

Fiscaliteiten

Winstbepaling bij onderhanden werk

Mr. H.R. Petri

BELASTINGEN

1 Inleiding

Omdat de fiscale behandeling van onderhanden werken, met name waar het de waardering betreft, in de praktijk aanleiding geeft tot vragen, heeft de Staatssecretaris van Financiën in een Besluit (Besluit van 18 december 1998, DB98/696M) de lijnen uitgezet waarlangs naar zijn inzicht een oordeel omtrent een juiste waardering dient te worden gegeven. Met name wordt in het Besluit aandacht besteed aan het tijdstip waarop winst op onderhanden werken fiscaal als gerealiseerd dient te worden beschouwd. Aan de hand van de op dit terrein tot nu toe gewezen rechtspraak wordt voor verschillende situaties aangegeven op welke wijze onderhanden werken dienen te worden gewaardeerd. Deze inzichten dienen door de Belastingdienst tot richtsnoer voor de uitvoering te worden genomen. In deze bijdrage zal aan de inhoud van het Besluit aandacht worden besteed en zal op onderdelen waar zulks nuttig lijkt een kanttekening worden geplaatst.

2 Winstrealisatie

In het Besluit worden allereerst in abstracto de lijnen uitgezet waarlangs de omvang van de jaarwinst dient te worden bepaald. Sleutelbegrip is daarbij het realisatiebeginsel (binnen goed koopmansgebruik), dat ertoe leidt dat winst uiterlijk dient te worden gerealiseerd op het

tijdstip waarop de overeengekomen werkzaamheden geheel of voor een deel ten uitvoer zijn gebracht en de tegenprestatie door de opdrachtgever is verschuldigd. Op dit uitgangspunt dient een nuancering te worden aangebracht vanuit het voorzichtigheidsbeginsel: realisatie wordt verhinderd indien en voorzover er nog belangrijke onzekerheden over de toerekenbare opbrengsten en kosten bestaan met betrekking tot de overeengekomen prestatie. Indien binnen het hiervoor geschetste kader kan worden geopereerd bestaat er naar het inzicht van de Staatssecretaris een redelijke mate van zekerheid over de door de opdrachtnemer behaalde winst.

Kanttekening

In feite wordt hiermee in het Besluit een scheidslijn aangebracht tussen onderhanden werk en een declarabele vordering. Zodra in de contractuele relatie met de opdrachtgever de mogelijkheid bestaat een bedrag in rekening te brengen, komt hiermee in feite een einde aan de status van onderhanden werk. Het ontstaan van de declarabele vordering dient op de winstbepalende balans tot uitdrukking te worden gebracht.

3 Praktijkvragen

In het Besluit wordt opgemerkt dat vanuit de uitvoeringspraktijk regelmatig de stelling wordt vernomen dat winst terzake van onderhanden werken pas wordt gerealiseerd bij de eerste oplevering van een bouwproject of bij de voltooiing van een adviesrapport. Naar het inzicht van de Staatssecretaris is dit evenwel een te eenvoudige voorstelling van zaken en dient een nuancering op deze zienswijze te worden aangebracht. In het Besluit wordt vervolgens aangenomen dat de

Mr. H.R. Petri is verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Katholieke Universiteit Brabant en aan Bakx Rombouts Belastingadviseurs te Deventer.

winst onder omstandigheden al gedurende de uitvoering van een opdracht dient te worden verantwoord, wanneer dit past binnen het hiervoor met betrekking tot de uitgangspunten van goed koopmansgebruik gevormde kader. Een gevolg van deze benadering kan zijn dat winstrealisatie dan op een eerder tijdstip plaatsvindt dan in de praktijk wel wordt aangenomen.

4 Uitwerking

Aansluitend wordt in het Besluit stelling ingenomen met betrekking tot het moment waarop winstrealisatie dient te worden aangenomen in verschillende situaties met betrekking tot een onderhanden werk. Daarbij dient volgens het Besluit geen onderscheid te worden gemaakt tussen aanneming van werk en dienstverlening.

4.1 Honorering per eenheid

Besluit

‘Voor een opdracht met honorering per eenheid (bijvoorbeeld per gewerkt uur) zonder nadere beperking van het aantal te declareren uren, moet de opdrachtnemer na iedere gewerkte of uitgevoerde eenheid winst verantwoorden. Ook als wel een limiet wordt gesteld aan het aantal te declareren eenheden of indien er een oriënterende prijs is overeengekomen, dient de opdrachtnemer na iedere gewerkte of uitgevoerde eenheid winst te verantwoorden.’

Kanttekening

Volgens constante rechtspraak dienen vrije beroepsbeoefenaren het declarabele vorderingsstelsel te hanteren, dat wil zeggen dat winst dient te worden genomen op het moment dat aan de afnemer gedeclareerd zou kunnen worden. Bij een over een langere periode lopende opdracht is het heel gebruikelijk dat tussentijds deeldeclaraties worden verzonden naar rato van het tot dan toe aan de opdracht bestede aantal uren. Van onderhanden werk is op zo’n moment geen sprake meer; de vordering dient te worden geactiveerd op het declarabele bedrag. Of na iedere gewerkte eenheid inderdaad winst moet worden genomen hangt dus af van het antwoord op de vraag of in de relatie met de opdrachtgever op dat moment kan worden gedeclareerd.

