteert in ongerealiseerde winsten staat lijnrecht tegenover het principe dat het mogelijk is om belasting te betalen. Doordat er belasting over opbrengsten betaald dient te worden voordat deze zijn gerealiseerd kan dit tot cashflowproblemen leiden. Daarnaast maken kleine- en middelgrote ondernemingen in principe geen gebruik van IAS en vallen veranderingen in IAS niet onder het bereik van belastingcontroles.

Bij het onderwerp belastingprincipes wijst de voorzitter erop dat het moeilijk is om principes in de bedrijfssystemen te onderkennen die alleen van toepassing zijn op de berekening van heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. Het fiscale resultaat dient in principe te worden bepaald met behulp van zowel de balanspositie als een winst- en verliesrekening. Dit omdat tijdelijke verschillen tussen commerciële verslaggeving en de fiscale regeling alleen via de balanspositie zichtbaar worden. Deze verschillen worden niet zichtbaar als het fiscale resultaat alleen wordt berekend via de winst- en verliesrekening.

De 2^e dag wordt voorgezeten door de Commissie en aan de vergadering wordt deelgenomen door leden van de werkgroep CCCTB, experts van alle lidstaten en waarnemers van Bulgarije en Roemenie. Er wordt een vervolg gegeven aan de discussiepunten die naar voren zijn gekomen in de subwerkgroep ‘schulden, reserves en voorzieningen’.

Dit betreffen discussiepunten als hoe voorzieningen ten laste van het fiscale resultaat dienen te worden gebracht, hoe om te gaan met verplicht te vormen wettelijke voorzieningen (onder andere op het gebied van milieuwetgeving) en op welke wijze de voorziening dubieuze debiteuren dient te worden gevormd. Er is besloten dat een voorziening een verplichting is waarbij de hoogte van de voorziening en of en wanneer een voorziening dient te worden aangewend niet met zekerheid kan worden bepaald.

Een schuld is een bestaande verplichting van de onderneming die voortvloeit uit een wettelijke of contractuele gebeurtenis in het verleden. Daarnaast is besloten om reserves te definiëren als een bestemming van ingehouden winst welke onderdeel van het eigen vermogen uitmaken.

De voortgang en de belangrijkste discussiepunten zoals besproken in de subwerkgroep ‘heffingsgrondslag vennootschapsbelasting’ worden vermeld. Een belangrijk discussiepunt is op welke wijze de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting dient te worden gedefinieerd.

IFRS/IAS zouden als uitgangspunt hiervoor kunnen dienen. Inkomsten dienen te worden belast zodra ze zijn gerealiseerd en kosten dienen in mindering te worden gebracht zodra ze zeker zijn. Daarnaast is er behoefte om een onderscheid te maken tussen goederen en diensten. De opbrengsten van verkochte goederen dienen, volgens experts, te worden belast op het moment dat het juridisch eigendom is overgegaan. En niet wanneer het risico is overgegaan. Waardering van goederen dient plaats te vinden op basis van productiekosten of verkrijgingsprijs, altijd weergevend de werkelijk gemaakte kosten. De FIFO (first in first out) methode en de gemiddelde kostenmethode zijn toegestaan. Over de LIFO (last in first out) methode en de afschrijvingsmethode van de voorraden is nog geen standpunt ingenomen.

Een nieuw werkdocument over internationale aspecten wordt besproken. Dit gaat onder andere over de relatie tussen Europese en niet Europese Lidstaten en de definitie van een woonplaats. Voor dit onderwerp wordt een subwerkgroep geformeerd. Een ander nieuw werkdocument dat wordt besproken is dat van de financiële activa. Het werkdocument bestudeert de meerwaarden en verliezen van de financiële activa en de deelnemingsvrijstelling. Een verdere uitwerking van dit onderwerp zal worden besproken in de subwerkgroep ‘activa en fiscale afschrijvingen’.

In een communicatiebulletin van de Commissie wordt vermeld dat er in 2008 een voorstel voor de CCCTB dient te worden ingediend.

2.2.6. Vergadering werkgroep d.d. 9 maart 2006

In de 6^e vergadering van de werkgroep CCCTB, gehouden op 23 september 2005, worden de rapportages van de vergaderingen van de subwerkgroepen ‘heffingsgrondslag vennootschapsbelasting’ en ‘internationale aspecten’ besproken. Daarnaast worden drie nieuwe werkdocumenten inzake de territoriale reikwijdte, financiële instellingen en het administratief en juridisch kader besproken. Voor financiële instellingen zal een aparte regelgeving binnen het kader van de CCCTB worden ontwikkeld.

In de subwerkgroep ‘heffingsgrondslag vennootschapsbelasting’ is besloten dat IAS 18 het uitgangspunt voor de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting vormt. IAS 18 geeft richtlijnen voor de waardering van de opbrengsten uit gewone bedrijfsuitoefening. De discussie of ongerealiseerde winsten tot de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting behoren duurt voort.

Door de subwerkgroep is besloten dat opbrengsten van diensten op het moment van realisatie tot de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting behoren. Daarnaast dient er een algemene definitie te komen van aftrekbare kosten van de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting en een overzicht van kosten die niet aftrekbaar zijn. Voorbeelden hiervan zijn vennootschapsbelasting en lokale belastingen.

De subwerkgroep ‘internationale aspecten’ heeft zich met name geconcentreerd op de algemene aspecten die naar voren komen bij de implementatie van een gemeenschappelijke belastinggrondslag. Dit betreft aspecten als hoe winsten dienen te worden belast die door ondernemingen gevestigd binnen de Europese Unie worden ontvangen van vestigingen buiten de Europese Unie. Of hoe winsten van vestigingen gevestigd binnen de Europese Unie, waarvan de onderneming buiten de Europese Unie is gevestigd, dienen te worden belast.

Als uitgangspunt om dit te bepalen gelden de definities van het OECD (Organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling.) In aanvulling hierop heeft de Commissie een werkdocument

territoriale reikwijdte geïntroduceerd. In de CCCTB dienen regels te worden opgenomen over hoe inkomsten dienen te worden belast ontvangen door belastingplichtigen voor de CCCTB van bronnen die wel en van bronnen die niet onder de reikwijdte van de CCCTB vallen.

Daarnaast dient een regeling te komen voor ondernemingen die niet belastingplichtig voor de CCCTB zijn maar de bronnen waar zij inkomsten uit ontvangen wel. Er dient een standpunt te worden ingenomen over of het wereldinkomen belast dient te worden of dat alleen de binnen de Europese Unie behaalde winsten belast dient te worden. Winsten die zijn behaald buiten de Europese Unie dienen dan volgende de nationale belastingwetgeving te worden belast.

2.2.7. Vergadering werkgroep d.d. 1 en 2 juni 2006

De 7^e vergadering is verdeeld in 2 delen. Het 1^e deel gehouden op 1 juni 2006 betreft een reguliere vergadering van de werkgroep en het 2^e deel gehouden op 2 juni 2006 betreft een vergadering met als specifiek onderwerp financiële instellingen. Bij het invoeren van de CCCTB zullen naar verwachting specifieke regels worden ingevoerd voor financiële instellingen omdat instellingen in een zeer specifieke branche opereren.

In het reguliere deel van de 7^e vergadering van de werkgroep CCCTB, gehouden op 1 juni 2006, worden de rapportages van de vergaderingen van de subwerkgroepen 'activa en afschrijven', 'heffingsgrondslag vennootschapsbelasting' en 'internationale aspecten' besproken. Daarnaast wordt een nieuw werkdocument geïntroduceerd met als onderwerp 'groepsbelastingen'.

In de subwerkgroep 'activa en afschrijvingen' wordt besloten dat gerealiseerde kapitaalwinsten- en verliezen op financiële activa op dezelfde wijze dienen te worden behandeld als gewone activa. Wanneer er sprake is van financial leasing dan is de economisch eigenaar niet de juridische eigenaar. Afschrijving op de activa dient plaats te vinden door de economisch eigenaar. Voor het begrip economisch eigenaar dient te worden aangesloten met IAS 17. In IAS 17 wordt de behandeling van de verwerking van leasecontracten behandeld.

In de subwerkgroep 'heffingsgrondslag vennootschapsbelasting' is er dieper ingegaan op een aantal onderwerpen die in voorgaande vergaderingen van de subwerkgroep zijn besproken. Onder andere wanneer de opbrengsten van de verkoop van goederen en opbrengsten van diensten belast dienen te worden en wanneer verliezen ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht. IAS 18 dient hiervoor als uitgangspunt.

In de subwerkgroep 'internationale aspecten' is aan de orde gesteld of er een definitie in de CCCTB dient te worden bepaald voor het begrip woonplaats en permanente vestiging. Het merendeel van de lidstaten is hier een voorstander van.

Door het werkdocument met als onderwerp groepsbelastingen te introduceren wil de Commissie laten zien dat het noodzakelijk is om een start te maken met het onderwerp groepsbelastingen. Zelfs als consolidatie niet onmiddellijk wordt ingevoerd. Er dient onder andere een definitie te worden bepaald voor het begrip groep. Een nieuwe werkgroep zal voor dit onderwerp worden geïnstalleerd.

2.2.8. Vergadering werkgroep d.d. 12 september 2006

In de 8^e vergadering van de werkgroep, gehouden op 12 september 2006, worden de rapportage van de subwerkgroepen 'heffingsgrondslag vennootschapsbelasting', 'groepsbelastingen' besproken en de werkdocumenten 'werkingssfeer van de CCCTB' en 'dividenden' besproken.

In de subwerkgroep 'heffingsgrondslag vennootschapsbelasting' is een definitie bepaald van wat onder de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting valt. Alleen dividenden en resultaten van deelnemingen vallen niet onder de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting.

Voorraden dienen te worden behandeld conform IAS 2. In IAS 2 zijn onder andere de richtlijnen omtrent de waardering en presentatie van voorraden vastgelegd. Er wordt de voorkeur gegeven aan de

directe methode van afschrijving op voorraden. Een voorziening voor incurante voorraden dient alleen getroffen te worden als het waarschijnlijk is dat waardedaling van de voorraden daadwerkelijk gaat plaatsvinden.

De definitie van kosten dient zo symmetrisch mogelijk met de definitie van de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting te zijn. Er is nog geen juiste methode vastgesteld voor de kosten die niet aftrekbaar zijn van de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting. Daarnaast wordt er nog gediscussieerd of lokale belastingen en sociale lasten, geheel of gedeeltelijk, in mindering op de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting kunnen worden gebracht. Wel is besloten dat kosten in dezelfde periode aftrekbaar zijn van de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting als dat de bijbehorende economische voordelen belast zijn. (Het zogenaamde matching principe.)

Belangrijke discussiepunten in de werkgroep 'groepsbelastingen' zijn de definitie van een groep en de methode van consolidatie. Er is overeengekomen dat er volledige consolidatie van winsten en verliezen dient plaats te vinden ook al heeft de tophoudster of de tussenhoudster geen 100% belang in de aandelen van de werkmaatschappij. De Commissie wil niet dat een niet in Europa gevestigde onderneming kan worden meegenomen in de consolidatie. De vraag die vervolgens nog moet worden beantwoord is of een niet Europese onderneming de keten van Europese ondernemingen kan breken en daardoor niet meer voldoet aan de voorwaarden van een groep voor de CCCTB.

De werkdOCUMENTEN 'werkingssfeer van de CCCTB' en 'dividenden' worden geïntroduceerd. Het doel dat het werkdOCUMENT 'werkingssfeer van de CCCTB' wordt geïntroduceerd is om te bepalen welke personen/ondernemingen onder de reikwijdte van de CCCTB vallen en dus de mogelijkheid hebben om de CCCTB toe te passen. In principe hebben ondernemingen die volgens de nationale wetgeving onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting de mogelijkheid om de CCCTB toe te passen. Een uitzondering geldt voor ondernemingen die geen economische activiteiten verrichten.

Het doel van het werkdOCUMENT 'dividenden' is om de regels voor het betalen en het ontvangen van dividenden te bepalen met als belangrijkste doel het voorkomen van dubbele belastingen.

2.2.9. Vergadering werkgroep d.d. 13 december 2006

In de 9^e vergadering, gehouden op 13 december 2006, worden diverse werkdOCUMENTEN besproken. Er wordt onder andere gesproken over de voortgang tot nu toe en de plannen voor de toekomst. Het is voor alle werkgroepleden nog niet geheel duidelijk hoe de Commissie de kloof tussen de technische uitwerking in de subwerkgroepen en de politieke keuzes wil overbruggen om eind 2008 een formeel voorstel voor een richtlijn voor een CCCTB binnen de Europese Unie te kunnen doen.

De Commissie geeft als reactie dat met behulp van een mededeling die in het voorjaar 2007 aan de Raad van Ministers en het Europese Parlement zal worden verstrekt op politiek niveau een reactie aan de Commissie kan worden gegeven op de punten die tot dat moment aan de orde zijn gekomen.

Het werkdOCUMENT 'mechanisme van het delen' wordt geïntroduceerd. Er worden in eerste instantie drie mogelijke opties gegeven over op welke wijze het aandeel in de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting voor een groepsonderdeel kan worden bepaald. Dit kan op macroniveau, op microniveau met behulp van een btw sleutel of op microniveau op basis van de traditionele sleutelverdeling loonkosten, eigendom en omzet.

Er volgt een uitgebreide discussie over de voor- en nadelen van de verschillende verdeelmethoden. Ook wordt gerefereerd naar een soortgelijke systematiek zoals die in de USA wordt gehanteerd. Gezien de problematiek wordt er een subwerkgroep geïnstalleerd om een en ander verder uit te werken.

Naast het werkdOCUMENT 'mechanisme van het delen' worden de werkdOCUMENTEN 'knelpunten gerelateerd aan reorganisaties' en 'verbonden partijen' geïntroduceerd. Een verdere discussie met betrekking tot deze onderwerpen zal in de loop van de tijd nog volgen.

Twee belangrijke discussiepunten die in de subwerkgroep ‘internationale aspecten’ zijn besproken worden toegelicht. Dit betreft hoe om te gaan met het passieve inkomen (dividend, interest en royalty’s) en bijkomende kosten verdiend uit bronnen buiten de Europese Unie en de inkomsten uit vaste inrichtingen. Uit de vergadering komt naar voren dat er meer analyse naar deze onderwerpen nodig is.

2.2.10. Vergadering werkgroep d.d. 13 maart 2007

In de 10^e vergadering van de werkgroep, gehouden op 13 maart 2007, wordt een rapportage gegeven van de belangrijkste punten die zijn besproken in de subwerkgroepen ‘verdeelsleutel heffingsgrondslag vennootschapsbelasting’, ‘reikwijdte CCCTB’ en ‘groepsbelastingen’. Op basis van de factoren loonkosten, activa en omzet zal de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting naar de verschillende groepsonderdelen worden verdeeld. De interpretatie van deze factoren dient verder te worden uitgewerkt. In de subwerkgroep is besloten dat de loonkosten van interim personeel in de factor loonkosten dient te worden opgenomen.

Om te bepalen welke entiteiten onder de reikwijdte van de CCCTB vallen wordt de voorkeur uitgesproken om een lijst hiervoor op te stellen. In principe vallen vaste inrichtingen en transparante entiteiten waarvan de eigenaars tot een CCCTB groep behoren onder de reikwijdte van de CCCTB. De CCCTB wordt een optionele keuze. Indien een groep hiervoor kiest geldt ook dat er consolidatie dient plaats te vinden.

Bij consolidatie komen vraagpunten aan de orde als: vanaf wanneer dient er consolidatie plaats te vinden als er een onderneming onderdeel van een groep gaat uitmaken, dient een moedermaatschappij een 100% aandelenbelang in een deelneming te hebben etc. Er dient één belastingadministratie en één wettelijk kader voor alle procedures in het kader van de CCCTB te komen. De moedermaatschappij dient de belastingaangifte van de gehele groep in te dienen.

2.2.11 Vergadering werkgroep d.d. 27-28 september 2007

Tijdens de 11^e vergadering, gehouden op 27-28 september 2007, worden de belangrijkste punten uit het werkdocument ‘CCCTB/WP/057: mogelijke elementen van een technische uitwerking’ besproken. Het doel van dit werkdocument is om een samenhangend geheel van de structurele basiselementen van de CCCTB weer te geven. Het betreft een basisdocument, hetgeen betekent dat nog niet alle elementen volledig zijn uitgewerkt. Hierna volgt een korte opsomming van belangrijke punten die inzake de aansluiting met de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening, afschrijvingskosten en consolidatie, die vervolgens zijn besproken.

Waar mogelijk zal er aansluiting met de regelgeving IAS/IFRS worden gemaakt. Bijvoorbeeld voor de definitie van voorraden en voorzieningen. Eveneens is besloten dat kapitaalkosten voor onderzoek en ontwikkeling direct ten laste van het resultaat dienen te worden gebracht. Omtrent de wijze van afschrijvingen op activa is besloten dat individuele afschrijving op ‘lange termijn’ activa zal plaatsvinden en pooling voor de overige activa. Er vindt nog een discussie plaats wat onder lange termijn verstaan dient te worden. In het werkdocument wordt hieronder een levensduur van 25 jaar verstaan of als de kostprijs/aanschafwaarde 5 miljoen euro overschrijdt.

Wanneer een onderneming opteert om de CCCTB toe te passen dient consolidatie verplicht toegepast te worden. In de consolidatie dienen alle gekwalificeerde deelnemingen en vaste inrichtingen gevestigd in een ander EU-land betrokken te worden. Er is sprake van een gekwalificeerde deelneming wanneer de stemrechten in de deelneming direct of indirect 75% of meer zijn. Daarnaast is besloten dat ook ondernemingen die alleen vestigen in een EU-land hebben consolidatie volgens de CCCTB kunnen toepassen.

De lidstaten wordt verzocht om kwantitatieve gegevens aan te leveren om te kunnen beoordelen wat de positieve effecten van een belastinghervorming op de nationale heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting en op de administratieve kosten van de belastingdienst zijn. De beoordeling hiervan zal niet het niveau van de werkgroep plaatsvinden maar op het niveau van de Europese Unie.

2.2.12. Vergadering werkgroep d.d. 12 december 2007

Tijdens de 12^e vergadering, gehouden op 12 december 2007, worden de belangrijkste punten met betrekking tot de werkdocumenten “mogelijke elementen met betrekking tot het administratieve raamwerk”, “mogelijke elementen van de verdeelsleutel van de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting” en “mogelijke elementen van een technische uitwerking van de CCCTB” besproken.

De Commissie heeft besloten dat het administratieve raamwerk, inclusief mogelijk op te leggen sancties bij wetsovertredingen, een onderdeel gaat uitmaken van de CCCTB richtlijn. Deelnemingen die volgens de CCCTB tot een groep behoren kunnen bij wetsovertredingen ook boetes opgelegd krijgen wanneer het hun aandeel in de te betalen belasting betreft.

Met betrekking tot de factor activa, onderdeel van de verdeelsleutel heffingsgrondslag vennootschapsbelasting, wordt voorlopig besloten dat immateriële activa geen onderdeel van deze factor vormt. Dit omdat de waardering en het bepalen van de positie van de immateriële activa niet altijd eenvoudig is. Daarnaast dient voor de waardering van de factor activa uitgegaan te worden van de marktwaarde en niet van de boekwaarde van de activa.

2.2.13. Vergadering werkgroep d.d. 14 en 15 april 2008

De 13^e en laatste vergadering van de werkgroep is gehouden op 14 en 15 april 2008. Tijdens de laatste vergadering van de werkgroep is de voortgang omtrent de ontwikkeling van de regelgeving van de CCCTB besproken. Hierbij is ook de ontwikkeling van anti-misbruikregelgeving aan de orde gekomen. De werkdocumenten CCCTB/WP/057 ‘uitwerking van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting en consolidatie’, CCCTB/WP/060 ‘verdeelsleutel heffingsgrondslag vennootschapsbelasting’ en CCCTB/WP/061 ‘het administratieve raamwerk’ dienen voor de Commissie als uitgangspunt om een wetsvoorstel CCCTB bij de lidstaten van de Europese Unie in te dienen.

Tijdens de vergadering wordt aangegeven dat het niet de bedoeling is om de CCCTB regelgeving voor het bepalen van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting een op een aan te laten sluiten met de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening. Wel is het mogelijk dat er voor de totstandkoming van de CCCTB regelgeving gebruik wordt gemaakt van een aantal uitgangspunten van die verslaggevingsregels.

Met betrekking tot activa en afschrijvingskosten wordt besloten dat het criterium van 5 miljoen euro voor het individueel afschrijven op lange termijn activa niet langer wordt gehanteerd. Daarnaast wordt de afschrijvingstermijn van 25 jaar aangepast naar 15 jaar voor het afschrijven op individuele activa.

De conclusie van de Commissie is dat de werkzaamheden in het kader van de technische uitwerking van de CCCTB wetgeving in volle gang zijn maar dat dit niet betekent dat het technische werk compleet is. Met andere woorden het is nog niet bekend wat de effecten van de invoering van de CCCTB wetgeving voor de lidstaten van de Europese Unie zijn. Als de uitwerking van deze effecten in kaart is gebracht en de conceptwetgeving van de CCCTB gereed is zal dit bij de Commissie worden ingediend.

Er zullen na deze vergadering geen vergaderingen van de werkgroep meer volgen. De voorzitter herinnert de leden van de werkgroep er aan dat in de vergadering van de ECOFIN (Raad Economische en Financiële zaken) gehouden op 5 juni 2007 verschillende ministers hebben aangegeven dat zij niet in staat zijn om een mening over de CCCTB te vormen voordat er een voorstel wordt ingediend.

2.2.14 Samenvatting vergaderingen werkgroep CCCTB

In dit hoofdstuk volgt een samenvatting van de belangrijkste punten die in de vergaderingen van de werkgroep CCCTB zijn besproken en van belang kunnen zijn om mijn onderzoeksvraag, zoals uiteengezet in hoofdstuk 1, te kunnen beantwoorden.

- Voor de te verrichten werkzaamheden in het kader van de ontwikkeling van de algemene principes en de structurele elementen van de belastinggrondslag van de CCCTB zal aansluiting worden gezocht met de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening van ondernemingen. Het is niet de bedoeling om de CCCTB regelgeving voor het bepalen van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting een op een aan te laten sluiten met de verslaggevingsregels voor de commerciële jaarrekening.
(1^e vergadering werkgroep d.d. 23 november 2004/5^e vergadering werkgroep d.d. 7 december 2005/13^e vergadering werkgroep d.d. 14 en 15 april 2008)
- Het is niet toegestaan op zelfgegeneerde immateriële activa af te schrijven.
(3^e vergadering werkgroep d.d. 10 maart 2005)
- Voor de CCCTB zijn gezamenlijke definities van activa noodzakelijk.
(4^e vergadering werkgroep d.d. 23 september 2005)
- Gerealiseerde waardemutaties van activa worden als resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening te aangemerkt. (4^e vergadering werkgroep d.d. 23 september 2005)
- Het fiscale resultaat dient te worden bepaald met behulp van zowel de balanspositie als de winst-en verliesrekening. (5^e vergadering werkgroep d.d. 7 december 2005)
- Inkomsten dienen te worden belast zodra ze zijn gerealiseerd en kosten dienen in mindering te worden gebracht zodra ze zeker zijn. (5^e vergadering werkgroep d.d. 8 december 2005)
- Er dient onderscheid gemaakt te worden tussen goederen en diensten. De opbrengsten van verkochte goederen dienen, volgens experts, te worden belast op het moment dat het juridisch eigendom is overgegaan. En niet wanneer het risico is overgegaan. (5^e vergadering werkgroep d.d. 8 december 2005)
- Waardering van goederen dient plaats te vinden op basis van productiekosten of verkrijgingsprijs, dienen de werkelijk gemaakte kosten altijd weer te geven. De FIFO (first in first out) methode en de gemiddelde kostenmethode zijn toegestaan. (5^e vergadering werkgroep d.d. 8 december 2005)
- Gerealiseerde kapitaalwinsten- en verliezen op financiële activa dienen op dezelfde wijze te worden behandeld als gewone activa. (7^e vergadering werkgroep d.d. 1 juni 2006)
- Wanneer er sprake is van financial leasing dan is de economisch eigenaar niet de juridische eigenaar. Afschrijving op de activa dient plaats te vinden door de economisch eigenaar. Voor het begrip economisch eigenaar dient te worden aangesloten bij IAS 17. In IAS 17 wordt de behandeling van de verwerking van leasecontracten behandeld. (7^e vergadering werkgroep d.d. 1 juni 2006)
- Dividenden en resultaten van deelnemingen vallen niet onder de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting. (8^e vergadering werkgroep d.d. 12 september 2006)
- Voorraden dienen te worden behandeld conform IAS 2. In IAS 2 zijn onder andere de richtlijnen omtrent de waardering en presentatie van voorraden vastgelegd. Er wordt de voorkeur gegeven aan de directe methode van afschrijving op voorraden. Een voorziening voor incurante voorraden dient alleen getroffen te worden als het waarschijnlijk is dat waardedaling van de voorraden daadwerkelijk gaat plaatsvinden. (8^e vergadering werkgroep d.d. 12 september 2006)
- Volledige consolidatie van winsten en verliezen dient plaats te vinden ook al heeft de tophoudster of de tussenhoudster geen 100% belang in de aandelen van de werkmaatschappij.
(8^e vergadering werkgroep d.d. 12 september 2006)
- Op basis van de factoren loonkosten, activa en omzet zal de heffingsgrondslag

vennootschapsbelasting naar de verschillende groepsonderdelen worden verdeeld.

Met betrekking tot de factor activa wordt vooralsnog besloten dat immateriële activa geen onderdeel van deze factor vormt. Voor de waardering van de factor activa dient uitgegaan te worden van de marktwaarde en niet van de boekwaarde van de activa.

