



## Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Afschrijvingen.

8 maart 2010

Nr. DGB2010/1188M

Directoraat-Generaal Belastingdienst/Brieven en beleidsbesluiten

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten.

*In dit besluit zijn standpunten over de afschrijving op bedrijfsmiddelen opgenomen. Het besluit bevat een samenvoeging en actualisering van de besluiten van 14 november 2000, nr. CPP2000/2264M (afschrijving voorwerpen van geringe waarde), 14 november 2000, nr. CPP2000/2314M (afschrijving pleziervaartuigen) en van 14 november 2000, nr. CPP2000/2316M (afschrijving aankoopkosten onroerende zaken). Hiermee is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Daarnaast zijn in het besluit nieuwe standpunten opgenomen over de afschrijving op verhuurde personeelswoningen, immateriële activa, gebouwen en onderhanden werk.*

### 1. Inleiding

Per 1 januari 2007 is op het gebied van de afschrijvingen een aantal nieuwe wettelijke bepalingen in werking getreden. In dit besluit zijn standpunten opgenomen over de toepassing hiervan. In onderdeel 4 (berekening maximale afschrijving), onderdeel 5 (voortbrengingskosten immateriële activa), onderdeel 7 (onderhanden werk en opdracht), onderdeel 8 (toepassing afschrijvingsregels gebouwen), onderdeel 9 (verhuurde personeelswoningen) en onderdeel 10 (overgangsrecht afschrijving gebouwen; drie jaren) zijn deze nieuwe standpunten verwerkt. Onderdeel 2 (aankoopkosten en afschrijving onroerende zaken), 3 (pleziervaartuigen en bruine vloot) en 6 (voorwerpen van geringe waarde) van het besluit betreffen de reeds bestaande standpunten. Ten slotte wordt voor de volledigheid opgemerkt dat in bepaalde branches (bijvoorbeeld in de landbouwnormen) andere afschrijvingsregels kunnen gelden dan de regels die in dit besluit zijn opgenomen.

#### 1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

*Wet Vpb*: Wet op de vennootschapsbelasting 1969

### 2. Aankoopkosten en afschrijving onroerende zaken

Het afschrijvingspotentieel van een onroerende zaak bestaat uit het verschil tussen de aanschaffingskosten en de restwaarde van dat bedrijfsmiddel. Volgens vaste jurisprudentie (onder andere HR 28 maart 1927, B. nr. 3225, HR 30 oktober 1963, nr. 15 103 en HR 20 oktober 1971, nr. 16 587) behoort niet alleen de koopprijs tot de aanschaffingskosten maar ook andere kosten die de onderneming heeft moeten opofferen om het bedrijfsmiddel te verkrijgen, zoals notariskosten, provisie en transportkosten. Afschrijving brengt tot uitdrukking de vermindering van de gebruikswaarde van het bedrijfsmiddel als gevolg van technische en economische slijtage. Dit brengt mee dat voor zover de waarde van de onroerende zaak als gevolg van het gebruik niet daalt, geen afschrijving plaatsvindt; dus ook geen afschrijving over de aankoopkosten. Dit is onder meer het geval bij (landbouw)gronden. Op de aanschaffingskosten hiervan kan daarom niet worden afgeschreven.

Wanneer de bedrijfswaarde van een onroerende zaak is gedaald beneden de aanschaffingskosten kan wel een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde plaatsvinden.

### 3. Pleziervaartuigen en bruine vloot

Bij de toepassing van artikel 3.30, eerste lid, van de Wet IB 2001 hanteert de Belastingdienst de richtlijnen die hierna zijn opgenomen met betrekking tot de afschrijving op verhuurde pleziervaartuigen alsmede op vaartuigen die behoren tot de zogenoemde traditionele vloot (bruine vloot). Deze richtlijnen zijn tot stand gekomen door ervaringscijfers die in het verleden zijn opgedaan. Ook is voor de totstandkoming overleg gepleegd met ondernemers en adviseurs uit genoemde branche.

Bij pleziervaartuigen dient onderscheid gemaakt te worden tussen motorboten, kajuitzeiljachten en overige boten. Bij schepen die tot de bruine vloot behoren, kan worden gedacht aan tjalken, klippers, bidders en skûtsjes.



Type	Restwaarde	Afschrijving
Motorboten	50%	10% (van de aanschafwaarde minus restwaarde)
Kajuitzeiljachten	40%	10% (van de aanschafwaarde minus restwaarde)
Overige pleziervaartuigen	€ 450	10% (van de aanschafwaarde minus restwaarde)
Bruine vloot	50%	Max. 5% (van de aanschafwaarde minus restwaarde)

Afwijkingen zijn mogelijk maar moeten schriftelijk onderbouwd worden voorgelegd.

