

Vergelijking van de fiscale afschrijving binnen de CCCTB en het Nederlands belastingrecht

Bachelor Thesis Fiscale Economie

Najaar 2011
Tilburg University

Naam:	Steven Nakchedi
ANR:	S283308
Studierichting:	Fiscale Economie
Examencommissie:	Mr. dr. R. Russo. Prof. dr. P.H.J. Essers

Inhoudsopgave

Inleiding.....	4
Hoofdstuk 1.....	5
1.1 Onderzoeksmethode.....	5
1.2 Hoofd- en deelvragen:.....	5
Hoofdstuk 2.....	6
2.1 De strekking van de CCCTB	6
2.1.2 Belastingreductie	7
2.1.3 Standpunt van de Nederlandse regering	7
2.2 Winstbepalingsregels in de CCCTB	8
2.2.1 Ontwikkeling.....	8
2.2.2 Winstbepaling	8
2.3 Afschrijvingen binnen de CCCTB.....	10
2.3.1 De rol van afschrijving bij de berekening van de belastbare winst	10
2.3.2 Relevante bepalingen.....	10
2.3.3 Afschrijving van vaste activa	11
2.3.4 Afschrijving op vastgoed	11
2.3.5 Activa van geringe waarde.....	12
2.3.6 Financiële activa	12
2.3.7 Register	13
2.4 Afschrijvingsbasis in het CCCTB-stelsel	14
2.4.1 Timing en vervreemding.....	14
2.4.2 Onderhoud en kosten van verbetering	14
2.4.2.1 Onderhoudskosten.....	14
2.4.2.2 Verbeteringskosten.....	15
2.4.3 Subsidies	15
2.4.4 Niet afschrijfbaar activa en afwaardering naar lagere bedrijfswaarde.....	15
2.4.4.1 Kosten met betrekking tot niet-afschrijfbaar activa	16
2.5 Afzonderlijk af te schrijven activa.....	17
2.5.1 Afschrijvingsmethode	17

2.5.2 Afschrijvingstermijn	17
2.6 Activa pool	18
2.6.1 Werking activapool	18
2.8 Wie moet er afschrijven?	19
Hoofdstuk 3 Afschrijvingen in het Nederlandse belastingrecht	20
3.1 Jaarwinst, totaalwinst en de relatie met afschrijvingen	20
3.1.1 Totaalwinstbegrip	20
3.1.2 Jaarwinstbegrip	20
3.2 Ratio van afschrijvingen	21
3.2.1 Ontwikkeling art. 3.30 Wet IB 2001 door de jaren heen	21
3.2.2 Jurisprudentie over afschrijving door de jaren heen	21
3.3 Bedrijfsmiddelen	22
3.3.1 Herinvesteringreserve	22
3.3.2 Materiële en immateriële activa	22
3.4 Uitgangspunten van afschrijvingen	23
3.4.1 Goedkoopmansgebruik	23
3.4.2 Goedkoopmansgebruik en afschrijvingen	23
3.5 Afschrijvingsbasis	25
3.5.1 Levensduur	25
3.5.2 Begin en eind van de afschrijving	25
3.5.3 Lagere bedrijfswaarde	26
3.5.4 Voorwerpen van geringe waarde	26
3.5.5 Onderhoudskosten en verbeteringskosten	26
3.6 Methoden van afschrijving	28
3.6.1 Willekeurige afschrijvingen	28
3.7 Wie schrijft af?	29
3.8 Wijzigingen i.v.m. afschrijvingen na 1 jan 2007	30
3.8.1 Afschrijfbepanking art. 3.30 lid 2 Wet IB 2001	30
3.8.2. Afschrijving op onroerend goed	30
3.8.3 Werking van art. 3.30a	30
Hoofdstuk 4 Vergelijking van de twee systemen	31
4.1 Winstbepaling	31
4.2 Afschrijvingen	31

4.3 Afschrijvingsmethode	31
4.4 Timing.....	32
4.5 Vastgoed	32
Hoofdstuk 5 Conclusie en persoonlijke stellingname.....	33
Referentielijst.....	34

Inleiding

Het centrale onderwerp van deze scriptie is de fiscale afschrijving. Binnen Europa zijn de indirecte belastingen in grote mate geharmoniseerd. Bijvoorbeeld de btw, door middel van de btw-richtlijn.¹ Harmonisatie in de sfeer van de directe belasting vindt echter tot op heden zelden plaats. Dit heeft tot gevolg dat lidstaten met elkaar concurreren op het gebied van directe belastingen. Op het gebied van de vennootschapsbelasting is sprake van een ‘race to the bottom’, wat inhoudt dat de vpb-tarieven steeds lager worden. Dit heeft uiteindelijk geleid tot een onderzoek van de Europese Commissie naar de haalbaarheid van een Europese Vennootschapsbelasting. Achtergrond van dit onderzoek is om tot harmonisatie in de sfeer van de vennootschapsbelasting te komen.

Mede door de vele en grote onderlinge verschillen tussen de nationale belastingssystemen van de afzonderlijke lidstaten bleek harmonisatie in de eerste instantie een onmogelijk opgave. De Europese Commissie echter is na een lange voorbereidingstijd, op 16 maart 2011 gekomen met een voorstel voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, genaamd de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).²

Naar aanleiding van dit voorstel is het wetenschappelijk gezien praktisch om te onderzoeken wat de effecten zijn van dit voorstel. Over de effecten bestaat nog veel onduidelijkheid. Het CCCTB-stelsel komt in grote lijnen overeen met het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel. Desondanks zijn er een aantal belangrijke verschillen tussen de CCCTB-Conceptrichtlijn en het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel. Gezien het feit dat ondernemingen kunnen kiezen voor de toepassing van het CCCTB-stelsel bovenop hun eigen nationale belastingstelsel, is het van belang om te onderzoeken welke voor- en nadelen de toepassing van de CCCTB voor hen heeft.

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

² European Commission, 2011, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Communication COM(2011) 121/3

Hoofdstuk 1

1.1 Onderzoeksmethode

In deze scriptie is een vergelijkend onderzoek uitgevoerd naar de verschillen en gelijkenissen met betrekking tot winstbegrip en afschrijvingen tussen de CCCTB-Conceptrichtlijn en het Nederlands belastingrecht. De focus ligt op de afschrijving van bedrijfsmiddelen. Het is, gelet op de eisen gesteld aan de maximale lengte van dit onderzoek, helaas niet mogelijk om alle aspecten te behandelen. De aspecten die de meeste aandacht krijgen in de literatuur zijn in dit onderzoek meegenomen. Om tot beantwoording van de hoofdvraag te komen, zijn in hoofdstuk 1 deelvragen geformuleerd, die in de afzonderlijke hoofdstukken behandeld zullen worden.

1.2 Hoofd- en deelvragen:

De hoofdvraag van deze bachelorscriptie is:

In hoeverre is het afschrijvingssysteem in de CCCTB-Conceptrichtlijn in overeenstemming met het afschrijvingssysteem in het Nederlands belastingrecht?

Deze hoofdvraag wordt beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

- 1. Hoe worden afschrijvingen behandeld in de CCCTB*
- 2. Hoe worden afschrijvingen behandeld in de Nederlandse IB/VPB?*
- 3. Wat zijn overeenkomsten en verschillen met betrekking tot het winstbegrip en de afschrijvingen tussen de CCCTB en het Nederlands belastingrecht?*

Hoofdstuk 2

In deze paragraaf wordt een overzicht van de CCCTB gegeven.

2.1 De strekking van de CCCTB

Als gevolg van globalisering staat de Nederlandse vennootschapsbelasting – evenals de vennootschapsstelsels – van de overige EU-lidstaten onder grote druk.³ Op het terrein van de vennootschapsbelasting kent de EU nog altijd veel belemmeringen, die het bedrijfsleven dwarsbomen. Bedrijven die grensoverschrijdend opereren binnen de EU moeten nu met tot wel 27 verschillende vpb-stelsels rekening houden bij het vaststellen van hun belastinggrondslag alsook met hetzelfde aantal belastingdiensten. Bovendien moeten deze bedrijven een vrij ingewikkeld systeem van transfer pricing toepassen om de fiscale waarde van hun intragroeptransacties vast te stellen en kunnen ze verliezen en winsten behaald in verschillende lidstaten niet met elkaar compenseren.⁴ Dit heeft tot gevolg dat bedrijven in elk land afzonderlijk hun heffingsgrondslag moeten bepalen en belasting moeten afdragen, wat leidt tot hoge kosten en complexe situaties.

Daarom heeft de Europese Commissie op 16 maart 2011 een voorstel aangekondigd met betrekking tot een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, genaamd de Common Consolidated Corporate Taxbase (CCCTB).⁵

De CCCTB heeft tot doel bestaande inefficiënties en verstoringen die het gevolg zijn van de 27 verschillende belastingstelsels in de EU te verminderen door een uniforme belastinggrondslag vast te stellen.⁶ Met als gevolg dat de administratieve lasten, fiscale nalevingkosten en de rechtsonzekerheid waar veel ondernemingen binnen de EU mee te maken hebben af zullen nemen. Het doel is om ondernemingen die opereren binnen de EU nog meer te laten profiteren van de interne markt. Harmonisering van de belastinggrondslag zal de basis vormen binnen het systeem van de CCCTB, en niet de harmonisering van het belastingtarief. Het voornemen is dan ook om met behulp van de CCCTB te komen tot vereenvoudiging met betrekking tot de belastingregels, een vermindering van de administratieve lasten en het wegnemen van belastingbarrières voor ondernemingen die opereren binnen de EU. De CCCTB zal de concurrentie aangaan met de nationale vpb-stelsels van de lidstaten.

Als de CCCTB ingevoerd wordt dan hoeven ondernemingen nog maar bij één loket bij één belastingdienst (de one-stop-shop) hun vpb-aangifte te doen. Verliezen en winsten kunnen dan verrekend worden binnen de gehele EU. Ondernemingen die aan alle in de CCCTB-Conceptrichtlijn gestelde eisen voldoen kunnen ervoor kiezen om de CCCTB toe te passen. Dat betekent dat bedrijven die geen voordelen zien in het systeem hun eigen nationale vpb-stelsel kunnen blijven gebruiken.

³ S.A.W.J. Strik en J.L. van Streek, 'Hoofddijnen van de vennootschapsbelasting van de toekomst: de CCCTB' in Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur, 2009/2

⁴ Europese Commissie, 16-3-2011, nr. IP/11/319

⁵ European Commission, 2011, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Communication COM(2011) 121/3

⁶ F.W.G. Kam en M.M.A. van Graafeiland, 'Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing' in Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/09

2.1.2 Belastingreductie

Volgens schattingen van de Europese Commissie zal de invoering van de CCCTB leiden tot een belastingreductie van 1,3 miljard euro als gevolg van grensoverschrijdende verliesverrekening. De invoering van de CCCTB zal bovendien leiden tot een daling van de fiscale nalevingkosten met 700 miljoen euro. Volgens berekeningen van de EC zal de tijd die besteedt wordt aan de naleving van fiscale regels met 8% afnemen. In grensoverschrijdende gevallen zal deze tijdsbesparing zelfs kunnen oplopen tot 70%. In de impact assessment van de EC staat bovendien dat ondernemingen die activiteiten in het buitenland willen opzetten tot wel 1 miljard euro kunnen besparen.⁷

2.1.3 Standpunt van de Nederlandse regering

De Nederlandse regering staat kritisch ten opzichte van de CCCTB-Conceptrichtlijn.⁸ Volgens het kabinet heeft de richtlijn grote negatieve gevolgen voor de opbrengst van de vennootschapsbelasting en op de groei van de Nederlandse economie. Het Nederlandse BBP zal dalen met 1,65% tot 1,69%. Uit de impact assessment blijkt dat de uitvoeringskosten voor het bedrijfsleven fors zullen afnemen wanneer zij kiezen voor de CCCTB. Maar omdat de CCCTB een optioneel systeem is, is de Belastingdienst genoodzaakt om een nieuw systeem op te zetten en twee belastingssystemen naast elkaar te onderhouden. Hierdoor stijgen de uitvoeringskosten voor de overheid.

