



Inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting. Jaarwinst

*Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 25-1-2023, nr. 2022-11246, Staatscourant 20,....*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een samenvoeging van de volgende vier besluiten over winstbepaling voor de jaarwinst: het besluit van 17 februari 2011, nr. BLKB 2011/178M, het besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344, het besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/1188M en het besluit van 16 juli 2014, nr. BLKB 2014/362M. Daarnaast zijn de teksten inhoudelijk en redactioneel aangepast. De inhoudelijke wijzigingen bestaan uit:

- 1. Aanpassing van het onderdeel 'NO_x- en CO₂-emissierechten' vanwege de afschaffing van het systeem van NO_x-emissiehandel per 2014.*
- 2. Aanpassing van de percentages in het onderdeel 'personeelswoningen' door gewijzigde wetgeving.*
- 3. Toevoeging van een onderdeel over het toerekenen van aanhorigheden aan gebouwen en de gevolgen voor de afschrijving naar aanleiding van vragen uit de praktijk.*

Met het samenvoegen van de besluiten en de overige aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

1. Inleiding

In dit besluit zijn vier besluiten over winstbepaling voor de jaarwinst samengevoegd tot een meeromvattend besluit 'Besluit Jaarwinst'. Ook besluiten die niet in dit besluit zijn samengevoegd kunnen relevant zijn voor het bepalen van de jaarwinst. De besluiten zijn samengevoegd om het overzicht voor en de bekendheid bij de gebruiker te vergroten en het actualiseren te vereenvoudigen. Daarnaast biedt dit besluit in de toekomst ruimte om goedkeuringen en standpunten te publiceren die zien op bepaling van de jaarwinst, maar de omschrijving of inhoud van de afzonderlijke besluiten te buiten gaan. Het gaat om de volgende vier besluiten die achtereenvolgens in dit besluit zijn samengevoegd.

- Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Winst uit onderneming; voorraadwaardering. Besluit van 17 februari 2011, nr. BLKB 2011/178M.
- Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Goed koopmansgebruik: Passiefpost; Voorziening. Besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344.
- Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Afschrijving. Besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/1188M.
- Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. (Op)waardering; verruimde achterwaartse verliesverrekening. Besluit van 16 juli 2014, nr. BLKB 2014/362M.

Van het besluit van 16 juli 2014, nr. BLKB 2014/362M is enkel onderdeel 2 over (op)waarderen, stelselwijziging en verliesverrekening in dit besluit overgenomen, omdat de rest van het besluit van 16 juli 2014 niet ziet op jaarwinstbepaling en binnen afzienbare tijd zijn belang zal verliezen. Het besluit van 16 juli 2014 zal tegen die tijd worden ingetrokken.

In dit besluit zijn ten opzichte van de besluiten die zijn samengevoegd inhoudelijk de volgende wijzigingen aangebracht.

- 1. In onderdeel 2.1 'CO₂-emissierechten' zijn de verwijzingen naar NO_x-emissiehandel vervallen. Het standpunt ten aanzien van NO_x-emissiehandel heeft zijn relevantie verloren omdat het systeem van NO_x-emissiehandel per 2014 is afgeschaft.*
- 2. In onderdeel 4.4 'Voortbrengingskosten immateriële activa' is de laatste alinea vervallen. Dit onderdeel bevat een standpunt over het jaar waarin voortbrengingskosten van immateriële activa ineens kunnen worden afgeschreven. In de laatste alinea wordt ter verduidelijking ingegaan op in 2006 geactiveerde kosten waarop artikel 3.30, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 niet van toepassing is omdat het artikel pas op 1 januari 2007 in werking is getreden. Omdat het jaar 2006 door tijdsverloop niet meer relevant is, is deze alinea vervallen zonder dat een inhoudelijke wijziging is beoogd.*
- 3. In onderdeel 4.6 'onderhanden werk en opdracht' is de verwijzing naar artikel 10d Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geschrapt omdat dit artikel met ingang van 1 januari 2013 is vervallen.*
- 4. In onderdeel 4.7 'Toepassing afschrijvingsregels gebouwen' wordt nu rekening gehouden met*



- artikel 8, zesde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dat luidt na de wijziging op 1 januari 2019. Daarmee is verduidelijkt dat voor vennootschapsbelastingplichtigen sinds 1 januari 2019 een percentage van 100% (in plaats van 50%) geldt voor gebouwen in eigen gebruik.
5. Aan onderdeel 4.7 'Toepassing afschrijvingsregels gebouwen' is naar aanleiding van vragen uit de praktijk een nieuw onderdeel C toegevoegd dat ziet op aanhorigheden. Dit betreft de toerekening van aanhorigheden aan gebouwen en de afschrijving op aanhorigheden.
 6. In onderdeel 4 is het onderdeel 'Overgangsrecht afschrijving gebouwen; drie jaren' vervallen. Dit onderdeel zag op een overgangsregeling voor de afschrijvingsbeperking op gebouwen. Als het gebouw vóór 1 januari 2007 in gebruik is genomen, kan na het boekjaar van ingebruikneming nog drie (hele) boekjaren 'op de oude voet' worden afgeschreven. Door tijdsverloop heeft dit onderdeel zijn relevantie verloren.
 7. In onderdeel 4 is het onderdeel 'Berekenen maximale afschrijving' vervallen. In dit onderdeel werd de werking van artikel 3.30, tweede lid, Wet inkomstenbelasting 2001 toegelicht. Omdat de werking ook met voorbeelden wordt toegelicht in de parlementaire geschiedenis (Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 62-65) en de bepaling inmiddels al een lange tijd van toepassing is, heeft dit onderdeel zijn toegevoegde waarde verloren.

Met het samenvoegen van de besluiten en de overige aanpassingen zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

2. Voorraadwaardering

2.1 CO₂-emissierechten

CO₂-emissierechten zijn aan te merken als voorraad. De voorraad moet jaarlijks worden gewaardeerd op kostprijs of lagere marktwaarde.

De CO₂-emissierechten die gedurende de eerste planperiode (2005-2007) om niet zijn toegewezen door de Minister van VROM en de Minister van EZ worden gewaardeerd op nihil.

