

UITWERKING WAARDERING ONDERHANDEN WERK

1. Inleiding

De Belastingdienst en de brancheorganisaties Bouwend Nederland, Uneto-VNI en FME CWM hebben onderzocht welke uitwerking van artikel 3.29b Wet IB 2001 op instemming van alle betrokken partijen kan rekenen. Dit heeft geleid tot het volgende. De Belastingdienst geeft aan dat ook ondernemingen uit andere sectoren waarbij vergelijkbare problematiek speelt een beroep kunnen doen op deze regeling.

2. Uitgangspunten

Het wettelijke kader van artikel 3.29b Wet IB 2001 is als volgt te kenschetsen:

- de wetbepaling is primair een budgettaire maatregel en beoogt verder de verschillen in waarderingssystematiek van onderhanden werk tussen de commerciële en de fiscale balans te verkleinen;
- de winst moet méér voortschrijdend worden verantwoord dan tot 2007 volgens artikel 3.25 Wet IB 2001 (goed koopmansgebruik) vereist was;
- voor de fiscale winstverantwoording wordt aangesloten bij de hoofdregel van de commerciële jaarverslaggeving: winstverantwoording naar rato van de voortgang van de werkzaamheden.

In deze notitie worden uitwerkingen gegeven. Nadrukkelijk wordt vastgesteld dat ook andere uitwerkingen mogelijk zijn. Een ondernemer heeft binnen het wettelijke kader de vrijheid zijn eigen methodiek te bepalen, mits hij daarin een consequente gedragslijn volgt.

3. Onderhanden werk en onderhanden opdracht

Voor het vaststellen van de reikwijdte van artikel 3.29b Wet IB 2001 worden de volgende begrippen gehanteerd:

- a. Van een 'werk' is sprake als werkzaamheden voortvloeien uit een overeenkomst van aanneming van werk (art. 7:750 BW). Als dat in zijn branche gebruikelijk is dan mag een ondernemer desgewenst ook werkzaamheden die een deel vormen van een overeenkomst van aanneming van werk aanmerken als een 'werk'.

Om kwalificatieproblemen te voorkomen, wordt al het onderhanden werk van een onderneming geacht binnen de reikwijdte van artikel 3.29b lid 1 Wet IB 2001 te vallen, tenzij de ondernemer het tegendeel aannemelijk kan maken.

Voor de uitwerking van artikel 3.29b, lid 2, Wet IB wordt voor het begrip 'opdracht' in het licht van het voorgaande mutatis mutandis aangesloten bij de 'overeenkomst van opdracht' (art. 7:400 BW).

Voor voorbeelden van een 'werk' en van 'opdracht' wordt verwezen naar bijlage 1 bij deze notitie.

- b. De term 'onderhanden werk' wordt gedefinieerd als elk werk dat op balansdatum nog niet kan worden afgesloten. Wanneer een ondernemer kiest voor het splitsen van een werk in delen, zoals vermeld in onderdeel a, tweede volzin, dan is er bij het gereed komen van zo'n deel in zoverre geen sprake meer van onderhanden werk.

Voor de jaarwinstbepaling wordt winst op een (onderhanden) werk in ieder geval als gerealiseerd in aanmerking genomen wanneer goed koopmansgebruik dat vereist.

Bij een onderhanden opdracht (artikel 3.29b lid 2) geldt de definitie mutatis mutandis voor elke 'opdracht'.

4. De uitwerking van artikel 3.29b Wet IB 2001

Artikel 3.29b Wet Inkomstenbelasting 2001 schrijft voor een gedeelte van de overeengekomen *vergoeding* voor het aangenomen werk toe te rekenen aan dat onderhanden werk. De waardering kan als volgt worden bepaald.