⁷ SEC (2011) 315/2: Impact Assessment - Accompanying document to the Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

⁸ Kamerstukken I, vergaderjaar 2010/11, 32 728, nr. A

2.2 Winstbepalingsregels in de CCCTB

2.2.1 Ontwikkeling

In de Conceptrichtlijn zijn de regels met betrekking tot de berekening van de belastinggrondslag te vinden voor ondernemingen die wensen gebruik te maken van het CCCTB-stelsel. Er vindt dus geen aansluiting plaats bij de fiscale of commerciële winstbepalingsregels van elke afzonderlijke lidstaat. In de eerste instantie werd voorgesteld om de belastinggrondslag te bepalen aan de hand van de winstbepalingsregels die in de door de International Accounting Standard Board opgestelde International Financial Reporting Standards zijn opgenomen.⁹ Als argument werd gegeven dat de CCCTB zich vooral richt op multinationale ondernemingen op wie IFRS in de regel - bij beursgenoteerde ondernemingen - toch al verplicht is.¹⁰ Het grootste bezwaar was echter dat er in het IFRS-systeem gewaardeerd wordt op actuele waarde, in tegenstelling tot de fiscale winstbepalingssystemen van de lidstaten.¹¹ Dit was het belangrijkste motief van de EC om niet bij de IFRS-regels aan te sluiten. Volgens Essers¹² is het een grote vergissing van de EC om bij de ontwikkeling van het CCCTB-concept geen gebruik te maken van het respectabele bouwwerk dat in de loop van tientallen jaren rondom IAS/IFRS is ontstaan.¹³ Hij vindt dat de EC door zijn eigen winstbepalingsregels op te stellen de verkeerde weg inslaat. Hierdoor is het waarschijnlijk dat er een inflexibel stelsel ontstaat dat beperkt of slechts zeer moeizaam kan worden aangepast aan nieuwe inzichten en ontwikkelingen, aldus Essers.

2.2.2 Winstbepaling

In de Conceptrichtlijn is geen totaalwinstbepaling terug te vinden zoals in art. 3.8 Wet IB 2001.¹⁴ Bovendien bevat de Conceptrichtlijn ook geen overkoepelende bepaling om de jaarwinst te berekenen, zoals in Nederland art. 3.25 Wet IB 2001. De oorzaak hiervan ligt in het feit dat de Nederlandse jaarwinstbepaling 'principle based' is. Op grond van art. 3.25 Wet IB 2001 wordt de jaarwinst bepaald op basis van goed koopmansgebruik. Dat houdt in dat het Nederlands belastingrecht algemene beginselen bevat die van invloed zijn op de winstbepaling. Deze algemene beginselen van goed koopmansgebruik zijn niet bindend, maar leggen in een bepaalde situatie alleen maar een bepaald gewicht in de schaal.

In tegenstelling tot het Nederlandse belastingrecht is het CCCTB-stelsel 'rule based'. Dat houdt in dat de winst wordt bepaald door middel van vastgelegde specifieke regels. Een dergelijk 'rule based' stelsel wordt in geen enkele lidstaat van de Europese Unie toegepast, aldus Essers. Dit is volgens hem niet alleen merkwaardig, maar ook niet gewenst.¹⁵ Daar er geen verwijzing wordt gemaakt naar al bestaande concepten zoals IAS/IFRS kunnen nationale rechters hun beslissingen niet motiveren indien een bepaling in de richtlijn onduidelijk is, omdat ze geen enkel referentiekader hebben.¹⁶

9 Zie P. Kavelaars, 'Naar een Europese winstgrondslag (deel 2)', WFR 2008/6785, paragraaf 5.4

10 Zie P. Kavelaars, 'Naar een Europese winstgrondslag (deel 2)', WFR 2008/6785, paragraaf 5.4.1

11 Zie P. Kavelaars, 'Naar een Europese winstgrondslag (deel 2)', WFR 2008/6785, paragraaf 5.4.2

12 Hoogleraar belastingrecht aan de Tilburg Law School

13 P.H.J. Essers, 'CCCTB dreigt aan vlijt ten onder te gaan', Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2007/741

14 Art 3.8 Wet IB 2001, is via de schakelbepaling van art. 8 lid 1 Wet Vpb 1969 ook van toepassing in de vennootschapsbelasting

15 P.H.J. Essers, 'De winstbepaling in de Conceptrichtlijn CCCTB', in Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2011/1395, paragraaf 3.1

16 P.H.J. Essers, 'De winstbepaling in de Conceptrichtlijn CCCTB', in Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2011/1395

Er zijn in de Conceptrichtlijn echter wel specifieke artikelen te vinden die elementen van de totaalwinst en jaarwinstberekening bevatten zoals we die in het Nederlandse belastingrecht kennen.

Bijvoorbeeld in art. 9 Conceptrichtlijn zijn een aantal algemene beginselen vastgelegd op grond waarvan de winst bepaald moet worden. Of in art. 10 Conceptrichtlijn waarin de belastinggrondslag is neergelegd: *‘De belastinggrondslag wordt berekend als opbrengsten minus vrijgestelde opbrengsten, aftrekbare kosten en andere aftrekbare posten’*.

De berekening van de belastbare jaarwinst ziet er dan als volgt uit:

Opbrengsten

-/- vrijgestelde opbrengsten

-/- aftrekbare kosten

-/- overige aftrekbare bedragen (in het bijzonder afschrijvingen)

Belastbare winst

In bovenstaande vergelijking die volgt uit art. 10 Conceptrichtlijn komen afschrijvingen niet direct naar voren. Maar op grond van art. 13 Conceptrichtlijn volgt dat onder ‘overige aftrekbare bedragen’ ook afschrijvingen vallen.

Zoals al naar voren gekomen is maakt het CCCTB-stelsel gebruik van een eigen systeem van winstbepalingsregels. Er wordt dus geen gebruik gemaakt van een aparte fiscale balans, omdat dit volgens de EC alleen maar administratieve lasten met zich meebrengt.¹⁷ Er zijn echter wel twijfels of het niet maken van een fiscale balans wel zo verstandig is.¹⁸ In de Conceptrichtlijn zijn regelingen te vinden die extracomptabele vastlegging onmisbaar maken (zie paragraaf 2.6. ‘Activa pool’).¹⁹ In sommige gevallen is het dus beter om wel te werken met een fiscale balans, bijvoorbeeld door te kijken naar de afschrijvingsbasis. Die kan in een fiscale balans gemakkelijk afgelezen worden. Bovendien is in een systeem van ‘dubbel boekhouden’ waarin gewerkt wordt met een winstbepalende balans de kans groter dat fouten sneller naar voren komen dan in een systeem van ‘enkel boekhouden’ waarbij alleen gewerkt wordt met een winst- en verliesrekening, zoals in de CCCTB. Janssen²⁰ is bovendien van mening dat de besparing van administratieve lasten gering zal zijn, want als eenmaal een fiscale winst- en verliesrekening is opgemaakt, dan kost het opmaken van een fiscale balans niet veel extra werk.²¹ Daarbij is een fiscale balans voor de Belastingdienst een belangrijk hulpmiddel bij de controle.

¹⁷ Hoofddlijnen van de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Congresmagazine LOF-congres 2011, blz. 69-77.

¹⁸ Zie J.J.M. Jansen, ‘Het CCCTB-project aan de Europese Commissie’, MBB 2008, nr. 3, blz. 103-110. Waarin Jansen samen met kavelaars betwijfelt of het niet opstellen van een fiscale balans verstandig en noodzakelijk is

¹⁹ J.A.R. van Eijdsden, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik (red.), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Deventer, 2011, paragraaf 3.1

²⁰ Hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus School of Law

²¹ J.J.M. Jansen, ‘Het CCCTB-project van de Europese Commissie’, MBB 2008, nr. 3, blz. 103-110.

2.3 Afschrijvingen binnen de CCCTB

2.3.1 De rol van afschrijving bij de berekening van de belastbare winst

Bij de winstbepaling moet de belastingplichtige rekening houden met de aanschaffingskosten van bedrijfsmiddelen. Hij moet de kosten die verband houden met de bedrijfsmiddelen aftrekken van zijn opbrengsten. Gezien het feit dat de meeste bedrijfsmiddelen langere tijd meegaan, mag je niet alle kosten in een keer aftrekken. In plaats daarvan moet je afschrijven. Dat betekent dat je de kosten verdeelt over de jaren waarin je het bedrijfsmiddel gebruikt. In elk jaar kan je dus een deel van de kosten van je opbrengsten aftrekken. Dit is in overeenstemming met het accrual-principe. Op dit moment zijn er in elke lidstaat verschillende afschrijvingsregels. Voor ondernemingen die voor de CCCTB kiezen zal er één afschrijvingsregeling gelden.²² Voor de ondernemingen die niet voor de CCCTB opteren zullen de nationale regels blijven gelden.

2.3.2 Relevante bepalingen

In hoofdstuk 6 van de CCCTB-Conceptrichtlijn zijn de regels met betrekking tot de afschrijving van vaste activa beschreven. Dit hoofdstuk bevat 11 artikelen met specifieke regels over afschrijving in de CCCTB. Het gaat hierbij om de artikelen 32 tot en met 42 Conceptrichtlijn. In de preambule van de Conceptrichtlijn wordt in het 14^{de} tussenkopje gesproken over afschrijving op vaste activa. Hier staat verwoord dat vaste activa voor belastingdoeleinden moeten kunnen worden afgeschreven, tenzij er een uitzondering geldt.²³ Duurzame materiële en immateriële activa moeten individueel worden afgeschreven, terwijl andere activa in een activapool moeten worden bijeengebracht. Het bijeenbrengen van bepaalde activa in een activapool betekent dat het bijhouden ervan eenvoudiger wordt voor de belastingplichtige en de belastingdiensten, aangezien er dan niet meer een lijst van verschillende soorten vaste activa en de levensduur ervan moet worden samengesteld en bijgewerkt. Of dit echt een vereenvoudiging is voor de belastingplichtige valt te betwifelen (zie paragraaf 2.6 ‘activa pool’).

Binnen de lidstaten van de EU wordt er gewerkt met verschillende fiscaal toegestane afschrijvingssystemen. In de Conceptrichtlijn is er voor gekozen om lange termijn-activa en overige activa te onderscheiden. Het criterium dat wordt gebruikt om deze activa te onderscheiden is een minimale gebruiksduur van 15 jaar.²⁴

Uit de CCCTB-Conceptrichtlijn komt naar voren dat er op drie manieren afgeschreven kan worden in het CCCTB-stelsel. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen bedrijfsmiddelen die afzonderlijk moeten worden afgeschreven (duurzame materiële en immateriële activa, zie paragraaf 2.3.3), bedrijfsmiddelen die in een pool moeten worden afgeschreven (zie paragraaf 2.6) en bedrijfsmiddelen waarop niet afgeschreven mag worden (zie paragraaf 2.4.4).

