

Vragen gesteld door de leden der Kamer, met de daarop door de regering gegeven antwoorden

1695

Vragen van het lid **Romke de Jong** (D66) aan de Staatssecretaris van Financiën en de Minister voor Klimaat en Energie over *het artikel «Opeens is de machine of de fabriek veel minder waard»* (ingezonden 24 januari 2022).

Antwoord van Staatssecretaris **Van Rij** (Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst), mede namens de Minister voor Klimaat en Energie (ontvangen 15 februari 2022).

Vraag 1

Heeft u kennis genomen van het artikel «Opeens is de machine of de fabriek veel minder waard»?¹

Antwoord 1

Ja.

Vraag 2 en 4

Hoe werken de huidige fiscale activerings- afschrijvings- en afwaarderingsregels?

Hoe wordt er nu binnen het fiscale stelsel omgegaan met een sterke daling van de bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel?

Antwoord 2 en 4

In hoofdlijnen werken deze regels als volgt. Op de fiscale balans worden bedrijfsmiddelen², zoals een machine, een installatie of een fabrieksgebouw, geactiveerd. Bij de aanschaf van een bedrijfsmiddel wordt deze op de fiscale balans opgenomen voor zijn historische kostprijs (zijnde de aanschaffings- of voortbrengingskosten naar fiscale maatstaven).

Met de afschrijving op bedrijfsmiddelen wordt in principe beoogd de in een bepaald jaar geleden vermindering van de gebruikswaarde van die bedrijfsmiddelen als gevolg van het gebruik in de onderneming ten laste van de winst van dat betreffende jaar te brengen. De afschrijving op bedrijfsmiddelen wordt jaarlijks gesteld op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het kalenderjaar kan worden

¹ <https://fd.nl/bedrijfsleven/1426704/opeens-is-de-machine-of-de-fabriek-veel-minder-waard#:~:text=Door%20het%20verduurzamen%20van%20de,die%20plotseling%20moeten%20worden%20afgevaardeerd.>

² Kortgezegd goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt en daarin een zelfstandige functie vervullen.

toegerekend.³ Daarbij wordt het verschil tussen de historische kostprijs en de zogenoemde residu- of restwaarde (met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik⁴) verdeeld over de gebruiksduur van het bedrijfsmiddel (de jaren waarin het bedrijfsmiddel geacht kan worden economisch nut voor de onderneming te kunnen afwerpen). Bij de restwaarde gaat het om de waarde die de bedrijfsmiddelen naar verwachting zullen hebben op het moment dat die bedrijfsmiddelen niet langer in de onderneming gebruikt zullen worden. Zodra de restwaarde wordt bereikt, is verdere afschrijving niet meer mogelijk.

De afschrijving van een bedrijfsmiddel start op het moment van ingebruikneming van dat bedrijfsmiddel. De afschrijving wordt derhalve bepaald op basis van de drie hiervoor genoemde elementen, namelijk aanschaffings- of voortbrengingskosten, gebruiksduur en restwaarde. Bij een aanmerkelijke, duurzame wijziging van één of meer van deze elementen dient de afschrijving te worden herberekend voor de toekomst.⁵

Indien ervan wordt uitgegaan dat een bedrijfsmiddel gedurende zijn gebruiksduur redelijk gelijkmatig nut voor de onderneming oplevert, wordt doorgaans een afschrijvingsstelsel gebruikt waarbij jaarlijks een gelijkblijvend bedrag van de afschrijvingsgrondslag (aanschaffings- of voortbrengingskosten minus restwaarde) wordt afgeschreven (lineaire afschrijving). Wanneer een bedrijfsmiddel in de eerste jaren een groter nut afwerpt dan in latere jaren, kan een stelsel van degressieve afschrijving, een stelsel van geleidelijk afnemende afschrijvingen (eerst hoger, later lager) worden gehanteerd. In enkele bijzondere situaties is afschrijving toegestaan op basis van de concrete prestaties van het bedrijfsmiddel (methode van gebruiksin-tensiteit).

