
Administratieve verwerking van winstbelasting

Anne Jan Dekker RA, dr. Peter Epe RA
m.m.v. Ernst Rijswijk

Eerste druk



Noordhoff Uitgevers

Serie Voortgezette studie in het boekhouden

Administratieve verwerking van winstbelasting

Anne Jan Dekker RA

Dr. Peter Epe RA

m.m.v. Ernst Rijswijk

Eerste druk

Noordhoff Uitgevers Groningen/Houten

Ontwerp omslag: G2K Designers Groningen/Amsterdam

Omslagillustratie: iStockPhoto

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan:
Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13,
9700 VB Groningen, e-mail: info@noordhoff.nl

0 / 13

Deze uitgave is gedrukt op FSC-papier.

© 2013 Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl).

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.

ISBN (ebook) 978-90-01-85159-0

ISBN 978-90-01-82068-8

NUR 786

Woord vooraf

Administratieve verwerking van winstbelasting behoort tot de serie *Voortgezette studie in het boekhouden* en vormt daarin een zelfstandig boek. Dit boek is gebaseerd op het aan Nyenrode Business Universiteit verdedigde proefschrift van dr. P. Epe RA, *Winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening*.

Het boek is bestemd voor hbo- en wo-opleidingen waar het vak Bedrijfsadministratie in het curriculum is opgenomen; te denken valt met name aan de opleidingen Accountancy, Bedrijfseconomie, Bedrijfskunde en Fiscaal recht.

Ons uitgangspunt bij het schrijven van dit boek is het aanbieden van een gebruikersvriendelijk boek geweest om de studenten het lastige terrein van de verwerking van winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening op gestructureerde wijze te laten eigen maken. Dit hebben we vooral geprobeerd te bereiken door veel met voorbeelden te werken die de student de volledige consequenties laten zien van een bepaalde verwerkingswijze voor de balans en de winst-en-verliesrekening; verder worden door middel van schema's gedeelten van de theorie samengevat.

Het boek gaat uit van de Nederlandse verslaggevingsvoorschriften, vastgelegd in de wet (Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) en de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving. Overigens komen deze in dit boek beschreven richtlijnen (op een enkele uitzondering na) overeen met de International Financial Reporting Standards, zoals die zijn opgesteld door de International Accounting Standards Board.

Uiteraard komt ook de aangifte vennootschapsbelasting uitgebreid aan de orde en besteden we aandacht aan de daarvoor relevante bepalingen en begrippen uit de Wet op de inkomstenbelasting, de Wet Vennootschapsbelasting en de aangifte vennootschapsbelasting; bij deze laatste beperken we ons tot de fiscale regelgeving, voor zover dat noodzakelijk is voor de verwerking van de winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening.

Dat het boek is afgestemd op het genoemde proefschrift heeft twee belangrijke gevolgen.

In de *eerste plaats* heeft het gevolgen voor de benaming van de balansposten die de belastingpositie van de onderneming weergeven. In Nederland wordt hiervoor in de praktijk vaak gebruikgemaakt van de posten Voorziening voor latente belastingverplichtingen en Latente belastingvorderingen. In het proefschrift is aangetoond dat er in de desbetreffende situaties echter geen sprake is van enerzijds een voorziening en anderzijds een vordering. In plaats van 'voorziening voor latente belastingverplichtingen' maken wij gebruik van de term *uitgestelde belastingen* en in plaats van 'latente belastingvorderingen' hanteren wij de term *vervroegde belastingen* (in geval van tijdelijke verschillen tussen bedrijfseconomisch en fiscaal resultaat) en

rechten op voorwaartse verliescompensatie (als het gaat om beschikbare voorwaartse verliescompensatie); wij denken dat deze naamgeving de lading beter dekt.

In de *tweede plaats* gaan wij voor de analyse van de verschillen tussen de bedrijfseconomische en fiscale waardering en winstbepaling niet uit van de (door de Raad voor de Jaarverslaggeving) gevolgde balansbenadering, maar van de winst-en-verliesrekeningbenadering. Onze ervaring is dat voor studenten deze lastige materie beter te doorgronden is vanuit het begrippenpaar *tijdelijke en definitieve verschillen tussen de bedrijfseconomische en fiscale winstbepaling* dan vanuit het bij de balansbenadering gehanteerde begrippenkader *belastbare tijdelijke, verrekenbare tijdelijke en overige tijdelijke verschillen tussen de bedrijfseconomische boekwaarde en de fiscale boekwaarde van een actief of vreemd vermogen*. Onze keuze is dan ook gestoeld op didactische overwegingen. Wel zullen we ook de balansbenadering zo veel mogelijk in de bespreking meenemen, waarbij we veelal de relatie tussen beide benaderingen zullen leggen. In sommige gevallen hebben we zelfs de balansbenadering nodig, omdat de winst-en-verliesrekeningbenadering dan niet voorziet in een juiste weergave van de belastingposities; het omgekeerde is overigens ook het geval.

Bij het schrijven van het boek hebben we veel steun ontvangen van C.H.A.M. Dankers RA, die de concepten van constructieve kritiek heeft voorzien. Wij zijn hem daarvoor veel dank verschuldigd. Daarnaast gaat onze dank uit naar E. Rijswijk voor het feit dat wij opgaven van zijn hand in dit boek mochten opnemen.

Verder willen wij prof. H.P.A.J. Langendijk danken voor zijn rol als promotor bij het genoemde proefschrift, waarmee hij (indirect) een belangrijke bijdrage heeft geleverd aan de totstandkoming van dit boek.

Bij de serie hoort een internetsite met een openbaar gedeelte voor studenten en een gedeelte voor docenten (www.voortgezettetestudieboekhouden.noordhoff.nl), zie de studiewijzer voor de inhoud van deze site.

Wij hopen dat dit boek zich een plaats mag verwerven in het onderwijsveld en stellen uw op- en aanmerkingen op prijs.

