

**ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM**

Nadruk verboden

**Erasmus School of Economics**

**Bachelorscriptie**

# **De commerciële en fiscale waardering van onderhanden werk**

Jasper Sonneveld

Studentnummer: 305524

Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Rotterdam, juli 2012

# Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding .....</b>	<b>4</b>
1.1	Introductie onderwerp.....	4
1.2	Probleemstelling .....	4
1.3	Opbouw .....	5
1.4	Afbakening van het onderwerp.....	6
<b>2</b>	<b>Onderhanden werk .....</b>	<b>7</b>
2.1	Inleiding.....	7
2.2	De commerciële kwalificatie .....	7
2.2.1	Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving.....	7
2.2.2	International Financial Reporting Standards (IFRS).....	9
2.3	De fiscale kwalificatie .....	10
2.4	Conclusie .....	12
<b>3</b>	<b>De commerciële waardering van onderhanden werk.....</b>	<b>14</b>
3.1	Inleiding.....	14
3.2	De jaarrekening.....	14
3.3	De waardering onderhanden werk volgens de Richtlijnen van de RJ.....	14
3.3.1	De winst op verantwoorde wijze bepalen.....	15
3.3.2	De mate van gereedheid bepalen.....	16
3.3.3	De vervaardigingsprijs .....	16
3.3.4	Uitzonderingen op de waarderingsvoorschriften van onderhanden werk .....	17
3.4	Verschillen tussen de RJ en IFRS.....	18
3.5	Conclusie .....	18
<b>4</b>	<b>De waardering van onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik.....</b>	<b>19</b>
4.1	Inleiding.....	19
4.2	De fiscale winstbepaling.....	19
4.3	Goed koopmansgebruik .....	19

4.3.1	Het realiteitsbeginsel.....	20
4.4	Waardering onderhanden werk.....	21
4.4.1	De toerekenbare lasten .....	21
4.4.2	Winstrealisatie op onderhanden werk .....	22
4.5	Conclusie .....	23
<b>5</b>	<b>De waardering van onderhanden werk volgens art 3.29b Wet IB 2001.....</b>	<b>25</b>
5.1	Inleiding.....	25
5.2	De ‘Wet werken aan winst’ .....	25
5.3	Wijziging van de waarderingsmethode.....	25
5.4	Waardering onderhanden werk volgens art. 3.29b Wet IB 2001.....	26
5.5	Toepassingsdatum .....	27
5.6	Conclusie .....	27
<b>6</b>	<b>Vergelijking tussen de commerciële en fiscale waardering van onderhanden werk.....</b>	<b>29</b>
6.1	Inleiding.....	29
6.2	Vergelijking tussen de commerciële waardering en de waardering volgens goed koopmansgebruik van onderhanden werk.....	29
6.2.1	De vervaardigingsprijs .....	29
6.2.2	De winst op verrichte prestaties is (commercieel) op verantwoorde wijze vast te stellen ...	30
6.2.3	De winst op verrichte prestaties is (commercieel) niet op verantwoorde wijze vast te stellen .....	30
6.3	Vergelijking tussen de commerciële waardering en de waardering volgens art. 3.29b Wet IB 2001 van onderhanden werk .....	31
6.4	Uitzonderingen binnen de commerciële waarderingsregels .....	31
<b>7</b>	<b>Eindconclusie.....</b>	<b>33</b>
	<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>35</b>

# 1 Inleiding

## 1.1 Introductie onderwerp

Met ingang van 1 januari 2007 is een nieuwe fiscale waarderingsregel voor onderhanden werk ingevoerd onder de ‘Wet werken aan winst’. Deze waarderingsregel maakt deel uit van een aantal grondslagverbredende maatregelen ter financiering van onder andere de tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting en de invoering van de MKB-winstvrijstelling in de inkomstenbelasting. Volgens de fiscale waarderingsregels van art. 3.29b Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) moet op onderhanden werk voortschrijdend winst worden genomen.<sup>1</sup> Met deze maatregel breekt de wetgever met de waardering volgens het goed koopmansgebruik, wat inhield dat de winst bij onderhanden werk pas werd gerealiseerd in het jaar van oplevering. Door de nieuwe maatregel worden winsten eerder verantwoord door ondernemingen waardoor belastinginkomsten voor de fiscus in de tijd naar voren worden gehaald.

De voorzichtige waardering volgens goed koopmansgebruik wijkt in een aantal situaties af van de waardering die voor de commerciële jaarrekening wordt gehanteerd. Volgens de wetgever bestaat bij onderhanden werk een te groot verschil in waardering voor de commerciële en de fiscale balans. De wetgever beoogt met art. 3.29b Wet IB 2001 de waarderingsverschillen van onderhanden werk voor de commerciële en de fiscale jaarrekening te verkleinen.<sup>2</sup> Deze verschillen ontstaan doordat de commerciële en de fiscale jaarrekening andere doeleinden nastreven. De commerciële jaarrekening heeft tot doel een verantwoord oordeel te kunnen geven over het binnen de onderneming gevoerde financiële beleid, met als resultaat de bepaling van de uitkeerbare winst. De fiscale jaarrekening dient de belastbare jaarwinst te bepalen waarmee de verplichting tegenover de fiscus wordt vastgelegd.<sup>3</sup> Door dit verschil in doelstelling gebruikt de commerciële vermogens- en resultaatbepaling andere waarderingsgrondslagen dan de fiscale winstberekening, waardoor verschillen ontstaan tussen de commerciële en de fiscale jaarrekening.

## 1.2 Probleemstelling

De verschillen tussen de commerciële en de fiscale waarderingsgrondslagen leiden tot verschillen in de waardering van de post onderhanden werk en tot verschillen tussen de

---

<sup>1</sup> MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 28

<sup>2</sup> MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 28

<sup>3</sup> L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, 2010, ond. 3.2.17.C

commerciële en fiscale winstrealisatie. Deze verschillen heeft de wetgever getracht te doen verkleinen door de invoering van art. 3.29b Wet IB 2001.

In dit onderzoek wordt de waardering van onderhanden werk geanalyseerd en wordt onderzocht in hoeverre de wetgever erin is geslaagd de commerciële en de fiscale waardering van onderhanden werk op elkaar aan te laten sluiten.

De probleemstelling die in dit onderzoek centraal staat luidt:

*Zijn de verschillen tussen de commerciële en de fiscale waardering van onderhanden werk na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 kleiner geworden?*

### **1.3 Opbouw**

Om een antwoord te kunnen geven op de probleemstelling wordt in dit onderzoek een vergelijking gemaakt tussen de commerciële en de fiscale waarderingsregels van onderhanden werk. De fiscale waarderingsregels zullen worden opgesplitst in de waardering volgens goed koopmansgebruik en de waardering volgens art. 3.29b Wet IB 2001. Op basis van deze vergelijking zal de probleemstelling worden beantwoord en kan worden beoordeeld of de doelstelling van de wetgever bereikt is.

In hoofdstuk 2 zal allereerst het begrip onderhanden werk worden besproken. Zowel de commerciële als de fiscale definitie van onderhanden werk zullen in dit hoofdstuk naar voren komen.

Vervolgens zal in hoofdstuk 3 de commerciële waardering van onderhanden werk worden behandeld. De waarderingsvoorschriften van onderhanden werk volgens de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving zullen uitgebreid aan bod komen.

In hoofdstuk 4 komt de ‘oude’ fiscale waardering van onderhanden werk volgens de beginselen van goed koopmansgebruik aan de orde.

Aansluitend zal in hoofdstuk 5 de fiscale waardering onder art. 3.29b Wet IB 2001 uiteengezet worden. Tevens wordt in dit hoofdstuk ingegaan op de achtergrond van dit artikel.

Naar aanleiding van bovenstaande hoofdstukken wordt in hoofdstuk 6 ingegaan op de verschillen en overeenkomsten tussen de commerciële waardering en de fiscale waardering volgens goed koopmansgebruik van onderhanden werk enerzijds en de commerciële

waardering en de fiscale waardering volgens art. 3.29b Wet IB 2001 van onderhanden werk anderzijds.

Ten slotte wordt in hoofdstuk 7 het onderzoek afgesloten met een eindconclusie. Op basis van de bevindingen wordt een antwoord op de geformuleerde probleemstelling gegeven.

#### **1.4 Afbakening van het onderwerp**

Binnen art. 3.29b Wet IB 2001 wordt onderscheid gemaakt tussen onderhanden werk en onderhanden opdrachten (art. 3.29b lid 2 Wet IB 2001). De waarderingen van beide begrippen komen in grote lijnen overeen. Onderhanden werk komt voornamelijk voor in productiebedrijven terwijl vooral in de dienstverlenende sector wordt gesproken over onderhanden opdrachten. Dit onderzoek beperkt zich tot de waardering van onderhanden werk. Enkel in hoofdstuk 4 wordt kort ingegaan op het moment van winstrealisatie op onderhanden opdrachten onder goed koopmansgebruik.

## **2 Onderhanden werk**

### **2.1 Inleiding**

Wanneer de commerciële waardering van onderhanden werk met de fiscale waardering van onderhanden werk wordt vergeleken dient eerst de reikwijdte van het begrip binnen beide waarderingen bepaald te worden. In dit hoofdstuk wordt getracht een definitie te geven van het begrip onderhanden werk in zowel de commerciële als in de fiscale wet- en regelgeving. In beide wet- en regelgevingen wordt geen duidelijke definitie gegeven van het begrip onderhanden werk. Het gaat kort gezegd om situaties waarin te verrichten werkzaamheden op balansdatum nog niet gereed zijn en daardoor aan een waardering onderworpen dienen te worden. Door de jurisprudentie en verschillende opvattingen in het maatschappelijk verkeer wordt invulling gegeven aan het begrip.