Aangekochte CO₂-emissierechten moeten worden gewaardeerd op de aankoopprijs vermeerderd met eventuele aankoopkosten.

2.2 Waardering van voorraden door detaillisten op het gebied van textiel, kleding, schoenen, meubelen en stoffering

De ontwikkelingen in de techniek op het gebied van de bedrijfsvoering hebben ertoe geleid dat in- en verkopen geheel of nagenoeg geheel vastgelegd kunnen worden op het niveau van artikelen of relatief kleine artikelgroepen. Als de inkoop-, voorraad- en verkoopadministratie daarnaast inzicht verschaft, of door het verrichten van één of enkele handelingen inzicht kan verschaffen, in de mate van incourantheid dan is die uitkomst bepalend voor de te hanteren afwaarderingspercentages per artikel-(groep).

Als de detaillist niet op bovengenoemde wijze kan vaststellen welke afwaarderingspercentages van toepassing zijn, kan hij terugvallen op het volgende stelsel met inachtneming van de daarbij genoemde beperkingen.

Het stelsel houdt in dat de detaillist de hierna genoemde groepen van handelsgoederen waardeert op de aanschafprijs, verminderd met bij elke groep vermelde afwaarderingspercentages wegens veronderstelde geringere verkoopbaarheid in verband met de tijd die de goederen op de balansdatum reeds in voorraad zijn.

Afd	Omschrijving	Afwaarderingspercentage maximaal						
		0-3 mnd	3-6 mnd	6-9 mnd	9-12 mnd	12-18 mnd	18-24 mnd	meer dan 2 jr
A	Kledingstoffen	10	30	50	60	70	80	80
B	Damesmodeartikelen	10	30	50	60	70	80	80
C	Onder- en nachtkleding	0	15	20	30	40	60	80



Afd	Omschrijving	Afwaarderingspercentage maximaal						
		0-3 mnd	3-6 mnd	6-9 mnd	9-12 mnd	12-18 mnd	18-24 mnd	meer dan 2 jr
D	Kousen en sokken	0	15	20	30	40	60	80
E	Corsetterie	0	15	20	30	40	60	80
F	Babyartikelen	0	15	20	30	40	60	80
G	Strand- en badkleding	10	30	50	60	70	80	80
H	Huishoudgoederen	0	15	20	25	30	50	70
I	Damesschoenen	10	20	30	40	50	60	80
J	Bedr.kleding en schorten	0	15	20	25	30	50	70
K	Damesbovenkleding	10	30	50	60	70	80	80
L	Msj.- en kleuterbovenkl.	10	30	50	60	70	80	80
M	Bonneterie	10	30	50	60	70	80	80
N	Hr.- en jgs.-bovenkleding	10	25	35	45	55	65	80
O	Hr.- en jgs.-modeartikelen	10	25	35	45	55	65	80
P	Dekens en matrassen	0	15	20	25	30	50	70
Q	Herenschoenen	10	20	25	30	40	55	75
R	Gordijn- en bekledingsst.	0	15	20	25	30	50	70
S	Tapijten en vloerbedekking	0	15	20	25	30	50	70
T	Meubelen	0	15	20	25	30	50	70
U	Handbreigarens en handw.	0	15	20	25	30	50	70
W	Kleinvakartikelen	0	15	20	25	30	50	70
Y	Niet textiel	0	25	35	45	55	65	80

Met deze wijze van voorraadwaardering kan akkoord worden gegaan als de volgende beperkingen worden aangebracht:

1. de aftrek van 10% voor goederen die drie maanden of korter in voorraad zijn en behoren tot de groepen A, B, G, I, K, L, M, N, O of Q is slechts toegestaan indien de balansdatum ligt tussen 30 december en 1 februari of tussen 29 juni en 1 augustus;
2. de tijd tussen de bestelling door en de levering aan de detaillist telt niet mee bij de bepaling van het aantal maanden of jaren dat een goed op de balansdatum reeds in voorraad is;
3. het is niet toegestaan het stelsel toe te passen op een deel van de goederen die tot één van de vermelde artikelgroepen behoren en voor een ander deel een ander stelsel toe te passen.

De omschrijving van het stelsel maakt duidelijk dat het stelsel alleen kan worden toegepast op goederen waarvan de aanschafprijs en het tijdstip van levering bekend zijn. De aanschafprijs van goederen waarvan de verkoopprijs is bepaald door de aanschafprijs met een zeker brutowinstpercentage te verhogen kan uiteraard worden vastgesteld door uit de verkoopprijs met behulp van dit percentage de aanschafprijs te berekenen. Van goederen waarvan de verkoopprijs op een andere wijze tot stand is gekomen, bijvoorbeeld oudere goederen, zal de aanschafprijs niet op deze manier kunnen worden vastgesteld.

Wanneer een detaillist als bedoeld in de tweede alinea van deze paragraaf het tot dusver door hem toegepaste stelsel van voorraadwaardering vervangt door het hiervoor omschreven stelsel en deze stelselwijziging niet gericht is op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel, kan worden aangenomen dat goed koopmansgebruik haar rechtvaardigt.

De in dit besluit getroffen regeling geldt in beginsel voor onbepaalde tijd. Wanneer zich feiten of omstandigheden voordoen of hebben voorgedaan welke naar mijn mening een herziening of beëindiging van de regeling nodig maken, zal dat bij besluit bekend worden gemaakt.

Voor de voorraad die niet onder de in dit besluit opgenomen regeling is te scharen gelden de algemene waarderingsregels volgens goed koopmansgebruik. De belastingplichtige kan de voorraad individueel (af)waarden als daar aanleiding toe is. De individuele afwaardering moet wel aannemelijk worden gemaakt.

2.3 Toepassing ijzerenvoorraadstelsel bij juweliers

Het komt voor dat een ondernemer handelt in artikelen waarvan de inkoopprijs doorgaans in belangrijke mate wordt bepaald door de waarde van één bepaalde grondstof. In zijn arrest van 10 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9848, besliste de Hoge Raad dat in die gevallen goed koopmansgebruik toestaat de in die artikelen verwerkte grondstof te waarden volgens het ijzerenvoorraadstelsel, als kan worden vastgesteld welke hoeveelheid grondstof in elk artikel is verwerkt en



welk bedrag in de inkoopprijs van dat artikel voor die grondstof is begrepen.