²² MEMO/11/171 Brussel, 16 maart 2011

²³ European Commission, 2011, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Communication COM(2011) 121/3

²⁴ Zie art 4(16) Conceptrichtlijn

2.3.3 Afschrijving van vaste activa

In de Conceptrichtlijn van de CCCTB wordt het begrip ‘vaste activa’ gebruikt voor wat in het Nederlands belastingrecht als bedrijfsmiddel wordt aangeduid. In art. 4 (14) van de Conceptrichtlijn is vastgelegd wat onder ‘vaste activa’ in de CCCTB wordt verstaan:

‘alle materiële activa onder bezwarende titel verkregen of door de belastingplichtige voortgebracht en alle immateriële activa onder bezwarende titel verkregen indien zij onafhankelijk kunnen worden gewaardeerd en in de bedrijfsvoering worden aangewend ter verwerving, behoud of zekerstelling van inkomen gedurende meer dan twaalf maanden, behalve wanneer de verkrijgings-, voortbrengings- of verbeteringskosten minder dan 1 000 euro bedragen. Tot vaste activa worden ook financiële activa gerekend’.

Indien de vergelijking met het Nederlands belastingrecht gemaakt wordt dan is op grond van art. 3.30 Wet IB 2001 in de eerste instantie weinig verschil te zien. Maar in het Nederlands belastingrecht ontbreekt de twaalfmaandeneis. Bovendien geldt er een intentioneel verband, dat wil zeggen dat de bedoeling die de belastingplichtige heeft beslissend is of activa als voorraad of als bedrijfsmiddel wordt gezien.²⁵ Gelet op deze definitie zal activa dat wordt verworven of voortgebracht met de intentie om binnen de onderneming van de belastingplichtige te gebruiken tot de categorie bedrijfsmiddelen worden gerekend. Bovendien zal vastgoed gezien de twaalfmaandeneis bijna altijd tot de categorie bedrijfsmiddelen worden gerekend.²⁶

Van de meeste termen die in de Conceptrichtlijn gebruikt worden is een definitie opgenomen in art. 4 Conceptrichtlijn. Een definitie van de term ‘gebouw’ ontbreekt echter.²⁷ Dit heeft tot gevolg dat er discussie kan ontstaan over de vraag of er sprake is van een gebouw (afschrijftermijn van 40 jaar), hetzij van een ander duurzaam materieel activum (afschrijftermijn van 15 jaar). Een oplossing voor dit probleem kan waarschijnlijk gevonden worden in art. 42 Conceptrichtlijn waarin vastgelegd is dat de ‘EC onder voorwaarden gedelegeerde handelingen kan vaststellen om de verschillende categorieën van vaste activa nader te omschrijven’.

2.3.4 Afschrijving op vastgoed

De afschrijvingsbasis in de CCCTB bevat alle kosten die rechtstreeks samenhangen met de verkrijging of voortbrenging van een bedrijfsmiddel. In het Nederlandse belastingrecht dienen deze kosten ook te worden geactiveerd. Voor vastgoed is het essentieel dat gebouwen afzonderlijk dienen te worden afgeschreven. Er wordt gebruik gemaakt van lineaire afschrijving en de levensduur voor nieuwe gebouwen is vastgesteld op 40 jaar.²⁸ Dit komt neer op een percentage van 2,5% per jaar aan afschrijving. Indien men een tweedehands

²⁵ HR 6 december 1995, nr. 30.593, BNB 1996/58

²⁶ H. Vermeulen en M.F.A. Blaauw, ‘Direct vastgoed in het richtlijnvoorstel voor de CCCTB’ in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2011/04, paragraaf 2.1

²⁷ J.A.R. van Eijnsden, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik (red.), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Deventer, 2011.

²⁸ Zie art.36 (1) (a) Conceptrichtlijn

gebouw aanschafft dan geldt dezelfde termijn, tenzij men een kortere levensduur aannemelijk kan maken.²⁹

Indien vastgoed niet aan de definitie van bedrijfsmiddel voldoet, dan kan op dit vastgoed niet afgeschreven worden. Dit probleem kan mogelijk worden opgelost door art. 42 van Conceptrichtlijn. Dit artikel bevat een delegatiebepaling welke de EC de mogelijkheid geeft om nadere regels vast te stellen om de categorieën van bedrijfsmiddelen nader te omschrijven. Het ligt voor de hand dat de EC van deze bepaling gebruikt maakt om nadere regels te bepalen voor gemengde bedrijfsmiddelen.³⁰ Hoe moet bijvoorbeeld worden omgegaan met een gemengd actief? Gebouwen³¹ zijn afschrijfbaar en grond³² is niet afschrijfbaar in de CCCTB. Blijkbaar worden grond en onroerend goed als twee aparte vaste activa gezien. Hoe deze bedrijfsmiddelen dienen te worden gesplitst is nog niet duidelijk, bijvoorbeeld in een afschrijfbaar gebouwdeel en een niet-afschrijfbaar gronddeel.³³ In het Nederlands belastingrecht is vanaf 1 januari 2007 in art. 3.30a lid 2 Wet IB 2001 vastgelegd dat met betrekking tot de afschrijving en afwaardering op lagere bedrijfswaarde de onderdelen van een gebouw, de grond en het overige wat er toe behoort tot één bedrijfsmiddel worden gerekend.

In de CCCTB geldt er bovendien een uitzondering voor de overdrachtsbelasting.³⁴ De overdrachtsbelasting behoort in de CCCTB niet tot de afschrijvingsbasis, dit in tegenstelling tot het Nederlandse Belastingrecht. Toch zal de overdrachtsbelasting niet tussen wal en schip vallen, want Nederland kan beslissen dat deze kosten toch in aftrek mogen worden gebracht.³⁵ Dit zal waarschijnlijk door middel van afschrijvingen recht getrokken worden.

2.3.5 Activa van geringe waarde

Indien de verkrijgings-, voortbrengings- of verbeteringskosten van een actief minder dan 1000 euro bedraagt dan wordt dit actief niet tot vast actief gerekend, dus dan is er geen sprake van een vast activum. Dit heeft tot gevolg dat op deze activa niet kan worden afgeschreven, maar dat de kosten meteen kunnen worden afgetrokken, mits is voldaan aan art. 17 en 19 Conceptrichtlijn.

2.3.6 Financiële activa

Financiële activa worden ook tot de vaste activa gerekend. In art. 4 (15) Conceptrichtlijn staat beschreven wat onder financiële activa verstaan wordt. Art. 40 (b) Conceptrichtlijn bevat echter een beperking die afschrijven op financiële activa verbiedt. Dit is in overeenstemming met de deelnemingsvrijstelling in het Nederlands belastingrecht, waarop ook niet afgeschreven mag worden.

²⁹ Zie art. 36 (2) (a) Conceptrichtlijn

³⁰ H. Vermeulen en M.F.A. Blaauw, 'Direct vastgoed in het richtlijnvoorstel voor de CCCTB' in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2011/04

³¹ Art. 36 Conceptrichtlijn

³² Art. 40 (a) Conceptrichtlijn

³³ H. Vermeulen en M.F.A. Blaauw, 'Direct vastgoed in het richtlijnvoorstel voor de CCCTB' in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2011/04

³⁴ Zie art. 14 (1) (j) Conceptrichtlijn

³⁵ H. Vermeulen en M.F.A. Blaauw, 'Direct vastgoed in het richtlijnvoorstel voor de CCCTB' in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2011/04

2.3.7 Register

Indien gekozen wordt voor de CCCTB dan moet op grond van art. 32 Conceptrichtlijn een register bijgehouden worden van alle vaste activa. Het register dient als instrument om de jaarlijkse afschrijvingskosten te bepalen. Dit heeft waarschijnlijk te maken met het feit dat de winst moet worden bepaald door naar het resultaat te kijken.³⁶ In dit register moet de belastingplichtige voor elke actief apart de verkrijgings-, voortbrengings- en verbeteringskosten bijhouden, plus de aanschaf- of gebruiksdatum. Voor vermogensvergelijking en fiscale balansen is dan geen plaats. In het Nederlands belastingrecht is het op grond van art. 7 AWR verplicht om een fiscale balans op te stellen in het kader van de vpb-aangifte. Een fiscale balans is bovendien een handig hulpmiddel om de heffingsgrondslag te bepalen.

Het kost bovendien weinig extra werk om een fiscale balans op te maken. Bovendien is een fiscale balans niet alleen nuttig om de heffingsgrondslag vast te stellen maar ook om de verdeling ervan zichtbaar te maken.³⁷

³⁶ H. Vermeulen en M.F.A. Blaauw, 'Direct vastgoed in het richtlijnvoorstel voor de CCCTB' in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2011/04

³⁷ Strik en van de Streek, 'Winstbepaling in de CCCTB', Maandblad Belasting Beschouwingen, MBB 2008/11

2.4 Afschrijvingsbasis in het CCCTB-stelsel

De afschrijvingsbasis in de CCCTB omvat als er sprake is van een bedrijfsmiddel, alle kosten die rechtstreeks samenhangen met de verkrijging of voortbrenging daarvan. Dit is nagenoeg gelijk in het Nederlandse belastingrecht, waar deze kosten ook geactiveerd dienen te worden. Een bedrijfsmiddel wordt in de CCCTB gewaardeerd op de historische kostprijs. De kostprijs van een bedrijfsmiddel bestaat dan op grond van art. 14 (1) (i) uit de kosten gemaakt in verband met de verkrijging, voortbrenging of verbetering van een vast actief indien deze kosten rechtstreeks samenhangen met de verkrijging, voortbrenging of verbetering van het bedrijfsmiddel. Dit komt overeen met het Nederlandse belastingrecht.

Deze kosten moeten berekenend worden exclusief btw. Ondernemers kunnen meestal de btw over hun inkopen verrekenen met btw die ze zelf in rekening brengen aan hun klanten. Dit is het verrekenen van voorbelasting. Op grond van art. 33 (1) Conceptrichtlijn worden indien een vast actief door de belastingplichtige zelf wordt voortgebracht de indirecte kosten die zijn gemaakt bij de voortbrenging van dit actief, ook bij de afschrijvingsbasis opgeteld voor zover zij niet op een andere manier aftrekbaar zijn. Als deze kosten op een andere manier aftrekbaar zijn dan zouden ze anders dubbel in aftrek kunnen worden gebracht bij de berekening van de belastinggrondslag.³⁸

2.4.1 Timing en vervreemding

De methode die wordt toegepast om de afschrijving te berekenen is vrij eenvoudig. In het jaar dat de belastingplichtige een bedrijfsmiddel verwerft of in gebruik neemt vindt afschrijving over het gehele jaar plaats.³⁹ In het jaar van vervreemding vindt echter geen afschrijving plaats.⁴⁰ Kavelaars⁴¹ is van mening dat dit een slecht systeem is omdat het aanleiding geeft om activa zo laat mogelijk in het jaar te verwerven en zo vroeg mogelijk in het jaar te vervreemden. Daarbij is hij van mening dat een systeem dat correspondeert met de periode van het feitelijke bezit respectievelijk gebruik vrij gemakkelijk in te voeren is.⁴²

2.4.2 Onderhoud en kosten van verbetering

Op dezelfde manier als in het Nederlandse belastingrecht wordt er in de CCCTB een onderscheid gemaakt tussen onderhoudskosten en verbeteringskosten van een bedrijfsmiddel.