### **2.2 De commerciële kwalificatie**

Volgens het Burgerlijk Wetboek valt onderhanden werk onder de voorraad maar dient het afzonderlijk op de balans te worden opgenomen (art. 2:369 BW). In Nederland worden voor de regels voor de jaarverslaggeving de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving en de International Financial Reporting Standards (IFRS) gehanteerd. In beide richtlijnen wordt los van het begrip voorraad aandacht besteed aan onderhanden werk.

#### *2.2.1 Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving*

Het doel van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) is de kwaliteit van de externe verslaggeving, in het bijzonder van de jaarrekening, binnen Nederland door rechtspersonen en andere organisaties te bevorderen. De RJ bestaat uit een aantal maatschappelijke groeperingen zoals samenstellers, gebruikers en controleurs van de jaarrekening van ondernemingen. Deze vertegenwoordigers voeren hun taak uit door het opstellen van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Deze Richtlijnen van de RJ hebben niet de kracht van een wet. Echter wordt erop vertrouwd dat de uitspraken van RJ normen weergeven die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd.<sup>4</sup> Inmiddels kan worden gesteld dat, mede gebaseerd op een uitspraak van de Hoge Raad, rechtspersonen er verstandig aan doen de Richtlijnen van de RJ te volgen.<sup>5</sup> Van deze richtlijnen kan worden afgeweken mits de

---

<sup>4</sup> C.J.A. van Geffen, R.L. Hoeven, Handboek Externe Verslaggeving 2010: een praktische handreiking voor toepassing NL GAAP, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 57

<sup>5</sup> HR 10 februari 2006, LJN: AU7473, c04/305HR, KPN - SOBI., JOR 2006/94

jaarrekening volledig in overeenstemming met de normen voor de Nederlandse verslaggeving wordt opgesteld.<sup>6</sup> In hoofdstuk 3 zullen deze normen uitgebreider worden besproken.

In de Richtlijnen van de RJ wordt onderhanden werk behandeld in Richtlijn 221, ‘onderhanden projecten in opdracht van derden’. De richtlijn definieert onderhanden projecten als in opdracht van derden zijn de voor rekening van die derden in uitvoering zijnde werken en opdrachten tot constructie van een actief of combinatie van activa, waarvan op de balansdatum nog geen oplevering respectievelijk voltooiing heeft plaatsgevonden (RJ 221.102). Goederen in bewerking geproduceerd voor eigen rekening en risico of eigen gebruik worden niet als onderhanden werk gezien. De RJ maakt duidelijk onderscheid tussen onderhanden werk dat in opdracht van derden wordt uitgevoerd en opdrachten die niet in opdracht van derden worden uitgevoerd. Dergelijke goederen in bewerking voor eigen rekening en risico of eigen gebruik worden verwerkt en gewaardeerd volgens Richtlijn 220 ‘Vorraden’ (RJ 221.101).

In de Richtlijnen worden onderhanden projecten onderscheiden naar de aard van de contracten waarop deze gebaseerd zijn, te weten (RJ 221.103):

- Aanneemcontracten: de uitvoering geschiedt tegen een vaste prijs:
  - Contracten met een vaste prijs voor het gehele werk;
  - Contracten met een vaste prijs voor gepresteerde eenheden binnen het gehele werk (*bill of quantity-systeem*);
- Regiecontracten: de uitvoering geschiedt op basis van een vergoeding van alle of van op bepaalde wijze gedefinieerde kosten, vermeerderd met een bepaald percentage of met een vast bedrag.

De risico's die voor rekening van de aannemer komen verschillen per contract. Over het algemeen geldt dat aanneemcontracten met een vaste prijs voor het gehele werk meer risico met zich meebrengen dan regiecontracten.<sup>7</sup>

Een rechtspersoon mag er voor kiezen de commerciële jaarrekening volgens IFRS op te maken, in plaats van volgens de Richtlijnen van de RJ (art. 2:362 lid 8 BW).

---

<sup>6</sup> C.J.A. van Geffen, R.L. Hoeven, Handboek Externe Verslaggeving 2010: een praktische handreiking voor toepassing NL GAAP, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 56

<sup>7</sup> C.J.A. van Geffen, R.L. Hoeven, Handboek Externe Verslaggeving 2010: een praktische handreiking voor toepassing NL GAAP, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 259



### 2.2.2 *International Financial Reporting Standards (IFRS)*

De International Accounting Standards Board (IASB) heeft als doel internationale standaarden voor de jaarverslaggeving te ontwikkelen die wereldwijd kunnen worden toegepast. Het voordeel hiervan is dat ondernemingen slechts één jaarrekening hoeven op te maken die geaccepteerd wordt door de effectenbeurzen van verschillende landen. Vanaf 1 januari 2005 zijn alle beursgenoteerde ondernemingen gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie verplicht om de geconsolideerde jaarrekening op basis van deze IASB-standaarden op te stellen, de zogenoemde International Financial Reporting Standards (IFRS). De Europese lidstaten mogen zelf bepalen of zij IFRS voor de niet-beursgenoteerde bedrijven verplicht stellen. In Nederland zijn enkel de beursgenoteerde ondernemingen verplicht de richtlijnen voor de jaarverslaggeving van IFRS te gebruiken.<sup>8</sup>

Binnen IFRS schrijft IAS 11 de verwerkingswijze voor opbrengsten en kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden voor. IAS 11.3 definieert onderhanden projecten als een 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.

De definitie volgens IAS 11 komt grotendeels overeen met die van Richtlijn 221. Binnen de regels van IFRS wordt echter gesproken over de term ‘specifiek onderhandelde overeenkomst’, welke ontbreekt in de RJ-definitie. Dit verschil doet zich voor bij ondernemingen die projectontwikkelingen van woningen als activiteit hebben. De IFRIC, de interpretatiecommissie van de IASB, heeft in een ontwerp-interpretatie (D21) de toepassing van IAS 11 proberen te verduidelijken. De IFRIC stelt dat in veel gevallen geen sprake kan zijn van een opdracht in opdracht van derden, omdat niet de koper maar voornamelijk de verkoper bepaalt wat er geconstrueerd zal worden. Doordat de koper relatief weinig invloed heeft op het project is sprake van verkoop van goederen waardoor de omzet en het resultaat op basis van IAS 18 ‘Opbrengsten’ in plaats van IAS 11 moet worden verwerkt.<sup>9</sup> In het geval dat belangrijke elementen van de constructie voor aanvang van de bouw door de koper kunnen worden gespecificeerd of tijdens de bouw kunnen worden gewijzigd is sprake van een specifiek onderhandelde overeenkomst. Ook Van der Heijden stelt dat geen sprake is van een

---

<sup>8</sup> C.J.A. van Geffen, R.L. Hoeven, Handboek Externe Verslaggeving 2010: een praktische handreiking voor toepassing NL GAAP, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 57

<sup>9</sup> S. Bohmer, F. Krens, M.N. Hoogendoorn, Handboek Jaarrekening 2008, Kluwer, Deventer, 2008, blz. 316

door een derde ‘specifieke onderhandelde overeenkomst’ wanneer die ‘derde’ geen invloed heeft gehad op de vormgeving of invulling van het project.<sup>10</sup>

De RJ-regelgeving heeft op dit punt een ruimere definitie dan de IFRS-regelgeving. Het is echter maar de vraag of de fiscus hier in de praktijk onderscheid in gaat maken. In dit onderzoek zal geen onderscheid gemaakt worden tussen de definities van beide richtlijnen. Wanneer aan de voorwaarde van één van de commerciële verslaggevingsregels van onderhanden projecten wordt voldaan, wordt het project voor zowel Richtlijn 221 als IAS 11 bestempeld als onderhanden werk.

### **2.3 De fiscale kwalificatie**

In de fiscale wetgeving is het begrip onderhanden werk niet gedefinieerd. Ook na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 is door de wetgever geen definitie gegeven. Volgens de regering wordt in het algemeen van onderhanden werk gesproken bij (bouw)projecten door aannemers, terwijl van onderhanden opdrachten wordt gesproken in de dienstverlenende sector. Daarnaast heeft de staatssecretaris aangegeven dat voor de invulling van het begrip onderhanden werk moet worden aangesloten bij de jurisprudentie en literatuur.<sup>11</sup>

Om tot een omschrijving van het fiscale begrip te komen moet dus worden aangesloten bij de fiscale jurisprudentie. Onderhanden werken zijn evenals zelf geproduceerde voorraden bestemd voor de omzet en worden zodoende vaak als één begrip gezien, zo ook in het BW. Volgens verschillende jurisprudentie en literatuur ligt het criterium voor het onderscheid tussen onderhanden werken en voorraden in het feit of de productie al dan niet in opdracht van de afnemer geschiedt.<sup>12</sup> Dit onderscheid is na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 nog belangrijker geworden aangezien vanaf 1 januari 2007 art. 3.29b Wet IB voorschrijft om op onderhanden werk voortschrijdend winst te nemen. Voorraden dienen gewaardeerd te worden volgens goed koopmansgebruik.<sup>13</sup>

In HR 29 november 1989, BNB 1990/38 en HR 29 november 1989, BNB 1990/42 komt het criterium voor het onderscheid tussen onderhanden werken en voorraden duidelijk naar voren. In het arrest BNB 1990/38 wordt gesteld dat machines die op bestelling van en in overleg met de afnemers worden gebouwd, tot onderhanden werken moeten worden gerekend. De

---

<sup>10</sup> J.M. van der Heijden, Werken aan onderhandenwerk-winst, WFR 2007/3, ond. 3.4

<sup>11</sup> NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 65 en 66

<sup>12</sup> L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, 2010, ond. 3.2.18.D.a

<sup>13</sup> L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, 2010, ond. 3.2.18.C.a

belanghebbende vervaardigt machines op bestelling en op basis van tekeningen, gemaakt in overleg met de afnemers. De Hoge Raad kwalificeert de machines als onderhanden werken. De opdracht van de afnemers is hierin doorslaggevend. Wanneer deze opdracht ontbreekt, wordt voor eigen rekening geproduceerd en zullen de machines derhalve tot de voorraad worden gerekend.<sup>14</sup> In het arrest BNB 1990/42 vervaardigt belanghebbende lieren (hijswerktuigen) voor schepen in opdracht van haar afnemers. Het Hof had eerder geoordeeld dat de lieren tot de voorraden moesten worden gerekend, omdat de eigendom aan het begin van het boekjaar nog niet op de afnemers was overgegaan, ondanks dat de lieren in opdracht van derden worden geproduceerd. De Hoge Raad concludeerde echter dat de lieren in het bedrijf van belanghebbende in opdracht van haar afnemers, en elk ten behoeve van een bepaald schip van de betrokken afnemer, in productie waren, en om die reden als onderhanden werken en niet als voorraden moeten worden aangemerkt.<sup>15</sup> Uit beide arresten blijkt dat het criterium voor het onderscheid tussen onderhanden werken en voorraden ligt in het feit of de productie al dan niet in opdracht van de afnemer geschiedt.

