

6

Commerciële jaarrekening bij kleine rechtspersonen

Opgave 6.1

(waardering van een deelneming bij een kleine rechtspersoon)

De twee mogelijkheden voor de waardering van de deelneming:

1. Waardering volgens de gebruikelijke fiscale regels. Dit houdt in dat de deelneming op de balans steeds wordt gewaardeerd op de historische kostprijs van € 600.000, en dat over 2025 geen resultaat wordt opgenomen omdat in dat jaar geen dividenduitkering heeft plaatsgevonden.
2. Waardering volgens het voorstel van de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, namelijk op de nettovermogenswaarde. Dit houdt in dat de deelneming op de balans per 31 december 2025 wordt gewaardeerd op de nettovermogenswaarde van € 500.000 + € 100.000 = € 600.000. Daarnaast wordt de goodwill op de balans opgenomen, verminderd met de afschrijving over 2025.

Opgave 6.2

(waardering van een deelneming bij een kleine rechtspersoon)

1. De journaalpost van de verwerving van de deelneming:

	030	Deelneming Ameland bv	600.000	
Aan	051	Aandelen in portefeuille		400.000
Aan	053	Agio		200.000

2. Omdat er geen dividend is uitgekeerd, is er geen opbrengst. Derhalve is er geen journaalpost.
3. In de vennootschappelijk winst – en dus ook in de fiscale winst – zit geen opbrengst uit deelneming, omdat is gekozen voor waardering op basis van het opgeofferde bedrag (historische kostprijs). Daarom hoeft in de staart van de vermogensvergelijking geen bedrag te worden opgenomen onder de rubriek 'Deelnemingsvrijstelling'.

4.

Grootboekrekening 'Deelneming Ameland bv'

Debet		Credit	
Beginbalans	<u>€ 600.000</u>	Naar eindbalans	<u>€ 600.000</u>
Totaal	€ 600.000	Totaal	€ 600.000

Of:

Grootboekrekening	Debet	Credit	Saldo	Debet/credit	Soort
Deelneming Ameland bv	€ 600.000 1/1		€ 600.000 31/12	Debet	Balans

Opgave 6.3

(waardering van een deelneming bij een kleine rechtspersoon)

1. De journaalpost van de verwerving van de deelneming:

	030	Deelneming Ameland bv	450.000	
	031	Goodwill Ameland bv	150.000	
Aan	051	Aandelen in portefeuille		400.000
Aan	053	Agio		200.000

2. De journaalpost van de opbrengst uit de deelneming:

	030	Deelneming Ameland bv	100.000	
Aan	950	Opbrengst deelneming		100.000

3.

Grootboekrekening 'Goodwill Ameland bv'

Debet		Credit	
Beginbalans	<u>€ 150.000</u>	Afschrijvingskosten	€ 30.000
		Naar eindbalans	<u>€ 120.000</u>
Totaal	€ 150.000	Totaal	€ 150.000

4.

Grootboekrekening 'Deelneming Ameland bv'

Debet		Credit	
Beginbalans	€ 450.000	Naar eindbalans	<u>€ 550.000</u>
Resultaat deelnemingen	<u>€ 100.000</u>		
Totaal	€ 550.000	Totaal	€ 550.000

5. De fiscale winst is inclusief de opbrengst uit deelneming ad € 100.000 en de afschrijving op goodwill ad € 30.000. Bij het berekenen van de belastbare winst worden deze bedragen gecorrigeerd onder de rubriek 'Deelnemingsvrijstelling'. Hierbij wordt € 70.000 opgenomen als aftrekpost op de fiscale winst.

Opgave 6.4

(waardering van een deelneming bij een kleine rechtspersoon)

1. De journaalpost van de opbrengst uit de deelneming:

	136	Nog te ontvangen dividend	75.000	
Aan	950	Opbrengst deelneming		75.000

2. De fiscale winst is inclusief de opbrengst uit de deelneming ad € 75.000. Daarom wordt dit bedrag in de staart van de vermogensvergelijking opgenomen onder de rubriek 'Deelnemingsvrijstelling', zodat de belastbare winst € 75.000 lager wordt.

Opgave 6.5

(waardering van een deelneming bij een kleine rechtspersoon)

1. De journaalpost van de opbrengst uit de deelneming:

	030	Deelneming Ameland bv	100.000	
Aan	950	Opbrengst deelneming		100.000

2. De journaalpost van het nog te ontvangen dividend:

	136	Nog te ontvangen dividend	75.000	
Aan	030	Deelneming Ameland bv		75.000

3. De fiscale winst is inclusief de opbrengst uit de deelneming ad € 100.000. Daarom wordt dit bedrag in de staart van de vermogensvergelijking opgenomen onder de rubriek 'Deelnemingsvrijstelling', zodat de belastbare winst € 100.000 lager wordt. Dat het dividend nog moet worden ontvangen, heeft hier geen invloed op.