2.4.2.1 Onderhoudskosten

Op grond van art. 12 Conceptrichtlijn behoren ‘*alle kosten die betrekking hebben op de omzet alsook alle uitgaven, exclusief aftrekbare btw, die bij de belastingplichtige zijn opgekomen ter verwerving of zekerstelling van inkomen*’ tot de aftrekbare kosten. Als we deze omschrijving volgen dan zouden onderhoudskosten dus volledig aftrekbaar moeten zijn, hoewel een definitie van onderhoudskosten ontbreekt in de richtlijn.⁴³ Dit lijkt hetzelfde als in het

³⁸ J.A.R. van Eijdsen, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik (red.), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Deventer, 2011, paragraaf 3.4.2

³⁹ Zie art 37 (1) Conceptrichtlijn (Bij de verwerving of ingebruikname moet men wel kijken naar welke van de twee momenten als laatst valt)

⁴⁰ Zie art 37 (2) Conceptrichtlijn

⁴¹ Hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

⁴² Zie P. Kavelaars, ‘Naar een Europese winstgrondslag (deel 2)’, WFR 2008/6785

⁴³ H. Vermeulen en M.F.A. Blaauw, ‘Direct vastgoed in het richtlijnvoorstel voor de CCCTB’ in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2011/04

Nederlandse belastingrecht. In het Nederlandse belastingrecht mogen kosten die gemaakt worden voor het onderhoud van een bedrijfsmiddel direct ten laste van de winst worden gebracht.

2.4.2.2 Verbeteringskosten

Verbeteringskosten zijn in tegenstelling tot onderhoudskosten wel gedefinieerd in de Conceptrichtlijn.⁴⁴ Dit zijn alle extra kosten die gemaakt worden die van invloed zijn op een vast actief. Deze kosten moeten wel als doel hebben dat ze de capaciteit van het actief substantieel verhogen of het functioneren ervan substantieel verbeteren hetzij meer dan 10% bedragen van de oorspronkelijke afschrijvingsbasis van het actief. Indien er wordt voldaan aan de eisen gesteld in dit artikel dan mag er afgeschreven worden over deze kosten. Dus deze kosten mogen dan niet direct ten laste van de winst worden gebracht. Op grond van art. 35 Conceptrichtlijn worden de verbeteringskosten afgeschreven in overeenstemming met de regels die van toepassing zijn op het vaste actief dat werd verbeterd, alsof zij betrekking hebben op een nieuw verworven vast actief. Dat betekent dat voor verbeteringskosten dezelfde afschrijvingsregels gelden als van het actief dat wordt verbeterd. Als dit het geval is dan kan de vraag gesteld worden of op deze verbeteringskosten dezelfde afschrijvingstermijn als voor het actief dat verbeterd werd van toepassing is. Dit is belangrijk om te weten want in de meeste gevallen zal de economische levensduur van verbeteringskosten beduidend lager zijn dan de levensduur van het actief dat verbeterd werd.⁴⁵

2.4.3 Subsidies

Op grond van art. 11(a) Conceptrichtlijn moeten subsidies die een directe band hebben met de verkrijging, voortbrenging of verbetering van een vast actief worden vrijgesteld indien het actief wordt afgeschreven. Indien een belastingplichtige een bedrag aan subsidie heeft ontvangen dat is vrijgesteld op grond van art. 11(a), dan wordt de afschrijvingsbasis van het actief gereduceerd met het gesubsidieerde bedrag op grond van art. 33 (3) Conceptrichtlijn. Dit heeft een daling van de fiscale boekwaarde tot gevolg. En dit zal ten slotte leiden tot een hogere boekwinst bij vervreemding van het gesubsidieerde actief. Dus verkregen subsidies worden niet gelijk in de belastingheffing opgenomen, maar worden tijdens de levensduur in de vorm van lagere afschrijvingen en bij de vervreemding van het actief door middel van een hogere boekwinst in de belastingheffing opgenomen.⁴⁶ Dit is in overeenstemming met het Nederlands belastingrecht

2.4.4 Niet afschrijfbaar activa en afwaardering naar lagere bedrijfswaarde

In de CCCTB-Conceptrichtlijn geldt een afschrijvingsverbod op bepaalde bedrijfsmiddelen die niet onderworpen zijn aan slijtage en veroudering.⁴⁷ In de CCCTB worden bedrijfsmiddelen gewaardeerd op kostprijs min afschrijvingen. In het Nederlandse belastingrecht is het mogelijk om in bepaalde omstandigheden een bedrijfsmiddel af te

⁴⁴ Zie art 4 (18) Conceptrichtlijn

⁴⁵ F.W.G. Kam en M.M.A. van Graafeiland, 'Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing' in Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/09

⁴⁶ J.A.R. van Eijnsden, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik (red.), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Deventer, 2011.

⁴⁷ zie art. 40(a) waarin staat dat op materiële vaste activa die niet onderworpen zijn aan slijtage zoals grond, kunstvoorwerpen, antiques of sieraden niet afgeschreven op kan worden.

waarderen naar lagere bedrijfswaarde, zonder dat men een inbreuk maakt op de eis van een bestendige gedragslijn.⁴⁸ In de CCCTB bestaat de mogelijkheid om vaste activa af te waarderen naar lagere bedrijfswaarde niet. Maar in de CCCTB is er wel de mogelijkheid om niet-afschrijfbaar activa af te waarderen naar lagere bedrijfswaarde.⁴⁹

De belastingplichtige moet dan wel kunnen aantonen dat de waarde van het niet-afschrijfbaar actief definitief is gedaald.

Een voorbeeld hiervan is ‘grond’. Op grond mag niet worden afgeschreven in de CCCTB, maar grond kan onder bepaalde voorwaarden wel worden afgewaardeerd naar lagere bedrijfswaarde. Dit is in overeenstemming met het Nederlandse belastingrecht waar ook niet op grond mag worden afgeschreven (alleen in bijzondere gevallen).

2.4.4.1 Kosten met betrekking tot niet-afschrijfbaar activa

In art. 20 Conceptrichtlijn is vastgelegd dat de kosten die een belastingplichtige maakt met betrekking tot de verkrijgings-, voortbrengings- of verbeteringskosten van vaste activa die niet kunnen worden afgeschreven overeenkomstig art. 40 Conceptrichtlijn, in aftrek kunnen worden gebracht in het belastingjaar waarin de vaste activa worden vervreemd, op voorwaarde dat de vervreemdingsvoordelen in de belastinggrondslag worden begrepen.

⁴⁸ Zie HR 17 april 1991, nr. 27.074, BNB 1991/165, waaruit blijkt dat goed koopmansgebruik onder omstandigheden zelfs tot afwaardering naar lagere bedrijfswaarde kan verplichten.

⁴⁹ Zie art 41 (1) Conceptrichtlijn

2.5 Afzonderlijk af te schrijven activa

2.5.1 Afschrijvingsmethode

Afgezien van art 36 (2) en art. 39 en 40 Conceptrichtlijn worden vaste activa individueel en lineair afgeschreven over de levensduur van het actief. In de Conceptrichtlijn wordt er nergens gesproken over restwaarde. Hieruit volgt dat op vaste activa tot nul kan worden afgeschreven. In het Nederlands belastingrecht moet de restwaarde wel in aanmerking genomen worden.

2.5.2 Afschrijvingstermijn

De CCCTB gebruikt vaste termijnen om de levensduur van een vast actief te bepalen. Er wordt niet gekeken naar de werkelijke levensduur.⁵⁰ Gebouwen, duurzame materiële vaste activa anders dan gebouwen en immateriële activa behoren tot de categorie ‘individueel’ afschrijfbaar activa. Op grond van artikel 4(16) Conceptrichtlijn wordt onder duurzame materiële activa verstaan: ‘materiële vaste activa met een gebruiksduur van tenminste 15 jaar’. Gebouwen, luchtvaartuigen en schepen worden altijd gezien als duurzame materiële vaste activa op grond van art. 4(16) Conceptrichtlijn.

Dat betekent dat gebouwen worden afgeschreven in 40 jaar en overige individueel afschrijfbaar activa in 15 jaar. De afschrijvingstermijn voor immateriële activa is de periode gedurende welke het actief wettelijke bescherming geniet, in het geval deze periode onbepaalbaar is dan wordt de afschrijvingstermijn gesteld op 15 jaar. Voor tweedehands activa gelden andere afschrijvingstermijnen.⁵¹ Indien de belastingplichtige kan aantonen dat de geschatte resterende gebruiksduur van een verworven tweedehands actief korter is dan geldt deze kortere afschrijvingstermijn. Over op welke manier de belastingplichtige dit moet aantonen wordt in de Conceptrichtlijn niet gesproken.⁵² Indien er geen sprake is van een duurzaam materieel actief of van een immaterieel actief, dan moeten de desbetreffende activa worden geplaatst in de activapool en mag er dus niet individueel op afgeschreven worden.

⁵⁰ Zie art. 36 (1) Conceptrichtlijn

⁵¹ Zie art. 36 (2) Conceptrichtlijn

⁵² M.M.A. van Graafeiland en F.W.G. Kam, ‘Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing’, in Maandblad Belastingbeschouwingen, MBB 2011/09

2.6 Activa pool

In de vorige paragraaf zijn de afzonderlijk afschrijfbaar activa van art. 36 Conceptrichtlijn waarop individueel afgeschreven moet worden, en de activa waarop niet afgeschreven mag worden op grond van art. 40 Conceptrichtlijn voorbij gekomen. Op grond van art. 39 Conceptrichtlijn komen activa die niet beschreven zijn in art. 36 en 40 Conceptrichtlijn terecht in een activapool, de niet-individueel afschrijfbaar activa. Deze categorie activa met een korte levensduur worden samengevoegd in een ‘activapool’ en hierop wordt jaarlijks tegen een tarief van 25% afgeschreven. Er wordt zodoende niet afgeschreven op individuele activa. Dit systeem zou een vereenvoudiging moeten zijn voor de belastingplichtige want het is nu niet meer nodig om een lijst bij te houden van de verschillende soorten vaste activa en de gebruiksduur ervan. De aanschaf en vervreemding van activa in de pool is ook eenvoudig want bij de aanschaf wordt er een bedrag opgeteld bij de pool en bij vervreemding ervan afgetrokken. Er is bovendien ook geen regeling nodig voor boekwinsten want die worden automatisch afgewikkeld met als gevolg dat minder mag worden afgeschreven op de pool. De fiscale boekwaarden moeten echter wel worden bijgehouden voor de activa in de pool. Een winstbepalende balans zou in dit geval dus handiger zijn geweest.⁵³ Daarbij is het gebruiken van een winstbepalende balans ook een extra controlemechanisme aangezien de winst die wordt vastgesteld door middel van vermogensvergelijking dan kan worden vergeleken met de winst die resulteert uit de fiscale winst- en verliesrekening, met als gevolg dat potentiële fouten in een eerder stadium worden opgemerkt.