Essers concludeert dat als er sprake is van een contractuele relatie met de opdrachtgever voordat de productie een aanvang heeft genomen, sprake is van onderhanden werk. Voorraden worden voor de toekomstige omzet aangehouden zonder dat reeds bestellingen hebben plaatsgevonden. In dat geval wordt voor eigen rekening geproduceerd.<sup>16</sup>

Art. 3.29b Wet IB 2001 vormt sinds 1 januari 2007 de bepaling voor de waardering van onderhanden werk en daarmee het moment van winstneming. Zoals eerder vermeld heeft de wetgever ook na invoering van dit artikel geen definitie van het begrip onderhanden werk gegeven. Bruijsten is van mening dat de inhoud van het begrip met ingang van 1 januari 2007 dan ook niet is gewijzigd.<sup>17</sup>

In art. 3.29b Wet IB 2001 staat de term ‘aangenomen werk’ centraal. Van der Heijden stelt vast dat moet worden beoordeeld of sprake is van een overeenkomst van ‘aanneming van werk’ in de zin van art. 7:750 BW, dan wel een koopovereenkomst in de zin van art. 7:1 BW. In privaatrechtelijke zin is sprake van aanneming van werk en in fiscaalrechtelijke zin van onderhanden werk, wanneer de ene partij, de aannemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tot stand te

---

<sup>14</sup> HR 29 november 1989, BNB 1990/38, Conclusie Advocaat-Generaal mr. Verburg, ond. 10

<sup>15</sup> HR 29 november 1989, BNB 1990/42, Conclusie Advocaat-Generaal mr. Verburg, ond. 2

<sup>16</sup> P.H.J. Essers, Fiscale voorraadwaardering, FED, Kluwer, Deventer, 1996, blz. 15

<sup>17</sup> C. Bruijsten, Waardering onderhanden werk: knelpunten en standpunten, WFR 2007/1044, ond. 2.2

brengen en op te leveren, tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld. Volgens Van der Heijden kan bij een koopovereenkomst ook sprake zijn van onderhanden werk wanneer wordt geproduceerd op order. Een koopovereenkomst is volgens het BW een overeenkomst waarbij de een, de verkoper, zich verbindt een zaak te geven en de ander, de koper, zich verbindt om daarvoor een prijs in geld te betalen. De arbeidsprestatie speelt bij een koopovereenkomst een veel kleinere rol dan bij aanneming van werk. Omdat bij koop geen sprake is van ‘aangenomen werk’ concludeert Van der Heijden dat het nieuwe art. 3.29b Wet IB 2001 niet geldt voor onderhanden werk dat voortkomt uit koopovereenkomsten. Onderhanden werk uit koopovereenkomsten moet volgens goed koopmansgebruik gewaardeerd worden. Op deze manier ontstaan verschillen in de fiscale behandeling tussen onderhanden werk vanwege koopovereenkomsten en onderhanden werk vanwege overeenkomsten van aangenomen werk. Of de wetgever deze kwalificatie binnen art. 3.29b Wet IB 2001 heeft beoogd is nog maar de vraag.<sup>18</sup>

In HR 5 mei 1976, BNB 1976/164 wordt geconcludeerd dat slechts sprake is van onderhanden werk, zolang het werk nog ‘onderhanden’ is. Dit wil zeggen dat op het ogenblik waarop de werkzaamheden worden voltooid, het vastgestelde onderhanden werk wordt vervangen door een vordering op de afnemer van het werk.

## **2.4 Conclusie**

In dit hoofdstuk is getracht een definitie te geven voor het begrip onderhanden werk. Geconcludeerd kan worden dat de commerciële en de fiscale wet- en regelgeving het begrip nagenoeg op dezelfde manier definiëren.

In de Richtlijnen van de RJ wordt onderhanden werk beschreven als in opdracht van derden en voor rekening en risico van die derden in uitvoering zijnde werken en opdrachten tot constructie van een actief of combinatie van activa, waarvan op de balansdatum nog geen oplevering respectievelijk voltooiing heeft plaatsgevonden (RJ 221.105). Wanneer een werk niet in opdracht van derden wordt uitgevoerd, wordt het werk als voorraad bestempeld. Tussen de Richtlijnen van de RJ en de regels van IFRS bestaan kleine verschillen inzake het begrip onderhanden werk. In dit onderzoek wordt geen onderscheid gemaakt tussen de definities van beide richtlijnen.

In de fiscale wetgeving is ook na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 geen definitie gegeven van het begrip onderhanden werk. Volgens de regering moet voor invulling van het begrip

---

<sup>18</sup> J.M. van der Heijden, Werken aan onderhandenwerk-winst, WFR 2007/3, ond. 3.2

worden aangesloten bij de fiscale jurisprudentie en literatuur. Ook het fiscale begrip onderhanden werk wordt onderscheiden van het begrip voorraad door te bepalen of de productie van een goed al dan niet in opdracht van een afnemer geschiedt.

Wanneer naar bovenstaande omschrijvingen wordt gekeken kunnen voor zowel het commerciële als het fiscale begrip van onderhanden werk de volgende kenmerken kort worden opgesomd:

- Het werk wordt in opdracht van derden uitgevoerd;
- Het werk wordt voor rekening en risico van derden uitgevoerd;
- Het werk kan op de balansdatum niet als gereed worden aangemerkt.

### **3 De commerciële waardering van onderhanden werk**

#### **3.1 Inleiding**

De wetgever beoogt met art. 3.29b Wet IB 2001 de waarderingsverschillen van onderhanden werk voor de commerciële en de fiscale jaarrekening te verkleinen. In dit hoofdstuk zal de commerciële waardering van onderhanden werk aan bod komen. Allereerst wordt ingegaan op de doelstelling van de commerciële jaarrekening. Zoals in het vorige hoofdstuk besproken, zijn voor de in Nederland gevestigde ondernemingen met betrekking tot de jaarverslaggeving de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving en/of de International Financial Reporting Standards relevant. De waarderingsvoorschriften van de RJ van onderhanden werk zullen vervolgens uitgebreid worden besproken. Tot slot zal kort worden ingegaan op de verschillen met de waardering volgens IFRS.

#### **3.2 De jaarrekening**

De jaarrekening dient een verantwoord oordeel te kunnen geven over het binnen de onderneming gevoerde financiële beleid. Volgens het Burgerlijk Wetboek geeft de jaarrekening volgens normen die in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van de jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en liquiditeit van de rechtspersoon (art. 2:362 lid 1 BW). Deze normen zijn verder uitgewerkt in regels met betrekking tot het toerekenen van de winst aan bepaalde jaren en het waarderen van activa en passiva. Winst wordt toegerekend aan een jaar om onder andere verantwoording af te kunnen leggen aan aandeelhouders, werknemers, schuldeisers en de bank. Art. 2:362 lid 5 BW meldt dat de baten en lasten van het boekjaar in de jaarrekening worden opgenomen, onverschillig of zij tot ontvangsten of uitgaven in dat boekjaar hebben geleid. Kortom, het maakt voor de vaststelling van de winst niet uit of iets daadwerkelijk betaald of ontvangen is. Zoals in hoofdstuk 2 is besproken wordt de waardering van onderhanden werk binnen de Richtlijnen van de RJ behandeld in Richtlijn 221.

#### **3.3 De waardering onderhanden werk volgens de Richtlijnen van de RJ**

Bij winstneming op onderhanden werk kent de RJ twee methoden. Bij de eerste methode wordt winst genomen naar rato van de verrichte prestaties bij de uitvoering van het werk, de zogenoemde *percentage of completion-methode*. De tweede methode neemt winst bij oplevering respectievelijk voltooiing van het werk, ook wel de *completed contract-methode* genoemd (RJ 221.201). De *percentage of completion-methode* is de hoofdregel binnen de

commerciële waardering van onderhanden werk en wordt toegepast wanneer de winst op de reeds verrichte prestaties voor een project op verantwoorde wijze kan worden bepaald. De winst wordt toegerekend aan het boekjaar naar de mate waarin de in het boekjaar verrichte prestaties hun aandeel hebben gehad in het totaal van de voor het project te verrichten prestaties. Als de winst op de reeds verrichte prestaties echter niet op verantwoorde wijze kan worden bepaald, moet de winst geheel worden verantwoord in het boekjaar waarin het project wordt opgeleverd respectievelijk voltooid (RJ 221.202).<sup>19</sup>

### 3.3.1 De winst op verantwoorde wijze bepalen

De RJ heeft een aantal criteria opgesteld om te toetsen of de winst op reeds verrichte prestaties voor een project op verantwoorde wijze is te bepalen. Voor aanneemcontracten gelden de volgende criteria (RJ 221.204):

- Er dienen geen belangrijke onzekerheden te bestaan omtrent de totale omvang van het contract;
- Er dienen geen belangrijke onzekerheden te bestaan omtrent de ontvangst van de overeengekomen opbrengsten;
- Zowel de kosten om het project af te maken als de mate waarin het project is gerealiseerd per balansdatum dienen op verantwoorde wijze te kunnen worden bepaald; en
- De kosten toe te rekenen aan het project dienen duidelijk te onderscheiden zijn, zodat de werkelijk bestede kosten vergeleken kunnen worden met de voorcalculatie.