#### 4. Berekening maximale afschrijving

De vaststelling van het jaarlijkse afschrijvingsbedrag van bedrijfsmiddelen is geregeld in artikel 3.30, eerste lid, van de Wet IB 2001. De berekening van dit bedrag geschiedt op basis van goed koopmansgebruik. Als gevolg hiervan moet bij het bepalen van genoemd bedrag rekening worden gehouden met de restwaarde van het desbetreffende bedrijfsmiddel.

Het jaarlijkse afschrijvingsbedrag is wettelijk gemaximeerd. Voor goodwill geldt op jaarbasis een maximale afschrijving van 10% en voor de overige bedrijfsmiddelen een maximale afschrijving van 20% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het desbetreffende bedrijfsmiddel (artikel 3.30, tweede lid, van de Wet IB 2001). Bij de bepaling van dit wettelijke afschrijvingsplafond behoort de restwaarde van het bedrijfsmiddel niet in mindering te worden gebracht op de aanschaffings- of voortbrengingskosten. Dit dus in tegenstelling tot bij de berekening van het jaarlijkse afschrijvingsbedrag.

#### Voorbeeld

BV A schaft een bestelwagen aan voor € 20.000. De restwaarde van dit bedrijfsmiddel bedraagt € 5.000. De gebruiksduur van dit bedrijfsmiddel is drie jaar. De ondernemer wenst de wagen in drie jaar af te schrijven.

Het jaarlijkse bedrag van de afschrijving is € 5.000  $((20.000 - 5.000)/3)$ ; artikel 3.30, eerste lid, van de Wet IB 2001). De maximaal toegestane afschrijving bedraagt € 4.000  $(20\% \times 20.000)$ ; artikel 3.30, tweede lid, van de Wet IB 2001). Aangezien het afschrijvingsbedrag het wettelijke afschrijvingsplafond overschrijdt, mag BV A voor de bestelwagen op jaarbasis slechts € 4.000 als afschrijving in aftrek brengen. Het restant (€ 3.000) mag in het vierde jaar worden afgeschreven.

#### 5. Voortbrengingskosten immateriële activa

Op grond van artikel 3.30, derde lid, van de Wet IB 2001 kunnen voortbrengingskosten van immateriële activa 'in het kalenderjaar van voortbrenging' ineens worden afgeschreven. Het betreft hier een fiscale faciliteit in afwijking van goed koopmansgebruik die sinds 1 januari 2007 van toepassing is.

Er bestaat onduidelijkheid over het jaar waarin bovengenoemde kosten ineens kunnen worden afgeschreven.

Bij de parlementaire behandeling in de Eerste Kamer van het Wetsvoorstel 'Werken aan winst' staat over voortbrengingskosten die na 1 januari 2007 zijn gemaakt: 'al deze voortbrengingskosten mogen in het kalenderjaar waar zij aan toe te rekenen zijn ineens ten laste van de winst worden gebracht'. (EK, 2006-2007, 30572, H, blz. 11). Dit antwoord wekt de indruk dat de kosten niet eerder ten laste van de winst kunnen worden gebracht dan het jaar waarin het activum zijn nut afwerpt.

De bedoeling van artikel 3.30, derde lid, van de Wet IB 2001 is afschrijving ineens toe te staan in het jaar waarin de voortbrengingskosten *zijn gemaakt*.

Wanneer in 2007 en volgende jaren gemaakte kosten – na activering als (te matchen) voortbrengingskosten – niet ten laste van de winst zijn gebracht, betekent het bovenstaande dat de belastingplichtige niet heeft gekozen voor de in artikel 3.30, derde lid, van de Wet IB 2001 opgenomen faciliteit en dat de kosten (evenals vóór 2007 geactiveerde kosten) pas na ingebruikname van het activum op grond van het normale afschrijvingsregime ten laste van de winst kunnen worden gebracht. Gelet op doel en strekking van de regeling ontmoet het bij mij echter geen bezwaar om voortbrengingskosten die op een eerder moment op grond van artikel 3.30, derde lid, van de Wet IB 2001 ten laste van de winst hadden kunnen worden gebracht, op een later moment maar niet later dan het jaar van ingebruikname, alsnog ineens af te schrijven. Het moet wel kosten betreffen die in 2007 of later zijn gemaakt en er moet geen incidenteel fiscaal voordeel zijn beoogd.

Ter verduidelijking merk ik op dat in 2006 geactiveerde kosten niet in 2007 ineens mogen worden



afgeschreven; dit omdat zij in een eerder jaar zijn voortgebracht dan de invoering van genoemde wettelijke faciliteit. Deze kosten kunnen volgens goed koopmansgebruik pas ten laste van de winst worden gebracht na ingebruikname van het bedrijfsmiddel en wel in de jaren dat het activum zijn nut afwerpt. Hierbij moet uiteraard rekening worden gehouden met de maximale afschrijvingsbepaling van artikel 3.30, tweede lid, van de Wet IB 2001.

