



Een vergelijking tussen IFRS en goed koopmansgebruik op het gebied van afschrijvingen op gebouwen

Masterthesis Fiscale Economie

Student: Jamal Jakhjoukh

ANR: 500589

Studierichting: Fiscale Economie

Scriptiebegeleider: dr.mr. R. Russo

Voorwoord

Voor u ligt mijn masterthesis ter afsluiting van de master Fiscale Economie. Voor deze opleiding heb ik gekozen omdat ik het altijd leuk heb gevonden om te kijken naar de bedrijfseconomische en fiscale gevolgen van bedrijfsbeslissingen.

Allereerst wil ik mijn familieleden, in het bijzonder mijn ouders, bedanken voor de onvoorwaardelijke steun tijdens mijn hele studie. Verder wil ik alle leraren van de UvT bedanken voor de leuke hoor- en werkcolleges die zij hebben verzorgd. Hierdoor heb ik mij steeds kunnen blijven ontwikkelen. Tot slot wil ik de heer mr.dr. R. Russo bedanken voor zijn begeleiding en advies tijdens het schrijven van mijn masterthesis.

Tilburg, november 2014

Jamal Jakhjoukh

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding en motivatie	4
§1.1 Inleiding en motivatie	4
Hoofdstuk 2 Goed koopmansgebruik	7
§2.1 Totaal- en jaarwinst	7
§2.2 Goed koopmansgebruik	8
§2.3 De beginselen van goed koopmansgebruik	10
§2.3.1. Het realiteitsbeginsel	11
§2.3.2. Het voorzichtigheidsbeginsel	13
§2.3.3. Het eenvoudbeginsel	13
§2.4. Rangorde beginselen	14
§2.5. Wettelijke Inbreuken op goed koopmansgebruik	15
§2.5.1. Fiscale waardering van onderhanden werk	15
§2.5.2. Commerciële waardering van onderhanden werk	17
§2.5.3. Fiscale waardering van goodwill	19
§2.5.4. Commerciële waardering van goodwill	20
Hoofdstuk 3 Afschrijvingen	23
§3.1 Wat is een bedrijfsmiddel	23
§3.2 Het doel van afschrijven	25
§3.3 Elementen van de afschrijving	25
§3.3.1 Aanschaffing/voortbrengingskosten	26
§3.3.2 De vermoedelijke gebruiksduur	29
§3.3.3 Restwaarde	29
§3.4 Afschrijven op gebouwen	30
§3.5 Gebouw ter belegging en gebouw in eigen gebruik	32
§3.6 Artikel 3.30a, Wet IB 2001 versus goed koopmansgebruik	34
Hoofdstuk 4 Commerciële winstbepaling	38
§4.1 IFRS	38
§4.2 Uitgangspunten IFRS	40
§4.3 De invloed van IFRS op de fiscale winstbepaling	40
Hoofdstuk 5 De afschrijving op gebouwen volgens IFRS	45
§5.1 Materiële vaste activa	45
§5.1.1 IAS 16	45
§5.1.2 Waardering materiële vaste activa, cost model	45
§5.1.3 Afschrijvingen, cost model	46
§5.1.4 Waardering materiële vaste activa, revaluation model	47
§5.2 Vastgoedbeleggingen	48
§5.2.1 IAS 40	48
§5.2.2 Waardering vastgoedbelegging	48
§5.3 Fiscale afschrijvingen versus commerciële afschrijvingen	49
§5.3.1 Verschillen voor de introductie van de Wet werken aan winst 2007	50
§5.3.2 Verschillen na de introductie van de Wet werken aan winst 2007	50
Hoofdstuk 6 Samenvatting en antwoord probleemstelling	53
§6.1 Samenvatting	53
§6.2 Conclusie	56

Hoofdstuk 1 Inleiding en motivatie

§1.1 Inleiding en motivatie

Bedrijf X is bezig met het opstellen van de commerciële en fiscale balans. Bedrijf X heeft op beide balansen een pand staan ter waarde van 400.000 euro. Het bedrijf suggereert dat het pand fiscaal gezien een levensduur heeft van 20 jaar terwijl het op de commerciële balans een levensduur heeft van 30 jaar. Fiscaal wordt er dus sneller afgeschreven, hetgeen de belastbare winst drukt, terwijl de commerciële balans over dezelfde periode een hogere winst laat zien. Hetzelfde feitenbestand wordt in beide balansen anders gewogen. Hoe ontstaat dit verschil en wie heeft er nu gelijk?

Dit vraagstuk heeft mij zodanig gefascineerd dat het mij heeft doen besluiten een masterthesis te schrijven waarin de verschillen tussen de commerciële en fiscale jaarrekening belicht worden. Om voor diepgang te zorgen in deze masterthesis zullen niet alle verschillen worden besproken maar zal er stil worden gestaan bij één onderwerp. Het onderwerp dat aan bod zal komen is de afschrijving op materiële vaste activa, in het bijzonder de afschrijving op gebouwen.¹

Gesteld kan worden dat sinds de invoering van de Wet werken aan winst 2007 de verschillen tussen de commerciële en fiscale jaarrekening zijn toegenomen. De vraag kan worden gesteld of deze divergentie gewenst is. De staatssecretaris is van mening dat de fiscale jaarwinstbepaling meer richting de commerciële winstbepaling dient te worden gestuurd. Ook dient er aan een grondslagharmonisatie te worden gewerkt. Een grondslag die wat betreft de staatssecretaris wat meer aansluit op de commerciële jaarrekening.² Is deze convergentie echter haalbaar? In 2010 heeft de commissie van Weeghel zich hierover kort uitgelaten.³ De commissie concludeert in haar rapport dat de fiscale winstbepaling niet gekoppeld mag worden aan de IFRS omdat dit een administratieve lastenverzwaring zou betekenen voor het overgrote deel van de ondernemingen.

Van belang hierbij is om te constateren dat de commerciële jaarrekening een ander doel dient dan de fiscale jaarrekening. De commerciële winstbepaling dient ingevolge Titel 9 van boek 2 Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) een getrouw beeld te geven omtrent het vermogen en het resultaat alsmede de solvabiliteit en de liquiditeit van een onderneming. De commerciële winstbepaling is erop gericht dat belanghebbenden zoals aandeelhouders, obligatiehouders, crediteuren en andere externe partijen verantwoordelijke economische beslissingen kunnen nemen. Daarentegen laat de fiscale jaarrekening louter zien hoe het belastbaar bedrag in een bepaald jaar is vastgesteld, en treedt louter de Belastingdienst op als belanghebbende.

De verschillen tussen de commerciële en fiscale jaarrekening zijn in onderstaand schema samengevat.

¹ In deze thesis heb ik materiële vaste activa gelijk gesteld aan de term bedrijfsmiddel. IFRS kent immers geen rubricering onder bedrijfsmiddel.

² Verslag van een Notaoverleg, Kamerstukken II 2005/06, 30107, nr.9.

³ Rapport studietoelichting belastingstelsel, continuïteit en vernieuwing; een visie op het belastingstelsel, 7 april 2010.

verschil	Commerciële balans	Fiscale balans
Grondslag voor winstbepaling	- Geconsolideerde jaarrekening van beursgenoteerde rechtspersonen en financiële instellingen → IFRS - De eenvoudige jaarrekening van rechtspersonen → Titel 9 boek 2 BW en de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving	Goed koopmansgebruik
Doelstellingen	- Erop gericht dat aandeelhouders, obligatiehouders, banken en andere externe partijen verantwoordelijke economische beslissingen kunnen nemen.	Het vaststellen van het belastbare bedrag.

In deze masterthesis zal gekeken worden naar het verschil tussen de fiscale en commerciële afschrijvingen op gebouwen. In het bijzonder zal gekeken worden naar artikel 3.30a, Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna Wet IB 2001). Dit artikel zorgt kort gezegd voor een fiscale afschrijvingsbeperking op gebouwen. Mijn probleemstelling luidt als volgt: **past de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a, Wet IB 2001 binnen de regels van IFRS en hoe verhoudt de afschrijvingsbeperking zich tot goed koopmansgebruik.**

Om deze vraag te beantwoorden ga ik in hoofdstuk 2 het begrip goed koopmansgebruik toelichten. Dit is van belang doordat goed koopmansgebruik als grondslag dient voor de fiscale winstbepaling. Vanwege de reikwijdte van het begrip goed koopmansgebruik is het echter niet mogelijk om dit begrip in volle omgang te behandelen. Wel zal in deze thesis achtereenvolgens worden stil gestaan bij de totstandkoming van het begrip goed koopmansgebruik, de achterliggende beginselen en de inbreuken door de wetgever op dit begrip. Ook wordt gekeken naar een eventuele rangorderegeling tussen de beginselen van goed koopmansgebruik.

In hoofdstuk 3 wordt het begrip afschrijvingen besproken. Het begrip bedrijfsmiddel wordt hier uitvoerig besproken. Op het begrip voorraad en geactiveerde kosten wordt niet uitvoerig ingegaan omdat ik dit niet van belang acht bij het beantwoorden van mijn onderzoeksvraag. Voordat de elementen van de afschrijving besproken gaan worden, zal eerst worden toegelicht wat de ratio is van afschrijvingen. In §3.5 wordt onderscheid gemaakt tussen een gebouw ter belegging en een gebouw in eigen gebruik. Tot slot wordt in §3.6 besproken of de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a, Wet IB 2001 in strijd is met goed koopmansgebruik.

Om tot een goede vergelijking te komen tussen de fiscale en commerciële regels, wordt in hoofdstuk 4 de commerciële winstbepaling behandeld. In §4.1 komt de regelgeving omtrent de externe verslaggeving aan bod. Vervolgens worden in §4.2 de uitgangspunten van IFRS besproken. Tot slot wordt in §4.3 besproken in hoeverre IFRS doorwerkt op de fiscale winstbepaling.

Nadat een kijk is genomen in de commerciële winstbepaling, ga ik in hoofdstuk 5 de afschrijvingen op gebouwen volgens IFRS bespreken. In dit hoofdstuk wordt het verschil belicht tussen immateriële en materiële activa. Ook het verschil tussen IAS 16 en IAS 40 komt in dit hoofdstuk ter sprake. Dit is allemaal van belang zodat in §5.4 een vergelijking kan worden gemaakt tussen de fiscale en commerciële afschrijvingen.

Tot slot zal ik in hoofdstuk 6 bovengenoemde hoofdstukken gaan samenvatten om vervolgens een antwoord te geven op mijn probleemstelling.

Hoofdstuk 2 Goed koopmansgebruik

§2.1 Totaal- en jaarwinst

Bij de bepaling van de fiscale jaarwinst vervullen de totaal- en jaarwinst een belangrijke rol. Uit artikel 3.8, Wet IB 2001 volgt dat de totaalwinst bestaat uit het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Artikel 3.25, Wet IB 2001 verdeelt deze totaalwinst aan verschillende boekjaren.

Een voor- of nadeel dat volgens artikel 3.8, Wet IB 2001 geen deel uitmaakt van de totaalwinst kan dus nooit worden toegerekend aan een boekjaar. In artikel 3.8, Wet IB 2001 wordt derhalve het fiscale winstbegrip bepaald.

De totale winst van een onderneming wordt bepaald door het verschil tussen het begin- en eindvermogen te vermeerderen met de onttrekkingen en vervolgens te verminderen met de (kapitaal)storting. In De Wet op de Inkomstenbelasting 1914 (hierna Wet IB 1914) vormden voordelen die niet tot stand waren gekomen door de eigenlijke lijn van de bedrijfsuitoefening, geen onderdeel van de winst. In HR 10 maart 1920, B. 2443, HR 17 maart 1920, B. 2444 en HR 19 mei 1920, B. 2464 komt deze gedachtegang duidelijk naar voren. In latere jurisprudentie begonnen belastingrechters echter afstand te nemen van dit 'enge' totaalwinstbegrip. In 1930 ging de HR definitief om en behoorden incidentele voordelen, zoals de verkoop van een stuk grond, ook tot de ondernemingswinst. Het drijven van de onderneming zorgt immers tot het verwerven van dat voordeel, ook al ligt het verwerven van dit voordeel niet binnen het eigenlijke doel van het bedrijf.⁴

Ten aanzien van ondernemers kunnen drie categorieën van vermogensbestanddelen worden onderscheiden, te weten; verplicht ondernemingsvermogen, verplicht privévermogen en keuzevermogen. Tot welke categorie een vermogensbestanddeel behoort, is afhankelijk van het gebruik daarvan. Voor vermogensbestanddelen die uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend voor ondernemingsdoeleinden of voor privé-doeleinden gebruikt worden, bestaat geen keuzevrijheid. Deze vermogensbestanddelen zijn verplicht ondernemingsvermogen dan wel verplicht privévermogen. Het keuzerecht van de belastingplichtige is wel relevant bij vermogensbestanddelen die zowel zakelijk als privé kunnen worden gebruikt. De wil van de belastingplichtige is hierbij beslissend, mits de grenzen der redelijkheid niet worden overschreden, aldus HR 17 september 2010, nr. 09/00332, BNB 2011/3. In dit arrest overweegt de Hoge Raad dat bij de beantwoording van de vraag of en in hoeverre een pand deel uitmaakt van het ondernemingsvermogen van een belastingplichtige, in het algemeen de wil van die belastingplichtige zoals die in zijn boekhouding of op andere wijze tot uiting is gekomen beslissend is, tenzij daardoor de grenzen der redelijkheid zouden worden overschreden.⁵ In de jurisprudentie wordt de grens der redelijkheid gesteld op 10%; indien een vermogensbestanddeel voor minder dan 10% zakelijk wordt gebruikt, overschrijdt etikettering tot zakelijk vermogen de grenzen der redelijkheid.⁶

Bij vermogensbestanddelen is het daarom van belang om na te gaan of deze tot het ondernemingsvermogen of tot het privévermogen behoren. Een met de verkoop behaalde resultaat van een vermogensbestanddeel dat tot het ondernemingsvermogen behoort, heeft invloed op de winst uit een onderneming. Dit is niet het geval indien het betreffende

⁴ Zie HR 16 april 1930, B.4726. Nu nog heeft deze jurisprudentie haar gelding behouden.

⁵ Vergelijk HR 7 oktober 1953, nr. 11 383, BNB 1953/272 en HR 20 juni 1962, nr. 14 819, BNB 1962/172.

⁶ HR 11 mei 2012, nr. 11/04003, V-N 2012/43.11.

vermogensbestanddeel tot het privévermogen behoort. Een dergelijke verkoopopbrengst zal dan geen invloed hebben op de totaalwinst, maar valt veelal in box 3.

Een ondernemer kan de gemaakte keuze om een vermogensbestanddeel tot zijn ondernemingsvermogen of tot zijn privévermogen te rekenen niet meer wijzigen indien de aanslag over enig jaar onherroepelijk vast staat. Opgemerkt dient te worden dat de vermogensetikettering in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) geen belangrijke rol speelt. Ingevolgde artikel 2, lid 5, Wet Vpb 1969 worden lichamen, die in artikel 2, lid 1, letters a, b, c en d Wet Vpb 1969 worden genoemd, geacht hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen.

Tot slot wordt de totale winst berekend op basis van een nominalistische winstbepalingsmethode. In een nominalistisch winstbegrip wordt geen rekening gehouden met de inflatie, hetgeen aanzienlijke gevolgen heeft voor de winst. Dit heeft geleid tot discussies om inflatiewinsten geheel of gedeeltelijk buiten de heffing te laten. Op 20 december 1977 heeft de commissie-Hofstra hierover een belangrijk voorstel ingediend bij de Tweede Kamer.⁷ Aan dit voorstel is om verschillende redenen geen uitvoering gegeven.⁸

In tegenstelling tot de totaalwinst is het bij de jaarwinst wel toegestaan om rekening te houden met de inflatiewinst. Dit blijkt uit een aantal substantialistische elementen die door de wetgever en de Hoge Raad zijn geïntroduceerd. De fiscale voorraadwaardering op basis van het ijzerenvoorraadstelsel, de ruilarresten en de herinvesteringsreserve van artikel 3.54 Wet IB 2001 zijn goede voorbeelden van substantialistische elementen.

§2.2 Goed koopmansgebruik

Om tot een jaarlijkse heffing te komen, wordt de totaalwinst in jaarmoten gehakt. De jaarwinst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik. Artikel 10, lid 2, Wet IB 1914 was de eerste wettelijke bepaling waarin de term goed koopmansgebruik is opgenomen. Deze wettelijke bepaling had betrekking op de toelaatbare hoogte van afschrijvingen. In het besluit IB 1941 werd het begrip goed koopmansgebruik ook toegepast om de activa en passiva te waarderen in de eindbalans. Deze specifieke waarderingsvoorschriften voor de waardering van activa en passiva in de eindbalans werden in de Wet belastingherziening 1950 los gelaten, om goed koopmansgebruik als enige norm te laten gelden voor de waardering van activa en passiva in de eindbalans. Sinds deze belastingherziening geldt goed koopmansgebruik als algemeen beginsel voor de berekening van de jaarwinst.

Het begrip goed koopmansgebruik wordt thans omschreven in artikel 3.25, Wet IB 2001 waarin is bepaald dat de jaarwinst volgens goed koopmansgebruik wordt bepaald, 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.⁹ De term goed koopmansgebruik wordt in de wet verder niet uitgewerkt. Dit was een bewuste keuze van de wetgever zodat de invulling en concretisering van deze term uitdrukkelijk wordt overgelaten aan de rechter. Een dergelijk dynamisch winstbegrip geeft de praktijk de ruimte om de ontwikkeling van het goede koopmansgebruik en van de bedrijfseconomie ook bij de fiscale winstberekening te volgen, zonder dat telkens de wet moet worden gewijzigd.¹⁰ Volgens Verburg moet de destijds gedane

⁷ Commissie-Hofstra, 'inflatieneutrale belastingheffing', rapport aangeboden aan de Tweede Kamer, 1977.

⁸ voor de motivering waarom het voorstel is afgewezen zie: Tweede Kamer, zitting 1979-1980, 14 932, nr. 2.

⁹ Zie artikel 3.25 Wet IB 2001.