Om op verantwoorde wijze de winst te kunnen bepalen van onderhanden projecten op basis van regiecontracten gelden de volgende criteria (RJ 221.205):

- Er dienen geen belangrijke onzekerheden te bestaan omtrent de ontvangst van de overeengekomen opbrengsten; en
- De kosten toe te rekenen aan het project, al dan niet verrekenbaar op basis van het contract, dienen duidelijk te onderscheiden te zijn en op verantwoorde wijze te kunnen worden bepaald.

Als voldaan wordt aan bovenstaande criteria moet het onderhanden werk worden gewaardeerd volgens de *percentage of completion-methode*. De winst dient te worden toegerekend aan het jaar naar de rato van de verrichte prestaties bij de uitvoering van het werk. Op deze manier wordt voortschrijdend winst genomen op onderhanden werken.

---

<sup>19</sup> C. Bruijsten, Waardering onderhanden werk: knelpunten en standpunten, WFR 2007/1044, ond. 3.1

### 3.3.2 De mate van gereedheid bepalen

Wanneer de winst wordt toegerekend aan het jaar waarin de prestaties zijn verricht, moet worden bepaald hoever een project op balansdatum is gevorderd. De RJ geeft hier geen eenduidige uitleg over, maar geeft wel een aantal aanknopingspunten. De mate waarin prestaties van een onderhanden project zijn verricht kunnen worden bepaald door:

- opmetingen van gereedgekomen werk;
- het gereedkomen van een fysiek onderscheidbaar werkonderdeel;
- indicatoren genoemd in het contract (fase A, fase B etc.);
- het aantal bestede uren; of
- een combinatie van methoden.

In een aantal gevallen zijn tijdens een project wel duidelijke meetmomenten zichtbaar, waarbij de opdrachtgever het werk tot dat moment accepteert. Het risico voor de ondernemer wordt hierdoor verkleind met de fase tot aan dit meetmoment. Wanneer deze momenten ontbreken, loopt de aannemer risico over het gehele project. Dit is echter geen reden om van de waarderingvoorschriften voor de winstneming af te wijken. De regels omtrent de vraag of de winst op reeds verrichte prestaties voor een project op betrouwbare manier is in te schatten, blijven nog steeds van toepassing (RJ 221.208).

Wanneer een verlies wordt voorzien op een onderhanden project, moet direct een voorziening worden gevormd (RJ 221.210). Op dat moment worden de verliezen direct in de winst- en verliesrekening als last verwerkt.

### 3.3.3 De vervaardigingsprijs

Wanneer de winst van een onderhanden project op verantwoorde manier is te bepalen, wordt de *percentage of completion-methode* toegepast. Het onderhanden project dient te worden gewaardeerd op de vervaardigingsprijs, vermeerderd met de winst die aan dat deel van het project waarvoor prestaties zijn verricht is toe te rekenen. Wanneer de winst van een onderhanden project niet op verantwoorde wijze kan worden bepaald wordt de *completed contract-methode* toegepast. Volgens deze methode dient het onderhanden project gewaardeerd te worden op de vervaardigingsprijs (RJ 221.212).

Volgens art. 2:388 lid 2 BW omvat de vervaardigingsprijs alle aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten, die rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. De indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat



aan de vervaardiging van het onderhanden project kan worden toegekend, kunnen onder de vervaardigingsprijs vallen. Het is niet toegestaan een onderhanden project enkel te waarderen op de kosten van grond- en hulpstoffen. In art. 2:388 lid 2 BW worden naast de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen ook de overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend, genoemd. Hieronder vallen onder andere de kosten van de aangewende arbeid.

#### 3.3.4 Uitzonderingen op de waarderingsvoorschriften van onderhanden werk

De RJ maakt twee uitzonderingen op de waarderingsvoorschriften van onderhanden werk. Allereerst bestaat voor kleine rechtspersonen de mogelijkheid de *completed contract-methode* in plaats van de *percentage of completion-methode* toe te passen. Een onderneming wordt als kleine rechtspersoon gekwalificeerd wanneer aan twee van de drie voorwaarden van art. 2:396 BW wordt voldaan. De waarde van de activa op de balans mag niet meer bedragen dan € 4.400.000, de netto-omzet over een boekjaar bedraagt niet meer dan € 8.800.000 en het gemiddeld aantal werknemers in de onderneming bedraagt minder dan 50. Kleine bedrijven kunnen over het algemeen de stand van het werk moeilijker inschatten. Zij merken veelal pas in de eindfase van een project of winst of verlies wordt gemaakt. Uit voorzichtigheid kunnen kleine rechtspersonen commercieel dus winst nemen bij oplevering of voltooiing van het werk.<sup>20</sup>

Eveneens mag om praktische redenen voor de *completed contract-methode* worden gekozen indien sprake is van een stroom van onderhanden projecten. De looptijden van deze projecten dienen korter te zijn dan één jaar of de gereedkoming van de projecten dient een patroon van regelmatige spreiding te vertonen. Bij kortlopende projecten ontbreekt veelal een voor- en nacalculatie van het project waardoor tussentijds niet specifiek iets over het resultaat kan worden gezegd. Deze uitzondering is alleen van toepassing indien dat geen materiële invloed heeft op het vermogen en het resultaat (RJ 221:203).

Bij beide uitzonderingen bestaat een keuzemogelijkheid tussen de twee waarderingsvoorschriften. Ook hier geldt dat winstneming naar rato van de verrichte prestaties slechts mogelijk is wanneer de winst op de deze prestaties op verantwoorde wijze kan worden bepaald.

---

<sup>20</sup> A.J.M. Arends, Moeten de 'kleintjes' onder de 'groten' lijden?, NTFR 2006-1698

### 3.4 Verschillen tussen de RJ en IFRS

Zoals in het vorige hoofdstuk is besproken wordt onderhanden werk binnen IFRS behandeld in IAS 11. Deze regels komen grotendeels overeen met de Richtlijnen van de RJ. IFRS hanteert echter een aantal strengere regels dan de RJ. Volgens IFRS dient de winst op een project altijd tussentijds verantwoord te worden, terwijl de RJ hierop een aantal uitzonderingen hanteert. Deze uitzonderingen kent IFRS niet. De voornaamste verschillen tussen beide regelgevingen doen zich voor in de presentatie van de jaarrekening.

### 3.5 Conclusie

Binnen de commerciële waardering is in Nederland een tweetal waarderingsregels relevant. Enerzijds zijn er de regels op basis van IFRS volgens welke beursgenoteerde ondernemingen hun jaarrekening op moeten maken. Anderzijds zijn er de Richtlijnen van de RJ. In dit onderzoek zijn met name de Richtlijnen besproken.

De RJ kent twee waarderingsstelsels van onderhanden werk:

- Wanneer de winst op verrichte prestaties op verantwoorde wijze is te bepalen wordt de winst toegerekend aan het boekjaar naar de mate waarin de in het boekjaar verrichte prestaties hun aandeel hebben gehad in het totaal van de voor het project te verrichten prestaties (*de percentage of completion-methode*). Het project wordt gewaardeerd op de vervaardigingsprijs, vermeerderd met de winst die aan dat deel van het project waarvoor prestaties zijn verricht is toe te rekenen;
- Wanneer de winst op verrichte prestaties niet op verantwoorde wijze is te bepalen wordt de winst geheel verantwoord in het boekjaar waarin het project wordt opgeleverd respectievelijk voltooid (*completed contract-methode*). Het project wordt in dit geval gewaardeerd op de vervaardigingsprijs.

De RJ maakt twee uitzonderingen op de waarderingsvoorschriften van onderhanden werk. Kleine rechtspersonen mogen de *completed contract-methode* in plaats van de *percentage of completion-methode* toe passen. Daarnaast mogen ondernemingen met kortlopende onderhanden projecten, welke een stroom van regelmatige spreiding vertonen, kiezen deze projecten te waarderen volgens de *completed contract-methode*.

## **4 De waardering van onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik**

### **4.1 Inleiding**

De regels voor de jaarwinstbepaling worden bepaald door goed koopmansgebruik (art. 3.25 Wet IB 2001). Vóór de invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 werd onderhanden werk gewaardeerd volgens de beginselen van goed koopmansgebruik. In dit hoofdstuk staat het onderhanden werk centraal zoals dat onder goed koopmansgebruik werd gewaardeerd. Allereerst wordt de fiscale winstbepaling besproken en zal de doelstelling van deze bepaling naar voren komen. Vervolgens komt het begrip goed koopmansgebruik aan de orde, waarna ik beoordeel hoe de beginselen van goed koopmansgebruik invulling hebben gegeven aan de waardering van onderhanden werk. Ten slotte zal het moment van winstrealisatie, dat voortvloeit uit die waardering, aan de orde komen.