## **6. Voorwerpen van geringe waarde**

De aanschaffings- of voortbrengingskosten van voorwerpen van geringe waarde worden in het kalenderjaar van aanschaffing of voortbrenging ineens afgeschreven (artikel 3.30, vierde lid, van de Wet IB 2001). Het ontmoet geen bezwaar als de belastingplichtige in de gevallen waarin bedoelde aanschaffings- of voortbrengingskosten minder bedragen dan € 450, het standpunt inneemt dat sprake is van voorwerpen van geringe waarde als bedoeld in artikel 3.30, vierde lid, van de Wet IB 2001. Tenzij de kosten onderdeel vormen van de kosten van een complex van zaken, betekent dit standpunt dat genoemde aanschaffings- of voortbrengingskosten in het jaar van aanschaf ten laste van het resultaat mogen worden gebracht.

## **7. Onderhanden werk en opdracht**

Onderhanden werk wordt sinds 2007 gewaardeerd op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding dat aan dat onderhanden werk is toe te rekenen (artikel 3.29b van de Wet IB 2001). Deze activeringsplicht heeft betrekking op de vergoeding voor het aangenomen werk en niet op de voor het aangenomen werk gemaakte kosten. Vanwege de activering van de vergoeding komen de kosten van het aangenomen werk via de winst-en-verliesrekening in beginsel in aftrek in het jaar waarop zij drukken. Deze aftrek lijdt uitzondering als een aftrekbeperking van toepassing is. Zo komt rente die betrekking heeft op onderhanden werk, en die op grond van artikel 10a of 10d Wet Vpb van aftrek is uitgesloten, dan ook niet in aftrek. De fiscale regeling van artikel 3.29b van de Wet IB 2001 brengt mee dat het activeren van de (rente)kosten en het er op afschrijven niet aan de orde is.

Voor onderhanden opdrachten geldt het bovenstaande overeenkomstig.

## **8. Toepassing afschrijvingsregels gebouwen**

Bij de afschrijving op gebouwen die binnen een onderneming worden gebruikt (artikel 3.30a, eerste en derde lid, van de Wet IB 2001) geldt een aantal beperkende regels. Eén van die regels is kortweg dat afschrijving slechts mogelijk is voor zover de boekwaarde van het gebouw hoger is dan een bepaald percentage van de WOZ-waarde van dit gebouw (bodemwaarde).

### **A. Welke personen**

De belastingplichtige die afschrijft op een gebouw dient rekening te houden met boven genoemde afschrijvingsbepalingen. Dit geldt met name voor degene die de volle eigendom bezit maar ook voor degene die volledig economisch eigenaar is van een (deel van een) gebouw. Het risico van de waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van een gebouw worden namelijk volledig door deze belastingplichtigen gedragen.

#### *Voorbeeld I*

Een huurder van een stuk (onder)grond bouwt een pand op het gehuurde terrein. Met de verhuurder (derde) is overeengekomen dat de huurder aan het einde van de huurperiode de waarde in het economische verkeer van het gebouw op dat moment vergoed krijgt. Onder deze omstandigheden is de huurder aan te merken als de economische eigenaar van het pand. Deze belastingplichtige (en niet de juridische eigenaar) dient bij de afschrijving dus rekening te houden met de regels van artikel 3.30a van de Wet IB 2001.

#### *Voorbeeld II*

BV A verhuurt een gebouw dat bestaat uit 2 etages. De huurder, BV B, bouwt een extra etage bovenop dit gebouw. De extra etage kan als zelfstandig deel van het gebouw functioneren. De huurder krijgt aan het einde van de huurperiode de waarde in het economische verkeer van de bijgebouwde verdieping vergoed. Onder deze omstandigheden moeten zowel BV A (juridisch eigenaar) als BV B (economisch eigenaar van een etage) rekening houden met artikel 3.30a van de Wet IB 2001.

### **B. Eén WOZ-waarde – meer onroerende zaken**

De afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 geldt voor gebouwen, niet voor andere



onroerende zaken. In bepaalde bedrijfssectoren, waaronder de verblijfsrecreatieparken, geeft de gemeente vaak één WOZ-beschikking af voor het gehele bedrijf. Als de waarde die in deze beschikking wordt genoemd, betrekking heeft op de gezamenlijke waarde van meer onroerende zaken inclusief gebouwen, moet op de volgende manier rekening worden gehouden met de afschrijvingsregels van deze paragraaf. De WOZ-waarde die betrekking heeft op het gehele object moet worden gesplitst. De splitsing geschiedt in gedeelten van de WOZ-waarde die aan (elk van) de gebouwen in het bedrijf moet worden toegerekend en gedeelten die betrekking heeft op andere onroerende zaken. De eerstgenoemde afzonderlijke gedeelten van de WOZ-waarden zijn dan relevant voor de toepassing van de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a van de Wet IB 2001.