(10^e vergadering werkgroep d.d. 13 maart 2007/12^e vergadering d.d. 12 december 2007)

- Vaste inrichtingen en transparante entiteiten waarvan de eigenaars tot een CCCTB groep behoren vallen onder de reikwijdte van de CCCTB. (10^e vergadering werkgroep d.d. 13 maart 2007)
- De CCCTB wordt een optionele keuze. Indien een groep hiervoor kiest geldt ook dat er consolidatie dient plaats te vinden. In de consolidatie moeten alle gekwalificeerde deelnemingen en vaste inrichtingen gevestigd in een ander EU-land betrokken te worden. Er is sprake van een gekwalificeerde deelneming wanneer de stemrechten in de deelneming direct of indirect 75% of meer zijn. Daarnaast is besloten dat ook ondernemingen die alleen vestigingen in een EU-land hebben consolidatie volgens de CCCTB kunnen toepassen. (10^e vergadering werkgroep d.d. 13 maart 2007 /11^e vergadering werkgroep 27-29 september 2007)
- Er dient één belastingadministratie en één wettelijk kader voor alle procedures in het kader van de CCCTB te komen¹⁴. De moedermaatschappij dient de belastingaangifte van de gehele groep in te dienen. (10^e vergadering werkgroep d.d. 13 maart 2007)
- Kapitaalkosten voor onderzoek en ontwikkeling dienen direct ten laste van het resultaat te worden gebracht. (11^e vergadering werkgroep d.d. 27-28 september 2007)
- Omtrent de wijze van afschrijvingen op activa is besloten dat individuele afschrijving op ‘lange termijn’ activa zal plaatsvinden en pooling voor de overige activa. Onder lange termijn wordt een levensduur van 15 jaar verstaan. (11^e vergadering werkgroep d.d. 27-28 september 2007/13^e vergadering werkgroep d.d. 14 en 15 april 2008)

2.3 Definitief voorstel CCCTB

Nadat de laatste vergadering van de werkgroep CCCTB in april 2008 heeft plaatsgevonden heeft het nog tot 16 maart 2011 geduurd totdat er een definitief voorstel door de Commissie is gepubliceerd voor een richtlijn voor een CCCTB binnen de Europese Unie.

De Commissie maakt voorstellen die betrekking hebben op het primair gemeenschapsrecht (de EU- en EG-verdragen) en het secundaire gemeenschapsrecht (de verordeningen en richtlijnen). Het voorstel wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de Raad van Ministers. In de Raad van Ministers zijn de regeringen van de 27 lidstaten van de Europese Unie vertegenwoordigd. Samen met het Europees Parlement wordt door de Raad van Ministers de wetgevings- en begrotingstaak uitgeoefend¹⁵.

Omdat het voorstel betrekking heeft op fiscale bepalingen geldt als rechtsgrondslag artikel 115 VWEU (Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie) .

‘Onverminderd artikel 114 stelt de Raad na raadpleging van het Europees Parlement en het Economische en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure, richtlijnen vast voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.’

Concreet betekent dit dat het voorstel dient te worden goedgekeurd door alle lidstaten. Indien de richtlijn CCCTB wordt goedgekeurd zijn de lidstaten verplicht om de richtlijn uit te voeren maar een

¹⁴De zogenaamde one-shop-stop benadering (zie Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/061 CCCTB: possible elements of the administrative framework Tax Treatment of financial assets, Brussel d.d. 13.11.2007.)

¹⁵www.europa-nu.nl

lidstaat is vrij om te bepalen op welke wijze de implementatie plaatsvindt.

Door de Raad van Ministers is er medio juni 2012 nog niet gedebatteerd over het voorstel CCCTB. Op 19 april 2012 heeft het Europees Parlement in een eerste lezing een besluit genomen over het voorstel¹⁶. Op basis van de uitkomsten van de eerste lezing van het Europees Parlement zal de Commissie de Conceptrichtlijn CCCTB van 16 maart 2011 waar nodig aanpassen. De aangepaste versie van de Conceptrichtlijn CCCTB dient uiterlijk in 2020 gereed te zijn.

In Nederland is er door het kabinet en de 1^e en 2^e kamer afwijzend gereageerd op het voorstel van de Commissie. Onder andere omdat het voorstel negatieve effecten op de opbrengst van de Nederlandse vennootschapsbelasting heeft¹⁷. Doordat de keuze voor de CCCTB optioneel is zullen multinationale ondernemingen hier alleen voor kiezen als dit voordelen oplevert. Daarnaast is de verdeelsleutel van de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting op drie gelijke delen van de factoren omzet, vaste activa en arbeid gebaseerd. Een soortgelijke verdeelsleutel wordt reeds gehanteerd in de Verenigde Staten en Canada. Lidstaten met een grote dienstensector en met veel innovatieve ondernemingen krijgen hierdoor minder winst toebedeeld. Immateriële en financiële activa worden namelijk niet meegenomen in de verdeelsleutel.

Naar mijn mening is een dergelijke verdeling tegenstrijdig met de Lissabon strategie waarin het bevorderen van innovatie in Europa een belangrijk speerpunt is.

De verwachting voor Nederland is dat de verdeelsleutel van de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting een grondslagversmalling tot gevolg heeft. Volgens het kabinet wegen de voordelen niet op tegen de nadelen en wordt de subsidiariteit als overwegend negatief beoordeeld. Daarnaast wordt de proportionaliteit negatief beoordeeld door de hoge uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Er dient namelijk een nieuw belastingstelsel te worden uitgevoerd en daarnaast blijft het oude stelsel ook gehandhaafd.

Hoofdstuk 3 Groepsvorming en consolidatie in het kader van de CCCTB

3.1. Inleiding

In dit hoofdstuk zal een toelichting gegeven worden op het groepsvereiste in het kader van de CCCTB. Daarnaast zal kort worden stilgestaan hoe de geconsolideerde belastinggrondslag tot stand komt.

In art. 6 van de Conceptrichtlijn, (hierna te noemen CR) wordt gedefinieerd dat onder een ‘belastingplichtige’ een vennootschap dient te worden verstaan die voor de CCCTB heeft gekozen zoals deze regeling door de richtlijn is ingesteld. Daarnaast wordt in art. 2 CR met verwijzing naar bijlage I en II vermeld welke vennootschappen kwalificeren om de CCCTB toe te passen.

3.2 Het vormen van een groep binnen de CCCTB

Wanneer een groep (art. 55 CR) opteert om de CCCTB toe te passen dan geldt dit voor de gehele groep. Het is dus niet mogelijk dat indien een moedermaatschappij¹⁸ voor de CCCTB kiest een van haar dochtervennootschappen gevestigd in een EU- lidstaat, besluit om de CCCTB niet toe te passen. In de literatuur bestaat enige onduidelijkheid of een groep alleen van “boven naar beneden” dient te worden gezien. Zie bijvoorbeeld Dr. J.L. van de Streek, Mr. J.A.R. van Eijdsden en Mr. drs. S.A.W.J. Strik die deze mening zijn toegedaan¹⁹.

Voorbeeld:

Stel een holdingmaatschappij heeft een 100% kapitaalbelang in een tussenholding en deze

¹⁶ Europese Commissie, 2011/0058(CNS)-19/04/2012 Text adopted by Parliament, 1st reading/single reading

¹⁷ Kamerstukken II 2010/11, 32728, nr.2

¹⁸ Wanneer gesproken wordt over een moedermaatschappij wordt in het kader van deze scriptie bedoeld een hoofdbelastingplichtige zoals bedoeld in art. 4 lid 6 CR.

¹⁹ FED fiscale brochure Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Mr.J.A.R. van Eijdsden; Dr. J.L. van de Streek; Mr. drs. S.A.W.J. Strik. pagina 50.

tussenholding heeft een 100% kapitaalbelang in een werkmaatschappij. Voor de CCCTB kwalificeren de tussenholding en de werkmaatschappij op basis van art. 54 lid 1 CR als (klein)dochtermaatschappij van de holdingmaatschappij. Indien de holdingmaatschappij niet opteert voor de CCCTB maar de tussenholding wel dan ben ik van mening dat op basis van art. 54 CR (voor een nadere uiteenzetting zie hierna) de holdingmaatschappij de CCCTB niet hoeft toe te passen omdat de holdingmaatschappij niet wordt aangemerkt als een groepsmaatschappij. Ter motivatie dient het volgende.

Art. 4 lid 1 CR: *“Belastingplichtige: een vennootschap die heeft gekozen voor toepassing van de bij deze richtlijn ingestelde regeling.”*

Art. 104 lid 1 CR *“In het geval van een groep doet de hoofdbelastingplichtige de kennisgeving namens de groep aan de hoofdbelasting autoriteit.”*

Indien de holdingmaatschappij niet kiest voor de toepassing van de bij deze richtlijn ingestelde regeling dan wordt niet toegekomen aan art.104 lid 1 en lid 2 CR. De holdingmaatschappij is dan namelijk geen belastingplichtige volgens de definitie van art. 4 lid 1 CR.

Art. 105 CR bepaalt dat het toepassen van de CCCTB geldt voor een periode van 5 belastingjaren met na afloop van deze termijn een verlenging van 3 belastingjaren. Verlenging vindt niet plaats indien uiterlijk 3 maanden voor de afloop van de 3 of 5 jarentermijn dit bij de desbetreffende autoriteit kenbaar is gemaakt.

In art. 54 en 55 CR van het definitieve voorstel voor de CCCTB worden de bepalingen omtrent het groepsvereiste en het kwalificeren als een dochtermaatschappij vermeld.

In art. 55 CR wordt bepaald dat een belastingplichtige een groep vormt met:

- a) *vaste inrichtingen gelegen in andere lidstaten;*
- b) *vaste inrichtingen gelegen in andere lidstaten van kwalificerende dochtermaatschappijen die inwoner zijn van een derde land;*
- c) *met kwalificerende dochtermaatschappijen die inwoner zijn van een of meer lidstaten;*
- d) *kwalificerende dochtermaatschappijen en waarvan de moedermaatschappij inwoner van een derde land is en voldoet aan de vereisten in artikel 2.2. van het definitieve voorstel van de CCCTB²⁰.*

In art. 54 lid 1 CR wordt bepaald dat er sprake is van een kwalificerende dochtermaatschappij als: *de moedermaatschappij een recht heeft om meer dan 50% van de stemrechten uit te oefenen in directe (klein)dochtermaatschappijen; de moedermaatschappij een eigendomsrecht heeft of een aanspraak op de winst heeft van meer dan 75% van het kapitaal van de directe (klein)dochtermaatschappijen.*

Art. 15 lid 1 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 bepaalt dat een moedermaatschappij een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting met een dochtermaatschappij kan vormen indien is voldaan aan de eis dat de moedermaatschappij 95% of meer van het economisch en juridisch eigendom in het nominaal gestorte kapitaal van de dochtermaatschappij bezit. Ten opzichte van art. 54 CR is volgens de huidige Nederlandse wetgeving minder snel voldaan aan het bezitsvereiste om een groepsmaatschappij voor de vennootschapsbelasting te vormen.

In art. 54 lid 2 CR wordt bepaald hoe de toerekening aan een groepsmaatschappij dient plaats te vinden als er sprake is van een indirecte groepsmaatschappij.

Indien is voldaan aan het criterium zoals vermeld in artikel 54 lid 1a wordt de moedermaatschappij geacht 100% van de stemrechten in de indirecte dochtermaatschappij te houden. Voor de berekening van de aanspraak op de winst en het eigendomsrecht vindt vermenigvuldiging van het belang in de tussenliggende dochtermaatschappijen plaats. Hierbij worden ook eigendomsrechten van 75% of minder waarin de moedermaatschappij een direct of middellijk belang heeft in de berekening

²⁰ Art.2.2. CR: onder een kwalificerende vennootschap die is opgericht naar het recht van een derde land wordt verstaan een vennootschap die een vorm heeft die vergelijkbaar is met een van de bijlage I van het definitieve voorstel voor de CCCTB opgenomen vormen en onderworpen is aan een van de in bijlage II genoemde vennootschapsbelastingen.

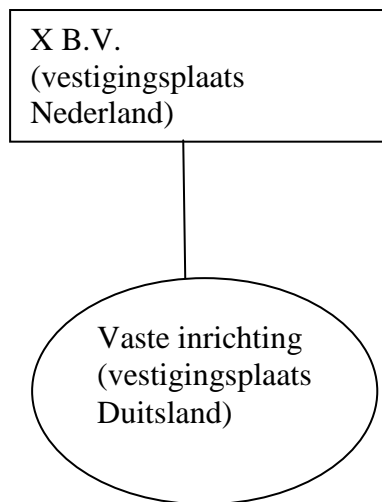
meegenomen. Dit geldt ook als de vennootschap waarin de moedermaatschappij een recht heeft inwoner van een derde land is.

Aan de vereisten van art. 54 CR dient een belastingplichtige volgens art. 58 lid 1 CR gedurende het gehele belastingjaar voldoen. Zodra een belastingplichtige gedurende negen maanden voldoet aan de vereisten van art. 54 CR dan treedt de belastingplichtige tot een groep toe. Terugwerkende kracht is mogelijk en ook is het niet verplicht dat de negen maanden niet in het hetzelfde boekjaar vallen.

Ter verduidelijking van de hiervoor gestelde voorwaarden in art. 55 lid a t/m d CR volgen hierna een viertal voorbeelden ter verduidelijking. Daarna volgt een voorbeeld van een kwalificerende dochtermaatschappij in het kader van art. 54 CR.

Voorbeeld 1 art. 55 lid a CR

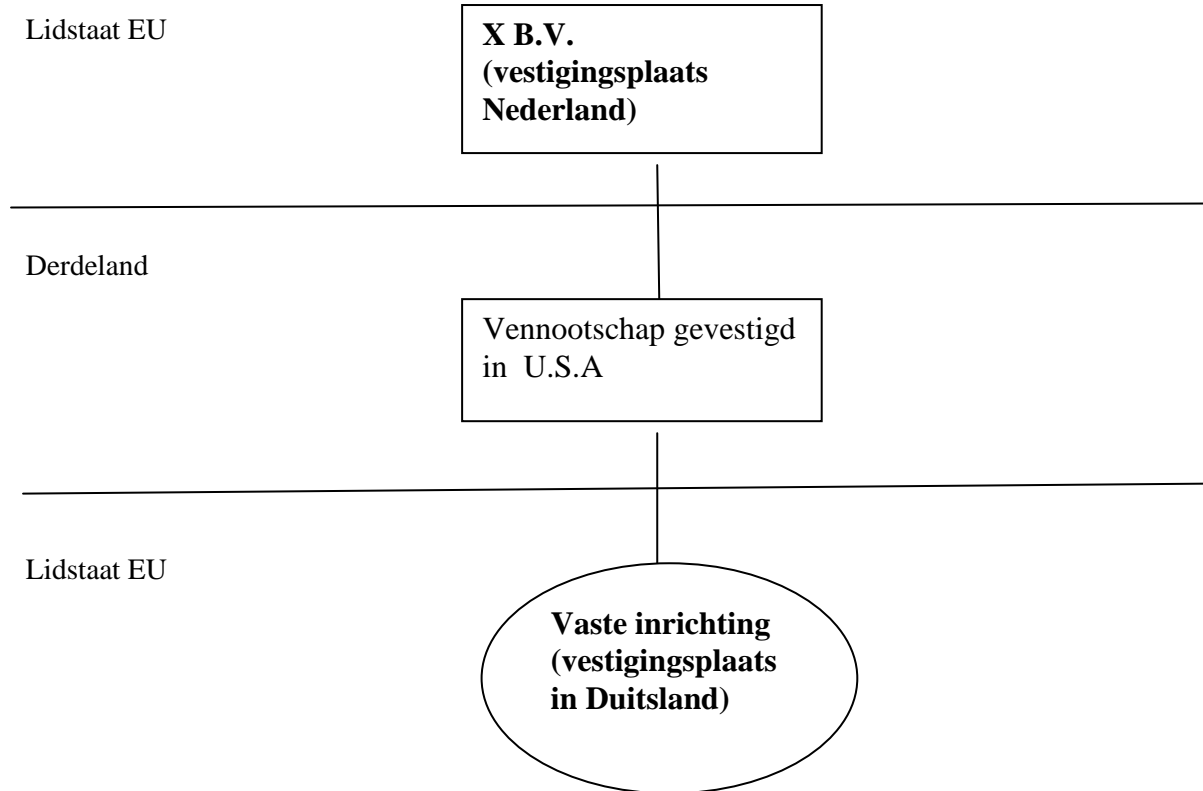
X BV is belastingplichtige in Nederland en heeft een vaste inrichting in Duitsland. X B.V. en de vaste inrichting in de Duitsland vormen voor de CCCTB een groepsmaatschappij.



Voorbeeld 2 art. 55 lid b CR

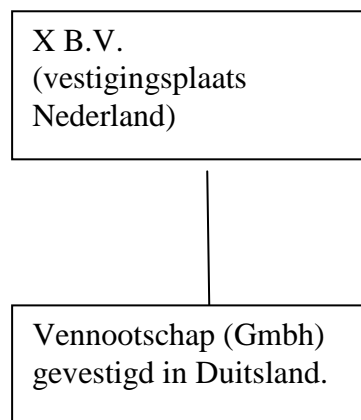
X BV is belastingplichtige in Nederland en heeft een 100% belang in een conform art. 54 CR kwalificerende dochtermaatschappij in de U.S.A. Deze laatstgenoemde vennootschap heeft een vaste inrichting in Duitsland.

X B.V. en de vaste inrichting in Duitsland vormen voor de CCCTB een groepsmaatschappij.



Voorbeeld 3 art. 55 lid c CR

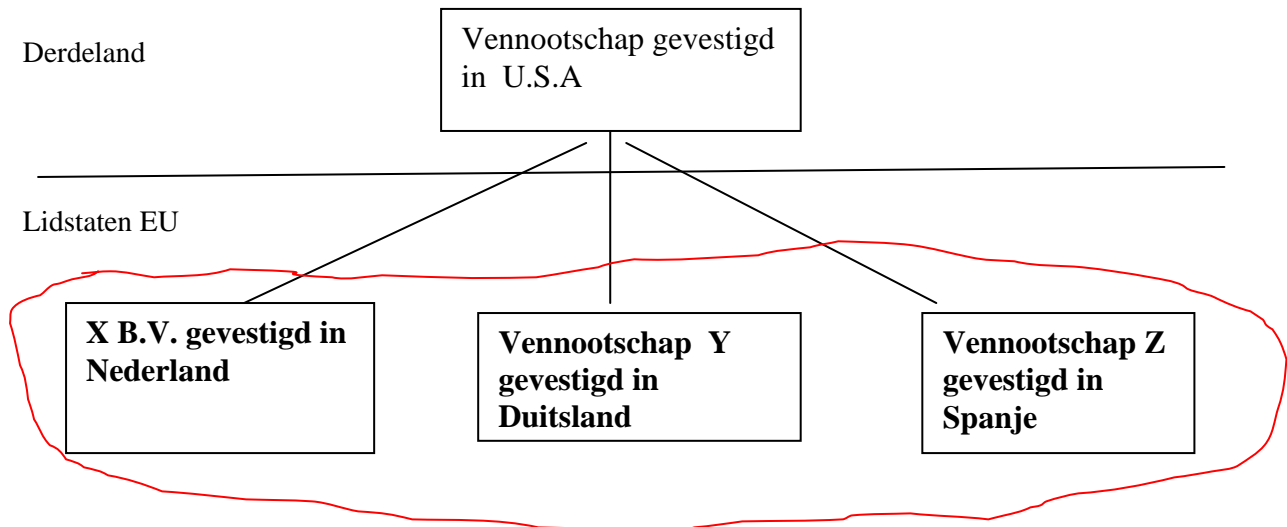
X BV is belastingplichtige in Nederland en heeft een 100% belang in een conform art.54 CR kwalificerende dochtermaatschappij in Duitsland. X B.V. en de in Duitsland gevestigde vennootschap vormen voor de CCCTB een groepsmaatschappij.



Voorbeeld 4 art. 55 lid d CR

Een moedermaatschappij is gevestigd in de U.S.A. Deze vennootschap voldoet aan de vereisten van art. 2.2. CR²¹ en heeft een 100% belang in drie, conform art.54 CR, gekwalificeerde dochtermaatschappijen die allen in de Europese Unie gevestigd zijn.

Vennootschap X, Y en Z vormen voor de CCCTB een groepsmaatschappij.



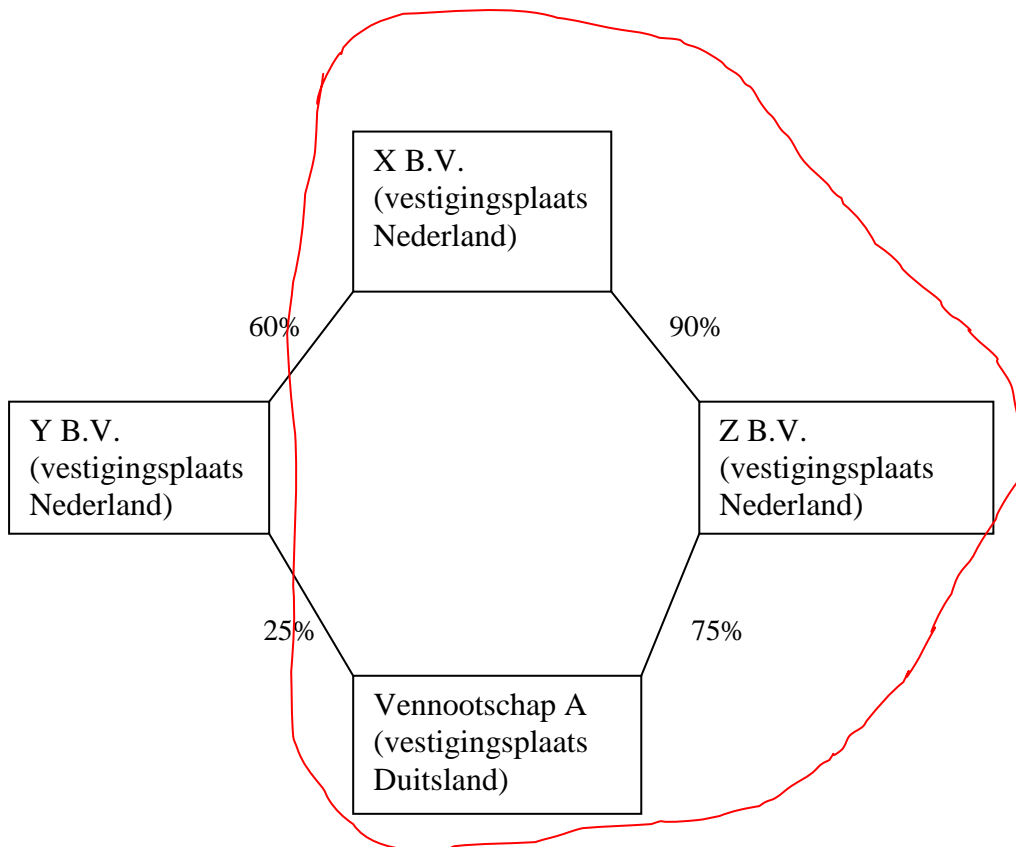
Voorbeeld 5 een kwalificerende dochtermaatschappij op grond van art.54 CR

X B.V. is gevestigd in Nederland en heeft een 60% kapitaalbelang en 60% van de stemrechten in het in Nederland gevestigde Y B.V. Voor de CCCTB vormen X B.V. en Y B.V. geen groepsmaatschappij omdat niet is voldaan aan het criterium meer dan 75% winstrecht/eigendomsrecht.

X B.V. heeft een 90% kapitaalbelang en 90% van de stemrechten in het in Nederland gevestigde Z B.V. Voor de CCCTB vormen X B.V. en Z B.V. een groepsmaatschappij omdat voldaan is aan de cumulatieve vereisten van art.54 CR. Omdat X B.V. meer dan 50% van de stemrechten in Z B.V. heeft wordt dit voor de CCCTB aangemerkt als een recht van 100%.

Z B.V. heeft een 75% kapitaalbelang en 75% van de stemrechten in vennootschap A gevestigd in Duitsland. Y B.V. heeft een 25% kapitaalbelang en 25% van de stemrechten in vennootschap A. In eerste instantie maakt vennootschap A voor de CCCTB geen onderdeel uit van de groep X B.V. en Z B.V. Dit omdat niet is voldaan aan het criterium meer dan 75% winstrecht/eigendomsrecht. Echter X B.V. heeft indirect via Y B.V. een 15% (=60% * 25%) kapitaalbelang in A waardoor alsnog wordt voldaan aan het criterium meer dan 75% winstrecht/eigendomsrecht. X B.V. heeft namelijk via Z B.V. een 67,50% (= 90% * 75%) belang in vennootschap A waardoor het totaal belang van X B.V. in vennootschap A uitkomt op 82,50%.

²¹ Artikel 2.2. definitief voorstel Richtlijn CCCTB (COM (2011)121/3 d.d. 16 maart 2011): onder een kwalificerende vennootschap die is opgericht naar het recht van een derde land wordt verstaan een vennootschap die een vorm heeft die vergelijkbaar is met een van de bijlage I van het definitieve voorstel voor de CCCTB opgenomen vormen en onderworpen is aan van de in bijlage II genoemde vennootschapsbelastingen.



Voor de CCCTB vormen X B.V., Z B.V. en vennootschap A een groepsmaatschappij.

3.3. Consolidatie

Indien een groep voldoet aan de vereisten van art. 54 en 55 CR zoals uiteengezet in paragraaf 3.2, en opteert voor de CCCTB dan dient de groep verplicht consolidatie toe te passen.

In art. 57 lid 1 CR wordt het volgende bepaald:

“De belastinggrondslagen van de groepsmaatschappijen worden geconsolideerd.”

Art. 10 CR bepaalt hoe de belastinggrondslag van de groep dient te worden berekend:

“De belastinggrondslag wordt berekend als opbrengsten minus vrijgestelde opbrengsten, aftrekbare kosten en andere aftrekbare posten.”

De belastinggrondslag wordt berekend op basis van de winst- en verliesrekening (art. 10 CR) en niet op basis van de vermogensvergelijking via de fiscale balans. Daarnaast kent de CCCTB geen proportionele consolidatie. Dit betekent voor de groepsmaatschappij vermeld in het laatste voorbeeld van paragraaf 3.2. dat, er vanuit gaande dat X B.V., Z B.V. en vennootschap A hebben geopteerd voor de CCCTB, het totale fiscale resultaat van alle drie de vennootschappen wordt meegenomen in de geconsolideerde belastinggrondslag. Ook al is er geen sprake van een 100% kapitaalbelang van X B.V. in de dochtermaatschappijen Z B.V. en in vennootschap A.

Onderlinge groepstransacties dienen volgens de opgenomen bepaling in art.59 lid 4 CR worden gewaardeerd tegen kostprijs of lagere fiscale boekwaarde. Hierdoor blijven resultaten die voortvloeien uit transacties tussen groepsmaatschappijen buiten beschouwing en dienen er geen eliminatieposten gemaakt te worden. (Art.59 lid 1 CR.)

Dit is een wezenlijk andere benadering dan de fiscale eenheid tussen een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij op grond van art. 15 lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In dit wetsartikel wordt namelijk bepaald dat het vermogen en de werkzaamheden van de dochtermaatschappij, voor het bepalen van de belastinggrondslag van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, onderdeel uitmaken van het vermogen en de werkzaamheden van de

moedermaatschappij. Dit betekent dat transacties tussen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij op zakelijke basis plaatsvinden en dat er een resultaat uit de transactie voortvloeit en dit resultaat ook als zodanig wordt verwerkt. Ten behoeve van het bepalen van de belastinggrondslag van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting wordt het resultaat van deze transacties geëlimineerd.