### **4.2 De fiscale winstbepaling**

De fiscale jaarrekening dient de belastbare jaarwinst te bepalen waarmee de verplichting tegenover de fiscus wordt vastgelegd. Op grond van art. 3.8 Wet IB 2001 wordt bepaald welke voordelen van een onderneming tot de (totaal)winst moeten worden gerekend. De totale winst van een onderneming is globaal gezegd het verschil tussen het eindvermogen bij staking, en het beginvermogen bij de aanvang van de onderneming, vermeerderd met alle privéonttrekkingen en verminderd met alle kapitaalstortingen die zich in die periode hebben voorgedaan. Binnen het totaalwinstbegrip komt de waardering van onderhanden werk echter niet aan de orde. Onderhanden werk is enkel relevant voor de toerekening van de winst aan de diverse jaren waarin de onderneming bestaat. De jaarwinst wordt bepaald op basis van goed koopmansgebruik van art. 3.25 Wet IB 2001. Via de schakelbepaling van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 is goed koopmansgebruik ook van toepassing in de vennootschapsbelasting.<sup>21</sup>

### **4.3 Goed koopmansgebruik**

De inhoud van het begrip goed koopmansgebruik wordt bepaald aan de hand van de ontwikkelingen in de maatschappij en de opvattingen omtrent de winstbepaling.<sup>22</sup> De wetgever heeft er bewust voor gekozen het begrip goed koopmansgebruik niet in de wet te definiëren, maar de inhoud van het begrip over te laten aan de rechterlijke macht.<sup>23</sup> Het begrip schrijft niet één bepaalde methode van winstberekening voor, maar het geeft de ondernemer

---

<sup>21</sup> L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, 2010, ond. 3.2.16.B

<sup>22</sup> E.J.W. Heithuis, R.P. van de Dool, Compendium van de vennootschapsbelasting, Kluwer, Deventer, 2004, blz. 50

<sup>23</sup> MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 106 en 107

ruimte om zelf zijn systeem te kiezen, mits dit systeem voldoet aan de eisen van goed koopmansgebruik. De ondernemer behoort zijn balans op te maken, zoals een goede koopman dat behoort te doen.

Bij de jaarwinstbepaling dient rekening te worden gehouden met een 'bestendige gedragslijn' zoals voorgeschreven in art. 3.25 Wet IB 2001. Deze voorwaarde betekent dat wanneer een ondernemer een methode van winstberekening heeft gekozen, deze niet mag worden gewijzigd, tenzij goed koopmansgebruik deze wijziging rechtvaardigt. Hiervan is in beginsel sprake wanneer de wijziging niet door fiscale motieven wordt ingegeven.

De bepaling van de jaarwinst aan de hand van goed koopmansgebruik is gebaseerd op een aantal beginselen: het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Deze beginselen bepalen het tijdstip waarop een voordeel in de heffing wordt betrokken, dan wel de kosten in aftrek kunnen worden genomen.<sup>24</sup>

#### *4.3.1 Het realiteitsbeginsel*

De hoofdregel van goed koopmansgebruik is het realiteitsbeginsel en houdt in dat de baten en lasten moeten worden toegerekend aan de jaren waarop deze baten en lasten betrekking hebben.<sup>25</sup> Het realiteitsbeginsel bestaat uit twee specifieke beginselen, te weten het realisatiebeginsel en het matchingbeginsel. Het realisatiebeginsel houdt in dat de baten dienen te worden toegerekend aan het jaar waarin zij gerealiseerd zijn. Dit is over het algemeen uiterlijk het tijdstip waarop de levering van goederen plaatsvindt en waarop de ondernemer recht verkrijgt op de overeengekomen vergoeding.<sup>26</sup> Het matchingbeginsel bepaalt dat uitgaven zo veel mogelijk ten laste behoren te komen van de periode waarin de baten, met het oog waarop de uitgaven worden gedaan, worden verantwoord. Uitgaven die niet in relatie staan met de bijbehorende baten kunnen worden toegerekend aan het jaar waarin zij gemaakt zijn.

Het realisatiebeginsel kan worden gezien als de begrenzing van het voorzichtigheidsbeginsel. Dit voorzichtigheidsbeginsel staat toe dat verliezen mogen worden genomen ook al zijn ze nog niet gerealiseerd. Winsten dienen pas te worden verantwoord, nadat deze werkelijk zijn

---

<sup>24</sup> E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, 2011, blz. 153

<sup>25</sup> L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting Studenteneditie 2010-2011*, Kluwer, Deventer, 2010, ond. 3.2.16.B

<sup>26</sup> J. Doornebal, *Invulling van goed koopmansgebruik*, NTFR 2003/469

behaald.<sup>27</sup> Een goede koopman dient zich niet rijker te rekenen dan hij is. Hij zal pas winst nemen zodra met redelijke zekerheid vaststaat dat de winst daadwerkelijk behaald kan worden. Binnen het realisatiebeginsel is dus sprake van een element van voorzichtigheid. De winst wordt binnen het realiteitsbeginsel uiterlijk verantwoord in het jaar waarin deze daadwerkelijk is gerealiseerd en vanuit het voorzichtigheidsbeginsel wordt de winst pas genomen nadat deze is behaald.

Op basis van het eenvoudbeginsel hoeft de winstberekening geen gecompliceerd toerekeningsstelsel te zijn als dat voor de omvang van het bedrijf niet noodzakelijk is. Wanneer het systeem van winstberekening voor de fiscus controleerbaar is, is het voldoende.<sup>28</sup> Tegenwoordig is de rol van het eenvoudbeginsel kleiner geworden onder andere dankzij voortschrijdende automatisering.

Kortom, de beginselen van goed koopmansgebruik schrijven voor dat winsten moeten worden belast op het moment dat zij daadwerkelijk gerealiseerd zijn. Verliezen mogen worden genomen op het moment dat zij kenbaar worden, maar nog niet daadwerkelijk zijn gerealiseerd.

#### **4.4 Waardering onderhanden werk**

Tot 1 januari 2007 bepaalde goed koopmansgebruik de invulling van de waardering van onderhanden werk. Zolang er sprake is van onderhanden werk worden de baten en lasten niet in de winst- en verliesrekening opgenomen, maar worden deze gepassiveerd en geactiveerd op de balans. Het voorzichtigheidsbeginsel schrijft derhalve voor dat nog niet gerealiseerde winsten niet in aanmerking genomen hoeven te worden.

##### *4.4.1 De toerekenbare lasten*

Wanneer fiscaal sprake is van onderhanden werk dienen zoals gezegd de toerekenbare lasten te worden geactiveerd. Er zijn immers nog geen baten gerealiseerd aangezien het werk nog onderhanden is en dus dienen deze lasten volgens het matchingbeginsel te worden geactiveerd als balanspost. De toerekenbare lasten worden binnen de jurisprudentie ook wel de voortbrengingskosten genoemd. Het goed koopmansgebruik maakt onderscheid tussen de voortbrengingskosten, welke op de balans moeten worden geactiveerd, en tussen de kosten die rechtstreeks ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht. In HR 30 mei 1956, BNB

---

<sup>27</sup> L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting Studenteneditie 2010-2011*, Kluwer, Deventer, 2010, ond. 3.2.16.D2

<sup>28</sup> L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen 2009/2010*, Kluwer, Deventer, 2009, blz. 193

1956/222 bepaalde de Hoge Raad dat voortbrengingskosten alle kosten zijn die voor de productie in ieder geval nodig zijn en daarmee onmiddellijk samenhangen.<sup>29</sup> Het constante deel van de algemene kosten (CDAK), voor zover het constante deel niet direct samenhangt met de productie, behoeft daarentegen niet te worden geactiveerd. De Hoge Raad omschrijft het constante deel van de algemene kosten als kosten die in beginsel onafhankelijk van het wisselend verloop van de productie en niet in onmiddellijke samenhang daarmede worden gemaakt.<sup>30</sup> Tot deze kosten behoren onder meer de administratie- en directiekosten en de financieringskosten. Deze kosten kunnen in het jaar van uitgave direct ten laste van het resultaat worden gebracht.<sup>31</sup>

#### 4.4.2 *Winstrealisatie op onderhanden werk*

Zoals eerder beschreven wordt winst bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik genomen bij oplevering van het werk. Wanneer dit werk wordt opgeleverd verandert de balanspost onderhanden werk in een vordering op de opdrachtgever. De toerekenbare baten en lasten die voorheen op de balans stonden gewaardeerd, worden op dat moment in de winst- en verliesrekening opgenomen.

De Staatssecretaris van Financiën heeft met het Besluit van 18 december 1998 duidelijkheid willen verschaffen omtrent het tijdstip waarop winst op onderhanden werken fiscaal als gerealiseerd moet worden beschouwd.<sup>32</sup> Volgens de Staatssecretaris moet in eerste instantie worden aangesloten bij de hoofdregel van goed koopmansgebruik. De winst dient uiterlijk te worden gerealiseerd op het tijdstip waarop overeengekomen werkzaamheden geheel of voor een deel ten uitvoer zijn gebracht, de tegenprestatie door de opdrachtgever is verschuldigd en er geen belangrijke onzekerheden over de toerekenbare opbrengsten en kosten bestaan. De Staatssecretaris stelt dat onder omstandigheden de winst al gedurende de uitvoering van een opdracht dient te worden verantwoord en ontleend zijn formuleringen aan de jurisprudentie.