Voorjaar 2013
Zuidwolde, Anne Jan Dekker
Harderwijk, Peter Epe

Inhoud

Studiewijzer 8

1 Fiscaal versus bedrijfseconomisch 11

- 1.1 De bedrijfseconomische en de fiscale jaarrekening 12
- 1.2 Goed koopmansgebruik versus maatschappelijk aanvaardbare normen 12
- 1.3 Samenvolproject 15
- 1.4 Belastinglast versus te betalen winstbelasting 15
- 1.5 Introductie casus 20

2 Aangifte vennootschapsbelasting 27

- 2.1 Opbouw aangifte vennootschapsbelasting 28
- 2.2 Fiscale balans en winst-en-verliesrekening 30
- 2.3 Fiscale vermogensvergelijking 31
- 2.4 Berekening belastbare winst 35
- 2.5 Verschuldigde vennootschapsbelasting 41
- 2.6 Casus De Tippe 42

3 Verschillen tussen bedrijfseconomische en fiscale waardering en winstbepaling 61

- 3.1 Winst-en-verliesrekeningbenadering 62
- 3.2 Balansbenadering 68
- 3.3 Verband tussen de winst-en-verliesrekeningbenadering en de balansbenadering 73
- 3.4 Casus De Tippe 75

4 Tijdelijke winstverschillen 87

- 4.1 Belastinglast in de bedrijfseconomische jaarrekening 88
- 4.2 Uitgestelde belastingen 89
- 4.3 Vervroegde belastingen 92
- 4.4 Uitgestelde belastingen uit hoofde van fiscale reserves 98
- 4.5 Casus De Tippe 107

5 Definitieve winstverschillen 113

- 5.1 Belastinglast in de bedrijfseconomische jaarrekening 114
- 5.2 Meest voorkomende definitieve winstverschillen 116
- 5.3 Fiscale reserves als definitief winstverschil 127
- 5.4 Toepassing van het vervangingswaardestelsel 131
- 5.5 Casus De Tippe 142

6 Opname en waardering uitgestelde en vervroegde belastingen en rechten op voorwaartse verliescompensatie in de bedrijfseconomische balans 147

- 6.1 Volledige of partiële allocatie van uitgestelde belastingen 148
- 6.2 Verliescompensatie 151
- 6.3 Opnemen van vervroegde belastingen 160
- 6.4 Waarderingsgrondslag 172

7 Capita selecta 177

- 7.1 Uitgestelde en vervroegde belastingen in het kader van een overname 178
- 7.2 Wijziging winstbelastingtarief 182
- 7.3 Liquidatieverlies deelneming 187
- 7.4 Belastingverantwoording bij fiscale eenheid 189

Opgaven 201

Casussen 251

Over de auteurs 272

Register 273

Studiewijzer

Het boek is opgebouwd uit:

- een theoriedeel
- een opgavendeel
- een casussendeel

Het *theoriedeel* bestaat uit zeven hoofdstukken. De leerstof wordt behandeld door middel van theorie en voorbeelden. In de hoofdstukken 1 tot en met 5 wordt de basiskennis met betrekking tot de verwerking van de winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening uitgelegd. Aan het einde van hoofdstuk 1 wordt de centrale casus De Tippe geïntroduceerd. De centrale casus wordt aan het einde van de hoofdstukken 2 tot en met 5 aan de hand van de in de respectievelijke hoofdstukken behandelde stof uitgewerkt. In de hoofdstukken 6 en 7 wordt verdiepende stof aangeboden.

In het *opgavendeel* is per hoofdstuk een ruim aanbod van opgaven opgenomen. Een aantal van de opgaven is ontleend aan het examen SPD-Bedrijfsadministratie.

In het *casussendeel* is een vijftal casussen opgenomen. De vraagstelling bij elk van deze casussen sluit aan bij de uitwerking van de centrale casus in het theoriedeel. Wij adviseren de vragen die horen bij het betreffende hoofdstuk direct na bestudering van het hoofdstuk te behandelen. Per casus wordt aangegeven welke vragen bij welk hoofdstuk horen. Alleen casus 5 kan pas na bestudering van hoofdstuk 5 en paragraaf 7.3 worden gemaakt, aangezien de casus stof bevat die in hoofdstuk 5 en paragraaf 7.3 voor het eerst aan de orde komt.

Op de site www.voortgezettestudieboekhouden.noordhoff.nl zijn uitwerkingen van een deel van de vraagstukken en aanvullende opgaven beschikbaar. Niet van alle opgaven zijn uitwerkingen beschikbaar voor studenten. De uitwerkingen van de opgaven met een asterisk zijn alleen door docenten te raadplegen.

Studieaanwijzingen

De hoofdstukken 1 tot en met 5 vormen één geheel en vormen de kern van het studieboek. De kennis van het verwerken van de winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening kan alleen worden vergaard als naast een grondige bestudering van de stof ook de opgaven gemaakt en de uitwerkingen geanalyseerd worden. De centrale casus dient telkens na bestudering van het betreffende hoofdstuk te worden behandeld. Het verdient de voorkeur dat de student naast de bestudering van de gegeven uitwerking de casus ook zelfstandig maakt. Na grondige kennis van de eerste vijf hoofdstukken kan de student verdieping krijgen door de hoofdstukken 6 en 7 te bestuderen. Na bestudering van deze twee hoofdstukken is de student in staat in de praktijk de meest voorkomende activiteiten met betrekking tot

het verwerken van de winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening uit te voeren en te doorgronden.

Wij stellen ons voor dat de specifieke accountancyopleidingen het hele boek behandelen, terwijl de andere opleidingen kunnen volstaan met de hoofdstukken 1 tot en met 5.



1

Fiscaal versus bedrijfseconomisch

- 1.1 De bedrijfseconomische en de fiscale jaarrekening**
- 1.2 Goed koopmansgebruik versus maatschappelijk aanvaardbare normen**
- 1.3 Samenvaject**
- 1.4 Belastinglast versus te betalen winstbelasting**
- 1.5 Introductie casus**

In dit hoofdstuk staan de wettelijke bepalingen centraal die ten grondslag liggen aan het opstellen van de bedrijfseconomische en de fiscale jaarrekening; tevens worden de uitgangspunten geformuleerd die bepalend zijn voor het berekenen van de belastinglast in de bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening.

Paragraaf 1.1 gaat in op de wettelijke grondslag van de bedrijfseconomische jaarrekening en de fiscale jaarrekening.