¹⁰ Handelingen II 1949-1950, 27 april 1950, 1251, blz 1607.

keuze als een gelukkige worden gekenschetst.¹¹ Doornebal onderschrijft deze stellingname en is van mening dat binnen goed koopmansgebruik een goed evenwicht bestaat tussen de dynamiek en rechtszekerheid.¹² De wetgever is nog steeds positief over deze gang van zaken, hetgeen blijkt uit het volgende citaat: ‘De (belastbare) jaarwinst wordt volgens goed koopmansgebruik bepaald. De achtergrond van deze open norm is dat hierdoor bij de fiscale jaarwinstbepaling optimaal kan worden aangesloten bij de steeds veranderende maatschappelijke realiteit. De fiscale jaarwinstbepaling is op deze manier – afgezien van bijzondere wettelijke voorschriften zoals de regelingen betreffende pensioenwaardering en afschrijving op bedrijfsmiddelen – namelijk niet in een dwingend wettelijk keurslijf gedwongen. Het voordeel hiervan is dat hierdoor met de specifieke omstandigheden van verschillende belastingplichtige ondernemers rekening kan worden gehouden. Belastingplichtigen kunnen namelijk binnen redelijke marges zelf hun winstbepalingsstelsel kiezen. Het nadeel van een open norm is dat de kenbaarheid van wat wel en wat niet toelaatbaar is niet rechtstreeks uit de wet is af te leiden, maar in de praktijk wordt ingevuld, in het uiterste geval via de fiscale rechter. Voor zover mij bekend wordt deze gang van zaken overigens niet als probleem ervaren, maar juist als positief.’¹³

Essers is het hier niet mee eens en heeft wel degelijk kritiek op de open norm van goed koopmansgebruik. Hij vindt de rechtsonzekerheid voor de fiscale rechtspraak te groot doordat bijvoorbeeld de opvattingen van de Hoge Raad omtrent goed koopmansgebruik, kunnen veranderen. Een recent voorbeeld omtrent het kunnen ontstaan van deze onzekerheid is de ingediende wetsvoorstel ‘wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de invoering van de compartimenteringsreserve’.¹⁴ Dit wetsvoorstel is ingediend naar aanleiding van HR 14 juni 2013, nr. 11/04538, BNB 2013/177 waarin de Hoge Raad oordeelde dat er geen regelcompartimentering geldt in de deelnemingsvrijstelling. In dit arrest ging de Hoge Raad ook in op de vraag of goed koopmansgebruik verplicht tot afwaardering van een deelneming naar de lagere marktwaarde. Een activum dient te worden gewaardeerd op de lagere bedrijfswaarde indien het activum duurzaam en substantieel in waarde is gedaald.¹⁵ De Hoge Raad oordeelt over de toepassing van die regel bij de waardering van een deelneming als volgt: ‘Goed koopmansgebruik dwingt niet tot de aanpassing van de boekwaarde van een activum, als het resultaat van die aanpassing niet in aanmerking dient te worden genomen bij het bepalen van de belastbare winst van het jaar waarin de aanpassing zou moeten plaatsvinden.’¹⁶ Naar aanleiding van het onderhavige arrest heeft de wetgever de zojuist genoemde wetsvoorstel ingediend bij de Tweede Kamer.¹⁷ Van belang is om te weten of dit wetsvoorstel gevolgen heeft voor goed koopmansgebruik. Een deelneming dient namelijk volgens de regels van goed koopmansgebruik te worden gewaardeerd. Aan de staatssecretaris werd verzocht om te bevestigen dat de voorgestelde regeling voor de compartimenteringsreserve de bestaande mogelijkheden van toepassing van goed koopmansgebruik volledig intact laat. Gedoeld werd onder meer op het volgende:

a. Een belang dat niet valt onder de deelnemingsvrijstelling kan bij een waardedaling voor sfeerovergang worden afgewaardeerd naar lagere bedrijfswaarde of lagere beurskoers.

¹¹ Noot J. Verburg onder HR 19 november 1975, nr. 17 699, BNB 1976/210.

¹² ‘Goed koopmansgebruik als open norm’, NTFR beschouwingen 2008/33.

¹³ Handelingen I, 2003/04, nr. 11, 29210, 29209, 29036, 29026, 29200, blz. 504.

¹⁴ Kamerstukken II, 2012/2013, 33 713, nr. 2.

¹⁵ HR 30 maart 1955, nr. 12 236, BNB 1955/183.

¹⁶ HR 14 JUNI 2013, nr. 11/04538, BNB 2013/177, r.o. 3.4.3.

¹⁷ Kamerstukken II, 2012/2013, 33 713, nr. 2.

b. Een belang dat wel valt onder de deelnemingsvrijstelling kan worden geherwaardeerd of afgewaardeerd op basis van het arrest HR 14 juni 1978, nr. 18 405, BNB 1979/181.¹⁸

In reactie op de desbetreffende vraag bevestigt de wetgever dat de voorgestelde regeling van de compartimenteringsreserve niets wijzigt aan de bestaande invulling van goed koopmansgebruik bij de waardering van aandelenbelangen. Een deelneming dient immers volgens de regels van goed koopmansgebruik te worden gewaardeerd.¹⁹

Bovenstaand voorbeeld schets de problematiek van goed koopmansgebruik als open norm. Een ander nadeel dat door Essers wordt geconstateerd is de interferentie van de Hoge Raad met de overgangsproblematiek.²⁰ Dit is te ingewikkeld en is een primaire taak van de wetgever. Ten slotte is Essers van mening dat de jurisprudentie die de Hoge Raad in het kader van goed koopmansgebruik heeft gewezen, nog te veel vragen onbeantwoord heeft gelaten. Een goed alternatief hiervoor is het, in combinatie met raamwetgeving waarin de algemene hoofdlijnen van goed koopmansgebruik worden gecodificeerd, sluiten van convenanten op specifieke terreinen van de fiscale jaarwinstbepaling tussen vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, hun fiscale adviseurs en de Belastingdienst.

Cornelisse en Lubbers zijn ook sceptisch over de open norm van goed koopmansgebruik. Zij zijn van mening dat de Hoge Raad oordeelt over geschilpunten zonder een algemene regel te formuleren die ook in andere zaken van toepassing zouden kunnen zijn. Deze manier van aanpak zorgt voor een langzame invulling van het begrip goed koopmansgebruik, hetgeen tot rechtsonzekerheid en onnodige procedures leidt. Tevens betogen zij dat de Hoge Raad rondom een deelonderwerp een overzicht dient te geven van de belangrijkste rechtsregels die hij in het verleden heeft toegepast. Doordat de Hoge Raad dit vaak nalaat ontstaat onduidelijkheid over de manier hoe bepaalde arresten zich tot elkaar verhouden.²¹

Door de open norm van goed koopmansgebruik ontstaat er inderdaad rechtsonzekerheid. Een codificatie van goed koopmansgebruik zal mijns inziens echter leiden tot een te gedetailleerde wetgeving. Zoals Gribnau terecht opmerkt: ‘een onbepaalde term, een open norm, een algemeen erkende maatschappelijke norm... kan meer duidelijkheid en zekerheid bieden dan een te gedetailleerde bepaling.’²² Indien toch word besloten om over te gaan tot codificatie, dan dient dit beperkt te blijven tot de hoofdlijnen zodat de belastingwetgeving eenvoudig blijft.

§2.3 De beginselen van goed koopmansgebruik

De flexibiliteit van goed koopmansgebruik is in HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181 duidelijk zichtbaar. Uit dat arrest komt naar voren hoe goed koopmansgebruik mee kan evolueren met de gewijzigde maatschappelijke en economische omstandigheden. De Hoge Raad oordeelde: ‘De term goed koopmansgebruik betekent niet dat uitsluitend hetgeen gebruikelijk is, noch dat al hetgeen gebruikelijk is daartoe behoort. De term staat niet in de weg aan de toepassing van op zichzelf goede wijzen van winstberekening die niet eerder zijn toegepast, en houdt anderzijds geen waarborg in dat al hetgeen te eniger tijd als goed koopmansgebruik is aanvaard, niet in het licht van latere ontwikkelingen zal moeten worden

¹⁸ Commentaar NOB op wetsvoorstel ‘compartimenteringsreserve’, NTFR 2013/2035, onderdeel 2.1, p.3.

¹⁹ Kamerstukken II, 2013/2014, 33 713, nr. 6, onderdeel 7, p.8.

²⁰ P.H.J. Essers, Goed koopmansgebruik: quo vadis?, TFO 2003/157.

²¹ De ontwikkeling van goed koopmansgebruik door de Hoge Raad, WFR 2004/1214.

²² J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving (2006), vijf jaar Wet IB 2001, p. 27-66.

afgewezen.’ Uit dit arrest kan worden afgeleid dat een nog niet eerder toegepaste winstberekeningstelsel in overeenstemming kan zijn met goed koopmansgebruik en een in het verleden geaccepteerde winstberekeningstelsel op een gegeven moment verworpen kan worden. Volgens Doornebal zijn er drie oorzaken voor het ‘omgaan’ van de Hoge Raad. Als eerst noemt hij de gewijzigde maatschappelijke omstandigheden, bijvoorbeeld de toename van de welvaart. Ten tweede kunnen gewijzigde maatschappelijke opvattingen ook een rol spelen, hij verwijst hierbij naar BNB 1957/208. Tot slotte kan worden ‘omgegaan’ door een gewijzigd inzicht in het recht bij de Hoge Raad zelf.²³

Goed koopmansgebruik bestaat uit een aantal beginselen. AG Overgawouw noemt in zijn conclusie bij HR 15 april, nr. 39 905, BNB 2005/250 de volgende beginselen: realiteitsbeginsel, realisatiebeginsel, matchingsbeginsel, veroorzakingsbeginsel, voorzichtigheidsbeginsel en eenvoudbeginsel. De hoofdregel bij goed koopmansgebruik is dat verliezen en winsten toegerekend dienen te worden aan de juiste periode. Bij de term goed koopmansgebruik dient het arrest HR 8 mei 1957, nr. 12 931, BNB 1957/208 in stelling te worden gebracht. Uit dat arrest kan in de woorden van Lubbers worden afgeleid ‘dat de bedrijfseconomie als uitgangspunt geldt voor goed koopmansgebruik, maar dat ingeval de bedrijfseconomische gebruiken zouden leiden tot een strijdigheid met de voorschriften of de beginselen van de belastingwet, die gebruiken niet kunnen worden beschouwd als goed koopmansgebruik.’²⁴ Hieruit volgt dat het goed koopmansgebruik de bedrijfseconomische grondslagen voor de resultaatbepaling als uitgangspunt neemt.²⁵ Deze tendens is ook duidelijk zichtbaar bij het Baksteenarrest en Cacaobonenarrest. Door deze arresten kan gesteld worden dat de fiscale winstbepaling meer is gaan aansluiten bij de commerciële winstbepaling.

§2.3.1. Het realiteitsbeginsel

Het realiteitsbeginsel schrijft voor dat de belastingplichtige zich dient te baseren op de feitelijke situatie. Baten en lasten worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben en mogen dus niet in een jaar vallen waarmee zij niets te maken hebben. Door dit beginsel worden willekeurige winstverschuivingen door de ondernemer tegengegaan. Het realisatiebeginsel (baten), matchingbeginsel (lasten) en veroorzakingsbeginsel (lasten) maken onderdeel uit van dit realiteitsbeginsel. Het realisatiebeginsel bepaalt het tijdstip waarop baten worden verantwoord.²⁶ Het matchingbeginsel brengt daarentegen met zich mee dat uitgaven zoveel mogelijk dienen te worden toegerekend aan de jaren waarin de opbrengsten worden verantwoord (‘expenses be recorded when incurred in earning revenue’).²⁷ Bepaalde uitgaven in een jaar mogen niet in één keer ten laste van de winst worden gebracht, maar dienen als gevolg van het matchingbeginsel te worden geactiveerd om als kosten van een later jaar in aanmerking te worden genomen. Volgens Lubbers en Douma is dit het geval wanneer aan de volgende drie criteria wordt voldaan;

- er moet sprake zijn van duidelijk aanwijsbare uitgaven;
- er moet een nauw verband bestaan tussen de uitgaven en bepaalde opbrengsten;
- het moet waarschijnlijk zijn dat die opbrengsten zullen worden gegenereerd.²⁸

²³ ‘Goed koopmansgebruik als open norm’, NTFR beschouwingen 2008/33.

²⁴ A.O. Lubbers, De bedrijfseconomische benadering in de fiscaliteit, NTFR, 2011, nr. 1 (p. 1t/m 3).

²⁵ Russo merkt terecht op dat het strikt genomen niet juist is om het in 1957 gehanteerde begrip bedrijfseconomisch aanvaardbaar gelijk te stellen met commercieel aanvaardbaar. WFR 2011/616.

²⁶ J. Hoogendoorn, Fiscale winstbepaling en vennootschappelijke jaarrekening, dissertatie UvA, 2000, p. 56.

²⁷ D. Short, Financial accounting, international student edition: a global perspective, McGraw-Hill 2014, p. 115.

²⁸ Mr. S.C.W. Douma en dr. A.O. Lubbers, De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven, WFR 2002/111.

Alvorens we toekomen aan de matchingproblematiek dient er uiteraard een duidelijke aanwijsbare uitgave te zijn. Vervolgens bepaalt het tweede criterium of sprake is van een nauw verband tussen de gedane uitgaven en de te verwachten opbrengsten. In zijn conclusie bij HR 8 november 1978, nr. 18 980, BNB 1978/326, geeft AG Van Soest aan dat bij een rechtstreeks verband tussen de in de toekomst te verrichten uitgaven enerzijds en in de toekomst te verwachten opbrengsten anderzijds, de uitgaven in de toekomst toegerekend dienen te worden. AG Van Kalmthout spreekt van een sterk sprekend verband tussen de kosten en opbrengsten.²⁹ Uit HR 11 maart 1992, nr. 26 101, BNB 1992/170 volgt dat er sprake dient te zijn van een direct verband tussen de uitgaven en opbrengsten. Waar het echter primair om gaat is dat de gedane uitgaven verplicht geactiveerd dienen te worden indien zij in een volgend jaar tot opbrengsten zullen leiden. Het vaststellen van dit verband is sterk casuïstisch van aard. HR 12 april 1995, nr. 29 866, BNB 1995/180 is hier een goed voorbeeld van; indien het onzeker is dat de uitgaven tot toekomstige opbrengsten zullen leiden, dwingt het matchingbeginsel er niet toe de kosten te activeren teneinde deze toe te rekenen aan de opbrengsten. Hieruit concludeert Zwemmer dat de vraag omtrent het activeren van de kosten beantwoord dient te worden naar het inzicht op het moment waarop de kosten worden gemaakt.³⁰

Het laatste criterium voor een verplichte toepassing van het matchingbeginsel is dat er een bepaalde mate van zekerheid dient te bestaan dat de opbrengsten ook daadwerkelijk behaald worden. In HR 12 april 1995, nr. 29 866, BNB 1995/180 oordeelde de Hoge Raad dat het onzeker was dat de uitgaven tot toekomstige opbrengsten zouden leiden, waardoor het matchingbeginsel niet dwingend toegepast kon worden. Hier zijn wij aanbeland bij het veroorzakingsbeginsel; indien toekomstige uitgaven geen bijdrage leveren aan de opbrengst van de onderneming, is het toegestaan ter zake van die uitgaven een voorziening te vormen.³¹ HR 12 april 1995, nr. 29 866, BNB 1995/180 is hier een goed voorbeeld van. Interessanter is de vraag hoe het zit met de toerekening van uitgaven indien tegenover die uitgaven weliswaar opbrengsten staan maar tot een lager bedrag dan het bedrag van die uitgaven. Logisch zou zijn de uitgaven voor zover zij de opbrengsten overstijgen ineens ten laste van de winst te brengen. Deze gedachtegang wordt in HR 28 januari 2011, nr. 10/00650, BNB 2011/85 echter niet gevolgd.

Een ander interessant voorbeeld omtrent het veroorzakingsbeginsel is de libor-fraude, waarvoor Rabobank uiteindelijk schikkingen is overeengekomen met verscheidene autoriteiten en circa 774 miljoen euro voor heeft betaald. Van de totale boete gaat 70 miljoen naar het Openbaar Ministerie, 105 miljoen pond naar Britse toezichthouders en 800 miljoen dollar naar toezichthouders in de Verenigde Staten. In verband met deze libor-affaire heeft Rabobank een voorziening genomen op haar commerciële balans. Kan Rabobank ook een fiscale voorziening vormen? Op grond van artikel 3.14, onderdeel 1, lid c, Wet IB 2001 zijn de kosten die aan het Openbaar Ministerie en aan Britse toezichthouders zijn betaald, niet aftrekbaar. De aftrekbaarheid van deze boetes en schikkingen kan ook niet worden omzeild door het vormen van een voorziening, omdat de gemaakte uitgaven niet voor aftrek in aanmerking komen.

Het grootste deel van de schikking betreft echter de 800 miljoen dollar die aan de Amerikaanse toezichthouders moet worden betaald. Deze kosten zijn in beginsel fiscaal aftrekbaar. Het zojuist genoemde wetsartikel ziet namelijk niet op dergelijke situaties. Voor deze boetes en schikkingen zou Rabobank dus een voorziening kunnen treffen. De Rabobank

²⁹ HR 11 april 2001, nr. 36 034, BNB 2001/259, Punt 4.10 van zijn conclusie.

³⁰ HR 12 april 1995, nr. 29 866, BNB 1995/180, noot Zwemmer.

³¹ Voor de vereisten voor het vormen van een voorziening verwijs ik naar HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409 (ook wel aangeduid als het Baksteenarrest).

heeft hier uiteindelijk vrijwillig van afgezien zodat het volledige bedrag ten laste komt van de Rabobank en niet van de belastingbetaler.

§2.3.2. Het voorzichtigheidsbeginsel

Op grond van het voorzichtigheidsbeginsel worden voorziene verliezen terstond in aanmerking gebracht en behoeven winsten pas te worden verantwoord, voor zover zij op de balansdatum gerealiseerd zijn. Indien onzekerheid bestaat omtrent de realisatie van winst, is winstuitstel mogelijk. Het voorzichtigheidsbeginsel laat alle mogelijke ruimte voor werkelijke onzekerheden. Verliezen en winsten worden bij het voorzichtigheidsbeginsel asymmetrisch behandeld hetgeen op gespannen voet staat met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende realisatiebeginsel.

In HR 17 januari 1990, nr. 24 948, BNB 1990/75 overwoog de Hoge Raad dat de behaalde opbrengst van een door de ondernemer gedane levering op grond van goed koopmansgebruik geactiveerd dient te worden door middel van een actiefpost in de balans. ‘Deze eis kan echter niet worden gesteld, indien aan dat recht onzekerheden zijn verbonden van zodanige aard, dat activering in strijd zou komen met de voorzichtigheid die aan de winstbepaling volgens goed koopmansgebruik inherent is.’³² Bij de verkoop van een project onder opschortende voorwaarden die nog niet vervuld waren doch waarop wel een redelijke kans bestond dat deze vervuld zouden worden, was winstuitstel eveneens mogelijk.³³

Indien het economische eigendom van een pand volledig is overgedragen en geen risico’s meer worden gelopen, is uitstel van winstneming tot het moment van juridische levering niet mogelijk.³⁴

Het voorzichtigheidsbeginsel komt ook duidelijk tot uitdrukking bij de waardering van bedrijfsmiddelen op kostprijs of lagere bedrijfswaarde (het Niederstwertprinzip/ minimumwaarderingsregel). Het Niederstwertprinzip kan verplichten om een nog niet gerealiseerde winst uit te stellen, en een nog niet gerealiseerd verlies in aanmerking te nemen. De dynamiek van goed koopmansgebruik brengt met zich mee dat hetgeen onder voorzichtigheid dient te worden verstaan, kan veranderen met de tijd. Een goed voorbeeld hiervan is HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/18. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad dat niet bij voorbaat kan worden aangenomen dat aan huurkoopvorderingen zodanige risico’s zijn verbonden dat toepassing van de kostprijsexcedentmethode is gerechtvaardigd. Naar aanleiding van dat arrest kan de kostprijsexcedentmethode bij huurkoop daarom niet meer worden toegepast.