Hoofdstuk 4 Waardering vaste activa en voorraden en onderhanden werk

4.1 Inleiding

Dit hoofdstuk bevat een weergave van de waardering van de vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de CR. Om inzicht te verkrijgen in hoeverre deze waarderingsregels afwijken van de huidige geldende fiscale regelgeving en commerciële verslaggevingsregels zullen ook de waarderingsregels volgens het Nederlands vennootschapsbelastingstelsel en IFRS worden weergegeven. In hoofdstuk 5 wordt via een casus de invloed van de verschillende waarderingsmethoden op de belastinggrondslag van de belastingplichtige toegelicht.

Omdat de waarderingsystematiek van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk van invloed is op de berekening van de fiscale jaarwinst van de belastingplichtige, volgt hierna een korte toelichting op het begrip fiscale jaarwinst in het systeem van de CCCTB ‘de belastinggrondslag’. Hierbij zal een relatie worden gelegd met het commerciële winstbegrip.

Artikel 10 CR bepaalt dat de belastinggrondslag als volgt wordt berekend:

“De belastinggrondslag wordt berekend als opbrengsten minus vrijgestelde opbrengsten, aftrekbare kosten en andere aftrekbare posten.”

In artikel 9 lid 1 CR is bepaald dat winsten worden belast en verliezen in mindering op het belastbaar bedrag worden gebracht zodra zij gerealiseerd zijn. Dit komt overeen met het realisatiebeginsel een van de hoofdbeginselen van het begrip goed koopmansgebruik dat het Nederlands vennootschapsbelastingstelsel kent. In het arrest van de Hoge Raad van 7 juni 1961²² is beslist dat de winst in het fiscale jaar dient te worden verantwoord waarin de winst is gerealiseerd. In het arrest van de Hoge Raad van 8 april 1953²³ is beslist dat de lasten ten laste van het fiscale jaar dienen te worden gebracht waarin de lasten zijn veroorzaakt.

Er zijn in de CR een aantal uitzonderingen opgenomen waarin het wel mogelijk is om verliezen in mindering te brengen op het belastbaar bedrag voordat deze verliezen zijn gerealiseerd. Hierbij kan gedacht worden aan het vormen van voorzieningen (artikel 25), oninbare vorderingen (artikel 27) en uitzonderlijke afschrijving (artikel 41).

De jaarwinst volgens het Nederlands vennootschapsbelastingstelsel dient volgens artikel 8 lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, onder verwijzing naar artikel 3.25 Wet inkomstenbelasting 2011, als volgt te worden berekend:

“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.”

Er is in Nederland geen wettelijke definitie van het begrip goed koopmansgebruik. De invulling van het begrip goed koopmansgebruik vloeit voort uit de fiscale jurisprudentie. In het arrest van de Hoge Raad van 8 mei 1957²⁴, werd beslist dat wanneer aan een fiscaal stelsel de leer van de bedrijfseconomie ten grondslag ligt, dit tot gevolg kan hebben dat dit fiscale stelsel ook overeenkomt met het begrip goed koopmansgebruik. In hetzelfde arrest werd beslist dat de bedrijfseconomie niet

²²nr. 14564, BNB 1961/314

²³nr. 11257, BNB 1953/146

²⁴nr. 12931, BNB 1957/208

aan een fiscaal stelsel ten grondslag kan liggen wanneer dit strijdig is met de wettekst, dit tekort doet aan de algemene opzet van de belastingwet of dit tekort doet aan een beginsel van de belastingwet²⁵. Na het arrest van de Hoge Raad van 8 mei 1957 is het begrip goed koopmansgebruik steeds meer een autonoom fiscaal begrip geworden met een eigen inhoud²⁶.

De volgende beginselen liggen aan het begrip goed koopmansgebruik ten grondslag:

- realisatiebeginsel (of ook wel genoemd oorzakelijk toerekeningsbeginsel): aan het belastingjaar dienen de opbrengsten en kosten te worden toegerekend die op het desbetreffende belastingjaar betrekking hebben;
- het voorzichtigheidsbeginsel: verliezen kunnen in mindering op het belastbaar bedrag worden gebracht zodra zij worden verwacht en opbrengsten worden niet tot de winst gerekend dan dat zij zijn gerealiseerd;
- eenvoudbeginsel: het stelsel van winstbepaling hoeft niet complexer te worden gemaakt dan nodig is en dient nog relatief eenvoudig controleerbaar te zijn.

Binnen het kader van het goed koopmansgebruik is het voor de belastingplichtige onder voorwaarden mogelijk om van winstberekeningsstelsel te wijzigen. Een van deze voorwaarden is dat een belastingplichtige niet als doel heeft om de stelselwijziging toe te passen om een eenmalig fiscaal voordeel te behalen. Een voorbeeld van stelselwijziging is de activering van het constante deel van de algemene kosten bij de waardering van de voorraden. Dit is toegestaan maar niet verplicht. Het uitgangspunt bij toepassing van CCCTB is dat een stelselwijziging niet is toegestaan mits er een uitzonderlijke situatie is ontstaan die een stelselwijziging rechtvaardigt. Dit is vastgelegd in artikel 9 lid 3 CR.

Art.3.25 Wet Inkomstenbelasting 2001 regelt de toerekening van de jaarwinst aan de verschillende jaren. De winst van een belastingplichtige gedurende het gehele bestaan van de onderneming van de belastingplichtige wordt bepaald op basis van het begrip totaalwinst zoals vastgelegd in artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2011:

“Winst uit een onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.”

Een voor of een nadeel dat niet onder de definitie totaalwinst valt kan ook niet worden toegerekend aan een jaarwinst. Een voorbeeld hiervan is de objectieve kwijtscheldingsvrijstelling art. 3.13 Wet Inkomstenbelasting 2001. De CR kent geen totaalwinstbegrip.

Binnen de Europese Unie dienen met ingang van 1 januari 2005 beursgenoteerde ondernemingen²⁷ de geconsolideerde commerciële jaarrekening verplicht te waarderen op basis van International Financial Reporting Standards (hierna te noemen IFRS). De geconsolideerde commerciële jaarrekening van een niet beurs genoteerde onderneming en de enkelvoudige commerciële jaarrekening mogen vrijwillig op basis van IFRS worden gewaardeerd. Indien door de onderneming niet vrijwillig voor waardering op basis van IFRS wordt gekozen dient de waardering volgens de nationale verslaggevingsregels plaats te vinden. Dit betreft voor Nederland de waardering volgens de “Dutch GAAP” of te wel “Dutch Generally Accepted Accounting Principles”. Deze “principles” zijn gebaseerd op Titel 9 Boek BW 2 waarin voor rechtspersonen en andere vennootschappen de voorschriften met betrekking tot de externe financiële verslaglegging zijn opgenomen.

²⁵ Sillevius, L.W./Kempen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. van, Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 24.

²⁶ Smeets, drs. M.H.M., ‘Ontwikkelingen in goed koopmansgebruik: het realisatiebeginsel in opmars’, Advies, januari 1995 pagina 6.

²⁷ Ernst & Young accountants, Directoraat Vaktechniek Handboek Jaarrekening 2010 Toepassing van de Nederlandse wet-en regelgeving en IFRS, pagina 62: onder een beursgenoteerde vennootschap wordt een rechtspersoon verstaan waarvan de effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt van een lidstaat van de Europese Unie.

Het verschil tussen IFRS en “Dutch GAAP” is dat IFRS meer “rules-based” is en “Dutch Gaap” meer “principles-based. Bij toepassing van IFRS zijn afwijkingen van specifieke regels bijna niet meer mogelijk terwijl principles-based er een goed onderbouwde motivatie is om wel af te wijken van een specifieke regel.

De vraag die gesteld dient te worden is in hoeverre het belastbaar bedrag kan of dient te worden afgeleid van de commerciële balans. Met andere woorden is er sprake van het beginsel ‘Maßgeblichkeit’ of ‘Umgekehrte Maßgeblichkeit’. Bij het beginsel ‘Maßgeblichkeit’ is er sprake als de commerciële winstbepaling als uitgangspunt dient voor de fiscale winstbepaling. Bij het beginsel ‘Umgekehrte Maßgeblichkeit’ dient de fiscale winstbepaling als uitgangspunt voor de commerciële winstbepaling.

Wanneer het belastbaar bedrag wordt afgeleid van de commerciële balans opgesteld op basis van IFRS, leidt dit mogelijk tot eerdere belastingheffing en negatieve cashflow effecten in verband met fair value accounting. Er vindt dan namelijk belastingheffing plaats over ongerealiseerde winsten hetgeen in conflict is met het principe van belastingheffing alleen over gerealiseerde winsten (en in Nederland dus met het goed koopmansgebruik).

In de CR van 16 maart 2011 is er uiteindelijk voor gekozen dat er voor de berekening van de belastinggrondslag geen relatie met de commerciële verslaggevingsregels wordt gelegd. Er is dus geen sprake van zowel het beginsel ‘Maßgeblichkeit’ of ‘Umgekehrte Maßgeblichkeit’ en de CR betreft dus een geheel nieuw stelsel van winstberekening wat nog in geen enkel lidstaat in de Europese Unie is ingevoerd.

4.2. Vaste activa

In dit hoofdstuk worden de waarderingsregels van de verschillende categorieën van de vaste activa toegelicht. Als uitgangspunt dient de definitie zoals vermeld in artikel 4 lid 14 CR waarin de volgende definitie van het begrip Vaste activa wordt gegeven:

“ Vaste activa: alle materiële activa onder bezwarende titel verkregen of door de belastingplichtige voortgebracht en alle immateriële activa onder bezwarende titel verkregen indien zij onafhankelijk kunnen worden gewaardeerd en in de bedrijfsvoering worden aangewend ter verwerving, behoud of zekerstelling van inkomen gedurende meer dan twaalf maanden, behalve wanneer de verkrijgings- en voortbrengings- of verbeteringskosten minder dan € 1.000 bedragen. Tot vaste activa worden ook financiële vaste activa gerekend.”

Er is geen wettelijke definitie van de vaste activa in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en in de IFRS²⁸ vermeld. Wel worden de in de definitie van art.4 lid 14 CR afzonderlijk vermelde categorieën van de vaste activa op onderdelen gedefinieerd in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en in de IFRS. Deze categorieën worden nader toegelicht in paragraaf 4.2.1. t/m 4.2.3.

4.2.1. Immateriële vaste activa

a. Wet op de vennootschapsbelasting

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vermeldt geen definitie van het begrip immateriële vaste activa. Immateriële vaste activa betreft eigendom dat geen fysiek bestaansrecht heeft en dat juridische bescherming geniet. Voorbeelden zijn kosten van uitgifte van aandelen²⁹, patenten en knowhow en goodwill. Kosten voor de uitgifte van aandelen kunnen direct ten laste van de belastbare winst worden gebracht of kunnen worden geactiveerd op de balans onder de immateriële vaste activa.

In de fiscale regelgeving is de relatie tussen de activiteiten van een onderneming en de kosten van onderzoek en ontwikkeling bepalend of de kosten worden geactiveerd of niet. Indien de verwachting is

²⁸ IAS 1 schrijft geen vooringschreven indeling van de balans voor.

²⁹ HR 2 maart 1994, nr. 29 061, BNB 1994/164 keuzemogelijkheid om kosten van uitgifte aandelen te activeren of direct ten laste van het resultaat te brengen.

dat met de kosten voor onderzoek en ontwikkeling in de toekomst economische voordelen voor de onderneming kunnen worden behaald dan is activering van de kosten van onderzoek en ontwikkeling toegestaan.

Goodwill betreft het verschil tussen de reële waarde en de kostprijs die op enig moment aan identificeerbare activa en passiva van een onderneming wordt toegekend. De reële waarde wordt mede gebaseerd op de resultaten die de onderneming naar verwachting in de toekomst behaalt. Indien het behalen van deze resultaten gerelateerd is aan de bekwaamheden van de ondernemer is er sprake van persoonlijke goodwill. Omdat persoonlijke goodwill niet kan worden overgedragen aan de koper van de onderneming is het niet toegestaan om op persoonlijke goodwill af te schrijven.

Art. 8 lid 1 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een schakelbepaling naar onder andere artikel 3.30 Wet Inkomstenbelasting 2001 Afschrijving op bedrijfsmiddelen. Dit houdt in dat artikel 3.30 Wet Inkomstenbelasting 2001 ook van toepassing is op belastingplichtigen die belast worden volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Art. 3.30 lid 3 Wet Inkomstenbelasting 2001 bepaalt dat de voortbrengingskosten van immateriële activa in zijn geheel kunnen worden afgeschreven in het kalenderjaar dat de immateriële vaste activa zijn voortgebracht. Dit geldt echter alleen als de immateriële vaste activa per 31 december 2006 nog niet op de fiscale balans waren geactiveerd. Immateriële vaste activa die zijn aangeschaft dienen te worden geactiveerd en voor deze groep geldt art. 3.30 lid 3 Wet Inkomstenbelasting 2001 niet. Bij goodwill is het de vraag of er sprake is van een slijtbaar activum. Het is mogelijk dat er bij de betaling van een bedrag wordt aangegeven dat dit 'goodwill' betreft terwijl dit feitelijk een betaling voor een niet slijtbaar activum betreft waarvoor geen relatie met de activiteiten van de onderneming kan worden gelegd. Wanneer hier sprake van is kan er niet op het activum worden afgeschreven. Een voorbeeld van een niet afschrijfbaar activum is bijvoorbeeld de overname van een onbeperkt geldige vervoersvergunning waarvan er maar een beperkt aantal zijn uitgegeven.

Afschrijving op het bedrijfsmiddel (waaronder goodwill) dient jaarlijks plaats te vinden indien er sprake is van slijtage van het bedrijfsmiddel. Afschrijving dient plaats te vinden op basis van goed koopmansgebruik binnen het wettelijk kader van art. 3.25 Wet Inkomstenbelasting 2011. Dit is toegelicht in de inleiding van dit hoofdstuk.

Uit de jurisprudentie³⁰ blijkt dat de Hoge Raad toestaat dat waardering van het activum plaatsvindt op basis van de voortbrengingskosten of aanschaffingskosten (met andere woorden de kostprijs van het activum) van het activum minus afschrijvingen, tenzij het activum op basis van 'going concern' van de onderneming een lagere bedrijfswaarde heeft. Wanneer hier sprake van is dat is het toegestaan om in een jaar af te schrijven tot de lagere bedrijfswaarde van het activum.

Met de bedrijfswaarde wordt de waarde bedoeld die een derde voor het activum zou willen betalen wanneer hij dit activum overneemt, er vanuit gaande dat de activiteiten van de ondernemingen door deze derde ongewijzigd zouden worden voortgezet³¹. Afwaardering van een activum is met ingang van 1 januari 2008 op basis van art. 3.29c Wet Inkomstenbelasting 2001 niet toegestaan indien op het moment van aanschaf van het activum bekend is dat door omstandigheden de bedrijfswaarde van het activum lager is dan de boekwaarde van het activum op basis van historische kostprijs.

Bij het bepalen van de jaarlijkse afschrijvingskosten dient rekening gehouden te worden met de verwachte gebruiksduur en met de eventuele restwaarde van het activum.

De verwachte gebruiksduur is in principe gebaseerd op de technische levensduur van het activum tenzij blijkt dat er geen opbrengsten meer uit het activum voortvloeien. Dan vindt afschrijving op de economische levensduur van het activum plaats en wordt er niet verder op het activum meer afgeschreven. De restwaarde van het activum wordt bepaald op basis van de economische waarde die

³⁰ HR 15 februari 1956, nr. 12 649, BNB 1956/102

³¹ Sillevius, L.W./Kempen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. van, *Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 257.

het activum naar verwachting heeft op het moment dat er geen opbrengsten meer uit het activum voortvloeien. Wanneer de economische en juridische eigendom in handen is van verschillende belastingplichtigen dan dient de economisch eigenaar op het activum af te schrijven.

Goed koopmansgebruik staat verschillende afschrijvingsmethoden toe. Er dient echter rekening te worden gehouden met de wettelijke bepalingen van art. 3.30 lid 1 en 2 Wet Inkomstenbelasting 2001. Hierin wordt bepaald dat er jaarlijks maximaal 10% op de nog niet afgeschreven aanschaffingskosten of voortbrengingskosten van goodwill mag worden afgeschreven en maximaal 20% op de nog niet afgeschreven aanschaffingskosten of voortbrengingskosten van overige bedrijfsmiddelen. Dit is een inbreuk op het goed koopmansgebruik.

De meest voorkomende afschrijvingsmethoden zijn:

-lineaire afschrijving;

Ieder jaar wordt een gelijk bedrag aan afschrijvingskosten op de belastbare winst in mindering gebracht. Hierbij wordt rekening gehouden met de verwachte levensduur en restwaarde van het activum.

-degressieve afschrijving;

Wanneer een activum naarmate het ouder wordt minder opbrengsten genereert is het toegestaan om jaarlijks een vast percentage van de boekwaarde van het activum af te schrijven.

-afschrijving naar een afnemend percentage;

Jaarlijks wordt er een afnemend afschrijvingspercentage gehanteerd.

-progressieve afschrijving;

Deze methode kan worden gehanteerd wanneer er door slijtage jaarlijks meer afgeschreven dient te worden dan in een jaar dat er geen slijtage heeft plaatsgevonden en er volgens de lineaire methode zou worden afgeschreven.

-intensiteitsmethode;

De jaarlijkse afschrijvingskosten worden berekend op basis van het gebruik van het activum.

(Bijvoorbeeld bij vrachtauto's.)

De beperking van art.3.30 lid 2 Wet Inkomstenbelasting 2001 heeft geen invloed op de afschrijvingsgrondslag maar stelt een maximum aan de afschrijvingskosten die jaarlijks in mindering op de belastbare winst kunnen worden gebracht.

Een voorbeeld ter verduidelijking:

Een computer heeft een aanschafwaarde van € 3.000,-. De restwaarde van de computer is nihil. Na 1 jaar is de bedrijfseconomische waarde van de computer € 2.000,-. Volgens artikel 3.30 lid 2 kan in jaar 1 maximaal 20% van de aanschafwaarde van € 3.000,- zijnde € 600,- als afschrijvingskosten computer in mindering op de belastbare winst worden gebracht.

b. Waardering op basis van IFRS

Het bepalen van welke activa precies tot de immateriële vaste activa behoren is aanzienlijk lastiger dan bij materiële vaste activa. Bij toepassing van IFRS dient te worden vastgesteld dat een immaterieel vast actief daadwerkelijk bestaat en dat er een waarde aan kan worden toegekend. Het dient te gaan om niet-monetaire activa die geen fysieke substantie bezitten. Door het specifieke karakter van de immateriële vaste activa is het niet altijd makkelijk te bepalen voor welke periode het activum kan worden gebruikt en wat de toegevoegde waarde voor de onderneming is. Met andere woorden de vraag is of er economische voordelen in de toekomst met de immateriële vaste activa kunnen worden behaald en hoe kan dit worden bepaald.

Een belangrijke voorwaarde om het actief als immaterieel actief te definiëren is dat de onderneming kan beschikken over de toekomstig te verwachten economische voordelen. Immateriële vaste activa kunnen binnen of buiten de onderneming worden gegenereerd. Het is echter niet toegestaan om intern gegenereerde immateriële vaste activa te activeren. Dit omdat de kosten niet op betrouwbare wijze kunnen worden gecontroleerd. Voorbeelden van immateriële vaste activa zijn licentieovereenkomsten,

in ontwikkeling zijnde immateriële vast activa, merknamen en goodwill³².

Kosten van uitgifte van aandelen worden niet geactiveerd onder de immateriële vaste activa. Bij toepassing van IFRS dienen de kosten voor de uitgifte van aandelen direct ten laste van het eigen vermogen te worden gebracht en is activering onder de immateriële vaste activa niet toegestaan.

Wanneer een onderneming zich als doel heeft gesteld om een nieuw innovatief product te ontwikkelen zullen, voordat dit product op de markt kan worden gebracht, kosten voor onderzoek en ontwikkeling worden gemaakt. Omdat in het in de onderzoeksfase nog te onzeker of in de toekomst economische voordelen voor de onderneming worden verwacht is het bij toepassing van IFRS niet toegestaan om de kosten van het onderzoek te activeren. Deze kosten dienen direct ten laste van het resultaat worden gebracht. De kosten van ontwikkeling kunnen wel worden geactiveerd onder de immateriële vaste activa.

Bij toepassing van IFRS vindt waardering van immateriële vaste activa tegen reële waarde plaats. Jaarlijks vindt er voor de immateriële vaste activa die een onbepaalde levensduur hebben een 'impairment test' plaats om te toetsen of er een bijzondere waardevermindering van de immateriële vaste activa heeft plaatsgevonden. De toetsing is gerelateerd aan de kasstromen die de eenheid genereert. Een voorbeeld van een immaterieel vast actief met een onbepaalde levensduur is goodwill. Is de economische levensduur van immateriële vaste activa wel bepaalbaar dan dient afschrijving plaats te vinden op basis van de geschatte economische levensduur.

c. Waardering op basis van CCCTB

In de CR zijn de immateriële vaste activa een onderdeel van de vaste activa. In artikel 4 CR "definities" wordt geen uitsplitsing vermeld uit welke categorieën de immateriële vaste activa bestaan. In diverse artikelen worden impliciet de verschillende categorieën van de immateriële vaste activa vermeld. Hierna volgt een uiteenzetting welke artikelen dit betreffen.

In artikel 4 lid 14 en artikel 14 lid 1 letter i CR wordt bepaald dat, met uitzondering van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling, alle kosten worden geactiveerd bij bedragen van tenminste € 1.000,- die worden gemaakt om immateriële vaste activa te verkrijgen, voort te brengen of te verbeteren. Daarnaast wordt expliciet bepaald dat alle immateriële vaste activa onder bezwarende titel verkregen dienen te zijn en onafhankelijk dienen te kunnen gewaardeerd. Omdat intern gekweekte goodwill niet onder bezwarende titel is verkregen kan geen activering van intern gekweekte goodwill plaatsvinden.

In artikel 12 CR worden twee categorieën van de immateriële vaste activa vermeld. Namelijk de kosten van onderzoek- en ontwikkeling en kosten voor het bijeenbrengen van eigen of vreemd vermogen. Hieronder kunnen de kosten van uitgifte van aandelen worden verstaan. De hiervoor vermelde kosten dienen direct ten laste van de belastbare winst te worden gebracht en worden dus niet geactiveerd.

Waardering van de immateriële vaste activa vindt plaats tegen de prijs die is betaald of op marktwaarde indien er geen geldelijke tegenprestatie heeft plaatsgevonden (art. 22 lid 1 en 2 CR).

Immateriële vaste activa worden in 15 jaar afgeschreven of over de periode dat het immaterieel vast actief wettelijke bescherming geniet of dat het recht van het op het immaterieel vast actief aan de belastingplichtige is toegekend. Uit de CR blijkt niet dat hier een maximum aan gebonden is tenzij de periode niet bepaald kan worden dan geldt als afschrijvingstermijn 15 jaar (art. 36 lid 1.c CR). In het jaar van investeren wordt het gehele jaar afgeschreven. In het jaar dat immaterieel vast actief wordt vervreemd vindt er geen afschrijving op het immaterieel vast actief plaats (art. 37 lid 1 CR). Wanneer een tweedehands immaterieel vast actief wordt aangeschaft geldt in principe de hiervoor vermelde afschrijvingstermijn van 15 jaar tenzij de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat de termijn korter dient te zijn (art. 36 lid 2.c CR).

³² Intern gegenereerde goodwill kan niet worden geactiveerd (IAS 38.48).

Wanneer een vennootschap de groep waarop de CCCTB van toepassing is verlaat dan dienen de in de afgelopen vijf jaar gemaakte kosten voor onderzoek en ontwikkeling bij de geconsolideerde belastinggrondslag opgeteld te worden van de groep waarop de CCCTB van toepassing is (art. 68 CR).

4.2.2. Materiële vaste activa

a. Wet op de vennootschapsbelasting

In artikel 3.30 Wet op de Inkomstenbelasting 2001 worden de wettelijke bepalingen voor de afschrijving op de materiële vaste activa/ bedrijfsmiddelen vermeld. Uit de jurisprudentie blijkt dat er van een bedrijfsmiddel kan worden gesproken indien het activum langer dan een (productie)jaar in het kader van het generen van ondernemingsactiviteiten wordt gebruikt³³. Is dit niet het geval dan betreft het activum geen bedrijfsmiddel en wordt het activum onder de rubriek voorraden gerubriceerd.

Voorbeelden van bedrijfsmiddelen zijn grond en gebouwen, machines, vervoermiddelen en inventaris. Artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verwijst onder andere naar artikel 3.30, 3.30a, 3.31 en 3.34 Wet Inkomstenbelasting 2001 waardoor deze artikelen, die betrekking op de afschrijving op materiële vaste activa hebben, ook van toepassing zijn op belastingplichtigen waarop de Wet vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is.

Voor materiële vaste activa is het op basis van art. 3.30 lid 2 Wet Inkomstenbelasting 2011 toegestaan om maximaal 20% op de nog niet afgeschreven aanschaffingskosten of voortbrengingskosten af te schrijven. Er geldt echter met ingang van 1 januari 2007 een beperking op de afschrijvingskosten van gebouwen. Deze bepaling is vastgelegd in artikel 3.30a Wet Inkomstenbelasting 2001 "Beperking afschrijving gebouwen". Voor gebouwen in eigen gebruik geldt dat er op het gebouw tot 50% van de WOZ-waarde van het gebouw mag worden afgeschreven. Dit wordt ook wel de bodemwaarde van het gebouw genoemd. Voor gebouwen die ter belegging worden aangehouden geldt dat tot de WOZ-waarde van het gebouw mag worden afgeschreven. Er is sprake van een beleggingspand indien het beleggingspand minimaal 70% ter beschikking aan een derde wordt gesteld niet zijnde een met de verbonden belastingplichtige lichaam of persoon. Ondanks de hiervoor genoemde afschrijvingsbeperkingen is het toch mogelijk om extra op het bedrijfsmiddel af te schrijven als de bedrijfswaarde lager is (art.3.30a Wet Inkomstenbelasting 2001). Onder de bedrijfswaarde dient te worden verstaan 'de waarde, welke een verkrijger, bij overneming van de gehele onderneming, zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten.'³⁴

Bij de jaarlijkse afschrijving op gebouwen dient rekening te worden gehouden met de restwaarde van het gebouw en met de gebruiksduur van het gebouw. Voor de gebruiksduur van het gebouw wordt uitgegaan van de technische levensduur van het gebouw tenzij de economische levensduur korter is. In de jurisprudentie³⁵ is door de Hoge Raad bepaald dat met betrekking tot het bepalen van de restwaarde van het bedrijfsmiddel onder bepaalde voorwaarden geen rekening hoeft te houden met onzekere toekomstige waardeinstijgingen van het bedrijfsmiddel.

