**5**

Reconciliatie

**Opgave 5.1**

(vermogensreconciliatie)

1. Het fiscale vermogen kan als volgt worden afgeleid uit het commerciële vermogen:

|  |  |
| --- | --- |
| Commercieel vermogen per ultimo 2015 | € 243.000 |
| Gebouwen (€ 80.000 -/- € 150.000) | €  70.000 + |
| Installaties (100.000 -/- € 70.000) | €  30.000 -/- |
| Latente belastingvordering | €   8.000 -/- |
| Grondstoffen (€ 60.000 -/- € 50.000) | €  10.000 -/- |
| Garantievoorziening (€ 40.000 -/- € 30.000) | €  10.000 + |
| Fiscaal vermogen | € 275.000 |

2. De latente belastingvordering Vpb is gebaseerd op de verrekenbare en belastbare tijdelijke verschillen:

• debetzijde: € 345.000 -/- € 375.000 = € 30.000

• creditzijde: € 40.000 -/- € 30.000 = € 10.000

Latente belastingvordering: € 40.000 × 20% = € 8.000

Opgave 5.2

(vermogensreconciliatie)

1. De voorziening Vpb is gebaseerd op de verrekenbare en belastbare tijdelijke verschillen:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Commercieel | Fiscaal | Verschil |
| Gebouwen | €  320.000 | € 200.000 | € 120.000 + |
| Machines | €  130.000 | € 100.000 | €  30.000 + |
| HIR | €        0 | €  20.000 | €  20.000 + |
| KER | €        0 | € 150.000 | € 150.000 + |
| Voorziening groot onderhoud | €  200.000 | €       0 | € 200.000 -/- |
| Totaal |  |  | € 120.000 |

De voorziening Vpb is: € 120.000 × 20% = € 24.000.

2. De winstreserve is: € 1.230.000 -/- € 300.000 -/- € 200.000 -/- € 24.000 -/- € 80.000 = € 626.000.

3. Het fiscale vermogen is: € 845.000 -/- € 80.000 = € 765.000.

4. Het fiscale vermogen kan als volgt worden afgeleid uit het commerciële vermogen:

|  |  |
| --- | --- |
| Commercieel vermogen per ultimo 2015 (€ 300.000 + € 626.000) | € 926.000 |
| Deelnemingen (€ 525.000 -/- € 350.000) | € 175.000 -/- |
| Goodwill (€ 80.000 -/- € 0) | €  80.000 -/- |
| Gebouwen | € 120.000 -/- |
| Machines (€ 130.000 -/- € 100.000) | €  30.000 -/- |
| Grondstoffen (€ 60.000 -/- € 80.000) | €  20.000 + |
| Voorziening Vpb (€ 24.000 -/- € 0) | €  24.000 + |
| Voorziening groot onderhoud (€ 200.000 -/- € 0) | € 200.000 + |
| Fiscaal vermogen (inclusief KER en HIR) | € 765.000 |

5.

Commerciële en fiscale balans Visser bv per ultimo 2015

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Debet | Commercieel | Fiscaal |
| Vaste activa |  |  |
| Deelnemingen | €   525.000 | € 350.000 |
| Goodwill | €    80.000 |  |
| Gebouwen | €   320.000 | € 200.000 |
| Machines | €   130.000 | € 100.000 |
|  |  |  |
| Vlottende activa |  |  |
| Grondstoffen | €    60.000 | €  80.000 |
| Debiteuren | €    70.000 | €  70.000 |
| Liquide middelen | €    45.000 | €  45.000 |
| Totaal | € 1.230.000 | € 845.000 |
|  |  |  |
| Eigen vermogen |  |  |
| Geplaatst aandelenkapitaal | €  300.000 |  |
| Winstreserve | €  626.000 |  |
| KER |  | €  20.000 |
| HIR |  | € 150.000 |
| Overig fiscaal vermogen |  | € 595.000 |
|  |  |  |
| Vreemd vermogen lang |  |  |
| Voorziening groot onderhoud | €  200.000 | €       0 |
| Voorziening Vpb | €    24.000 |  |
|  |  |  |
| Vreemd vermogen kort |  |  |
| Crediteuren | €    80.000 | €  80.000 |
| Totaal | € 1.230.000 | € 845.000 |

**Opgave 5.3**

(winstreconciliatie)

De fiscale winst kan als volgt worden afgeleid uit de commerciële winst:

|  |  |
| --- | --- |
| Commerciële winst voor belastingen | € 630.000 |
| Hogere kostprijs verkopen | € 100.000 -/- |
| Lagere opbrengst deelnemingen | € 120.000 -/- |
| Lagere afschrijvingen | € 100.000 + |
| Hogere toevoeging voorzieningen | €  15.000 -/- |
| Fiscale winst | € 495.000 |

Opgave 5.4

(winstreconciliatie)

1. De fiscale winst kan als volgt worden afgeleid uit de commerciële winst:

|  |  |
| --- | --- |
| Commerciële winst na belastingen | € 362.000 |
| Belastinglast | €  38.000 + |
| Lagere opbrengst deelnemingen | € 155.000 -/- |
| Hogere afschrijvingen materiele vaste activa | €  60.000 -/- |
| Geen afschrijving goodwill | €  40.000 + |
| Geen toevoeging aan voorziening groot onderhoud | €  50.000 + |
| Fiscale winst | € 275.000 |

2.

