

Secretariaat:

Antonio Vivaldistraat 2-8, 1083 GR Amsterdam

Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam

T +31(0)20 301 02 35

F +31(0)20 301 03 02

[rj@rjnet.nl](mailto:rj@rjnet.nl)

[www.rjnet.nl](http://www.rjnet.nl)

## **RJ-Uiting 2016-4: ‘Richtlijn Microrechtspersonen’**

### *Algemeen*

In oktober 2015 is RJ-Uiting 2015-9 ‘Ontwerp-Richtlijn C2 Microrechtspersonen’ gepubliceerd. In deze RJ-Uiting 2016-4 zijn de ontvangen commentaren op RJ-Uiting 2015-9 verwerkt.

### *Ten geleide bij Richtlijn Microrechtspersonen*

Met de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening is een nieuwe categorie ‘microrechtspersonen’ geïntroduceerd. In artikel 2:395a BW is voor de categorie microrechtspersonen opgenomen dat zij verdergaande vrijstellingen kennen voor het opmaken en de openbaarmaking van de jaarrekening dan die voor kleine rechtspersonen. In de Richtlijn Microrechtspersonen zijn de bepalingen van artikel 2:395a BW nader uitgewerkt. In deze RJ-Uiting worden de ontvangen commentaren op RJ-Uiting 2015-9 besproken. De belangrijkste commentaren en de verwerking daarvan worden hierna uiteengezet:

### Bepaling groottecriteria

Voor de bepaling of een rechtspersoon als microrechtspersoon kwalificeert, worden de groottecriteria op geconsolideerde basis toegepast (artikel 2:395a lid 2 BW). Dit houdt in dat de waarde van de activa, de netto-omzet en het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar moeten worden meegeteld van groepsmaatschappijen die de microrechtspersoon zou consolideren indien hij een geconsolideerde jaarrekening op zou maken.

### Toelichtingen

De microrechtspersoon is op grond van artikel 2:395a BW vrijgesteld van het opnemen van specifieke toelichtingen in de jaarrekening. De jaarrekening van de microrechtspersoon moet echter volgens artikel 2:362 lid 1 BW volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht geven 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. In de meeste situaties zal de jaarrekening van de microrechtspersoon aan het inzihtsvereiste voldoen. Er kunnen zich echter bijzondere omstandigheden voordoen dat de jaarrekening van de microrechtspersoon zonder verdere toelichtingen niet een zodanig inzicht geeft 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 microrechtspersoon. Een dergelijke situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien de microrechtspersoon liquidatiegrondslagen toepast en bij de aanwezigheid van ernstige onzekerheid over de continuïteit. Indien het verschaffen van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht dit vereist, dient de microrechtspersoon op grond van artikel 2:362 lid 4 BW in de jaarrekening gegevens te verstrekken ter aanvulling van hetgeen artikel 2:395a BW van de microrechtspersoon verlangt. De toepasselijkheid van artikel 2:362 leden 1 en 4 BW wordt immers niet uitgesloten door artikel 2:395a lid 5 BW. De Raad heeft dit naar aanleiding van het ontvangen commentaar in alinea 202 toegevoegd.

#### Overige bedrijfskosten

De microrechtspersoon hoeft in de balans voor de overige bedrijfskosten geen overlopende activa en passiva op te nemen (artikel 2:395a lid 3 BW). Deze bepaling is in strijd met het toerekeningsbeginsel en bovendien is deze verwerkingwijze fiscaal niet aanvaardbaar. De Raad wijst erop dat de betreffende optie is opgenomen in de wet en dat het niet aan de Raad is om wettelijk toegestane opties te verbieden.

#### Waardering tegen marktwaarde

Op grond van artikel 5a van het Besluit actuele waarde is het voor de microrechtspersoon niet toegestaan om tegen marktwaarde te waarderen. Dit betekent dat de microrechtspersoon financiële instrumenten en vastgoedbeleggingen niet mag waarderen tegen marktwaarde.

De Raad wijst erop dat artikel 5a van het Besluit actuele waarde betrekking heeft op de waardering tegen marktwaarde bij toepassing van de waarderingsgrondslag actuele waarde. Bij toepassing van de waarderingsgrondslag historische kostprijs kan een waardevermindering naar lagere marktwaarde wel aan de orde kan zijn. Tot slot merkt de Raad op dat voor een pensioenvoorziening in eigen beheer geldt dat de waardering volgens de bepalingen van RJK B14.110 geen waardering tegen marktwaarde is. De in RJK B14.110 voorgeschreven waardering voor een pensioenvoorziening in eigen beheer is ook op de microrechtspersoon van toepassing.