- De winst wordt voortschrijdend genomen door het activeren van de toerekenbare kosten en het toerekenbare winstdeel per onderhanden werk;
- Alle direct en indirect toerekenbare kosten moeten worden geactiveerd. Tot deze kosten behoren onder meer het constante deel van de algemene kosten, niet-verrekenbare kosten en financieringskosten;
- Het te activeren toerekenbare winstdeel wordt uit de verwachte winst van het onderhanden werk afgeleid door deze te vermenigvuldigen met de breuk: 'geactiveerde kosten' : 'totaal te verwachten kosten'. Bij deze berekening wordt uitgegaan van een calculatie naar de stand van zaken op balansdatum. De teller en de noemer in de breuk bevatten slechts de toerekenbare directe en indirecte kosten, en dus

bijvoorbeeld niet reeds in rekening gebrachte termijnen. Het toerekenbare winstdeel mag niet negatief zijn;

- Bij werken met een (voor-)gecalculeerd verlies kan de ondernemer volgens de regels van goed koopmansgebruik een verliesvoorziening vormen. Deze voorziening mag in mindering worden gebracht op de balanspost onderhanden werk.

Het spreekt voor zich dat bij de toepassing van artikel 3.29b Wet IB 2001 kosten en opbrengsten reëel moeten worden ingeschat naar de stand van zaken op balansdatum.

5. De uitwerking van artikel 3.29b Wet IB 2001 voor kleine ondernemingen

Voor de uitwerking van artikel 3.29b Wet IB 2001 wordt in beginsel aangesloten bij de administratie van de onderneming. Sommige kleine ondernemers voeren geen administratie op projectniveau. In het licht van een doelmatige belastingheffing en ter vermindering van de administratieve lasten is het voor deze ondernemers toegestaan de volgende waarderingsmethode toe te passen.

De winst wordt voortschrijdend genomen door het activeren van de toerekenbare kosten en het toerekenbare winstdeel. Dit winstdeel wordt bepaald op basis van het gemiddelde winstpercentage over de drie voorgaande belastingjaren. Jaarlijks wordt daartoe het gemiddelde winstpercentage van de onderneming berekend of wordt het gemiddelde winstpercentage genomen van werken die naar hun aard vergelijkbaar zijn met de werken die op balansdatum nog onderhanden zijn.

Onderhanden werk wordt dan, conform de uitgangspunten in onderdeel 2, gewaardeerd op de directe en indirecte toerekenbare kosten vermeerderd met een winstopslag op basis van dit berekende gemiddelde. Tot de toerekenbare kosten behoren onder meer het constante deel van de algemene kosten, niet-verrekenbare kosten en de financieringskosten.

Ondernemingen met een netto omzet over het voorgaande boekjaar van minder dan 4 miljoen euro mogen deze methode zonder meer toepassen. Voor het begrip netto omzet wordt in dit verband verwezen naar artikel 2:377 BW. Bedraagt de netto omzet 4 miljoen euro of meer, maar minder dan het grensbedrag van artikel 2:396, lid 1, letter b, BW (in 2008: 8,8 miljoen euro), dan is de administratie van de onderneming beslissend. Als het op basis van die administratie niet mogelijk is om te waarderen volgens de methode van paragraaf 4, dan mag de onderneming waarderen volgens de methode van paragraaf 5. De bewijslast rust daarbij op de onderneming.

Voor de berekening van het gemiddelde winstpercentage wordt voor een verliesjaar een winstpercentage van 0% meegewogen. De ondernemer moet de berekening van de balanspost onderhanden werk in zijn administratie vastleggen.

6 De uitwerking van artikel 3.29b Wet IB 2001 bij kleine projecten

Voor de uitwerking van artikel 3.29b Wet IB 2001 wordt in beginsel aangesloten bij de administratie van de onderneming. Voor kleine projecten waarvoor geen administratie op projectniveau wordt gevoerd, is het in het licht van een doelmatige belastingheffing en ter vermindering van de administratieve lasten binnen de gestelde voorwaarden toegestaan voor de waardering van het onderhanden werk op grond van artikel 3.29b Wet IB 2001 de volgende waarderingsmethode toe te passen.