2.6.1 Werking activapool

De werking van de activapool is neergelegd in art. 39 (2) Conceptrichtlijn: *‘de afschrijvingsbasis voor gepoolde activa gelijk is aan de fiscale boekwaarde aan het einde van het voorgaande jaar, gecorrigeerd voor de activa die in het lopende jaar in de pool zijn gekomen en deze hebben verlaten’*. Bovendien worden kosten met betrekking tot de verkrijging, voortbrenging of verbetering van een actief bij de afschrijvingsbasis opgeteld en worden voordelen die voortkomen uit vervreemding van activa van de afschrijvingsbasis afgetrokken. Als een actief de pool uitgaat dan wordt de afschrijvingsbasis verminderd met de vervreemdingsopbrengst (niet de boekwaarde). Op grond van art. 11 (b) Conceptrichtlijn zijn de voordelen hiervan vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Op deze manier is er geen regeling nodig voor boekwinsten, omdat de vervreemdingsopbrengst van de afschrijvingsbasis afgetrokken wordt leidt dit tot een lagere afschrijving in de pool. Op grond van art. 39 (3) Conceptrichtlijn wordt indien de afschrijvingsbasis van de pool negatief is, een bedrag opgeteld om de basis tot nul te brengen. Ditzelfde bedrag moet bij de belastinggrondslag opgeteld worden.

⁵³ J.A.R. van Eijdsen, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik (red.), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Deventer, 2011, paragraaf 3.4.6

2.8 Wie moet er afschrijven?

Op grond van art. 34 Conceptrichtlijn geldt als hoofdbeginsel dat de economische eigenaar moet afschrijven. De volgende vraag is dan wat men onder de economische eigenaar moet verstaan. Dit is verwoord in art. 4(20) Conceptrichtlijn: *‘ De economische eigenaar is de persoon die alle essentiële voordelen en risico’s draagt die betrekking hebben op een vast actief, het maakt niet uit of deze persoon de juridische eigenaar is of niet’*. Wie in ieder geval als economische eigenaar gezien wordt is de *‘belastingplichtige die het eigendoms-, gebruiks- en verkooprecht op een vast actief heeft en het risico van verlies of vernietiging loopt’*. Deze definitie lijkt veel op de door de HR gebruikte definitie in het Nederlands belastingrecht.⁵⁴ Op grond van art. 34 (3) Conceptrichtlijn mag een vast actief niet door meer dan één belastingplichtige worden afgeschreven. In het geval er niet achterhaald kan worden wie de economische eigenaar is, dan mag de juridische eigenaar afschrijven. Op grond van art. 34 (4) mag een belastingplichtige niet afzien van afschrijving.

⁵⁴ Zie bijvoorbeeld BNB 1974/170

Hoofdstuk 3 Afschrijvingen in het Nederlandse belastingrecht

In dit hoofdstuk worden de winstbepalingsregels met betrekking tot afschrijvingen in het Nederlandse belastingrecht behandeld. Om te beginnen zal ik eerst het begrip jaarwinst uitleggen en de relatie tussen de jaarwinst en afschrijvingen.

3.1 Jaarwinst, totaalwinst en de relatie met afschrijvingen

Om een goed beeld te krijgen van het begrip afschrijving moeten we teruggaan naar de beginselen van de fiscale wetgeving. In het Nederlandse belastingrecht wordt onderscheid gemaakt tussen de totaalwinst en de jaarwinst. Bij de fiscale jaarwinst gaat het om de splitsing van de totaalwinst over de periode waarin de onderneming wordt uitgeoefend. De fiscale jaarwinstbepaling heeft tot doel om de verschuldigde belasting over de jaarwinst vast te stellen.⁵⁵

3.1.1 Totaalwinstbegrip

De winstbepalingsregels voor de vennootschapsbelasting zijn voornamelijk te vinden in de Wet IB 2001. Deze regels zijn echter via de schakelbepaling van art. 8 lid 1 Wet VPB 1969 eveneens van toepassing op de vennootschapsbelasting. Voor de fiscale winstbepaling wordt de totaalwinst zoals neergelegd in art. 3.8 Wet IB 2001 als uitgangspunt genomen: *‘winst is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming’*. De definitieve omvang van de totaalwinst kan echter pas bij de staking van de onderneming worden bepaald. Het mag duidelijk zijn dat dit voor de belastingheffing erg onhandig is. Daarom heeft de wetgever bepaald in art. 3.25 Wet IB 2001 dat de totale winst moet worden verdeeld over de jaren waarin de onderneming bestaat.

3.1.2 Jaarwinstbegrip

De wetgever heeft in art. 3.25 Wet IB 2001 de bepaling van het jaarwinstbegrip neergelegd: *"De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt."* De essentie van deze bepaling wordt gevormd door het begrip "goed koopmansgebruik". Hiermee is de fiscale winstbepaling in principe autonoom ten opzichte van de commerciële winstbepaling (waar de normen die in het maatschappelijk verkeer toelaatbaar zijn, de doorslag geven).⁵⁶ De winst wordt per kalenderjaar bepaald. In het jaarwinstbegrip is de invloed van afschrijvingen van essentieel belang. De hoogte van het bedrag dat een belastingplichtige mag afschrijven is afhankelijk van de mate waarin wordt afgeschreven. Meestal is dus de regel: hoe hoger het bedrag aan afschrijvingen, hoe lager de jaarwinst zal zijn. En een lagere jaarwinst betekent natuurlijk dat je over een lager bedrag belasting hoeft te betalen. Op deze manier kan men de belastingheffing over de totaalwinst uitstellen dan wel naar voren halen.

⁵⁵ J.M.J. Blommaert, A.M.M. Blommaert, R.E.C.M. Niessen, *Accounting en belastingen*, Groningen: Stenfert Kroese 2002 p.10

⁵⁶ C.Bruijsten, 'De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip', WFR 2009/823

3.2 Ratio van afschrijvingen

3.2.1 Ontwikkeling art. 3.30 Wet IB 2001 door de jaren heen

In Art. 3.30 Wet IB 2001 is neergelegd dat de jaarlijkse afschrijving van bedrijfsmiddelen wordt gesteld *‘op het gedeelte van de nog niet afgeschreven aanschaffings- of voortbrengingskosten dat aan het kalenderjaar kan worden toegerekend’*. Dit artikel is een vervolg van art 8. Wet belastingherziening 1950⁵⁷ en art. 10 Wet IB 1964. Al vanaf 1950 wordt daarom niet meer gesproken over waardevermindering als reden voor de afschrijving, maar over toerekening van aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel aan de periode waarin dit bedrijfsmiddel voor een gedeelte is verbruikt.⁵⁸

3.2.2 Jurisprudentie over afschrijving door de jaren heen

In het Nederlands belastingrecht wordt afschrijven ook wel gezien als een kostenverdelingsvraagstuk: het toedelen van fiscale kosten (afschrijvingspotentieel) over de gebruiksduur van een bedrijfsmiddel, hierbij kan men het theoretisch denkraam toepassen van een voorraad werkeenheden die geleidelijk wordt verbruikt.⁵⁹ In BNB 1958/56 heeft de HR het doel van afschrijven als volgt verwoord: *‘Afschrijving van een bedrijfsmiddel strekt tot goedmaking van het verlies dat is geleden door de vermindering van de waarde van het desbetreffende goed ten gevolge van het gebruik in de onderneming’*. Feliks⁶⁰ is van mening dat met afschrijving beoogd wordt om de vermindering van de gebruikswaarde van een bedrijfsmiddel als gevolg van technische slijtage en economische veroudering tot uitdrukking te brengen.⁶¹ Anders gezegd, is dit het tot uitdrukking brengen van de waardedaling van een bedrijfsmiddel. Berkhout⁶² is het niet helemaal eens met Feliks want, hij vindt dat een onderneming alleen mag afschrijven als het kapitaalverlies lijdt als gevolg van deze technische of economische slijtage. Zijn benadering doet naar zijn mening recht aan de realiteitszin. In BNB 2007/302 heeft de HR het doel van afschrijven als volgt verwoord: *‘afschrijvingen hebben ten doel lasten die worden opgeroepen door de aanschaffing van zaken die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt, te spreiden over de jaren waarin dat gebruik plaatsvindt’*. Aldus gaat het bij afschrijving ter bepaling van de jaarwinst in feite om de verdeling van de werkelijk verrichte uitgaven voor de aanschaf van een bedrijfsmiddel over de gebruiksduur van dat bedrijfsmiddel.

Uit de jurisprudentie van de HR maak ik op dat afschrijving op bedrijfsmiddelen is: het spreiden van de kosten van een bedrijfsmiddel over de gebruiks jaren, zodat met de ‘gespaarde bedragen’ aan het eind van de levensduur van het bedrijfsmiddel een vervangend bedrijfsmiddel kan worden aangeschaft.

57 Stb. 29 september 1950, nr. K 423, blz. 7.

58 D.G. Barmantlo en E.M.M.P. Collin, ‘Fiscale afschrijving op vastgoed nog lang niet afgeschreven’, Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2004/608

59 T.M. Berkhout, ‘Afschrijven op vastgoed: knopen ontward of doorgehakt?’, Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2007/957

60 Werkzaam bij de belastingdienst

61 W.H.J.M. Feliks, “De fiscale afschrijving op vastgoed (en hoe die te herstellen)”, Weekblad 2003/6542, blz. 1320.

62 Hoogleraar te Nyenrode Business Universiteit

3.3 Bedrijfsmiddelen

De vraag of een actief tot de categorie bedrijfsmiddel behoort is van belang omdat bepaalde faciliteiten slechts van toepassing zijn op bedrijfsmiddelen. Het is zo dat alleen op bedrijfsmiddelen:

- Afgeschreven kan worden ([art. 3.30](#) Wet IB 2001)
- Investeringsaftrek van toepassing kan zijn ([art. 3.40](#) Wet IB 2001)
- Herinvesteringsaftrek van toepassing kan zijn ([art. 3.54](#) Wet IB 2001)
- Willekeurige afschrijving van toepassing kan zijn ([art 3.31 t/m 3.34](#) Wet IB 2001)

In art. 3.30 Wet IB 2001 worden bedrijfsmiddelen omschreven als goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt.

3.3.1 Herinvesteringsreserve

Voor afzonderlijk afschrijfbaar activa is op grond van art. 38 Conceptrichtlijn een doorschuifregeling beschikbaar. In dit artikel staat verwoord dat de boekwinst van het bedrijfsmiddel dat wordt vervreemd van de belastinggrondslag mag worden afgetrokken, indien de belastingplichtige binnen twee jaar herinvesteert in een vervangend bedrijfsmiddel. Het activum dat wordt vervangen moet echter wel vervangen worden door een met dezelfde of een vergelijkbare functie.

Hoewel er enkele verschillen zijn, komt de doorschuifregeling aardig overeen met de regeling we in het Nederlands belastingrecht kennen op grond van art. 3.54 Wet IB 2001.

3.3.2 Materiële en immateriële activa

De vraag is nu wat bedrijfsmiddelen dan zijn? In BNB 1953/119 brengt de HR het onder woorden: *‘Bedrijfsmiddelen zijn in het algemeen die tot het bedrijfsvermogen behorende zaken, welke — in tegenstelling tot de zaken, die voor de omzet zijn bestemd — behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt’*. Uit deze bewoordingen is op te maken dat voorraden, beleggingen, vooruitbetaalde kosten en liquide middelen geen bedrijfsmiddelen zijn.