De Raad heeft alinea 303 naar aanleiding van de ontvangen commentaren verduidelijkt.

#### *Ingangsdatum*

De Richtlijn Microrechtspersonen wordt als gevolg van de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening van kracht voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

De Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening staat toe dat de microrechtspersoon de per 1 januari 2016 aangepaste criteria reeds kan toepassen op jaarrekeningen die worden opgesteld over boekjaren die zijn aangevangen vóór 1 januari 2016.

#### *Fiscale grondslagen voor microrechtspersonen*

Gelijktijdig met deze RJ-Uiting 2016-4 zijn via [RJ-Uiting 2016-5](#) de geactualiseerde handreikingen voor fiscale grondslagen gepubliceerd. Naast de geactualiseerde handreiking voor fiscale grondslagen voor kleine rechtspersonen is er nu ook een handreiking voor fiscale grondslagen voor microrechtspersonen.

Amsterdam, 6 april 2016

# MICRORECHTSPERSONEN

*Deze Richtlijn is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.*

## 1.1 Algemene uiteenzettingen

### *Inleiding en toepassingsgebied*

101 Deze richtlijn heeft betrekking op microrechtspersonen. Onder een microrechtspersoon wordt verstaan een rechtspersoon die voldoet aan de criteria in artikel 2:395a lid 1 en 2 BW.

Artikel 2:395a BW:

1. De leden 3 tot en met 6 gelden voor een rechtspersoon die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan twee of drie van de volgende vereisten:
  - a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 350 000;
  - b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 700 000;
  - c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 10.
2. Voor de toepassing van lid 1 worden meegeteld de waarde van de activa, de netto-omzet en het getal der werknemers van groepsmaatschappijen, die in de consolidatie zouden moeten worden betrokken als de rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening zou moeten opmaken. Dit geldt niet, indien de rechtspersoon artikel 408 toepast.

Indien een rechtspersoon voldoet aan bovengenoemde criteria, dan mag hij het microregime van artikel 2:395a BW toepassen.

102 Het microregime is niet van toepassing op beleggingsmaatschappijen, maatschappijen voor collectieve belegging in effecten, participatieondernemingen en organisaties van openbaar belang (artikel 2:398 BW).

103 De microrechtspersoon kan de groepsvrijstelling van artikel 2:403 BW toepassen, mits hij aan alle voorwaarden voldoet.

104 Een microrechtspersoon kan ervoor kiezen in zijn jaarrekening gebruik te maken van fiscale grondslagen, mits deze worden toegepast voor alle posten (artikel 2:395a lid 7 BW). Dit hoofdstuk is geschreven voor de situatie dat de microrechtspersoon geen fiscale grondslagen toepast.

Als bijlage bij de Richtlijnen in deze bundel is de Handreiking bij de toepassing van fiscale grondslagen opgenomen. In de handreiking wordt ingegaan op de bijzonderheden bij de toepassing van fiscale grondslagen in de jaarrekening door een microrechtspersoon.

### *Toepassing van de groottecriteria*

105 Voor de bepaling of een rechtspersoon als microrechtspersoon kwalificeert, worden de groottecriteria op geconsolideerde basis toegepast. Dit houdt in dat de waarde van de activa, de netto-omzet en het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar moeten worden

meegeteld van groepsmaatschappijen die de rechtspersoon zou consolideren indien hij een geconsolideerde jaarrekening op zou maken. Dit geldt niet indien de rechtspersoon een tussenhoudstermaatschappij is die gebruik maakt van de consolidatievrijstelling van artikel 2:408 BW.

106 De algemene vergadering heeft de bevoegdheid om uiterlijk zes maanden na aanvang van het boekjaar te besluiten dat de vrijstellingen op grond van de grootte van de rechtspersoon niet zullen worden toegepast (artikel 2:398 lid 2 BW).