Fiscale winst-en-verliesrekening De Accountant bv over 2015

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Opbrengst honoraria |  | € 3.000.000 |
| Salarissen, inclusief sociale lasten |  | € 2.500.000 -/- |
|  |  | €  500.000 |
| Opbrengst deelneming |  | €  100.000 + |
|  |  | €  600.000 |
| Afschrijvingen materiele vaste activa | € 210.000 |  |
| Overige kosten | € 115.000 + |  |
|  |  | €  325.000 -/- |
| Fiscale winst |  | €  275.000 |

3. De belastbare winst over 2015:

|  |  |
| --- | --- |
| Fiscale winst | € 275.000 |
| Af: Toevoeging KER | €  50.000 -/- |
| Bij: Niet-aftrekbare kosten (€ 5.000 + € 1.500) | €   6.500 + |
| Af: Deelnemingsvrijstelling | € 100.000 -/- |
| Belastbare winst | € 131.500 |

**Opgave 5.5**

(afstemming fiscale winst)

De berekening van de fiscale winst en de belastbare winst:

|  |  |
| --- | --- |
| Eindvermogen | € 1.209.000 |
| Af: Beginvermogen | €  740.000 -/- |
| Vermogensmutatie | €  469.000 |
| Af: Kapitaalstorting | €  220.000 -/- |
| Bij: Onttrekking Vpb | €   26.000 + |
| Fiscale winst | €  275.000 |
| Af: Toevoeging KER | €   50.000 -/- |
| Bij: Niet-aftrekbare kosten (€ 5.000 + € 1.500) | €    6.500 + |
| Af: Deelnemingsvrijstelling | €  100.000 -/- |
| Belastbare winst | €  131.500 |

Opgave 5.6

(fiscale jaarrekening van een eenmanszaak)

1. Het aantal jaren dat op het winkelpand is afgeschreven: (€ 600.000 -/- € 390.000)/€ 15.000 = 14. Dus is het pand op 1 januari 2015 14 jaar oud. Op 1 juli is het bestaande winkelpand 14,5 jaar oud en is de resterende levensduur 40 -/- 14,5 = 25,5 jaar. Vandaar dat de nieuwe aanbouw ook in 25,5 jaar wordt afgeschreven.

2. De vermelding van de WOZ-waarde is van belang voor de vaststelling van de bodemwaarde. Bij een pand in eigen gebruik is de bodemwaarde 50% van de WOZ-waarde. De bodemwaarde van het winkelpand is: 50% van € 580.000 = € 290.000. De fiscale boekwaarde mag nooit lager zijn dan deze waarde.

3. De afschrijving over 2015 is voor het bestaande deel € 15.000 en voor het nieuwe deel: (€ 127.500/25,5) × ½ = € 2.500. De totale afschrijving over 2015 is: € 15.000 + € 2.500 = € 17.500.

4.

Grootboekrekening ‘Onroerend goed’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 390.000  Investering € 127.500 | Afschrijving €  17.500  Naar eindbalans € 500.000 |
| Totaal € 517.500 | Totaal € 517.500 |

5. De afschrijving op de oude inventaris is tot 1 juli 2015: ((€ 55.000 -/- € 5.000)/5) × ½ = € 5.000. De boekwaarde van de oude inventaris is per 1 juli 2013: € 10.000 -/- € 5.000 = € 5.000.

6. Het boekverlies op de inventaris is: € 5.000 (boekwaarde) -/- € 3.000 (opbrengst) = € 2.000.

7.

Grootboekrekening ‘Inventaris’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 10.000  Investering € 60.000 | Afschrijving € 25.000\*  Desinvestering €  5.000  Naar eindbalans € 40.000 |
| Totaal € 70.000 | Totaal € 70.000 |

\* € 5.000 + € 20.000 = € 25.000

8. De afschrijving op de auto over 2015 is: (€ 42.000 -/- € 6.000)/5 = € 7.200.

9.

Grootboekrekening ‘Auto’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 27.600 | Afschrijving €  7.200  Naar eindbalans € 20.400 |
| Totaal € 27.600 | Totaal € 27.600 |

10. Het privégebruik is: 25% van € 42.000 = € 10.500. Na aftrek van het privégebruik zijn de autokosten: € 5.100 + € 7.200 -/- € 10.500 = € 1.800.

11. De inkoopprijs van de verkopen wordt berekend met behulp van de formule: ‘beginvoorraad + inkopen -/- eindvoorraad’. De inkoopprijs van de verkopen is: € 126.000 + € 210.000 -/- € 100.000 = € 236.000.

12.

Grootboekrekening ‘KER’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Betaald € 26.000  Naar eindbalans €  7.000 | Beginbalans € 28.000  Toevoeging €  5.000\* |
| Totaal € 33.000 | Totaal € 33.000 |

\* De toevoeging vindt plaats binnen het eigen vermogen, en is daarom geen kostenpost. De betaling van € 26.000 is wél een kostenpost.

13.

Grootboekrekening ‘Garantievoorziening’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Betaald €  3.500  Naar eindbalans € 20.000 | Beginbalans € 16.000  Toevoeging €  7.500\* |
| Totaal € 23.500 | Totaal € 23.500 |

\* 2% van de omzet is € 8.800, maar omdat de garantievoorziening een plafond heeft van € 20.000, is de toevoeging gemaximeerd op € 7.500.