De Federatie Goud en Zilver heeft verzocht richtlijnen te geven over de uitleg en de consequenties voor de praktijk van dit arrest om een gelijke behandeling van alle voor de toepassing van het arrest in aanmerking komende juweliers te waarborgen. Aan het verzoek van de Federatie is tegemoetgekomen op de wijze als hierna is omschreven.

Als een juwelier het ijzerenvoorraadstelsel toe wil passen, moet in ieder geval zijn voldaan aan de volgende vereisten:

1. Alle artikelen die in voorraad zijn en waarin goud is verwerkt moeten volgens het ijzerenvoorraadstelsel worden gewaardeerd.
2. De administratie moet zodanig zijn ingericht dat op balansdatum bekend en achteraf controleerbaar is:
 - het netto-goudgewicht van het artikel en het goudgehalte;
 - de inkoopprijs van het gouden artikel;
 - de prijs van de grondstof goud, verwerkt in het artikel.
3. De totale inkoopwaarde van de grondstof goud in alle gouden artikelen die in voorraad zijn moet minstens 30% van de inkoopwaarde van die voorraad gouden artikelen uitmaken.

Wat betreft de vraag op welk bedrag de prijs van de grondstof goud vastgesteld kan worden, ben ik van mening dat dit moet zijn de prijs van het goud in primaire vorm, zijnde de wereldmarktprijs van het goud, verhoogd met bewerkingskosten, die rechtstreeks aan de grondstof goud toegerekend kunnen worden.

Goedkeuring

In dit verband keur ik voor zover nodig goed, dat de prijs van het goud in primaire vorm verhoogd wordt met 15%, ter zake van de in de branche gebruikelijke opslagen betreffende uitleveringskosten en verwerkingsverlies.

De overige in de branche gebruikelijke opslagen moeten naar mijn mening worden toegerekend aan de kosten die betrekking hebben op het vervaardigen van sieraden uit de grondstof goud (het zogenoemde fatsoen).

2.4 Waardering inruilauto's

Een voorraad ingeruilde auto's mag niet op de zogenoemde handelswaarde zoals die is vermeld in de 'Autotelex', worden gewaardeerd.

Volgens het arrest van de Hoge Raad van 9 oktober 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4725, moet bij de waardering van voorraden aansluiting worden gezocht bij de inkoopmarkt waarop belanghebbende zich normaliter begeeft. In deze gevallen zal dit de markt zijn van de particuliere klant die een nieuwe auto koopt en op dat moment een auto inruilt.

Dit is niet de markt waarop de 'Autotelex' doelt. Waar in de 'Autotelex' wordt gesproken over de handelswaarde, wordt bedoeld op de liquidatiewaarde bij handelaren onderling zonder dat sprake is van inruil. Inruilauto's kunnen dus niet worden gewaardeerd op de handelswaarde zoals die is opgenomen in de 'Autotelex'.

Bij de waardering op kostprijs of lagere marktwaarde kunnen volgens de Hoge Raad (HR 19 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4891, en HR 13 mei 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4988) in geval van inruilauto's twee wegen worden bewandeld:

- met als uitgangspunt de prijzen op de inkoopmarkt zonder inruil;
- met als uitgangspunt de verwachte verkoopprijs minus de normale winstmarge.

De laagste uitkomst van deze twee benaderingen mag hierbij worden gehanteerd, maar goed koopmansgebruik staat niet toe de auto's te waarderen op een wijze die tot een lagere uitkomst leidt dan hierboven is beschreven.

2.5 Voorraadwaardering bij toepassing globalisatieregeling omzetbelasting

Voor leveringen van goederen waarop de margeregeling voor de omzetbelasting als bedoeld in de artikelen 28b tot en met 28i Wet OB 1968 van toepassing is, wordt de verschuldigde omzetbelasting berekend over de winstmarge. Dit is het (positieve) verschil tussen de inkoopprijs en de verkoopprijs van een bepaald goed. In aangewezen gevallen is het echter toegestaan om de verschuldigde omzetbelasting te berekenen over de in een aangiftetijdvak in totaal gerealiseerde winstmarge in plaats van over de winstmarge van elk individueel geleverd goed. Hierbij is de in totaal gerealiseerde winstmarge het (positieve) verschil tussen het totaalbedrag van de verkoopprijzen voor de in dat



tijdvak met toepassing van de margeregeling verrichte leveringen en het totaalbedrag van de inkopen in dat tijdvak. Dit systeem, waarbij wordt gewerkt met een winstmarge per belastingtijdvak, wordt aangeduid als globalisatieregeling.

Het is niet toegestaan voorraden te waarden tegen kostprijs verminderd met 'impliciete' daarin begrepen omzetbelasting, als de voor die belasting geldende globalisatieregeling van toepassing is.

Jaarwinstbepaling en de daarmee samenhangende voorraadwaardering geschieden met inachtneming van de regels van goed koopmansgebruik. Het minimale uitgangspunt voor voorraadwaardering is de differentiële kostprijs (= aanschaffingskosten/voortbrengingskosten verminderd met het constante deel van de 'algemene' kosten).

Het is onverbrekelijk verbonden aan de werking van zowel de margeregeling als de daarop gebaseerde globalisatieregeling dat de in eerdere schakels geheven omzetbelasting deel uitmaakt van de kostprijs van de voorraad. Afwaardering van voorraden is slechts toegestaan indien en voor zover de actuele vervangingsprijs op de inkoopmarkt lager is dan de historische kostprijs. Goed koopmansgebruik, met name het realiteitsbeginsel, staat niet toe om voorraden af te waarden naar willekeur fictieve elementen van de kostprijs af te zonderen. Dat de winstbepaling bij de ondernemer die gebruikmaakt van de globalisatieregeling tot een andere uitkomst leidt dan bij de ondernemer die geen gebruikmaakt van de regeling, vindt zijn oorsprong in de verschillende markten waarop beiden zich bewegen en de andere wijze van omzetbelastingheffing.