Paragraaf 1.2 behandelt de uitgangspunten voor het opstellen van deze jaarrekeningen: 'maatschappelijk aanvaardbare normen' voor de bedrijfseconomische jaarrekening en 'goed koopmansgebruik' voor de fiscale jaarrekening.

In paragraaf 1.3 wordt de uitwerking van het 'Samenvaject' behandeld: het voor bepaalde rechtspersonen stroomlijnen van de regels, die gelden voor het opstellen en publiceren van de bedrijfseconomische jaarrekening en die voor de aangifte vennootschapsbelasting.

In paragraaf 1.4 wordt de kern van dit studieboek uiteengezet, namelijk de weergave van de journaalpost met betrekking tot de verwerking van de winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening.

Paragraaf 1.5 introduceert de casus, die telkens aan het einde van een hoofdstuk terugkeert.

1.1 De bedrijfseconomische en de fiscale jaarrekening

In dit boek onderscheiden we twee soorten jaarrekeningen: de bedrijfseconomische jaarrekening en de fiscale jaarrekening.

De *bedrijfseconomische* jaarrekening is de jaarrekening die moet worden aangeboden aan de aandeelhouders (of leden). Dit is tevens de jaarrekening die openbaar gemaakt moet worden via deponering bij het Handelsregister.

Voor de bedrijfseconomische jaarrekening geldt als uitgangspunt: het volgens *maatschappelijk aanvaardbare normen* verschaffen van een getrouw beeld van het vermogen en het resultaat, en voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, van de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon (artikel 362.1, Titel 9 Boek 2 Burgerlijk Wetboek (BW2)).

De *fiscale* jaarrekening maakt onderdeel uit van de aangifte vennootschapsbelasting. Rechtspersonen zijn (uitzonderingen daargelaten) op grond van de Wet Vennootschapsbelasting (Wet Vpb) onderworpen aan vennootschapsbelasting: over de *fiscale* winst moet vennootschapsbelasting worden betaald. Voor de vaststelling van deze fiscale winst zoekt de – voor rechtspersonen geldende – Wet Vpb aansluiting bij de afdeling ‘Winst uit onderneming’ van de Wet op de inkomstenbelasting (Wet IB). Daarin is te lezen dat de fiscale jaarwinst bepaald moet worden volgens *goed koopmansgebruik* (artikel 3.25, Wet IB).

Uit voorgaande valt af te leiden dat de fiscale en de bedrijfseconomische jaarrekening van elkaar (kunnen) verschillen en dat zou tot de indruk kunnen leiden dat de fiscale jaarrekening niet gebaseerd is op bedrijfseconomische opvattingen. Het tegendeel is echter waar. De fiscale jaarrekening is namelijk ook gebaseerd op bedrijfseconomische opvattingen. De fiscale rechter heeft al in 1957 bepaald dat als goed koopmansgebruik geldt hetgeen wordt voorgeschreven door de bedrijfseconomie, tenzij de belastingwet anders bepaalt.

De tarieven van de vennootschapsbelasting zijn (voor 2012) 20% over de eerste €200.000 winst en 25% over de rest van de winst.

Eenvoudigheidshalve gaan we bij de uitwerking van de diverse voorbeelden die we in dit boek gebruiken, steeds uit van een lineair winstbelastingtarief van 25%.

We merken hierbij op dat winsten worden belast in het land waar deze winsten worden behaald. Dit betekent dat internationaal opererende ondernemingen met verschillende (lokale) winstbelastingtarieven worden geconfronteerd. De belastingdruk in de bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening is dan een gewogen gemiddelde van de onder de verschillende fiscale regimes behaalde winsten vóór aftrek van belasting.

1.2 Goed koopmansgebruik versus maatschappelijk aanvaardbare normen

Het gevolg van het bestaan van verschillende voorschriften voor het opstellen van de bedrijfseconomische jaarrekening en de fiscale jaarrekening is dat de bedrijfseconomische en de fiscale waardering en winstbepaling van

elkaar kunnen verschillen. Deze verschillen vloeien met name voort uit het verschil in *doel* van de betreffende jaarrekening. In Titel 9 BW2 is de doelstelling van de bedrijfseconomische jaarrekening expliciet vastgelegd in artikel 362.1: 'De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk 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 een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.'

De fiscale jaarrekening heeft als doel het vaststellen van het belastbare bedrag dat als grondslag dient voor de belastingheffing.

Het uitgangspunt voor de bedrijfseconomische jaarrekening is dat deze wordt opgesteld volgens 'maatschappelijk aanvaardbare normen' en voor de fiscale jaarrekening dat deze wordt opgesteld volgens 'goed koopmansgebruik'.

Zowel binnen de wet- en regelgeving voor de bedrijfseconomische jaarrekening als in de fiscale wetgeving en jurisprudentie zijn voor de verwerking van de transacties en gebeurtenissen in een aantal gevallen verschillende alternatieven voor de waardering en winstbepaling toegelaten. Dit betekent dat een onderneming binnen het kader van maatschappelijk aanvaardbare normen c.q. goed koopmansgebruik voor de verwerking in de jaarrekening verschillende *keuzes* heeft die invloed hebben op de hoogte van de winst en op die van het eigen vermogen. Zo kan een onderneming bijvoorbeeld zowel in de bedrijfseconomische jaarrekening als in de fiscale jaarrekening bij toepassing van het historischekostenstelsel voor het verloop van de voorraden uitgaan van de fifo-volgorde, maar kan ook gekozen worden voor gemiddelde inkooprijzen. In tijden van prijsstijgingen leidt het systeem van de gemiddelde inkooprijzen, vergeleken met toepassing van de fifo-volgorde, tot een lagere voorraadwaardering en daarmee tot een lager eigen vermogen en een lagere winst.

Ondernemingen zullen in het algemeen (binnen het kader van goed koopmansgebruik) kiezen voor het alternatief ten aanzien van de waardering en winstbepaling dat leidt tot een zo laag mogelijke fiscale winst. Dit leidt immers tot een zo'n laag mogelijk te betalen belastingbedrag. Bij het opstellen van de bedrijfseconomische jaarrekening zal echter vaak de neiging bestaan om het resultaat zo rooskleurig mogelijk voor te stellen. Hiermee kunnen bijvoorbeeld de aandeelhouders gunstig worden gestemd en kan worden geprobeerd om tegen gunstiger voorwaarden (aanvullende) bankleningen te verkrijgen. Dit leidt tot verschillen tussen de fiscale winst en de bedrijfseconomische winst. Bovendien zijn in de belastingwetgeving specifieke bepalingen opgenomen (vaak in de vorm van faciliteiten) die fiscaal wél, maar bedrijfseconomisch geen invloed op de winst hebben.