4.2 Contract tegen een vaste prijs

Besluit

‘Indien een opdracht wordt uitgevoerd tegen een vaste prijs die in eerste instantie is bepaald op basis van de prijs van een bepaalde eenheid (bijvoorbeeld een uur, een dagdeel of een materiaaleenheid), dient de opdrachtnemer in beginsel per gewerkte of uitgevoerde eenheid winst te verantwoorden. Ten aanzien van een op zichzelf staand deel van een werk met meer dan relatief geringe risico’s over de toerekenbare opbrengsten en kosten, mag verantwoording van de winst uiterlijk worden uitgesteld tot het tijdstip waarop de winst over dit deel met redelijke zekerheid vaststaat, doch uiterlijk op het tijdstip waarop de levering van dit deel plaatsvindt.

Dit is slechts anders indien sprake is van een gegronde reden voor winstuitstel. Dat is het geval indien een opdrachtnemer grote risico’s over de aan de hem toerekenbare opbrengsten en kosten loopt. De winst mag dan later worden verantwoord, doch uiterlijk op het tijdstip waarop het gehele werk gereed is (materiële oplevering).’

Kanttekening

Indien een project uit verschillende onderdelen bestaat (bijvoorbeeld een bouwproject) dient in beginsel op basis van goed koopmansgebruik voor elk afzonderlijk onderdeel winst te worden genomen op het moment van de oplevering van dat onderdeel. Noodzakelijk is daarbij wel dat een verantwoorde kostprijsberekening (en dus winstneming) per onderdeel mogelijk is en dat ook sprake is van een afzonderlijke vordering op de opdrachtgever.

In een situatie waarin weliswaar tussentijds kan worden gedeclareerd, doch waarin deze declaraties niet kunnen worden beschouwd als een zelfstandige vordering, kan worden teruggefallen op de hoofdregel met betrekking tot aanneming van werk: winstneming kan worden uitgesteld tot de oplevering. Dit kan worden opgemaakt uit een arrest van de Hoge Raad uit 1997. De casus had daarin overigens betrekking op een regiecontract met betrekking tot de aanleg van wegen, waarin kennelijk van een afzonderlijke vordering nog geen sprake was. Overigens werd in hetzelfde arrest beslist dat de aannemer een voorziening mocht opnemen voor het voorgerecalculeerde (totale) verlies op het aangenomen werk.

Met betrekking tot de waardering van onderhanden werk (dus nog geen afzonderlijk declarabele vordering) kan nog worden opgemerkt dat daarin het constante deel van de algemene kosten niet hoeft te worden meegenomen. Deze kosten kunnen dus ineens ten laste van de winst worden gebracht en komen pas later weer tot uitdrukking in de winstneming bij het ontstaan van de vordering.

4.3 Voortschrijdend naar keuze

Besluit

‘Indien de winst op grond van het voorgaande op enig tijdstip nog niet hoeft te worden verantwoord, is het binnen goed koopmansgebruik in ieder geval toegestaan de winst te verantwoorden gedurende de uitvoering van een werk, mits dat niet willekeurig maar volgens een verantwoord systeem geschiedt.’

Kanttekening

Voor echt onderhanden werk (dus nog geen declarabele vordering) geldt dat winstneming nog niet hoeft plaats te vinden. Binnen goed koopmansgebruik wordt de voltooiing van de prestatie als uiterste moment van winstneming beschouwd; deze mag natuurlijk ook eerder worden genomen.

Vanzelfsprekend wordt een dergelijke keuze beheerst door de noodzaak een bestendige gedragslijn te volgen. Een eenmaal gekozen stelsel dient in beginsel te worden gehandhaafd, tenzij binnen de regels van goed koopmansgebruik stelselwijziging toelaatbaar kan worden geacht.

5 Ter afronding

De publicatie van het Besluit lijkt vooral een signaalfunctie te hebben. Naar het inzicht van de Staatssecretaris wordt al te gemakkelijk aangenomen dat in concrete situaties sprake zou zijn van onderhanden werk, terwijl in feite een declarabele vordering bestaat. Voor het trekken van de scheidslijn tussen onderhanden werk en declarabele vordering dient steeds de contractuele relatie met de opdrachtgever tot uitgangspunt te worden genomen. Indien in die relatie de mogelijkheid bestaat te declareren, dient in beginsel winstneming plaats te vinden. Alleen bijzondere omstandigheden (voorbeelden: geen verantwoorde kostprijsberekening mogelijk; aanzienlijke risico's met betrekking tot de afwikkeling van het totale project) kunnen verhinderen dat tot winstneming dient te worden overgegaan.