3. Voorziening

3.1 Inleiding

Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555 (het zogenoemde Baksteenarrest), mag bij de bepaling van de winst voor een zeker jaar voor toekomstige uitgaven een passiefpost worden gevormd, als die uitgaven:

1. hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden, die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (oorsprongeis); en
2. ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend (toerekeningseis); en
3. er een redelijke mate van zekerheid bestaat dat zij zich zullen voordoen (zekerheidseis).

Als aan deze drie voorwaarden voor de vorming van een voorziening is voldaan, mag een voorziening worden gevormd. Hierbij geldt dat de toekomstige uitgave redelijkerwijs moet kunnen worden geschat (zie HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX6316).

In onderdeel 3.2 van dit besluit worden enige handvatten aangereikt voor de toepassing van goed koopmansgebruik en de vorming van een voorziening. Daarbij worden enkele voorbeelden gegeven.

3.2 Drie cumulatieve eisen

3.2.1 Oorsprongeis

Bepalend voor de oorsprongeis is dat de feiten en omstandigheden waaruit de toekomstige uitgaven voortvloeien zich vóór of op de balansdatum hebben voorgedaan. Zo kan een voorziening voortvloeien uit een onrechtmatige daad, die aanleiding is voor een latere uitgave. Maar ook kan de oorsprong van de uitgave liggen in een overeenkomst op grond waarvan de belastingplichtige betalingen zal moeten doen, die gebaseerd zijn op analoge toepassing van overeenkomsten van derden (vergelijk HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX6316). Verder kan de oorsprong van een toekomstige uitgave bijvoorbeeld liggen in handelingen waarbij gerechtvaardigde verwachtingen zijn gewekt jegens derden, of handelingen die leiden tot het ontstaan van afval of slijtage.

3.2.2 Toerekeningseis

De tweede eis die aan het vormen van een voorziening wordt gesteld, is dat de uitgaven 'ook overigens' kunnen worden toegerekend aan de periode tot en met balansdatum. Aan deze eis wordt voldaan als aannemelijk is dat bepaalde toekomstige uitgaven:

- a) niet zijn toe te rekenen aan toekomstige voordelen, en
- b) ook naar hun aard geen kosten zijn van toekomstige jaren.

Het kan dus zijn dat toekomstige uitgaven weliswaar hun oorsprong vinden in de aan de balansdatum voorafgaande periode, maar 'overigens' zijn toe te rekenen aan de periode na de balansdatum. In dat geval wordt niet voldaan aan de toerekeningseis en kan dus geen voorziening worden gevormd.



3.2.3 Zekerheidseis

De zekerheidseis houdt in dat er per balansdatum, objectief beoordeeld, een redelijke mate van zekerheid moet bestaan dat de toekomstige uitgaven zich zullen voordoen. Handvat daarbij is of de kans dat de uitgave daadwerkelijk zal worden gedaan groter is dan de kans dat de uitgave zich niet zal voordoen. Of voldaan wordt aan deze eis is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval.

3.2.4 Voorbeelden

In dit onderdeel worden aan de hand van voorbeelden handvatten gegeven voor de vorming van een voorziening binnen goed koopmansgebruik.

Voorbeeld loondoorbetalingen (1)

Personeelsleden worden met onmiddellijke ingang op non-actief gesteld en zijn tot aan de ontslagdatum na balansdatum niet meer werkzaam binnen de organisatie. De loondoorbetalingen aan deze personeelsleden vinden hun oorsprong in de vóór balansdatum gesloten arbeidsovereenkomst. Goed koopmansgebruik verlangt dat loonbetalingen worden toegerekend aan de uit de arbeid voortvloeiende nutsprestaties van de arbeid. Als uitzondering op die regel geldt de situatie dat aannemelijk is dat er duurzaam feitelijk geen – of substantieel minder – gebruik zal worden gemaakt van de rechten uit de rechtsverhouding (vergelijk HR 2 oktober 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1675, en HR 28 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6391). Alleen dan kunnen de toekomstige uitgaven in de vorm van loondoorbetalingen toegerekend worden aan de periode tot en met de balansdatum. Voor de arbeidsovereenkomst betekent dit dat een voorziening ‘loondoorbetalingen’ fiscaal slechts mogelijk is als de ondernemer duurzaam feitelijk geen gebruik zal maken van de diensten van zijn werknemer, dan wel daar duurzaam substantieel minder gebruik van zal maken.

Voorbeeld loondoorbetalingen (2)

Uitzendorganisaties zijn onder omstandigheden verplicht om loon door te betalen aan een uitzendkracht, ook al verricht deze geen werkzaamheden. Dit is bijvoorbeeld het geval als een opdracht is afgelopen en er nog geen nieuwe opdracht beschikbaar is. Voor deze loondoorbetalingen kan geen voorziening worden gevormd. De kosten die hieruit voortvloeien voor een uitzendorganisatie zijn aan te merken als loonkosten van de perioden waarover het loon wordt betaald. Tegenover de verplichting om het loon door te betalen behoudt de uitzendorganisatie namelijk het recht op de arbeidsprestatie van de uitzendkracht.

Voorbeeld transitievergoeding

Een werkgever moet aan de werknemer een transitievergoeding betalen als, kort gezegd, de arbeidsovereenkomst op initiatief van de werkgever of – in geval van ernstig verwijtbaar handelen of nalaten van de werkgever – op initiatief van de werknemer is geëindigd of niet is verlengd (artikel 673 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek). De wettelijke regeling en de arbeidsovereenkomst tezamen maken dat aan de oorsprongeis zal zijn voldaan.¹ De verstreken diensttijd is mede bepalend voor de hoogte van de transitievergoeding. Aan de toerekeningseis wordt dan voldaan voor zover de uitgave ziet op de verstreken diensttijd op balansdatum. Als dan op balansdatum ook sprake is van een redelijke mate van zekerheid dat het dienstverband na balansdatum zal eindigen – op balansdatum is bijvoorbeeld een concreet voornemen tot ontslag aanwezig – en deze beëindiging zal leiden tot een uitgave in de vorm van een transitievergoeding na balansdatum, kan een voorziening worden gevormd. De voorziening is ten hoogste de (verwachte) te betalen transitievergoeding maal de verstreken diensttijd tot balansdatum gedeeld door de totale (verwachte) diensttijd. Met eventueel (te) ontvangen compensatie moet rekening worden gehouden bij de bepaling van de hoogte van een voorziening.