107 Doordat rechtspersonen gedurende twee opeenvolgende balansdata aan de groottecriteria moeten voldoen, wordt een veelvuldige wisseling van regime voorkomen. Het incidenteel, gedurende één boekjaar, voldoen aan de criteria van een ander regime leidt niet tot een wijziging van het toe te passen regime. Heeft een rechtspersoon zich eenmaal gekwalificeerd als microrechtspersoon, dan is dit regime slechts dan niet langer van toepassing indien hij in twee opeenvolgende jaren niet aan de criteria voor microrechtspersoon voldoet. Het micro-regime is dan niet langer van toepassing in het tweede jaar.

In het onderstaande is een voorbeeld uitgewerkt dat de regeling illustreert.

	Voldoet aan criteria voor:	Moet voldoen aan verplichtingen voor:
Jaar 1	micro	micro
Jaar 2	klein	micro
Jaar 3	klein	klein
Jaar 4	middelgroot	klein
Jaar 5	middelgroot	middelgroot
Jaar 6	micro	middelgroot
Jaar 7	micro	micro
Jaar 8	middelgroot	micro
Jaar 9	klein	klein

108 Een rechtspersoon bepaalt in het eerste jaar na oprichting het van toepassing zijnde regime op basis van de omvangcriteria over alleen dat eerste boekjaar. Voor het tweede boekjaar is hetzelfde regime van toepassing als voor het eerste boekjaar (artikel 2:398 lid 1 BW).

109 Een personal holding kan alleen of samen met andere rechtspersonen een belang houden in een of meer onderliggende vennootschappen. Onder een personal holding wordt verstaan een rechtspersoon, waarvan de aandelen volledig en direct in handen zijn van een natuurlijk persoon (en eventueel andere natuurlijke personen die met deze natuurlijke persoon nauw in (familie)relatie staan), die de privébelangen van deze natuurlijke persoon waarborgt en structureert. Een dergelijke personal holding die de meerderheid van de aandelen in een andere vennootschap bezit, heeft vaak op grond van dit aandeelhouderschap de meerderheid van de stemrechten in de algemene vergadering van deze vennootschap en de meerderheid van de economische voordelen van deze vennootschap. Dat betekent echter nog niet noodzakelijkerwijs dat de personal holding dan aan het hoofd van de groep staat.

Indien een personal holding geen groepshoofd is, vindt de bepaling of de personal holding als microrechtspersoon kwalificeert op enkelvoudige basis plaats.

Op grond van artikel 2:24b BW is sprake van een groepsrelatie tussen de personal holding en de onderliggende rechtsperso(n)en als de personal holding daarmee een economische eenheid vormt, organisatorisch is verbonden en daaraan centrale leiding geeft.

Een personal holding die belangen houdt in meer dan één onderliggende vennootschap zal over het algemeen eerder als groepshoofd (moeten) worden aangemerkt, dan een personal holding die een belang in slechts één vennootschap houdt. Dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden.

## **1.2 Presentatie en toelichting**

### ***De onderdelen van de jaarrekening***

201 De jaarrekening van de microrechtspersoon bestaat uit de volgende onderdelen:

- de balans met de vergelijkende cijfers over het voorgaande boekjaar; en
- de winst-en-verliesrekening met de vergelijkende cijfers over het voorgaande boekjaar.

202 De microrechtspersoon is op grond van artikel 2:395a BW vrijgesteld van het opnemen van specifieke toelichtingen in de jaarrekening. Er kunnen zich bijzondere omstandigheden voordoen dat de jaarrekening van de microrechtspersoon zonder verdere toelichtingen niet een zodanig inzicht geeft 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 microrechtspersoon. Een dergelijke situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien de microrechtspersoon liquidatiegrondslagen toepast of bij de aanwezigheid van ernstige onzekerheid over de continuïteit. Indien het verschaffen van het in artikel 2:362 lid 1 BW bedoelde inzicht dit vereist, dient de microrechtspersoon op grond van artikel 2:362 lid 4 BW in de jaarrekening gegevens te verstrekken ter aanvulling van hetgeen artikel 2:395a BW van de microrechtspersoon verlangt.

De microrechtspersoon is ook vrijgesteld van het opstellen van het bestuursverslag en van de overige gegevens. Bovendien is de microrechtspersoon vrijgesteld van de wettelijk verplichte accountantscontrole (artikel 2:395a lid 6 BW).

### ***Posten in de jaarrekening***

#### ***De balans***

203 In de balans neemt een microrechtspersoon in ieder geval de volgende posten op:

- vaste activa met afzonderlijke vermelding van kosten die verband houden met de oprichting en uitgifte van aandelen;
- vlottende activa met afzonderlijke vermelding van opgevraagde stortingen van geplaatst kapitaal;
- eigen vermogen;
- voorzieningen; en
- schulden.