14. De interestkosten over 2015:

• 5% lening: 5% van € 100.000 = €  5.000

• 6% lening: 6% van € 200.000 × ½ = €  6.000

€ 11.000

15.

Fiscale balans Slotenmaker per 31 december 2015

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Fiscaal |
| Vaste activa |  |
| Winkelpand | € 500.000 |
| Inventaris | €  40.000 |
| Auto | €  20.400 |
|  |  |
| Vlottende activa |  |
| Voorraden | € 100.000 |
| Liquide middelen | € 174.200 |
| Totaal | € 834.600 |
|  |  |
| Credit | Fiscaal |
| Eigen vermogen |  |
| Ondernemingsvermogen, inclusief fiscale reserves | € 444.600\* |
|  |  |
| Vreemd vermogen lang |  |
| Garantievoorziening | €  20.000 |
| Leningen | € 300.000 |
|  |  |
| Vreemd vermogen kort |  |
| Te betalen interest | €   6.000 |
| Crediteuren | €  64.000 |
| Totaal | € 834.600 |

\* Het ondernemingsvermogen (inclusief de KER en de FOR) is de sluitpost.

16.

Fiscale winst-en-verliesrekening Slotenmaker over 2015

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Opbrengst verkopen |  | € 440.000 |
| Inkoopprijs verkopen | € 236.000 |  |
| Afschrijving winkelpand | €  17.500 |  |
| Afschrijving inventaris | €  25.000 |  |
| Boekverlies inventaris | €   2.000 |  |
| Interestkosten | €  11.000 |  |
| Autokosten | €   1.800 |  |
| Toevoeging garantievoorziening | €   7.500 |  |
| Betaald aan groot onderhoud | €  26.000 |  |
| Overige bedrijfskosten | €  64.200\* + |  |
|  |  | € 391.000 -/- |
| Fiscale winst |  | €  49.000 |

\* € 68.100 -/- € 3.900 = € 64.200

17. De fiscale vermogensvergelijking over 2015 ziet er als volgt uit:

|  |  |
| --- | --- |
| Eindvermogen | € 444.600 |
| Af: Beginvermogen | € 410.000 -/- |
| Vermogensmutatie | €  34.600 |
| Bij: Privéonttrekkingen (€ 10.500 + € 3.900) | €  14.400 + |
| Fiscale winst | €  49.000 |
| Bij: Mutatie KER (€ 5.000 -/- € 26.000) | €  21.000 + |
| Bij: Niet-aftrekbare kosten | €   6.800 + |
| Af: Investeringsaftrek | €   3.750 -/- |
|  | €  73.050 |
| Af: Toevoeging FOR | €   8.766 -/- |
|  | €  64.284 |
| Af: Ondernemersaftrek | €   7.280 -/- |
|  | €  57.004 |
| Af: Mkb-winstvrijstelling (14%) | €    7.981 -/- |
| Belastbare winst | €  49.023 |

Opgave 5.7

(fiscale jaarrekening van een vennootschap)

1. De commerciële boekwaarde van het pand per ultimo 2015 is: € 400.000 -/- (10 × 3% × € 400.000) = € 280.000.

2. De fiscale boekwaarde van het pand per ultimo 2015 is: € 400.000 -/- (10 × 2% × € 400.000) = € 320.000.

3. Het verschil is € 320.000 -/- € 280.000 = € 40.000. Dit is een verrekenbaar tijdelijk verschil, omdat de fiscale boekwaarde hoger is. Het verschil zelf wordt ook wel aangeduid als een toerekeningsverschil, omdat het verschil wordt veroorzaakt door een verschil van toerekening aan jaren.

4. De fiscale afschrijvingskosten over 2015 zijn: 2% van € 400.000 = € 8.000. De commerciële afschrijvingskosten zijn: 3% van € 400.000 = € 12.000. Het verschil is: € 12.000 -/- € 8.000 = € 4.000.

5. De commerciële restwaarde van auto A: 5% van € 40.000 = € 2.000.

De fiscale restwaarde van auto A: 10% van € 40.000 = € 4.000.

De commerciële restwaarde van auto B: 5% van € 80.000 = € 4.000.

De fiscale restwaarde van auto B: 10% van € 80.000 = € 8.000.

6. De commerciële boekwaarde van auto A is per ultimo 2015: € 40.000 -/- (25% × 3 × (€ 40.000   
-/- € 2.000)) = € 11.500.

De commerciële boekwaarde van auto B is per ultimo 2015: € 80.000 -/- (25% × 2 × (€ 80.000   
-/- € 4.000) = € 42.000.

7. De fiscale boekwaarde van auto A is per ultimo 2015: € 40.000 -/- (20% × 3 × (€ 40.000 -/- € 4.000)) = € 18.400.

De fiscale boekwaarde van auto B is per ultimo 2015: € 80.000 -/- (20% × 2 × (€ 80.000 -/- € 8.000)) = € 51.200.

8. De totale fiscale boekwaarde van de auto’s is: € 18.400 + € 51.200 = € 69.600. De totale commerciële boekwaarde is: € 11.500 + € 42.000 = € 53.500. Het verschil is € 69.600 -/- € 53.500 = € 16.100. Dit is een verrekenbaar tijdelijk verschil, dat ook kan worden aangeduid als een toerekeningsverschil.

9. De fiscale afschrijvingskosten zijn: 20% van (€ 40.000 -/- € 4.000) + 20% van (€ 80.000 -/- € 8.000) = € 7.200 + € 14.400 = € 21.600. Het verschil met de commerciële afschrijvingskosten is: € 28.500 -/- € 21.600 = € 6.900.