§2.3.3. Het eenvoudbeginsel

Het eenvoudbeginsel houdt in dat het winstbepalingssysteem doelmatig, praktisch hanteerbaar en controleerbaar dient te zijn. Onder controleerbaarheid dient te worden verstaan dat een systeem slechts acceptabel is, indien het systeem controleerbaar is voor de fiscus. Een aanloop van de Hoge Raad is hier te vinden in HR 28 januari, nr. 10/00650, BNB 2011/85; een voorziening ter zake van de uitgaven van een seniorenverlofregeling werd door de Hoge Raad afgewezen omdat deze regeling zou leiden tot aanzienlijke uitvoeringsproblemen, hetgeen niet strookt met het eenvoudbeginsel. Juist omdat de betekenis van het eenvoudbeginsel aan gewicht leek in te boeten, was dit een opmerkelijke uitspraak van de Hoge Raad.

³² Zie r.o. 4.3.

³³ HR 13 oktober 2006, nr. 42 602, BNB 2007/10.

³⁴ HR 21 september 1994, nr. 29 765, BNB 1995/72.

Bij de toelaatbaarheid van een winstbepalingssysteem, kan de omvang van de onderneming ook een rol spelen. Zo oordeelde de Hoge Raad dat het kasstelsel is toegestaan voor kleine ondernemingen ‘waarvan verwacht noch verlangd kan worden dat zij een boekhouding hebben, waarin de aan het einde van het jaar declarabele vorderingen en openstaande schulden tot uitdrukking worden gebracht.’³⁵

Een ander voorbeeld van het eenvoudbeginsel is het besluit van 14 november 2000, nr. CPP2000/2264. In dat besluit is vastgelegd dat indien de aanschaffingskosten van activa minder bedragen dan €450, deze gezien kunnen worden als voorwerpen van geringe waarde. Deze kosten mogen in het jaar van aanschaf ineens ten laste van het resultaat worden gebracht. Besluiten zijn echter niet bindend voor belastingplichtigen waardoor belastingplichtigen besluiten kunnen laten voor wat ze waard zijn. Op basis van het vertrouwensbeginsel is een besluit wel bindend voor een belastinginspecteur.

Tot slot mag de afwaardering van de post debiteuren geschieden op basis van een op ervaring gebaseerd percentage. Hierdoor hoeft niet elke post individueel te worden gewaardeerd, hetgeen de eenvoud ten goede komt.

§2.4. Rangorde beginselen

In deze paragraaf wordt gekeken naar een eventuele rangorderegeling tussen de hiervoor besproken beginselen van goed koopmansgebruik. Brüll, Zwemmer en Cornelisse zijn van mening dat deze beginselen grenzen aan elkaar stellen en ‘dat zij geen van drieën absolute geldigheid bezitten, doch eerder krachten voorstellen, waarvan goed koopmansgebruik een synthese is.’³⁶ Tussen deze beginselen zien zij een bepaalde rangorde waarbij het realiteitszin prevaleert boven het eenvoud- en voorzichtigheidsbeginsel: ‘dat het in het beginsel der realiteitszin besloten liggende beginsel dat baten en lasten tot uitdrukking dienen te worden gebracht in het jaar waarop zij betrekking hebben een zwaardere rol in het krachterspel der beginselen heeft dan de beginselen der voorzichtigheid en eenvoud.’

Ook Doornebal ziet een rangorde tussen de in de literatuur gesignaleerde beginselen van goed koopmansgebruik. In zijn lezenswaardige beschouwing maakt hij een onderscheid tussen primaire en secundaire rechtsbeginselen.³⁷ Het realisatiebeginsel, matchingbeginsel en voorzichtigheidsbeginsel behoren volgens hem tot de primaire beginselen, die rechtstreeks zijn gericht op een juiste toerekening van baten en lasten aan de opeenvolgende jaren. Het realiteitsbeginsel en eenvoudbeginsel vallen in de categorie secundaire beginselen, die ‘slechts’ op indirecte wijze bijdragen aan een juiste toerekening van baten en lasten aan de opeenvolgende jaren. Zijn doel was om een denkmodel te verschaffen zodat goed koopmansgebruik niet ‘degradeert tot een grabbelton, waaruit iedere belanghebbende (hetzij belastingplichtige, hetzij fiscus) het beginsel kan opdiepen dat hem in de gegeven omstandigheden het beste uitkomt.’³⁸ Als reactie hierop betogen Berkhout en Van der Heijden dat er een andere samenhang bestaat tussen de beginselen ‘én een andere rangorderegeling met andere accenten dan die welke Doornebal aanneemt.’³⁹ Zij zijn van mening dat het realiteitsbeginsel een wezenlijke uitgangspunt vormt en vinden het onterecht dat dit beginsel

³⁵ HR 24 februari 1960, nr. 14 197, BNB 1960/84.

³⁶ D. Brüll, J.W. Zwemmer en R.P.C. Cornelisse, Goed koopmansgebruik, FED fiscale Brochures, FED Deventer 2012, blz. 32.

³⁷ Dr. J. Doornebal, invulling van goed koopmansgebruik, NTFR 2003/469.

³⁸ Dr. J. Doornebal, invulling van goed koopmansgebruik, NTFR 2003/469.

³⁹ Berkhout en Van der Heijden, Fiscale padafhankelijkheid en hiërarchie tussen beginselen van goed koopmansgebruik, NTFR 2003/701.

door Doornebal naar de achtergrond wordt geschoven. De beginselen van voorzichtigheid en eenvoud worden door hen bestempeld als secundaire beginselen. In zijn naschrift laat Doornebal merken dat bij dit denkmodel nog steeds het gevaar bestaat van een ‘grabbeltonbenadering’, hetgeen juist uitgesloten dient te worden.

Een andere auteur die zich heeft uitgelaten over een eventuele rangorderegeling is Meussen. Meussen is van mening dat de Hoge Raad er niet voor is om doctrinaire leerstellingen te verkondigen en zeer huiverig is om op de stoel van de wetgever te gaan zitten.⁴⁰ Met het oog op het legaliteitsbeginsel, lijkt dit een terechte opmerking. De rechter baseert echter zijn uitspraken op basis van belastingwetten die democratisch tot stand zijn gekomen en de wetgever heeft doelbewust een ‘mandaat’ aan de rechter gegeven om het begrip goed koopmansgebruik nader in te vullen.

De wetgever ziet geen vaste rangorde tussen de verschillende beginselen van goed koopmansgebruik.⁴¹ Welk beginsel prevaleert, is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het desbetreffende geval. Zo vindt de wetgever dat bij afschrijvingen het realiteitsbeginsel dient te domineren terwijl bij herwaardering, het voorzichtigheidsbeginsel dient te domineren.⁴² Door deze ‘grabbeltonbenadering’ van de wetgever is er inderdaad geen duidelijke rangorde.

Ik ben echter van mening dat een rangorderegeling niet te combineren is met de geprezen dynamiek van goed koopmansgebruik. Een rangorderegeling zorgt ervoor dat goed koopmansgebruik een star begrip gaat worden en dat is nu juist net niet de bedoeling.

§2.5. Wettelijke Inbreuken op goed koopmansgebruik

Een aantal inbreuken op goed koopmansgebruik is expliciet in de wet opgenomen. Naast budgettaire overwegingen vinden deze wettelijke ingrepen hun oorsprong in het feit dat de wetgever zich niet kon verenigen met bepaalde rechterlijke uitspraken. Bij de invoering van de Wet werken aan winst 2007 zijn er wederom wettelijke inbreuken gepleegd op het begrip goed koopmansgebruik. Om geen uitputtende lijst te creëren, zullen in deze masterthesis louter de volgende wetsartikelen worden besproken; artikel 3.29b, Wet IB 2001, artikel 3.30, lid 2, Wet IB 2001 en artikel 3.30a, Wet IB 2001.⁴³ Artikel 3.30a, Wet IB 2001 komt in het volgende hoofdstuk uitvoerig aan bod en zal derhalve in deze paragraaf niet worden behandeld.

§2.5.1. Fiscale waardering van onderhanden werk

Artikel 3.29b, Wet IB 2001 betreft de waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten. Tot en met 2006 werd dit bepaald door goed koopmansgebruik. Op grond van het realisatiebeginsel behoefde winst op onderhanden werk pas te worden genomen, op het moment waarop het werk werd afgeleverd en de vordering op de afnemer bestond. Deze zogenoemde completed contract-methode is vanaf 2007 vervangen door de percentage of completion-methode. Door deze nieuwe waarderingsmethode dient de winst op onderhanden werk voortschrijdend te worden genomen.

⁴⁰ G.T.K. Meussen, Ontwikkelingen rondom goed koopmansgebruik in de jurisprudentie vanaf 1990, TFO 2003/69.

⁴¹ Kamerbrief n.a.v. toezeggingen belastingplan 2012, 8 maart 2012.

⁴² Vergelijk Kamerstuk 30572 nr. 3 en kamerbrief n.a.v. toezeggingen belastingplan 2012, 8 maart 2012.

⁴³ Er zijn talloze voorbeelden van ingrepen op het begrip goed koopmansgebruik. In deze Masterthesis zal ik echter alleen deze drie wetsartikelen behandelen die zijn ingevoerd bij de Wet werken aan winst 2007. Mijns inziens laten deze voorbeelden goed genoeg zien hoe een wetgever kan ingrijpen op het begrip goed koopmansgebruik.

De wetgever heeft geen precieze definiëring gegeven van het begrip onderhanden werk en onderhanden opdrachten. Volgens de staatssecretaris wordt in het algemeen van onderhanden werk gesproken bij (bouw)projecten door aannemers, terwijl van onderhanden opdrachten wordt gesproken in de dienstverlenende sector. Verder merkt de staatssecretaris op dat de begrippen hun invullingen hebben gekregen door de fiscale jurisprudentie en dat de begrippen naar verwachting in de praktijk voldoende duidelijk zijn.⁴⁴

In de literatuur wordt ook gepoogd om het begrip onderhanden werk te definiëren. Voor de definiëring van het begrip onderhanden werk, maakt Van der Heijden een onderscheid tussen de term onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik en onderhanden werk in de zin van artikel 3.29b, Wet IB 2001. Van der Heijden omschrijft het begrip onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik als volgt; ‘Onderhanden werk is elk project of deel van een project dat door een ondernemer in opdracht en voor rekening van een derde wordt uitgevoerd en dat op balansdatum in het kader van de winstbepaling bij de opdrachtnemer (aannemer) nog niet als gereed wordt aangemerkt en volgens goed koopmansgebruik nog niet als gereed moet worden aangemerkt.’⁴⁵

Het begrip onderhanden werk in de zin van artikel 3.29b, Wet IB 2001 wordt door Van der Heijden als volgt omschreven; ‘Onderhanden werk is elk (gehele of deel van een) werk dat – in beginsel – uit een overeenkomst van aanneming van werk (lid 1) of overeenkomst van opdracht (lid 2) voortvloeit en dat op balansdatum nog niet is afgesloten.

Wanneer een deel van een werk voor de fiscale verantwoording als werk wordt aangemerkt, dan is er bij het gereedkomen van dat deel in zoverre geen sprake meer van onderhanden werk.’⁴⁶

Van der Heijden concludeert dat de laatste omschrijving uitgaat van het vermogensbepalende karakter van de balans en hierdoor afwijkt van de term onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik.⁴⁷

In zijn proefschrift behandelt Van der Heijden de volgende probleemstelling; ‘is met de invoering van artikel 3.29b, Wet IB 2001 sprake van een nieuwe regime van winstbepaling voor onderhanden werk dat in de plaats komt van het betreffende winstregime volgens goed koopmansgebruik?’ Deze probleemstelling wordt door Van der Heijden ontkennend beantwoord. Beide fiscale winstregimes kunnen naast elkaar van toepassing zijn. De verhouding tussen de artikelen 3.25 en 3.29b, Wet IB 2001 zou hij willen kenschetsen als die tussen een algemene bepaling over waardering en winstneming (goed koopmansgebruik) en een specifieke wettelijke regeling over de waardering van onderhanden werk.⁴⁸

Het belangrijkste criterium bij onderhanden werk is dat het project in opdracht van derden wordt uitgevoerd. Indien deze opdracht ontbreekt, wordt er voor eigen rekening geproduceerd waardoor er sprake is van voorraad.⁴⁹ De winst die wordt behaald bij onderhanden werk

⁴⁴ Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, punt 8.5.

⁴⁵ J.M. van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik*, Kluwer, Deventer, 2013, blz. 58.

⁴⁶ J.M. van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik*, Kluwer, Deventer, 2013, blz. 510.

⁴⁷ J.M. van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik*, Kluwer, Deventer, 2013, blz. 509.

⁴⁸ J.M. van der Heijden, *Winstrealisatie bij onderhanden werk volgens goed koopmansgebruik*, Kluwer, Deventer, 2013, blz. 495.

⁴⁹ Vergelijk HR 29 november 1989, nr. 25251, BNB 1990/38, HR 29 november 1989, nr. 25 842, BNB 1990/42 en HR 9 juli 2004, nr. 39 799, BNB 2004/395.

wordt bepaald volgens de waarderingsregel van artikel 3.29b, Wet IB 2001. Dit artikel schrijft voor dat er voortschrijdend winst moet worden genomen, onduidelijk is echter de manier waarop. Voortschrijdende winstneming is alleen mogelijk indien de winst gedurende het project op een verantwoorde wijze kan worden bepaald. Volgens de staatssecretaris mag dit geen probleem zijn aangezien vrijwel alle ondernemingen met langlopende opdrachten een systeem van voor-, eventueel tussentijdse- en nacalculaties hanteren. In de Memorie van Toelichting wordt ook verondersteld dat het gebruikelijk zou zijn dat een opdrachtnemer tijdens de realisatie van een onderhanden werk en dus nog voor de oplevering, termijnen in rekening brengt bij de opdrachtgever. Dat zou betekenen dat in het algemeen de winst op langlopende projecten met een redelijke mate van zekerheid gedurende het onderhanden werk kan worden vastgesteld en dat die winst feitelijk doorlopend wordt gerealiseerd. De Raad van State is echter kritisch op deze stellingname en signaleert dat bij kortlopende projecten die op de balansdatum nog niet gereed zijn, in het algemeen geen sprake zal zijn van een voor- en nacalculatie die een gedeeltelijke winstneming rechtvaardigen. Ook merkt de Raad op dat, in tegenstelling tot de langlopende projecten, commercieel geen gedeeltelijk winst wordt genomen op kortlopende projecten indien het werk op balansdatum nog niet gereed is. Indien fiscaal een dergelijke winstneming verplicht zou worden, leidt dit tot een administratieve lastenverzwaring omdat voor belastingdoeleinden aanvullende gegevens in de boekhouding verwerkt dienen te worden.⁵⁰ De Raad adviseerde daarom om artikel 3.29b, Wet IB 2001 te beperken tot langlopende projecten.

Bij onderhanden werk dient op grond van artikel 3.29, Wet IB 2001 te allen tijde voortschrijdend winst te worden genomen, ook al kan de winst niet op een verantwoorde wijze worden vastgesteld. Indien de opbrengst verantwoord wordt terwijl de inning van een opbrengst onzeker blijft, bestaat de mogelijkheid om voor die onzekerheid omtrent de inning een voorziening te vormen. Hiermee kan voortschrijdende winstneming alsnog worden ontweken. Mijns inziens had de wetgever daarom beter een onderscheid kunnen maken in situaties waar de winst wel op een verantwoorde wijze kan worden bepaald en in situaties waarin dat niet mogelijk is. Louter in het eerste geval zou voortschrijdende winstneming plaats moeten vinden. Dit zou dan ook beter aansluiten met de commerciële waarderingsregels.

§2.5.2 Commerciële waardering van onderhanden werk

In onderstaande paragraaf wordt de commerciële waardering van onderhanden werk besproken. Vervolgens wordt een vergelijking gemaakt tussen de fiscale en commerciële waardering van onderhanden werk.

In de richtlijnen van de RJ wordt onderhanden werk als volgt omschreven; ‘Onderhanden projecten in opdracht van derden zijn de voor rekening van die derden in uitvoering zijnde werken en opdrachten tot constructie van een actief of combinatie van activa, waarvan op de balansdatum nog geen oplevering respectievelijk voltooiing heeft plaatsgevonden.’⁵¹ De definitie van onderhanden project is in IAS 11.3 min of meer gelijk met de toevoeging dat de contract ‘specifically negotiated’ moet zijn; ‘A construction contract is a contract specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology and function or their ultimate purpose or use.’⁵² Uit IFRIC 15.11 volgt dat de opdrachtgever de belangrijkste

⁵⁰ Advies RvS, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 4, par. 3.5.1.

⁵¹ RJ 221.102.

⁵² IAS 11.4 noemt als voorbeelden van onderhanden projecten: bruggen, gebouwen, dammen, pijpleidingen, schepen, wegen of tunnels..

onderdelen in het ontwerp zelf moet kunnen specificeren voor aanvang van het project en/of deze moet kunnen wijzigen tijdens de uitvoering.⁵³ Indien hier niet aan wordt voldaan, valt het project niet binnen de reikwijdte van IAS 11 maar binnen de reikwijdte van IAS 18. Laatstgenoemde standaard brengt met zich mee dat pas aan het eind van de constructieperiode bij oplevering van het actief, winst verantwoord dient te worden. Tot die tijd worden activa die binnen het toepassingsgebied van IAS 18 vallen, gepresenteerd onder de post voorraden.

Het doel van IAS 11 is het voorschrijven van een verwerkingswijze voor opbrengsten en kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden. De uitvoering van dergelijke projecten strekt zich doorgaans uit over meer dan één verslagperiode. Hierdoor is het van belang om de opbrengsten en kosten aan de juiste periode toe te rekenen. Indien een project onder IAS 11 valt, dienen de omzet en het resultaat te worden verantwoord naar rato van de voortgang van het project, mits de verwachte winst betrouwbaar kan worden geschat. De kosten gemaakt ter verkrijging van de opdracht worden geactiveerd vanaf het moment dat het waarschijnlijk is dat het contract zal worden verkregen. De kosten die in eerder periode ten laste van de winst zijn gebracht, kunnen niet in een latere periode alsnog worden geactiveerd.⁵⁴

In tegenstelling tot RJ 221 vereist IAS 11 een afzonderlijke opname van de post onderhanden projecten in de balans. Het brutobedrag dat door opdrachtgevers is verschuldigd voor onderhanden projecten, dient als een actief te worden verantwoord. Het brutobedrag dat aan opdrachtgevers is verschuldigd voor onderhanden projecten, dient als een verplichting te worden gepresenteerd.⁵⁵ RJ 221 vereist een dergelijke presentatie niet in de balans en staat toe dat projecten met debetstanden en creditstanden met elkaar worden gesaldeerd. Onder IAS 11 dienen onderhanden projecten echter als aparte post te worden gepresenteerd onder de vlottende activa dan wel passiva.