Voorbeeld jubileumgratificaties

Toekomstige uitgaven voor dienstjubilea vinden hun oorsprong in de verplichtingen die de werkgever op zich heeft genomen in de met de werknemers gesloten arbeidsovereenkomst (oorsprongeis). Voor zover de toekomstige jubileumuitkering betrekking heeft op dat deel van de (dienstjubileum)periode dat op de balansdatum al verstreken is, wordt voldaan aan de toerekeningseis. Of voldaan is aan de eis van een redelijke mate van zekerheid moet worden beoordeeld per verplichting die voorzien wordt

¹ Enkel het bestaan van een wettelijke regeling die tot een handeling of bepaalde toestand in de toekomst verplicht, is niet voldoende voor de oorsprongeis. Nodig is ook een koppeling met de periode tot en met balansdatum, zoals in dit voorbeeld het bestaan van een arbeidsovereenkomst.



en dus per werknemer. Als aan deze eisen is voldaan, kan een voorziening worden gevormd. Hierbij geldt voor de bepaling van de hoogte van de voorziening het volgende. Stel dat een werknemer op balansdatum 10 jaar in dienst is en bij 25 jaar in dienst een jubileumgratificatie van € 1.000 krijgt. Stel ook dat de kans dat deze werknemer bij de onderneming tot die tijd werkzaam blijft, 55% is, waardoor aan de zekerheidseis is voldaan. De omvang van de voorziening is dan € 220, dit is 10/25 van € 550 (€ 1.000 x 55%) en niet € 550. In deze berekening is gemakshalve geabstraheerd van een eventuele contantewaardeberekening.

Voorbeeld vervanging asbestdaken

Bij uitgaven voor vervanging van asbestdaken moet eerst worden beoordeeld of sprake zal zijn van verbetering of onderhoud en of sprake zal zijn van aftrekbare kosten. Dit laatste houdt in dit verband in dat de toekomstige uitgave geen te activeren uitgave is. Als de uitgave bijvoorbeeld niet leidt tot hogere jaarlijkse nutsprestaties of levensduurverlenging van het bedrijfsmiddel kan de uitgave in het jaar waarin de uitgave wordt gedaan ineens ten laste van de winst worden gebracht (zie bijvoorbeeld HR 27 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3315).

Voor zover bij de vervanging van een asbestdak door een ander dak sprake zal zijn van aftrekbare kosten van onderhoud, kan worden toegekomen aan de vorming van een voorziening. De oorsprong van de toekomstige onderhoudsuitgave is gelegen in de aanwezigheid vóór of op balansdatum van een asbestdak dat aan slijtage onderhevig is. Aan de toerekeningseis wordt in dit geval voldaan voor zover de bedrijfsuitoefening tot en met balansdatum leidt tot deze onderhoudskosten. De aanwezigheid van een concreet plan voor de verwijdering van het asbestdak – bijvoorbeeld bestaande uit zowel een offerte als een financieringsplan en tijdsplanning – is doorgaans voldoende om aan de zekerheidseis te voldoen. Met een eventuele subsidie voor de verwijdering van asbest moet rekening worden gehouden bij de bepaling van de hoogte van de voorziening.

Voorbeeld voorziening groot onderhoud

Onderhoudskosten komen ten laste van het resultaat van het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht. Door de vorming van een voorziening groot onderhoud worden kosten naar voren gehaald. Hiervoor is een rechtvaardigingsgrond nodig. Een voorziening groot onderhoud is gerechtvaardigd als de toekomstige, aftrekbare onderhoudsuitgaven² waarvoor de voorziening wordt gevormd in het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht, naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zullen zijn. Of deze rechtvaardigingsgrond aanwezig is, wordt per bedrijfsmiddel beoordeeld. Op basis van feiten en omstandigheden van het geval kan dat anders zijn, bijvoorbeeld als een onderneming meerdere panden of vastgoedcomplexen in gebruik heeft of verhuurt. De inschatting van de toekomstige werkzaamheden en daarmee van de toekomstige, aftrekbare onderhoudsuitgaven zal dan veelal plaatsvinden op het niveau van de panden of (het) vastgoedcomplex(en), waardoor de rechtvaardiging van de voorziening op dat niveau moet worden beoordeeld.

Het is mogelijk dat de (toekomstige) onderhoudsuitgaven van de panden of (het) vastgoedcomplex(en) zich op ondernemingsniveau al gelijkmatig verdelen over de jaren. Op grond van dergelijke feiten en omstandigheden is er binnen goed koopmansgebruik geen rechtvaardiging voor de vorming van een voorziening groot onderhoud.

Voor zover sprake is van verhoudingsgewijs aanzienlijke toekomstige onderhoudsuitgaven in enig jaar mogen deze in een eerder jaar ten laste van het resultaat worden gebracht als dotatie aan de voorziening voor groot onderhoud als aan de voorwaarden voor de vorming van een voorziening wordt voldaan. Op deze wijze worden de uitgaven voor periodiek groot onderhoud gelijkmatig toegerekend aan de jaren voorafgaand aan het periodieke groot onderhoud.

De toekomstige uitgaven moeten zich ook met een redelijke mate van zekerheid voordoen en moeten redelijkerwijs geschat kunnen worden. De mate van gedetailleerdheid van onderhoudsbegrotingen en de tijd tussen de balansdatum en het daadwerkelijk verrichten van het onderhoud zijn bij de beoordeling of voldaan wordt aan de zekerheidseis van belang. Zo kan de bedrijfsvoering in de tussentijd wijzigen of staat het begrote onderhoud gepland na het verstrijken van de gemiddelde bezitsduur van bijvoorbeeld het bedrijfspand in de onderneming. De vorming van een voorziening komt dan in strijd met het realiteitsbeginsel. De gedetailleerdheid van de begrote uitgaven kan bovendien een beletsel zijn voor de afloop(-controle) van de voorziening. De afloop van de voorziening moet het werkelijke verloop van de uitgaven weerspiegelen en moet ook controleerbaar zijn. Als dit niet mogelijk is, is de

² Zie het voorbeeld vervanging asbestdaken hiervoor.



vorming van een voorziening niet toegestaan vanwege strijd met het eenvoudsbegin­sel van goed koopmansgebruik.