10. De vennootschappelijke waarde van de voorraad per 31 december 2014: 3.800 × € 45 = € 171.000.

11. De fiscale waarde van de voorraad per 31 december 2014: (4.000 × € 40) -/- (200 × € 46) = € 150.800.

12. Het verschil tussen de fiscale en de vennootschappelijke waarde is: € 171.000 -/- € 150.800 = € 20.200. Hiermee is een belastinglatentie gemoeid van: 20% van € 20.200 = € 4.040.

13. De vennootschappelijke waarde van de voorraad per 31 december 2015 is: 5.000 × € 50 = € 250.000.

14. De fiscale waarde van de voorraad per 31 december 2015 is: (4.000 × € 40) + (1.000 × € 50) = € 210.000.

15. Het verschil tussen de fiscale en de vennootschappelijke waarde is: € 250.000 -/- € 210.000 = € 40.000. Dit verschil is een belastbaar tijdelijk verschil.

16.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Balanspost | Bedrag | Verschil |
| Pand | € 40.000 | Verrekenbaar tijdelijk verschil |
| Auto’s | € 16.100 | Verrekenbaar tijdelijk verschil |
| Voorraden | € 40.000 | Belastbaar tijdelijk verschil |
| Per saldo | € 16.100 | Verrekenbaar tijdelijk verschil |

De actieve latentie is per ultimo 2015: € 16.100 × 20% = € 3.220.

17. De debetzijde van de vennootschappelijke balans ziet er per ultimo 2015 als volgt uit:

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Fiscaal |
| Vaste activa |  |
| Pand | € 280.000 |
| Auto’s | €  53.500 |
|  |  |
| Vlottende activa |  |
| Voorraden Artos | € 250.000 |
| Actieve latentie | €   3.220 |
| Debiteuren | €  60.000 |
| Liquide middelen | €   2.250 |
| Totaal | € 648.970 |

18.

Grootboekrekening ‘Actieve belastinglatentie’ over 2015

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 5.000 | Mutatie € 1.780  Naar eindbalans € 3.220 |
| Totaal € 5.000 | Totaal € 5.000 |

19. De journaalpost van de belastinglast:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 990 | Belastinglast | 16.000\* |  |
| Aan | 095 | Voorziening Vpb |  | 1.780 |
| Aan | 195 | Te betalen Vpb |  | 14.220 |

\* 20% van € 80.000 = € 16.000

20. De creditzijde van de vennootschappelijke balans ziet er per ultimo 2015 als volgt uit:

|  |  |
| --- | --- |
| Credit | Commercieel |
| Aandelenkapitaal | € 250.000 |
| Reserves | € 146.970 |
| Winst boekjaar voor belastingen | €  64.000\* |
|  |  |
| Vreemd vermogen lang |  |
| Lening | € 100.000 |
|  |  |
| Vreemd vermogen kort |  |
| Te betalen Vpb | €  16.000 |
| Te betalen dividend | €   2.000 |
| Crediteuren | €  70.000 |
| Totaal | € 648.970 |

\* € 80.000 -/- € 16.000 = € 64.000

21. De voorraadmutatie is:

Vennootschappelijk: € 250.000 -/- € 171.000 = € 79.000

Fiscaal: € 210.000 -/- € 150.800 = € 59.200 -/-

Vennootschappelijk hogere mutatie € 19.800

De fiscale kostprijs is: € 450.000 + € 19.800 = € 469.800.

22.

Grootboekrekening ‘Voorraden’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 171.000  Inkopen € 529.000 | Naar eindbalans € 250.000  Kostprijs € 450.000 |
| Totaal € 700.000 | Totaal € 700.000 |

Grootboekrekening ‘Voorraden’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 150.800  Inkopen € 529.000 | Naar eindbalans € 210.000  Kostprijs € 469.800 |
| Totaal € 679.800 | Totaal € 679.800 |

23. De winstreconciliatie ziet er als volgt uit:

|  |  |
| --- | --- |
| Commerciële winst voor belastingen | € 80.000 |
| Hogere kostprijs verkopen | € 19.800 -/- |
| Lagere afschrijvingen (€ 4.000 + € 6.900) | € 10.900 + |
| Fiscale winst | € 71.100 |

24.

Fiscale balans Arts bv per 31 december 2015

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Fiscaal |
| Vaste activa |  |
| Pand | € 320.000 |
| Auto’s | €  69.600 |
|  |  |
| Vlottende activa |  |
| Voorraden Artos | € 210.000 |
| Debiteuren | €  60.000 |
| Liquide middelen | €   2.250 |
| Totaal | € 661.850 |
|  |  |
| Credit | Fiscaal |
| Eigen vermogen |  |
| Fiscaal vermogen | € 473.850 |
|  |  |
| Vreemd vermogen lang |  |
| Lening | € 100.000 |
|  |  |
| Vreemd vermogen kort |  |
| Te betalen Vpb | €  16.000 |
| Te betalen dividend | €   2.000 |
| Crediteuren | €  70.000 |
| Totaal | € 661.850 |