Wil je van een bedrijfsmiddel spreken dan moet er sprake zijn van een ‘goed’. Men kan bedrijfsmiddelen/goederen verdelen in materiële (lichamelijk) en immateriële (onlichamelijk). Onder materiële goederen vallen onder andere gebouwen, inventarissen, en vervoersmiddelen. En onder immateriële goederen vallen onder andere vergunningen, patenten, goodwill, auteursrechten en software. Om als bedrijfsmiddel aangemerkt te worden moet een goed wel voldoen aan het feit dat het een zelfstandige functie in de onderneming vervult, blijkt uit de jurisprudentie. Dit is van belang om te weten, gezien het feit dat een onderdeel van een bedrijfsmiddel de afschrijving volgt het bedrijfsmiddel waarmee het verbonden is.

3.4 Uitgangspunten van afschrijvingen

3.4.1 Goedkoopmansgebruik

Op grond van art. 3.25 Wet IB 2001 wordt de jaarwinst bepaald volgens goed koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik is een open term, dat betekent dat de invulling ervan voor een groot deel aan de rechter is overgelaten zodat optimaal rekening kan worden gehouden met de veranderende maatschappelijke realiteit bij de bepaling van de jaarwinst.⁶³ Inmiddels is er door de jaren heen een uitgebreide hoeveelheid jurisprudentie ontstaan waaruit een aantal hoofdbeginselen af te leiden zijn:

- voorzichtigheid, een ondernemer hoeft pas winst te nemen als die ook daadwerkelijk gerealiseerd is, en voorzienbare verliezen mogen direct ten last van de jaarwinst worden gebracht.
- realiteitszin, baten en lasten moeten worden toegerekend aan het jaar waarop ze betrekking hebben.⁶⁴
- eenvoud, een winstbepalingsstelsel moet in overeenstemming zijn met de omvang en aard van de onderneming.

Welk beginsel van de HR voorrang krijgt hangt af van de details van elk concreet geval. Voornamelijk het realiteitsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel zijn vaak strijdig met elkaar. Want de realiteit houdt in dat een ondernemer bij de bepaling van de fiscale winst de realiteit niet uit het oog mag verliezen. Echter als men dan kijkt naar het voorzichtigheidsbeginsel dan schrijft deze bepaling voor dat de ondernemer voorzichtig te werk moet gaan bij de berekening van de fiscale jaarwinst.

3.4.2 Goedkoopmansgebruik en afschrijvingen

Indien het vast staat dat een bedrijfsmiddel aan slijtage onderhevig is, dan schrijft g.k.g voor tot een jaarlijkse afschrijving waarbij art 3.25 Wet IB 2001 in het achterhoofd dient te worden gehouden. Dat wil zeggen dat de afschrijving binnen de gestelde grenzen en volgens een vast systeem dient plaats te vinden, en er geen sprake van willekeur mag zijn. Men dient op de kosten van een bedrijfsmiddel af te schrijven, om de uitgaven die verband houden met een bedrijfsmiddel aan de juiste periode toe te rekenen. Zodoende word een deel van de kostprijs toegerekend aan het jaar waarin het bedrijfsmiddel van nut is geweest.

Het toepassen van een bestendige gedragslijn betekent dat ook in verliesjaren moet worden afgeschreven. Dus is het met g.k.g niet toegestaan om naar rato van de bedrijfsresultaten af te schrijven, het behaalde resultaat door de onderneming mag niet van invloed zijn op afschrijving. Als een onderneming eenmaal een afschrijvingssysteem heeft gekozen dan kan dit systeem alleen worden veranderd binnen de door de HR getrokken grenzen betreffende de bestendige gedragslijn.

In de situatie dat er sprake is van een bedrijfsmiddel dat niet aan slijtage onderhevig is, wordt het bedrijfsmiddel tot het moment van vervreemding gewaardeerd tegen de kostprijs.

⁶³ C. Bruijsten, 'De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip', Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2009/823

⁶⁴ Zie het arrest van HR 9 mei 2008, nr. 42.963, NTFR 2008/892

Naast de incidentele ingrepen die bij de wet zijn vastgesteld, is per 1 januari 2007 bij de ‘Wet werken aan winst’⁶⁵ een aantal meer principiële wettelijke inbreuken op g.k.g. gemaakt. Daarbij wordt op grond van art 3.30, lid 2, de jaarafschrijving op goodwill en op overige bedrijfsmiddelen begrensd (zie paragraaf 3.8.1). In art 3.30a is bovendien bepaald dat gebouwen nog maar tot de ‘bodemwaarde’ kunnen worden afgeschreven (zie paragraaf 3.8.2).

⁶⁵ Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 631

3.5 Afschrijvingsbasis

Zoals eerder besproken bepaalt art 3.30, lid 1, Wet IB 2001 dat bedrijfsmiddelen gewaardeerd moeten worden op de historische kostprijs minus de afschrijvingen. Onder de historische kostprijs wordt verstaan de aanschafkosten van een zaak, hiertoe behoren ook additionele kosten om een aangeschafte zaak geschikt te maken voor de bedrijfsvoering, bijvoorbeeld installatiekosten of transportkosten⁶⁶. Indien een onderneming zelf de goederen produceert dan bestaat de historische kostprijs uit de voortbrengingskosten. Deze kosten bestaan uit de constante algemene kosten en de financieringskosten. Subsidies moeten van de aanschaf- of voortbrengingskosten afgetrokken worden. De afschrijvingsbasis bestaat dan uit het saldo van de aanschaffings- of voortbrengingskosten en de restwaarde van het bedrijfsmiddel. De HR is van mening dat de *‘omvang van de restwaarde schattenderwijs moet worden bepaald op de waarde die het bedrijfsmiddel bij de beëindiging van het gebruik door de belastingplichtige in elk geval waard zal zijn.’*⁶⁷

De variabelen die de mate van de afschrijving vaststellen zijn hetzelfde als in het vennootschapsrecht: de geschatte gebruiksduur, de geschatte restwaarde aan het eind van de verwachte gebruiksduur en de afschrijvingsmethode.⁶⁸

De formule die gebruikt wordt is dan: $\text{Afschrijving per jaar} = (\text{aanschafkosten} - \text{restwaarde}) / \text{vermoedelijke gebruiksduur}$ ⁶⁹

3.5.1 Levensduur

Een ander belangrijke bestanddeel van afschrijving is de levensduur van een bedrijfsmiddel, ook wel gebruiksduur genoemd. Er wordt een verschil gemaakt tussen de technische en de economische levensduur. De technische levensduur, is het aantal jaar dat een bedrijfsmiddel nut oplevert in een bedrijf, totdat het geheel versleten is. En de economische levensduur, is het aantal jaar dat een bedrijfsmiddel nut oplevert in een bedrijf, welke van waarde zijn voor dat bedrijf. In de Cursus Belastingrecht⁷⁰ wordt gesteld dat de vermoedelijke gebruiksduur van een activum gesteld dient te worden op de te verwachten technische levensduur, tenzij de economische levensduur korter is. De afschrijvingsperiode is dus hoogstens de tijd dat een bedrijfsmiddel nutprestaties voor de onderneming levert. Op grond van het oordeel van [Hof Amsterdam 1 september 2004, nr. 02/6979, V-N 2004/54.8](#), moet de levensduur van een bedrijfsmiddel op een objectieve manier vastgesteld worden. Hierbij wordt aangesloten bij de technische en/ of economische levensduur van het bedrijfsmiddel. Er wordt dus niet gekeken naar de verwachting van de ondernemer over de periode waarin hij het bedrijfsmiddel in zijn bezit zal hebben.⁷¹

3.5.2 Begin en eind van de afschrijving

Het afschrijven op een bedrijfsmiddel begint op het moment dat het bedrijfsmiddel in gebruik genomen wordt. Hiervan is sprake als het bedrijfsmiddel nutprestaties voor de onderneming gaat uitvoeren. Dit moet wel gebeuren nadat de economische eigendom van het

⁶⁶ H.P.A.M. van Arendonk, Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen, 10e druk, SDU, 2011.

⁶⁷ In HR 10 augustus 2007, nr. 41.283, NTFR 2007/1459

⁶⁸ P.G.H. Albert, 'Afschrijving op vastgoed', Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, TFO 2005/97

⁶⁹ http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/ondernemen_investeren/ondernemen_investeren-04.html

⁷⁰ Kempen, M.L.M. van en Sillevius, L.W., Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting) Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, 2010.

⁷¹ T.M. Berkhout, 'Afschrijven op vastgoed: knopen ontward of doorgehakt?', Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2007/957

bedrijfsmiddel is verworven. In het geval een bedrijfsmiddel in de loop van het jaar in gebruik genomen wordt dan moet pro rata afgeschreven worden. Er mag echter niet afgeschreven worden op het moment dat een bedrijfsmiddel besteld is, ook al wordt vanaf dat moment het economische risico gelopen.⁷² Dit geldt ook voor bedrijfsmiddelen die men zelf vervaardigt. Het eind van afschrijven doet zich voor op het moment dat een bedrijfsmiddel zijn restwaarde heeft bereikt, oftewel geheel is afgeschreven. Wanneer een bedrijfsmiddel nog niet helemaal is afgeschreven maar geen nut meer heeft voor de onderneming, dan kan men afschrijven naar de lagere bedrijfswaarde.

3.5.3 Lagere bedrijfswaarde

In het geval de bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel minder bedraagt dan de kostprijs minus de jaarlijkse afschrijvingen dan kan dit bedrijfsmiddel worden gewaardeerd op de lagere bedrijfswaarde. Dit is slechts mogelijk in incidentele gevallen en in bijzondere omstandigheden. Op grond van BNB 2005/208, kan er nadat een bedrijfsmiddel is afgewaardeerd naar de lagere bedrijfswaarde niet afgeschreven worden totdat de boekwaarde (kostprijs verminderd met afschrijvingen) lager uitkomt dan de bedrijfswaarde.

3.5.4 Voorwerpen van geringe waarde

Op basis van BNB 1958/6 kunnen voorwerpen die een geringe waarde representeren niet tot de groep bedrijfsmiddelen gerekend worden maar behoren ze tot het vlottend kapitaal van een onderneming. Dat houdt in dat de uitgaven die met betrekking tot de aanschaf of voortbrenging van deze voorwerpen worden gedaan, direct ten laste van de winst komen. Op grond van art. 3.30, lid 4 hoeven niet alle uitgaven die betrekking hebben op de aanschaf van een activum dat kan worden aangemerkt als een bedrijfsmiddel, te worden geactiveerd. Dit is in overeenstemming met het eenvoudbeginsel van goed koopmansgebruik. Om te kijken of er sprake is van een voorwerp van geringe waarde moet men kijken naar de aard van het activum evenals naar de aard van de onderneming. Dat betekent dat er bij grote ondernemingen sneller gesproken kan worden van voorwerpen van geringe waarde dan bij kleine ondernemingen.

Op grond van het besluit DGB2010/1188M, heeft de Staatssecretaris echter goedgekeurd dat een onderneming indien de aanschaffings- of voortbrengingskosten van een voorwerp lager zijn dan € 450, het standpunt mag innemen dat er sprake is van een voorwerp van geringe waarde in de zin van art. 3.30, lid 4, ongeacht de omvang van de onderneming. Dit houdt dus in dat de kosten van deze voorwerpen direct ten laste van de winst mogen worden gebracht.