## 9. Personeelswoningen

De kwalificatie van een woning als een 'gebouw in eigen gebruik' dan wel als een 'ter beschikking gesteld gebouw' is van belang voor het maximale afschrijvingsbedrag. Op het eerstgenoemde gebouw kan namelijk worden afgeschreven tot 50% van de WOZ-waarde terwijl op het andere gebouw tot maximaal 100% van de WOZ-waarde kan worden afgeschreven (artikel 3.30a, derde lid, van de Wet IB 2001).

Personeelswoningen zijn ter beschikking gestelde gebouwen. Zij vallen immers onder de definitie van een 'gebouw dat bestemd is om direct of indirect hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan een ander dan een met belastingplichtige verbonden persoon of lichaam'. Personeel valt niet onder de definitie van verbonden persoon (artikel 3.30a, negende lid, van de Wet IB 2001).

Verder past genoemde rangschikking van de personeelswoning in de bedoeling van de wetgever. Dit valt af te leiden uit de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 'Werken aan winst'. Over horecapanden die door brouwers worden verhuurd aan horecaondernemers die hun bier afnemen, is het volgende opgemerkt:

*'Een dergelijke uitbreiding van het begrip gebouw in eigen gebruik zou moeizaam zijn. De in het wetsvoorstel voorgestelde onderscheid tussen beleggingsvastgoed en vastgoed in eigen gebruik is helder en duidelijk. De bepleite wijziging zou hierin verandering brengen omdat van belang zou worden wanneer sprake is van verhuur sec of van verhuur in het kader van de bedrijfsvoering. Daar komt nog bij dat er andere situaties denkbaar zijn waarin de verhuur van een pand een zeker verband heeft met de bedrijfsvoering van de verhuurder' (NV Tweede Kamer 2005/2006, 30572, nr. 8, blz. 94).*

In de casus van de brouwer is, evenals bij personeelswoningen het geval kan zijn, de toegevoegde waarde van de verhuur voor de ondernemingsactiviteiten van de verhuurder aanwezig. Toch heeft de wetgever een dergelijk gebouw als 'ter beschikking gesteld' aangemerkt. Personeelswoningen zijn daarom slechts afschrijfbaar tot op 100% van de WOZ-waarde van het gebouw.

## 10. Overgangsrecht afschrijving gebouwen; drie jaren

Er is een overgangsregeling getroffen voor de afschrijvingsbeperking op gebouwen (artikel 3.30a van de Wet IB 2001). Deze regeling kan de belastingplichtige toepassen als sprake is van gebouwen die vóór 1 januari 2007 tot het ondernemingsvermogen behoorden en waarop de belastingplichtige vóór 1 januari 2007 heeft afgeschreven maar nog niet gedurende ten minste drie jaren (artikel 10a.3, derde lid, van de Wet IB 2001). Volgens de overgangsregeling 'vindt artikel 3.30a voor het eerst toepassing met ingang van het boekjaar dat volgt op het boekjaar waarin die drie jaren zijn geëindigd'.

Niet duidelijk is of onder 'drie jaren' moet worden verstaan drie hele boekjaren. In de memorie van toelichting sluit het voorbeeld niet aan bij de tekst er vóór. In de tekst staat dat, indien het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar, uiterlijk in 2009 de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a van toepassing is (TK 2005–2006, 30572, nr. 3, blz. 45). In het voorbeeld staat over een bedrijfsmiddel dat op 1 juli 2006 in gebruik is genomen (boekjaar gelijk aan kalenderjaar): 'Artikel 3.30a vindt dus voor het eerst toepassing in het boekjaar 2010.' (TK 2005–2006, 30572, nr. 3, blz. 45). De uitkomst van het voorbeeld is dat kan worden afgeschreven 'op de oude voet' gedurende drie hele boekjaren na het boekjaar ingebruikneming.

Gegeven het voorgaande ontmoet het bij mij geen bezwaar de overgangsbepaling van artikel 10a.3, derde lid, van de Wet IB 2001 zodanig toe te passen dat – waar het bedrijfsmiddel voor 1 januari 2007 in gebruik is genomen – na het boekjaar van ingebruikneming nog drie (hele) boekjaren 'op de oude voet' kan worden afgeschreven.

## 11. Ingetrokken regeling

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:



- 
- 14 november 2000, nr. CPP2000/2264M;
  - 14 november 2000, nr. CPP2000/2314M;
  - 14 november 2000, nr. CPP2000/2316M;
  - 7 december 2000, nr. CPP2000/2836M.

## **12. Inwerkingtreding (en vervaldatum)**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de datum van het besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 8 maart 2010*

*De Minister van Financiën,  
J.C. de Jager.*