Naast de in het voorgaande aangegeven *feitelijke* verschillen tussen de bedrijfseconomische jaarrekening en de fiscale jaarrekening over een bepaald boekjaar, vinden er door de tijd heen ook *verschuivingen* plaats binnen de maatschappelijk aanvaardbare normen respectievelijk het goed koopmansgebruik. Zo wijzigde de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) – die het als zijn taak ziet de in artikel 362.1, Titel 9 BW2 genoemde 'maatschappelijk aanvaardbare normen' in te vullen – in jaareditie 2000 haar opvatting inzake de verwerking van bij de verwerving van kapitaalbelangen betaalde goodwill in de bedrijfseconomische jaarrekening. Alleen activering gevolgd

1

door jaarlijkse afschrijvingen werd nog toegestaan (stellige uitspraak), terwijl de betaalde goodwill daarvóór van de RJ ook rechtstreeks van het eigen vermogen mocht worden afgeboekt of in één keer ten laste van het resultaat mocht worden gebracht. In jaareditie 2000 motiveerde de RJ zijn gewijzigde standpunt als volgt: 'Gezien de gewijzigde opvattingen in het maatschappelijk verkeer over de verwerking van goodwill, wordt het niet langer aanvaardbaar geacht om goodwill ineens ten laste van het eigen vermogen dan wel ten laste van de winst- en-verliesrekening te brengen'. Met ingang van jaareditie 2005 geeft de RJ echter weer meer ruimte voor de verwerking van betaalde goodwill in de bedrijfseconomische jaarrekening. De stellige uitspraak om deze goodwill in de balans te activeren is omgezet in een aanbeveling. Het activeren en afschrijven van goodwill leidt volgens de RJ tot toerekening van de kosten van de acquisitie aan de voordelen die deze acquisitie met zich brengt. Daarnaast is de passage dat de wettelijk toegestane alternatieven (rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen en ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening) niet langer aanvaardbaar zijn, geschrapt. Ten aanzien van de verwerking van betaalde goodwill ten laste van het eigen vermogen is zelfs aangegeven dat deze in alle gevallen is toegestaan. Bij het ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening brengen van betaalde goodwill wordt een duidelijke kanttekening geplaatst. Deze verwerkingswijze leidt volgens de RJ in het algemeen niet tot het voldoen aan het in artikel 362, Titel 9 BW2 vereiste inzicht dat de bedrijfseconomische jaarrekening moet geven om zich een verantwoord oordeel te kunnen vormen omtrent het eigen vermogen en het resultaat van de rechtspersoon.

Naast als gevolg van gewijzigde wet- en regelgeving, kunnen ondernemingen ook vrijwillig van het ene op het andere boekjaar verschuivingen in de keuzes doorvoeren. Zo heeft in de jaren negentig van de vorige eeuw een groot aantal Nederlandse ondernemingen een stelselwijziging in de bedrijfseconomische jaarrekening doorgevoerd door toepassing van actuele waarde voor hun materiële activa te verlaten en over te stappen op het historischekostenstelsel. De belangrijkste drijfveer hiertoe was de toen verdergaande Europese eenwording. In de rest van Europa was toen het gebruik van het historischekostenstelsel vrij algemeen. Voor de Nederlandse multinationals die actuele waarde gebruikten, werd het steeds moeilijker om uit te leggen waarom hun bedrijfseconomische winsten en rentabiliteiten optisch lager waren dan die van hun buitenlandse concurrenten. Verder speelde de afnemende inflatie een rol. De noodzaak tot het toepassen van actuele waarde voor de waardering en winstbepaling werd minder gevoeld. Aan het doorvoeren van een stelselwijziging zijn uiteraard grenzen gesteld: het doorbreekt in de eerste plaats het in de wetgeving voor de bedrijfseconomische jaarrekening vastgelegde principe van de volgtijdelijke stelselmaticiteit. In deze wetgeving is verder aangegeven dat de indeling van de balans en de winst-en-verliesrekening slechts wegens gegronde redenen mag afwijken van die van het voorafgaande boekjaar en dat de waardering van de activa en passiva en de bepaling van het resultaat slechts wegens gegronde redenen op andere grondslagen mogen geschieden dan die welke in het voorafgaande boekjaar zijn toegepast. Voor de fiscale jaarwinst is expliciet vastgelegd dat deze wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst, ofwel: een eenmaal gekozen systeem dient – in beginsel – blijvend te worden gevolgd.

1.3 Samenvalproject

Om te komen tot administratieve lastenverlichting voor het bedrijfsleven, is door de ministeries van Justitie en Financiën een gezamenlijk initiatief opgestart om de regels die gelden voor het opstellen en publiceren van de bedrijfseconomische jaarrekening en die voor de aangifte vennootschapsbelasting meer te stroomlijnen. Dit 'Samenvalproject' moet uiteindelijk voor bepaalde groepen rechtspersonen leiden tot één jaarrekening, die zowel kan dienen voor de wettelijke verplichting tot het opmaken en deponderen van de bedrijfseconomische jaarrekening, als voor de wettelijke verplichting tot het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting. Om de beoogde samenval te realiseren zijn twee stappen nodig.

In de *eerste plaats* moeten de bedrijfseconomische en fiscale grondslagen voor de waardering en winstbepaling worden geharmoniseerd. Voor kleine rechtspersonen heeft deze harmonisatie inmiddels plaatsgevonden. Met ingang van 2007 is het kleine rechtspersonen toegestaan in hun bedrijfseconomische jaarrekening fiscale grondslagen te hanteren. De harmonisatie heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat (ook in de bedrijfseconomische jaarrekening) deelnemingen op kostprijs kunnen worden gewaardeerd en dat voor bepaalde activa willekeurige afschrijving wordt toegestaan.