Indien de koper geen invloed heeft op de belangrijkste elementen van het ontwerp van het actief, concludeert IFRIC 15 dat sprake is van een contract waarop IAS 18 van toepassing is. IAS 18 maakt een onderscheid tussen het leveren van diensten en het leveren van goederen. In het eerste geval, bijvoorbeeld een projectmanagementovereenkomst, worden omzet en resultaat verantwoord naar rato van de voortgang van de dienstverlening mits er een betrouwbare schatting kan worden gemaakt van de verwachte resultaten.⁵⁶

Indien een contract kwalificeert als verkoop van goederen zijn er op grond van IFRIC 15 twee mogelijkheden:

- De risico's en voordelen van een gereedgekomen onderdeel worden continu aan de koper overgedragen (IFRIC 15.17);
- De meest wezenlijke economische voordelen en risico's worden op één moment overgedragen aan de koper (IFRIC 15.18).

⁵³ IFRIC staat voor; The International Financial Reporting interpretations Committee. The IFRIC geeft door middel van gezaghebbende interpretaties sturing aan de wijze waarop de IFRS-regels toegepast moeten worden.

⁵⁴ IAS 11.21.

⁵⁵ IAS 11.42.

⁵⁶ IAS 18.20.

In het eerste geval dient de percentage of completion method te worden gehanteerd overeenkomstig de bepalingen van IAS 11. In het tweede geval kunnen tussentijds geen opbrengsten worden verantwoord. De opbrengsten worden in één keer verantwoord op het moment van overdracht van de eigendom en de economische voordelen en risico's (dus bij de definitieve oplevering of overdracht).

De vraag of overdracht continu plaatsvindt of op één moment is een interessant juridisch vraagstuk dat in de praktijk de nodige discussies kan opleveren. In deze masterthesis wordt hier echter niet ingegaan omdat dit te ver weg ligt van mijn onderzoeksvraag.

Commentaar

Bij onderhanden werk bestaat een groot verschil in waardering voor de commerciële en de fiscale balans. Met behulp van artikel 3.29b, Wet IB 2001 heeft de wetgever een poging gewaagd om op het vlak van onderhanden werk, de waarderingsverschillen te verkleinen.⁵⁷ Mijns inziens is dit doel niet behaald doordat artikel 3.29b, Wet IB 2001 verder gaat dan de waarderingsregels in het jaarrekeningrecht en in de IFRS. De commerciële waarderingsregels verplichten ondernemers de percentage of completion-methode te gebruiken indien de winst op de verrichte prestaties op een verantwoorde wijze kan worden bepaald. Indien dit niet mogelijk is, dient de winst te geschieden op basis van de completed contract-methode. Deze laatste methode is fiscaal niet mogelijk waardoor er een inbreuk wordt gemaakt op het voorzichtigheidsbeginsel van goed koopmansgebruik.

§2.5.3. Fiscale waardering van goodwill

De fiscale waardering van goodwill komt tot stand door de genormaliseerde winst te vermenigvuldigen met de kapitalisatiefactor. Deze kapitalisatiefactor is onder andere afhankelijk van het soort onderneming, de marktpositie en de periode waarin verondersteld wordt dat de bestaande organisatie deze winst zal maken. Een waardedaling van goodwill wordt vervolgens via afschrijvingen tot uitdrukking gebracht in het resultaat van de onderneming.

Sinds 1 januari 2007 bedraagt de maximale jaarlijkse afschrijving met betrekking tot goodwill ten hoogste 10% van de aanschaffingskosten. Indien de goodwill geactiveerd wordt, kan goed koopmansgebruik eisen dat de goodwill in meer dan 10 jaarlijkse termijnen moet worden afgeschreven. Dit is het geval indien de goodwill gedurende een langere periode nut afwerpt in de onderneming.⁵⁸

Onder goodwill dient te worden verstaan: 'de winstcapaciteit van een bedrijf boven een normaal rendement van het daarin belegde vermogen en boven een normale beloning van den arbeid van den ondernemer en dat deze aldus in het algemeen vertegenwoordigt de meerwaarde, welke boven dat vermogen aan het bedrijf kan worden toegekend.'⁵⁹ Doordat goodwill een bedrijfsmiddel is in de zin van artikel 3.30, Wet IB 2001 kan daarop worden afgeschreven.⁶⁰ Activering en afschrijving van zelfgekweekte goodwill is fiscaal niet toegestaan.⁶¹ Activering van zelfgekweekte goodwill zou leiden tot het verantwoorden van

⁵⁷ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3. Onderdeel 7.3.

⁵⁸ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3. Onderdeel 7.2.2.

⁵⁹ HR 20 mei 1953, nr. 11 301, BNB 1953/190.

⁶⁰ In artikel 3.45, onderdeel 1, lid g, Wet IB 2001 is expliciet aangegeven dat goodwill wordt uitgesloten voor de investeringsaftrek. Dit geeft impliciet aan dat goodwill een bedrijfsmiddel is.

⁶¹ Dit komt overeen met IAS 38.48 en artikel 2:365, onderdeel d BW.

toekomstige overwinsten hetgeen in strijd is met het realisatiebeginsel van artikel 3.25, Wet IB 2001.⁶²

Bij overgenomen goodwill die samenhangt met de verwerving van aandelen in een andere rechtspersoon, is het afzonderlijk activeren van goodwill ook niet toegestaan. De jurisprudentie heeft tot de leer geleid dat het niet mogelijk is om de aankoop prijs van een aandelenbelang te splitsen in een bedrag dat betrekking heeft op de deelneming zelf en een bedrag dat betrekking heeft op goodwill.⁶³ Bij een overname van activa en passiva van een andere onderneming, kan de eventuele betaalde goodwill wel worden geactiveerd.

De afschrijvingsbeperking op goodwill is een grondslagverbredende maatregel die is ingevoerd ter financiering van de ingevoerde tariefsmaatregelen in de sfeer van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. De beperking op de afschrijving van goodwill is door de wetgever onderbouwd door te stellen dat het vaak niet duidelijk is hoe lang de verworven goodwill nut zal afwerpen, hetgeen in de praktijk tot lastige discussies over de afschrijvingstermijn leidt. Bovendien constateert de wetgever dat veel EU-lidstaten fiscaal een langere afschrijvingstermijn kennen dan Nederland of zelfs in het geheel geen afschrijving op goodwill toestaan.⁶⁴

§2.5.4 Commerciële waardering van goodwill

IFRS 3 schrijft voor dat een ‘business combination’ gewaardeerd dient te worden op basis van de fair-value methode.⁶⁵ Een ‘business combination’ wordt gedefinieerd als het samenbrengen van afzonderlijke entiteiten of bedrijfsactiviteiten in één ‘reporting entity’ die de controle verkrijgt.⁶⁶ De in een ‘business combination’ verworven goodwill dient als een actief op de balans te worden opgenomen.⁶⁷ Deze goodwill vertegenwoordigt een betaling verricht door de overnemende partij in afwachting van toekomstige voordelen uit activa die niet individueel kunnen worden geïdentificeerd en afzonderlijk kunnen worden opgenomen.⁶⁸

Goodwill wordt gekenmerkt als een activum dat niet afzonderlijk verhandelbaar is en waaraan noch kasstromen rechtstreeks kunnen worden toegerekend. Om te kunnen beoordelen ten behoeve van welke groep activa goodwill is betaald, heeft IFRS het concept van kasstroomgenererende eenheid ontwikkeld. Een kasstroomgenererende eenheid is de kleinste identificeerbare groep van activa die een instroom van kasmiddelen genereert die in ruime mate onafhankelijk is van de instroom van kasmiddelen van ander activa of groepen van activa.⁶⁹ Nadat er een kasstroomgenererende eenheid is geïdentificeerd, dient de verworven goodwill toegerekend te worden aan alle kasstroomgenererende eenheden (of aan een groep daarvan) die naar verwachting voordeel zullen behalen uit de synergie van een ‘business combination’.⁷⁰

⁶² Ook zelfgekwakte goodwill is een bedrijfsmiddel. In HR 8 januari 1997, nr. 31 639, BNB 1997/172 is beslist dat bij overdracht van zelfgekwakte goodwill het in beginsel mogelijk is om een herinvesteringsreserve te vormen.

⁶³ HR 24 september 1975, nr. 17 612, BNB 1976/184.

⁶⁴ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3. Onderdeel 7.2.2.

⁶⁵ Voor het begrip fair value zie hoofdstuk 4, §4.1.

⁶⁶ IFRS 3, alinea 4.

⁶⁷ IFRS 3, alinea 51. Goodwill wordt in alinea 51, onderdeel b omschreven als de waarde waarmee de kostprijs van de bedrijfscombinatie het belang van de overnemende partij in de netto reële waarde van de identificeerbare activa, verplichtingen en voorwaardelijke verplichtingen overschrijdt.

⁶⁸ IFRS 3, alinea 52.

⁶⁹ IAS 36.6.

⁷⁰ IAS 36.80.

Na de eerste verwerking van goodwill tegen historische kostprijs, dient deze verworven goodwill gewaardeerd te worden tegen historische kostprijs verminderd met de geaccumuleerde bijzondere waardeverminderingverliezen.⁷¹ In plaats van systematische afschrijving op goodwill dient de geactiveerde goodwill onder IFRS 3 ten minste jaarlijks te worden getest op een bijzondere waardevermindering ('impairment test').⁷² Deze waardetoets is verder uitgewerkt in IAS 36.⁷³ De 'impairment test' dient plaats te vinden op het niveau van de relevante kasstroomgenererende eenheid. Indien de realiseerbare waarde van de eenheid de boekwaarde van die eenheid overtreft, dient verondersteld te worden dat geen waardevermindering heeft plaatsgevonden. In de omgekeerde situatie, dient de entiteit wel een bijzondere waardevermindering op te nemen.⁷⁴

Afwaardering is dus de enige mogelijkheid om een waardevermindering van goodwill tot uitdrukking te brengen in het resultaat. Een waardevermindering wordt genomen indien de boekwaarde van een activum hoger is dan de realiseerbare waarde van een activum of een kasstroomgenererende eenheid. In geval van een latere waardestijging, is het terugnemen van deze waardevermindering op grond van IAS 36.124 niet toegestaan. Een stijging van de realiseerbare waarde van goodwill, is waarschijnlijk toe te rekenen aan intern gegenereerde goodwill⁷⁵ die op grond van IAS 38.48 niet geactiveerd kan worden.

Commentaar

Buiten de aankoop van een aandelenbelang, verschilt de fiscale regelgeving niet veel van IFRS voor wat betreft de eisen tot activering van goodwill. Fiscaal kan geen goodwill op de aankoop van een aandelenbelang worden genomen, terwijl dit onder IFRS wordt gezien als het een aangaan van een 'business combination' hetgeen leidt tot activering van goodwill.

Een verschil tussen IFRS en de fiscale regelgeving op het gebied van goodwill, betreft de behandeling van een waardestijging van goodwill volgend op een waardedaling. Commercieel wordt een waardevermindering genomen indien de boekwaarde van een activum hoger is dan de realiseerbare waarde van een activum of een kasstroomgenererende eenheid. In geval van een latere waardestijging, is het terugnemen van deze waardevermindering niet toegestaan. Dit wijkt af van de fiscale regels. Voor fiscale doeleinden moet een waardestijging van goodwill volgend op een waardedaling worden genomen tot maximaal de kostprijs minus de reeds gerealiseerde afschrijvingen.

Het meest in het oog springende verschil tussen IFRS en de fiscale regelgeving op het gebied van goodwill, is de manier waarop een waardevermindering van goodwill ten laste van de winst kan worden gebracht. Vennootschappelijk vindt er geen systematische afschrijving op goodwill plaats, maar wordt de geactiveerde goodwill op grond van IFRS 3 ten minste jaarlijks getoetst op bijzondere waardeverminderingen ('impairment test'). Fiscaal blijft het mogelijk om af te schrijven op goodwill. Afschrijven op goodwill is toegestaan omdat de aangekochte goodwill in de loop der jaren slijt en wordt vervangen door nieuwe, zelfgekweekte goodwill. Deze fiscale rechtvaardiging voor afschrijving op goodwill wordt door de IAS afgewezen. De IAS is van mening dat afname van goodwill in de tijd niet

⁷¹ IFRS 3, alinea 54.

⁷² IFRS 3, alinea 55.

⁷³ De kern van de impairment test wordt gevormd door IAS 36.90.

⁷⁴ IAS 36.90.

⁷⁵ IAS 36.125.

betrouwbaar kan worden vastgesteld.⁷⁶ In plaats van systematische afschrijving op goodwill dient de geactiveerde goodwill onder IFRS 3 ten minste jaarlijks te worden getest op een bijzondere waardevermindering ('impairment test'). Interessant is om te analyseren of deze 'impairment test' ook toegepast kan worden op de behandeling van goodwill in het kader van de fiscale jaarwinstbepaling.

De wetgever is van mening dat de regels voor de 'impairment test' en afboeking van goodwill te gecompliceerd zijn en te veel kennis vergen van het management. Een afboeking van goodwill op basis van een 'impairment test' zou voor de meeste niet-beursgenoteerde ondernemingen tot ongerechtvaardigd hoge administratieve lasten leiden.⁷⁷ Bovendien is de wetgever van mening dat de jaarlijkse waardebepaling veel meer werk kost dan jaarlijkse afschrijvingen en veel deskundige inbreng vergt van deskundigen. Hierdoor is jaarlijkse afschrijving volgens een vast patroon administratief veel eenvoudiger en objectiever dan een regelmatige 'impairment test'.⁷⁸ Naar mijn mening is deze stellingname overdreven. Bij een 'impairment test' worden er allerlei toekomstschattingen gemaakt. Deze zijn subjectief, maar worden gecontroleerd door accountants die zich specifiek richten op de IAS/IFRS en door de AFM. Dit is een goed controlemechanisme voor wat betreft de wijze waarop ondernemingen hun 'impairment test' uitvoeren. Bovendien zal een verplichte toepassing van de 'impairment test' voor beursgenoteerde bedrijven, geen extra uitvoeringslasten met zich brengen. De commerciële jaarrekening vereist deze gegevens ook.

Het verplicht stellen van de 'impairment test' voor beursgenoteerde ondernemingen bij de berekening van de fiscale winst, kan echter in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel; een verplichte toepassing van de 'impairment test' voor niet-beursgenoteerde ondernemingen ligt immers niet voor de hand omdat dit een administratieve lastenverzwaring zou betekenen. Niet-beursgenoteerde ondernemingen kunnen net zoals beursgenoteerde ondernemingen onder de Wet Vpb 1969 vallen. Het zou niet in overeenstemming zijn met het gelijkheidsbeginsel om binnen dezelfde belastingcategorie (Vpb), niet-beursgenoteerde ondernemingen anders te behandelen dan beursgenoteerde ondernemingen. Naar mijn mening kan de 'impairment test' derhalve niet als algemene norm gelden bij de fiscale behandeling van goodwill.

⁷⁶ IASB Press Release, IASB Issues Standards on Business Combinations, Goodwill and intangible assets, 31 March 2004.

⁷⁷ Verslag van een schriftelijk overleg, Kamerstukken II 2003/2004, 28 220, nr. 10, blz. 4.

⁷⁸ Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2004/2005, 29 737, nr. 7, blz. blz. 9.

Hoofdstuk 3 Afschrijvingen

§3.1 Wat is een bedrijfsmiddel?

Bedrijfsmiddelen dienen om de volgende redenen te worden onderscheiden van voorraden. Allereerst kan op een bedrijfsmiddel worden afgeschreven en op voorraad niet. Verder kan de belastingheffing over de boekwinst van een verkocht bedrijfsmiddel worden uitgesteld door de vorming van een herinvesteringsreserve. Ten slotte is de investeringsaftrek en de willekeurige afschrijving alleen van toepassing op bedrijfsmiddelen.

Artikel 3.30, lid 1, Wet IB 2001 geeft een vage omschrijving van het begrip bedrijfsmiddel; goeden die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt.

De ontwikkeling van het begrip bedrijfsmiddel is tot stand gekomen in de rechtspraak. In HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119 oordeelde de HR dat bedrijfsmiddelen in het algemeen behoren tot bedrijfsvermogende 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 onder andere dit arrest kunnen verschillende elementen worden afgeleid die van belang zijn voor het begrip bedrijfsmiddel. Om te beginnen dient er sprake te zijn van een ‘goed’. Hieronder vallen zowel de lichamelijke als de onlichamelijke goederen. Het begrip ‘goed’ wijkt af van de burgerrechtelijke betekenis. Zo is goodwill geen zaak of vermogensrecht in de zin van artikel 7:1 en 7:47 BW.⁷⁹

Verder dient het goed te behoren tot het ondernemingsvermogen. Dit kernelement is van belang voor gevallen waarin de ondernemer louter het gebruiksrecht van het goed bezit of voor gevallen waarin een tot het privévermogen behorend goed voor de onderneming wordt gebruikt. In dergelijke gevallen is geen sprake van een bedrijfsmiddel. Wel kan sprake zijn van een bedrijfsmiddel indien de belastingplichtige beschikt over de economische eigendom. Hieronder wordt verstaan de situatie waarin ‘de ondernemer het gebruiksrecht heeft gekregen van een zaak die juridisch aan een ander behoort, maar waarvan contractueel alle voor- en nadelen - dus alle risico’s inzake waardeveranderingen en tenietgaan van zaak - ten volle door de gebruiker/ondernemer worden gedragen.’⁸⁰

Ten derde dient het ‘goed’ te behoren tot het vaste kapitaal van de onderneming. In de cursus belastingrecht wordt geconcludeerd dat deze eis uit de jurisprudentie ook terug te vinden is in de terminologie van artikel 3.30, lid 1, Wet IB 2001, ‘goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt.’ In de term ‘gebruiken ligt immers een zekere mate van duurzaamheid besloten, die het bedrijfsmiddel onderscheidt van de voorraden.⁸¹ Van belang is de plaats die de goederen innemen in het ondernemingsvermogen. Wordt een activum gebruikt met als doel verkoop, dan is sprake van voorraad en indien het activum wordt gebruikt voor de uitoefening van het bedrijf dan is het een bedrijfsmiddel. In de praktijk blijken echter de plaats en functie van bepaalde goederen in de onderneming niet altijd even inzichtelijk te zijn. In dergelijke gevallen geeft de opvatting van de ondernemer en de dienovereenkomstige boekhoudkundige verwerking in de administratie de doorslag.⁸² In het

⁷⁹ HR 8 juli 2011, LJN BQ5068.

⁸⁰ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.18.E.f2.

Zie ook HR 24 December 1957, nr. 13 378, BNB 1958/84 en HR 8 mei 1985, nr. 22 635, BNB 1986/75.

⁸¹ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.18.E.c1. Voor het begrip voorraad zie; HR 17 april 1957, nr. 13 039, BNB 1957/238.