Bij niet-slijtende bedrijfsmiddelen (zoals meestal bij grond het geval is) is afschrijving niet mogelijk.

Op grond van de wet kunnen de voortbrengingskosten van immateriële activa in het kalenderjaar van voortbrenging ineens worden afgeschreven.

Ook is wettelijk geregeld dat de werkelijke aanschaffings- of voortbrengingskosten van voorwerpen van geringe waarde (waarvan de aanschaffings- of voortbrengingskosten gewoonlijk tot de lopende uitgaven van een onderneming worden gerekend) in het kalenderjaar van aanschaffing of voortbrenging ineens worden afgeschreven. Daarnaast gelden er regels voor willekeurige afschrijving (zie hierna het antwoord op vraag 3).

Er gelden enkele wettelijke afschrijvingsbeperkingen.⁶ Het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het kalenderjaar kan worden toegerekend, bedraagt op jaarbasis met betrekking tot goodwill ten hoogste 10% en met betrekking tot andere bedrijfsmiddelen ten hoogste 20% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel. Voor de afschrijving op gebouwen geldt verder een wettelijke afschrijvingsbeperking.⁷ Afschrijving op een gebouw is slechts mogelijk wanneer de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde daarvan en bedraagt ten hoogste het verschil daartussen. Daarbij is de bodemwaarde van een gebouw 100% van de WOZ-waarde van het gebouw, met uitzondering van gebouwen in eigen gebruik voor de inkomstenbelasting (daarvoor geldt 50% van de WOZ-waarde). De jaarlijkse fiscale afschrijving, zoals bepaald op basis van goed koopmansgebruik, wordt door deze wettelijke beperkingen derhalve gemaximeerd.

Naast afschrijving zijn er mogelijkheden om een bedrijfsmiddel vanwege bijzondere, incidentele omstandigheden af te waarderen. Ingeval de bedrijfswaarde⁸ van een bedrijfsmiddel aantoonbaar duurzaam lager is dan

³ Artikel 3.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

⁴ Artikel 3.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001. De invulling van goed koopmansgebruik wordt aan de rechtspraak overgelaten om zodoende aansluiting te kunnen blijven zoeken bij veranderende maatschappelijke ontwikkelingen.

⁵ HR 2 januari 1958, ECLI:NL:HR:1958:AY1087, en HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU3996.

⁶ Artikel 3.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

⁷ Artikel 3.30a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 8, zesde lid, van de Wet vennootschapsbelasting 1969.

⁸ De waarde, welke een verkrijger, bij overneming van de gehele onderneming, zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten.

de fiscale boekwaarde (fiscale kostprijs verminderd met de afschrijvingen), is het op basis van goed koopmansgebruik toegestaan – en onder omstandigheden zelfs verplicht – dit bedrijfsmiddel op de lagere bedrijfswaarde te waarderen.

Uit de jurisprudentie blijkt dat deze beoordeling erg casuïstisch is, dat wil zeggen afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Het kapitaalverlies dat uit de vermindering van de bedrijfswaarde voortvloeit, moet in aanmerking worden genomen in het jaar waarin het zich heeft voorgedaan.

Indien echter op het moment van de investering in het bedrijfsmiddel reeds bekend was dat op deze investering minder dan het gebruikelijke rendement zal worden ontvangen (zogenoemde onrendabele top), is op basis van de wet voor dat deel afwaardering naar de lagere bedrijfswaarde niet mogelijk.⁹ Wanneer na een afwaardering op de lagere bedrijfswaarde de bedrijfswaarde weer stijgt, moet weer worden opgewaardeerd naar die hogere bedrijfswaarde tot maximaal het bedrag, dat als boekwaarde zou gelden op basis van het eerder gehanteerde afschrijvingsstelsel of tot de bodemwaarde ingeval het bedrijfsmiddel een gebouw betreft.

Vraag 3

Kunt u de voor- en nadelen beschrijven van willekeurige afschrijving?