204 Een naamloze vennootschap vermeldt onder de balans iedere verwerving en vervreemding voor eigen rekening van eigen aandelen en certificaten daarvan. Daarbij vermeldt de vennootschap de redenen van de verwerving alsmede het aantal, het nominale bedrag en de overeengekomen prijs van de aandelen en certificaten en het gedeelte van het kapitaal dat zij vertegenwoordigen.

#### *De winst-en-verliesrekening*

205 In de winst-en-verliesrekening neemt een microrechtspersoon in ieder geval de volgende posten op:

- netto-omzet;
- overige bedrijfsopbrengsten;
- lonen;
- kosten van grond- en hulpstoffen;
- afschrijvingen en waardeverminderingen;
- overige bedrijfskosten;
- belastingen; en
- resultaat na belastingen.

### **1.3 Verwerking en waardering**

301 Een microrechtspersoon past de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen van afdeling 6 van Titel 9 Boek 2 BW toe. De bepalingen in deze bundel met betrekking tot verwerkings- en waarderingsaspecten door de kleine rechtspersoon zijn van overeenkomstige toepassing op de jaarrekening van de microrechtspersoon.

302 In uitzondering op alinea 301 geldt dat de microrechtspersoon voor de overige bedrijfskosten in de balans geen overlopende activa of passiva hoeft op te nemen (artikel 2:395a lid 3 BW). Een microrechtspersoon hoeft bijvoorbeeld geen overlopend actief op te nemen voor vooruitbetaalde huurkosten.

303 Waardering op actuele waarde is toegestaan voor materiële of immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen, en voor agrarische voorraden. Indien materiële vaste activa of immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen, worden gewaardeerd tegen de actuele waarde, komt daarvoor in aanmerking de actuele kostprijs. Waardering geschiedt tegen de bedrijfswaarde indien deze lager is dan de actuele kostprijs. Indien de opbrengstwaarde lager is dan de actuele kostprijs en hoger is dan de bedrijfswaarde, geschiedt de waardering tegen de opbrengstwaarde (artikel 7 van het Besluit actuele waarde). Indien agrarische voorraden worden gewaardeerd tegen de actuele waarde, komt daarvoor in aanmerking de opbrengstwaarde (artikel 8 van het Besluit actuele waarde).

Waardering tegen marktwaarde is niet toegestaan voor een microrechtspersoon (artikel 5a Besluit actuele waarde). Dit betekent dat de microrechtspersoon financiële instrumenten en vastgoedbeleggingen niet mag waarderen tegen actuele waarde. Bij waardering tegen actuele waarde zouden financiële instrumenten ingevolge artikel 10 van het Besluit actuele waarde en vastgoedbeleggingen ingevolge artikel 11 van het Besluit actuele waarde namelijk gewaardeerd moeten worden tegen marktwaarde.

Afwaardering van posten naar lagere marktwaarde bij toepassing van de waarderingsgrondslag historische kostprijs kwalificeert niet als waardering tegen marktwaarde.

304 De wijzigingen voortvloeiend uit de eerste toepassing van het regime voor microrechtspersonen zoals opgenomen in artikel 2:395a BW kwalificeert als een stelselwijziging die moet worden verwerkt in overeenstemming met paragraaf 106 tot en met 111 van hoofdstuk A3 Stelselwijzigingen. De vergelijkende cijfers van het voorgaande boekjaar moeten worden aangepast. De microrechtspersoon hoeft de stelselwijziging niet toe te lichten.

#### **1.4 Openbaarmaking**

401 De jaarrekening wordt volgens de bepalingen van artikel 2:394 BW openbaargemaakt. Daarbij mag rekening worden gehouden met de vereenvoudigingen en vrijstellingen volgens artikel 2:395a lid 8 BW. Dit betekent dat de microrechtspersoon uitsluitend de overeenkomstig alinea 203 en 204 opgemaakte balans openbaar hoeft te maken.

402 Indien een microrechtspersoon vrijwillig meer informatie opneemt in de opgemaakte jaarrekening dan artikel 2:395a BW vereist, dan mag hij niettemin de balans openbaar maken in overeenstemming met artikel 2:395a lid 8 BW.