Voorbeeld bodemsanering

De deelname aan een operatie in het kader van een bodemsanering kan niet zonder meer leiden tot de vorming van een voorziening. De kans is namelijk klein dat de uitgaven zich zullen voordoen gegeven de verhouding tussen het relatief geringe aantal saneringen en het grote aantal ernstige bodemveront­reinigingen. Als de toekomstige uitgaven worden gedaan als gevolg van bodemvervuiling door de bedrijfsvoering in het verleden, kan worden voldaan aan de oorsprong- en toerekeningseis. Slechts in situaties waarin een concreet saneringsplan aanwezig is, kunnen feiten en omstandigheden van het specifieke geval ertoe leiden dat ook voldaan is aan de zekerheidseis, zodat een voorziening kan worden gevormd. Omstandigheden die hierbij meewegen zijn onder andere de aanwezigheid van offertes, financieringsplan en tijdsplanning.

3.3 Voorziening of winstuitstel

Bij de beoordeling of in een voorgelegd geval een voorziening kan worden gevormd komt soms de vraag op of niet veeleer sprake is van een passiefpost voor uitstel van winstneming. In de praktijk komt het er feitelijk op neer dat de vraag moet worden beantwoord óf een toekomstige uitgave ten laste van het resultaat kan worden gebracht als voorziening dan wel of een deel van de opbrengst (voorlopig) niet in het resultaat wordt betrokken. In dat verband zijn de arresten van de Hoge Raad van 7 december 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD6775 (waardering terugbetalingsverplichting bij inlevering zegelboekjes), en van 13 oktober 2006, ECLI:NL:HR:2006:AY9985 (uitstel winstneming bij kans op terugoverdracht bouwproject), relevant. In beide gevallen is uitstel van winstneming mogelijk op grond van het voorzichtigheidsbegin­sel van goed koopmansgebruik. Deze arresten kunnen als basis dienen bij de beantwoording van vragen als er bijvoorbeeld sprake is van een latente terugbetalings­verplichting, bij de uitgifte van klantenkaarten of bij verkoop met korting bij latere inruil.

3.4 Inhaal van kosten

Het is onduidelijk of inhaal van kosten mogelijk is op grond van de overwegingen 3.5 en 3.6 van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555. Wat daar ook van zij, beleidsmatig heb ik geen bezwaar tegen de mogelijkheid van inhaal. Hierbij moet wel een bestendige gedragslijn in acht worden genomen (artikel 3.25 Wet IB 2001). Onderdeel van een bestendige gedragslijn is het verbod van willekeur. Naar willekeur vormen en laten vrijvallen van een voorziening is daarom niet toegestaan. Dit betekent ook dat inhaal alleen is toegestaan bij de eerste keer dat de voorziening voor de betreffende toekomstige uitgave wordt gevormd.

3.5 Omvang voorziening en disconteringsvoet contantewaardeberekening

Bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst blijven kosten en lasten voor zover deze, al dan niet door tussenkomst van derden, rechtstreeks of zijdelings verband houden met wijzigingen in de hoogte van lonen of prijzen na afloop van het jaar, buiten aanmerking (artikel 3.26 Wet IB 2001). Dit betekent dat bij de bepaling van de hoogte van voorzieningen in verband met een toekomstige uitgave het loon- en prijspeil op balansdatum uitgangspunt is (hierna: nominale waarde op balansda­tum). Als de contante waarde van die toekomstige uitgave naar het huidige loon- en prijspeil relatief en absoluut aanmerkelijk geringer is dan de nominale waarde op balansdatum, wordt voor de voorziening uitgegaan van die contante waarde.

Behoudens de toepassing van artikel 3.29 Wet IB 2001 kan deze contante waarde worden bepaald op basis van een disconteringsvoet die gelijk is aan de marktrente. Hiervoor kan worden aangesloten bij de marktrente volgens het zogenoemde Marktrentebesluit (besluit van 30 maart 2018, nr. 2018-2954, Voorbeeld bodemsanering Stcrt. 2018, nr. 19762). De disconteringsvoet kan echter niet lager zijn dan nul procent omdat dan uitgaven ten laste van het resultaat worden gebracht die zich in werkelijkheid niet voordoen.

4. Afschrijving

4.1 Inleiding

In dit onderdeel van dit besluit zijn standpunten opgenomen op het gebied van afschrijvingen. Voor de volledigheid merk ik op dat in bepaalde branches (bijvoorbeeld daar waar de landbouwnormen gelden) afspraken zijn gemaakt over de uitwerking van de afschrijvingsregels op specifieke bedrijfs­middelen.



4.2 Aankoopkosten en afschrijving onroerende zaken

Het afschrijvingspotentieel van een onroerende zaak bestaat in principe uit het verschil tussen de fiscale kostprijs (de aanschaffings- of voortbrengingskosten) en de restwaarde van dat bedrijfsmiddel (zij het dat in bepaalde gevallen nog wel de afschrijvingsbeperking inzake gebouwen – artikel 3.30a Wet IB 2001 onderscheidenlijk artikel 8, zesde lid, Wet Vpb 1969 – toepassing kan vinden). Volgens vaste jurisprudentie (onder andere HR 28 maart 1927, B. nr. 3225, HR 30 oktober 1963, nr. 15103, en HR 20 oktober 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX5063) 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 normaliter het geval bij (landbouw)gronden. Op de aanschaffingskosten hiervan kan daarom in beginsel niet worden afgeschreven.

Wanneer de bedrijfswaarde van een onroerende zaak is gedaald beneden de boekwaarde (globaal gezegd aanschaffingskosten minus afschrijving) kan wel een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde plaatsvinden.

4.3 Pleziervaartuigen en bruine vloot

Bij de toepassing van artikel 3.30, eerste lid, 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, botters 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%	Maximaal 5% (van de aanschafwaarde minus restwaarde)

Afwijkingen zijn mogelijk maar moeten schriftelijk onderbouwd worden voorgelegd.