Wanneer een werk in zelfstandige onderdelen kan worden gesplitst, wordt een uitzondering gemaakt op het winstrealisatiemoment. Winstneming zal in dat geval vóór de formele oplevering van het werk moeten plaatsvinden en aansluiten bij de materiële oplevering van een zelfstandig onderdeel van het werk. Dit komt veel voor bij bouwprojecten waar veelal

---

<sup>29</sup> HR 30 mei 1956, BNB 1956/222, Noot E. Tekenbroek

<sup>30</sup> HR 4 juli 1961, BNB 1961/274, Noot M.J.H. Smeets

<sup>31</sup> L.G.M. Stevens, D.A. Albrechtse, P. Kavelaars, M.H.M. Smeets, Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 346

<sup>32</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën, 18 december 1998, nr. DB98/696M, V-N 1999/7.12, vervangen door het Besluit van 14 november 2000, nr. CPP2000/2315M, V-N 2000/52.1

wordt gewerkt met termijndeclaraties gedurende de bouw. In HR 26 februari 1997, BNB 1997/145 heeft de Hoge Raad beslist dat bij de winstrealisatie moet worden aangesloten bij de materiële oplevering van een werk, voor zover dat werk betrekking heeft op afgeronde en op zichzelf staande delen van het project. In dit arrest is tevens bepaald dat eveneens winst genomen moet worden wanneer een project materieel gereed is en ook al in gebruik is genomen, maar nog niet formeel geleverd is.<sup>33</sup>

Binnen de dienstverlening wordt gesproken over onderhanden opdrachten. In HR 19 december 2003, BNB 2004/141 bepaalt de Hoge Raad dat het moment van winstneming bij onderhanden opdrachten volgens het declarabele vorderingsstelsel vastgesteld moet worden. Een vordering die op balansdatum declarabel is, moet niet meer tot het onderhanden werk worden gerekend. De Hoge Raad spreekt van declarabele vorderingen indien werkzaamheden op balansdatum zijn verricht.<sup>34</sup> Volgens Van der Heijden moet de opdrachtnemer winst als gerealiseerd aanmerken, zodra een opdrachtgever vanwege verrichte werkzaamheden uit hoofde van de overeenkomst de tegenprestatie onvoorwaardelijk verschuldigd is. Het is daarbij niet van belang of deze declarabele vordering op balansdatum gefactureerd is.<sup>35</sup> Vooral bij dienstverlening tegen uurtarief schrijft goed koopmansgebruik voor winst te nemen voor de uren die op balansdatum reeds zijn bestaand aan de overeengekomen werkzaamheden. Ten aanzien van diensten die tegen een vaste prijs worden afgenomen geldt dit echter niet en moet uiterlijk winst worden genomen als de prestatie is voltooid.

#### **4.5 Conclusie**

In dit hoofdstuk is de fiscale waardering van onderhanden werk onder goed koopmansgebruik besproken. Tot 2007 bepaalde goed koopmansgebruik de invulling van de waardering van onderhanden werk. Op grond van goed koopmansgebruik dienen baten en lasten toegerekend te worden aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Wanneer sprake is van onderhanden werk dienen de toerekenbare lasten (voortbrengingskosten) te worden geactiveerd. Dit omdat de bijbehorende baten nog niet gerealiseerd zijn en deze lasten volgens het matchingbeginsel niet aan het betreffende jaar kunnen worden toegerekend. Het constante deel van de algemene kosten behoefde niet met de voortbrengingskosten te worden geactiveerd. Deze kosten konden in het jaar van uitgave direct ten laste van het resultaat worden gebracht.

---

<sup>33</sup> E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, 2011, blz. 69

<sup>34</sup> HR 30 juni 1999, BNB 1999/355

<sup>35</sup> J.M. van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik*, Kluwer, Deventer, 2006, blz. 190

De winst op onderhanden werk wordt over het algemeen gerealiseerd bij oplevering van het werk. Wanneer dit werk wordt opgeleverd verandert de balanspost onderhanden werk in een vordering op de opdrachtgever. De toerekenbare baten en lasten die op de balans stonden gewaardeerd, worden op dat moment in de winst- en verliesrekening opgenomen. Enkel wanneer een werk in zelfstandige onderdelen kan worden gesplitst moet bij de winstrealisatie worden aangesloten bij de materiële oplevering van een werk, voor zover dat werk betrekking heeft op afgeronde en op zichzelf staande delen van het project.



## **5 De waardering van onderhanden werk volgens art 3.29b Wet IB 2001**

### **5.1 Inleiding**

Sinds 1 januari 2007 wordt onderhanden werk niet meer gewaardeerd volgens goed koopmansgebruik, maar volgens art. 3.29b Wet IB 2001. Het artikel is ingevoerd bij de ‘Wet werken aan winst’. In dit hoofdstuk zal eerst worden ingegaan op de achtergrond van art. 3.29b Wet IB 2001. Vervolgens wordt de huidige manier van waarderen volgens dit artikel uiteengezet.

### **5.2 De ‘Wet werken aan winst’**

Op 24 mei 2006 werd de nota ‘Werken aan winst’ aan de Tweede Kamer aangeboden. Door middel van dit wetsvoorstel probeert de regering Nederland terug te krijgen in de top van aantrekkelijke vestigingslanden. De gedachte achter dit wetsvoorstel is door middel van diverse wijzigingen van belastingwetten een lager tarief en een bredere grondslag toe te kunnen passen. Deze tariefsverlaging is vormgegeven door het toptarief in de vennootschapsbelasting te verlagen van 29,1% naar 25,5%. Samenhangend met deze tariefsverlaging is in de inkomstenbelasting de MKB-winstvrijstelling ingevoerd. Door een bepaald percentage van de winst vrij te stellen probeert de wetgever de effectieve belastingdruk van de IB-ondernemer en de ab-houder in evenwicht te houden.

Ter financiering van deze tariefsverlagingen is een aantal grondslagverbredende maatregelen ingevoerd: de beperking van de omvang van de afschrijving op gebouwen, de verlenging van afschrijvingstermijnen, de beperking van de verliesverrekeningstermijnen, het schrappen van aftrek van bepaalde kosten en de wijziging omtrent de waardering van onderhanden werk. Laatstgenoemde wijziging is ingevoerd door middel van artikel 3.29b Wet IB 2001. Voorheen werd de waardering van onderhanden werk niet in de Wet IB 2001 beschreven.

### **5.3 Wijziging van de waarderingmethode**

De Staatssecretaris heeft met art. 3.29b Wet IB 2001 niet alleen de tariefsverlaging willen financieren, hij heeft tevens met het artikel getracht de bestaande waarderingverschillen tussen de commerciële en fiscale waardering van onderhanden werk te verkleinen. In de Memorie van Toelichting wordt aangegeven dat door de invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 aansluiting wordt gezocht met de commerciële jaarverslaggeving.<sup>36</sup> De staatssecretaris geeft aan dat de voorzichtige waardering volgens goed koopmansgebruik in de praktijk te ver

---

<sup>36</sup> MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 28

afwijkt van de waardering volgens commerciële begrippen. Zoals eerder beschreven mag onder goed koopmansgebruik namelijk winst worden genomen uiterlijk bij oplevering van het werk. Tevens mag het constante deel van de algemene kosten van het onderhanden werk direct in het resultaat worden genomen. In de commerciële jaarrekening wordt bij onderhanden werk in de meeste gevallen tussentijds winst genomen, wat in beginsel wordt voorgeschreven door de RJ en IFRS. De wetgever heeft door middel van de wetwijziging meer aansluiting gezocht bij het moment waarop de winsten gerealiseerd worden. De nadruk komt meer te liggen bij het realisatiebeginsel en minder bij het voorzichtigheidsbeginsel.<sup>37</sup>

#### **5.4 Waardering onderhanden werk volgens art. 3.29b Wet IB 2001**

Door de invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 heeft een radicale wijziging plaatsgevonden binnen het fiscale waarderingsstelsel van onderhanden werk. Op basis van de ‘oude’ fiscale waardering volgens goed koopmansgebruik werd de winst pas gerealiseerd bij oplevering van het werk. Tevens kon het constante deel van de algemene kosten in het jaar van uitgave direct ten laste van het resultaat worden gebracht.

Art. 3.29b lid 1 Wet IB 2001 luidt: ‘De waardering van onderhanden werk wordt gesteld op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk.’ Dit betekent dat voortschrijdend winst genomen dient te worden op onderhanden werk.<sup>38</sup>

Volgens de Memorie van Toelichting moeten in de waardering de directe kosten, het aandeel in het constante deel van de algemene kosten en een winststopslag op de balans worden opgenomen. Op deze manier wordt bereikt dat gedurende een project de winst fiscaal verantwoord wordt. Wat opvalt is dat, in tegenstelling tot de waardering volgens goed koopmansgebruik, het constante deel van de algemene kosten ook geactiveerd dient te worden. Vóór de invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 mochten deze kosten direct ten laste van het resultaat worden gebracht. Deze algemene kosten waren immers niet toerekenbaar aan een onderhanden project.