In de CCCTB worden activa die een waarde van minder dan 1000 euro vertegenwoordigen niet tot de vaste activa gerekend. Deze kosten kunnen ook direct ten laste van de winst worden gebracht op grond van art. 4(14) Conceptrichtlijn. In de CCCTB wordt er dus niet meer naar aard van het activum en naar de aard van de onderneming gekeken om te bepalen of er sprake is van een voorwerp van geringe waarde.

3.5.5 Onderhoudskosten en verbeteringskosten

Naargelang de tijd vordert, zal onderhoud onvermijdelijk zijn voor een bedrijfsmiddel. Uitgaven gedaan aan een bedrijfsmiddel met het oog op instandhouding hiervan worden op

⁷² Zie bijvoorbeeld HR 27 augustus 1997, nr. 32 312, BNB 1998/77 (noot E. Aardema)

grond van BNB 1958/296 gezien als onderhoudskosten. Deze kosten kunnen elk ten laste van de jaarlijkse winst worden gebracht. Uitgaven die in verband met de verbetering van een bedrijfsmiddel worden gedaan moeten wel geactiveerd worden.⁷³ Afschrijving vindt dan plaats op de som van de boekwaarde van het bedrijfsmiddel plus de verbeteringskosten. Er wordt gesproken van verbetering als aan een bedrijfsmiddel substantiële veranderingen worden aangebracht, waardoor de inrichting, aard of omvang van het bedrijfsmiddel verandert.

In de CCCTB is het begrip onderhoudskosten niet gedefinieerd maar blijkt uit het op hetzelfde neer als in het Nederlands belastingrecht. De definitie van verbeteringskosten bevat een 'unsafe haven', dat betekent dat onderhoudskosten als verbeteringskosten worden gezien als zij meer dan 10% vertegenwoordigen van de oorspronkelijke afschrijvingsbasis van het bedrijfsmiddel. Het Nederlands belastingrecht kent deze 10%-eis niet.

⁷³ zie bijvoorbeeld BNB 1980/231

3.6 Methoden van afschrijving

In de meeste gevallen maakt men een schatting van de levensduur van het bedrijfsmiddel, waarna het verschil tussen de aanschaffings- of voortbrengingskosten en de restwaarde gelijkmatig over de levensduur wordt verdeeld. Elk jaar wordt een vast bedrag aan afschrijving ten laste van de winst gebracht. Indien de restwaarde aanmerkelijk verandert en dit blijvend is, dan moet de jaarlijkse afschrijving worden bijgesteld. Dit volgt uit het arrest van de BNB 2007/302. In het geval de nutprestaties van een af te schrijven bedrijfsmiddel afnemen naarmate de tijd vordert dan mag ook degressief afgeschreven worden. Dit volgt uit BNB 2007/302, waarin het standpunt ingenomen is dat g.k.g. het toestaat om de aanschaffings- of voortbrengingskosten over de gebruiksduur van een bedrijfsmiddel te spreiden naar de maatstaf van de nutprestaties die het bedrijfsmiddel oplevert, maar dit niet verplicht. In datzelfde arrest is ook bepaald dat g.k.g. niet verplicht tot progressieve afschrijving, maar ook de mogelijkheid biedt om lineair af te schrijven.

3.6.1 Willekeurige afschrijvingen

In het Nederlands belastingrecht kan de belastingplichtige ervoor kiezen om op bepaalde bedrijfsmiddelen willekeurig af te schrijven.⁷⁴ Hij mag dan zelf kiezen hoeveel hij afschrijft ten laste van zijn winst. In sommige gevallen is de jaarlijkse willekeurige afschrijving echter beperkt tot een bepaald bedrag of tot een bepaald percentage. Een voordeel van willekeurig afschrijven is dat een belastingplichtige op de korte termijn minder winst maakt. Als het bedrijfsmiddel echter zijn restwaarde heeft bereikt kan de ondernemer niet meer afschrijven met als gevolg dat zijn winst hoger wordt en hij dus meer belasting betaalt.

⁷⁴ Zie art. 3.31 t/m 3.39 Wet IB 2001

3.7 Wie schrijft af?

In de eerste instantie zal het niet zo moeilijk zijn om de vraag te beantwoorden wie afschrijft. Dit zal de genietster van winst uit de onderneming zijn, degene die de vermindering van de gebruikswaarde van een bedrijfsmiddel in zijn onderneming ondergaat. De winstgenietster hoeft echter niet de juridische eigenaar van het bedrijfsmiddel te zijn, want ook goederen in economische eigendom kunnen in aanmerking komen voor afschrijving. Wanneer is er sprake van 'economische eigendom'? Men spreekt van 'economische eigendom' als een ondernemer niet de juridische eigendom heeft maar wel een belang heeft bij de waardeveranderingen en baten en lasten van een bedrijfsmiddel. Dus ook in dit geval kan er sprake zijn van een bedrijfsmiddel, en is afschrijving dus toegestaan.

3.8 Wijzigingen i.v.m. afschrijvingen na 1 jan 2007

3.8.1 Afschrijfbepanking art. 3.30 lid 2 Wet IB 2001

De wetgever heeft bepaald dat vanaf 1 januari 2007 de belastingplichtige rekening moet houden met de verandering van art. 3.30 lid 2. Per ingang van deze datum mag het afschrijvingspercentage nog maar maximaal 10% zijn voor goodwill van de aanschaffings- of voortbrengingskosten. Voor overige goodwill mag nog maar 20% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten worden afgeschreven, hierbij blijft het nog wel mogelijk onder bepaalde voorwaarden om af te schrijven tot de lagere bedrijfswaarde. In het geval dat de boekwaarde hoger is dan de bedrijfswaarde, dan kan men afschrijven tot deze lagere bedrijfswaarde.

Door art. 3.30 lid 2 wordt niet de afschrijvingsgrondslag aangetast, maar wordt er een limiet bepaald voor de grootte van de jaarlijkse afschrijving. Hierdoor wordt echter wel indirect de termijn waarover afgeschreven kan worden bepaald. Indien de restwaarde nul is, dan betekent dat, dat goodwill in tien jaar afgeschreven wordt en de overige bedrijfsmiddelen in vijf jaar. Indien er wel rekening gehouden dient te worden met een restwaarde dan liggen deze periodes anders.

In het artikel betekent de term ‘ten hoogste’ dat g.k.g kan eisen dat elk jaar ook een lager bedrag afgeschreven kan worden. Indien een bedrijfsmiddel dan binnen de afschrijvingsperiode wordt verkocht of uit de onderneming gehaald, dan kan voorts een boekwinst of verlies tot uitdrukking komen in de winst.

3.8.2. Afschrijving op onroerend goed

Op 1 januari 2007 heeft de wetgever art. 3.30a ingevoerd. Dit artikel is ingevoerd naar aanleiding van de discussie over de restwaarde van vastgoed. Want in veel gevallen hoort er grond bij het vastgoed. Grond wordt elk jaar meer waard, terwijl vastgoed elk jaar minder waard wordt en op dit vastgoed wordt dus afgeschreven. De discussie ging erover in hoeverre men rekening moest houden met de waardeinstijging van grond. Dit artikel is een afschrijvingsbeperking op gebouwen. Deze beperking heeft de wetgever ingevoerd omdat er in de praktijk een groot verschil ontstond tussen de fiscale afschrijving en de werkelijke waardereductie van gebouwen. Dit heeft tot gevolg dat bij verkoop van een gebouw de opbrengstwaarde beduidend hoger is dan de boekwaarde. Dit leidt uiteindelijk tot een realisatie van een stille reserve bij de verkoop van het gebouw. Echter wordt deze stille reserve in veel gevallen niet belast omdat men hiervoor een herinvesteringsreserve kan vormen dat tot gevolg heeft dat dit leidt tot lang durend belastinguitstel.

3.8.3 Werking van art. 3.30a

Op grond van art. 3.30a mag op gebouwen nog maar tot de bodemwaarde worden afgeschreven. Dus zodra de boekwaarde is gedaald tot de bodemwaarde mag niet meer afgeschreven worden, of als de bodemwaarde is gestegen tot de boekwaarde. De bodemwaarde is op grond van art. 3.30a lid 3 onderdeel b, voor een gebouw ter belegging, de WOZ –waarde. En voor een gebouw in eigen gebruik 50% van de WOZ-waarde op grond van art. 3.30a lid 4. Dus op deze manier wordt er alleen maar nog rekening gehouden met een vermindering van de gebruikswaarde van een gebouw voor zover deze niet wordt goed gemaakt door een stijging van de bodemwaarde.

Hoofdstuk 4 Vergelijking van de twee systemen

In het eerste deel van dit onderzoek ben ik ingegaan op de achtergrond en algemene beginselen van de CCCTB met betrekking tot het winstbegrip en de afschrijvingregels. In het tweede gedeelte van dit onderzoek heb ik het winstbegrip en de afschrijvingenregels besproken die gelden in het Nederlands belastingrecht. In dit hoofdstuk zal ik de belangrijkste verschillen behandelen met betrekking tot beide stelsels.

4.1 Winstbepaling

Het eerste dat naar voren komt bij de bestudering van de CCCTB-Conceptrichtlijn is dat er geen duidelijk onderscheid gemaakt wordt tussen het totaalwinstbegrip en het jaarwinstbegrip zoals in het Nederlands belastingrecht. Het effect van het niet hebben van zulke essentiële bepalingen is vrij groot.⁷⁵ In het Nederlands belastingrecht heeft het tientallen jaren geduurd voordat de beginselen van goed koopmansgebruik behoorlijk uitgekristalliseerd waren en de praktijk er mee uit de voeten kon.⁷⁶

De CCCTB bestaat uit een reeks gedetailleerde winstbepalingsregels ‘rule based’. Het bepalen van de jaarwinst in de CCCTB is echter wel gebaseerd op een aantal algemene beginselen van art. 9 Conceptrichtlijn. In deze winstbepalingsregels zijn wel een aantal beginselen van goed koopmansgebruik te herkennen.⁷⁷ Maar hierdoor is het wel lastig om de in de conceptrichtlijn opgenomen algemene beginselen en uitwerkingen te interpreteren. In de CCCTB wordt er maar in enkele gevallen gebruikt gemaakt van de gedelegeerde handelingen procedure. Dat betekent dat met betrekking tot de regels die van toepassing zijn op het winstbegrip in de CCCTB de tekst van de conceptrichtlijn het antwoord moet geven.⁷⁸

4.2 Afschrijvingen

In de CCCTB wordt gesproken over bedrijfsmiddelen, als goederen die meer dan twaalf maanden in de onderneming van de belastingplichtige worden gebruikt. In het Nederlands belastingrecht bestaat deze twaalfmaandeneis niet, maar wordt er gekeken naar de intentie van de belastingplichtige om voorraad van bedrijfsmiddelen te onderscheiden.⁷⁹ In het Nederlands belastingrecht mogen voorwerpen van geringe waarde tot een bedrag van 450 euro direct ten laste van de winst worden gebracht. Voor voorwerpen in de CCCTB geldt een bedrag tot 1000 euro. Waarschijnlijk ligt hieraan de eenvoud ten grondslag.⁸⁰

4.3 Afschrijvingsmethode

In het Nederlands belastingrecht heeft de belastingplichtige op basis van g.k.g. de keuze om te kiezen tussen verschillende afschrijvingsystemen. De CCCTB kent alleen de lineaire afschrijvingsmethode. In het Nederlands belastingrecht mag ook degressief, progressief en in sommige gevallen willekeurig afgeschreven worden.