In de *tweede plaats* moet er gekomen worden tot één jaarrekening, die zowel kan dienen voor publicatiedoeleinden als voor de aangifte vennootschapsbelasting. Hiervoor zal de huidige aangifte vennootschapsbelasting uitgebreid moeten worden.

1.4 Belastinglast versus te betalen winstbelasting

Jaarrekeningen worden in Nederland opgesteld op basis van het *boekhoudkundig waarde- en winstbegrip*: aan het eind van een boekjaar wordt de waarde (in de vorm van het eigen vermogen) van de onderneming bepaald door het totaal van de waardering van de individuele activa te verminderen met het totaal van de waardering van de individuele posten behorende tot het vreemd vermogen. De toename van het eigen vermogen gedurende het boekjaar (gecorrigeerd voor rechtstreekse vermogensmutaties) is het over het betreffende boekjaar behaalde resultaat.

Bij de bepaling van dit resultaat gaat het niet om een confrontatie van ontvangsten en uitgaven, maar om een vergelijking van opbrengsten en kosten. Een ontvangst in een periode leidt niet per se tot een opbrengst in dezelfde periode; hetzelfde geldt voor uitgaven en kosten. Het boekhoudkundig waarde- en winstbegrip wordt daarmee beheerst door *accrual accounting*: ontvangsten en uitgaven worden in de vorm van opbrengsten en kosten toegerekend aan de boekjaren waarop deze opbrengsten en kosten betrekking hebben.

Een van de te verrichten uitgaven betreft de over de behaalde winst van de onderneming verschuldigde belasting. Deze door de onderneming verschuldigde winstbelasting is in de bedrijfseconomische jaarrekening een *kostenpost* en daarmee onderdeel van de *winstbepaling*. Dit betekent dat de kostenpost Winstbelasting (hierna: belastinglast) aan dat boekjaar wordt toegerekend waarop zij betrekking heeft, onafhankelijk van de periode

waarover de winstbelasting verschuldigd is of van de periode waarin de winstbelasting wordt betaald.

In beginsel is de sommatie van de gedurende de hele levensduur van de onderneming in de bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening opgenomen belastinglast gelijk aan de sommatie van de gedurende de hele levensduur van de onderneming aan de Belastingdienst afgedragen winstbelasting. De verdeling van de totaal afgedragen winstbelasting over de jaren kan echter verschillen. Dit komt met name door het verschil in regelgeving (zie paragraaf 1.2). In voorgaande paragrafen hebben we reeds aangegeven dat de bedrijfseconomische winst en daarmee ook de belastinglast gestoeld is op de in Titel 9 BW2 vastgelegde regelgeving, met als basis de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. De in een bepaald boekjaar te betalen winstbelasting wordt in Nederland bepaald aan de hand van de wet Vpb, met als basis goed koopmansgebruik. Het bedrag aan af te dragen winstbelasting (in Nederland vennootschapsbelasting) wordt formeel vastgesteld door de inspecteur van de Belastingdienst. Hij doet dit op basis van de door de rechtspersoon ingediende aangifte vennootschapsbelasting.

Bij de bepaling van de in de bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening op te nemen belastinglast, staat toepassing van het matchingprincipe centraal. Volgens dit principe dienen de kosten te worden toegerekend aan de jaren waarin de oorzaak van die kosten is gelegen. Ten aanzien van de winstbelasting betekent dit dat de belastinglast dient aan te sluiten op het geldend belastingpercentage dat is toegepast op de winst vóór aftrek van belasting. De berekening verloopt derhalve in principe als volgt:

Winst vóór belasting		€.....
Belastinglast	%	€.....
Winst na belasting		€.....

Voorgaande betekent dat de in de bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening opgenomen belastinglast niet parallel hoeft te lopen aan de over hetzelfde jaar aan de fiscale autoriteiten af te dragen winstbelasting, maar ze kunnen wel aan elkaar gelijk zijn.

Belastinglast = verschuldigde winstbelasting

Indien de belastinglast gelijk is aan de over het jaar verschuldigde winstbelasting, luidt de journaalpost met betrekking tot de winstbelasting:

	9.. Belastinglast
Aan	1.. Te betalen vennootschapsbelasting

In dit geval wordt de belasting over de winst in de bedrijfseconomische jaarrekening verwerkt als weergegeven in figuur 1.1.

FIGUUR 1.1 De verwerking van de belasting over de winst in de bedrijfseconomische jaarrekening als het belastbare bedrag gelijk is aan de bedrijfseconomische winst vóór aftrek van belasting

Balans		Winst-en-verliesrekening	
		Winst vóór belasting
		Belastinglast %
		Winst na belasting
	Te betalen belasting =		

Belastinglast \neq verschuldigde winstbelasting

Veelal zal de belastinglast niet gelijk zijn aan de over het jaar verschuldigde winstbelasting. Hiervoor hebben we aangegeven dat bedrijfseconomisch vaak gestreefd wordt naar een zo hoog mogelijke winst en fiscaal naar een zo laag mogelijke winst. Er wordt dus veelal gestreefd naar het fiscaal (ten opzichte van de bedrijfseconomische winst) uitstellen van winst en daarmee naar het uitstellen van belastingbetalingen. Het kan echter ook voorkomen dat de winst fiscaal al wordt genomen, terwijl dezelfde winst bedrijfseconomisch in een later jaar wordt genomen. In deze gevallen is sprake van vervroegde belastingbetaling. Uitstellen en vervroegen van de belastingbetalingen is niet meer dan een kwestie van timen. Over de hele levensduur van de rechtspersoon is de bedrijfseconomische winst gelijk aan de fiscale winst. Het verschil tussen de bedrijfseconomische en fiscale winst in een bepaald boekjaar is tijdelijk. Daarmee zijn dus vervroegde en uitgestelde belastingen het gevolg van tijdelijke winstverschillen.

Op uitgestelde en vervroegde belastingen gaan we in hoofdstuk 4 uitgebreid in, nu volstaan we met een korte inleiding.

Uitgestelde belastingen

Als op grond van de bedrijfseconomische wet- en regelgeving de belastinglast in een eerder jaar genomen moet worden dan in het jaar waarover volgens de fiscale wetgeving de winstbelasting moet worden afgedragen aan de fiscale autoriteiten, dan is er sprake van uitstel van belastingbetaling.