Op welke manier het gedeelte van de overeengekomen vergoeding dat is toe te rekenen aan het onderhanden werk dient te worden bepaald is niet geheel duidelijk. In het Memorie van Antwoord stelt de regering dat de fiscale waardering van onderhanden werk bestaat uit het toerekenen van alle kosten die betrekking hebben op dat werk en het deel van de winst dat

---

<sup>37</sup> NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 65 en 66

<sup>38</sup> Dit geldt op grond van lid 2 ook voor onderhanden opdrachten

daarbij hoort. Wanneer een project op balansdatum voor de helft is gerealiseerd, dient ook de helft van de verwachte winst op dat werk te worden genomen.<sup>39</sup> Van der Heijden stelt dat bij het bepalen van de voortgang van een project kan worden aangesloten bij de regels van de commerciële waardering van de RJ. De wetgever heeft met de nieuwe waarderingmethode namelijk willen aansluiten bij de commerciële waardering.<sup>40</sup>

Indien daartoe aanleiding bestaat kan een voorziening worden gevormd ten aanzien van het onderhanden werk. Wanneer bij voorcalculatie duidelijk is dat een project verliesgevend is, bestaat de mogelijkheid een verliesvoorziening te vormen.<sup>41</sup>

## **5.5 Toepassingsdatum**

In art. 10a lid 2 Wet IB 2001 is bepaald dat art. 3.29b Wet IB 2001 voor het eerst moet worden toegepast aan het einde van het eerste boekjaar dat op of na 1 januari 2007 aanvangt. Dit heeft tot gevolg dat winsten die hun oorsprong in voorgaande jaren hebben, dan eveneens tot uitdrukking komen. Verder uitstel van winstneming ligt volgens de regering niet voor dat hand, omdat de winsten uit voorgaande jaren al zijn gerealiseerd en veelal ook geïncasseerd.<sup>42</sup>

Bij de winstneming op onderhanden werk in 2007 treedt dus een soort inhaaleffect op, doordat ook een evenredig winstaandeel uit voorafgaande jaren in de waardering is opgenomen. Tijdens de parlementaire behandeling is ingegaan op het ontbreken van een overgangsregeling, aangezien de invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 tot grote liquiditeitsproblemen kan leiden bij een aantal bouwbedrijven.<sup>43</sup> De Minister van Financiën stelde dat bouwbedrijven tot nog toe een liquiditeits- en rentevoordeel hebben genoten, omdat het gebruikelijk is dat zij door tussentijdse facturering commercieel al winst hebben gerealiseerd en geïncasseerd. Volgens de Minister leveren de ondernemingen dus slechts een liquiditeitsvoordeel in dat hen in feite niet meer toebehoorde. Bovendien profiteren ze van de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief in 2007.<sup>44</sup>

## **5.6 Conclusie**

Met de invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 wordt vanaf 1 januari 2007 onderhanden werk gewaardeerd op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk. Het oude waarderingstelsel volgens goed

---

<sup>39</sup> MvA, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C

<sup>40</sup> J.M. van der Heijden, Werken aan onderhandenwerk-winst, WFR 2007/3, ond. 3.4

<sup>41</sup> MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 28

<sup>42</sup> MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 34

<sup>43</sup> VV, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. B

<sup>44</sup> MvA, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C

koopmansgebruik wordt losgelaten en het nieuwe stelsel zal volgens de Staatssecretaris meer moeten aansluiten bij het commerciële stelsel.

Onder dit nieuwe wetsartikel hoeft het constante deel van de algemene kosten niet te worden geëlimineerd. In het gedeelte van de overeengekomen vergoeding zit de winst begrepen. Kortom, er is sprake van voortschrijdende winstneming.

## **6 Vergelijking tussen de commerciële en fiscale waardering van onderhanden werk**

### **6.1 Inleiding**

In dit onderzoek wordt de waardering van onderhanden werk behandeld en wordt onderzocht in hoeverre de wetgever erin is geslaagd door invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 de commerciële en fiscale waardering van onderhanden werk op elkaar aan te laten sluiten. Om een antwoord te kunnen geven op deze vraag zal in dit hoofdstuk worden ingegaan op de verschillen en overeenkomsten tussen de commerciële waardering en de fiscale waardering volgens goed koopmansgebruik van onderhanden werk enerzijds en de commerciële waardering en de fiscale waardering volgens art. 3.29b Wet IB 2001 van onderhanden werk anderzijds. Op basis van deze vergelijking kan de probleemstelling van dit onderzoek in hoofdstuk 7 worden beantwoord en kan worden beoordeeld of de doelstelling van de wetgever bereikt is.

### **6.2 Vergelijking tussen de commerciële waardering en de waardering volgens goed koopmansgebruik van onderhanden werk**

Na de analyse in hoofdstuk 3 van de commerciële waardering van onderhanden werk en de analyse in hoofdstuk 4 van de fiscale waardering volgens goed koopmansgebruik van onderhanden werk, zal in deze paragraaf worden ingegaan op de verschillen en overeenkomsten tussen beide waarderingssystemen.

#### *6.2.1 De vervaardigingsprijs*

Volgens de RJ bestaan projectkosten uit kosten die direct betrekking hebben op het project, kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project en andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden toegerekend. In het BW worden de projectkosten ook wel omschreven als de kosten die de vervaardigingsprijs omvatten. De vervaardigingsprijs omvat alle aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten die rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. De indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het onderhanden project kan worden toegekend, vallen onder de vervaardigingsprijs.

Wanneer fiscaal nog geen baten zijn gesignaleerd dienen de toerekenbare lasten volgens het matchingbeginsel te worden geactiveerd. De toerekenbare lasten worden binnen de

jurisprudentie ook wel de voortbrengingskosten genoemd en bestaan uit alle kosten die voor de productie nodig zijn en daarmee onmiddellijk samenhangen. Tot deze voortbrengingskosten behoort niet het constante deel van de algemene kosten aangezien deze kosten niet in onmiddellijke samenhang staan met de productie.

Kortom, tussen de commerciële en fiscale waardering doet zich inzake de toerekenbare lasten een belangrijk verschil voor. Binnen de fiscale waardering valt het constante deel van de algemene kosten direct in de winst- en verliesrekening. Commercieel worden deze kosten tot de vervaardigingsprijs gerekend.

#### *6.2.2 De winst op verrichte prestaties is (commercieel) op verantwoorde wijze vast te stellen*

Wanneer de winst van een onderhanden project op een verantwoorde wijze kan worden bepaald, wordt commercieel de *percentage of completion-methode* toegepast. De winst wordt daarbij toegerekend aan het boekjaar naar de mate waarin de in het boekjaar verrichte prestaties hun aandeel hebben in het totaal van de voor het project te verrichten prestaties. Het project wordt gewaardeerd op de vervaardigingsprijs, vermeerderd met de winst die aan dat deel van het project waarvoor prestaties zijn verricht is toe te rekenen. Er wordt voortschrijdend winst genomen.

Volgens goed koopmansgebruik wordt winst genomen bij oplevering van het werk. In het kader van voorzichtigheid dient geen winst te worden genomen voordat deze met redelijke zekerheid vaststaat. De toerekenbare baten en lasten die voorheen op de balans stonden gewaardeerd, worden op dat moment in de winst- en verliesrekening opgenomen.

Uit bovenstaande treedt nog een ander in het oog springend verschil op tussen beide waarderingen. Commercieel wordt gedurende de looptijd van het project winst genomen terwijl fiscaal de winst bij oplevering van het werk wordt genomen. Zodoende wordt binnen de commerciële waardering van onderhanden werk de winst eerder gerealiseerd dan binnen de fiscale waardering.

#### *6.2.3 De winst op verrichte prestaties is (commercieel) niet op verantwoorde wijze vast te stellen*

Wanneer de winst van een onderhanden project niet op verantwoorde wijze kan worden bepaald wordt de *completed contract-methode* toegepast. Wanneer de winst op verrichte prestaties niet op verantwoorde wijze is te bepalen wordt de winst geheel verantwoord in het boekjaar waarin het project wordt opgeleverd respectievelijk voltooid. Het project wordt

gewaardeerd op de vervaardigingsprijs. De eventuele winsten worden gerealiseerd in het boekjaar waarin het project wordt opgeleverd of voltooid. In deze situatie zal geen winst op de reeds verrichte prestaties genomen worden. Evenals bij de waardering volgens goed koopmansgebruik wordt de winst gerealiseerd op het moment dat het project wordt opgeleverd. Naast het verschil in waardering van de vervaardigingsprijs kan worden gesteld dat de waardering van onderhanden werk volgens de *completed contract-methode* nagenoeg overeenkomt met de waardering van onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik.

### **6.3 Vergelijking tussen de commerciële waardering en de waardering volgens art. 3.29b Wet IB 2001 van onderhanden werk**

In deze paragraaf wordt de vergelijking gemaakt tussen de commerciële waardering en de waardering volgens art. 3.29b Wet IB 2001. De nieuwe fiscale waarderingmethode kenmerkt zich door voortschrijdend winst te nemen op onderhanden werk. Er dient te worden gewaardeerd op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk, dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk.

In eerste instantie lijken, door invoering van art. 3.29b Wet IB 2001, de commerciële en de fiscale waarderingsregels van onderhanden werk dichter tot elkaar te komen. Wanneer de winst op verrichte prestaties op een verantwoorde manier is vast te stellen (*percentage of completion*), dient zowel commercieel als fiscaal de winst voortschrijdend te worden genomen. Hier is echter enkel sprake van wanneer aan de voorwaarde wordt voldaan dat de winst commercieel op een verantwoorde manier is vast te stellen. Mocht de winst niet op verantwoorde manier vast te stellen zijn, dan dient de *completed-contract-methode* te worden toegepast. De winsten worden in dat geval gerealiseerd in het boekjaar waarin het project wordt opgeleverd of voltooid. In deze situatie ontstaat een verschil tussen de commerciële en fiscale waardering, aangezien in art. 3.29b Wet IB 2001 geen rekening wordt gehouden met dit soort omstandigheden. Te allen tijde dient fiscaal de winst op een project voortschrijdend genomen te worden. In laatstgenoemde situatie doet het zich voor dat fiscaal winst wordt genomen, terwijl dit commercieel nog niet gebeurt.

### **6.4 Uitzonderingen binnen de commerciële waarderingsregels**

Volgens de Richtlijnen van de RJ kunnen kleine rechtspersonen de *completed contract-methode* in plaats van de *percentage of completion-methode* toe passen en zodoende uit voorzichtigheid de winst nemen bij oplevering of voltooiing van het werk. De wetgever heeft binnen art. 3.29b Wet IB 2001 er bewust voor gekozen hier geen onderscheid tussen te

maken. Tussen ondernemingen die onder de Richtlijnen van de RJ vallen en ondernemingen die verplicht zijn hun jaarrekening op te maken volgens IFRS, wordt derhalve geen verschil gemaakt. Op deze manier zullen de ondernemingen in het MKB te maken krijgen met verschillen tussen de commerciële en de fiscale waardering wat tot veel discussies en administratieve lasten zal leiden. Kleinere ondernemingen kunnen de fase van een project moeilijker inschatten dan grotere ondernemingen, waardoor veelal pas in de eindfase kan worden bepaald of een project winst- of verliesgevend is.