⁸² HR 30 september 1959, nr. 14 012, BNB 1959/354.

verlengde hiervan overwoog de Hoge Raad dat in beginsel de bedoeling van de ondernemer bepalend is, maar het gebruik van het activum moet daarbij wel aansluiten.⁸³

Een ander belangrijk criterium bij het begrip bedrijfsmiddel is de duurzaamheid. Van duurzaamheid is sprake indien het bedrijfsmiddel gedurende meerdere productieprocessen nutsprestaties oplevert voor de onderneming. Uit HR 26 oktober 1960, nr. 14 360, BNB 1960/333 en HR 18 oktober 1995, nr. 30 147, BNB 1996/49 kan worden afgeleid dat het kenmerkende onderscheid tussen bedrijfsmiddel en voorraad ligt bij de vraag of het activum meer dan één productieproces meegaat.⁸⁴ G. Slot merkt in zijn annotatie onder HR 13 mei 1987, nr. 24 690, BNB 1987/238 op dat de duur van de productieprocessen daarbij niet relevant zijn. Omwille van praktische redenen wordt deze gedachtegang in de jurisprudentie echter niet gevolgd. Uit de jurisprudentie blijkt dat pas van een bedrijfsmiddel kan worden gesproken indien het goed voor ten minste één jaar nutsprestaties levert. In sommige gevallen wordt zelfs een langere nutsperiode geëist.⁸⁵ In de cursus belastingrecht wordt terecht opgemerkt dat dit geen principiële betekenis heeft voor het begrip bedrijfsmiddel.⁸⁶

§3.1.1 Hybride bedrijfsmiddelen

Goederen die kenmerken hebben van zowel voorraad als bedrijfsmiddelen worden in de literatuur aangeduid als hybride bedrijfsmiddelen. Een goed voorbeeld hiervan is HR 1 april 2005, nr. 38 973, BNB 2005/208 inzake een projectontwikkelingsmaatschappij die panden kocht met het doel deze te verkopen, maar deze panden tijdelijk verhuurde in afwachting tot een geschikte gelegenheid voor verkoop. De Hoge Raad overwoog het volgende: ‘Ook al is het doel van een onderneming ten aanzien van in haar bezit zijnde onroerende zaken deze binnen afzienbare tijd met winst te verkopen, dan kan die onderneming tevens, in afwachting van dat moment, deze zaken opbrengstgevend gebruiken. Die onroerende zaken hebben dan in de onderneming tegelijkertijd kenmerken van voorraad en van bedrijfsmiddel in de zin van het fiscale jaarwinstbegrip.’ De Hoge Raad stond afschrijving op de onroerende zaken toe, maar weigerde de vorming van een vervangingsreserve bij verkoop.

De vraag omtrent afschrijvingen en de vraag omtrent het vormen van een vervangingsreserve (thans herinvesteringsreserve), wordt door de Hoge Raad apart beantwoord. Hierdoor kan gesteld worden dat de term ‘bedrijfsmiddel’ in artikel 3.30, Wet IB 2001 een andere betekenis heeft dan de term ‘bedrijfsmiddel’ in artikel 3.54, Wet IB 2001.

Afschrijvingen werden door de Hoge Raad toegestaan met de volgende motivering: In het kader van het jaarwinstbegrip “hebben afschrijvingen 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. Deze ratio heeft (...) reeds geldingskracht door het enkele feit dat de zaken in de onderneming worden gebruikt of zullen worden gebruikt. Het ligt uit dien hoofde in de rede dat alsdan jaarlijks een last wordt genomen ter grootte van een voor een bedrijfsmiddel passend te achten afschrijving, ook al zou voor het overige de desbetreffende onroerende zaak niet kunnen worden behandeld als een bedrijfsmiddel.”

Ten aanzien van de vervangingsreserve oordeelde de Hoge Raad: “De vervangingsreserve heeft ten doel te bevorderen dat boekwinsten, gemaakt doordat bedrijfsmiddelen uit de onderneming verdwijnen, voor de in het kader van de continuïteit van de onderneming nodige

⁸³ HR 6 december 1995, nr. 30 593, BNB 1996/58.

⁸⁴ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.18.E.c1.

⁸⁵ Zie bijvoorbeeld HR 13 mei 1987, nr. 24 690, BNB 1987/238.

⁸⁶ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.18.E.c1.

vervanging van die bedrijfsmiddelen beschikbaar blijven. Naar zijn aard kan die reserve slechts toepassing vinden ter zake van onroerende zaken die duurzaam aan de onderneming verbonden waren, en derhalve niet ter zake van onroerende zaken die werden aangeschaft met de overheersende bedoeling deze per eerstkomende, geschikte gelegenheid weer te verkopen. Zij zijn in zoverre gelijk te stellen aan zaken die voor de omzet zijn bestemd: zij komen niet in aanmerking voor de toepassing van de vervangingsreserve.”

Wat opvalt aan het arrest van 1 april is dat bij de vraag of er een vervangingsreserve gevormd kan worden, het kernelement duurzaamheid duidelijk naar voren komt. Bij de motivering over het toestaan van afschrijvingen wordt dit kernelement in het arrest niet benoemd.

§3.2 Het doel van afschrijven

Afschrijvingen dienen te geschieden binnen de door artikel 3.25, Wet IB 2001 gestelde grenzen en volgens een vast systeem, waarbij willekeur is uitgesloten.

Afschrijven wordt fiscaalrechtelijk gezien als kostenverdeling waarbij de kosten van een bedrijfsmiddel dienen te worden toegerekend aan de jaren waarop deze kosten betrekking hebben. Bij afschrijven gaat het met name om de vraag hoe de kosten van een investering moeten worden gespreid. In 1958 oordeelde de Hoge Raad dat afschrijving strekt tot goedmaking van het verlies geleden door de vermindering van de bedrijfswaarde van die zaken ten gevolge van het gebruik in de onderneming, zulks met het doel het voor die zaken in het bedrijf gestoken kapitaal, zijnde de aanschaffings- of voortbrengingskosten ervan, in stand te houden.⁸⁷ In HR 10 augustus 2007, nr. 41 283, BNB 2007/302 omschrijft de HR het doel van afschrijvingen als volgt: “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.”

Afschrijving hebben dus niet ten doel om de fiscale boekwaarde in overeenstemming te brengen met een lagere verkoopwaarde, maar om een vermindering van de gebruikswaarde aan te geven als gevolg van technische en economische slijtage.

Artikel 3.30, onderdeel 2, Wet IB 2001 stelt een afschrijvingslimiet op bedrijfsmiddelen. Voor goodwill bedraagt de maximale jaarlijkse afschrijving 10% van de aanschaffingskosten en voor de overige bedrijfsmiddelen kan ten hoogste 20% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel als afschrijvingslast in aanmerking worden genomen.

Artikel 3.30, lid 4, Wet IB 2001 bepaalt dat de aanschaffings- of voortbrengingskosten van voorwerpen van geringe waarde, waarvan de aanschaffings- of voortbrengingskosten gewoonlijk tot de lopende uitgaven van een onderneming worden gerekend, in het jaar van aanschaffing of voortbrenging ineens ten laste van de winst kunnen worden gebracht. In de beleidssfeer is goedgekeurd dat voorwerpen met een waarde tot 450 euro mogen worden beschouwd als een voorwerp van geringe waarde.⁸⁸

§3.3 Elementen van de afschrijving

De jaarlijkse afschrijving wordt beheerst door de volgende factoren: de historische kostprijs, zijnde de aanschaffings- of voortbrengingskosten, de vermoedelijke gebruiksduur en de restwaarde. Het afschrijvingspotentieel van een bedrijfsmiddel bestaat uit het verschil tussen de historische kostprijs en de restwaarde na de vermoedelijke gebruiksduur.

⁸⁷ HR 2 januari 1958, nr. 13 379, BNB 1958/56.

⁸⁸ 8 maart 2010, nr. DGB2010/1188M.

§3.3.1 Aanschaffings- en voortbrengingskosten

Volgens vaste jurisprudentie behoort niet alleen de koopprijs van een activum tot de aanschaffingskosten maar ook alle bijkomende kosten, zoals notariskosten, overdrachtbelasting en transportkosten.⁸⁹ Indien een ondernemer een activum koopt en werkzaamheden daaraan verricht om het activum bedrijfsklaar te maken, maken de kosten van die werkzaamheden, onverschillig of zij voor het onderhoud dan wel ter verbetering van de zaak zijn verricht, deel uit van de aanschaffingskosten van het activum. De boekwaarde dient verhoogt te worden met deze kosten zodat op het totale bedrag kan worden afgeschreven.⁹⁰ Bij de aanschaf van een bedrijfsmiddel dient in acht te worden genomen welk deel toe te rekenen is aan het gebruik na de aanschaf van het bedrijfsmiddel. Wanneer een versleten onderdeel van een bedrijfsmiddel wordt vernieuwd en de kosten van deze vernieuwing in verhouding tot de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel aanzienlijk zijn, eist goed koopmansgebruik dat de vernieuwingskosten worden geactiveerd, voorzover zij niet in hoofdzaak zijn veroorzaakt door het gebruik dat van het bedrijfsmiddel is gemaakt nadat de ondernemer het heeft aangeschaft.⁹¹

Voor financieringskosten van een bedrijfsmiddel wordt er een onderscheid gemaakt tussen financieringskosten voor ingebruikneming van het bedrijfsmiddel en financieringskosten na ingebruikneming van het bedrijfsmiddel; de eerstgenoemde behoren tot de kostprijs en de laatstgenoemde kunnen in het jaar van betaling ten laste van de winst worden gebracht.⁹²

Bij sloop ten behoeve van nieuwbouw wordt de kostprijs van het nieuwe pand gevormd uit het totaal van de waarde van de grond, de boekwaarde van de gesloopte pand, de sloopkosten en de investeringen in het nieuwe gebouw. Indien de kostprijs van het nieuwe gebouw de bedrijfswaarde van dit gebouw overtreft, laat goed koopmansgebruik toe de boekwaarde daarvan dienovereenkomstig te verminderen.⁹³

⁸⁹ HR 30 oktober 1963, nr. 15 103, BNB 1964/2 en HR 20 oktober 1971, nr. 16 587, BNB 1971/236.

⁹⁰ HR 19 november 1958, nr. 13 693, BNB 1959/6. Volgens annotator Van Dijck worden onderhoudskosten in het jaar van aanschaf terecht niet als bedrijfskosten in aanmerking genomen, omdat deze kosten zich voor het bedrijf voordoen als een onderdeel van de aanschaffingsprijs; zij moeten dus op dezelfde voet als aanschaffingskosten behandeld worden.

⁹¹ Zie HR 12 april 1989, nr. 24 935, BNB 1989/157 en HR 5 februari 1992, nr. 27 741, BNB 1992/136.

Laatstgenoemd arrest had betrekking op een binnenschipper die het vlak van zijn schip had laten vernieuwen omdat het vlak door de verzekeringsmaatschappij werd afgekeurd. De vernieuwingskosten bedroegen f70.000. Het schip was 28 jaar oud en gedurende 8 jaar bij belanghebbende in gebruik geweest. Derhalve oordeelde de Hoge Raad dat 20/28 gedeelte van de vernieuwingskosten geactiveerd diende te worden als verbetering van het bedrijfsmiddel. Russo merkt terecht op dat het restant kennelijk als onderhoud is te kwalificeren en direct ten laste van de winst dient te worden gebracht. Zie R. Russo, *Bedrijfsmiddel*, FED fiscale Brochures, FED Deventer 2012, blz. 43.

⁹² HR 2 april 1969, nr. 16 101, BNB 1969/108.

⁹³ HR 28 oktober 1992, nr. 28 374, BNB 1993/37 en HR 18 januari 2008, nr. 43 497, BNB 2008/74. In laatstgenoemd arrest besliste de HR dat de boekwaarde bij een verplichte sloop geen kostenpost vormt, maar gezien moet worden als een onderdeel van de kostprijs van het nieuwe bedrijfsmiddel.

Voortbrengingskosten

Bij de definiëring van het begrip voortbrengingskosten heeft de wetgever zich beperkt tot een verwijzing naar de betekenis die er aan wordt gegeven in de Wet IB 2001.⁹⁴

De Hoge Raad heeft voortbrengingskosten omschreven als kosten die dienen ter vervaardiging van bedrijfsmiddelen in eigen bedrijf. Alle kosten, verbandhoudende met de vervaardiging van bedrijfsmiddelen, dienen als voortbrengingskosten in aanmerking te worden genomen. Onderzoeks- en ontwikkelingskosten zijn pas voortbrengingskosten indien concreet zicht bestaat op de verwezenlijking van het bedrijfsmiddel.⁹⁵

Ook het constante deel van de algemene kosten dient als voortbrengingskosten in aanmerking te worden genomen.

De rentekosten die niet aan een bepaald activum gerelateerd kunnen worden mogen in beginsel ten laste van de winst worden gebracht in de periode waarop zij betrekking hebben, aldus Russo.⁹⁶ Een tijdens de bouw verschuldigd geworden rente dient echter wel tijdens de voortbrengingsperiode te worden geactiveerd.⁹⁷ Hierdoor ontstaat een verschil tussen de waardering van een in eigen onderneming voortgebracht bedrijfsmiddel enerzijds en voorraad en onderhanden werk anderzijds: bij de waardering van voorraden en onderhanden werk acht de Hoge Raad het immers in overeenstemming met goed koopmansgebruik dat het constante deel van de algemene kosten niet in de kostprijs wordt begrepen, maar rechtsstreek ten laste van de winst kunnen worden gebracht.⁹⁸ Voor dit onderscheid zijn geen goede rechtvaardigingsgronden te vinden. Russo merkt terecht op dat door dit onderscheid belastingplichtigen de voortbrengingskosten van een activum kunnen manipuleren met het oog op bijvoorbeeld de investeringsaftrek. Indien met vreemd vermogen wordt gefinancierd, zijn de voortbrengingskosten immers hoger.⁹⁹

Tot slot kunnen de voortbrengingskosten van immateriële activa op grond van artikel 3.30, onderdeel 3, Wet IB 2001 in het kalenderjaar van voortbrenging ineens worden afgeschreven ten laste van de winst.

Onderhoudskosten

Bij uitgaven voor een bestaand bedrijfsmiddel dient gekeken te worden of sprake is van onderhoud dan wel verbetering. Dit is van belang voor het tijdstip van aftrek. De Hoge Raad heeft onderhoudskosten omschreven als kosten die dienen om een bedrijfsmiddel in bruikbare staat te houden of in bruikbare staat te herstellen en aldus achteruitgang en verval te voorkomen.¹⁰⁰ Het gaat dus om de teruggang van het bedrijfsmiddel in bouwtechnische en installatietechnische zin, vergeleken met de toestand bij stichting of na latere verandering, op te heffen.¹⁰¹ Onderhoudskosten worden in beginsel direct ten laste van de winst gebracht van het jaar waarin die kosten worden gemaakt en kunnen derhalve niet worden geactiveerd.¹⁰² Bruijsten en Doornebal zijn deze mening ook toegedaan en stellen dat het activeren van deze kosten in strijd zou kunnen zijn met het matchingbeginsel; 'Het lijkt echter op gespannen voet te staan met het matchingbeginsel dat onderhoudskosten die zien op herstel van verval of

⁹⁴ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr. 8, p.95.

⁹⁵ Hoge Raad 2 september 1998, nr. 32 594, BNB 1998/355.

⁹⁶ R. Russo, Activering van rentekosten, WFR 1994/1702.

⁹⁷ HR 2 april 1969, nr. 16 101, BNB 1969/108 en HR 24 januari 1990, nr. 25 356, BNB 1990/103.

⁹⁸ HR 30 september 1964, nr. 15 216, BNB 1966/52.

⁹⁹ R. Russo, Activering van rentekosten, WFR 1994/1702.

¹⁰⁰ HR 31 maart 1990, nr. 26 445, BNB 1990/155 en HR 30 juni 1999, nr. 34 463, BNB 1999/357.

¹⁰¹ T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Projectontwikkeling door fiscale beleggingsinstellingen', WFR 2008/491.

¹⁰² R.P.C. Cornelisse, Goed koopmansgebruik, FED fiscale Brochures, FED Deventer 2012, blz. 34.

achteruitgang van een bedrijfsmiddel als gevolg van gebruik van dat bedrijfsmiddel in het verleden, worden geactiveerd op het moment waarop deze kosten worden gemaakt.’¹⁰³

Tot slot is het naar mijn mening in een aantal gevallen niet mogelijk om onderhoudskosten ineens ten laste van het bedrijfsresultaat te brengen. Dit is het geval indien;

- werkzaamheden bij de aankoop van een bedrijfsmiddel worden verricht. Het bedrag van deze werkzaamheden behoort tot de aanschaffingskosten ook al betreft het onderhoudswerkzaamheden;¹⁰⁴
- kosten worden verricht ten aanzien van een bedrijfsmiddel, en deze kosten mede zien op slijtage die is opgetreden bij de voorvangers. Indien de kosten van deze vernieuwing aanzienlijk zijn, eist goed koopmansgebruik dat de vernieuwingskosten worden geactiveerd, voor zover zij niet in hoofdzaak zijn veroorzaakt door het gebruik dat van het bedrijfsmiddel is gemaakt na de aanschaffing ervan door de ondernemer;¹⁰⁵
- onderhoudskosten deel uitmaken van een radicale vernieuwing;¹⁰⁶
- in de jaarlijkse afschrijving rekening is gehouden met een waardevermindering ten gevolge van het achterwege blijven van onderhoudswerkzaamheden.¹⁰⁷

Verbeteringskosten

Verbeteringskosten wordt door de Hoge Raad omschreven als kosten besteed aan werkzaamheden die dienen om aan een bedrijfsmiddel een wezenlijke verandering aan te brengen, waardoor het naar inrichting, aard of omvang een wijziging heeft ondergaan.¹⁰⁸ De kosten voor verbetering komen niet in aftrek voor zover ze meer bedragen dan al hetgeen nodig zou zijn geweest voor louter herstel van hetgeen versleten was. Deze kosten dienen te worden geactiveerd en toegevoegd te worden aan de boekwaarde van het verbeterde bedrijfsmiddel.¹⁰⁹ Hierdoor kunnen de verbeteringskosten in de vorm van jaarlijkse afschrijvingen ten laste worden gebracht van de winst.

Het is ook mogelijk dat de uitgaven gesplitst kunnen worden in een deel dat betrekking heeft op onderhoudskosten en een deel dat betrekking heeft op verbeteringskosten. De uitgaven die betrekking hebben op onderhoud kunnen dan in één keer als onderhoudskosten ten laste van de winst worden gebracht, het andere gedeelte is verbetering en dient te worden geactiveerd. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van onderhoudskosten of verbeteringskosten zal moeten worden onderzocht in hoeverre de werkzaamheden naar hun aard hebben gediend om het bedrijfsmiddel - in vergelijking met de toestand waarin deze zich bij de stichting of na latere verandering bevond - in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen dan wel daaraan een wezenlijke verandering aan te brengen waardoor ze naar inrichting, aard of omvang een wijziging hebben ondergaan.¹¹⁰ Dit is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval en is dus sterk casuïstisch van aard.

¹⁰³ C. bruijsten en J. Doornebal, ‘Methoden voor aftrek van uitgaven wegens aanschaf, verbetering en onderhoud van bedrijfsmiddelen’, WFR 2013/1212.

¹⁰⁴ Dit concludeer ik op grond van HR 19 november 1958, nr. 13 693, BNB 1959/6.

¹⁰⁵ Dit concludeer ik op grond van HR 5 februari 1992, nr. 27 741, BNB 1992/136.