Voorbeeld 1.1

Op grond van de bedrijfseconomische wet- en regelgeving is de belastinglast over zowel jaar 1 als jaar 2 €100.000. Op grond van de fiscale wetgeving moet over jaar 1 €60.000 en over jaar 2 €140.000 aan winstbelasting afgedragen worden. De journaalpost met betrekking tot de belastinglast in jaar 1 is als volgt:

			Debet	Credit
	9..	Belastinglast	€100.000	
Aan	0..	Uitgestelde belastingen		€40.000
Aan	1..	Te betalen vennootschapsbelasting		€60.000

De balanspost Uitgestelde belastingen hebben we opgenomen in rubriek 0. We gaan er daarbij dus van uit dat sprake is van een langlopende post. Voor de

post Vervroegde belastingen gaan we daar ook van uit. De posten Uitgestelde belastingen en Vervroegde belastingen kunnen ook kortlopend zijn. In dat geval zouden deze posten voorzien moeten worden van het rubrieknummer 1. Omdat veelal sprake is van langlopende posten zullen we in dit studieboek de posten Uitgestelde belastingen en Vervroegde belastingen voorzien van het rubrieknummer 0.

De journaalpost met betrekking tot de belastinglast in jaar 2 luidt:

			Debet	Credit
	9..	Belastinglast	€100.000	
	0..	Uitgestelde belastingen	€ 40.000	
Aan	1..	Te betalen vennootschapsbelasting		€140.000

Het uitstellen van belastingbetaling betekent voor de onderneming een rentevoordeel, bovendien geeft het speelruimte in de financiering.

Vervroegde belastingen

Als op grond van de bedrijfseconomische wet- en regelgeving de belastinglast in een later jaar genomen moet worden dan in het jaar waarover volgens de fiscale wetgeving de winstbelasting moet worden afgedragen aan de fiscale autoriteiten, dan is er sprake van vervroegde belastingbetaling.

Voorbeeld 1.2

Op grond van de bedrijfseconomische wet- en regelgeving is de belastinglast over zowel jaar 1 als jaar 2 €100.000. Op grond van de fiscale wetgeving moet over jaar 1 €120.000 en over jaar 2 €80.000 aan winstbelasting afgedragen worden. In dit geval is de journaalpost met betrekking tot de belastinglast in jaar 1:

			Debet	Credit
	9..	Belastinglast	€100.000	
	0..	Vervroegde belastingen	€ 20.000	
Aan	1..	Te betalen vennootschapsbelasting		€120.000

De journaalpost met betrekking tot de belastinglast in jaar 2 luidt nu:

			Debet	Credit
	9..	Belastinglast	€100.000	
Aan	0..	Vervroegde belastingen		€20.000
Aan	1..	Te betalen vennootschapsbelasting		€80.000

Het vervoegen van belastingbetaling betekent voor de onderneming een rentenadeel, bovendien zal er eerder financiering voor de belastingverplichtingen moeten worden gevonden.

Ook bij de aanwezigheid van uitgestelde en/of vervoegde belastingen is de in de bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening opgenomen post Belastinglast gelijk aan het geldend belastingpercentage toegepast op de bedrijfseconomische winst vóór aftrek van belasting. Het verband tussen de winst-en-verliesrekeningpost Belastinglast en de balansposten Te betalen belasting, Uitgestelde belasting en Vervoegde belasting is als volgt weer te geven:

Balans:	Te betalen belasting
	+ Toename uitgestelde belasting
	<u>- Toename vervoegde belasting</u>
Winst-en-verliesrekening:	= Belastinglast

Drukverschillen

In voorgaande situaties (de bedrijfseconomische en fiscale winsten zijn aan elkaar gelijk c.q. de bedrijfseconomische en fiscale winsten verschillen van elkaar als gevolg van tijdelijke winstverschillen) is de belastinglast gelijk aan de bedrijfseconomische winst vóór aftrek van belasting vermenigvuldigd met het winstbelastingtarief. Deze berekeningswijze gaat niet op wanneer er *definitieve* of *permanente* verschillen tussen de bedrijfseconomische en fiscale winst zijn. Op deze soort winstverschillen gaan we in hoofdstuk 5 uitgebreid in, hier volstaan we – aan de hand van voorbeeld 1.3 – met een korte inleiding.

Voorbeeld 1.3

De bedrijfseconomische winst vóór aftrek van belasting bedraagt over jaar 1 €100.000, bestaande uit een opbrengst van €250.000 en kosten van €150.000. Er is geen sprake van tijdelijke winstverschillen. Op grond van de Wet Vpb is van de €150.000 aan kosten €10.000 fiscaal niet aftrekbaar. Het belastingtarief bedraagt 25%.

Het bedrag waarover winstbelasting moet worden betaald is €110.000 (€100.000 + €10.000). Omdat deze kosten fiscaal niet alleen in jaar 1 niet aftrekbaar zijn, maar fiscaal ook niet in een eerder of later jaar aftrekbaar zijn, is er sprake van een definitief winstverschil. In dit geval leidt dit tot een belastinglast van €27.500 (€110.000 × 25%). De journaalpost met betrekking tot de boeking van de winstbelasting luidt dan ook:

		Debet	Credit
	9..	Belastinglast	€27.500
Aan	1..	Te betalen vennootschapsbelasting	€27.500

De belastingdruk (belastinglast / bedrijfseconomische winst vóór aftrek van belasting × 100%) is daarmee hoger dan het tarief van 25%, namelijk 27,5% (€27.500 / €100.000 × 100%). Dit noemen we overdruk.

Resumé

Samengevat betekent voorgaande dat de bedrijfseconomische winst vóór aftrek van belastingen veelal afwijkt van het bedrag waarover winstbelasting betaald moet worden. Het jaarlijkse verschil bestaat uit tijdelijke en/of definitieve winstverschillen:

- Tijdelijke winstverschillen leiden tot vervroegde en/of uitgestelde belastingen.
- Definitieve winstverschillen leiden tot drukverschillen.

De jaarlijks te boeken journaalpost met betrekking tot de winstbelasting bestaat uit maximaal vier journaalregels, namelijk:

- Belastinglast (in beginsel debet)
- Vervroegde belastingen (debet of credit)
- Uitgestelde belastingen (debet of credit)
- Te betalen vennootschapsbelasting (in beginsel credit)

De boeking van deze journaalpost met daarin vermelde grootboekrekeningen is de kern van dit studieboek. Een groot deel van wat in dit studieboek behandeld wordt, staat in het teken van deze journaalpost.