4.4 Voortbrengingskosten immateriële activa

Op grond van artikel 3.30, derde lid, 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 vanaf 1 januari 2007 worden gemaakt: 'al deze voortbrengingskosten mogen in het kalenderjaar waar zij aan toe te rekenen zijn ineens ten laste van de winst worden gebracht' (Kamerstukken I 2006/07, 30 572, H, p. 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, 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, 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, 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.

4.5 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, 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, 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 aanschaffing of voortbrenging ten laste van het resultaat mogen worden gebracht.

4.6 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 bijvoorbeeld artikel 10a 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.

4.7 Toepassing afschrijvingsregels gebouwen

Bij de afschrijving op gebouwen die binnen een onderneming worden gebruikt (artikel 3.30a, eerste en derde lid, Wet IB 2001) gelden 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 bovengenoemde 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 Wet IB 2001.

Voorbeeld II

BV A verhuurt een gebouw dat bestaat uit twee 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 Wet IB 2001.

B. Eén WOZ-waarde – meer onroerende zaken

De afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a 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 moeten worden toegerekend en gedeelten die betrekking hebben 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 Wet IB 2001.

C. Aanhorigheden

Voor de beantwoording van de vraag of een bouwwerk een aanhorigheid van een gebouw is als bedoeld in artikel 3.30a, tweede lid, Wet IB 2001, is beslissend of het bouwwerk behoort bij dat gebouw, daarbij in gebruik is en daaraan dienstbaar is (HR 17 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:64). Het kan voorkomen dat een bouwwerk bij meerdere gebouwen een aanhorigheid vormt. In de praktijk is de vraag opgekomen hoe de aanhorigheid dan aan de gebouwen moet worden toegerekend. Ik neem het standpunt in dat bij een zaak, die een aanhorigheid vormt bij meerdere gebouwen, de keuze mag worden gemaakt om voor de toepassing van artikel 3.30a Wet IB 2001 die zaak uitsluitend toe te rekenen aan het gebouw waarmee de aanhorigheid de sterkste band heeft.

In de praktijk is met het oog op administratieve lasten de vraag opgekomen of ten gevolge van artikel 3.30a, tweede lid, Wet IB 2001, de afschrijving op aanhorigheden tezamen met het gebouw moet worden bepaald op basis van een mengpercentage. Bij een mengpercentage worden de bedragen aan afschrijving per samenstellend deel van het gebouw (inclusief aanhorigheden) bij elkaar opgeteld en vervolgens vertaald in een percentage van de aanschaffingskosten van het gebouw (inclusief aanhorigheden)³. Ik neem het standpunt in dat afschrijven op basis van een mengpercentage van het gebouw niet verplicht is voor aanhorigheden indien die zonder artikel 3.30a, tweede lid, Wet IB 2001 als zelfstandig bedrijfsmiddel zouden kunnen kwalificeren. Dit betekent dat op de aanhorigheid conform artikel 3.30 Wet IB 2001 zelfstandig wordt afgeschreven, maar dat bij de hoogte van de afschrijving vervolgens wel rekening dient te worden gehouden met de bodemwaarde van het gebouw (inclusief aanhorigheden) als bedoeld in artikel 3.30a Wet IB 2001.

Voor de bepaling van het totale afschrijvingsbedrag maakt dit niet uit, mits de gezamenlijke boekwaarde van de samenstellende delen van het gebouw (waaronder de aanhorigheid) wordt getoetst aan de bodemwaarde van artikel 3.30a Wet IB 2001.

Voorbeeld

Een belastingplichtige koopt op 1 januari 2021 een casco bedrijfspand met ondergrond voor € 400.000 voor de verhuur. De restwaarde van het gebouw is € 100.000. De economische levensduur van het gebouw is 50 jaar. Direct na de aankoop (voor de eenvoud op 1 januari 2021) worden scheidingswanden, plafonds, sanitair en verwarming geplaatst. De kosten hiervan bedragen € 80.000; de economische levensduur is 20 jaar en de restwaarde nihil. De totale kostprijs van het gebouw bedraagt dus € 480.000 (= € 400.000 + € 80.000). Aan het gebouw is een als aanhorigheid kwalificerend parkeerterrein toegerekend. Het parkeerterrein is aangeschaft op 1 januari 2021 voor € 50.000. De economische levensduur is 30 jaar en de restwaarde € 20.000. De WOZ-waarde van het gebouw met aanhorigheid is voor 2021 € 525.000.

Uitwerking

De afschrijving op het gebouw over 2021 bedraagt vóór toetsing aan de bodemwaarde $1/50$ van € 300.000 (= € 400.000 – € 100.000) + $1/20$ van € 80.000 = € 10.000. Dit komt neer op 2,6% van de afschrijvingsbasis van het gebouw (€ 480.000 – € 100.000 = € 380.000). De afschrijving op de aanhorigheid bedraagt vóór toetsing aan de bodemwaarde $1/30$ van € 30.000 (€ 50.000 – € 20.000) = € 1.000. Er wordt dus rekening gehouden met de levensduur van de onderdelen van het gebouw (inclusief aanhorigheden). Als gevolg van artikel 3.30a, eerste lid, Wet IB 2001 is van het totale afschrijvingsbedrag van € 11.000 (= € 10.000 + € 1.000) een bedrag van € 5.000 aftrekbaar. Dit is het verschil tussen de boekwaarde van het gebouw met aanhorigheid van € 530.000 (= € 480.000 + € 50.000) en de WOZ-waarde van € 525.000.

Voor het bepalen van de boekwaarde na afschrijving kan het aftrekbare deel van de afschrijving (€ 5.000) naar rato van het aandeel van de afzonderlijke afschrijving in de totale afschrijving worden

³ Zie ook het rekenvoorbeeld in Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 55.



toegerekend aan het gebouw (= 10.000/11.000 x € 5.000) en de aanhorigheid (= 1.000/11.000 x € 5.000).