Antwoord 3

De zogenoemde «willekeurige afschrijving» is een fiscale faciliteit voor investeringen in aangewezen (milieu)bedrijfsmiddelen (Vamil)¹⁰ en voor startende ondernemers.¹¹ Dit houdt in dat de onderneming – binnen de voorwaarden – zelf bepaalt wanneer op het verschil tussen de aanschaffings- of voortbrengingskosten en de restwaarde van het bedrijfsmiddel (kort gezegd afschrijvingsgrondslag) wordt afgeschreven.

Met de Vamil kan in het eerste jaar maximaal 75% van de afschrijvingsgrondslag willekeurig worden afgeschreven in plaats van de hiervoor in antwoord 2 genoemde 10% of 20%. Bij de Vamil geldt overigens op basis van de wet¹² niet de afschrijvingsbeperking op gebouwen.

Een startende ondernemer kan willekeurig afschrijven als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Het moet gaan om bedrijfsmiddelen die zijn aangeschaft¹³ in het jaar waarin de ondernemer ook in aanmerking komt voor de startersaftrek (of het jaar ervoor). Daarnaast geldt voor starters een maximumbedrag (€ 332.994) dat voor willekeurige afschrijving in aanmerking komt. Een startende ondernemer kan 100% van dit maximumbedrag willekeurig in de tijd afschrijven.

Het voordeel van willekeurige afschrijving komt erop neer dat in een bepaald jaar meer of juist minder kan worden afgeschreven dan bij lineaire of degressieve afschrijving. Door in de eerste jaren meer af te schrijven wordt de fiscale winst in die jaren lager dan het geval zou zijn bij reguliere afschrijving. De keerzijde is dat in latere jaren er bij een dergelijke willekeurige afschrijving geen afschrijvingspotentieel op de betreffende bedrijfsmiddelen meer bestaat, waardoor de fiscale winst in die jaren weer hoger is. Willekeurige afschrijving heeft daarmee invloed op de jaarwinst, maar niet op de totaalwinst. De hoge afschrijving kan leiden tot een liquiditeitsvoordeel (minder belasting betalen in een situatie dat de winst positief is en een rentevoordeel). Tot slot kan het beïnvloeden van de hoogte van de winst andere voordelen hebben. Zo kan worden ingespeeld op tariefverschillen door extra af te schrijven in de jaren waarin de winst tegen een hoog tarief wordt belast. Ook kan rekening worden gehouden met andere winstafhankelijke regelingen.

⁹ Artikel 3.29c van de Wet inkomstenbelasting 2001.

¹⁰ Artikel 3.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

¹¹ Artikel 3.34 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

¹² Artikel 3.31, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

¹³ Verplichtingen is aangegaan of voortbrengingskosten heeft gemaakt ter zake van die bedrijfsmiddelen in de genoemde jaren.

Vraag 5

Deelt u de inschatting dat vanwege de energietransitie op miljarden euro's (fiscaal) moet worden afgewaardeerd? Waarom wel of niet?

Antwoord 5

Dat is niet in algemene zin te zeggen. De energietransitie zal in bepaalde gevallen leiden tot verbetering (energiezuiniger maken) van bedrijfsmiddelen, die als gevolg van de investering tot een hogere boekwaarde zal leiden, terwijl in bepaalde andere gevallen de bedrijfsmiddelen niet meer goed bruikbaar zullen blijken te zijn voor de bedrijfsuitoefening, waarbij waardering op lagere bedrijfswaarde mogelijk wel in beeld kan komen. Voor sommige ondernemers leidt de energietransitie tot extra kansen (nieuwe markten) en extra investeringen, terwijl andere ondernemers mogelijk gedwongen worden de onderneming of een bepaalde activiteit te staken of aan te passen. De gevolgen (milieutechnisch, bedrijfseconomisch, financieel, fiscaal etc.) zullen dus van geval tot geval sterk kunnen verschillen en daarmee is een inschatting van bedragen niet goed te maken.

Vraag 6

Hebben subsidies invloed op de hoogte van de boekwaarde van een (nieuw) bedrijfsmiddel?

Antwoord 6

Dat is afhankelijk van de aard van de subsidie. Een subsidie die wordt verstrekt als een tegemoetkoming in de investeringskosten van een bedrijfsmiddel moet op de kostprijs van dat bedrijfsmiddel in mindering worden gebracht.