⁷⁵ J.A.R. van Eijdsen, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik (red.), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Deventer, 2011, paragraaf 1.3.3

⁷⁶ C.Bruijsten, ‘De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip’, WFR 2009/823

⁷⁷ M.M.A. van Graafeiland en F.W.G. Kam, ‘Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing’, in Maandblad Belastingbeschouwingen, MBB 2011/09

⁷⁸ P.H.J. Essers, ‘De winstbepaling in de Conceptrichtlijn CCCTB’, in Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2011/1395

⁷⁹ M.F.A. Blaauw en H. Vermeulen, ‘De CCCTB in de sfeer van vastgoed (deel 2), Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2009/2393

⁸⁰ M.F.A. Blaauw en H. Vermeulen, ‘De CCCTB in de sfeer van vastgoed (deel 2), Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2009/2393

4.4 Timing

In de CCCTB dient de belastingplichtige in het jaar van aankoop van een bedrijfsmiddel het gehele jaarlijkse bedrag aan afschrijving in aftrek te nemen. Wanneer het bedrijfsmiddel verkocht wordt mag echter niet worden afgeschreven. Dus er hoeft niet pro rata afgeschreven te worden. In tegenstelling tot het Nederlands belastingrecht waar wel pro rata afgeschreven dient te worden.

De CCCTB gebruikt vaste termijnen om de levensduur van een vast actief te bepalen. Er wordt dus niet gekeken naar de werkelijke levensduur. Voor tweedehandse activa gebruikt de CCCTB dezelfde termijnen tenzij de belastingplichtige kan bewijzen dat de levensduur op dat moment lager is. Op welke manier de belastingplichtige dit moet bewijzen staat niet beschreven in de CCCTB.

4.5 Vastgoed

Gebouwen moeten in de CCCTB afzonderlijk afgeschreven worden. In de CCCTB hoeft de restwaarde van een vast actief niet in aanmerking genomen te worden. Dat betekent dat de restwaarde van vastgoed in de meeste gevallen uit de waarde van grond zal bestaan. Gebouwen worden in CCCTB over 40 jaar afgeschreven worden. Dit heeft tot gevolg dat er een vast afschrijvingpercentage van 2,5% per jaar wordt gebruikt, waardoor onenigheid met betrekking tot afschrijven als gevolg van aanmerkelijke en duurzame waardeinstijgingen van grond niet meer zal voorkomen.⁸¹

Afschrijvingsbeperkingen zoals we die sinds 1 januari 2007 in het Nederlands belastingrecht kennen bestaan in de CCCTB niet. Dit heeft tot gevolg dat er in de CCCTB geen rekening gehouden hoeft te worden met de bodemwaarde van gebouwen zoals in art. 3.30a Wet IB 2001. Dit betekent dat de CCCTB op dit aspect 'grondslagversmallend zal zijn'.⁸² Ook is er in de CCCTB geen regel te vinden die bepaalt dat onderdelen van een gebouw, de ondergrond en overige bestanddelen van een gebouw als één bedrijfsmiddel moeten worden gezien. Op grond van art. 3.30a lid 2 Wet IB 2001 wordt in het Nederlandse belastingrecht een gebouw en de grond die hierbij hoort als een bedrijfsmiddel gezien. Het is dus de vraag of bij gemengd activum in de CCCTB de regels met betrekking tot grond of de regels met betrekking tot gebouwen toegepast moet worden.⁸³ Bovendien mag in de CCCTB de overdrachtsbelasting niet bij de afschrijvingsbasis opgeteld worden in tegenstelling tot het Nederlands belastingrecht.

⁸¹ Zie HR 10 augustus 2007, nr. 41.283, NTFR 2007/1459

⁸² M.F.A. Blaauw en H. Vermeulen, 'De CCCTB in de sfeer van vastgoed (deel 2)', Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2009/2393

⁸³ F.W.G. Kam en M.M.A. van Graafeiland, 'Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing' in Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/09

Hoofdstuk 5 Conclusie en persoonlijke stellingname

De lidstaten in de EU zijn naar mijn mening nog steeds te veel bezig zijn met het beconcurreren van elkaar door middel van de vennootschapsbelasting. In dit onderzoek heb ik de belangrijkste kenmerken met betrekking tot het winstbegrip en afschrijvingen in de CCCTB-Conceptrichtlijn op hoofdlijnen besproken. Wat het meest opvalt, is dat de CCCTB met een geheel nieuw winstbegrip komt, gebaseerd op eigen regels ‘rule based’. Dit heeft tot gevolg dat er vooral regels in terug te vinden zijn, op uitzondering van een paar algemene principes. Hoe aan deze ‘taxprinciples’ vorm gegeven gaat worden is nog onduidelijk. Dit heeft te maken met het feit dat er geen referentiekader is waarop nationale rechters hun beslissingen op kunnen baseren indien een regeling in de Conceptrichtlijn niet duidelijk is.⁸⁴

De bepalingen in de CCCTB met betrekking tot afschrijvingen komen in grote lijnen overeen met het Nederlandse vennootschapsbelastingstelsel. Er mag net als in het Nederlands belastingrecht afgeschreven worden op bedrijfsmiddelen, onderhoudskosten zijn aftrekbaar en verbeteringskosten moeten geactiveerd worden en er kan in sommige gevallen zelfs een herinvesteringsreserve gevormd worden.

Er zijn echter wel een aantal belangrijke verschillen tussen de CCCTB-Conceptrichtlijn en het Nederlands belastingrecht. De CCCTB bevat bijvoorbeeld geen afschrijvingsbeperking op gebouwen, en de restwaarde van een vast actief wordt ook niet in aanmerking genomen. Ook wordt in de CCCTB een gemengd actief bestaande uit een gebouw en grond als twee verschillende bedrijfsmiddelen gezien. De verschillende afschrijvingsmethodes die het Nederlands belastingrecht rijk is op basis van g.k.g en de jurisprudentie kent de CCCTB niet. Alhoewel de ‘activa pool’ een nieuwe manier van afschrijven is die we in het Nederlands belastingrecht niet tegenkomen.

Of de CCCTB in alle zevenentwintig lidstaten ingevoerd zal worden of dat er een ‘kopgroep’ wordt gevormd zal in de komende tijd duidelijk worden. In hoeverre de CCCTB een succes zal worden moet nog blijken en is van veel factoren afhankelijk. Nederland staat niet echt positief ten opzichte van de CCCTB vanwege de mogelijke ongunstige financiële gevolgen. Mocht de CCCTB in Nederland ingevoerd worden dan is de vraag wat voor effect dit zal hebben op de bedrijven die opteren voor de CCCTB. Gaan zij meer of minder belasting betalen in het CCCTB-stelsel. Op basis van dit onderzoek waarin alleen gekeken is naar het winstbegrip en de afschrijvingen is daar geen eenduidig antwoord op te geven. Sommige bepalingen met betrekking tot afschrijvingen kunnen in het voordeel van de belastingplichtige uitvallen en sommige in het nadeel. Ik ben van mening dat er met betrekking tot het winstbegrip en de afschrijvingen in de CCCTB nog veel probleempunten/onduidelijkheden moeten worden opgelost.

⁸⁴ P.H.J. Essers, ‘CCCTB dreigt aan vlijt ten onder te gaan’, Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2007/741

Referentielijst

- P.G.H. Albert, 'Afschrijving op vastgoed', Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, TFO 2005/97
- H.P.A.M. van Arendonk, Wegwijs in de Belastingheffing van ondernemingen, 10e druk, SDU, 2011.
- D.G. Barmantlo en E.M.M.P. Collin, 'Fiscale afschrijving op vastgoed nog lang niet afgeschreven', in Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2004/608
- T.M. Berkhout, 'Afschrijven op vastgoed: knopen ontward of doorgehakt?', Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2007/957
- M.F.A. Blaauw en H. Vermeulen, 'De CCCTB in de sfeer van vastgoed (deel 2)', Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht, NTFR 2009/2393
- M.F.A. Blaauw en H. Vermeulen, 'Direct vastgoed in het richtlijnvoorstel voor de CCCTB' in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2011/04
- J.M.J. Blommaert, A.M.M. Blommaert, R.E.C.M. Niessen, Accounting en belastingen, Groningen: Stenfert Kroese 2002
- J.N. Bouwman, Wegwijs in de vennootschapsbelasting, twaalfde druk, Sdu,
- C.Bruijsten, 'De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip', WFR 2009/823
- J.A.R. van Eijdsen, J.L. van Streek en S.A.W.J. Strik (red.), Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Deventer, 2011.
- P.H.J. Essers, 'CCCTB dreigt aan vlijt ten onder te gaan', Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2007/741
- P.H.J. Essers, 'De winstbepaling in de Conceptrichtlijn CCCTB', in Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2011/1395
- W.H.J.M. Feliks, "De fiscale afschrijving op vastgoed (en hoe die te herstellen)", Weekblad 2003/6542
- J.J.M. Jansen, 'Het CCCTB-project aan de Europese Commissie', MBB 2008, nr. 3,
- P. Kavelaars, 'Naar een Europese winstgrondslag (deel 2)', WFR 2008/6785
- F.W.G. Kam en M.M.A. van Graafeiland, 'Het voorstel voor een CCCTB – een beschouwing' in Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/09
- M.L.M. van Kempen, en L.W. Sillevius, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting) Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, 2010.

J.L. van de Streek, 'Hoofdpijnen van de Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)', Congresmagazine LOF-congres 2011

S.A.W.J. Strik en J.L. van de Streek, 'Winstbepaling in de CCCTB', Maandblad Belasting Beschouwingen, MBB 2008/11

S.A.W.J. Strik en J.L. van de Streek, 'Hoofdpijnen van de vennootschapsbelasting van de toekomst: de CCCTB' in Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur, 2009/2

Jurisprudentie

HR 11 maart 1953, BNB 1953/119
HR 27 november 1957, nr.13.237, BNB 1958/6
HR 2 januari 1958, nr. 13379, BNB 1958/56
HR 17 september 1958, nr. 13.672, BNB 1958/296
HR 17 oktober 1973, nr 17.150 BNB 1974/170
HR 3 oktober 1979, nr. 19.452, BNB 1980/231
HR 17 april 1991, nr. 27.074, BNB 1991/165,
HR 6 december 1995, nr. 30.593, BNB 1996/58
HR 6 december 1995, nr. 30.593, BNB 1996/58
HR 27 augustus 1997, nr. 32 312, BNB 1998/77 (noot E. Aardema)
Hof Amsterdam 1 september 2004, nr. 02/6979, V-N 2004/54.8
HR 10 augustus 2007, nr 41283, BNB 2007/302
HR 10 augustus 2007, nr. 41.283, NTFR 2007/1459
HR 1 april 2005, nr. 38 973, BNB 2005/208
HR 10 augustus 2007, nr. 41 283, BNB 2007/302
HR 9 mei 2008, nr. 42.963, NTFR 2008/892

Kamerstukken en rapporten Europese Commissie

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
Europese Commissie, 16-3-2011, nr. IP/11/319
Europese Commissie, 16-3-2011, Memo/11/171
European Commission, 2011, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Communication COM(2011) 121/3
SEC (2011) 315/2: Impact Assessment - Accompanying document to the Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)
Stb. 29 september 1950, nr. K 423, blz. 7.
Wet van 30 november 2006, Stb. 2006, 631
Kamerstukken I, vergaderjaar 2010/11, 32 728, nr. A

Besluiten

Besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/1188M, NTFR 2010/725