25. De vermogensreconciliatie per ultimo 2015 ziet er als volgt uit:

|  |  |
| --- | --- |
| Aandelenkapitaal | € 250.000 |
| Reserves | € 146.970 |
| Winst boekjaar na belastingen | €  64.000 |
| Waarderingsverschil pand | €  40.000 + |
| Waarderingsverschil auto’s | €  16.100 + |
| Waarderingsverschil voorraden | €  40.000 -/- |
| Actieve latentie | €   3.220 -/- |
| Fiscaal vermogen | € 473.850 |

26. Het vennootschappelijke vermogen per 1 januari 2015 is:

Aandelenkapitaal € 250.000

Reserves € 146.970

Gedeclareerd dividend €  15.000 +

Vennootschappelijk vermogen € 411.970

27. Het fiscale vermogen per 1 januari 2015 is: € 411.970 + ((100% -/- 20%) × € 25.000) = € 431.970.

28. De fiscale winst over 2015 is:

|  |  |
| --- | --- |
| Eindvermogen | € 473.850 |
| Af: Beginvermogen | € 431.970 -/- |
| Vermogensmutatie | €  41.880 |
| Bij: Onttrekking Vpb | €  14.220 + |
| Bij: Onttrekking dividend | €  15.000 + |
| Fiscale winst | €  71.100 |

29.

Fiscale winst-en-verliesrekening Arts bv over 2015

|  |  |
| --- | --- |
| Opbrengst verkopen | € 600.000 |
| Kostprijs verkopen (€ 450.000 + € 19.800) | € 469.800 -/- |
| Brutowinst | € 130.200 |
| Af: Kosten (€ 70.000 -/- € 10.900) | €  59.100 -/- |
| Fiscale winst | €  71.100 |

Opgave 5.8

(opstellen van de fiscale jaarstukken)

1. De voorziening Vpb ontstaat door de belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen. Deze verschillen zijn weergegeven in het onderstaande overzicht:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Commercieel | Fiscaal | Verschil |
| Vaste activa |  |  |  |
| Deelneming | € 380.000 | € 254.000 | permanent |
| Goodwill | €  60.000 |  | permanent |
| Onroerend goed | € 960.000 | € 850.000 | € 110.000 + |
| Machines en installaties | € 828.000 | € 200.000 | € 628.000 + |
|  |  |  |  |
| Vlottende activa |  |  |  |
| Beleggingen | € 280.000 | € 243.000 | €  37.000 + |
| Voorraden | € 390.000 | € 365.000 | €  25.000 + |
| KER |  | €  40.000 | €  40.000 + |
| Voorziening groot onderhoud | €  40.000 |  | €  40.000 -/- |
|  |  |  |  |
| Totaal (van de tijdelijke verschillen) |  |  | € 800.000 |

De voorziening Vpb is per 1 januari 2015: € 800.000 × 20% = € 160.000.

2.

Grootboekrekening ‘Deelneming’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 380.000  Resultaat deelnemingen €  46.000 | Naar eindbalans € 360.000  Dividend €  66.000\* |
| Totaal € 426.000 | Totaal € 426.000 |

\* Het ontvangen dividend is € 426.000 -/- € 360.000 = € 66.000.

Grootboekrekening ‘Deelneming’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 254.000 | Naar eindbalans € 254.000 |

Gevolgen:

• Een bedrag van € 254.000 gaat naar de fiscale vermogensopstelling (FVO).

• De fiscale winst is € 20.000 (€ 66.000 -/- € 46.000) hoger.

• Het ontvangen dividend van € 66.000 maakt deel uit van de fiscale winst, maar valt bij de berekening van de belastbare winst onder de deelnemingsvrijstelling

3.

Grootboekrekening ‘Goodwill’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 60.000 | Afschrijving € 20.000  Naar eindbalans € 40.000 |
| Totaal € 60.000 | Totaal € 60.000 |

Gevolgen:

• De fiscale winst is € 20.000 hoger door het ontbreken van de afschrijving op de goodwill.

• Er gaat geen bedrag naar de fiscale vermogensopstelling (FVO).

4.

Grootboekrekening ‘Onroerend goed’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans €   960.000  Investering € 1.000.000 | Afschrijving €   160.000  Desinvestering €   200.000\*  Naar eindbalans € 1.600.000 |
| Totaal € 1.960.000 | Totaal € 1.960.000 |

\* De boekwaarde van de desinvestering is € 200.000 (€ 1.960.000 -/- € 160.000 -/- € 1.600.000). De boekwinst is volgens de commerciële winst-en-verliesrekening € 150.000. Dit betekent dat de opbrengst € 200.000 + € 150.000 = € 350.000 is geweest, wat overeenkomt met het bedrag dat in de opgave is genoemd.

De fiscale boekwinst is € 150.000 + € 50.000 (de fiscale boekwaarde is € 50.000 lager) = € 200.000. Hiervoor wordt een herinvesteringsreserve (HIR) gevormd.

Grootboekrekening ‘Onroerend goed’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans €  850.000  Investering €  800.000\* | Afschrijving €   150.000  Desinvestering €   150.000  Naar eindbalans € 1.350.000 |
| Totaal € 1.650.000 | Totaal € 1.650.000 |

\* De aanschafwaarde van het gebouw is € 1.000.000, maar hierop wordt de gevormde HIR van € 200.000 in mindering gebracht, zodat de fiscale waarde van de investering € 800.000 is.

Gevolgen:

• Een bedrag van € 1.350.000 gaat naar de fiscale vermogensopstelling (FVO).

• De fiscale winst is € 50.000 hoger door de hogere boekwinst.