4.8 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 voor de inkomstenbelasting 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, Wet IB 2001). Overigens geldt voor de Wet Vpb 1969 dat per 1 januari 2019 zowel op gebouwen in eigen gebruik als op ter beschikking gestelde gebouwen tot maximaal 100% van de WOZ-waarde kan worden afgeschreven.

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 in principe niet onder de definitie van verbonden persoon voor de inkomstenbelasting (artikel 3.30a, achtste en negende lid, 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 dit 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. Zo zal het niet eenvoudig zijn om te toetsen of het beding dat de afnemer aan producten van de verhuurder meer aandacht besteedt, van reële betekenis is. Daar komt bij dat er ook andere situaties denkbaar zijn waarin de verhuur van een pand een zeker verband heeft met de bedrijfsvoering van de verhuurder' (Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, p. 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 (ook voor de inkomstenbelasting) slechts afschrijfbaar tot op 100% van de WOZ-waarde van het gebouw.

5. (Op)waarderen, stelselwijziging en verliesverrekening

5.1 (Op)waarderen van voorraden en bedrijfsmiddelen

5.1.1 Voorraden

Bij voorraadwaardering is in het algemeen waardering op kostprijs of lagere marktwaarde gebruikelijk. Als marktwaarde geldt daarbij de op de balansdatum op de inkoopmarkt te betalen prijs (HR 10 juni 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0875). Andere waarderingsstelsels zoals het ijzerenvoorraad- of lifostelsel zijn ook in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Voor voorraden geldt dat waardering op verkoopprijs in strijd is met goed koopmansgebruik.

5.1.2 Bedrijfsmiddelen

Voor bedrijfsmiddelen is waardering op kostprijs (verminderd met de daarop toegepaste afschrijving) of lagere bedrijfswaarde in overeenstemming met goed koopmansgebruik (HR 11 december 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8138). Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat de bedrijfswaarde niet gelijk gesteld kan worden aan de verkoopwaarde. Slechts in heel specifieke situaties is de verkoopwaarde maatstaf voor de bedrijfswaarde (HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4553). Overigens was in dat arrest sprake van een afwaardering tot op de onderhandse verkoopwaarde, terwijl het in deze paragraaf gaat om een opwaardering. Waardering van bedrijfsmiddelen op verkoopwaarde is dus in zijn algemeenheid in strijd met goed koopmansgebruik.

Als afwaardering op lagere bedrijfswaarde heeft plaatsgevonden en nadien stijging van de bedrijfswaarde een opwaardering noodzakelijk maakt, blijft deze beperkt tot de oorspronkelijke kostprijs dan wel de gemaakte voortbrengingskosten, verminderd met de afschrijving. De afschrijving wordt hier in fiscale zin bedoeld, dus met inachtneming van bijvoorbeeld artikel 3.30a Wet IB 2001.



5.2 Stelselwijziging in verband met dreigende verliesverdamping

Het komt voor dat belastingplichtigen proberen het verdampen van verliezen te voorkomen door voor een ander waarderingstelsel te kiezen. Er is geen bezwaar tegen stelselwijziging mits die wijziging in overeenstemming is met goed koopmansgebruik, het stelsel bestendig wordt toegepast en geen sprake is van een incidenteel fiscaal voordeel. Mijn ambtsvoorganger heeft in de Eerste Kamer gezegd: 'Er is ook geen bezwaar tegen een stelselwijziging als je als belastingplichtige daarbij het bedrijfseconomische waarderingssysteem wijzigt ter voorkoming van verliesverdamping, mits die wijziging in overeenstemming is met goed koopmansgebruik en mits het gaat om eigen verlies.' (Handelingen I 2009/10, nr. 14, p. 506). Uit de context blijkt dat met dat laatste is bedoeld dat het niet mag gaan om gekochte verliezen. Ook heeft mijn ambtsvoorganger bij die gelegenheid toegezegd dat de Belastingdienst zich redelijk en constructief zal opstellen. Inspecteurs zullen zich daarom bij de beoordeling niet lichtvaardig op het standpunt stellen dat de stelselwijziging is gericht op het behalen van een incidenteel fiscaal voordeel, dat volgens de jurisprudentie aan stelselwijziging in de weg staat.

Een waardering op werkelijke waarde van bijvoorbeeld de onroerende zaken is in strijd met het voorzichtigheidsbeginsel en staat ook op gespannen voet met het realisatiebeginsel van goed koopmansgebruik. Een overstap van een waardering op kostprijs minus afschrijvingen naar een waardering op werkelijke waarde voor onroerende zaken acht ik dus niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Overigens zou een dergelijk waarderingstelsel een jaarlijkse taxatie vergen, hetgeen strijdig is met het eenvoudsbeginsel.

Er zijn ook belastingplichtigen die op andere wijze beogen het verdampen van verliezen te voorkomen. Gedacht kan worden aan het realiseren van stille reserves door middel van een verkoop van een bedrijfsmiddel met stille reserves aan een ongelieerde partij. Binnen het kader van wet en jurisprudentie en de toezegging van de redelijke en constructieve opstelling past ook nog de realisatie door verkoop van een dergelijk bedrijfsmiddel aan een (nieuw opgerichte) gelieerde partij (bijvoorbeeld een dochtervennootschap) of door een ruisende juridische afsplitsing. Dit geldt ook wanneer die verkoop of afsplitsing wordt gevolgd door terughuur van het betreffende bedrijfsmiddel (sale and lease back). De overdracht en de huur moeten dan wel tegen voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Ook is het mogelijk de (nieuw opgerichte) dochtervennootschap dan wel de afgesplitste vennootschap vervolgens op te nemen in een fiscale eenheid. Kunstmatige structuren waarbij door een latere rechtshandeling eerdere civielrechtelijke wijzigingen in feite weer ongedaan worden gemaakt, zoals 'terugoverdracht' van de economische eigendom of een juridische fusie (binnen fiscale eenheid), kunnen niet leiden tot het vaststellen van een realisatiemoment.

6. Ingetrokken regelingen

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

- het besluit van 17 februari 2011, nr. BLKB 2011/178M;
- het besluit van 26 februari 2020, nr. 2019-129344;
- het besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/1188M.

7. Inwerkingtreding

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

8. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Jaarwinst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 25 januari 2023.

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*