Deze voorwaarden zijn:- als er geen sprake is van een aanmerkelijke waardeinstijging van het bedrijfsmiddel van minimaal 30% (dit is door staatssecretaris van Financiën bepaald³⁶), en
- als het niet aannemelijk is dat de waardeinstijging blijvend is.

In artikel 3.31 en 3.34 Wet Inkomstenbelasting 2001 wordt bepaald dat er op aangewezen milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen en door de Minister van Economische zaken aangewezen bedrijfsmiddelen willekeurig mag worden afgeschreven. Voor milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen geldt dat tot 75% van kostprijs, verbeteringskosten of voortbrengingskosten willekeurig mag worden afgeschreven.

³³ Sillevius, L.W./Kempen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. van, Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 223.

³⁴ HR 11 december 1985, nr 23 159, BNB 1987/187

³⁵ Hof Arnhem 22 oktober 2008, nr. 07/00508, V-N 2009/9.14.

³⁶ V-N 2008/36.8

Voor de materiële vaste activa geldt, net zoals voor de immateriële vaste activa, dat goed koopmansgebruik verschillende afschrijvingsmethoden toestaat. Voor een nadere toelichting op deze verschillende afschrijvingsmethoden zie paragraaf 4.2.1 Immateriële vaste activa.

Wanneer een ondernemer in een boekjaar een bedrijfsmiddel verkoopt dan is het onder voorwaarden mogelijk om de behaalde boekwinst te doteren aan een herinvesteringsreserve (art. 3.54 Wet op de Inkomstenbelasting 2001.) Dit betekent dat in het jaar waarin het bedrijfsmiddel is verkocht de behaalde boekwinst niet in de belastinggrondslag voor het berekenen van de vennootschapsbelasting dient te worden opgenomen. De herinvesteringsreserve kan worden gevormd indien op de balansdatum van het jaar waarin het bedrijfsmiddel is verkocht het voornemen bestaat om tot herinvesteren over te gaan. Herinvestering dient in hetzelfde jaar of in de eerstvolgende drie jaren na de dotatie aan de herinvesteringsreserve plaats te vinden. Indien in deze periode door de belastingplichtige niet wordt overgegaan tot herinvesteren dan valt in principe de behaalde boekwinst op de verkoop van het bedrijfsmiddel alsnog in de belastinggrondslag voor het berekenen van de vennootschapsbelasting.

Een uitzondering op de termijn van herinvesteren is als de vertraging in het herinvesteren wordt veroorzaakt door bijzondere omstandigheden³⁷, of als met het aanschaffen of het voortbrengen van een bedrijfsmiddel een langere periode is gemoeid. Wanneer er door overheidsingrijpen een herinvesteringsreserve voor een bedrijfsmiddel is gevormd waarop meer dan 10 jaar wordt afgeschreven geldt in zijn geheel geen herinvesteringstermijn (art.3.54 lid 9 Wet Inkomstenbelasting 2001).

De herinvesteringsreserve die is gevormd voor niet-duurzame bedrijfsmiddelen kan alleen worden afgeboekt op de aanschaffingskosten/verbeteringskosten van het eerstvolgende aangeschafte niet-duurzame bedrijfsmiddel. Een herinvesteringsreserve van een niet duurzaam bedrijfsmiddel kan dus niet worden afgeboekt op de aanschaffingskosten/verbeteringskosten van een duurzaam bedrijfsmiddel. Andersom is het wel toegestaan om een voor een duurzaam bedrijfsmiddel gevormde herinvesteringsreserve af te boeken op de aanschaffingskosten/verbeteringskosten van een niet-duurzaam bedrijfsmiddel.

Wanneer een herinvesteringsreserve is gevormd voor een duurzaam bedrijfsmiddel en deze wordt afgeboekt op de aanschaffingskosten/verbeteringskosten van een ander duurzaam bedrijfsmiddel dan dient dit vervangende bedrijfsmiddel dezelfde economische functie als het verkochte duurzame bedrijfsmiddel in de onderneming te vervullen (art. 3.54 lid 4 Wet Inkomstenbelasting 2001).

Bij het afboeken van de herinvesteringsreserve dient rekening te worden gehouden met de “boekwaarde-eis”. Dit houdt in dat de na afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffingskosten/verbeteringskosten van het bedrijfsmiddel de boekwaarde niet lager mag zijn dan de boekwaarde van het verkochte bedrijfsmiddel voor het moment dat verkoop zal plaatsvinden (art. 3.54 lid 2Wet op de Inkomstenbelasting 2001).

b. Waardering op basis van IFRS

Bij toepassing van IFRS wordt een activum onder de materiële vaste activa gerubriceerd wanneer de rechtspersoon dit activum duurzaam voor het uitoefenen van de bedrijfsactiviteiten gebruikt met als doel er economische voordelen voor de rechtspersoon mee te behalen. Er is sprake van “duurzaam” wanneer het gebruik van het activum en rapporteringsperiode van langer dan een jaar betreft. De rechtspersoon dient over het economisch eigendom van het activum te beschikken.

³⁷ Bijvoorbeeld de financiering van het bedrijfsmiddel

Tot de materiële vaste activa behoren de volgende categorieën³⁸:

- onbebouwde grond;
- grond en gebouwen;
- schepen;
- vliegtuigen;
- vervoersmiddelen;
- inventaris;
- administratieve uitrusting.

Als waarderingsgrondslag voor de materiële vaste activa zijn kostprijs of reële waarde toegestaan. Onder de kostprijs van de materiële vaste activa wordt verstaan de inkoopprijs (inclusief de bijkomende kosten om bijvoorbeeld het activum te installeren) en de direct toerekenbare kosten die gemaakt worden om het activum te kunnen vervaardigen (zoals grondstoffen, het egaliseren van terreinen etc.). Onder de reële waarde wordt verstaan de waarde die een onafhankelijke goed geïnformeerde derde voor het materieel vast actief bereid is te betalen.

Wanneer een materieel vast actief buiten gebruik wordt gesteld en alleen nog maar wordt aangehouden om te worden verkocht dan dient waardering tegen boekwaarde of lagere opbrengstwaarde te worden gewaardeerd. Op de opbrengstwaarde zijn de verkoopkosten reeds in mindering gebracht.

De economische of technische slijtage bepalen de gebruiksduur en de afschrijving op materiële vaste activa. Afschrijving dient stelselmatig plaats te vinden en is gerelateerd aan de prestatie-eenheden die het materieel vast actief voortbrengt.

Afschrijvingsmethoden zijn³⁹:

- lineaire afschrijving;
- degressieve afschrijving;
- afschrijving op basis van intensiteit van het gebruik.

Wanneer een materieel vast actief uit meerdere componenten bestaat dient per component de gebruiksduur te worden bepaald. Jaarlijks dient de economische levensduur en de restwaarde te worden beoordeeld en mogelijk te worden aangepast.

c. Waardering op basis van CCCTB

Bij toepassing van de CCCTB vallen de volgende categorieën onder de materiële vaste activa:

- grond en gebouwen;
- fabrieken;
- machines;
- gereedschappen;
- andere roerende zaken.

Om onderscheid tussen vaste activa en voorraden/onderhanden werk te kunnen maken wordt er een termijn van twaalf maanden aangehouden voor het aanwenden ter verwerving, behoud en zekerstelling van inkomsten (art.4 lid 14 CR). Indien deze termijn langer is dan twaalf maanden is er sprake van vaste activa. Wanneer de aanschaffingskosten van een activum minder dan € 1.000,- bedragen worden deze kosten in een keer ten laste van het resultaat gebracht en wordt er niet op het activum afgeschreven.

Indien de groepsmaatschappij gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie (bijvoorbeeld Nederland) juridisch eigenaar is van een activum is maar dit activum is economisch eigendom van de groepsmaatschappij gevestigd in een ander land van de Europese Unie (bijvoorbeeld Duitsland) dan wordt het activum in principe toegerekend aan de economische eigenaar mits deze geïdentificeerd kan worden. De economisch eigenaar geniet immers alle voordelen en verliezen van het activum. Hier is

³⁸ IAS 16.37

³⁹ IAS 16.62

een uitzondering op indien een andere groepsmaatschappij gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie (bijvoorbeeld België) de effectieve gebruiker van het activum is (en dus niet dezelfde eigenaar is als de economisch eigenaar) onder de voorwaarde dat het desbetreffende activum meer dan 5% van de fiscale boekwaarde van de totale materiële vaste activa van de effectieve gebruiker uitmaken. Indien aan het laatstgenoemde criterium is voldaan dan wordt het activum aan de effectieve gebruiker toegerekend in plaats van aan de economisch eigenaar.

De fiscale boekwaarde van een activum bestaat uit de aanschafwaarde van een activum minus de cumulatieve afschrijvingskosten van het activum (art. 4 lid 13 CR). De aanschafwaarde van een activum betreft de aanschaffingskosten, voortbrengingskosten inclusief indirecte kosten (mits de indirecte kosten niet aftrekbaar zijn) of de verbeteringskosten (art. 33 lid 1 CR).

In artikel 32 t/m 42 CR zijn de bepalingen omtrent de afschrijving op vaste activa vermeld.

Afschrijving op vaste activa gebeurt op drie manieren:

- 1) op individueel niveau;
- 2) op totaalniveau (activapool);
- 3) er vindt geen afschrijving plaats.

Voor de materiële vaste activa geldt, net zoals voor de immateriële vaste activa, dat in het jaar van investeren het gehele jaar wordt afgeschreven en dat in het jaar van vervreemding van de materiële vaste activa er geen afschrijving plaatsvindt. Voor tweedehands aangeschafte materiële vaste activa die op individueel niveau worden afgeschreven geldt dat in principe de geldende afschrijvingstermijn voor nieuwe materiële vaste activa weer opnieuw begint te lopen. Tenzij de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de afschrijvingstermijn korter dient te zijn.

Ad.1) Af te schrijven vaste activa op individueel niveau

Artikel 36 lid 1a en lid 1b CR bepalen dat op gebouwen afzonderlijk en lineair in 40 jaar dienen te worden afgeschreven en op duurzame materiële activa, niet zijnde gebouwen, afzonderlijk en lineair in 15 jaar. Er wordt bij het berekenen van de afschrijvingskosten geen rekening gehouden met een eventuele restwaarde van het vast actief.

In artikel 4 lid 16 CR staat de definitieve van wat onder duurzame materiële vaste activa dient te worden verstaan.

“Duurzame materiële vaste activa: materiële vaste activa met een gebruiksduur van ten minste 15 jaar. Gebouwen, luchtvaartuigen en schepen worden geacht duurzame materiële vaste activa te zijn.”

Er is in de CR geen definitie van het begrip gebouw opgenomen. Hierdoor is het niet duidelijk of er over een gebouw inclusief of exclusief ondergrond dient te worden afgeschreven. Afschrijving op grond is op basis grond van art. 40 lid a CR niet toegestaan. Mijn interpretatie is dat volgens de CR onder het begrip gebouw niet de ondergrond dient te worden verstaan. Dit omdat in de CR een afzonderlijke bepaling is opgenomen dat het niet toegestaan is op grond af te schrijven.

In een afzonderlijk register dient per vast actief de datum van de investering te worden vastgelegd inclusief de kostprijs van dit vast actief. De kostprijs van het vast actief kan bestaan uit de inkoopkosten, verbeteringskosten en/of voortbrengingskosten. Met behulp van dit register kunnen de jaarlijkse afschrijvingskosten worden bepaald. Voortbrengingskosten mogen worden geactiveerd indien de capaciteit van het vast actief hierdoor wezenlijk wordt verbeterd of als de verbeteringskosten meer dan 10% van de oorspronkelijke grondslag voor de afschrijvingskosten van het vast actief uitmaken.

Wanneer een vast actief wordt verkocht wordt de fiscale boekwaarde van het vast actief in mindering gebracht op de verkoopopbrengst en het restant wordt opgeteld of afgetrokken van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting. Een uitzondering hierop is al voor de gerealiseerde boekwinst een herinvesteringsreserve (art. 38 CR) gevormd kan worden. De

gerealiseerde boekwinst wordt dan doorgeschoven naar een nieuw vast actief en niet bij de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting opgeteld. Zie voor een nadere toelichting hierna onder *Vervanging materiële vaste activa*.

Ad.2) Af te schrijven vaste activa op totaalniveau (art. 39 CR “activapool”)

Het afschrijvingspercentage bedraagt 25% van de fiscale afschrijvingsgrondslag zijnde de fiscale boekwaarde per 1 januari van de activapool + investeringen in het desbetreffende jaar -/- desinvesteringen in het desbetreffende jaar. Art.11 lid b CR bepaalt dat wanneer een activum uit de activapool wordt vervreemd de voordelen met betrekking tot deze vervreemding niet in de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting worden begrepen . Het vervreemdingsvoordeel wordt in mindering gebracht op de afschrijvingsgrondslag van de activapool. Wanneer de afschrijvingsgrondslag van de activapool na de verwerking van het vervreemdingsvoordeel negatief wordt dan wordt de afschrijvingsgrondslag met hetzelfde bedrag verhoogd totdat de afschrijvingsgrondslag nihil bedraagt.

Onder desinvesteringen worden activa verstaan die door vernietiging, breuk etc. verloren zijn en activa die zijn verkocht. De verkochte activa worden tegen de verkoopopbrengst in mindering gebracht op de activapool. Deze verkoopopbrengsten zijn op basis van artikel 11 lid b CR vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.

Het kenmerk van een activapool is dat er niet op individueel niveau maar op totaalniveau wordt afgeschreven. Hierna volgt een voorbeeld ter verduidelijking.

Jaar 1

Fiscale boekwaarde per 1 januari	€ 10.000,-
Investeringen boekjaar	€ 10.000,-
Fiscale afschrijvingsgrondslag	€ 20.000,-
Afschrijvingskosten 25% van € 20.000,-=	€ 5.000,- -/-
Fiscale boekwaarde per 31 december	€ 15.000,-

Jaar 2

Fiscale boekwaarde per 1 januari	€ 15.000,-
Opbrengst verkopen gehele activa	€ 20.000,-
Fiscale afschrijvingsgrondslag	€ 5.000,- -/-
Bijtelling afschrijvingsbasis	€ 5.000,-
Fiscale boekwaarde jaar 2	€ -
	=====

In jaar 2 wordt niet afgeschreven en wordt de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting verhoogd met € 5.000,- (art. 39 lid 3CR).

Ad.3) Vaste activa waar niet op wordt afgeschreven

Op materiële vaste activa die naar mate de jaren verstrijken niet in waarde dalen mag niet worden afgeschreven. Hierbij kan gedacht worden aan grond, kunst of sieraden. Deze activa zijn niet of nauwelijks onderhevig aan slijtage. Indien er in enig jaar toch sprake is van een uitzonderlijke afschrijving dan kan deze uitzonderlijke afschrijving toch in mindering op de belastbare winst worden gebracht. Indien de waarde van dit activum na de uitzonderlijke afschrijving weer stijgt dient deze waardeverhoging weer bij de kostprijs van het activum te worden opgeteld en ten gunste van de belastbare winst te worden gebracht (art.41 CR). Voor de belastingplichtige ontstaat hierdoor mogelijk een rentevoordeel over de periode tussen het jaar dat de uitzonderlijke afschrijving heeft plaatsgevonden en er een belastingteruggave heeft plaatsgevonden en het jaar dat de waardeverhoging plaats heeft gevonden en er belasting betaald dient te worden. Naar mijn mening is het feit dat er jaarlijks een waardering van het activum dient plaats te vinden voor de belastingplichtige een nadeel.

Overigens wordt voor het berekenen van de factor activa, een van de drie factoren op basis waarvan de

belastbare winst bij het toepassen van de CCCTB aan een groepsmaatschappij wordt toegerekend, het activum waar een uitzonderlijke afschrijving op heeft plaatsgevonden gewaardeerd op de oorspronkelijke kostprijs. Er wordt dus bij de wegingsfactor activa geen rekening gehouden met de uitzonderlijke afschrijving.

Net zoals voor vaste activa waarop individueel wordt afgeschreven dient voor vaste activa waarop niet wordt afgeschreven in een afzonderlijk register per vast actief de datum van de investering te worden vastgelegd inclusief de kostprijs van dit vast actief.

Wanneer een vast actief wordt verkocht wordt de kostprijs van het vast actief in mindering gebracht op de belastinggrondslag voor het berekenen van de belasting. De verkoopopbrengst van het vast actief wordt bij de belastinggrondslag opgeteld. Per saldo wordt de boekwinst met betrekking tot de verkoop van het vast actief in de belastinggrondslag betrokken.

Vervanging materiële vaste activa

In artikel 38 CR worden de voorwaarden vermeld wanneer het is toegestaan om de boekwinst op een vast actief door te schuiven naar nieuw vast actief⁴⁰.

Kort samengevat betreffen deze voorwaarden:

- doorschuiven van de boekwinst is toegestaan indien het nieuw aangeschafte vast actief voor dezelfde doeleinden wordt gebruikt als het vervreemde vast actief;
- aanschaf van het nieuw vast actief heeft uiterlijk in het tweede jaar plaatsgevonden na het jaar van vervreemding van het vast actief;
- indien aanschaf van het nieuw vast actief niet in het tweede jaar na vervreemding van het vast actief heeft plaatsgevonden wordt de boekwinst inclusief 10% toeslag bij de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting opgeteld in het tweede jaar na vervreemding van het vast actief;
- het vervreemde vast actief dient gedurende de drie jaar voorafgaand van de vervreemding van het vast actief in economisch eigendom van de belastingplichtige zijn geweest tenzij de vervreemding niet vrijwillig heeft plaatsgevonden;
- regeling geldt niet voor activa opgenomen in de activapool;
- aanschaf van nieuw vast actief mag hebben plaatsgevonden in het jaar voorafgaand aan het jaar dat het vast actief is vervreemd. Naar mijn mening komt dit niet overeen met het realisatiebeginsel volgens art.9 lid 1 CR. Het is wel een logisch gevolg van het feit dat een onderneming pas tot vervanging van een versleten machine overgaat wanneer er een nieuwe machine is aangeschaft.

4.2.3 Financiële vaste activa

a. Wet op de vennootschapsbelasting

In de Wet op de vennootschapsbelasting zijn niet in een specifiek wetsartikel alle categorieën opgenomen die onder de financiële vaste activa behoren. In hoofdstuk 2.5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden de wettelijke bepalingen omtrent deelnemingen en vorderingen op deelnemingen vermeld. Dit zijn financiële vaste activa.

In art.13 lid 2.a t/m d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden de vier wettelijke criteria vermeld wanneer er sprake is van een deelneming. Een belangrijke vereiste is het 5%-vereiste. Een voorbeeld hiervan is dat een belastingplichtige tenminste 5% aandeelhouder is van het nominaal gestorte kapitaal in een vennootschap die een in aandelen verdeeld (of gedeeltelijk verdeeld) kapitaal heeft. Wanneer aan alle criteria is voldaan en er sprake is van een deelneming dan geldt in principe dat alle opbrengsten en kosten met betrekking tot deze deelneming onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Deze opbrengsten en kosten worden bij de belastingplichtige niet belast voor de vennootschapsbelasting. Er bestaan een aantal uitzonderingen wanneer de deelnemingsvrijstelling niet

⁴⁰ De verwachting is dat dit veel jurisprudentie zal gaan opleveren. Een soortgelijke eis gold tot en met 2000 bij toepassing van art. 14 Inkomstenbelasting 1964 vervangingsreserve. Omtrent de invulling van het begrip "gelijksortige vervanging van het bedrijfsmiddel" is veel geprocedeerd. Zie onder andere BNB 1976/63 d.d. 12 november 1975 zaaknummer 17674 en BNB 1975/101 d.d. 12 maart 1975 zaaknummer 17411.

van toepassing is. Een van deze uitzonderingen betreft een beleggingsinstelling conform art. 13 lid 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Een andere uitzondering is het liquidatieverlies conform art. 13d Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze uitzonderingen zullen, gezien de relevantie in het kader van deze scriptie, niet verder worden uitgewerkt.

Waardering van een deelneming vindt plaats tegen kostprijs of lagere bedrijfswaarde. De kostprijs is het bedrag dat de moedermaatschappij voor de deelneming heeft betaald of bij een nieuw opgerichte vennootschap het ingebrachte kapitaal. De bedrijfswaarde van een deelneming wordt bepaald op basis van de verwachte resultaatontwikkeling van de komende jaren, het eigen vermogen en de marktpositie van de deelneming.

Vorderingen worden gewaardeerd op de nominale waarde. Indien er jaarlijks rente wordt ontvangen zal deze rente ten gunste van het resultaat worden gebracht. Waardering van de vordering tegen contante waarde is toegestaan wanneer de rente lager is dan de marktrente. Jaarlijks wordt de contante waarde van de vordering berekend en het verschil in de berekening ten opzichte van het voorgaande jaren ten laste of ten gunste van het resultaat worden gebracht.

In art. 10 lid 1d en art. 10 a t/m lid d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden een aantal uitzonderingen gemaakt waardoor rente en kosten van vorderingen op deelnemingen en groepsmaatschappijen niet ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht. Kort gezegd is hier sprake van als de zakelijkheid van de leningen in het geding komt en er bovenmatige financiering met vreemd vermogen binnen een groep heeft plaatsgevonden.

Een niet zakelijke lening betreft bijvoorbeeld een deelnemerschapslening (art.10 lid 1d Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Hier is sprake van indien cumulatief voldaan is aan de drie vereisten dat de lening in principe een looptijd van meer dan 50 jaar heeft, het een achtergestelde lening betreft en de rentevergoeding winstafhankelijk is. De mutaties met betrekking tot de deelnemerschapslening worden niet via het resultaat van de belastingplichtige verwerkt. De lening fungeert dan als eigen vermogen. Er is sprake van een verbonden persoon (art.10a lid 4 Wet op de vennootschapsbelasting 1969) wanneer wordt voldaan aan een kapitaalbelang van 33 1/3%. In art.10b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geldt als belangrijkste criterium wanneer er sprake is van gelieerdheid tussen verschillende lichamen. In art.10d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt voor de invulling van het begrip groepsmaatschappij aangesloten met het Burgerlijk Wetboek art.2:24b BW. *“Een groep is een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden. Groepsmaatschappijen zijn rechtspersonen en vennootschappen die met elkaar in een groep zijn verbonden”*.

Waardering van effecten vindt plaats overeenkomstig goed koopmansgebruik tegen kostprijs of tegen beurswaarde. Waardering tegen beurskoers is toegestaan wanneer de aandelen worden verhandeld die zijn genoteerd aan een gangbare beurs.

b. Waardering op basis van IFRS

De belangrijkste categorieën die bij toepassing van IFRS onder de financiële vaste activa vallen zijn⁴¹:

- 1) deelnemingen in groepsmaatschappijen (IAS 27);
- 2) deelnemingen in joint ventures (IAS 27 en IAS 31);
- 3) deelnemingen (die niet tot de onder de hiervoor vermelde categorieën behoren) waarin invloed van betekenis wordt uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid (IAS 27 en IAS 28);
- 4) beleggingen in aandelen (die niet tot de onder de hiervoor vermelde categorieën behoren), waaronder deelnemingen waarin geen invloed van betekenis wordt uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid (IAS 39);
- 5) vorderingen op groepsmaatschappijen (IAS 32, IAS 39 en IFRS 7);
- 6) overige vorderingen (IAS 32, IAS 39 en IFRS 7);

⁴¹ Ernst& Young accountants, Directoraat Vaktechniek Handboek Jaarrekening 2010 Toepassing van de Nederlandse wet-en regelgeving en IFRS, pagina 256 en 259.

7) overige effecten (IAS 32, IAS 39 en IFRS 7).

Ad.1 t/m 5) Deelnemingen en groepsmaatschappijen

Deelnemingen

Volgens de Nederlandse wetgeving is er sprake van een deelneming wanneer een rechtspersoon kapitaal verschafft aan een andere rechtspersoon met als doel een duurzame verbintenis met deze rechtspersoon aan te gaan voor de eigen werkzaamheden⁴². Volgens het burgerlijk wetboek bestaat er een wettelijk vermoeden van een deelneming wanneer een rechtspersoon een kapitaalbelang van tenminste 20% in een andere rechtspersoon heeft en . Soortgelijke criteria kent IFRS niet. De van belangzijnde criteria bij toepassing van IFRS zijn de zeggenschap en het al dan niet hebben van invloed van betekenis op het financiële en operationele beleid van een deelneming. Een vermoeden van invloed van betekenis bestaat wanneer een rechtspersoon direct of indirect stemrechten in de deelneming heeft van meer dan 20% (IAS 28).

Wanneer een rechtspersoon invloed van betekenis kan uitoefenen op het beleid (zowel het financiële als het operationele beleid) van de deelneming wordt de deelneming in de enkelvoudige jaarrekening gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs of tegen reële waarde. In de geconsolideerde jaarrekening wordt de deelneming gewaardeerd op basis van de “equity-methode”. Het is niet verplicht om de deelneming te waarderen op basis van de “equity-methode” indien de deelneming geen beursgenoteerde aandelen heeft uitstaan (en ook niet de intentie heeft om een beursnotering aan te vragen), de deelneming een 100% groepsmaatschappij is en de moedermaatschappij haar jaarrekening onder toepassing van IFRS opstelt⁴³. Indien aan deze voorwaarden is voldaan dan is het toegestaan om de deelneming te waarderen tegen verkrijgingsprijs of tegen reële waarde.

De equity-methode⁴⁴ betreft de netto-vermogenswaarde van de deelneming inclusief goodwill. In het eerst jaar van waardering wordt de deelneming gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs. De goodwill met betrekking tot de deelneming is dus niet afzonderlijk op de balans zichtbaar. Jaarlijks muteert de waarde van de deelneming door toevoeging van het resultaat van de deelneming inclusief de mutatie in de goodwill van de deelneming.

Indien geen invloed van betekenis op de deelneming kan worden uitgeoefend vindt de waardering in principe tegen reële waarde plaats. Wanneer het in uitzonderlijke gevallen niet mogelijk is om de reële waarde vast te stellen dan vindt de waardering tegen verkrijgingsprijs plaats. Onder de verkrijgingsprijs van een deelneming wordt verstaan het geldbedrag dat voor de deelneming is betaald inclusief de direct toerekenbare kosten of indien er sprake is van een ruilverhouding (en er dus geen geldbedrag is betaald) de reële waarde⁴⁵. Direct toerekenbare kosten zijn kosten die gemaakt zijn voor de uitgifte van aandelen en advieskosten. Acquisitiekosten behoren niet tot de direct toerekenbare kosten. Wanneer er door de deelneming dividend wordt uitgekeerd wordt dit in het resultaat van de ontvangende rechtspersoon verwerkt.