• Voor de boekwinst wordt fiscaal een herinvesteringsreserve (HIR) gevormd. De gevormde HIR van € 200.000 wordt binnen het jaar afgeboekt op de nieuwe investering. De aanwending binnen het jaar leidt bij de winstreconciliatie tot een lagere fiscale winst (van € 200.000) als kosten aanwending HIR. Kortom: de boekwinst van € 200.000 komt credit op de fiscale winst-en-verliesrekening, en debet staat hetzelfde bedrag als kosten aanwending HIR.

• Voor de winstreconciliatie geldt: een fiscaal hogere winst door lagere fiscale afschrijving van € 160.000 -/- € 150.000 = € 10.000.

5.

Grootboekrekening ‘Machines en installaties’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 828.000 | Afschrijving € 240.000  Desinvestering €  68.000\*  Naar eindbalans € 520.000 |
| Totaal € 828.000 | Totaal € 828.000 |

\* € 828.000 -/- € 240.000 -/- € 520.000 = € 68.000

Grootboekrekening ‘Machines en installaties’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 200.000 | Afschrijving €  50.000  Desinvestering €       0  Naar eindbalans € 150.000 |
| Totaal € 200.000 | Totaal € 200.000 |

Gevolgen:

• Een bedrag van € 150.000 gaat naar de fiscale vermogensopstelling (FVO).

• Voor de winstreconciliatie geldt: een fiscaal hogere winst door lagere fiscale afschrijving van € 240.000 -/- € 50.000 = € 190.000.

• Voor de winstreconciliatie geldt: een fiscaal hogere winst door de boekwinst van € 68.000 op de verkochte machine. In deel 2 (de staart) van de vermogensvergelijking komt dit bedrag vervolgens weer in mindering op de belastbare winst door toevoeging aan een fiscale reserve.

6.

Grootboekrekening ‘Beleggingen’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 280.000 | Naar eindbalans € 225.000  Koersverlies €  55.000\* |
| Totaal € 280.000 | Totaal € 280.000 |

\* € 280.000 -/- € 225.000 = € 55.000

Grootboekrekening ‘Beleggingen’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 243.000 | Naar eindbalans € 225.000  Koersverlies €  18.000\* |
| Totaal € 243.000 | Totaal € 243.000 |

\* € 243.000 -/- € 225.000 = € 18.000

Gevolgen:

• Een bedrag van € 225.000 gaat naar de fiscale vermogensopstelling (FVO), omdat de beleggingen ook fiscaal moeten worden gewaardeerd tegen de lagere beurskoers.

• Voor de winstreconciliatie geldt: een fiscaal hogere winst door een lager koersverlies van € 55.000 -/- € 18.000 = € 37.000.

7.

Grootboekrekening ‘Voorraden’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 390.000 | Mutatie € 160.000\*  Naar eindbalans € 230.000 |
| Totaal € 390.000 | Totaal € 390.000 |

\* € 390.000 -/- € 230.000 = € 160.000 (de voorraad neemt met dit bedrag af)

Grootboekrekening ‘Voorraden’, fiscaal

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Beginbalans € 365.000 | Mutatie € 180.000\*  Naar eindbalans € 185.000 |
| Totaal € 365.000 | Totaal € 365.000 |

\* € 365.000 -/- € 185.000 = € 180.000 (de voorraad neemt met dit bedrag af)

Gevolgen:

• Een bedrag van € 185.000 gaat naar de fiscale vermogensopstelling (FVO).

• Omdat de commerciële ‘af-mutatie’ lager is, is de commerciële winst hoger. Voor de winstreconciliatie geldt: een fiscaal lagere winst door een hoger voorraadverbruik van € 180.000 -/- € 160.000 = € 20.000.

8. Het voorraadverbruik is: € 1.200.000 + € 20.000 (verschil in voorraadmutaties) = € 1.220.000.

Het voorraadverbruik volgens de formule ‘verbruik = beginvoorraad + inkopen -/- eindvoorraad’ is: € 365.000 + € 1.040.000 -/- € 185.000 = € 1.220.000.

9.

Grootboekrekening ‘KER’ (fiscaal eigen vermogen)

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Naar eindbalans € 50.000 | Beginbalans € 40.000  Toevoeging € 10.000\* |
| Totaal € 50.000 | Totaal € 50.000 |

\* De toevoeging vindt plaats binnen het fiscale eigen vermogen en staat daarom niet op de fiscale winst-en-verliesrekening.

Gevolgen:

• Door de toevoeging aan de KER wordt de belastbare winst ten opzichte van de fiscale winst met € 10.000 verlaagd (in de staart van de vermogensvergelijking).

• Op de commerciële balans komt de KER niet voor. Wel kan commercieel een voorziening groot onderhoud worden gevormd. Fiscaal mag dit ook, maar dan moet de onderneming kiezen tussen een KER en een voorziening.

10.

Grootboekrekening ‘Voorziening groot onderhoud’, commercieel

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Naar eindbalans € 50.000 | Beginbalans € 40.000  Toevoeging € 10.000 |
| Totaal € 50.000 | Totaal € 50.000 |

Gevolgen:

• Fiscaal is er sprake van een KER en daarom is er fiscaal geen sprake van kosten door toevoeging aan een voorziening. Hierdoor is de fiscale winst € 10.000 hoger dan de commerciële winst. Maar dit bedrag wordt in de staart van de vermogensvergelijking in mindering gebracht op de fiscale winst, door de toevoeging aan de KER.