Van een klein project is sprake als de vergoeding voor een project minder dan € 100.000 (exclusief omzetbelasting) bedraagt. Een onderneming die niet mag waarderen volgens de methode van paragraaf 5 maar wel kleine projecten uitvoert, kan de toerekenbare winst van die onderhanden kleine projecten vaststellen aan de hand van het gemiddelde winstpercentage van naar hun aard vergelijkbare projecten over de drie voorgaande belastingjaren. Jaarlijks wordt dit percentage herrekend. Onderhanden werk in verband met deze kleine projecten wordt dan, conform de uitgangspunten in onderdeel 2, gewaardeerd op de directe en indirecte toerekenbare kosten vermeerderd met een winstopslag op basis van dit berekende gemiddelde.

Als de vergoeding voor een project € 100.000 (exclusief omzetbelasting) of meer bedraagt maar de ondernemer administreert en volgt het project niet individueel, kan de waarderingsregel uit de vorige alinea onder een aanvullende voorwaarde worden toegepast. De ondernemer moet in dat geval kunnen aantonen dat het project niet individueel wordt geadmistreerd.

Overigens vormen in dit verband een korte looptijd van een werk of onzekerheden over kosten of opbrengsten geen reden om de winst niet voortschrijdend te verantwoorden volgens de methode van paragraaf 4.

Om te bepalen wat als 'klein project' kan worden aangemerkt, wordt rekening gehouden met samenhangende projecten. Met elkaar samenhangende projecten worden als één geheel behandeld. Van met elkaar samenhangende projecten is bijvoorbeeld sprake als naast een hoofdopdracht één of meer

meerwerkopdrachten worden verkregen. Een ander voorbeeld is een situatie waarin voor één project voor de te verrichten arbeid, de te leveren materialen, of voor het ter beschikking te stellen materieel aparte overeenkomsten worden gesloten.

Voor de uitleg van het voorgaande wordt in beginsel aangesloten bij de wijze waarop de ondernemer deze projecten volgens hetgeen in zijn branche gebruikelijk is in zijn administratie verwerkt.

Voor de berekening van het gemiddelde winstpercentage wordt voor een verliesjaar een winstpercentage van 0% meegewogen. De ondernemer moet de berekening van de balanspost onderhanden werk in zijn administratie vastleggen.

7. Grondslag berekening gemiddeld winstpercentage

Voor de berekening van het gemiddeld winstpercentage van de onderneming als bedoeld in paragraaf 5 wordt als 'winst' opgevat het commerciële bedrijfsresultaat vóór rente, resultaat deelnemingen en belastingen. Zoals is aangegeven wordt bij de berekening van het gemiddelde winstpercentage voor een 'verliesjaar' een winstpercentage van 0% meegewogen.

Voor de berekening van het gemiddelde winstpercentage van naar aard vergelijkbare projecten als bedoeld in de paragrafen 5 en 6 wordt 'winst' opgevat als positief projectresultaat. Reden daarvoor is dat in verband met verliesprojecten op grond van goed koopmansgebruik verliesvoorzieningen kunnen worden gevormd. Als bij de berekening van het gemiddelde winstpercentage ook rekening zou worden gehouden met verliespercentages van projecten, zouden dezelfde verliesprojecten ten onrechte tweemaal in aanmerking worden genomen.

8. Evaluatiemoment

In 2010 wordt de uitwerking van artikel 3.29b Wet IB 2001 geëvalueerd. Daarbij wordt onder meer aandacht besteed aan de verdeling van baten en lasten over de verschillende jaren en aan de praktische toepasbaarheid van de uitwerking.

Opgenomen bijlagen bij notitie 'Uitwerking waardering onderhanden werk':

- bijlage 1: definitie
- bijlage 2: drie cijfervoorbeelden

Zoetermeer, .. februari 2009

Bouwend Nederland

Dhr. Mr. J.L. van Tuinen
Algemeen Directeur Bouwend Nederland

Zoetermeer, .. februari 2009

FME-CWM

Dhr. J. Kamminga
Voorzitter Vereniging FME-CWM

Zoetermeer, .. februari 2009

UNETO-VNI

Mw. Drs. T. Siertsema MBA
Directeur UNETO-VNI

Den Haag, .. februari 2009

Belastingdienst

Dhr. Drs. T.W.M. Poolen
Lid van het managementteam
Belastingdienst

Bijlage 1 bij notitie 'Uitwerking waardering onderhanden werk'

Van een 'werk' is sprake als werkzaamheden voortvloeien uit een overeenkomst van aanneming van werk (art. 7:750 BW). Als dat in zijn branche gebruikelijk is dan mag een ondernemer desgewenst ook werkzaamheden die een deel vormen van een overeenkomst van aanneming van werk aanmerken als een 'werk'.