Als tegen reële waarde wordt gewaardeerd dient jaarlijks de actuele waarde van de deelneming te worden bepaald en de mutatie in het resultaat of in het eigen vermogen te worden verwerkt. De actuele waarde wordt bepaald op basis van het bedrag dat een onafhankelijke derde, die kennis van zaken heeft, voor het financiële vast actief (in dit geval de deelneming) zou willen betalen.

Groepsmaatschappijen

Bij toepassing van IFRS wordt het begrip ‘subsidiary’ gehanteerd wanneer er over een groepsmaatschappij of een dochtermaatschappij wordt gesproken. Van een groepsmaatschappij is

⁴² Art.2:24c lid 1 BW/RJ 214.202

⁴³ Ernst& Young accountants, Directoraat Vaktechniek Handboek Jaarrekening 2010 Toepassing van de Nederlandse wet-en regelgeving en IFRS, pagina 270.

⁴⁴ Aan deze methode liggen de voorschriften van IAS 28 ten grondslag.

⁴⁵ Ernst& Young accountants, Directoraat Vaktechniek Handboek Jaarrekening 2010 Toepassing van de Nederlandse wet-en regelgeving en IFRS, pagina 275.

sprake wanneer er tussen een rechtspersoon en andere rechtspersonen een economische eenheid bestaat, deze rechtspersonen organisatorisch met elkaar verbonden zijn en er een centrale leiding aanwezig is. Wanneer de moedermaatschappij direct of indirect tenminste 50% van de stemrechten in de dochtermaatschappij(en) heeft dan wordt geacht dat er sprake is van een groep⁴⁶. Dit omdat het dan aannemelijk wordt geacht dat de moedermaatschappij de mogelijkheid heeft om het centrale beleid binnen de groep te bepalen. Dit hoeft dus niet in alle situaties het geval te zijn en zal per afzonderlijke casus beoordeeld dienen te worden.

Ad.6) Overige vorderingen

Overige vorderingen betreffen in principe vorderingen met een looptijd langer dan een jaar. Vorderingen die regelmatig worden verhandeld worden aangemerkt als vorderingen die tot de handelsportefeuille van een rechtspersoon worden gerekend en worden onder de vlottende activa gerubriceerd. Waardering vindt plaats tegen reële waarde en mutaties in de vorderingen worden jaarlijks ten gunste/ ten laste van het resultaat of in het eigen vermogen verwerkt. Ook is waardering tegen geamortiseerde kostprijs toegestaan. Hierbij wordt rekening gehouden met de verdeling van agio/disagio op annuïtaire wijze.

Ad.7) Overige effecten

Onder effecten worden naast aandelen ook obligaties en kapitaalbelangen niet zijnde deelnemingen verstaan. Rubricering van kapitaalbelangen onder de overige effecten vindt plaats wanneer de verwachting is dat de effecten duurzaam worden gehouden en niet binnen een jaar worden verkocht. Daarnaast kunnen deze effecten niet worden aangemerkt als deelneming.

Waardering van effecten vindt in principe tegen reële waarde plaats en waardemutaties worden jaarlijks ten gunste/ ten laste van het resultaat of in het eigen vermogen verwerkt.

Wanneer het niet mogelijk is om de reële waarde van de obligaties te bepalen dan is het (onder de voorwaarde dat de obligaties worden aangehouden tot aan het einde van de looptijd) toegestaan dat obligaties tegen kostprijs worden gewaardeerd rekening houdend met agio/disagio. Dit wordt ook wel de geamortiseerde kostprijs genoemd⁴⁷.

c. Waardering op basis van CCCTB

In art. 4, lid 15 CR wordt de definitie gegeven welke categorieën tot de financiële vaste activa behoren.

“Aandelen in verbonden ondernemingen, vorderingen op verbonden ondernemingen, deelnemingen, vorderingen op ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, effecten die tot de vaste activa behoren, overige leningen, en eigen aandelen voor zover het nationale recht toestaat dat zij op de balans worden opgenomen.”

Waardering van de financiële vaste activa vindt plaats tegen verkrijgsprijs (art.4 lid 13 CR en art. 33 lid 1 CR). Een uitzondering vormen de financiële vaste activa die voor handelsdoeleinden worden aangehouden. Waardering van deze activa vindt tegen reële waarde plaats (art. 23 lid 2 en 3 CR).

Art. 23 lid 1.a en lid 1.b CR bepaalt dat er sprake is van het aanhouden van financiële vaste activa voor handelsdoeleinden wanneer het doel van het aanhouden van deze activa is om:

- op korte termijn deze activa te kopen en daarna weer te verkopen ;
- de activa onderdeel uitmaken van een gezamenlijk beheerde effectenportefeuille die op korte termijn winst genereert.

⁴⁶ Hierop bestaan een aantal uitzonderingen. Zie Ernst& Young accountants, Directoraat Vaktechniek Handboek Jaarrekening 2010 Toepassing van de Nederlandse wet-en regelgeving en IFRS, pagina 646. Het valt buiten het kader van deze scriptie om deze uitzonderingen verder toe te lichten.

⁴⁷ Ernst& Young accountants, Directoraat Vaktechniek Handboek Jaarrekening 2010 Toepassing van de Nederlandse wet-en regelgeving en IFRS, pagina 304 en toelichting geamortiseerde kostprijs pagina 834 tot en met 837).

Het behaalde resultaat op een verkooptransactie die aan de voorwaarden van art.23 lid 1.a en lid 1.b CR voldoet wordt ten gunste van het resultaat gebracht en behoort tot de belastinggrondslag (art. 22 lid 1.e CR en art. 23 lid 2 en lid 3).

Deelnemingen

In art. 78 CR zijn de bepalingen omgenomen wanneer er sprake is van gelieerde ondernemingen. Kort samengevat is er sprake van een gelieerde onderneming wanneer een belastingplichtige invloed van betekenis op de gelieerde onderneming kan uitoefenen, of tenminste 20% kapitaalbelang in de gelieerde onderneming, of tenminste 20% van de stemrechten in de gelieerde onderneming heeft.

Op basis van art.11 c en d van CR bestaat er een deelnemingsvrijstelling voor dividenduitkeringen die door de deelneming worden uitgekeerd aan de belastingplichtige en voor behaalde resultaten bij verkoop van het aandelenbelang in de deelneming. Er wordt in de CR geen percentage verbonden aan het aandelenbelang in de deelneming. Van de gemaakte kosten met betrekking tot de dividenduitkering respectievelijk de verkoopopbrengst van de aandelentransactie is 5% van de opbrengsten hiervan niet aftrekbaar van het belastbaar bedrag voor de vennootschapsbelasting. Het percentage betreft een forfaitair tarief. Indien de werkelijke kosten lager zijn dan het forfaitair bedrag dan is het mogelijk dat de werkelijke kosten in mindering worden gebracht op het belastbaar bedrag mits dit door de belastingplichtige aannemelijk gemaakt kan worden.

Vorderingen op groepsmaatschappijen

In hoofdstuk 3 zijn de bepalingen omtrent het groepsvereiste en de kwalificatie als dochtermaatschappij nader uiteengezet. Kort gezegd vormt een belastingplichtige een groep met gekwalificeerde dochtermaatschappijen.

In artikel 54 lid 1 wordt bepaald dat er sprake is van een kwalificerende dochtermaatschappij als:

- a) *de moedermaatschappij een recht heeft om meer dan 50% van de stemrechten uit te oefenen in directe (klein)dochtermaatschappijen;*
- b) *de moedermaatschappij een eigendomsrecht heeft of een aanspraak op de winst heeft van meer dan 75% van het kapitaal van de directe (klein)dochtermaatschappijen.*

Het is op basis van art.27 lid 1.b CR niet toegestaan om een vordering op een groepsmaatschappij af te waarden ten laste van het resultaat.

4.2.4 Voorraden en onderhanden werken

a. Wet op de vennootschapsbelasting

Voorraden

Voorraad is het geheel van zaken, die ter bewerking, verwerking of verkoop aanwezig zijn⁴⁸. Er bestaat een onderscheid tussen economische en technische voorraad. De technische voorraad betreft de voorraad die daadwerkelijk in de onderneming aanwezig is⁴⁹. Over de economische voorraad loopt de rechtspersoon prijsrisico. Om de economische voorraad te bepalen wordt bij de technische voorraad de ingekochte voorraad die nog niet door de rechtspersoon is ontvangen bijgeteld en wordt de verkochte voorraad in mindering gebracht die nog niet door de rechtspersoon bij de koper is afgeleverd⁵⁰.

Voorraden kunnen als incurant worden aangemerkt als de voorraden zeer moeizaam of niet kunnen worden verkocht en deze voorraden ook niet meer zullen worden vervangen. Incurante voorraden

⁴⁸ HR 17 april 1957, nr. 13 039, BNB 1957/238

⁴⁹ Sillevius, L.W./Kempen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. van, *Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 209.

⁵⁰ Sillevius, L.W./Kempen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. van, *Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 209.

dienen te worden gewaardeerd op basis van de marktwaarde op de inkoopmarkt. Dit betreft de verkoopprijs verminderd met de opslag voor de algemene kosten en een winstopslag⁵¹.

Voor een aantal modegevoelige goederen is in het Besluit van 31 augustus 2009, nr. CPP2009/1029M, goedgekeurd om op basis van forfaitaire afwaarderingspercentages op incurante voorraden af te schrijven. Een voorbeeld hiervan is voorraad schoenen. Het forfaitaire afwaarderingspercentage bedraagt bijvoorbeeld voor voorraad herenschoenen ouder dan 2 jaar maximaal 75% van de kostprijs.

Waardering van voorraden kan plaatsvinden op basis van:

- 1) Kostprijs of lagere marktwaarde;
- 2) Lifo-systeem;
- 3) Fifo-systeem⁵²;
- 4) IJzerenvorraadsysteem

Ad.1) Waardering op basis van kostprijs of lagere marktwaarde

Voorraad die wordt ingekocht wordt gewaardeerd tegen inkoopprijs inclusief bijkomende kosten die gerelateerd zijn aan het inkopen van de voorraad. Een voorbeeld van bijkomende kosten zijn transportkosten voor het vervoer van de goederen.

Voorraden die door de rechtspersoon zelf zijn voortgebracht dienen te worden gewaardeerd tegen de directe kosten die zijn toe rekenen aan het productieproces van de voorraden en tegen de indirecte kosten wanneer deze kosten variëren met de omvang van de productie van de voorraden. Het is niet verplicht om financieringskosten te activeren ook niet indien deze kosten samenhangen met het aanhouden van voorraden⁵³.

Indien er met betrekking tot de voorraden een aanzienlijke prijsdaling in de markt heeft plaatsgevonden, en de marktprijs is onder de kostprijs gedaald, dan is het op basis van goed koopmansgebruik toegestaan om de voorraad te waarden tegen de lagere marktwaarde. Uit de jurisprudentie⁵⁴ blijkt dat waardering tegen de lagere marktwaarde verplicht kan worden gesteld wanneer waardering tegen kostprijs structureel te hoog is. Dit is in strijd met het voorzichtigheidsbeginsel (een van de beginselen die ten grondslag liggen aan het goed koopmansgebruik) dat verliezen in mindering op het belastbaar bedrag kunnen worden gebracht zodra zij worden verwacht. Wanneer de marktprijs weer stijgt boven de kostprijs dient de voorraad weer tegen kostprijs gewaardeerd te worden.

Ad.2) Waardering op basis van het Lifo-systeem

Wanneer voorraden tegen het Lifo-systeem worden gewaardeerd vindt gedurende het jaar afboeking van de voorraad plaats op basis van het systeem dat de kostprijs van de recentst ingekochte voorraad bij een verkooptransactie als eerst van de voorraad wordt afgeboekt. Dit betreft het Lifo-systeem per transactie. Waardering op basis van het Lifo-systeem per balansdatum is eveneens toegestaan. Dit houdt in dat de voorraad die aan het eind van het jaar aanwezig is tegen dezelfde prijs wordt gewaardeerd als de overeenkomstige voorraad aan het begin van het jaar indien deze voorraad reeds op 1 januari van het desbetreffende jaar aanwezig was. Indien de voorraad op balansdatum is toegenomen dan vindt waardering van de toename van deze voorraad plaats tegen de prijs die er werkelijk voor is betaald. De voorraad gaat dus bestaan uit schijven met een verschillende kostprijs per schijf⁵⁵.

⁵¹ Sillevius, L.W./Kempfen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. van, Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 210.

⁵² Over het Fifo-stelsel is geen jurisprudentie verschenen. De verwachting is niet dat het Fifo-stelsel op bezwaren stuit omdat het Lifo-stelsel per transactie is geaccepteerd. Sillevius, L.W./Kempfen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 215.

⁵³ HR 3 maart 1982, nr. 20 734, BNB 1982/169

⁵⁴ HR 30 maart 1955, nr. 12 236, BNB 1955/183

⁵⁵ Sillevius, L.W./Kempfen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2009 pagina 214.

Een soortgelijk systeem als het Lifo-systeem is het Fifo-systeem. Het verschil is dat bij een verkooptransactie de kostprijs van de voorraad die het langst aanwezig is op de voorraden wordt afgeboekt.

Ad.3) Waardering op basis van het IJzeren voorraadsysteem

De ijzeren voorraad is de voorraad die continue aanwezig dient te zijn om het productieproces op gang te houden. Waardering vindt plaats conform het onder punt 3 vermelde Lifo-systeem. Indien op de balansdatum de werkelijke voorraad lager is dan de ijzeren voorraad dan kan tegen de marktprijs ten laste van het resultaat een mancoreserve worden gevormd. De mancoreserve wordt berekend door de voorraad aan te vullen tegen de basisprijs op basis van het Lifo-systeem minus de werkelijke uitgave voor het aanvullen van de voorraad. Indien op de balansdatum de werkelijke voorraad groter is dan de ijzerenvoorraad dan kan dit surplus op kostprijs of lagere marktwaarde worden gewaardeerd of op basis van het Lifo-systeem.

Onderhanden werk

Wanneer de productie in opdracht plaatsvindt is er sprake van onderhanden werk en niet van voorraad⁵⁶. De wettelijke bepalingen omtrent de waardering van onderhanden werk zijn als volgt vastgelegd in art. 3.29b lid 1 en lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001:

“Lid 1 De waardering van onderhanden werk wordt gesteld op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het onderhanden werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk.

Lid 2 Het eerst lid is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot onderhanden opdrachten.”

Voor een nadere toelichting op de begrippen “werk” en “opdracht” dient aansluiting te worden gezocht met het burgerlijk wetboek.

Art. 7:750 lid 1 BW:

“Aanneming van werk is de overeenkomst waarbij de ene partij, de aannemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tot stand te brengen en op te leveren, tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld.”

Art. 7:400 lid 1 BW:

“De overeenkomst van opdracht is de overeenkomst waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt anders dan op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitvoeren van werken of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken.”

Waardering van het onderhanden werk vindt plaats tegen de directe kosten, indirecte kosten en het winstdeel dat aan het onderhanden werk kan worden toegerekend. Tot de indirecte kosten worden het constante deel van de algemene kosten en de financieringskosten gerekend. Het toe te rekenen en te activeren winstdeel op balansdatum kan worden berekend door op balansdatum het te verwachten winstdeel van het gehele onderhanden werk te vermenigvuldigen met de breuk van de werkelijk gemaakte kosten van het onderhanden werk op balansdatum gedeeld door het totaal van de te verwachten kosten van het onderhanden werk. Een andere methode van het toe te rekenen winstdeel kan door een belastingplichtige worden gehanteerd mits deze methode in overeenstemming is met goed koopmansgebruik.

Uit de projectadministratie van de belastingplichtige dienen in principe de te verwachten en de werkelijk gemaakte kosten met betrekking tot het onderhanden werk herleid te worden. Voor kleine ondernemingen heeft de wetgever een uitzondering⁵⁷ gemaakt met betrekking tot de berekening van het toe te rekenen winstdeel aan het onderhanden werk. Kleine ondernemingen mogen het winstdeel

⁵⁶ HR 29 november 1989, nr. 25 251, BNB 1990/38 en HR 29 november 1989, nr. 25 842, BNB 1990/42

⁵⁷ Belastingdienst, Uitwerking waardering onderhanden werk

berekenen op basis van het gemiddelde winstpercentage van de onderneming behaald in de drie voorgaande belastingjaren of op basis van het gemiddelde winstpercentage (=positief projectresultaat) van soortgelijke projecten als het lopende onderhanden werk. Er sprake van een kleine onderneming wanneer de netto omzet van het afgelopen jaar minder is dan € 8.800.000,-. Wanneer de netto omzet tussen € 4.000.000,- en € 8.800.000,- bedraagt dan is er een aanvullende voorwaarde dat uit de administratie dient te blijken dat het voeren van een projectadministratie niet mogelijk is.

Wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan de voorwaarden voor kleine ondernemingen maar er wel sprake is van kleine projecten van in principe minder dan € 100.000,- dan kan de belastingplichtige het winstdeel berekenen op basis van het gemiddelde winstpercentage (=positief projectresultaat) behaald in de drie voorgaande belastingjaren van soortgelijke projecten als het lopende onderhanden werk. Onder winst wordt het commerciële bedrijfsresultaat voor rente, belastingen en resultaatdeelnemingen verstaan. Voor een verliesjaar wordt een winstpercentage van 0% gehanteerd.

Indien verliezen van onderhanden werk voorzienbaar zijn kan op basis van goed koopmansgebruik een voorziening worden getroffen ten laste van het resultaat.

b. Waardering van voorraden en onderhanden werk op basis van IFRS

Voorraden

De definitie van voorraden volgens IAS 2.6. is dat voorraden activa zijn:

“-die worden aangehouden voor verkoop in het kader van normale uitvoering;

-in het productieproces voor een dergelijke verkoop; of

-in de vorm van grond,- en hulpstoffen die worden verbruikt tijdens het productieproces of tijdens het verlenen van diensten.”

Het belangrijkste onderscheid tussen voorraden, zijnde vlottende activa, en vaste activa is dat voorraden niet duurzaam⁵⁸ aan de activiteiten van de onderneming dienstbaar zijn. Op de balans wordt de technische voorraad opgenomen. Dit betreft de fysieke voorraad waarover de rechtspersoon de beschikking heeft. Hieronder vallen ook goederen onderweg en vooruitbetalingen aan goederenleveranciers. In- en verkoopcontract vallen hier niet onder omdat de tegenprestatie pas na de balansdatum zal plaatsvinden.

De hoofdregel is dat de voorraden gewaardeerd worden tegen kostprijs of lagere opbrengstwaarde. Voor een aantal productgroepen waaronder agrarische producten bestaat een uitzondering en is het toegestaan om tegen actuele waarde te waarderen. Een verdere uitwerking hiervan zal niet plaatsvinden omdat dit buiten de reikwijdte van deze scriptie valt.

De kostprijs is de verkrijgingsprijs of de vervaardigingsprijs van de voorraden. De verkrijgingsprijs betreft de aanschaffingskosten van de voorraden inclusief de bijkomende kosten die betrekking op het verkrijgen van de voorraden. Een voorbeeld van bijkomende kosten zijn de transportkosten van voorraden. De vervaardigingsprijs van voorraden betreft de directe en indirecte vaste en variabele productiekosten en de aanschaffingskosten van de grond,- en hulpstoffen. Onder de indirecte vaste productiekosten worden onder andere financieringskosten en onderhoudskosten van machines verstaan. Het kenmerk van deze kosten is dat deze niet variëren met de productieomvang en worden berekend op basis van de “normale” voorraad. De “normale” voorraad wordt berekend op basis van een te verwachten gemiddelde productie gedurende een aantal perioden.

De opbrengstwaarde betreft de waarde waartegen de voorraden nog op de markt kunnen worden verkocht. Op de te verwachten verkoopopbrengst worden de kosten in mindering gebracht die dienen te worden gemaakt om de voorraden te kunnen verkopen.

⁵⁸ Voor duurzaam hanteert IFRS langer dan één rapporteringsperiode (IAS 16.6).

Onderhanden werk

Onderhanden werk betreft projecten die in opdracht van derden worden uitgevoerd. Bij toepassing van IFRS wordt hier op basis van IAS 11.3. onder verstaan:

“een (met derden) specifiek onderhandelde overeenkomst voor de constructie van een actief of combinatie van activa die qua ontwerp, technologie, functie of uiteindelijk doel of gebruik nauw samenhangen of onderling afhankelijk zijn.”

Bovengenoemde vereisten gelden in principe ook voor de resultaatverwerking bij het verlenen van diensten.

Projectopbrengsten zijn opbrengsten die direct aan een project kunnen worden toegerekend en komen overeen met contractueel gemaakte afspraken, meer-, en minderwerk, opbrengsten uit claims en overige vergoedingen. Met uitzondering van de opbrengsten uit de contracten worden de opbrengsten alleen ten gunste van het project gebracht als de kans op realisatie van de opbrengsten groter is dan 50%. De projectkosten bestaan uit de directe en indirecte kosten die aan het project toegerekend kunnen worden. De indirecte kosten bestaan uit vaste en variabele kosten. Vaste indirecte kosten zijn onder andere verzekeringskosten en financieringskosten met betrekking tot het specifieke project.

Het resultaat op het lopende project wordt tussentijds ten gunste van het resultaat gebracht wanneer dit op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Deze methode wordt ook wel ‘percentage of completion’-methode genoemd. Als indicatoren voor het op betrouwbare wijze bepalen van het resultaat kunnen onder andere de overgekomen contractuele afspraken met betrekking tot de voortgang van het project en de factureringswijze dienen. Indien het tussentijds niet mogelijk is om het resultaat van het project op betrouwbare wijze te bepalen dan dient hetzelfde bedrag aan projectopbrengsten ten gunste van het resultaat gebracht te worden als er aan projectkosten in de desbetreffende periode ten laste van het resultaat is gebracht. Na oplevering van het project wordt dan het resultaat op het project verantwoord. Indien tussentijds een verlies op een project wordt voorzien kan hiervoor een voorziening worden getroffen.

c. Waardering van voorraden en onderhanden werk op basis van de CCCTB

In art. 4 lid 19 CR wordt de volgende definitie van voorraden en onderhanden werk vermeld:

“activa die worden aangehouden voor de verkoop, die zich in het productieproces voor de verkoop bevinden dan wel de vorm hebben van grond-, en hulpstoffen die worden verbruikt tijdens het productieproces of tijdens het verrichten van diensten.”

In art. 29 lid 1 t/m 4 CR worden de waarderingsgrondslagen van voorraden en onderhanden werk vermeld. Voorraden en onderhanden werk die individueel gewaardeerd kunnen worden en niet onderling uitwisselbaar zijn dienen tegen kostprijs gewaardeerd te worden. De overige voorraden, en onderhanden werk dienen te worden gewaardeerd tegen kostprijs op basis van de Fifo-methode of de gewogen gemiddelde kostprijs. Voor beide categorieën geldt dat waardering op consequente wijze moet plaatsvinden.

In principe bestaat de kostprijs uit alle direct toerekenbare kosten exclusief omzetbelasting. Wanneer de belastingplichtige voor de ingangsdatum van de definitieve richtlijn CCCTB de indirecte kosten in de kostprijs heeft opgenomen is het toegestaan om deze waardering bij toepassing van CCCTB ook toe te passen. Wanneer de opbrengstwaarde van de voorraden en onderhanden werk lager is dan de kostprijs dan dient de waardering tegen opbrengstwaarde plaats te vinden. De opbrengstwaarde betreft de geschatte verkoopkosten waarop alle verkoopkosten om de verkooptransactie te realiseren in mindering zijn gebracht.

Op basis van art. 18 en 19 CR wordt het resultaat op de voorraden en onderhanden werk verantwoord in het jaar dat de voorraden zijn verkocht en het onderhanden werk is opgeleverd. De berekeningswijze van de aftrekbare kosten op voorraden en onderhanden werk wordt in art. 21 CR vermeld. De aftrekbare kosten worden berekend op basis van de uitkomst van de formule: beginvoorraad belastingjaar + inkoopkosten in het belastingjaar -/- eindvoorraad op de balansdatum van het belastingjaar.

Een uitzondering met betrekking tot resultaatverantwoording geldt voor langlopende overeenkomsten, art.24 CR. Er is sprake van een langlopende overeenkomst als de looptijd naar verwachting langer dan 1 jaar bedraagt en het een overeenkomst betreft met betrekking tot het verrichten van diensten of een overeenkomst van constructie, montage of vervaardiging. Het resultaat op langlopende overeenkomsten wordt verantwoord op basis van een jaarlijks te berekenen voltooiingspercentage. Dit percentage kan op twee manieren worden berekend, namelijk op basis van de uitkomst van totaal gemaakte kosten in het desbetreffende belastingjaar gedeeld door totaal te verwachten kosten van de overeenkomst, of op basis van een deskundigenrapport waaruit blijkt welke fase is voltooid.

4.3 Samenvatting verschillen in waardering vaste activa, voorraden en onderhanden werk

In hoeverre er verschillen bestaan in waardering van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, IFRS en CCCTB wordt onderstaande tabel weergegeven.