Indien de toegekende subsidie geen betrekking heeft op de investeringskosten van het bedrijfsmiddel mag die subsidie niet op de kostprijs van dat bedrijfsmiddel in mindering worden gebracht, maar wordt de subsidie via de winst- en verliesrekening verwerkt. Zo behoort bijvoorbeeld een exploitatiesubsidie¹⁴ voor exploitatiekosten tot de jaarlijks te bepalen winst.

Vraag 7 en 8

Heeft een «onrendabele top» invloed op de fiscale boekwaarde van een (nieuw) activum? Waarom wel of niet?

Op welke wijze heeft een «onrendabele top» invloed op de fiscale activering, afschrijving en afwaardering van een bedrijfsmiddel?

Antwoord 7 en 8

Bij de aanschaf of voortbrenging van een (nieuw) bedrijfsmiddel met een onrendabele top, wordt deze op de balans voor de historische kostprijs (fiscale aanschaffings- of voortbrengingskosten) geactiveerd. Een onrendabele top heeft in beginsel dus geen invloed op de fiscale activering van een nieuw bedrijfsmiddel.

Bij een onrendabele top is de bedrijfswaarde lager dan de historische kostprijs. Zoals in het antwoord op vraag 2 is aangegeven, is afwaardering naar lagere bedrijfswaarde niet mogelijk indien op het moment van de investering bekend is dat het bedrijfsmiddel een onrendabele top bevat. Dit afwaarderingsverbod leidt er toe dat het onrendabele deel van de investeringen niet in één keer ten laste van de fiscale winst wordt gebracht. Er kan wel jaarlijks worden afgeschreven over het bedrijfsmiddel tot de restwaarde (of de bodemwaarde in geval van gebouwen). Het onrendabele deel van het bedrijfsmiddel komt dus jaarlijks tot uitdrukking in de afschrijvingslasten.

Daarnaast zou het ontstaan van de onrendabele top in een bepaald geval feitelijk kunnen betekenen dat er een materiële wijziging is ontstaan van de (economische) levensduur of van de restwaarde, hetgeen ertoe kan leiden dat de afschrijving dient te worden herberekend voor de toekomst.

Vraag 9

Bent u van mening dat de fiscale activerings- afschrijvings- en afwaarderingsregels invloed kunnen hebben op het tempo van de energietransitie?

¹⁴ Bijvoorbeeld Hof Amsterdam 28 oktober 1983, ECLI:NL:GHAMS:1983:AX1585.

Antwoord 9

De fiscale regels, waaronder de fiscale activerings-, afschrijvings- en afwaarderingsregels, zullen altijd meewegen bij de te maken investeringsbeslissingen, maar zullen naar mijn inschatting geen significante invloed hebben op het tempo van de energietransitie. De energietransitie vraagt om grote investeringen, maar pakt – zoals in het antwoord op vraag 5 is aangegeven – voor iedere ondernemer anders uit. Bedrijfsmiddelen worden bijvoorbeeld minder goed bruikbaar voor de bedrijfsuitoefening of de restwaarde is veel lager dan eerder gedacht. Denk bijvoorbeeld aan een dieselbestelauto die niet meer in alle stadscentra mag rondrijden. In dergelijke gevallen kan een ondernemer te maken krijgen met regels rondom fiscale afschrijving en afwaardering. Deze regels zijn nader uitgelegd in antwoord op vraag 2 en 4 en bieden nu al ruimte voor een tussentijdse aanpassing van de afschrijving of afwaardering van het bedrijfsmiddel. Tot slot is het ook mogelijk dat een ondernemer, mogelijk mede door andere overheidsmaatregelen zoals CO₂-beprijzing, zelf besluit om vroegtijdig een bedrijfsmiddel te vervangen voor een duurzaam en milieuvriendelijk alternatief. Dergelijke investeringsbeslissingen zullen vooral bepaald worden door de alsdan geldende regelgeving, milieubewustheid en bedrijfseconomische motieven.