1.5 Introductie casus

In dit boek zullen we in de hoofdstukken 1 tot en met 5 aan het einde van het hoofdstuk gebruikmaken van de casus De Tippe bv.

Voordat een rechtspersoon begint met de werkzaamheden die moeten leiden tot de verwerking van de winstbelasting in de bedrijfseconomische jaarrekening, dient zij over de volgende stukken te beschikken:

- bedrijfseconomische balans na belastingen ultimo vorig boekjaar;
- fiscale balans ultimo vorig boekjaar;
- bedrijfseconomische balans vóór aftrek van belastingen ultimo lopend boekjaar (dus voor boeking van de journaalpost met betrekking tot de winstbelasting);
- bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening vóór aftrek van belastingen.

Vervolgens worden aan de hand van beschikbare informatie de fiscale balans ultimo boekjaar en de fiscale winst-en-verliesrekening over het boekjaar opgesteld. Deze dienen als basis voor de invulling van de aangifte vennootschapsbelasting.

Centrale casus

Onderneming De Tippe bv is te typeren als een houthandel. De Tippe levert diverse soorten hout aan met name bouwondernemingen in heel Europa.

De *bedrijfseconomische* balans ultimo 2011 en 2012 ziet er als volgt uit:

Bedrijfseconomische balans ultimo jaar

	2011	2012
Goodwill	€ 96.000	€ 64.000
Overige bedrijfsterreinen	€ 180.000	€ 180.000
Gebouwen	€ 1.430.000	€ 1.352.000
Machines	€ 720.000	€ 942.000
Inventaris	€ 195.000	€ 100.000
Deelneming 'De Leeuwte bv'	€ 736.000	€ 764.000
Vorraden	€ 520.000	€ 650.000
Debiteuren	€ 682.000	€ 905.000
Vervroegde belastingen	€ 19.875	€ 19.875
Liquide middelen	€ 44.000	€ 32.000
	€ 4.622.875	€ 5.008.875
Gestort en opgevraagd kapitaal	€ 750.000	€ 850.000
Agio	€ 200.000	€ 400.000
Overige reserves	€ 1.350.000	€ 1.350.000
Resultaat boekjaar (vóór belasting)		€ 233.000
Voorziening groot onderhoud	€ 200.500	€ 180.000
Garantievoorziening	€ 311.500	€ 350.000
5%-Hypothecaire lening	€ 800.000	€ 500.000
Crediteuren	€ 542.000	€ 675.000
Overige schulden	€ 284.000	€ 416.000
Uitgestelde belastingen	€ 54.875	€ 54.875
Te betalen vennootschapsbelasting	€ 62.000	€ -
Te betalen dividend	€ 50.000	€ -
Te betalen tantièmes	€ 18.000	€ -
	€ 4.622.875	€ 5.008.875

De *bedrijfseconomische* winst-en-verliesrekening over 2012 vóór aftrek van belastingen ziet er als volgt uit:

Bedrijfseconomische winst-en-verliesrekening 2012 vóór aftrek van belastingen

Kostprijs verkopen	€ 3.102.500	Opbrengst verkopen	€ 5.875.000
Afschrijvingskosten goodwill	€ 32.000	Resultaat deelneming	€ 40.000
Afschrijvingskosten gebouwen	€ 78.000	Boekwinst verkoop inventaris	€ 15.000
Afschrijvingskosten machines	€ 138.000		
Afschrijvingskosten inventaris	€ 20.000		
Dotatie voorziening wanbetaling	€ 22.000		
Dotatie voorziening groot onderhoud	€ 40.000		
Dotatie garantievoorziening	€ 59.000		
Rentekosten	€ 51.500		
Lonen en salarissen	€ 1.289.000		
Overige bedrijfskosten	€ 865.000		
Winst vóór aftrek van belastingen	€ 233.000		
	€ 5.930.000		€ 5.930.000

Nadere gegevens met betrekking tot de *bedrijfseconomische* en *fiscale* balansen en winst-en-verliesrekening:

Goodwill en deelneming 'De Leeuwte bv'

Om verzekerd te zijn van kwalitatief goed hout heeft De Tippe per 1 januari 2009 een 60%-deelneming verworven in De Leeuwte bv. De deelneming wordt *bedrijfseconomisch* gewaardeerd tegen nettovermogenswaarde. Het 60%-belang is op 1 januari 2009 verworven tegen betaling van €800.000. De nettovermogenswaarde van het 60%-belang bedroeg op 1 januari 2009 €640.000. Het belang in de deelneming is in 2012 niet gewijzigd. De goodwill is geactiveerd en wordt in vijf jaar met gelijke bedragen per jaar afgeschreven tot nihil. De Leeuwte heeft in 2012 een dividend gedeclareerd van €20.000. *Fiscaal* wordt de deelneming gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs en is de deelnemingsvrijstelling van toepassing. In verband met de deelnemingsvrijstelling is geen dividendbelasting ingehouden op het door De Leeuwte gedeclareerde dividend.

Overige bedrijfsterreinen

De overige bedrijfsterreinen worden zowel *bedrijfseconomisch* als *fiscaal* gewaardeerd tegen de verkrijgingsprijs. Op de overige bedrijfsterreinen wordt niet afgeschreven.

Gebouwen

De gebouwen zijn op 1 januari 2012 precies vijftien jaar geleden aangeschaft voor €2.600.000. De post Gebouwen betreft de gebouwen inclusief de ondergrond.

Bedrijfseconomisch wordt jaarlijks 3% van de aanschafwaarde afgeschreven tot op een restwaarde van €300.000 (= aanschafwaarde ondergrond).

Fiscaal wordt 4% per jaar van de aanschafwaarde afgeschreven, maar omdat de fiscale bodemwaarde 50% van de WOZ-waarde van €2.800.000 is, is fiscaal de afschrijving een paar jaar geleden gestopt.