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<u>Immateriële vaste activa</u>			
<ul style="list-style-type: none"> Grensbedrag voor het activeren van kosten voor het verkrijgen, verbeteren en voortbrengen van immateriële vaste activa 	Art.3.30 lid 4 Wet IB 2001: Voorwerpen van geringe waarden worden niet geactiveerd.	Niet van toepassing	Ten minste €1.000,- (Art. 4 lid 14 CR)
<ul style="list-style-type: none"> Kosten van uitgifte aandelen 	Keuze activering op de balans onder immateriële vaste activa of direct ten laste van de belastbare winst.	Activering niet toegestaan.	Kosten direct ten laste van de belastbare winst. (Art. 12 CR)
<ul style="list-style-type: none"> Kosten van onderzoek en ontwikkeling 	Activering toegestaan indien de verwachting is dat hier economische voordelen voor de onderneming in de toekomst worden behaald.	Alleen activering van ontwikkelingskosten is toegestaan.	Kosten direct ten laste van de belastbare winst. (Art.12 CR)
<ul style="list-style-type: none"> Goodwill 	Jaarlijkse afschrijvingskosten maximaal 10% op de nog niet afgeschreven aanschaffingskosten of voortbrengingskosten. Het is niet toegestaan op persoonlijke goodwill af te schrijven.	Jaarlijks vindt er voor de immateriële vaste activa die een onbepaalbare levensduur hebben een 'impairment test' plaats om te toetsen of er een bijzondere waardevermindering van de immateriële vaste activa heeft plaatsgevonden.	Jaarlijkse afschrijvingskosten maximaal 15% op de nog niet afgeschreven aanschaffingskosten of voortbrengingskosten. (Art. 36 lid 1.c CR en art. 4 lid 14 CR) Intern gekweekte goodwill kan niet worden geactiveerd, noch afgeschreven. (Art.4 lid 14 CR)

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> • vervolg Goodwill 		<p>Indien de economische levensduur van immateriële vaste activa wel bepaalbaar is dan dient afschrijving plaats te vinden op basis van de geschatte economische levensduur.</p> <p>Het is niet toegestaan intern zelfgegenereerde immateriële vaste activa te activeren en hierop af te schrijven.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Timing afschrijving 	In het jaar van investeren c.q. desinvesteren naar rato van het aantal maanden.	In het jaar van investeren c.q. desinvesteren naar rato van het aantal maanden.	In het jaar van investeren is het toegestaan om gedurende het hele jaar af te schrijven. In het jaar van desinvesteren is het niet toegestaan om af te schrijven. (Art. 37 lid 1 CR)
<u>Materiële vast activa</u>			
<ul style="list-style-type: none"> • Grensbedrag voor het activeren van kosten voor het verkrijgen, verbeteren en voortbrengen van immateriële vaste activa 	Art.3.30 lid 4 Wet IB 2001: Voorwerpen van geringe waarden worden niet geactiveerd.	Het gebruik van het activum dient duurzaam te zijn. De rapporteringsperiode dient langer dan een jaar te zijn.	Ten minste €1.000,- (Art. 4 lid 14 CR)
<ul style="list-style-type: none"> • Waardering 	Aanschaffingskosten, voortbrengingskosten of lagere bedrijfswaarde.	Kostprijs of reële waarde.	Verkrijgingskosten, verbeteringskosten of voortbrengingskosten. (Art. 33 lid 1 CR en art. 4 lid13 CR)

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> Afschrijving gebouwen 	<p>Afschrijven tot 50% van bodemwaarde (=WOZ waarde) van het gebouw bij gebouw in eigen gebruik. Dit is inclusief de daarbij behorende ondergrond.</p> <p>Afschrijven tot 100% van bodemwaarde (=WOZ waarde) van het gebouw bij gebouw dat ter belegging wordt gehouden. Dit is inclusief de daarbij behorende ondergrond.</p>	<p>Componentenleer is van toepassing. Per component van het materieel vast actief dient de economische levensduur en restwaarde te worden bepaald. Aan de hand daarvan wordt afschrijving bepaald.</p>	<p>Gebouw kan worden afgeschreven tot nihil. (Art. 36 lid 1.c CR)</p> <p>Er is in de CR geen definitie van het begrip gebouw opgenomen. Hierdoor is het niet duidelijk of er over een gebouw inclusief of exclusief de ondergrond dient te worden afgeschreven. Afschrijving op grond is op basis van art. 40 lid a CR niet toegestaan.</p>
<ul style="list-style-type: none"> Restwaarde van vast actief 	<p>Bij het berekenen van afschrijvingskosten van het bedrijfsmiddel wordt rekening gehouden met restwaarde van het bedrijfsmiddel.</p>	<p>Per component wordt rekening gehouden met restwaarde van het materieel vast actief.</p>	<p>Bij het berekenen van afschrijvingskosten van af te schrijven activa wordt geen rekening gehouden met restwaarde van het vast actief. (Art. 36 en art. 39 CR)</p>
<ul style="list-style-type: none"> Afschrijvingsmethoden 	<p>Verschillende methoden: -lineair; -degressief; -progressief; -intensiteitsmethode</p>	<p>Verschillende methoden: -lineair; -degressief; -intensiteitsmethode</p>	<p>Lineaire methode (Art. 36 en art. 39 CR)</p> <p>Indien geen sprake is van afzonderlijk af te schrijven activa en activa waarop niet kan worden afgeschreven bestaat de mogelijkheid om vaste activa in een activapool (lineair) af te schrijven. (Art. 36 lid 1 CR)</p>
<ul style="list-style-type: none"> Willekeurige afschrijving 	<p>Tot 100% voor aangewezen bedrijfsmiddelen door de Minister van Economische zaken en 75% voor aangewezen milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen</p>	<p>Niet van toepassing.</p>	<p>Niet toegestaan om willekeurig af te schrijven.</p>

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> Afwaardering materiële vaste activa 	Tot lagere bedrijfswaarde toegestaan	Bij buitengebruikstelling vindt waardering tegen boekwaarde of lagere opbrengstwaarde -/- verkoopkosten plaats.	Uitzonderlijke afschrijving alleen toegestaan bij een vast actief waarop niet kan worden afgeschreven. (Art. 41 CR)
<ul style="list-style-type: none"> Timing afschrijving 	In het jaar van investeren c.q. desinvesteren naar rato van het aantal maanden.	In het jaar van investeren c.q. desinvesteren naar rato van het aantal maanden.	In het jaar van investeren is het toegestaan om gedurende het hele jaar af te schrijven. In het jaar van desinvesteren is het niet toegestaan om af te schrijven. (Art. 37 lid 1 CR)
<ul style="list-style-type: none"> Herinvesteringsreserve 	<ul style="list-style-type: none"> Uiterlijk aanwenden in het derde jaar nadat vervreemding heeft plaatsgevonden tenzij verlenging is toegestaan in verband met uitzonderlijke situatie. (Art. 3.54 lid 5 Wet IB 2001.) Vervangend vast actief dient dezelfde economische functie te hebben voor materiële vaste activa waarop niet of meer dan 10 jaar op wordt afgeschreven. (Art. 3.54 lid 4 Wet IB 2001.) Boekwaarde-eis 	Niet van toepassing	<ul style="list-style-type: none"> Uiterlijk aanwenden aan het einde van het 2^e boekjaar volgend op het jaar waarin de vervreemding heeft plaatsgevonden. (Art.38 lid 1CR) Dezelfde of soortgelijke economische functie. <p>Boekwaarde-eis geldt niet.</p>

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> Vervolg Herinvesteringsreserve 	<ul style="list-style-type: none"> Voor bedrijfsmiddelen waarop minder dan 10 jaar wordt afgeschreven geldt dat het bedrijfsmiddel mag zijn aangeschaft een jaar voordat vervreemding heeft plaatsgevonden en geldt de eis van dezelfde economische functie niet. 		<ul style="list-style-type: none"> Vervangend vast actief mag zijn aangeschaft een jaar voordat vervreemding heeft plaatsgevonden. (Art. 38 lid 2 CR)
<p><u>Financiële vaste activa</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Vereisten deelneming 	<p>Belastingplichtige is tenminste 5% aandeelhouder in het nominaal gestorte kapitaal van een vennootschap die een in aandelen verdeeld (of gedeeltelijk verdeeld) kapitaal heeft.</p>	<p>Criteria voor het bepalen of er sprake is van een deelneming zijn zeggenschap en invloed van betekenis op het operationele en financiële beleid van een deelneming.</p> <p>Een vermoeden van invloed van betekenis bestaat wanneer een rechtspersoon direct of indirect stemrechten in de deelneming heeft van meer dan 20%</p>	<p>Belastingplichtige heeft de mogelijkheid om invloed van betekenis uit te oefenen</p> <p>of heeft een kapitaalbelang van tenminste 20% in een andere rechtspersoon</p> <p>of heeft ten minste 20% van de stemrechten in een andere rechtspersoon. (Art. 78 CR)</p>
<ul style="list-style-type: none"> Waardering deelneming 	<p>Waardering tegen kostprijs of lagere bedrijfswaarde</p>	<ul style="list-style-type: none"> <i>Invloed van betekenis:</i> Enkelvoudige jaarrekening: Waardering tegen verkrijgingsprijs of tegen reële waarde. 	<p>Waardering tegen verkrijgingsprijs. (Art. 4 lid 13 CR en art. 33 lid 1 CR)</p>

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> Vervolg waardering deelneming 		<ul style="list-style-type: none"> Geconsolideerde jaarrekening: Waardering deelneming op basis van de “equity-methode”. In het 1^e jaar van waardering wordt de deelneming gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs. (Onder voorwaarden op basis van verkrijgingsprijs of reële waarde.) <i>Geen invloed van betekenis:</i> Waardering tegen reële waarde. Indien reële waarde niet bepaald kan worden dan waardering tegen verkrijgingsprijs. 	
<ul style="list-style-type: none"> Verwerking resultaat deelnemingen 	<ul style="list-style-type: none"> Deelnemingsvrijstelling van toepassing wanneer is voldaan aan deelnemingsvereisten. Kosten inzake verwerven/vervreemden van deelneming zijn niet aftrekbaar 	<ul style="list-style-type: none"> Waardering deelneming op basis van “equity-methode: mutatie deelneming en gunste/ten laste van het resultaat. 	<ul style="list-style-type: none"> Deelnemingsvrijstelling van toepassing. Geldt geen vereiste met betrekking tot deelnemingspercentage. (Art.11 lid c en lid d CR)

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> Vervolg verwerking resultaat deelnemingen 		<ul style="list-style-type: none"> Waardering deelneming op basis van reële waarde: mutaties deelneming of ten gunste/ten laste van het resultaat of mutatie via het eigen vermogen 	<ul style="list-style-type: none"> Kosten terzake van het verkrijgen van inkomsten van de deelneming zijn voor 5% van deze inkomsten niet aftrekbaar tenzij aannemelijk gemaakt kan worden dat werkelijke kosten lager zijn. (Art. 14 lid 1.g CR)
<ul style="list-style-type: none"> Waardering overige vorderingen en resultaatverwerking 	<ul style="list-style-type: none"> Vorderingen worden gewaardeerd op de nominale waarde. Mutatie ten gunste/ten laste van het resultaat mits zakelijkheid van leningen is aangetoond. 	<ul style="list-style-type: none"> Waardering vindt plaats tegen reële waarde of tegen geamortiseerde kostprijs. Mutaties in de vorderingen worden jaarlijks ten gunste/ ten laste van het resultaat of in het eigen vermogen verwerkt. 	<ul style="list-style-type: none"> Waardering tegen verkrijgingsprijs. (Art. 4 lid 13 CR en art. 33 lid 1 CR) Mutaties in de vorderingen worden jaarlijks ten gunste/ ten laste van het resultaat verwerkt. (Art. 17 tot en met art. 19 CR) Uitzondering vorderingen op groepsmaatschappijen. Het is niet toegestaan vordering af te waarderen ten laste van het resultaat. (Art. 27 lid 1.b CR)

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> • Waardering overige effecten en resultaatverwerking 	<ul style="list-style-type: none"> • Kostprijs of beurskoers • Waardemutaties van de effecten worden jaarlijks ten gunste/ ten laste van het resultaat gebracht. 	<ul style="list-style-type: none"> • Waardering vindt plaats tegen reële waarde of tegen kostprijs (indien reële waarde niet kan worden bepaald). • Waardering obligaties (onder strikte voorwaarden) tegen geamortiseerde kostprijs. • Waardemutaties van de effecten worden jaarlijks ten gunste/ ten laste van het resultaat of in het eigen vermogen verwerkt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Waardering tegen verkrijgingsprijs. (Art. 4 lid 13 CR en art. 33 lid 1 CR) • Financiële vaste activa aangehouden voor handelsdoeleinden waardering tegen reële waarde . (Art. 23 lid 2 en 3 CR) • Mutaties overige effecten die niet worden aangehouden voor handelsdoeleinden worden jaarlijks ten gunste/ ten laste van het resultaat verwerkt. (Art. 17 tot en met art. 19 CR) • Waardemutaties van de financiële vaste activa aangehouden voor handelsdoeleinden ten gunste/ ten laste van het resultaat. (Art.22 lid 1.e. CR en art. 23 lid 2 en lid 3 CR)

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<u>Voorraden</u> <ul style="list-style-type: none"> • Waarderingsmethoden 	<ul style="list-style-type: none"> • Kostprijs; • Kostprijs of lagere marktwaarde; • Lifosysteem; • Fifosysteem; • IJzerenvoorraad; 	<ul style="list-style-type: none"> • Kostprijs of lagere opbrengstwaarde 	<ul style="list-style-type: none"> • Kostprijs of lagere marktwaarde; • Voorraden en onderhanden werk die niet individueel gewaardeerd kunnen worden en onderling uitwisselbaar zijn: <ul style="list-style-type: none"> -Fifosysteem; -Gewogen gemiddelde kostprijs. • Lagere opbrengstwaarde indien deze lager is dan de kostprijs. <p>(Art. 29 lid 1 tot en met lid 4 CR)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Voorziening incurante voorraden 	<ul style="list-style-type: none"> • Toegestaan indien verwachting is dat voorraden niet meer worden verkocht. • Forfaitaire afwaarderingspercentages voor aantal modegevoelige goederen 	Afwaardering naar lagere opbrengstwaarde	Afwaardering vindt plaats doordat waardering tegen kostprijs of lagere opbrengstwaarde plaatsvindt. (Art. 29 lid 4 CR)
<ul style="list-style-type: none"> • Berekening kostprijs 	Directe kosten en indirecte kosten wanneer deze kosten variëren met de omvang van de productie van de voorraden	Directe en indirecte vaste en variabele kosten.	Directe kosten Indirecte kosten wanneer bij ingangsdatum toepassing Richtlijn voor de CCCTB indirecte kosten reeds in kostprijs waren opgenomen. (Art. 29 lid 2 CR)

Balanspost	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	IFRS	CCCTB
<p><u>Onderhanden werk</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Waardering 	<p>Waardering van het onderhanden werk vindt plaats tegen de directe, indirecte kosten (incl. constante deel van de vaste kosten en financieringskosten) en het winstdeel dat aan het onderhanden werk kan worden toegerekend op basis van de projectadministratie.</p> <p>Voor kleine ondernemingen/projecten bestaat er een uitzondering op de wijze van toerekening van het winstdeel. Namelijk op basis van het gemiddelde winstpercentage in de drie voorgaande belastingjaren.</p>	<p>Opbrengsten en directe en indirecte vaste en variabele kosten die aan een project kunnen worden toegerekend.</p>	<p>Opbrengsten en directe kosten die aan een project kunnen worden toegerekend.</p> <p>Indirecte kosten wanneer bij ingangsdatum toepassing Richtlijn voor de CCCTB indirecte kosten reeds in kostprijs waren opgenomen.</p> <p>(Art. 29 lid 1 tot en met 4 CR)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Resultaatverwerking 	<p>Naar rato van voortgang van het onderhanden werk. Geen verplichte berekeningswijze.</p> <p>Wanneer verliezen voorzienbaar zijn kan hiervoor een voorziening getroffen worden.</p>	<p>Tussentijdse winstneming indien resultaat op betrouwbare wijze kan worden berekend.</p> <p>Projectopbrengsten = projectkosten wanneer tussentijdse winstneming niet op betrouwbare wijze kan worden bepaald.</p> <p>Wanneer verliezen voorzienbaar zijn dienen deze ten laste van het resultaat te worden gebracht.</p>	<p>Langlopende overeenkomsten naar voortgang van het project wordt resultaat verantwoord. Verplicht voorgeschreven berekeningswijze van voltooiingspercentage. (Art. 24 lid 2 CR)</p> <p>Bij kortlopende overeenkomsten wordt resultaat verantwoord bij oplevering van het onderhanden werk. (Art.21 CR)</p> <p>Afwaardering vindt plaats doordat waardering tegen kostprijs of lagere opbrengstwaarde plaatsvindt. (Art. 29 lid 4 CR)</p>

Uit bovenstaande tabel blijkt dat er grote en minder grote verschillen bestaan tussen de waardering van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, IFRS en CCCTB. De grootste waarderingsverschillen die ik heb geconstateerd, en die van invloed zijn op de berekening van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting, betreffen de volgende balansposten:

- **Activering van kosten voor onderzoek en ontwikkeling:**
Bij toepassing van CCCTB dienen de kosten voor onderzoek en ontwikkeling direct ten laste van de belastbare winst te worden gebracht. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 staat, onder voorwaarden, activering van kosten voor onderzoek en ontwikkeling toe. IFRS staat alleen activering van de ontwikkelingskosten toe.
- **Afschrijving op goodwill:**
Bij toepassing van CCCTB bedraagt het afschrijvingspercentage maximaal 15% op de nog niet afgeschreven aanschaffingskosten of voortbrengingskosten. Dit percentage bedraagt volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 maximaal 10%. Bij toepassing van IFRS is de afschrijving afhankelijk van de uitkomst van de jaarlijkse 'impairment test'. (Er vanuit gaande dat de levensduur van goodwill onbepaalbaar is. Indien levensduur bepaalbaar is dan dient afschrijving plaats te vinden op basis van geschatte economische levensduur).
- **Timing afschrijvingskosten immateriële en materiële vaste activa:**
Bij toepassing van CCCTB is het toegestaan in het jaar van investeren gedurende het hele jaar af te schrijven. In het jaar dat een activum wordt gedesinvesteerd is het niet toegestaan om af te schrijven. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bepaalt dat in het jaar van investeren c.q. desinvesteren naar rato van het aantal maanden afgeschreven te worden. Dit geldt ook wanneer IFRS wordt toegepast.
- **Afschrijving op gebouwen:**
In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt er bij het berekenen van de afschrijvingskosten van een gebouw onderscheid gemaakt tussen een gebouw in eigen gebruik en een gebouw dat ter belegging wordt aangehouden. Een gebouw in eigen gebruik wordt tot 50% van de bodemwaarde (=WOZ waarde) afgeschreven en een gebouw dat ter belegging wordt gehouden tot 100% van de bodemwaarde (=WOZ waarde). Bij toepassing van IFRS wordt er per component van het activum rekening gehouden met de economische levensduur en restwaarde. Bij toepassing van CCCTB wordt er bij de afschrijving van activa geen rekening gehouden met een restwaarde.
- **Afschrijvingsmethoden vaste activa:**
De CCCTB kent alleen de lineaire afschrijvingsmethode. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 staat ook als afschrijvingsmethode de degressieve, progressieve en intensiteitsmethode toe. Daarnaast kan er onder voorwaarden willekeurig worden afgeschreven tot 100% voor aangewezen bedrijfsmiddelen door de Minister van Economische Zaken en 75% voor aangewezen milieuvriendelijke bedrijfsmiddelen. IFRS kent met uitzondering van de progressieve afschrijvingsmethode dezelfde afschrijvingsmethoden als de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Willekeurige afschrijving is niet van toepassing.
- **Herinvesteringsreserve:**
De CCCTB en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kennen soortgelijke regelingen met betrekking tot de herinvesteringsreserve. IFRS kent geen herinvesteringsreserve. De CCCTB heeft strengere regels met betrekking tot de doeleinden van het vervangend vast actief en de termijn

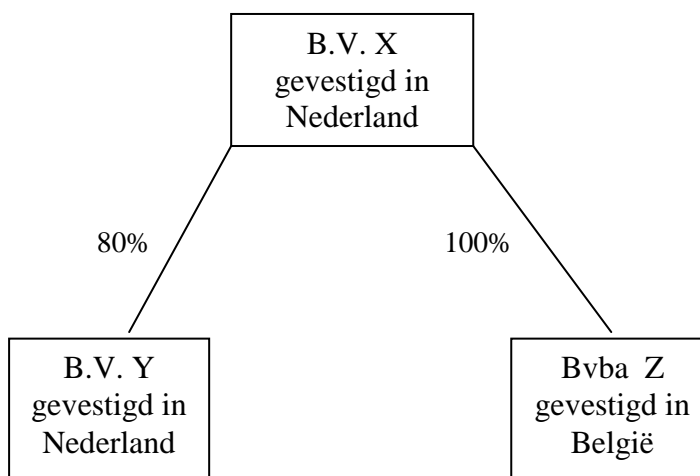
voor het aanwenden van de herinvesteringsreserve. Aanwending dient plaats te vinden aan het einde van het 2^e boekjaar volgend op het jaar waarin de vervreemding heeft plaatsgevonden. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bepaalt dat aanwending van de herinvesteringsreserve dient plaats te vinden uiterlijk in het derde jaar nadat vervreemding heeft plaatsgevonden (onder voorwaarden is verlenging van deze termijn mogelijk).

- **Deelnemingsvrijstelling:**
In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is bepaald dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is wanneer de belastingplichtige tenminste 5% aandeelhouder is in het nominaal gestorte kapitaal van een vennootschap die een in aandelen verdeeld (of gedeeltelijk verdeeld) kapitaal heeft. De CCCTB kent geen vereiste met betrekking tot het deelnemingspercentage wanneer de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.
- **Waardering voorraden:**
Bij toepassing van de CCCTB is het niet toegestaan om als waarderingssysteem voor de voorraad het Lifo-systeem en het IJzerenvoorraadsysteem toe te passen. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 staat deze waarderingssystemen wel toe. Bij toepassing van IFRS zijn als waarderingssystemen voor de voorraden het Lifo-systeem, het Fifo-systeem en het IJzerenvoorraadsysteem niet toegestaan.
- **Resultaatverwerking onderhanden werk:**
Wanneer de looptijd van het onderhanden werk niet langer dan een jaar is dan wordt bij toepassing van de CCCTB het resultaat bij oplevering van het onderhanden werk ten gunste van het belastbaar resultaat gebracht. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bepaalt dat het resultaat naar rato van de voortgang van het project ten gunste van het belastbaar resultaat dient te worden gebracht. Bij toepassing van IFRS geldt eveneens dat het resultaat naar rato van de voortgang van het project ten gunste van het resultaat dient te worden gebracht.

Hoofdstuk 5 Casus CCCTB

In dit hoofdstuk zal middels een casus de invloed op de belastinggrondslag door de waarderingverschillen van de vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de CR, het Nederlands vennootschapsbelastingstelsel en IFRS worden toegelicht..

De activiteiten van B.V. X betreffen beheersactiviteiten. B.V. Y en Bvba Z zijn handelsondernemingen. De groepsstructuur van B.V. X ziet er als volgt uit:



B.V.X, B.V. Y en Bvba Z vormen een groepsmaatschappij voor de CCCTB.

Conceptrichtlijn CCCTB 17.3.2011 COM(2011)121 definitief:

Art.2 kwalificerende vennootschappen:

1.a) de vennootschap heeft een van de in bijlage I opgenomen vormen;

1.b) de vennootschap is onderworpen aan een van de in bijlage II genoemde

vennootschapsbelastingen of aan een soortgelijke belasting die naderhand is ingevoerd.

Daarnaast wordt door B.VY en Bvba Z voldaan aan de eisen vermeld in artikel 54 lid 1 CR om te kwalificeren als dochtermaatschappij van B.V. X. In hoofdstuk 3 heeft een nadere uitwerking van het begrip dochtermaatschappij plaatsgevonden.

Hierna zullen de volgende opties verder worden uitgewerkt:

-Optie 1 Waardering vaste activa, voorraden en onderhanden werk op basis van fiscale Nederlandse belastingwetgeving 2012;

-Optie 2 Waardering vaste activa, voorraden en onderhanden werk op basis van commerciële verslaggevingsregels IFRS;

-Optie 3 Waardering vaste activa, voorraden en onderhanden werk op basis van CCCTB.

Voor iedere optie zal een toelichting worden gegeven op de waardering van de balansposten immateriële vaste activa, materiële vaste activa, financiële vaste activa, voorraden en onderhanden werk. Voor de overige balansposten wordt aangenomen dat de waardering voor alle opties op dezelfde wijze plaatsvindt. Daarnaast zal voor iedere optie zal een toelichting worden gegeven op de afzonderlijke posten afschrijvingskosten vaste activa en mutaties voorraden en onderhanden werk.

Ter afsluiting van deze casus zal met behulp van de verdeelsleutel volgens de CR een voorbeeldberekening van de belastinggrondslag en de te betalen vennootschapsbelasting worden gemaakt.

Optie 1) Waardering op basis van fiscale Nederlandse belastingwetgeving 2012

Balans B.V. X per 31-12-2012		(x €1.000,-)	
Vaste activa		Fiscaal vermogen	
Materiële vaste activa (MVA):		Geplaatst aandelenkapitaal	25
Grond bedrijfspand	500	Fiscale reserves	200
Opstal bedrijfspand	1.000		
		Langlopende schulden	
Financiële vaste activa (FVA):		Schulden aan kredietinstellingen	1.350
Deelnemingen	100		
		Kortlopende schulden	175
Vlottende activa:			
Liquide middelen	150		
Totaal	1.750	Totaal	1.750

Winst-en verliesrekening over 2012

(x € 1.000,-)

Huuropbrengsten		200
Loonkosten	40	
Afschrijvingskosten gebouw	50	
Overige bedrijfskosten	<u>10</u>	
Totaal bedrijfskosten		100 -/-
Financiële baten en lasten		50-/-
Dividenduitkering deelneming		<u>50</u>
Resultaat		100
Deelnemingsvrijstelling		<u>50-/-</u>
Belastbare resultaat		50
		=====

Te betalen vennootschapsbelasting B.V. X 20% * 50K is 10K. (Zie voor het tarief art. 22 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.)

B.V. X en B.V. Y kunnen op grond van artikel 15 lid 1 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 geen fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting vormen. B.V. X bezit minder dan 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van B.V. Y. Hierdoor zijn B.V. X en B.V. Y zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting.

Nadere toelichting balansposten/winst- en verliesrekening B.V. X

Materiële vaste activa

Op 1 januari 2003 heeft B.V. X een bedrijfspand inclusief grond gekocht voor een bedrag van 2.000K. Het aankoopbedrag van de grond bedraagt 500K. Op de grond wordt niet afgeschreven. De afschrijvingstermijn van de opstal van het bedrijfspand is 30 jaar.

De WOZ-waarde van het bedrijfspand bedraagt 2.000K. Het bedrijfspand wordt door B.V. X verhuurd aan B.V. Y. Omdat het bedrijfspand in eigen gebruik wordt gehouden en niet ter belegging wordt aangeboden is het volgens art.3.30a lid 3.b. Wet IB 2001 toegestaan om tot 50% van WOZ-waarde van het bedrijfspand af te schrijven. Dit betekent dat er op het bedrijfspand inclusief grond kan worden afgeschreven tot de bodemwaarde van 1.000K.