• Op de fiscale balans komt de voorziening groot onderhoud niet voor.

11.

Grootboekrekening ‘HIR’ (fiscaal eigen vermogen)

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Afboeking op  aanschaf gebouw € 200.000  Naar eindbalans €  68.000 | Toevoeging boekwinst gebouw € 200.000  Toevoeging boekwinst machine €  68.000 |
| Totaal € 268.000 | Totaal € 268.000 |

De toevoeging vindt plaats binnen het fiscale eigen vermogen en staat daarom niet op de fiscale winst-en-verliesrekening. De boekwinsten maken wel deel uit van de fiscale winst over 2015, omdat het fiscale vermogen door de boekwinsten is toegenomen. Door de aanwending van de HIR wordt het fiscale eigen vermogen verlaagd, wat de fiscale winst vermindert. De mutatie van de HIR is per saldo een toename van € 68.000. Dit bedrag komt in de staart van de vermogensvergelijking in mindering op de belastbare winst. De gevolgen van de vorming en de aanwending van de HIR zijn bij de desbetreffende posten al besproken.

12.

Fiscale winst-en-verliesrekening Slachter bv over 2015

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Omzet |  | € 3.300.000 |
| Boekwinst verkoop onroerend goed (€ 150.000 + € 50.000) |  | €   200.000 + |
| Boekwinst verkoop machine (€ 0 + € 68.000) |  | €    68.000 + |
| Resultaat deelnemingen |  | €    66.000 + |
| Koersresultaat beleggingen |  | €    18.000 -/- |
|  |  | € 3.616.000 |
| Verbruik voorraden (€ 1.200.000 + € 20.000) | € 1.220.000 |  |
| Personeelskosten | €   840.000 |  |
| Afschrijving gebouwen (€ 160.000 -/- € 10.000) | €   150.000 |  |
| Aanwending HIR gebouwen | €   200.000 |  |
| Afschrijving machines en installaties (€ 240.000 -/- € 190.000) | €    50.000 |  |
| Overige kosten | €   521.000 + |  |
|  |  | € 2.981.000 -/- |
| Fiscale winst |  | €   635.000 |

13. De belastbare winst van Slachter bv over 2015:

|  |  |
| --- | --- |
| Fiscale winst | € 635.000 |
| Deelnemingsvrijstelling (permanent verschil) | €  66.000 -/- |
| Mutatie fiscale reserve HIR (tijdelijk verschil) | €  68.000 -/- |
| Mutatie fiscale reserve KER (tijdelijk verschil) | €  10.000 -/- |
| Niet-aftrekbare kosten (permanent verschil) | €   2.000 + |
| Belastbare winst | € 493.000 |

14. De te betalen Vpb is: 20% van € 493.000 = € 98.600.

15. De winstreconciliatie over 2015:

|  |  |
| --- | --- |
| Commerciële winst vóór belastingen | € 450.000 |
| Hogere fiscale winst door de hogere opbrengst uit deelnemingen\* | €  20.000 + |
| Hogere fiscale winst door geen afschrijving op goodwill\* | €  20.000 + |
| Hogere fiscale winst door de lagere afschrijving op machines en installaties | € 190.000 + |
| Hogere fiscale winst door de hogere boekwinst op machines en installaties | €  68.000 + |
| Hogere fiscale winst door de hogere boekwinst op onroerend goed | €  50.000 + |
| Hogere fiscale winst door de lagere afschrijving op onroerend goed | €  10.000 + |
| Lagere fiscale winst door aanwending van de HIR bij de aanschaf van het gebouw | € 200.000 -/- |
| Hogere fiscale winst door het lagere koersverlies | €  37.000 + |
| Lagere fiscale winst door de hogere kosten van het voorraadverbruik | €  20.000 -/- |
| Hogere fiscale winst door geen dotatie aan de voorziening groot onderhoud | €  10.000 + |
| Fiscale winst | € 635.000 |

\* De permanente verschillen en de overige tijdelijke verschillen bestaan hier bij de winstreconciliatie uit het resultaat uit deelneming en de afschrijving op goodwill. Alle andere verschillen zijn verrekenbare en belastbare verschillen.

16. De belastinggrondslag over 2015:

|  |  |
| --- | --- |
| Commerciële winst voor belastingen | € 450.000 |
| Opbrengst uit deelnemingen (permanent verschil) | €  46.000 -/- |
| Afschrijving op goodwill (permanent verschil) | €  20.000 + |
| Niet-aftrekbare kosten (permanent verschil) | €   2.000 + |
| Belastinggrondslag | € 426.000 |

17. De belastinglast is: 20% van € 426.000 = € 85.200.

18. De journaalpost van de belastinglast:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 990 | Belastinglast | 85.200 |  |
|  | 095 | Voorziening Vpb | 13.400 |  |
| Aan | 195 | Te betalen Vpb |  | 98.600 |

19. De effectieve of feitelijke belastingdruk is: belastinglast / winst voor belastingen × 100%. De effectieve belastingdruk is: € 85.200/€ 450.000 × 100% = 18,9%. Er is sprake van onderdruk, omdat het feitelijke tarief lager is dan het geldende tarief van 20%.