¹⁰⁶ Dit concludeer ik op grond van HR 10 februari 1999, nr. 34 012, BNB 1999/154.

¹⁰⁷ Dit concludeer ik op grond van HR 27 augustus 1997, nr. 32 180, BNB 1998/16.

¹⁰⁸ HR 28 mei 2004, nr. 38 978, BNB 2004/292.

¹⁰⁹ HR 3 oktober 1979, nr. 19 452, BNB 1980/231.

¹¹⁰ HR 7 oktober 1998, nr. 31 810, BNB 1998/413.

§3.3.2 De vermoedelijke gebruiksduur

De vermoedelijke gebruiksduur van een activum dient te worden gesteld op de te verwachten technische levensduur, tenzij de economische levensduur korter is.¹¹¹ Onder technische levensduur wordt verstaan de tijdsduur waarin het productiemiddel fysiek in staat is zijn functie in het bedrijfsproces te vervullen, dus de periode tot het productiemiddel geheel versleten of kapot is.¹¹² Bij de economische levensduur gaat het met name om de rentabiliteit van een productiemiddel. De situatie kan zich voor doen dat een productiemiddel op een gegeven moment niet meer rendabel is voor een onderneming terwijl het productiemiddel technisch nog in goede staat is.

Bij aanschaf van het bedrijfsmiddel dient de belastingplichtige de technische of economische levensduur zo goed mogelijk in te schatten. Daarnaast dient de levensduur objectief te worden bepaald, aldus Hof Amsterdam 1 september 2004, nr. 02/6979, V-N 2004/54.8. Russo is echter van mening dat de economische levensduur ook subjectief mag worden vastgesteld.¹¹³

Tot slot dient nog te worden opgemerkt dat bij een wijziging van de vermoedelijke gebruiksduur van een activum, het afschrijvingspercentage voor de toekomstige jaren bijgesteld dient te worden.¹¹⁴

§3.3.3 De Restwaarde

Een ander belangrijk element van afschrijving is de restwaarde van een bedrijfsmiddel. De Hoge Raad heeft restwaarde omschreven als het bedrag dat de onroerende zaak in elk geval waard is ten tijde dat het in het bedrijf niet langer bruikbaar zal zijn.¹¹⁵ De restwaarde is gelijk aan de directe opbrengstwaarde van het bedrijfsmiddel aan het einde van de gebruiksduur. Bij de aanschaffing- of voortbrenging van een bedrijfsmiddel dient de restwaarde schattenderwijs te worden bepaald op de waarde die dat bedrijfsmiddel bij de beëindiging van het gebruik door de belastingplichtige in elk geval zal hebben.¹¹⁶

In HR 10 augustus 2007, nr. 39 548, BNB 2007/300, is bepaald dat het in overeenstemming is met goed koopmansgebruik om bij de bepaling van de restwaarde geen rekening te houden met - bijvoorbeeld ten gevolge van te verwachten inflatie – wellicht waarschijnlijke, maar nog niet zekere toekomstige waardeinstijgingen van het bedrijfsmiddel. “Indien met die mogelijke toekomstige waardeinstijgingen rekening zou worden gehouden, zou de jaarwinst - door middel van een lagere afschrijving - worden verhoogd ten gevolge van nog niet plaatsgevonden hebbende waardeinstijgingen.” De Hoge Raad staat het niet toe om rekening te houden met onzekere toekomstige waardeinstijgingen omdat dit anders in strijd zou zijn met het voorzichtigheidsbeginsel van goed koopmansgebruik.

Bovendien vereist goed koopmansgebruik niet dat de afschrijvingen doorlopend worden aangepast aan veranderingen van de restwaarde. Een dergelijke aanpassing is wel geboden bij een aanmerkelijke verandering van de restwaarde, welke redelijkerwijs als blijvend kan

¹¹¹ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.22.A.d2. Zie ook R. Russo, Bedrijfsmiddel, FED fiscale Brochures, FED Deventer 2012, blz. 48-51.

¹¹² C. van Dam en H. Daems, Encyclopedie van de bedrijfseconomie, Kluwer 1985.

¹¹³ R. Russo, Bedrijfsmiddel, FED fiscale Brochures, FED Deventer 2012, blz. 49.

¹¹⁴ Een wijziging van het percentage wordt niet gezien als een stelselwijziging. Zie HR 11 juni 1997, nr. 32 385, BNB 1997/245.

¹¹⁵ HR 2 januari 1958, nr. 13 379, BNB 1958/56.

¹¹⁶ HR 10 augustus 2007, nr. 39 548, BNB 2007/300.

worden beschouwd.¹¹⁷ De aanbeveling van A-G Wattel om het begrip aanmerkelijk te kwantificeren op 50% of meer van de historische kostprijs, is door de Hoge Raad niet overgenomen. Hof Arnhem 3 april 2008, nr. 04/01304, V-N 2008/36.8 oordeelde dat een waardestijging van de restwaarde tot 50% geen aanmerkelijke verandering is. In een toelichting op deze uitspraak, opgenomen in V-N 2008/36.8, merkt de staatssecretaris daarover het volgende op: 'Het oordeel van het hof dat eerst bij een stijging van de waarde met meer dan 50% sprake is van een aanmerkelijke stijging, wordt door mij echter niet gedeeld. Voor de invulling van het begrip aanmerkelijke waardestijging zou ik eerder aan willen sluiten bij het begrip 'in belangrijke mate' (30%) dan wel bij het begrip 'aanmerkelijk' uit de oude aanmerkelijk belangregeling (33 1/3 %). Het oordeel van het hof op dit punt dient door de belastingdienst dan ook niet als uitgangspunt genomen te worden.'

§3.4 Afschrijven op gebouwen

Sinds 1 januari 2007 bepaalt artikel 3.30a, Wet IB 2001 dat de afschrijving op een gebouw slechts mogelijk is indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde van het gebouw. Ingevolge artikel 3.30a, lid 3, Wet IB 2001 is de bodemwaarde voor gebouwen die ter belegging worden aangehouden gelijk aan de WOZ-waarde en voor gebouwen in eigen gebruik 50% van de WOZ-waarde. De bodemwaarde is gekoppeld aan de WOZ-waarde om de administratieve lasten zoveel mogelijk te beperken. Vanaf 2008 is sprake van een jaarlijkse WOZ-waardering waarbij de peildatum één jaar ligt voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt vastgesteld. Indien de waarde in het economische verkeer als bodemwaarde zou worden gehanteerd, zou dat betekenen dat alle gebouwen in de ondernemings sfeer elk jaar moeten worden getaxeerd. Dit zou gepaard gaan met aanzienlijke extra administratieve en uitvoeringslasten, aldus de Minister van Financiën.¹¹⁸

Het begrip gebouw is in de wet verder niet gedefinieerd. Uit de memorie van toelichting volgt dat het begrip gebouw volgens het spraakgebruik uitgelegd dient te worden. De jurisprudentie voor de WIR over het begrip gebouw is hierbij ook van toepassing. Uit de jurisprudentie volgt dat het begrip gebouw dient te voldoen aan de volgende kenmerken:

- duurzaam verbonden met de grond; duurzame constructie;
- niet eenvoudig verplaatsbaar/demonteerbaar;
- wanden en dak; bescherming tegen wind en neerslag.

Als voorbeelden van een gebouw zijn vermeld een kantoor, winkel, fabriek, woning kas en stal. Een installatie in de open lucht, zoals een achtbaan of een gesloten opslagtank voor olie, is niet als een gebouw aan te merken.¹¹⁹ Doorgaans is het duidelijk wanneer er sprake is van een gebouw. Dit blijkt uit het feit dat na de invoering van artikel 3.30a, Wet IB 2001 over deze term nauwelijks - voor zover ik weet zelfs helemaal niet- is geproduceerd bij de Hoge Raad.

Voor de afschrijving en de afwaardering tot lagere bedrijfswaarde worden op grond van artikel 3.30a, lid 2, eerste volzin, Wet IB 2001, de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel beschouwd. De restwaarde wordt derhalve bepaald door de restwaarde van het gebouw, tezamen met de restwaarde van de ondergrond. Een waardestijging van de ondergrond heeft tot gevolg dat de restwaarde van

¹¹⁷ HR 10 augustus 2007, nr. 41 283, BNB 2007/302, r.o. 3.3.3.

¹¹⁸ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, onderdeel 8.2

¹¹⁹ Brief, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 10. In eerste instantie bevatte artikel 3.30a, Wet IB 2001 een bepaling waarin land- en tuinbouwkassen niet aangemerkt zouden worden als een gebouw. Dit heeft uiteindelijk geen doorgang gevonden, omdat uit een informeel gesprek met de Europese Commissie bleek dat deze uitzondering tot ongeoorloofde staatssteun zou leiden (brief, kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 26).

het geheel verhoogd wordt, zodat de afschrijvingsruimte wordt verminderd.¹²⁰ Met lid 2 is beoogd dat met betrekking tot het geheel één boekwaarde wordt vastgesteld, op basis van artikel 3.30, Wet IB 2001 één jaarlijkse afschrijvingsbedrag wordt bepaald, en met betrekking tot het geheel artikel 3.30a, Wet IB 2001 toepassing vindt.¹²¹

Artikel 3.30a, lid 2, Wet IB 2001 brengt in beginsel geen verandering aan de vóór 1 januari 2007 gewezen jurisprudentie. Al in 1947 oordeelde de Hoge Raad dat niet afzonderlijk in gebruik zijnde grond met de opstal één bedrijfsmiddel vormt.¹²² In HR 7 november 1963, nr. 14 859, BNB 1963/6 is deze lijn door de Hoge Raad voortgezet. Onder bijzondere omstandigheden opende de Hoge Raad echter mogelijkheden om ondergrond en opstallen voor de bepaling van het bedrag aan afschrijvingen als afzonderlijke onderdelen van één onroerende zaak in aanmerking te nemen. In HR 19 maart 1997, nr. 31 911, BNB 1997/162 oordeelde de Hoge Raad dat goed koopmansgebruik zich niet ertegen verzet dat op onderdelen van een pand, die voldoende zelfstandigheid bezitten en die een van het pand afwijkende levensduur hebben, apart wordt afgeschreven. Deze lijn is voortgezet in HR 17 december 1997, nr. 32 511, BNB 1998/113; de aankleding van het gebouw (behang, gordijnen, vloerbedekking) werd door zowel het hof als de Hoge Raad gezien als een afzonderlijk bedrijfsmiddel.¹²³ Deze componentenbenadering is na de invoering van artikel 3.30a, lid 2, Wet IB 2001 nog steeds mogelijk.¹²⁴ De afschrijvingsbeperking in de zin van artikel 3.30a, Wet IB 2001 speelt geen rol in niet-verbonden relaties. Laatstgenoemd wetsartikel kent echter wel antimisbruikbepalingen om te voorkomen dat belastingplichtigen de afschrijvingsbeperking proberen te ontlopen. Hierbij kan gedacht worden aan de splitsing van ondergrond en opstal over meerdere BV's. Door een dergelijke splitsing tot stand te brengen tussen verbonden personen zou op het pand meer afgeschreven kunnen worden dan wanneer het pand in handen zou zijn van één BV. De wetgever heeft het opzetten van dergelijke constructies om fiscale voordelen te behalen echter voorzien en heeft daarom artikel 3.30a, lid 7, Wet IB 2001 in het leven gebracht. Lid 7 van genoemd artikel zorgt ervoor dat de afschrijving wordt berekend alsof de investeringen door één persoon zouden zijn verricht.

¹²⁰ Indien de grond dienstbaar blijft aan de bedrijfsuitoefening ter plaatse, behoeft er bij het bepalen van de restwaarde geen rekening te worden gehouden met een eventuele waardestijging van de grond; HR 10 augustus 2007, nr. 39 519, BNB 2007/299.

¹²¹ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3.

¹²² HR 16 april 1947, B. nr. 8390.

¹²³ In BNB 1997/162 wordt de pui aangemerkt als een zelfstandig onderdeel. In BNB 1998/113 wordt de aankleding van het gebouw aangemerkt als zelfstandig bedrijfsmiddel. Met Barmiento en collin (WFR 2004/608) deel ik de opvatting dat dit onderscheid in terminologie niet van betekenis is voor de bepaling van de afschrijving.

¹²⁴ Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 77.

§3.5 Gebouw ter belegging en gebouw in eigen gebruik

Voor het vaststellen van de bodemwaarde heeft de wetgever een onderscheid gemaakt tussen gebouwen die ter belegging worden aangehouden en gebouwen die in eigen gebruik zijn. De wetgever achtte dit onderscheid noodzakelijk omdat beleggingsvastgoed vooral worden aangeschaft vanwege de lopende huuropbrengsten en latere waardeestijging. Bovendien merkt de wetgever op dat de waardering van beleggingsvastgoed niet aansluit bij de waardering van aandelen en andere effecten die als belegging worden aangehouden, omdat deze moeten worden gewaardeerd op de kostprijs of lagere marktwaarde.

Een gebouw in eigen gebruik wordt daarentegen vooral aangeschaft met het oog op de toegevoegde waarde die het heeft voor de te verrichten bedrijfsactiviteiten. Daarnaast zal de aankoop van een gebouw in eigen gebruik gepaard gaan met aanzienlijke kosten, hetgeen gevolgen heeft voor de liquiditeitspositie van de onderneming. Ten slotte zal de waardeestijging van een gebouw in eigen gebruik doorgaans niet worden gerealiseerd omdat het gebouw nodig is voor de bedrijfsuitoefening.¹²⁵

Vanwege de hiervoor genoemde verschillen heeft de wetgever ervoor gekozen om de bodemwaarde van beleggingsvastgoed op een hoger bedrag te stellen dan de bodemwaarde van vastgoed in eigen gebruik. Op deze manier wordt bereikt dat op beleggingspanden minder afgeschreven kan worden dan op een pand in eigen gebruik.

Een gebouw ter belegging wordt in artikel 3.30a, lid 3, onderdeel a, Wet IB 2001 omschreven als een gebouw dat bestemd is om direct of indirect hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden persoon of lichaam.¹²⁶ De bodemwaarde van een dergelijk gebouw is gelijk aan de WOZ-waarde van het gebouw.

Vervolgens bepaalt artikel 3.30a, lid 3, onderdeel b, Wet IB 2001 dat de bodemwaarde voor een gebouw in eigen gebruik, 50% van de WOZ-waarde bedraagt. Tijdelijke verhuur heeft volgens de parlementaire behandeling geen gevolgen voor de afschrijving op een gebouw. Indien een ondernemer een leegstaand gebouw tijdelijk verhuurt met als doel het daarna zelf te gebruiken, blijft de bodemwaarde 50% van de WOZ-waarde. Voor de afschrijving op een gebouw maakt leegstand dus in principe geen verschil.¹²⁷ Wat echter onder ‘tijdelijk’ verstaan dient te worden is onduidelijk.

Ook een gebouw dat door de belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld aan een met hem verbonden persoon of lichaam, wordt aangemerkt als een gebouw in eigen gebruik. Verhuur van gebouwen binnen een concern wordt derhalve niet als een belegging aangemerkt. Daardoor maakt het voor het afschrijvingsregime geen verschil of binnen een concern elke werkmaatschappij haar eigen gebouwen bezit of dat alle gebouwen van het concern zijn ondergebracht in een afzonderlijk onroerendgoedlichaam.¹²⁸

In artikel 3.30a, lid 3, Wet IB 2001 komt ook het hoofdzakelijkheidsvereiste aan bod. Dit houdt in dat een gebouw gekwalificeerd wordt als een gebouw ter belegging indien het gebouw voor 70% of meer direct of indirect ter beschikking wordt gesteld aan derden. Hieruit volgt dat een gebouw dat behoort tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen van een vennoot, gekwalificeerd kan worden als een gebouw ter belegging indien er meer dan drie vennoten zijn die niet als verbonden persoon of lichaam worden aangemerkt. In de cursus belastingrecht wordt terecht opgemerkt dat deze uitkomst als onredelijk bestempeld kan worden. De suggestie van de wetgever dat kwalificatie als

¹²⁵ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, onderdeel 7.2.1.

¹²⁶ Over het begrip ‘ter beschikking stellen’, zie G.J.W. Kinnekin en R.F.P. Bekker, Het nieuwe afschrijven op gebouwen: over sprookjeshuizen, bowlingbanen en PPS-projecten, WFR 2007/631.

¹²⁷ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, onderdeel 8.2.

¹²⁸ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, onderdeel 8.2.

beleggingsgebouw kan worden voorkomen door het gebouw in te brengen in de firma, achten zij onvoldoende doordat in dat geval overdrachtsbelasting is verschuldigd. Een betere oplossing is de uitbreiding van de relaties die in artikel 3.30a, Wet IB 2001 als ‘verbonden’ worden aangemerkt. Verbonden relatie zouden zij willen aanmerken als ‘een samenwerkingsverband waarvan deel uitmaakt de subjectieve onderneming van de belastingplichtige’. Zolang dit niet gebeurt, is de omvang van het winstaandeel van de verbonden persoon of van het verbonden lichaam in dit samenwerkingsverband, bepalend bij de vraag of een gebouw als beleggingsvastgoed dan wel als gebouw in eigen gebruik moet worden gekwalificeerd.¹²⁹

Voor het bepalen van de bodemwaarde is aansluiting gezocht bij de WOZ-waarde. Bij mede-eigendom wordt de WOZ-waarde van het gebouw op grond van artikel 3.30a, lid 5, Wet IB 2001 over de gezamenlijke eigenaren verdeeld ‘naar rato van de mate van mede-eigendom’. Hierbij dient rekening te worden gehouden met de mate waarin de mede-eigenaren gerechtigd zijn tot de stille reserves met betrekking tot het gebouw.¹³⁰ Bovendien dient per eigenaar met betrekking tot zijn aandeel te worden vastgesteld of sprake is van een gebouw ter belegging of een gebouw in eigen gebruik.¹³¹

In de parlementaire behandeling is hieromtrent het volgende voorbeeld gegeven.

Voorbeeld ¹³²

A en B zijn de vennoten van een firma, met een winstaandeel van 60% voor A en een winstaandeel van 40% voor B. Tot het firmavermogen behoort een gebouw in eigen gebruik dat destijds is aangeschaft voor 250 000. In de fiscale balans van A heeft het aandeel in het gebouw een boekwaarde van 144 000 en in de fiscale balans van B een boekwaarde van 96 000. De jaarlijkse afschrijving op basis van artikel 3.30 bedraagt bij A 3000 en bij B 2000. De WOZ-waarde van het gebouw bedraagt 475 000.

Op grond van het vijfde lid wordt de WOZ-waarde verdeeld over de firmanten naar rato van hun deelgerechtigdheid in de firma. Aan A wordt daardoor 60% van de WOZ-waarde toegerekend, dit is 285 000. En aan B wordt toegerekend 40% van de WOZ-waarde, dit is 190 000. De bodemwaarde is gelijk aan 50% van de WOZ-waarde, dus 142 500 voor A en 95 000 voor B.

Zowel bij A als bij B is de fiscale boekwaarde hoger dan de bodemwaarde. Beiden kunnen derhalve dit jaar afschrijven op het gebouw. Echter, de afschrijving wordt wel beperkt omdat de boekwaarde niet mag komen beneden de bodemwaarde. A schrijft dit jaar 1500 af en B schrijft 1000 af.