Financiële vaste activa

B.V. X heeft een 15% kapitaalbelang in een deelneming overeenkomstig art.13 lid 2.a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969. De deelneming wordt gewaardeerd tegen kostprijs of lagere marktwaarde. De kostprijs bedraagt 100K. Per 31-12-2012 bedraagt de marktwaarde van de deelneming 125K. In 2012 heeft B.V. X een dividenduitkering van de deelneming ontvangen van 50K. Deze dividenduitkering valt onder de deelnemingsvrijstelling art.13 lid 1 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

Balans B.V. Y per 31-12-2012		(x €1.000,-)	
Vaste activa		Fiscaal vermogen	
Immateriële vaste activa (IVA):		Geplaatst aandelenkapitaal 50	
Onderzoeks- en ontwikkelingskosten	100	Fiscale reserves	420
Materiële vaste activa (MVA):		Langlopende schulden 800	
Grond beleggingspand	250		
Opstal beleggingspand	650		
Vlottende activa:		Kortlopende schulden 350	
-Voorraden	270		
-OHW	50		
-Overige vorderingen	100		
-Liquide middelen	200		
Totaal	1.620	Totaal	1.620

Winst-en verliesrekening over 2012

(x € 1.000,-)

Omzet		1.100
Kostprijs van de omzet:		
-Mutatie voorraden	280	
-Mutatie onderhanden werk	<u>50</u>	
Subtotaal		<u>330 -/-</u>
Brutomarge		770
Verhuuropbrengsten beleggingspand		75
Loonkosten	150	
Afschrijvingskosten gebouw	-	
Huisvestingskosten	200	
Overige bedrijfskosten	<u>25</u>	
Totaal bedrijfskosten		375 -/-
Financiële baten en lasten		<u>50 -/-</u>
Belastbare resultaat		420
		=====

Te betalen vennootschapsbelasting B.V. X 20% * 200K + 25% * 220K is 95K.

Nadere toelichting balansposten/winst- en verliesrekening B.V.Y

Immateriële vaste activa

B.V. Y is in 2011 gestart met het onderzoeken of het mogelijk is om het assortiment met een nieuw product uit te breiden waarmee een aanzienlijke omzetgroei vanaf het jaar 2014 mee kan worden gerealiseerd. In 2011 bedraagt het totaal aan onderzoekskosten 50K en in 2012 bedraagt het totaal aan onderzoekskosten 25K en het totaal aan ontwikkelingskosten 25K. Totaal onderzoeks- en ontwikkelingskosten t/m 2012 100K.

Materiële vaste activa

Op 1 januari 2008 heeft B.V. Y een beleggingspand inclusief grond gekocht voor een bedrag van 1.000K. Het aankoopbedrag van de grond bedraagt 250K. Op de grond wordt niet afgeschreven.

De afschrijvingstermijn van de opstal van het bedrijfspand is 30 jaar.

WOZ-waarde beleggingspand 900K. Omdat het een beleggingspand betreft is het volgens art.3.30a lid 3.a. Wet IB 2001 toegestaan om tot 100% van WOZ-waarde van het beleggingspand af te schrijven.

Dit betekent dat er op het beleggingspand kan worden afgeschreven tot de bodemwaarde van 900K en dat er in 2012 niet op het beleggingspand afgeschreven kan worden.

Jaarlijkse afschrijvingskosten bedraagt namelijk $750K/30 = 25K$. Per 31 december 2011 bedraagt de boekwaarde van de opstal van het beleggingspand $750K - 4 * 25K = 650$. Er heeft geen aanzienlijke waardemutatie op de grond plaatsgevonden derhalve bedraagt de boekwaarde van de grond 250K.

Totaal boekwaarde beleggingspand (inclusief grond) bedraagt per 31 december 2011 900K. Omdat WOZ-waarde eveneens 900K bedraagt is het niet toegestaan om in 2012 op het beleggingspand af te schrijven.

Voorraden

B.V. X waardeert de voorraden tegen kostprijs of lagere marktwaarde op basis van de FIFO methode per transactie. De kostprijs bestaat uit de directe kosten en de indirecte variabele kosten, dit betreffen de inkoopkosten inclusief de bijkomende vrachtkosten. Gedurende geheel 2012 is de marktwaarde van de voorraden hoger dan de kostprijs van de voorraden.

De beginvoorraad per 1 januari 2012 bedraagt 1000 stuks à € 100,- = 100K

Inkopen maand februari 1200 stuks à € 125,- = 150K, inkopen maand juli 2000 à € 150,- = 300K.

In maart zijn 400 stuks verkocht, in augustus zijn 1000 stuks verkocht en in november zijn 1000 stuks verkocht.

Berekening kostprijs van de verkopen 2012 van 280K:

-verkopen maart 400 stuks à € 100,- = 40K

-verkopen augustus 600 stuks à € 100,- en 400 stuks à € 125,- = 110K

-verkopen november 800 stuks à € 125,- en 200 stuks à € 150,- = 130K

De voorraad per 31 december 2012 bedraagt 270K, zijnde 1800 stuks à € 150,-.

Onderhanden werk

B.V. Y is in juni 2012 een project gestart dat volgens planning in mei 2013 zal worden opgeleverd.

Het project bestaat uit 2 fasen. Per 31 december 2012 bedraagt het totaal aan directe, indirecte kosten en de winstopslag van het project van fase 1 50K en van fase 2 eveneens 50K. Het resultaat van het project van fase 1 is ten gunste van het belastbaar bedrag 2012 gebracht. Het totaalbedrag van fase 2 van 50K is per 31 december 2012 als onderhanden werk op de balans geactiveerd.

Optie 2) Waardering op basis van commerciële verslaggevingsregels IFRS

Balans B.V. X per 31-12-2012		(x €1.000,-)	
Vaste activa		Eigen vermogen	
Materiële vaste activa (MVA):		Geplaatst aandelenkapitaal	25
Grond bedrijfspand	750	Herwaarderingsreserve	200
Opstal bedrijfspand	1.000	Overige reserves	250
Financiële vaste activa (FVA):		Langlopende schulden	
Deelnemingen	100	Schulden aan kredietinstellingen	1.350
Vlottende activa:		Kortlopende schulden	175
Liquide middelen	150		
Totaal	2.000	Totaal	2.000

Winst-en verliesrekening over 2012

(x € 1.000,-)

Huuropbrengsten		200
Loonkosten	40	
Afschrijvingskosten gebouw	-	
Overige bedrijfskosten	<u>10</u>	
Totaal bedrijfskosten		50 -/-
Financiële baten en lasten		50 -/-
Resultaat deelneming		<u>50</u>
Resultaat voor vennootschapsbelasting		150
		=====

Te betalen vennootschapsbelasting B.V. X 20% * 150K is 30K.

Nadere toelichting balansposten/winst- en verliesrekening B.V. X*Materiële vaste activa*

Volgens IFRS is het mogelijk om materiële vaste activa te waarderen op basis van historische kosten of op basis van de reële waarde. Het begrip reële waarde kan worden omschreven als de prijs die een onafhankelijke derde voor het materieel vast actief wil betalen. Jaarlijks dienen de gehanteerde afschrijvingstermijnen en restwaarde te worden beoordeeld.

Op 1 januari 2003 heeft B.V. X een bedrijfspand inclusief grond gekocht voor een bedrag van 2.000K. Het aankoopbedrag van de grond bedraagt 500K. Op de grond wordt niet afgeschreven. De afschrijvingstermijn van de opstal van het bedrijfspand is 30 jaar. Per 31 december 2011 bedraagt de boekwaarde van het bedrijfspand inclusief de grond 1.550K. Per 31 december 2012 bedraagt de reële waarde van het bedrijfspand inclusief grond 1.750K. In 2012 vindt er geen afschrijving op het bedrijfspand plaats en wordt het verschil van 200K tussen de reële waarde van 1.750K en de boekwaarde per 31 december 2011 van 1.550K toegevoegd aan de herwaarderingsreserve.

Financiële vaste activa

B.V. X heeft een 15% kapitaalbelang in een deelneming. Omdat B.V. X geen invloed van betekenis op de deelneming heeft vindt waardering tegen verkrijgingsprijs of reële waarde plaats. De verkrijgingsprijs bedraagt 100K. Per 31-12-2012 bedraagt de reële waarde van de deelneming 125K. In 2012 heeft de B.V. X een dividenduitkering van de deelneming ontvangen van 50K. Deze dividenduitkering wordt door B.V. X ten gunste van het resultaat 2012 verwerkt.

Balans B.V. Y per 31-12-2012		(x €1.000,-)
Vaste activa		
Immateriële vaste activa (IVA):		
Ontwikkelingskosten	25	
Materiële vaste activa (MVA):		
Grond beleggingspand	250	
Opstal beleggingspand	650	
Vlottende activa:		
-Vorraden	288	
-OHW	50	
-Overige vorderingen	100	
-Liquide middelen	200	
Totaal	1.563	
Fiscaal vermogen		
Geplaatst aandelenkapitaal		50
Fiscale reserves		363
Langlopende schulden		800
Kortlopende schulden		350
Totaal		1.563

Winst-en verliesrekening over 2012

(x € 1.000,-)

Omzet		1.100
Kostprijs van de omzet:		
-Mutatie voorraden	304	
-Mutatie onderhanden werk	<u>50</u>	
Subtotaal		<u>354 -/-</u>
Brutomarge		746
Verhuuropbrengsten		75
Loonkosten	150	
Afschrijvingskosten gebouw	-	
Huisvestingskosten	200	
Onderzoekskosten	25	
Overige bedrijfskosten	<u>25</u>	
Totaal bedrijfskosten		400 -/-
Financiële baten en lasten		<u>50 -/-</u>
Resultaat voor vennootschapsbelasting		<u>371</u>
		====

Te betalen vennootschapsbelasting B.V. X 20% * 200K + 25% * 171K is 82,75K.

Nadere toelichting balansposten/winst- en verliesrekening B.V. Y

Immateriële vaste activa

B.V. Y is in 2011 gestart met het onderzoeken of het mogelijk is om het assortiment met een nieuw product uit te breiden waarmee een aanzienlijke omzetgroei vanaf het jaar 2014 mee kan worden gerealiseerd. In 2012 bedraagt het totaal aan onderzoekskosten 25K en het totaal aan ontwikkelingskosten 25K. Bij toepassing van IFRS is alleen activering van de ontwikkelingskosten toegestaan en dienen onderzoekskosten direct ten laste van het resultaat te worden gebracht.

Materiële vaste activa

Op 1 januari 2008 heeft B.V. X een beleggingspand inclusief grond gekocht voor een bedrag van 1.000K. Het aankoopbedrag van de grond bedraagt 250K. Op de grond wordt niet afgeschreven. De afschrijvingstermijn van de opstal van het bedrijfspand is 30 jaar. Per 31 december 2011 bedraagt de boekwaarde van het beleggingspand inclusief de grond 900K. Per 31 december 2012 bedraagt de reële waarde van het beleggingspand inclusief grond 900K. In 2012 vindt er geen afschrijving op het beleggingspand plaats.

Voorraden

De waardering van de voorraden vindt plaats tegen kostprijs of lagere opbrengstwaarde op basis van de FIFO methode. De kostprijs bestaat uit de directe en indirecte vaste en variabele kosten. Gedurende geheel 2012 is de opbrengstwaarde van de voorraden hoger dan de kostprijs van de voorraden.

De beginvoorraad per 1 januari 2012 bedraagt 1000 stuks à € 110,- = 110K.

Inkopen maand februari 1200 stuks à € 135,- = 162K, inkopen maand juli 2000 à € 160,- = 320K.

In maart zijn 400 stuks verkocht, in augustus zijn 1000 stuks verkocht en in november zijn 1000 stuks verkocht.

Berekening kostprijs van de verkopen 2012 van 304K:

-verkopen maart 400 stuks à € 110,- = 44K

-verkoppen augustus 600 stuks à € 110,- en 400 stuks à € 135,- = 120K
 -verkoppen november 800 stuks à €135,- en 200 stuks à € 160,- = 140K

De voorraad per 31 december 2012 bedraagt 288K, zijnde 1800 stuks à € 160,-.

Onderhanden werk

B.V. Y is in juni 2012 een project gestart dat volgens planning in mei 2013 zal worden opgeleverd. Het project bestaat uit 2 fasen. Per 31 december 2012 bedraagt het totaal aan directe, indirecte kosten en de winstoverslag van het project van fase 1 50K en van fase 2 eveneens 50K. Het resultaat van het project van fase 1 is ten gunste van het belastbaar bedrag 2012 gebracht. In de omzet 2012 is de omzet van fase 1 van het project meegenomen en zijn de kosten van 50K als mutatie onderhanden werk ten laste van het resultaat gebracht. Het totaalbedrag van fase 2 van 50K is per 31 december 2012 als onderhanden werk op de balans geactiveerd.

Optie 3) Waardering op basis van CCCTB

Voor het inzicht is ook een balans worden vermeld. Echter de fiscale winst wordt bij de waardering op basis van de CCCTB alleen bepaald op basis van fiscale winst- en verliesrekening. Er wordt hierbij geen gebruik gemaakt van de vermogenspositie volgens de fiscale balans.

Balans B.V. X per 31-12-2012		(x €1.000,-)	
Vaste activa		Fiscaal vermogen	
Materiële vaste activa (MVA):		Geplaatst aandelenkapitaal	25
Grond bedrijfspand	500	Fiscale reserves	325
Opstal bedrijfspand	1.125		
Financiële vaste activa (FVA):		Langlopende schulden	
Deelnemingen	100	Schulden aan kredietinstellingen	1.350
Vlottende activa:		Kortlopende schulden	175
Liquide middelen	150		
Totaal	1.875	Totaal	1.875

Winst-en verliesrekening over 2012

(x € 1.000,-)

Huuropbrengsten		200
Loonkosten	40	
Afschrijvingskosten gebouw	37,50	
Overige bedrijfskosten	<u>10</u>	
Totaal bedrijfskosten		87,50 -/-
Financiële baten en lasten		50,00-/-
Dividenduitkering deelneming		<u>50,00</u>
Resultaat		112,50
Deelnemingsvrijstelling		<u>50,00</u> -/-
Belastbare resultaat		62,50
		=====

Nadere toelichting balansposten/winst- en verliesrekening B.V. X

Materiële vaste activa

Op 1 januari 2003 heeft B.V. X een bedrijfspand inclusief grond gekocht voor een bedrag van 2.000K. Het aankoopbedrag van de grond bedraagt 500K. Op de grond wordt niet afgeschreven (art.40 lid a CR). De afschrijvingstermijn van de opstal van het bedrijfspand is 40 jaar (artikel 36 lid 1a CR).

Financiële vaste activa

B.V. X heeft een 15% kapitaalbelang in een deelneming overeenkomstig art.78 CR. De deelneming wordt gewaardeerd tegen geldelijke tegenprestatie of tegen marktwaarde. Voor de deelneming is een prijs betaald van 100K. Per 31-12-2012 bedraagt de marktwaarde van de deelneming 125K. In 2012 heeft de B.V. X een dividenduitkering van de deelneming ontvangen van 50K. Deze dividenduitkering valt onder de deelnemingsvrijstelling art.11 c en d van CR.

Balans B.V. Y per 31-12-2012		(x €1.000,-)	
Vaste activa		Fiscaal vermogen	
Immateriële vaste activa (IVA)	-	Geplaatst aandelenkapitaal	50
		Fiscale reserves	328,25
Materiële vaste activa (MVA):		Langlopende schulden	800
Grond beleggingspand	250		
Opstal beleggingspand	656,25		
Flottende activa:		Kortlopende schulden	350
-Voorraden	252		
-OHW	70		
-Overige vorderingen	100		
-Liquide middelen	200		
Totaal	1.528,25	Totaal	1.528,25

Winst-en verliesrekening over 2012

(x € 1.000,-)

Omzet		1.000
Kostprijs van de omzet:		
-Mutatie voorraden	256	
-Mutatie onderhanden werk	-	
Subtotaal		<u>256 -/-</u>
Brutomarge		744
Verhuuropbrengsten		75
Loonkosten	150	
Afschrijvingskosten gebouw	18,75	
Huisvestingskosten	200	
Onderzoeks-en ontwikkelingskosten	50	
Overige bedrijfskosten	<u>25</u>	
Totaal bedrijfskosten		443,75 -/-
Financiële baten en lasten		<u>50,00-/-</u>
Belastbare resultaat		325,25
		=====

Nadere toelichting balansposten/winst- en verliesrekening B.V.Y

Immateriële vaste activa

B.V. Y is in 2011 gestart met het onderzoeken of het mogelijk is om het assortiment met een nieuw product uit te breiden waarmee een aanzienlijke omzetgroei vanaf het jaar 2014 mee kan worden gerealiseerd. In 2012 bedraagt het totaal aan onderzoekskosten 25K en het totaal aan ontwikkelingskosten 25K. De onderzoeks- en ontwikkelingskosten dienen direct ten laste van het resultaat te worden gebracht. (Art.14.lid 1.i CR).

Materiële vaste activa

Op 1 januari 2008 heeft B.V. Y een beleggingspand inclusief grond gekocht voor een bedrag van 1.000K. Het aankoopbedrag van de grond bedraagt 250K. Op de grond wordt niet afgeschreven (art.40 lid a CR). De afschrijvingstermijn van de opstal van het bedrijfspand is 40 jaar (artikel 36 lid 1a CR).

Voorraden

De waardering van de voorraden vindt plaats tegen kostprijs of lagere marktwaarde op basis van de FIFO methode. De kostprijs bestaat uit de directe kosten. Gedurende geheel 2012 is de marktwaarde van de voorraden hoger dan de kostprijs van de voorraden.

De beginvoorraad per 1 januari 2012 bedraagt 1000 stuks à € 90,- = 90K.

Inkopen maand februari 1200 stuks à € 115,- = 138K, inkopen maand juli 2000 à € 140,- = 280K.

In maart zijn 400 stuks verkocht, in augustus zijn 1000 stuks verkocht en in november zijn 1000 stuks verkocht.

Berekening kostprijs van de verkopen 2012 van 256K:

-verkopen maart 400 stuks à € 90,- = 36K

-verkopen augustus 600 stuks à € 90,- en 400 stuks à € 115,- = 100K

-verkopen november 800 stuks à €115,- en 200 stuks à € 140,- = 120K

De voorraad per 31 december 2012 bedraagt 252K, zijnde 1800 stuks à € 140,-.

Onderhanden werk

B.V. Y is in juni 2012 een project gestart dat volgens planning in mei 2013 zal worden opgeleverd. Het project bestaat uit 2 fasen. Per 31 december 2012 bedraagt het totaal aan directe kosten en winststopslag van het project van fase 1 35K en van fase 2 eveneens 35K. Omdat het een project met een looptijd korter dan een jaar betreft wordt het resultaat van het project van fase 1 en van fase 2 ten gunste van het resultaat 2013 gebracht. Het totaalbedrag van fase 1 en fase 2 van 70K is per 31 december 2012 als onderhanden werk op de balans geactiveerd.

Balans Bbva Z per 31-12-2012		(x €1.000,-)	
Vaste activa		Fiscaal vermogen	
Grond bedrijfspand	200	Geplaatst aandelenkapitaal	50
Opstal bedrijfspand	495	Fiscale reserves	110
		Langlopende schulden	500
Vlottende activa:		Kortlopende schulden	500
-Voorraden	315		
-Overige vorderingen	50		
-Liquide middelen	100		
Totaal	1.160	Totaal	1.160

Winst-en verliesrekening over 2012

(x € 1.000,-)

Omzet		1.000
Kostprijs van de omzet:		
-Mutatie voorraden	200	
-Mutatie onderhanden werk	—	
Subtotaal		<u>200 -/-</u>
Brutomarge		800
Loonkosten	210	
Afschrijvingskosten gebouw	13,75	
Huisvestingskosten	100	
Overige bedrijfskosten	<u>25</u>	
Totaal bedrijfskosten		348,75 -/-
Financiële baten en lasten		<u>25,00-/-</u>
Belastbare resultaat		<u>426,25</u>
		=====

Nadere toelichting balansposten/winst- en verliesrekening Bvba Z

Materiële vaste activa

Op 1 januari 2009 heeft Bvba Z een bedrijfspand inclusief grond gekocht voor een bedrag van 750K. Het aankoopbedrag van de grond bedraagt 200K. Op de grond wordt niet afgeschreven (art.40 lid a CR). De afschrijvingstermijn van de opstal van het bedrijfspand is 40 jaar (art. 36 lid 1a CR).

Voorraden

De waardering van de voorraden vindt plaats tegen kostprijs of lagere marktwaarde op basis van de FIFO methode. De kostprijs bestaat uit de directe kosten. Gedurende geheel 2012 is de marktwaarde van de voorraden hoger dan de kostprijs van de voorraden.

De beginvoorraad per 1 januari 2012 bedraagt 2000 stuks à € 100,- = 200K.

Inkopen maand juli 3000 stuks à € 105,- = 315K. In april zijn 500 stuks verkocht, in mei zijn 500 stuks verkocht en in oktober zijn 1000 stuks verkocht.

Berekening kostprijs van de verkopen 2012 van 200K:

-verkopen april 500 stuks à € 100,- = 50K

-verkopen mei 500 stuks à € 100,- = 50K

-verkopen oktober 1000 stuks à €100,- = 100K

De voorraad per 31 december 2012 bedraagt 315K, zijnde 3000 stuks à € 105,-.

Verdeling geconsolideerde belastinggrondslag en de te betalen vennootschapsbelasting

Volgens art. 86 CR dient de geconsolideerde belastinggrondslag over B.V. X, B.V. Y en Bvba Z verdeeld te worden op basis van de volgende toerekeningsformule⁵⁹:

$\left\{ \begin{array}{l} \mathbf{B.V. X} \\ -1/3 * \text{Omzet B.V. X/ Totale omzet gehele groep +;} \\ -1/3 * (\frac{1}{2} \text{Loonkosten B.V. X/Loonkosten gehele groep} \\ \quad + \frac{1}{2} \text{Aantal werknemers B.V.X/ Aantal werknemers gehele groep) ;} \\ -1/3 * \text{Activa B.V. X/Totale activa groep} \end{array} \right.$	}	* geconsolideerde belastinggrondslag
$\left\{ \begin{array}{l} \mathbf{B.V. Y} \\ -1/3 * \text{Omzet B.V. Y/ Totale omzet gehele groep +;} \\ -1/3 * (\frac{1}{2} \text{Loonkosten B.V. Y/Loonkosten gehele groep} \\ \quad + \frac{1}{2} \text{Aantal werknemers B.V.Y/ Aantal werknemers gehele groep) ;} \\ -1/3 * \text{Activa B.V. Y/Totale activa groep} \end{array} \right.$	}	* geconsolideerde belastinggrondslag
$\left\{ \begin{array}{l} \mathbf{Bvba Z} \\ -1/3 * \text{Omzet Bvba Z/ Totale omzet gehele groep +;} \\ -1/3 * (\frac{1}{2} \text{Loonkosten Bvba Z/Loonkosten gehele groep} \\ \quad + \frac{1}{2} \text{Aantal werknemers Bvba Z/ Aantal werknemers gehele groep) ;} \\ -1/3 * \text{Activa Bvba Z/Totale activa groep} \end{array} \right.$	}	* geconsolideerde belastinggrondslag

Wanneer de belastinggrondslag negatief is vindt er geen verdeling plaats en kan het verlies worden verrekend in de toekomstige jaren wanneer de belastinggrondslag positief is. (Art.57 lid 2 CR).

Nederland is bevoegd om vennootschapsbelasting te heffen over het deel van de belastinggrondslag dat op basis van bovengenoemde toerekeningsformule aan B.V.X en B.V. Y wordt toegerekend.

In art. 90 en 95 CR wordt de opbouw van de samenstelling van de factor arbeid en omzet vermeld. Het valt buiten het kader van deze scriptie om de samenstelling van de factoren arbeid en omzet nader toe te lichten. Art. 92 CR bepaalt kort samengevat dat de factor activa bestaat uit de gemiddelde waarde van de materiële vaste activa met onder voorwaarden een verhoging van de factor activa met onderzoeks-en ontwikkelingskosten, marketingkosten en reclamekosten wanneer deze kosten in de zes jaren voor toetreding tot de groep zijn opgekomen. Deze tijdelijke verhoging van de activafactor geldt niet voor goodwill. In deze casus is dit niet aan de orde.

In onderstaande tabel zijn op basis van optie 3 “Waardering op basis van CCCTB” voor B.V. X, B.V. Y en Bvba Z de gegevens vermeld die als input dienen om de belastinggrondslag op basis van de toerekeningsformule te kunnen berekenen.

⁵⁹ Europese Commissie, 2011/0058(CNS)-19/04/2012 Text adopted by Parliament, 1st reading/single reading: Europees Parlement heeft wijziging met betrekking tot toerekeningsformule voorgesteld van aandeel omzet 10%, vaste activa 45% en loonkosten/werknemers 45%.

	B.V. X	B.V.Y	Bvba Z	Totaal
Omzet	Nihil	1.000K	1.000K	2.000K
Loonkosten	40K	150K	210K	400K
Aantal werknemers	1	4	5	10
Activa	1.643,75K	915,62K	701,87K	3.261,24
Belastbaar bedrag	62,50K	325,25K	426,25K	814K

Grond wordt gewaardeerd tegen de oorspronkelijke kostprijs (art 94 lid 1 CR). Het bedrijfspand van B.V. X en Bvba Z en het beleggingspand van B.V.Y worden gewaardeerd tegen het gemiddelde van de fiscale boekwaarde aan het begin en aan het einde van het belasting jaar (art.94 lid 2 CR).

Omzet B.V. X betreft verhuuropbrengsten van de verhuur van het bedrijfspand aan B.V.Y. Deze omzet wordt niet meegenomen in de verdeelsleutel (art. 59 lid 4 CR).

Berekening belastinggrondslag en vennootschapsbelasting B.V. X:

Wanneer het geconsolideerde fiscale resultaat van de groep positief is vindt toerekening aan B.V. X als volgt plaats:

-1/3 * Omzet B.V. X/ Totale omzet gehele groep nihil +;

-1/3 * (½ Loonkosten B.V. X/Loonkosten gehele groep + ½ Aantal werknemers B.V.X/ Aantal werknemers gehele groep) = 0,03+;

-1/3 * Activa B.V. X/Totale activa groep= 0,17 = totaal 0,20.

Totaal aandeel B.V. X 0,20 * geconsolideerd fiscaal resultaat van de gehele groep 814K= 162,80K. Te betalen vennootschapsbelasting B.V. X 20% * 162,80K is afgerond 32K.

Te betalen vennootschapsbelasting over fiscaal resultaat 2012 volgens optie 1:
50K* tarief vennootschapsbelasting 2012 20% = 10K.

Berekening belastinggrondslag en vennootschapsbelasting B.V.Y:

Wanneer het geconsolideerde fiscale resultaat van de groep positief is vindt toerekening aan B.V. Y als volgt plaats:

-1/3 * Omzet B.V. Y/ Totale omzet gehele groep=0,17 +;

-1/3 * (½ Loonkosten B.V. Y/Loonkosten gehele groep + ½ Aantal werknemers B.V.Y/ Aantal werknemers gehele groep) = 0,13+;

-1/3 * Activa B.V. Y/Totale activa groep= 0,09 = totaal 0,39.