Opgave 6.6

(herinvesteringsreserve bij een kleine rechtspersoon)

1. De journaalpost van de verkoop van het bedrijfsmiddel:

	100	Liquide middelen	80.000	
Aan	020	Bedrijfsmiddel		60.000
Aan	991	Boekwinst		20.000

2. De journaalpost van de vorming van de HIR:

	991	Boekwinst	20.000	
Aan	091	HIR		20.000

3. De HIR gaat voor een bedrag van € 20.000 naar de vennootschappelijke balans per 31 december 2025, als onderdeel van het eigen vermogen.
4. De vennootschappelijke winst is: € 200.000 -/- € 20.000 = € 180.000
5. De fiscale winst (volgens deel 1 van de vermogensvergelijking) is € 200.000. In deel 2 (de staart) van de vermogensvergelijking wordt de HIR van € 20.000 als aftrekpost opgenomen, onder de rubriek 'Mutaties fiscale reserves'. Hierdoor wordt de belastbare winst: € 200.000 -/- € 20.000 = € 180.000.

Opgave 6.7

(herinvesteringsreserve bij een kleine rechtspersoon)

1. De journaalpost van de verkoop van het bedrijfsmiddel:

	100	Liquide middelen	80.000	
Aan	020	Bedrijfsmiddel		60.000
Aan	091	HIR		20.000

2. De journaalpost van de afboeking van de HIR:

	091	HIR	20.000	
	020	Bedrijfsmiddel	90.000	
Aan	100	Liquide middelen		110.000

3. De fiscale winst is: € 180.000 + € 20.000 (boekwinst) -/- € 20.000 (kosten aanwending HIR) = € 180.000. Op de fiscale winst-en-verliesrekening wordt de boekwinst als opbrengst verantwoord, en de aanwending als kostenpost. De fiscale winst is gelijk aan de vennootschappelijke winst.

Opgave 6.8

(herinvesteringsreserve bij een kleine rechtspersoon)

1. De vennootschappelijke winst over 2026 is: € 80.000 + € 20.000 (vrijval HIR) = € 100.000.
2. De fiscale winst (volgens deel 1 van de vermogensvergelijking) is € 80.000. De vrijval van de HIR blijft buiten de fiscale winst, want in de staart van de vermogensvergelijking wordt de vrijval opgenomen onder de rubriek 'Mutaties fiscale reserves'. Hierdoor wordt de belastbare winst over 2026: € 80.000 + € 20.000 = € 100.000.

Opgave 6.9

(kostenegalisatiereserve bij een kleine rechtspersoon)

1. Ameland bv heeft twee mogelijkheden:
 1. het vormen van een KER;
 2. het vormen van een voorziening.

Ameland bv kan slechts voor één van deze twee mogelijkheden kiezen. Kiest de bv voor het vormen van een voorziening, dan leidt dat niet tot verschillen tussen de vennootschappelijke winst en de fiscaal belastbare winst. Kiest Ameland bv voor het vormen van een KER, dan ontstaat er wél een verschil tussen de vennootschappelijke winst en de fiscaal belastbare winst. In dat geval vindt een toevoeging aan de KER vennootschappelijk én fiscaal plaats binnen het eigen vermogen, en is er in beide gevallen geen sprake van een kostenpost. Maar in deel 2 van de vermogensvergelijking – bij de berekening van de belastbare winst – wordt de toevoeging aan de KER in mindering gebracht op de fiscale winst. Hierdoor wijkt de vennootschappelijke winst af van de belastbare winst en ontstaat er een onderdruk, omdat bij een vennootschappelijke jaarrekening op fiscale grondslagen geen belastinglatentie kan worden gevormd.

2. De journaalpost van de reservering:

	091	Algemene reserve	20.000	
Aan	092	KER		20.000

3. De fiscale winst over 2025 is gelijk aan de vennootschappelijke winst en is € 100.000. Omdat de toevoeging aan de KER voor de berekening van de belastbare winst een aftrekpost is, wordt de belastbare winst: € 100.000 -/- € 20.000 = € 80.000.

4. Omdat bij het toepassen van fiscale waarderingsgrondslagen geen belastinglatentie mag worden gevormd, is in dit geval sprake van onderdruk. De belastinglast is namelijk: $20\% \times € 80.000 = € 16.000$, wat leidt tot een belastingdruk van: $(€ 16.000 / € 100.000) \times 100\% = 16\%$.