Een 'werk' in het kader van artikel 3.29b Wet IB 2001 kan bijvoorbeeld zijn:

- een overeenkomst van aanneming van werk, waarin contractueel één oplevering van het gehele werk bij afronding van het gehele werk is overeengekomen;
- een overeenkomst van aanneming van werk waarin de oplevering van verschillende delen is overeengekomen. Ook kan elk deel als een 'werk' worden beschouwd;
- een overeenkomst van aanneming van werk dat in regie wordt uitgevoerd: elk uur (arbeid en/of materieel) en/of elke materiaaleenheid kan als een werk worden beschouwd.

Voorbeelden van een 'opdracht' zijn:

- een overeenkomst van opdracht met vergoeding van het aantal gewerkte uren: het gehele contract geldt als één opdracht;
- een overeenkomst van opdracht met vergoeding van het aantal gewerkte uren: elk uur (arbeid) en/of elke materiaaleenheid kan als een opdracht worden beschouwd.

Een werk of een opdracht dat op balansdatum in uitvoering is, kan op balansdatum leiden tot de balanspost onderhanden werk ex artikel 3.29b Wet IB 2001.

Bijlage 2 bij notitie 'Uitwerking waardering onderhanden werk'

Voorbeeld A: Berekening gerealiseerde fiscale winst met gemiddeld winstpercentage

Van een aannemer is de balanspositie onderhanden werk in de commerciële jaarrekening als volgt opgebouwd:

			x 1.000	2007	2008
Directe kosten				500	600
Opslag AK	stel	8%		40	48
Totaal geactiveerde kosten				540	648
Bij: PCM resultaat winstgevende werken				pm	pm
Af: voorziening verliesgevende werken				7-	5-
Commerciële waardering onderhanden werk				533	643

De commerciële resultaten 2004 - 2007 waren als volgt:

		x 1.000	2004	2005	2006	2007
Bedrijfsopbrengsten	A		8.000	11.600	14.000	13.200
Bedrijfslasten (incl. AK)	B		7.800-	11.800-	13.600-	12.600-
Bedrijfsresultaat (vóór rente, resultaat deelnemingen en belastingen)	C		200	200-	400	600

Berekening fiscale waardering balanspost onderhanden werk:

Winstpercentage	(C/-B)*100%	2,56%	-1,69%	2,94%	4,76%
Gecorrigeerde winstpercentage (tenminste 0%)		2,56%	0,00%	2,94%	4,76%

Te activeren winstdeel eindbalans 2007	gemiddelde 3 jr	1,84%
Te activeren winstdeel eindbalans 2008	gemiddelde 3 jr	2,57%

Het onderhanden werk moet fiscaal als volgt worden gewaardeerd:

			x 1.000	2007	2008
Directe kosten				500	600
Opslag AK		8%		40	48
Totaal geactiveerde kosten				540	648
Bij: gemiddelde winst afgelopen 3 jaar				10	17
Af: voorziening verliesgevende werken				7-	5-
Fiscale waardering onderhanden werk				543	660

Voorbeeld B: aftrek kostenoverschrijding

Een grote ondernemer is de verplichting aangegaan om een tunnel van 4 km aan te leggen.

Anneemsom	110.000	x 1.000
Voorgecalculeerde kosten	<u>100.000-</u>	
Voorcalculatorische winst	<u>10.000</u>	

Facturatie: aanbetaling bij start bouw 10.000. Vervolgens 25.000 voor elke gerealiseerde km.
De productie is 1 km per jaar.

Eindbalans jaar 1

In jaar 1 is 1 km tunnel geproduceerd. Dit verliep volgens plan.