Totaal aandeel B.V. Y 0,39 * geconsolideerd fiscaal resultaat van de gehele groep 814K= 317,46K. Te betalen vennootschapsbelasting B.V. X 20% * 200K+ 25% * 117,46 is afgerond 69K.

Te betalen vennootschapsbelasting over fiscaal resultaat 2012 volgens optie 1:
Belastbaar resultaat 2012 420K.
Te betalen vennootschapsbelasting B.V. X 20% * 200K + 25% * 220K is 95K.

Berekening belastinggrondslag Bvba Z:

Wanneer het geconsolideerde fiscale resultaat van de groep positief is vindt toerekening aan Bvba Z als volgt plaats:

-1/3 * Omzet Bvba Z/ Totale omzet gehele groep=0,17 +;

-1/3 * (½ Loonkosten Bvba Z Y/Loonkosten gehele groep + ½ Aantal werknemers Bvba Z/ Aantal werknemers gehele groep) = 0,17+;

-1/3 * Activa Bvba Z/Totale activa groep= 0,07 = totaal 0,41.

Totaal aandeel Bvba Z 0,41 * geconsolideerd fiscaal resultaat van de gehele groep 814K= 333,74K.

Samenvatting van de uitkomsten van de casus

In onderstaande tabel worden de uitkomsten van de casus vermeld wanneer de groepsmaatschappijen er voor kiezen om de CCCTB toe te passen. Daarnaast worden voor B.V. X en B.V. Y de uitkomsten op basis van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 vermeld.

	B.V. X	B.V.Y	Bvba Z	Totaal
Aandeel in verdeelsleutel	0,20	0,39	0,41	1,00
Belastinggrondslag bij toepassing CCCTB	162,80K	317,46K	333,74K	814,00K
Te betalen vennootschapsbelasting Art. 22 Wet op de VPB 1969	32K	69K	NVT	101K
Belastinggrondslag Wet op de Vpb 1969	50K	420K	NVT	470K
Te betalen vennootschapsbelasting Art. 22 Wet op de VPB 1969	10K	95K	NVT	105K

De conclusie die op basis van de uitkomsten van bovenstaande tabel getrokken kan worden is dat het vanuit de Nederlandse overheid bezien het ongunstig zou zijn dat de belastingplichtige opteert voor de CCCTB omdat bij toepassing van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 meer belastinginkomsten voor B.V. X en B.V. Y wordt ontvangen dan bij toepassing van CCCTB. Of het voor de belastingplichtige gunstig is om te opteren voor de CCCTB is afhankelijk van de huidige te betalen vennootschapsbelasting volgens de Belgische fiscale wetgeving. Uit de tabel kan wel geconcludeerd worden dat B.V. X bij toepassing van CCCTB aanzienlijk meer vennootschapsbelasting dient te betalen. Dit wordt veroorzaakt door het relatief grote aandeel in de factor Activa.

Hoofdstuk 6. Eindconclusie

In maart 2000 heeft de Europese Raad in Lissabon als strategisch doel voor de Europese Unie vastgesteld ”.. *de meest concurrerende en dynamische, kenniseconomie van de wereld te worden..*”.

Om dit strategisch doel te bereiken dient er een herziening van de heffing van de vennootschapsbelasting in de Europese Unie plaats te vinden. In 2001 heeft de Commissie in een mededeling uiteengezet welke maatregelen op het gebied van de vennootschapsbelasting getroffen dienen te worden. Uiteindelijk heeft het ruim elf jaar geduurd voordat er op 16 maart 2011 een Conceptrichtlijn CCCTB tot stand is gekomen.

Door het formuleren van gemeenschappelijke regels voor het berekenen van een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting leidt dit, voor een binnen de Europese Unie gevestigde groep, mogelijk tot vermindering van “overbelasting” en dubbele belasting en bestaan er minder belemmeringen om in de Europese Unie te investeren.

Om de CCCTB binnen de Europese Unie in te kunnen voeren zullen alle lidstaten binnen de Europese Unie op grond van art.115 VWEU unaniem met de Conceptrichtlijn CCCTB moeten instemmen. Naar verwachting zal deze unanimiteit niet worden gehaald. Dit omdat een aantal EU-lidstaten, waaronder Nederland, verwachten dat hun belastinginkomsten zullen dalen wanneer de CCCTB wordt ingevoerd.

Wanneer een groep gebruik maakt van de optie om de CCCTB toe te passen dient de groep voor de waardering van de balans en winst- en verliesrekening de waarderingsgrondslagen overeenkomstig de Conceptrichtlijn CCCTB toe te passen. Het waarderingsvraagstuk heeft als uitgangspunt voor mijn

onderzoeksvraag gediend en dan specifiek toegespitst tot de waardering van vaste activa, voorraden en onderhanden werk. In mijn onderzoeksvraag heb ik de waardering op basis van IFRS betrokken omdat bij de totstandkoming van de Conceptrichtlijn CCCTB sprake is geweest dat de waardering van de balans en winst- en verliesrekening volgens IFRS diende plaats te vinden.

Mijn onderzoeksvraag heb ik als volgt geformuleerd:

“In hoeverre wijken de waarderingsgrondslagen van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de richtlijn van de Raad van 16 maart 2011 betreffende een CCCTB af van het huidig geldende Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel en IFRS, en in hoeverre zouden mogelijke waarderingsverschillen de keuze van een Nederlandse belastingplichtige kunnen beïnvloeden om te opteren voor de CCCTB?”

Om tot beantwoording van mijn onderzoeksvraag te komen heb ik als eerste de achtergrond van de totstandkoming van de Conceptrichtlijn CCCTB weergegeven (hoofdstuk 2).

Een in 2004 opgerichte werkgroep CCCTB heeft ter voorbereiding op de totstandkoming van de Conceptrichtlijn CCCTB de Europese Unie advies en technische ondersteuning geboden. Tijdens de 13 vergaderingen die door de werkgroep in de periode 2004 tot en met 2008 zijn gehouden zijn onder andere de waarderingsgrondslagen van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk aan de orde gekomen.

De volgende punten die in de vergaderingen van de werkgroep CCCTB zijn besproken, en mogelijk van belang kunnen zijn om mijn onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, zijn uiteindelijk in een andere vorm in de Conceptrichtlijn CCCTB opgenomen. Per punt heb ik kort aangegeven hoe de verwerking in de Conceptrichtlijn CCCTB uiteindelijk heeft plaatsgevonden.

- Voor de CCCTB zijn gezamenlijke definities van activa noodzakelijk.
(4^e vergadering werkgroep d.d. 23 september 2005)
Conceptrichtlijn CCCTB
In art. 4 lid 14 CR is gedefinieerd wat onder vaste activa dient te worden verstaan en in art.4 lid 16 CR wordt de gedefinieerd wat onder duurzame materiële vaste activa dient te worden verstaan. In art.4 CR is geen definitie van het begrip gebouw vermeld. Hierdoor is het niet duidelijk of er over een gebouw inclusief of exclusief de ondergrond dient te worden afgeschreven. Dit onderscheid is van belang omdat op een gebouw tot nihil kan worden afgeschreven (art. 36 lid 1c CR) en op grond niet wordt afgeschreven (art. 40 lid a CR).
- Het fiscale resultaat dient te worden bepaald met behulp van zowel de balanspositie als de winst- en verliesrekening.(5^e vergadering werkgroep d.d. 7 december 2005)
Conceptrichtlijn CCCTB
Het fiscale resultaat wordt alleen met behulp van de winst- en verliesrekening bepaald (art. 10 CR).
- Er dient onderscheid gemaakt te worden tussen goederen en diensten. De opbrengsten van verkochte goederen dienen, volgens experts, te worden belast op het moment dat het juridisch eigendom is overgegaan. En niet wanneer het risico is overgegaan. (5^e vergadering werkgroep d.d. 8 december 2005)
Conceptrichtlijn CCCTB
Het uitgangspunt van de CR is de economisch eigenaar (art. 4 lid 20 CR).
- Op basis van de factoren loonkosten, activa en omzet zal de heffingsgrondslag vennootschapsbelasting naar de verschillende groepsonderdelen worden verdeeld. Voor de waardering van de factor activa dient uitgegaan te worden van de marktwaarde en niet van de boekwaarde van de activa.
(10^e vergadering werkgroep d.d. 13 maart 2007/12e vergadering d.d. 12 december 2007)

Conceptrichtlijn CCCTB

Grond en andere niet- afschrijfbaar materiële vaste activa worden gewaardeerd tegen de oorspronkelijke kostprijs (art. 94 lid 1 CR). Een afschrijfbaar materieel vaste actief wordt gewaardeerd tegen het gemiddelde van de fiscale boekwaarde ervan aan het begin en aan het einde van een boekjaar (art. 94 lid 2 en lid 3 CR).

Wanneer een groep opteert voor de CCCTB, en er is voldaan aan het groepsvereiste in het kader van de CCCTB (art.54 en art. 55 CR), dienen de belastinggrondslagen van de groepsmaatschappijen integraal te worden geconsolideerd (art. 57 lid 1 CR). Onderlinge groepstransacties worden niet geëlimineerd (art.15 Wet Vennootschapsbelasting 1969) maar worden gewaardeerd tegen kostprijs of lagere fiscale boekwaarden (art. 59 lid 4 CR).

In hoofdstuk 3 zijn een aantal voorbeelden uitgewerkt ter verduidelijking van het begrip groepsvereiste in het kader van de CCCTB en kwalificerende dochtermaatschappij.

In hoofdstuk 4 is de waardering van de vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de Conceptrichtlijn CCCTB toegelicht. Om inzicht te verkrijgen in hoeverre deze waarderingsregels afwijken met de huidig geldende fiscale regelgeving en commerciële verslaggevingsregels zijn ook de waarderingsregels volgens het Nederlands vennootschapsbelastingstelsel en IFRS toegelicht.

Ter beantwoording van het eerste deel van mijn onderzoeksvraag “***In hoeverre wijken de waarderingsgrondslagen van de balansposten vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de richtlijn van de Raad van 16 maart 2011 betreffende een CCCTB af van het huidig geldende Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel en IFRS, ...***” heb ik de uitkomsten van de waarderingsverschillen in een tabel in paragraaf 4.3. vermeld. De grootste waarderingsverschillen die ik heb geconstateerd, en naar mijn mening het meest van invloed zijn op de berekening van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting, betreffen de berekening van de afschrijvingskosten op de vaste activa, het wel of niet activeren van kosten voor onderzoek en ontwikkeling, de waardering van de voorraden en de resultaatverwerking van onderhanden werk met een looptijd korter dan een jaar.

Om de invloed van de waarderingsverschillen van de vaste activa, voorraden en onderhanden werk volgens de Conceptrichtlijn CCCTB , het Nederlands vennootschapsbelastingstelsel en IFRS op de belastinggrondslag toe te lichten heb ik in hoofdstuk 5 een casus uitgewerkt.

De uitgangspositie van de casus is als volgt. Een in Nederland gevestigde moedermaatschappij heeft een 80% kapitaalbelang in een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij en een 100% kapitaalbelang in een in België gevestigde dochtermaatschappij. (Wanneer hierna wordt gesproken over de dochtermaatschappij wordt hiermee de Nederlandse dochtermaatschappij bedoeld.) De groep voldoet aan het groepsvereiste art. 54 en art. 55 CR.

De activiteiten van de moedermaatschappij bestaan uit beheersactiviteiten en de twee dochtermaatschappijen zijn handelsondernemingen. De moedermaatschappij heeft een bedrijfspand in eigendom dat aan de dochtermaatschappij wordt verhuurd. De dochtermaatschappij heeft een beleggingspand in eigendom dat aan derden wordt verhuurd. Om een omzetgroei te realiseren is de dochtermaatschappij aan het onderzoeken of het mogelijk is om het assortiment met een nieuw product uit te breiden. Dit heeft aanzienlijke kosten voor onderzoek en ontwikkeling tot gevolg.

Middels een verdeelsleutel, die is gebaseerd op de wegingsfactoren vaste activa, omzet en arbeid (ieder voor een gelijk deel van 1/3 deel⁶⁰), wordt de geconsolideerde winst over de lidstaten waar de groep actief is verdeeld. In de wegingsfactor vaste activa zijn niet de immateriële vaste activa en de

⁶⁰ ⁶⁰ Europese Commissie, 2011/0058(CNS)-19/04/2012 Text adopted by Parliament, 1st reading/single reading: Europees Parlement heeft wijziging met betrekking tot toerekeningsformule voorgesteld van aandeel omzet 10%, vaste activa 45% en loonkosten/werknemers 45%.

financiële vaste activa begrepen. In de casus wordt het geconsolideerde belastbaar bedrag over de lidstaten Nederland en België verdeeld. De belastingtarieven worden niet geharmoniseerd. Als tarief voor de vennootschapsbelasting geldt het tarief volgens art.22 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De volgende conclusies kunnen op basis van de uitkomsten van de casus, zoals vastgelegd in een tabel in hoofdstuk 5, worden getrokken.

Wanneer de moedermaatschappij opteert voor de CCCTB, en niet de waarderingsgrondslagen volgens de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 toepast, dient er aanzienlijk meer vennootschapsbelasting te worden betaald. Het verschil in de te betalen vennootschapsbelasting wordt veroorzaakt doordat de moedermaatschappij een relatief groot aandeel in de wegingsfactor activa heeft, hetgeen tot gevolg heeft dat een aanzienlijk deel van de geconsolideerde belastinggrondslag aan de moedermaatschappij wordt toegerekend.

De dochtermaatschappij dient, wanneer de waarderingsgrondslagen volgens de CCCTB worden toegepast, aanzienlijk minder vennootschapsbelasting te betalen. Dit wordt met name veroorzaakt doordat de dochtermaatschappij de kosten voor onderzoek en ontwikkeling geheel ten laste van de geconsolideerde belastinggrondslag kan brengen en doordat er op het beleggingspand onbeperkt kan worden afgeschreven. De CCCTB kent geen fiscale regeling dat tot maximaal 100% van de WOZ-waarde van het beleggingspand kan worden afgeschreven. (De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kent deze fiscale afschrijvingsbeperking wel. Art.3.30.3.a. Wet IB 2001/art. 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.) Er hoeft bij het berekenen van de afschrijvingskosten geen rekening te worden gehouden met de restwaarde van het beleggingspand.

Per saldo dienen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij gezamenlijk minder vennootschapsbelasting te betalen dan wanneer de waarderingsgrondslagen volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden toegepast. De moedermaatschappij zal, vanuit de Nederlandse situatie bezien, de keuze maken om te opteren voor de CCCTB. (Een conclusie voor de gehele groep kan niet worden getrokken omdat ik in mijn onderzoek, gezien de afbakening van mijn onderzoek, niet de waarderingsgrondslagen volgens de Belgische belastingwetgeving heb betrokken.)

Nederland is van mening dat de Conceptrichtlijn CCCTB niet voldoet aan de beginselen van subsidiariteit en proportionaliteit en de voorzitter van de tweede kamer der staten-generaal heeft daarom op 29 april 2011 bij de Commissie bezwaar tegen het voorstel gemaakt. De invoering van de CCCTB leidt voor Nederland waarschijnlijk tot een negatief effect op de groei van de economie doordat de opbrengst van de vennootschapsbelasting wordt verminderd. De conclusies die ik op basis van mijn casus heb getrokken bevestigen naar mijn mening het Nederlandse standpunt.

De beantwoording van het tweede deel van mijn onderzoeksvraag **“... en in hoeverre zouden mogelijke waarderingsverschillen de keuze van een Nederlandse belastingplichtige kunnen beïnvloeden om te opteren voor de CCCTB?”** is dat waarderingsverschillen inderdaad de keuze van een Nederlandse belastingplichtige beïnvloeden om voor de CCCTB te opteren.

Literatuurlijst

- Beer, A.de, Bedrijfspannen en afschrijving, Belastingzaken 2011- Nummer 5
- Belastingdienst, Uitwerking waardering onderhanden werk
- Bettendorf, B., Horst A. van der, 'Europese winstbelasting: verlies voor Nederland', 4 april 2011
- Bruijsten, C., 'De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip', WFR 2009/823
- Comité van de Regio's, advies van het Comité van de Regio's, "Een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)", 93^e zitting 14-15 december 2011
- Cnossen, C., Bovenberg, A.L., Het rapport-Ruding, ESB 24 juni 1992
- Essers, P.H.J., 'CCCTB dreigt aan vlijt onder te gaan', WFR 2007/741
- Essers, P.H.J., 'De winstbepaling in de Conceptrichtlijn CCCTB', WFR 2011/1395
- Ernst & Young accountants, Directoraat Vaktechniek Handboek Jaarrekening 2010 Toepassing van de Nederlandse wet-en regelgeving en IFRS
- Ernst & Young LLP, Common Consolidated Corporate Tax Base, A study on the impact of the Common Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers, January 2011
- Ernst & Young, European Commission publishes final Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) proposals, Issue 164/March 2011
- Europese Commissie, Mededeling van de commissie aan de raad, het Europees parlement en het economisch en sociaal comité "Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren", COM(2001)260 d.d. 23 mei 2001
- Europese Commissie, Mededeling van de commissie aan de Raad, Het Europees Parlement en het economisch en sociaal comité, Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen, Een Strategie voor het verschaffen van een geconsolideerde heffingsgrondslag aan ondernemingen voor de vennootschapsbelasting op hun activiteiten in de gehele, COM(2001) 582 definitief, Brussel d.d. 23.10.2001
- Europese Commissie, Mededeling van de commissie aan de Raad, Het Europees Parlement en het economisch en sociaal comité, Een interne markt zonder belemmeringen op het gebied van de vennootschapsbelasting-Verwezenlijkingen, lopende initiatieven en resterende uitdagingen, COM(2003)726 definitief, Brussel d.d. 24.11.2003
- Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 23 November 2004, Working Document CCCTB/WP/005, Brussel d.d. 21.1.2005
- Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 10 March 2005, Working Document CCCTB/WP/009, Brussel d.d. 21.4.2005
- Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 2 June 2005, Working Document CCCTB/WP/013, Brussel d.d. 8.7.2005

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 23 September 2005, Working Document CCCTB/WP/018, Brussel d.d. 9.11.2005

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 7 December 2005, Working Document CCCTB/WP/024, Brussel d.d. 12.01.2006

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 8 December 2005, Working Document CCCTB/WP/025, Brussel d.d. 26.01.2006

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 9 March 2006, Working Document CCCTB/WP/031, Brussel d.d. 19.05.2006

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 1 June 2006, Working Document CCCTB/WP/037, Brussel d.d. 31.08.2006

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 2 June 2006, Working Document CCCTB/WP/038, Brussel d.d. 6.07.2006

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 12 September 2006, Working Document CCCTB/WP/045, Brussel d.d. 13.11.2006

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 13 December 2006, Working Document CCCTB/WP/051, Brussel d.d. 5.3.2007

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 13 March 2007, Working Document CCCTB/WP/055, Brussel d.d. 28.6.2007

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 27-28 September 2007, Working Document CCCTB/WP/059, Brussel d.d. 22.10.2007

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 12 December 2007, Working Document CCCTB/WP/063, Brussel d.d. 4.3.2008

Europese Commissie, Summary record of the meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) held in Brussels on 14-15 April 2008, Working Document CCCTB/WP/068, Brussel d.d. 2.7.2008

Europese Commissie, Mededeling van de commissie, Europa 2020 Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei COM(2010) 2020 definitief, Brussel d.d. 3.3.2010

Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011) 121 definitief, Brussel d.d. 16.3.2011

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/001 General Tax Principles, Brussel d.d. 10.12.2004

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/004 Assets and Tax depreciation, Brussel d.d. 28.4.2004

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/005 Intangible Assets and Tax depreciation, Brussel d.d. 21.2.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/010 Capital gains and losses, Brussel d.d. 19.5.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/012 An overview of the main issues that emerged during the discussion of tax depreciation of assets, Brussel d.d. 24.5.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/014 An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup on assets and tax depreciation, Brussel d.d. 07.09.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/016 Concept of the 'tax balance sheet', Brussel d.d. 7.9.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/020 Progress to date and future plans for the CCCTB, Brussel d.d. 15.11.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/022 An overview of the main issues that emerged at the first meeting of the subgroup on taxable income, Brussel d.d. 30.11.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/023 Tax Treatment of financial assets, Brussel d.d. 30.11.2005

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/057 CCCTB: possible elements of a technical outline, Brussel d.d. 27 en 28 september 2007

Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Working Document CCCTB/WP/061 CCCTB: possible elements of the administrative framework Tax Treatment of financial assets, Brussel d.d. 13.11.2007

Europese Commissie, Mededeling van de Commissie, Europa 2010, Een strategie voor slimme, duurzame en inclusieve groei, COM(2010) 2020 definitief, Brussel d.d. 03.03.2010

Europees Parlement, Verslag over het voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121-C7-0092/2011-2011/0058(CNS)), Commissie economische en monetaire zaken, 28.3.2012

Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie, Verordening (EG) Nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen, 19 juli 2002

European Parliament, Press Release, Combating tax fraud and evasion, 19 April 2012

European Parliament, Text adopted by Parliament, 1st reading/single, reading 2011/ 0058(CNS)-19/04/2012

Eijssen, J.A.R. van, Streek, J.L. van, Strik S.A.W.J., Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Fed fiscal brochures

Grotenhuis, A.L.J., Tweede kamer wijst CCCTB af, WFR 2011/642

Hartman, M., 'Optie 3': welkome en veel gebruikte methode voor grondslagen in de enkelvoudige jaarrekening, Spotlight Jaargang 18-2011 uitgave 4

Europese Hof van Justitie, 18 september 2003, C-168/01

Hof Arnhem 3 april 2008, nr.04/01304, V-N 2008/36.8

Hof Arnhem 22 oktober 2008, nr.07/00508, V-N 2009/9.14

Hoge Raad 8 april 1953, nr. 11257, BNB 1953/146

Hoge Raad 30 maart 1955, nr. 12236, BNB 1955/183

Hoge Raad 15 februari 1956, nr. 12649, BNB 1956/102

Hoge Raad 17 april 1957, nr. 13039, BNB 1957/238

Hoge Raad 8 mei 1957, nr. 12931, BNB 1957/208

Hoge Raad 7 juni 1961, nr. 14564, BNB 1961/314

Hoge Raad 12 maart 1975, nr. 17411, BNB 1975/101

Hoge Raad 12 november 1975, nr. 17674, BNB 1976/63

Hoge Raad 3 maart 1982, nr. 20734, BNB 1982/169

Hoge Raad 11 december 1985, nr. 23159, BNB 1987/187

Hoge Raad 29 november 1989, nr. 25251, BNB 1990/38

Hoge Raad 29 november 1989, nr. 25842, BNB 1990/42

Hoge Raad 2 maart 1994, nr. 29061, BNB 1994/164

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm, Een Europese heffingsgrondslag voor de vennootschap om vlotter en goedkoper zaken te doen, MEMO/11/171

Hurk, H. van den Hurk, Een wenselijk alternatief voor een vennootschapsbelasting in de EU, in: D.A. Albregtse en P. Kavelaars (red.), Naar een Europese winstbelasting?, Kluwer, Deventer, 2010, p. 131-149

Jansen, J.J.M., 'Het CCCTB-project van de Europese Commissie', MBB 2008-3, p.103-110

Kampschöer, G.W.J.M., Herleiding van de vennootschappelijke jaarrekening tot de fiscale aangifte

Kavelaars, P., Naar een Europese winstgrondslag (deel 1), WFR 2008/1184

Kavelaars, P., Naar een Europese winstgrondslag (deel 2) WFR 2008/1218

Kavelaars, P., Verdeling heffingsgrondslag, WFR 2011/1415

Kluwer, IFRS op zak, In overeenstemming met EU-vertaling, Editie 2010

Kluwer, pocket belastingwetten 2011 en 2012

KMPG, The KMPG Guide to CCCTB, 2011

Meussen, G.T.K., Het fiscale winstbegrip in Europees perspectief, MBB 2004/10

Ovost, R. van, Is het mogelijk in Europa de vennootschapsbelasting te harmoniseren, of blijft alles bij het oude?, 20 april 2007

Ovost, R.B.N. van, Afschrijving op gebouwen bekeken in het licht van een Europese belastinggrondslag, WFR 2009/1460

Sillevis, L.W./Kempen, M.L.M. van/Westen, G.W.B. van, Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2009

Smeets, drs. M.H.M., 'Ontwikkelingen in goed koopmansgebruik: het realisatiebeginsel in opmars', Advies, januari 1995

Staatscourant, Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Winst uit onderneming; voorraadwaardering, Nr. 13308 8 september 2009

Staatssecretaris van Financiën, 32728 EU-voorstel-Richtlijn voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)-COM(2011)121, Nr. 6 Brief van de staatssecretaris van Financiën, Den Haag 16 december 2011

Staatssecretaris van Financiën, Weekers: kabinet staat kritisch tegenover het CCCTB-voorstel van de Europese Commissie, www.fiscaal.totaal, AFP2011/300U, 5 juli 2011

Streek, J. van de, De CCCTB: buitenlands inkomen, eenzijdige voorkomingsregels en relatie tot belastingverdragen met derde landen, in: D.A. Albrechtse en P. Kavelaars (red.), Naar een Europese winstbelasting?, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 219-228

Streek, J. van de, Hoofdpijnen van de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), LOF 2011

Strik, S.A.W.J. en Streek, J.L. van de, Hoofdpijnen van de vennootschapsbelasting van de toekomst: de CCCTB?, Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur 2009-2

Strik, S.A.W.J. en Streek, J.L. van de, Grensoverschrijdende consolidatie: Het hart van de CCCTB, WFR 6927, 3 november 2011

Strik, S.A.W.J./Vries, N.H. de, Cursus belastingrecht studenteneditie 2009-2010 vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2009

Stuivenwold, A., Pas de HIR toe, Belastingzaken 2011- Nummer 2010

Tweede Kamer der Staten-Generaal, EU-voorstel-Richtlijn voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)-COM(2011), Vergaderjaar 2010-2011, 32 728 Nr. 2

Tweede Kamer der Staten-Generaal, EU-voorstel-Richtlijn voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)-COM(2011)121, Vergaderjaar 2010-2011, 32 728 Nr. 3

Tweede Kamer der Staten-Generaal, EU-voorstel-Richtlijn voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB)-COM(2011)121, Vergaderjaar 2010-2011, 32 728 Nr. 4

Vakstudie Nieuws, Antwoord op vragen over Commissievoorstel gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag VPB, V-N 2011/37.16, 4 augustus 2011

Vakstudie Nieuws, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Richtlijn-voorstel Europese Commissie en standpunt kabinet, V-N 2011/20.10, p.55-p.63, 21 april 2011