20. De mutatie van de voorziening Vpb wordt veroorzaakt door de (verrekenbare en belastbare) tijdelijke verschillen tussen de commerciële winst en de belastbare winst:

|  |  |
| --- | --- |
| Hogere fiscale winst door de hogere boekwinst op onroerend goed | €  50.000 + |
| Hogere fiscale winst door de lagere afschrijving op onroerend goed | €  10.000 + |
| Lagere fiscale winst door aanwending van de HIR bij de aanschaf van het gebouw | € 200.000 -/- |
| Hogere fiscale winst door de lagere afschrijving op machines en installaties | € 190.000 + |
| Hogere fiscale winst door de hogere boekwinst op machines en installaties | €  68.000 + |
| Hogere fiscale winst door het lagere koersverlies | €  37.000 + |
| Lagere fiscale winst door de hogere kosten van het voorraadverbruik | €  20.000 -/- |
| Hogere fiscale winst door geen dotatie aan de voorziening groot onderhoud | €  10.000 + |
| Toevoeging aan de HIR | €  68.000 -/- |
| Toevoeging aan de KER | €  10.000 -/- |
| Hogere fiscale winst door belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen | €  67.000 |

Een hogere fiscale winst van € 67.000 (door tijdelijke verschillen) leidt tot debitering van de latentie met 20% van € 67.000 = € 13.400.

21.

Grootboekrekening ‘Voorziening Vpb’ over 2015

|  |  |
| --- | --- |
| Debet | Credit |
| Afboeking €  13.400  Naar eindbalans € 146.600 | Beginbalans € 160.000 |
| Totaal € 160.000 | Totaal € 160.000 |

22.

Fiscale en commerciële balans Slachter bv per 31 december 2015

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Debet | Fiscaal | Commercieel |
| Vaste activa |  |  |
| Deelneming | €   254.000 | €   360.000 |
| Goodwill deelneming |  | €    40.000 |
| Onroerend goed | € 1.350.000 | € 1.600.000 |
| Machines en installaties | €   150.000 | €   520.000 |
|  |  |  |
| Vlottende activa |  |  |
| Beleggingen | €   225.000 | €   225.000 |
| Voorraden | €   185.000 | €   230.000 |
| Debiteuren | €   480.000 | €   480.000 |
| Liquide middelen | €   228.000 | €   228.000 |
| Totaal | € 2.872.000 | € 3.683.000 |
|  |  |  |
| Credit | Fiscaal | Commercieel |
| Eigen vermogen |  |  |
| Geplaatst aandelenkapitaal |  | €   400.000 |
| Agioreserve |  | €    40.000 |
| Winstreserve |  | € 2.915.800 |
| KER | €    50.000 |  |
| HIR | €    68.000 |  |
| Overig fiscaal vermogen | € 2.623.400 |  |
| Totaal eigen vermogen | € 2.741.400 | € 3.355.800 |
|  |  |  |
| Vreemd vermogen lang |  |  |
| Voorziening groot onderhoud |  | €    50.000 |
| Voorziening Vpb |  | €   146.600 |
|  |  |  |
| Vreemd vermogen kort |  |  |
| Crediteuren | €    32.000 | €    32.000 |
| Te betalen Vpb | €    98.600 | €    98.600 |
| Totaal | € 2.872.000 | € 3.683.000 |

23. De belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen staan in het onderstaande overzicht overzicht:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Commercieel | Fiscaal | Verschil |
| Vaste activa |  |  |  |
| Deelneming | €   360.000 | €   254.000 | permanent |
| Goodwill | €    40.000 |  | permanent |
| Onroerend goed | € 1.600.000 | € 1.350.000 | € 250.000 + |
| Machines en installaties | €   520.000 | €   150.000 | € 370.000 + |
|  |  |  |  |
| Vlottende activa |  |  |  |
| Beleggingen | €   225.000 | €   225.000 | €        0 |
| Voorraden | €   230.000 | €   185.000 | €  45.000 + |
| KER |  | €    50.000 | €  50.000 + |
| HIR |  | €    68.000 | €  68.000 + |
| Voorziening groot onderhoud | €    50.000 |  | €  50.000 -/- |
|  |  |  |  |
| Totaal van de tijdelijke verschillen |  |  | € 733.000 |

Het totaal van de belastbare en verrekenbare tijdelijke verschillen is € 733.000. De voorziening Vpb is: 20% van € 733.000 = € 146.600.

De latentie Vpb heeft altijd betrekking op toerekeningsverschillen. Het verschil in de waardering van deelnemingen wordt ook wel aangeduid als een winstbegripverschil. Hieronder vallen – naast de waarderingsverschillen en de resultaten op deelnemingen – vooral ook de fiscaal niet-aftrekbare kosten en de investeringsaftrek.

24. De fiscale vermogensvergelijking over 2015 ziet er als volgt uit:

|  |  |
| --- | --- |
| Eindvermogen | € 2.741.400 |
| Af: Beginvermogen | € 2.205.000 -/- |
| Vermogensmutatie | €  536.400 |
| Bij: Vpb | €   98.600 + |
| Fiscale winst | €  635.000 |
| Af: Deelnemingsvrijstelling (permanent verschil) | €   66.000 -/- |
| Af: Mutatie fiscale reserve HIR (tijdelijk verschil) | €   68.000 -/- |
| Af: Mutatie fiscale reserve KER (tijdelijk verschil) | €   10.000 -/- |
| Bij: Niet-aftrekbare kosten (permanent verschil) | €    2.000 + |
| Belastbare winst | €  493.000 |