Totaal te verwachten opbrengst	110.000
Totaal te verwachten kosten	<u>100.000-</u>
Te verwachten projectresultaat	<u>10.000</u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	25.000	werkelijke kosten
Toerekenbare winst	<u>2.500</u>	1/4 deel
	27.500	
Af: gefactureerde termijnen	<u>35.000-</u>	aanbet. + 1e termijn
Fiscale waardering onderhanden werk	<u>7.500-</u>	

Fiscaal resultaat

Netto omzet	35.000	aanbet. + 1e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>7.500-</u>	
Productiewaarde	27.500	
Bedrijfskosten	<u>25.000-</u>	werkelijke kosten
Netto resultaat voor belastingen	<u>2.500</u>	

Eindbalans jaar 2

In jaar 2 is wederom 1 km tunnel geproduceerd. In dit jaar bleken echter de tunnelringen te lekken.

Er moesten reparaties worden uitgevoerd. Kosten: 6.000

Voor het nog te realiseren deel van de tunnel zullen andere (duurdere) ringen moeten worden gebruikt. Verwachte meerkosten tunnelringen ten opzichte van de begrote kosten: 3.000

Totaal te verwachten opbrengst	110.000
Totaal te verwachten kosten	<u>109.000-</u>
Te verwachten projectresultaat	<u>1.000</u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	56.000	2 x 25000 + 6000
Toerekenbare winst	<u>514</u>	1000 x 56000 / 109000
	56.514	
Af: gefactureerde termijnen	<u>60.000-</u>	10000 + 2 x 25000
Fiscale waardering onderhanden werk	<u>3.486-</u>	

Fiscaal resultaat

Netto omzet	25.000	2e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>4.014</u>	
Productiewaarde	29.014	
Bedrijfskosten	<u>31.000-</u>	25000 + 6000
Netto resultaat voor belastingen	<u>1.986-</u>	

Eindbalans jaar 3

Geen nadere bijzonderheden. Verwachte meerkosten ad. 3.000 bleek goed ingeschat.

Totaal te verwachten opbrengst	110.000
Totaal te verwachten kosten	<u>109.000-</u>
Te verwachten projectresultaat	<u><u>1.000</u></u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	82.500	3 x 25000 + 6000 + 1500
Toerekenbare winst	<u>757</u>	1000 x 82500 / 109000
	83.257	
Af: gefactureerde termijnen	<u>85.000-</u>	10000 + 3 x 25000
Fiscale waardering onderhanden werk	<u><u>1.743-</u></u>	

Fiscaal resultaat

Netto omzet	25.000	3e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>1.743</u>	
Productiewaarde	26.743	
Bedrijfskosten	<u>26.500-</u>	25000 + 1500
Netto resultaat voor belastingen	<u><u>243</u></u>	

Eindbalans jaar 4

Verwachte meerkosten bleek geen 3.000, maar 3.500. Oplevering.

Totaal opbrengst	110.000
Totaal kosten	<u>109.500-</u>
Projectresultaat	<u><u>500</u></u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	-
Toerekenbare winst	<u>-</u>
	-
Af: gefactureerde termijnen	<u>-</u>
Fiscale waardering onderhanden werk	<u><u>- opgeleverd</u></u>

Fiscaal resultaat

Netto omzet	25.000	4e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>1.743</u>	
Productiewaarde	26.743	
Bedrijfskosten	<u>27.000-</u>	25000 + 2000
Netto resultaat voor belastingen	<u><u>257-</u></u>	

Cumulatief resultaat voor belastingen

jaar 1	2.500
jaar 2	1.986-
jaar 3	243
jaar 4	<u>257-</u>
Totaal in de heffing betrokken	<u><u>500</u></u>

Voorbeeld C: aftrek kostenoverschrijding en verliesvoorziening

Een grote ondernemer is de verplichting aangegaan om een tunnel van 4 km aan te leggen.

Aanneemsom:	110.000	x 1.000
Voorgecalculeerde kosten	<u>100.000-</u>	
Voorcalculatorische winst	<u>10.000</u>	

Facturatie: aanbetalings bij start bouw 10.000. Vervolgens 25.000 voor elke gerealiseerde km.
De productie is 1 km per jaar.