Opgave 6.10

(kostenegalisatiereserve bij een kleine rechtspersoon)

1. De journaalpost van de reservering:

	091	Algemene reserve	10.000	
Aan	092	KER		10.000

De journaalpost van de betaling voor groot onderhoud:

	440	Onderhoudskosten	40.000	
Aan	100	Liquide middelen		40.000

2. De fiscale winst is gelijk aan de commerciële (vennootschappelijke) winst, en is € 140.000.

De onderhoudskosten van € 40.000 zijn ten laste van de commerciële winst gebracht, wat tot een commerciële winst leidde van € 140.000. De uitgaven voor onderhoud zijn – in vennootschappelijke zin – kosten in het jaar dat het onderhoud wordt uitgevoerd. De kosten komen vennootschappelijk *niet* ten laste van de KER. Zou dit wél zo zijn, dan zouden de kosten niet via de winst-en-verliesrekening lopen, maar rechtstreeks in mindering worden gebracht op het eigen vermogen. Dit is vennootschappelijk niet de bedoeling omdat de toevoegingen aan de KER vennootschappelijk niet ten laste van de commerciële winst zijn gekomen. Daarom moet de uitvoering van het onderhoud nu als kosten worden geboekt.

De aanwending van de KER is fiscaal ook een kostenpost, als 'kosten aanwending KER'. In deel 2 van de vermogensvergelijking wordt de afname van de KER (de € 40.000 die is betaald voor onderhoud) bij de fiscale winst opgeteld voor de berekening van de belastbare winst. Hierdoor heeft de uitvoering van het onderhoud per saldo geen invloed op de belastbare winst. Verder wordt de toevoeging aan de KER ad € 10.000 in deel 2 van de vermogensvergelijking in mindering gebracht op de belastbare winst. Dit leidt tot een belastbare winst over 2022 van: $€ 140.000 + € 40.000 -/- € 10.000 = € 170.000$.

- 3 Omdat bij het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen geen belastinglatentie mag worden gevormd, is in dit geval sprake van overdruk. De belastinglast is namelijk: $20\% \times € 170.000 = € 34.000$, wat leidt tot een belastingdruk van: $(€ 34.000 / € 140.000) \times 100\% = 24,3\%$.
4. Het saldo van de KER per 31 december is: $€ 50.000 + € 10.000 -/- € 40.000 = € 20.000$.

5. De vennootschappelijke journaalpost ter correctie van het saldo van de KER:

	092	KER	40.000	
Aan	091	Algemene reserve		40.000

Opgave 6.11

(kostenegalisereserve bij een kleine rechtspersoon)

1. De vennootschappelijke journaalpost van de vrijval van de KER:

	092	KER	30.000	
Aan	091	Algemene reserve		30.000

- De fiscale winst is gelijk aan de commerciële winst, en is € 40.000. De vrijval van de KER heeft geen invloed op de fiscale winst, maar wordt verwerkt in de staart (deel 2) van de vermogensvergelijking. De belastbare winst is € 40.000 + € 30.000 = € 70.000.
- Omdat bij het gebruik van fiscale waarderingsgrondslagen geen belastinglatentie mag worden gevormd, is in deze situatie sprake van overdruk. De belastinglast is namelijk: $20\% \times € 70.000 = € 14.000$, wat leidt tot een belastingdruk van: $(€ 14.000 / € 40.000) \times 100\% = 35\%$.

Opgave 6.12

(verwerking van de Vpb bij een kleine rechtspersoon)

- Omdat Texel bv de vennootschappelijke jaarrekening opmaakt volgens fiscale grondslagen, mag zij per ultimo 2024 geen actieve latentie Vpb opnemen in de jaarrekening. Daarom sluit de winst-en-verliesrekening over 2024 met een verlies van € 50.000.
- Texel bv heeft in de jaarrekening over 2024 geen actieve latentie mogen opnemen. Daarom wordt in haar vennootschappelijke jaarrekening over 2025 de belastinglast berekend over een belastbaar bedrag van € 20.000, namelijk € 70.000 -/- € 50.000 (verlies 2024). De te betalen belasting is: 20% van € 20.000 = € 4.000.
- De journaalpost van de belastinglast over 2022 is:

	998	Belastinglast	4.000	
Aan	195	Te betalen Vpb		4.000

- De belastingdruk is: $(€ 4.000 / € 70.000) \times 100\% = 5,7\%$.
- Fiscaal eindvermogen = fiscaal beginvermogen + winst -/- onttrekking
Het fiscale vermogen per 31 december is: € 50.000 + € 70.000 -/- € 4.000 = € 116.000.

6. De fiscale vermogensvergelijking over 2025:

Vermogen per 31 december	€ 116.000
Af: Vermogen per 1 januari	<u>€ 50.000</u> -/-
Vermogensmutatie	€ 66.000
Bij: Onttrekking Vpb	<u>€ 4.000</u> +
Fiscale en belastbare winst	€ 70.000