In de eerste kamer is ter verduidelijking nog een voorbeeld gegeven omtrent de uitwerking van de afschrijvingsmaatregel voor gebouwen onder mede-eigendom. In het voorbeeld dat hierna volgt (ontleent uit de parlementaire behandeling), is sprake van een voorbehoud van de stille reserves, en een winstverdeling met betrekking tot de waardevermindering van het gebouw die afwijkt van de gerechtigdheid tot de boekwaarde van het gebouw.

¹²⁹ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.22.B.c2.

¹³⁰ NV, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8, blz. 57.

¹³¹ MvA, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C, blz. 29.

¹³² MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 41.

X heeft bij het aangaan van een samenwerkingsverband met Y eind 2003 een gebouw met een boekwaarde van 70 en een waarde in het economische verkeer van 90. X brengt het gebouw in in het samenwerkingsverband. Bij het aangaan van het samenwerkingsverband maken X en Y de afspraak dat:

- de stille reserves op het moment van inbreng (90–70) door X worden voorbehouden;
- de inbreng plaatsvindt tegen creditering van de boekwaarde;
- de gerechtigdheid tot de op dat moment aanwezige boekwaarde 50%–50% is;
- een waardestijging van het pand boven 90 zal worden verdeeld 30% voor X en 70% voor Y.

De WOZ-waarde voor 2007 bedraagt 120. Het gebouw is in eigen gebruik.

Uitwerking:

De WOZ-waarde van het gebouw wordt verdeeld naar rato van de mede-eigendom. Dat betekent dat de WOZ-waarde als volgt wordt verdeeld:

X: gerechtigdheid tot de helft van de boekwaarde plus de voorbehouden stille reserves ten tijde van de inbreng plus 30% van de waardestijging > 90:

$$35 \text{ (50\% van 70)} + 20 \text{ (voorbehoud)} + 9 \text{ (30\% van 30)} = 64$$

Y: gerechtigdheid tot de helft van de boekwaarde plus 70% van de waardestijging > 90:

$$35 \text{ (50\% van 70)} + 21 \text{ (70\% van 30)} = 56$$

De bodemwaarde voor X en Y bedraagt respectievelijk 32 en 28. Dit betekent dat X een afschrijvingsruimte heeft van 3 (50% van 70–32 = 3) en Y heeft een afschrijvingsruimte van 7 (50% van 70 – 28 = 7).

Artikel 3.30a, lid 6 t/m 10 wordt verder niet besproken in deze masterthesis omdat ik dit niet van belang acht voor het beantwoorden van mijn onderzoeksvraag. In hoofdlijnen: artikel 3.30a, lid 6, Wet IB 2001 regelt de situaties waarbij de juridische of economische eigendom van de ondergrond en die van het gebouw geheel of gedeeltelijk berust bij een ander dan een met de belastingplichtige verbonden persoon of lichaam. Artikel 3.30a, lid 7, Wet IB 2001 ziet op gevallen waarin zowel de belastingplichtige als een met hem verbonden persoon of lichaam investeringen heeft verricht in hetzelfde gebouw. Artikel 3.30a, lid 8 en lid 9, Wet IB 2001 omschrijven het begrip verbonden persoon. Tot slot bepaalt artikel 3.30a, lid 10, Wet IB 2001 wat er onder een verbonden lichaam dient te worden verstaan.

§3.6 Artikel 3.30a, Wet IB 2001 versus goed koopmansgebruik

De jaarlijkse afschrijving dient te worden bepaald op basis van goed koopmansgebruik en met inachtneming van artikel 3.30, Wet IB 2001. Vervolgens wordt het bepaalde bedrag aan afschrijvingen getoetst aan de bodemwaarde. Voor zover het bepaalde bedrag aan afschrijvingen zou leiden tot een fiscale boekwaarde die lager is dan de bodemwaarde, is artikel 3.30a, Wet van toepassing. Afschrijvingen die door toepassing van artikel 3.30a, Wet IB 2001 achterwege zijn gebleven kunnen ook niet meer worden ‘ingehaald’. Een inhaalafschrijving zou betekenen dat in eerdere jaren te weinig zou zijn afgeschreven. Nu de afschrijving wordt beperkt door artikel 3.30a, Wet IB 2001 kan niet worden gezegd dat in een eerder jaar te weinig is afgeschreven zodat de zogenoemde foutenleer niet aan de orde is. Bovendien kan een latere stijging van de bodemwaarde tot boven de fiscale boekwaarde niet leiden tot het terugnemen van de eerder in aanmerking genomen bedragen aan afschrijvingen.

¹³³ MvA, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C, blz. 24.

Artikel 3.30a, Wet IB 2001 is ingevoerd bij de Wet werken aan winst als een van de grondslagverbredende maatregelen ter financiering van de ingevoerde tariefsmaatregelen in de sfeer van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. De wetgever is van mening dat ten aanzien van gebouwen een discrepantie is ontstaan tussen de fiscale afschrijving en de werkelijke waardevermindering van gebouwen. Fiscaal wordt een hogere afschrijvingslast genomen dan overeenkomt met de werkelijke waardedaling van het gebouw. Hierdoor is de opbrengst bij vervreemding van het gebouw aanmerkelijk hoger dan de boekwaarde of zelfs hoger dan de aanschafprijs. Vervolgens worden de bij de vervreemding ontstane stille reserves vaak niet belast door gebruikmaking van de herinvesteringsreserve (artikel 3.54, Wet IB 2001), hetgeen tot langdurig belastinguitstel leidt.¹³⁴ Door de afschrijvingsbeperking kan er niet meer worden afgeschreven zodra de boekwaarde is gedaald tot de bodemwaarde. Uit de memorie van toelichting blijkt duidelijk dat de afboeking van de herinvesteringsreserve niet wordt beïnvloedt door de toets aan de bodemwaarde.¹³⁵ De afboeking van de herinvesteringsreserve heeft wel indirecte gevolgen voor de afschrijving op onroerende zaken. Door afboeking van de herinvesteringsreserve kan de boekwaarde van een gebouw onder de bodemwaarde komen te liggen waardoor geen afschrijving meer mogelijk is.

In de cursus belastingrecht wordt gesteld dat de afschrijvingsbeperking een fundamentele inbreuk maakt op goed koopmansgebruik. Zij vinden dat afschrijvingen er niet toe dienen om een lagere verkoopwaarde van een bedrijfsmiddel tot uitdrukking te brengen, maar om een vermindering van de gebruikswaarde aan te geven. Ook bij een stijging van de verkoopwaarde is afschrijving volgens goed koopmansgebruik mogelijk, omdat ook dan de gebruikswaarde van het bedrijfsmiddel zal dalen door technische of economische slijtage en zonder afschrijving gedurende de totale gebruiksduur het in het bedrijfsmiddel gestoken kapitaal niet in stand zou blijven.¹³⁶ Als alternatief voor de afschrijvingsbeperking pleiten zij ervoor om de voorwaarden aan te scherpen voor de vorming van een herinvesteringsreserve.

Ook Heithuis heeft zich negatief uitgelaten over de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a, Wet IB 2001. Hij is van mening dat de wetgever in de parlementaire behandeling een wat afwijkende inhoud van het begrip afschrijvingen voor ogen heeft. De wetgever lijkt er vanuit te gaan dat afschrijvingen dienen om waardedalingen van vastgoed te compenseren met als logisch gevolg dat, als zich geen waardedaling voordoet omdat de verkoopwaarde van het vastgoed is gestegen, geen plaats is voor verdere afschrijvingen. Heithuis merkt terecht op dat deze visie op afschrijvingen onterecht is. 'Reeds in HR 2 januari 1958, nr. 13 379, BNB 1958/56 oordeelde de Hoge Raad dat de afschrijving strekt tot goedmaking van het verlies geleden door de vermindering van de waarde van de desbetreffende zaken ten gevolge van het *gebruik* in de onderneming. Afschrijvingen brengen dus een waardedaling van het bedrijfsmiddel tot uitdrukking die het gevolg is van technische slijtage en/of economische veroudering van het bedrijfsmiddel en niet elke waardedaling "an sich". Toekomstige waardeinstijgingen van het bedrijfsmiddel zijn autonome, exogene marktomstandigheden die met het gebruik van het bedrijfsmiddel niets van doen hebben en waardoor het bedrijfsmiddel technisch niet slijt noch economisch veroudert, en behoren derhalve geen deel uit te maken van de afschrijvingen.'¹³⁷

¹³⁴ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 24.

¹³⁵ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 27.

¹³⁶ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.22.B.a3.

¹³⁷ E.J.W. Heithuis, De grabbelton: MKB-winstvrijstelling, afschrijven op vastgoed en gemengde kostenafrek, WFR 2005/765.

De afschrijvingsbeperking met betrekking tot gebouwen geldt voor al het vastgoed en is niet beperkt tot alleen het beleggingsvastgoed, maar ook voor het vastgoed dat bij de onderneming in eigen gebruik is. Een proportioneel maatregel die zich specifiek richt op de categorie van het beleggingsvastgoed zou meer voor de hand liggend zijn omdat dit theoretisch beter past in het fiscale winstbegrip, aldus Heithuis. Verder betoogt Heithuis om de regeling van de herinvesteringsreserve onder de loep te nemen. Door deze ‘stoorzender’ mogen boekwinsten op bedrijfsmiddelen worden doorgeschoven naar vervangende bedrijfsmiddelen en kan dit steeds worden herhaald, hetgeen tot langdurig belastinguitstel leidt.¹³⁸

Meussen vindt dat de afschrijvingsbeperking slechts dient om budgettaire dekking te vinden zonder dat hier enige visie aan ten grondslag ligt. Ook vindt hij dat er ten onrechte geen onderscheid wordt gemaakt tussen beleggingsvastgoed en bedrijfsvastgoed. Een beperking van beleggingsvastgoed is eerder te verdedigen dan een afschrijvingsbeperking op bedrijfsvastgoed. Bij beleggingsvastgoed is immers sprake van een verkoopintentie, hetgeen bij bedrijfsvastgoed niet het geval is.

In plaats van een afschrijvingsbeperking, was het volgens Meussen beter geweest om de herinvesteringsreserve af te schaffen; ‘Op deze wijze wordt de afschrijvingssystematiek geen geweld aangedaan en bij verkoop recht gedaan aan het (al dan niet overheersende) voorraadkarakter van beleggingsvastgoed.’¹³⁹

De wetgever heeft echter om hem moverende redenen gekozen voor een afschrijvingsbeperking in de zin van artikel 3.30a, Wet IB 2001 zonder wijzigingen toe te brengen aan de herinvesteringsreserve. Een van de argumenten van de wetgever is dat een eventueel gemis aan afschrijvingen door toepassing van artikel 3.30a, Wet IB 2001 wordt goedge maakt door een boekverlies bij verkoop van de onroerende zaak. Door de afschrijvingsbeperking neemt de boekwaarde van het activum immers toe waardoor bij verkoop een lagere winst wordt behaald. Dit argument klopt doordat een afschrijvingsbeperking geen invloed heeft op de totaalwinst. De afschrijvingsbeperking beïnvloedt echter wel de jaarwinst.

Met Heithuis deel ik de opvatting dat het er inderdaad op lijkt dat de wetgever een wat andere opvatting heeft over het begrip afschrijvingen. Artikel 3.30a, Wet IB 2001 beperkt de afschrijving op gebouwen ondanks een vermindering van de gebruikswaarde. Ook kan door de afschrijvingsbeperking geheel of gedeeltelijk niet worden afgeschreven. Dit is in strijd met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende matchingbeginsel. Naar mijn mening was het beter geweest om de voorwaarden aan te scherpen voor de vorming van een herinvesteringsreserve in de zin van artikel 3.54 Wet IB 2001. Dit zou dan in overeenstemming zijn met goed koopmansgebruik.¹⁴⁰

De afschrijvingsbeperkende maatregel maakt ook onderscheid tussen beleggingsvastgoed en vastgoed in eigen gebruik. Op zichzelf acht ik dit onderscheid verdedigbaar. Naar mijn mening had de wetgever echter een beter onderscheid kunnen maken tussen beleggingsvastgoed en vastgoed in eigen gebruik. Voor beleggingsvastgoed zou er

¹³⁸ E.J.W. Heithuis, De grabbelton: MKB-winstvrijstelling, afschrijven op vastgoed en gemengde kostenaf trek, WFR 2005/765.

¹³⁹ G.T.K. Meussen, VPB 2007 en de voorgestelde aanpassingen van het regime inzake afschrijving onroerende zaken, MBB 2005, nr 6.

¹⁴⁰ Kennelijk levert dit de schatkist te weinig op terwijl de afschrijvingsbeperking in de zin van artikel 3.30a Wet IB 2001 een structurele bate van ongeveer 1.7 miljard euro oplevert (zie Kamerstukken II 2004/05, 30 107, nr. 2 blz. 38.) Daarmee zijn deze inkomsten de belangrijkste financieringsbron voor de verlaging van de Vpb.-tarieven en voor de introductie van de MKB-winstvrijstelling.

bijvoorbeeld helemaal niet mogen worden afgeschreven en voor vastgoed in eigen gebruik zou geen afschrijvingsbeperking mogen gelden. Bij beleggingsvastgoed is immers vrijwel altijd een verkoopintentie aanwezig terwijl ten aanzien van vastgoed in eigen gebruik geen verkoopintentie aanwezig is.

Mijns inziens heeft de wetgever met de invoering van artikel 3.30a, Wet IB 2001 een wettelijke inbreuk gemaakt op goed koopmansgebruik. Onderzocht zal worden of deze wettelijke beperking van goed koopmansgebruik past binnen de regels van IFRS.

Hoofdstuk 4 Commerciële winstbepaling

§4.1 IFRS

Onderneming kunnen voor wat betreft de jaarverslaggeving onderworpen zijn aan:

- a. Titel 9 Boek 2 BW
- b. IFRS

Ad a. Titel 9 Boek 2 BW

In Nederland is de regelgeving omtrent de externe verslaggeving terug te vinden in Titel 9 boek 2 BW en de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (hierna RJ).

De RJ is het uitvoerende orgaan van de Stichting voor de Jaarverslaggeving. De RJ is samengesteld uit representanten van verschaffers (vertegenwoordigd door werknemersorganisaties), gebruikers (vertegenwoordigd door werknemersorganisaties) en controleurs (vertegenwoordigd door leden van het Koninklijk NIVRA en van de NOvAA). De RJ houdt zich voornamelijk bezig met de invulling van de in Titel 9 boek 2 BW genoemde ‘maatschappelijke aanvaardbare normen’. Dit wordt onder andere bewerkstelligd door het opstellen en publiceren van Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving. Ondanks deze richtlijnen geen dwingend recht zijn, dragen ze wel bij aan het door de wet verlangde inzicht in vermogen en resultaat.

Ad b. IFRS

In 1973 werd het International Accounting Standards Committee (hierna IASC) opgericht door een internationale samenwerking van een groot aantal accountantsorganisaties. In 2001 is dit omgezet in de International Accounting Standards Board (hierna IASB).¹⁴¹ Daarbij nam de IASB de bestaande standaarden van de IASC over en breidde deze uit met nieuwe standaarden. Deze nieuwe standaarden worden aangeduid als International Financial Reporting Standards (hierna IFRS). Sinds 1 januari 2005 is het belang van IFRS aanzienlijk toegenomen doordat alle beursgenoteerde ondernemingen in de EU verplicht zijn IFRS toe te passen voor de geconsolideerde jaarrekening.¹⁴² De bedoeling is dat de IFRS-regels moeten uitgroeien tot de mondiale standaard voor externe verslaggeving.¹⁴³ Door IFRS moet de kwaliteit van de financiële informatie verbeterd worden, door deze transparanter en beter vergelijkbaar te maken.

Een belangrijk element voor het boekhouden onder IFRS is het begrip fair value. Fair value wordt in IAS 39 omschreven als ‘the amount for which an asset could be exchanged or a liability settled, between knowledgeable and willing parties in an arm’s length transaction.’ In RJ 120.204 is het begrip fair value als volgt omschreven: ‘Onder reële waarde (fair value) wordt verstaan het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen ter zake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen, die onafhankelijk zijn.’

Volgens Krens komen er uit deze omschrijving een aantal kenmerken naar voren¹⁴⁴:

- het gaat om een ruiltransactie tussen twee partijen;

¹⁴¹ In de IASB werken alle belanghebbenden bij de externe jaarverslaggeving mee. Dit zijn aanzienlijk meer partijen dan die vertegenwoordigd zijn in de RJ.

¹⁴² Deze verplichting is afkomstig van Verordening (EG) nr. 1606/ 2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen.

¹⁴³ Bij de realisering van dit doel kunnen vraagtekens gezet worden. Amerikaanse accountants passen bijvoorbeeld US GAAP toe.

¹⁴⁴ F. Krens, Het begrip reële waarde, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 2003-9, p. 371-378.

- de twee partijen moeten op arm's length van elkaar staan
- elk van de partijen moet beschikken over een redelijke mate van onderhandelingsvaardigheid;

Tevens dienen de bedrijfsactiviteiten gecontinueerd te worden zonder enige intentie of noodzaak tot liquidatie, belangrijke inkrimping van activiteiten of het aangaan van een transactie onder ongunstige voorwaarden.¹⁴⁵

Indien sprake is van een actieve markt waarop officiële noteringen tot stand komen, vormt de marktwaarde het uitgangspunt voor de reële waarde. Ontbreekt een dergelijke markt, dan dient de reële waarde op een andere manier te worden bepaald. Langendijk spreekt over de waarderingsgrondslag directe en indirecte opbrengstwaarde.¹⁴⁶

Professor Hoogendoorn merkt terecht op dat de verplichte toepassing van fair value het gevaar van volatiele resultaten met zich brengt. Volatiele resultaten zijn door ondernemingen onbeheersbaar, worden door analisten niet begrepen en zijn bovendien gebaseerd op subjectieve schattingen die door accountants niet goed gecontroleerd kunnen worden. Een mogelijk gevolg hiervan is het nemen van economische suboptimale beslissingen om de volatiliteit te beperken.¹⁴⁷

De volatiliteit van het gerapporteerde resultaat is een gevolg van de mate waarin de onderneming is blootgesteld aan risico's (risk exposure). Een onderneming die weinig risico's loopt, zal minder volatiele resultaten rapporteren dan een onderneming die veel risico's loopt.

Volgens Hoogendoorn zijn voorstanders van fair value accounting van mening dat dit systeem tot een betere transparantie leidt dan een systeem gebaseerd op historische kosten en/of handhaving van het realisatiebeginsel. Tegenstanders van full fair value accounting zijn echter van mening dat volatiliteit geen relevante weerspiegeling is van de effecten van ondernemingsbeleid. Indien bijvoorbeeld activa en passiva gedurende een langere tijd onderdeel zijn van een onderneming, hebben tussentijdse ontwikkelingen in de reële waarde geen betekenis. Ook het probleem van subjectiviteit van de waardering wordt in de literatuur vaak genoemd als grootste bezwaar tegen de toepassing van fair value.¹⁴⁸

¹⁴⁵ RJ 290a.433.