Machines

Het machinepark bestaat op 1 januari 2012 uit vier machines. De machines zijn op moment van ingebruikstelling geactiveerd tegen verkrijgingsprijs. De machines worden zowel *bedrijfseconomisch* als *fiscaal* in tien jaar met gelijke bedragen per jaar afgeschreven tot nihil. De op 1 januari 2012 aanwezige machines hebben een totale aanschafwaarde van €1.200.000.

Op 1 juli 2012 is een vijfde machine aangeschaft voor €360.000. Op deze machine is *fiscaal* een op 1 januari 2012 aanwezige herinvesteringsreserve van €80.000 in mindering gebracht. De herinvesteringsreserve is twee jaar geleden gevormd na de verkoop van een (zowel *bedrijfseconomisch* als *fiscaal*) tot nihil afgeschreven machine. Ook de nieuwe machine wordt zowel *bedrijfseconomisch* als *fiscaal* in tien jaar met gelijke bedragen per jaar afgeschreven tot nihil. Over delen van jaren wordt naar tijdsgelang afgeschreven.

Inventaris

De inventaris is op 1 januari 2010 aangeschaft voor €260.000. *Bedrijfseconomisch* wordt per jaar 12,5% van de aanschafwaarde afgeschreven tot nihil. *Fiscaal* wordt jaarlijks 20% van de aanschafwaarde afgeschreven tot nihil.

Op 2 januari 2012 is een deel van de inventaris verkocht. Dit deel van de inventaris is op 1 januari 2010 aangeschaft voor €100.000. *Fiscaal* is de

boekwinst toegevoegd aan de herinvesteringsreserve (deze herinvesteringsreserve is niet afgeboekt van de nieuwe machine).

Vorraden

De voorraden worden *bedrijfseconomisch* gewaardeerd volgens de fifo-methode. *Fiscaal* past De Tippe de lifo-methode toe, hetgeen door de stijgende prijzen op de inkoopmarkt leidt tot een lagere voorraadwaardering dan bedrijfseconomisch. *Fiscaal* bedraagt de eindvoorraad €560.000.

Debiteuren

Zowel *bedrijfseconomisch* als *fiscaal* worden de debiteuren gewaardeerd tegen nominale waarde onder aftrek van een voorziening voor oninbaarheid. *Fiscaal* is de voorziening gemaximeerd op €20.000. *Bedrijfseconomisch* is de waardering van de debiteuren:

Bedrijfseconomische waardering debiteuren		
	31 december 2011	31 december 2012
Nominale waarde	€ 720.000	€ 950.000
Voorziening wanbetaling	€ 38.000	€ 45.000
	€ 682.000	€ 905.000

In 2012 is *bedrijfseconomisch* €22.000 gedoteerd aan de voorziening voor wanbetaling.

Geplaatst kapitaal

Ter gedeeltelijke aflossing van de 5%-hypothecaire lening heeft in 2012 een aandelenemissie plaatsgevonden tegen een koers van 300%.

Voorziening groot onderhoud/Egalisatiereserve

Bedrijfseconomisch wordt een voorziening gevormd voor groot onderhoud aan het gebouw. *Fiscaal* wordt de voorziening geaccepteerd als egalisatiereserve. De egalisatiereserve maakt onderdeel uit van het fiscaal ondernemingsvermogen. In 2012 is voor €60.500 aan groot onderhoud uitgevoerd.

Garantievoorziening

Bedrijfseconomisch wordt de hoogte van de voorziening gebaseerd op de beste schatting van de bedragen die noodzakelijk zijn om de op balansdatum bestaande garantieverplichtingen af te wikkelen. De garantie-uitgaven worden afgeboekt van de garantievoorziening. Met de Belastingdienst is afgesproken dat *fiscaal* jaarlijks 0,5% van de omzet mag worden gedoteerd aan de garantievoorziening. Daarnaast is *fiscaal* een plafond afgesproken van €250.000.

Vervroegde belastingen en Uitgestelde belastingen

De balansposten Vervroegde belastingen en Uitgestelde belastingen worden beide afzonderlijk opgenomen op de *bedrijfseconomische* balans. Het winstbelastingtarief bedraagt 25%.

Te betalen vennootschapsbelasting

De ultimo 2011 te betalen vennootschapsbelasting is in 2012 betaald. *Fiscaal* wordt de te betalen vennootschapsbelasting niet op de balans opgenomen.

Te betalen dividend

Het ultimo 2011 te betalen dividend is in 2012 betaald. *Fiscaal* wordt het te betalen dividend niet op de balans opgenomen.

Te betalen tantièmes

Tantièmes aan bestuurders maken *fiscaal* onderdeel uit van de *winstbepaling*. *Bedrijfseconomisch* maken deze tantièmes onderdeel uit van de *winstbestemming*. Over 2012 wordt in 2013 een bedrag van €22.000 aan tantièmes uitgekeerd aan de bestuurders van De Tippe bv. Het ultimo 2011 onder de balanspost Te betalen tantièmes opgenomen bedrag is in 2012 uitbetaald.

Overige bedrijfskosten

Onder de overige bedrijfskosten is in totaal voor €13.000 aan kosten opgenomen, die *fiscaal* niet aftrekbaar zijn.

De fiscale balans ultimo 2011 ziet er als volgt uit:

Fiscale balans ultimo 2011	
Overige bedrijfsterreinen	€ 180.000
Gebouwen	€ 1.400.000
Machines	€ 720.000
Inventaris	€ 156.000
Deelneming 'De Leeuwe bv'	€ 800.000
Voorraden	€ 449.500
Debiteuren	€ 700.000
Liquide middelen	€ 44.000
	€ 4.449.500
Gestort en opgevraagd kapitaal	€ 750.000
Egalisatiereserve	€ 200.500
Herinvesteringsreserve	€ 80.000
Overige fiscale reserves	€ 1.525.000
	€ 2.555.500
Fiscaal ondernemingsvermogen	€ 2.555.500
Garantievoorziening	€ 250.000
5%-Hypothecaire lening	€ 800.000
Crediteuren	€ 542.000
Overige schulden	€ 284.000
Te betalen tantièmes	€ 18.000
	€ 4.449.500

Zoals aangegeven, werken we deze centrale casus uit aan het eind van de hoofdstukken 2 tot en met 5, te starten in hoofdstuk 2 met de aangifte vennootschapsbelasting 2012 van De Tippe.