Eindbalans jaar 1

In jaar 1 is 1 km tunnel geproduceerd. Dit verliep volgens plan.

Totaal te verwachten opbrengst	110.000
Totaal te verwachten kosten	<u>100.000-</u>
Te verwachten projectresultaat	<u>10.000</u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	25.000	werkelijke kosten
Toerekenbare winst	<u>2.500</u>	1/4 deel
	<u>27.500</u>	
Af: gefactureerde termijnen	<u>35.000-</u>	aanbet. + 1e termijn
Fiscale waardering onderhanden werk	<u>7.500-</u>	

Fiscaal resultaat

Netto omzet	35.000	aanbet. + 1e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>7.500-</u>	
Productiewaarde	<u>27.500</u>	
Bedrijfskosten	<u>25.000-</u>	werkelijke kosten
Netto resultaat voor belastingen	<u>2.500</u>	

Eindbalans jaar 2

In jaar 2 is wederom 1 km tunnel geproduceerd. In dit jaar bleken echter de tunnelringen te lekken.

Er moesten reparaties worden uitgevoerd. Kosten: 30.000

Voor het nog te realiseren deel van de tunnel zullen andere (duurdere) ringen moeten worden gebruikt. Verwachte meerkosten tunnelringen ten opzichte van de begrote kosten: 15.000

Totaal te verwachten opbrengst	110.000
Totaal te verwachten kosten	<u>145.000-</u>
Te verwachten projectresultaat	<u>35.000-</u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	80.000	2 x 25000 + 30000
Verliesvoorziening	<u>35.000-</u>	
	<u>45.000</u>	
Af: gefactureerde termijnen	<u>60.000-</u>	10000 + 2 x 25000
Fiscale waardering onderhanden werk	<u>15.000-</u>	

Fiscaal resultaat

Netto omzet	25.000	2e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>7.500-</u>	
Productiewaarde	<u>17.500</u>	
Bedrijfskosten	<u>55.000-</u>	25000 + 30000
Netto resultaat voor belastingen	<u>37.500-</u>	

Eindbalans jaar 3

Geen nadere bijzonderheden. Verwachte meerkosten ad. 15.000 bleek goed ingeschat.

Totaal te verwachten opbrengst	110.000
Totaal te verwachten kosten	<u>145.000-</u>
Te verwachten projectresultaat	<u><u>35.000-</u></u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	112.500	3 x 25000 + 30000 + 7500
Verliesvoorziening	<u>35.000-</u>	
	77.500	
Af: gefactureerde termijnen	<u>85.000-</u>	10000 + 3 x 25000
Fiscale waardering onderhanden werk	<u><u>7.500-</u></u>	

Fiscaal resultaat

Netto omzet	25.000	3e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>7.500</u>	
Productiewaarde	32.500	
Bedrijfskosten	<u>32.500-</u>	25000 + 7500
Netto resultaat voor belastingen	<u><u>-</u></u>	

Eindbalans jaar 4

Verwachte meerkosten bleek geen 15.000, maar 15.500. Oplevering.

Totaal opbrengst	110.000
Totaal kosten	<u>145.500-</u>
Projectresultaat	<u><u>35.500-</u></u>

Fiscale waardering onderhanden werk

Geactiveerde kosten	-	
Verliesvoorziening	<u>-</u>	
	-	
Af: gefactureerde termijnen	-	
Fiscale waardering onderhanden werk	<u><u>-</u></u>	opgeleverd

Fiscaal resultaat

Netto omzet	25.000	4e termijn
Mutatie onderhanden werk	<u>7.500</u>	
Productiewaarde	32.500	
Bedrijfskosten	<u>33.000-</u>	25000 + 8000
Netto resultaat voor belastingen	<u><u>500-</u></u>	

Cumulatief resultaat voor belastingen

jaar 1	2.500
jaar 2	37.500-
jaar 3	-
jaar 4	<u>500-</u>
Totaal in de heffing betrokken	<u><u>35.500-</u></u>