Eveneens mag voor de *completed contract-methode* worden gekozen indien sprake is van een stroom van onderhanden projecten, die een looptijd hebben van korter dan één jaar. Volgens de fiscale waarderingsregel dient ook op deze projecten tussentijds winst te worden genomen, terwijl dat volgens de commerciële waardering niet hoeft. Ook deze situatie zal leiden tot administratieve lastenverzwaring voor een onderneming, aangezien bij kortlopende projecten normaliter geen sprake is van voor- en nacalculatie van het project. Hierdoor is gedeeltelijke winsttoerekening lastig te bepalen.

Onderstaande tabel geeft een samenvattend overzicht weer van de verschillen en overeenkomsten tussen de waarderingsmethoden zoals deze in dit hoofdstuk zijn besproken.

	<b>De winst op verrichte prestaties is op verantwoorde wijze vast te stellen</b>	<b>De winst op verrichte prestaties is niet op verantwoorde wijze vast te stellen</b>
<b>Commercieel</b>		
Waardering	Vervaardigingsprijs vermeerderd met toerekenbare winst	Vervaardigingsprijs
Winstneming	Naar rato van de verrichte prestaties ( <i>percentage of completion-methode</i> )	Bij oplevering van het werk ( <i>completed contract-methode</i> )
<b>Fiscaal volgens goed koopmansgebruik</b>		
Waardering	Voortbrengingskosten exclusief CDAK	Voortbrengingskosten exclusief CDAK
Winstneming	Bij oplevering van het werk	Bij oplevering van het werk
<b>Fiscaal volgens art. 3.29b Wet IB 2001</b>		
Waardering	Het gedeelte van de overeengekomen vergoeding van het aangenomen werk	Het gedeelte van de overeengekomen vergoeding van het aangenomen werk
Winstneming	Voortschrijdend	Voortschrijdend



## 7 Eindconclusie

De probleemstelling die in dit onderzoek centraal staat luidt:

*Zijn de verschillen tussen de commerciële en de fiscale waardering van onderhanden werk na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 kleiner geworden?*

Zoals uit voorgaande hoofdstukken is gebleken, zullen in een aantal gevallen de commerciële en de fiscale waardering dicht bij elkaar aansluiten. In de praktijk zullen echter alsnog verschillen blijven bestaan tussen beide methoden. In een aantal situaties zijn deze verschillen zelfs vergroot.

Ondernemingen die hun jaarrekening opmaken volgens de Richtlijnen van de RJ kunnen met verschillen tussen de commerciële en de fiscale waardering van onderhanden werk te maken krijgen. Wanneer de winst op verantwoorde wijze is te bepalen en het project duurt langer dan een jaar dan zijn de verschillen tussen beide waarderingen, na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001, kleiner geworden. Op dat moment wordt zowel commercieel als fiscaal voortschrijdend winst genomen. Op welke manier het gedeelte van de overeengekomen vergoeding dat is toe te rekenen aan het onderhanden werk fiscaal dient te worden bepaald is nog niet geheel duidelijk. Het lijkt echter verstandig deze toerekening aan te laten sluiten bij de commerciële toerekeningsregels van de RJ.

Indien de winst op verrichte prestaties niet op verantwoorde wijze is te bepalen worden de verschillen echter niet kleiner en treden meer verschillen op dan voorheen. Commercieel wordt gewaardeerd op de vervaardigingsprijs. Op dat moment is geen sprake van winstrealisatie. Art. 3.29b Wet IB 2001 kent deze ‘voorzichtige’ waardering niet. Onderhanden werk zal fiscaal gewaardeerd moeten worden op het deel van de overeengekomen vergoeding dat is toe te rekenen aan het onderhanden werk. In het gedeelte van de overeengekomen vergoeding zit de winst begrepen. Fiscaal wordt derhalve al winst gerealiseerd, terwijl dat commercieel nog niet gebeurt.

De RJ maakt twee uitzonderingen op de waarderingsvoorschriften van onderhanden werk. Allereerst mogen kleine rechtspersonen uit voorzichtigheid commercieel winst nemen bij oplevering of voltooiing van het werk. Daarnaast mogen ondernemingen die veelal te maken hebben met projecten die korter dan een jaar duren ook deze waarderingsmethode toepassen. Voor deze ondernemingen treden meer verschillen op dan voorheen. In tegenstelling tot de commerciële waardering, is er door de wetgever niet voor gekozen om binnen art. 3.29b Wet

IB 2001 onderscheid te maken tussen kleine en grote rechtspersonen enerzijds en kortlopende en langlopende projecten anderzijds. Voor 1 januari 2007 werd het project zowel commercieel als fiscaal op vervaardigingsprijs/voortbrengingskosten gewaardeerd, met als enige uitzondering dat fiscaal het constante deel van de algemene kosten rechtstreeks ten laste van het resultaat mocht worden gebracht. Voor ondernemingen die hun jaarrekening opmaken volgens de Richtlijnen van de RJ leidt dit tot administratieve lastenverzwaringen. Fiscaal zal wel voortschrijdend winst genomen moeten worden echter commercieel mag de winst in het jaar van oplevering genomen worden.

De verschillen tussen de commerciële en fiscale waardering voor ondernemingen die hun jaarrekening opmaken volgens de regels van IFRS zijn na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 wel kleiner geworden. Binnen IFRS vinden zij niet de richtlijn of de winst op reeds verrichte prestaties wel of niet op verantwoorde wijze is te bepalen. Ook kent IFRS de uitzondering met betrekking tot projecten die korter dan een jaar duren niet. Deze ondernemingen krijgen dan ook niet te maken met de verschillen zoals beschreven in voorgaande alinea's.

In de praktijk zullen na invoering van art. 3.29b Wet IB 2001 met name bij langlopende projecten waar de winst op verrichte prestaties op verantwoorde wijze is te bepalen, de commerciële en fiscale waardering dichter bij elkaar aansluiten. Verschillen zullen echter blijven bestaan aangezien de fiscale waardering geen 'voorzichtige' waardering kent zoals dat binnen de commerciële waardering wel het geval is. Vooral de ondernemingen in het MKB zullen bovenstaande waarderingsverschillen gaan merken en zullen door deze waarderingsverschillen te maken krijgen met administratieve lastenverzwaring en wellicht discussie met de fiscus.

## Literatuurlijst

### Literatuur

- Arends, A.J.M., *Moeten de 'kleintjes' onder de 'groten lijden?*, NTFR 2006-1698
- Arends, A.J.M., *Onderhanden werk fiscaal onderhanden genomen*, Accountant Adviseur december 2006
- Bohmer, S., Krens, F., Hoogendoorn, M.N., *Handboek Jaarrekening 2008*, Kluwer, Deventer, 2008
- Bonnet, M.P.B., *Onderhanden werk in de financiële verslaggeving in de Europese Gemeenschappen*, Kluwer, Deventer, 1991
- Bruijsten, C., *Waardering onderhanden werk: knelpunten en standpunten*, WFR 2007/1044
- Doornebal, J., *Invulling van goed koopmansgebruik*, NTFR 2003/469
- Essers, P.H.J., *Fiscale voorraadwaardering*, FED, Kluwer, Deventer, 1996
- Geffen, C.J.A. van, Hoeven, R.L., *Handboek Externe Verslaggeving 2010: een praktische handreiking voor toepassing NL GAAP*, Kluwer, Deventer, 2010
- Heijden, J.M. van der, *Werken aan onderhanden werk*, WFR 1997/662
- Heijden, J.M. van der, *Winstrealisatie bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik*, Kluwer, Deventer, 2006
- Heijden, J.M. van der, *Werken aan onderhandenwerk-winst*, WFR 2007/3
- Heijden, J.M. van der, *De verhouding tussen goed koopmansgebruik en art. 3.29b Wet IB 2001*, TFO 2007/30
- Heithuis, E.J.W., Dool, R.P. van de, *Compendium van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2004
- Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuver, B.F., *Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer, 2011
- Hennekes, J., *De fiscale waardering van onderhanden werk terecht?*, Forfaitair 2009/200
- Hoepen, M.A. van, *IFRS en fiscale winstbepaling*, TFO 2005/89
- Sillevis, L.W., Kempen, M.L.M. van, *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting Studenteneditie 2010-2011*, Kluwer, Deventer, 2010
- Stevens, L.G.M., Albregtse, D.A., Kavelaars, P., Smeets, M.H.M., Tigelaar-Klootwijk, Y.M., *Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer, Deventer, 2006
- Stevens, L.G.M., *Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Kluwer, Deventer, 2009

## **Jurisprudentie**

HR 30 mei 1956, BNB 1956/222

HR 4 juli 1961, BNB 1961/274

HR 9 april 1975, BNB 1975/157

HR 5 mei 1976, BNB 1976/164

HR 29 november 1989, BNB 1990/38

HR 29 november 1989, BNB 1990/42

HR 15 februari 1997, BNB 1997/145

HR 30 juni 1999, BNB 1999/355

HR 19 december 2003, BNB 2004/141

HR 10 februari 2006, LJN: AU7473

## **Kamerstukken**

Besluit Staatssecretaris van Financiën, 18 december 1998, nr. DB98/696M

Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3

Besluit Staatssecretaris van Financiën, 14 november 2000, nr. CPP2000/2315M

Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3

Voorlopig verslag, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. B

Memorie van Antwoorden, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C

Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8