¹⁴⁶ H.P.A.J. Langendijk, Fair value accounting volgens de IASB en Limperg, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 2005-4, p. 133.

¹⁴⁷ M.N. Hoogendoorn, Reële waarde, jaarrekening en ondernemingsbeleid, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 2003-9, p. 387.

¹⁴⁸ Zie ook C. Nobes, Asset Measurement Bases in UK and IASC Standards, Certified Accountants Educational Trust, London, 2001. Nobes concludeert dat een full fair value model om drie redenen niet haalbaar is; 1) subjectiviteit 2) 'specialized assets' 3) 'assets not to be sold'.

§4.2 Uitgangspunten IFRS

De uitgangspunten van IFRS worden in IAS F.22 en IAS F.23 weergegeven. Deze uitgangspunten zijn accrual accounting en het going concern-beginsel.¹⁴⁹ Accrual accounting houdt in dat de gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen niet in de jaarrekening worden verwerkt op het moment wanneer de daadwerkelijke in- of uitgaande kasstromen plaatsvinden, maar op het moment waarop de transacties worden gesloten dan wel de gebeurtenissen zich voordoen. Hierdoor komen transacties in de jaarrekening tot uitdrukking in de periode waarop zij betrekking hebben. De jaarrekeningen geven derhalve niet alleen informatie over transacties die aan het eind van het boekjaar door het ontvangen of betalen van geldmiddelen zijn voltooid, maar ook over de aan het eind van het boekjaar nog niet voltooide transacties en wel in de vorm van de bestaande en in de jaarrekening op te nemen vorderingen en schulden.

Het hanteren van het going concern-beginsel veronderstelt de continuïteit van een onderneming. Dit houdt in dat de onderneming geen voornemen heeft om te liquideren dan wel de ondernemingsactiviteiten drastisch te beperken. Het management dient bij een inschatting ten aanzien van de continuïteit een periode van ten minste 12 maanden na opmaak van de jaarstukken in overweging te nemen. Indien onzekerheden bestaan over de voortzetting van een onderneming, moet daarmee bij het opstellen van de jaarrekening rekening worden gehouden. In dit geval zullen onder andere bijzondere waardeverminderingen en afschrijvingen vereist zijn op bepaalde activa die omwille van de discontinuïteit in waarde dalen en derhalve teruggebracht moeten worden tot hun geschatte opbrengstwaarde.

Indien twijfel bestaat over de continuïteit van een onderneming, dient het effect hiervan te worden toegelicht in de jaarrekening.¹⁵⁰ Bij gerede twijfel over het voortbestaan van een onderneming, moet de auditor verplicht een going concern waarschuwing afgeven. De continuïteitsvraag beantwoorden bij een onderneming die in financiële moeilijkheden verkeert, kan echter een moeilijke taak zijn voor de auditor.

Naast deze grondbeginselen noemt IAS ook vier kwalitatieve kenmerken die ervoor zorgen dat de in de jaarrekening opgenomen informatie nuttig is voor zoveel mogelijk belanghebbenden. Deze zijn:

1. begrijpelijkheid;
2. relevantie;
3. betrouwbaarheid;
4. vergelijkbaarheid.

§4.3 De invloed van IFRS op de fiscale winstbepaling

Met ingang van 1 januari 2005 zijn beursgenoteerde rechtspersonen in de EU verplicht IFRS toe te passen voor de geconsolideerde jaarrekening. Niet-beursgenoteerde rechtspersonen kunnen kiezen of zij de enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekening volgens IFRS dan wel volgens het Nederlandse jaarrekeningrecht opstellen.¹⁵¹ Opgemerkt moet worden dat de richtlijnen voor de jaarverslaggeving in ‘sterke mate conform IAS/IFRS zijn, waardoor ook in het geval niet onverkort wordt geopteerd voor toepassing van IFRS in de enkelvoudige jaarrekening, deze toch van invloed zullen zijn.’¹⁵² IFRS maakt derhalve volwaardig deel uit

¹⁴⁹ Deze uitgangspunten komen ook terug in het jaarrekeningrecht. Accrual accounting is in artikel 2:362 lid 5 BW verwoord het going concern-beginsel is in artikel 2:384 lid 3 BW terug te vinden.

¹⁵⁰ IAS 1.25.

¹⁵¹ In Nederland is de keuze tussen RJ en IFRS geregeld in artikel 2:362 lid 8 BW.

¹⁵² Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 224. blz. 22.

van het Nederlandse jaarrekeningrecht. De vraag die in deze paragraaf echter centraal staat is in hoeverre IFRS invloed uitoefent op de fiscale winstbepaling. Ter zake van de IFRS-invloed op het fiscale winstbegrip kan een onderscheid worden aangebracht tussen de directe en indirecte invloed. Van directe invloed is sprake indien fiscale wetsbepalingen direct doorverwijzen naar bepalingen in het jaarrekeningrecht waarop de IFRS invloed kan uitoefenen. Dit is het geval bij artikel 10d, lid 5, Wet Vpb 1969 (oud) en artikel 13d, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969.

Artikel 13d, Wet Vpb 1969 bepaalt wanneer een liquidatieverlies kan worden genomen op deelnemingen waarop de deelnemingsvrijstelling van artikel 13, Wet Vpb 1969 van toepassing is. Indien een deelneming dividend uitkeert voordat het geliquideerd wordt neemt de omvang van de liquidatie-uitkering af, bijgevolg dat het liquidatieverlies toeneemt. Artikel 13d, lid 3, Wet Vpb 1969 voorkomt dergelijke constructies. Artikel 13d, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 bepaalt dat voor het bepalen van het totaal van de liquidatie-uitkeringen de voorafgaande tien jaar (in plaats van vijf jaar) in ogenschouw dienen te worden genomen indien een lichaam verlies heeft geleden "volgens zijn jaarrekening opgemaakt volgens de bepalingen van Titel 9, Boek 2, van het Burgerlijk Wetboek, dan wel (...) volgens soortgelijke buitenlandse wettelijke regelingen".¹⁵³ Deze dividendcorrectieregeling is ingevoerd omdat het voor de inspecteur veelal niet duidelijk is wanneer een moedermaatschappij heeft besloten haar deelneming te ontbinden. De inspecteur verkeert derhalve in een moeilijke bewijsrechtelijke positie.

Artikel 10d, Wet Vpb 1969 betrof de thincap-regeling en was ingevoerd naar aanleiding van het Bosal-arrest. Deze thincap-regeling hield een renteaftrekbeperking in, die van toepassing was op geldleningen, verschuldigd aan verbonden lichamen, als de binnen- of buitenlands belastingplichtige met een teveel aan vreemd vermogen is gefinancierd.

Artikel 10d, Wet Vpb 1969 had een directe verwijzing naar artikel 2:24 BW, waarin het begrip groep is gedefinieerd. Deze bepaling is van belang omdat de thincap-regeling alleen van toepassing was indien de belastingplichtige deel uitmaakte van een groep in de zin van artikel 2:24 BW.

Met ingang van 1 januari 2013 bestaat artikel 10d, Wet Vpb 1969 niet meer en is deze vervangen door artikel 13l, Wet Vpb 1969 waarin is bepaald dat deelnemingsrente niet langer aftrekbaar is voorzover deze als excessief wordt aangemerkt.

Alles overziend kan worden geconcludeerd dat IFRS nauwelijks directe invloed heeft op de fiscale jaarwinstberekening. Anders ligt dat met de indirecte invloed. De indirecte invloed heeft betrekking op de wijze waarop de IFRS de invulling van goed koopmansgebruik kunnen gaan wijzigen. Kampschöer voorziet dat op termijn IFRS indirect zeker invloed zal gaan hebben op het Nederlandse fiscale winstbegrip.¹⁵⁴ Mijns inzien dient gekeken te worden of IFRS waardevolle elementen kan hebben voor de fiscale winstbepaling.

¹⁵³ G.W.J.M. Kampschöer RA, IFRS en de verhouding tot het Nederlandse fiscale winstbegrip, WFR 2004/1228. De reden van deze uitbreiding naar 10 jaar is dat in die bijzondere gevallen in feite bekend is dat het al minder goed gaat met de onderneming, en toch aanwezige winstreserves worden uitgekeerd om daarmee het toekomstige liquidatieverlies te vergroten. Zie Kamerstukken II 1989/90, 199 68, nr. 13, blz. 13.

¹⁵⁴ G.W.J.M. Kampschöer RA, IFRS en de verhouding tot het Nederlandse fiscale winstbegrip, WFR 2004/1228. In gelijk zin P.H.J. Essers, De toekomst van goed koopmansgebruik na de invoering van de International Financial Reporting Standards, 2005, Kluwer Deventer 2005, blz. 23.

Indirecte invloeden van IFRS kunnen worden waargenomen worden bij:

- de fiscale behandeling van goodwill; uit §2.5 is gebleken dat goodwill in 10 jaar dient te worden afgeschreven. Onder IFRS is afschrijven op goodwill niet toegestaan. Jaarlijks dient een waardetoets (impairment test) te worden uitgevoerd of de waarde van deze actiefpost is gedaald. Denkbaar is dat fiscaalrechtelijk niet meer kan worden afgeschreven op goodwill omdat fiscaal wordt aangesloten bij IFRS 3. Zoals ik in §2.5.4 heb beargumenteerd, zie ik dit niet zo snel gebeuren.

- fiscale voorraadwaardering; waar commercieel volgens de IFRS het ijzeren voorraadstelsel en LIFO-stelsel niet acceptabel zijn¹⁵⁵, zijn deze binnen de fiscale waardering wel toegestaan. Doordat deze vormen van waardering fiscaal in de praktijk steeds minder gehanteerd worden, is de kans aanwezig dat de Hoge Raad deze vormen van waardering niet meer toelaat. Dit lijkt mij echter onwaarschijnlijk omdat de Hoge Raad in het cacaoenenarrest heeft beslist dat het ijzeren voorraadstelsel nog steeds mag worden toegepast.¹⁵⁶ Doordat dit nog een recente uitspraak is, lijkt het mij sterk dat de Hoge Raad ‘omgaat’. Indien de Hoge Raad in een korte periode ‘omgaat’ is de rechtszekerheid voor belastingplichtigen ver te zoeken.

- winstneming onderhanden werk; wat betreft winstneming onderhanden werk heeft de wetgever willen bewerkstellingen om aansluiting te zoeken bij de vennootschappelijke methodiek van de doorgaans door IFRS voorgeschreven percentage of completion-methode.¹⁵⁷ Zoals ik eerder in §2.5.2 heb opgemerkt, is dit doel naar mijn idee niet behaald doordat artikel 3.29b, Wet IB 2001 verder gaat dan de waarderingsregels in het jaarrekeningrecht en in de IFRS. De commerciële waarderingsregels verplichten ondernemers de percentage of completion-methode te gebruiken indien de winst op de verrichte prestaties op een verantwoorde wijze kan worden bepaald. Indien dit niet mogelijk is, dient de winst te geschieden op basis van de completed contract-methode. Deze laatste methode is fiscaal niet mogelijk waardoor er een inbreuk wordt gemaakt op het voorzichtigheidsbeginsel van goed koopmansgebruik.

- de fiscale jurisprudentie; Tot slot wordt ook de fiscale jurisprudentie van de Hoge Raad beïnvloed door de bepalingen van de IFRS. Deze invloed is onder andere zichtbaar in de leer van de samenhangende waardering. IFRS kent strenge voorwaarden met betrekking tot hedge accounting¹⁵⁸, en de Hoge Raad lijkt deze in het Cacaoenenarrest¹⁵⁹ te hebben overgenomen. In dit arrest ging het onder meer over de vraag of de belastingplichtige de voorinkoop-, voorverkoop- en future-posities in samenhang in de jaarrekening moet behandelen. De Hoge Raad oordeelde in dit arrest als volgt: ‘Of sprake is van een dergelijke samenhang, dient naar omstandigheden te worden beoordeeld. Daarbij kan onder meer betekenis worden toegekend aan de aard van de contracten, bezien in het licht van de aard van de aanwezige risico's en aan de eventuele omstandigheid dat de afdekking van risico's is beoogd. Van een prijsrisico dat in

¹⁵⁵ IAS 2.

¹⁵⁶ HR 10 april 2009, nr. 42 916, BNB 2009/271.

¹⁵⁷ IAS 11.

¹⁵⁸ IAS 39 stelt uitdrukkelijk een aantal criteria waaraan voldaan moet worden voordat er samenhangend gewaardeerd mag worden;

1) bij het aangaan van een hedge moet deze gedocumenteerd worden (IAS 39, alinea 88);

2) de hedge moet betrouwbaar te meten zijn (IAS 39, alinea 88);

3) er moet vastgesteld worden dat de hedge effectief is (IAS 39, alinea 88);

4) in de jaren dat de vermogensbestanddelen gehedged zijn, dient er een retrospectieve toets te worden gedaan (IAS 39, alinea 88).

¹⁵⁹ HR 10 april 2009, nr. 42 916, BNB 2009/271.

hoge mate is beperkt is sprake indien op balansdatum te verwachten is dat de waardeontwikkelingen van de cacao die begrepen is in de verschillende posten hoogstwaarschijnlijk zullen correleren binnen een bandbreedte van 80 tot 125 percent. Bij deze toets kunnen gegevens over het waardeverloop van de posten in het verleden een rol spelen, evenals de aard van het dekkingscontract.’ Hierbij verwijst de Hoge Raad indirect naar IAS 39, de IFRS standaard die gaat over de waardering van financiële instrumenten, waar dezelfde bandbreedte wordt gebruikt. IFRS geeft derhalve invulling aan de bedrijfseconomische benadering van het goed koopmansgebruik.

Dat IFRS niet altijd doorwerkt in de fiscale winstbepaling blijkt uit HR 28 januari 2011, nr. 10/00650, BNB 2011/85. In dit arrest ging het over de vraag of er een voorziening gevormd mocht worden voor een seniorenverlofregeling. Op basis van IAS 19 en IAS 37 is het toegestaan om een commerciële voorziening te vormen.

Voor het vormen van een fiscale voorziening is het vereist dat aan de voorwaarden wordt voldaan uit het Baksteen-arrest. De Hoge Raad oordeelde dat aan alle voorwaarden werd voldaan. De Hoge Raad stond het vormen van een fiscale voorziening echter niet toe omdat de eenvoud van goed koopmansgebruik zich daartegen verzet.

Conclusie

Alles overziend kan worden geconcludeerd dat IFRS nauwelijks directe invloed heeft op de fiscale jaarwinstberekening. De Hoge Raad verwijst zelden rechtstreek naar bepalingen uit de RJ of de IFRS om daar vervolgens expliciet bij aan te sluiten.

De wetgever heeft meerdere malen expliciet gezinspeeld op een nadere aansluiting bij de IFRS. In de toelichting bij het Wetsvoorstel Werken aan winst heeft de wetgever aangegeven dat goed koopmansgebruik op bepaalde onderdelen voor heroverweging in aanmerking komt.¹⁶⁰ Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel heeft de wetgever vervolgens aangegeven dat er meer gewerkt moet worden aan een grondslagharmonisatie die wat meer aansluit bij de commerciële jaarrekening.¹⁶¹

De bij de Wet werken aan winst ingevoerde maatregelen, sluiten naar mijn idee niet aan bij de commerciële jaarrekening. Dit is een gemiste kans. De nieuwe waarderingsregels voor de waardering van onderhanden werk en de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a, Wet IB 2001 maken een inbreuk op goed koopmansgebruik, zonder echt aan te sluiten bij de commerciële waarderingsregels. Indien er inbreuk werd gemaakt op goed koopmansgebruik en dan volledig werd aangesloten met de commerciële waarderingsregels, dan kon ik enigszins begrip opbrengen voor die maatregelen.

Het fiscale winstbegrip volledig aan laten sluiten bij het commerciële winstbegrip is mijns inziens onmogelijk. Dit wordt ook terecht opgemerkt door Essers die stelt dat de fiscale jaarwinstbepaling niet onverkort kan en mag worden gekoppeld aan de vennootschappelijke winstbepaling in Nederland omdat beide stelsels verschillende doeleinden hebben.¹⁶²

Bij bepaalde deelterreinen van de fiscale jaarwinstbepaling kan een grijs gebied ontstaan doordat er bijvoorbeeld weinig jurisprudentie is over dat onderwerp. In dergelijke gevallen kan gekeken worden of IFRS uitkomst biedt, aangezien IFRS tot detail is doorgedacht.¹⁶³ Het zou onverstandig zijn om de IFRS volledig te negeren bij het invullen van deze ‘grijze gebieden’.

¹⁶⁰ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 22.

¹⁶¹ Verslag van een notaoverleg, Kamerstukken II 2005/06, 30 107, nr. 9, blz. 21.

¹⁶² P.H.J. Essers, De toekomst van Goed koopmansgebruik na de invoering van International Financial Reporting Standards, Kluwer, Deventer, 2005, par. 5.4.

¹⁶³ De teksteditie 2009 van de IFRS bestaat uit meer dan 2600 pagina's. dit geeft aan dat veel onderwerpen detaillistisch zijn beschreven.

De vraag in hoeverre IFRS invloed uitoefent op de fiscale winstbepaling kan naar mijn mening niet eenduidig worden beantwoorden. Een consistente lijn ontbreekt op dit moment. Daarom is het onduidelijk wanneer en in hoeverre IFRS doorwerkt op de fiscale winstbepaling. Bij de leer van de samenhangende waardering wordt aansluiting gezocht bij IAS 39. Echter, het eenvoudsbeginnsel staat de vorming van een voorziening voor een seniorenverlofregeling in de weg, terwijl dit op grond van IFRS wel mogelijk zou zijn. Het eenvoudsbeginnsel staat daarentegen toepassing van het ijzerenvoorraadstelsel toe, terwijl dit stelsel niet is toegestaan onder de IFRS.

Hoofdstuk 5 De afschrijving op gebouwen volgens IFRS

In artikel 2:364, lid 1, BW wordt onderscheid gemaakt tussen vaste en vlottende activa; Op de balans worden de activa onderscheiden in vaste en vlottende activa, al naar gelang zij zijn bestemd om de uitoefening van de werkzaamheid van de rechtspersoon al of niet duurzaam te dienen.

De vaste activa kunnen gesplitst worden in de volgende drie groepen: ¹⁶⁴

- financiële vaste activa
- immateriële vaste activa;
- materiële vaste activa.

§5.1 Materiële vaste activa

§5.1.1 IAS 16

De IFRS-regels maken een duidelijk onderscheid tussen vastgoed in eigen gebruik (IAS 16) en beleggingsvastgoed (IAS 40). Op vastgoed voor eigen gebruik is IAS 16, materiële vaste activa, van toepassing.

IAS 40 schrijft de verwerkingswijze voor van vastgoedbeleggingen. Vastgoedbeleggingen genereren kasstromen die grotendeels onafhankelijk zijn van de andere activa van een entiteit. Dit onderscheidt een vastgoedbelegging van een vastgoed voor eigen gebruik.¹⁶⁵

Onder de materiële vaste activa vallen alle materiële middelen die de onderneming duurzaam wenst te gebruiken. Duurzaam houdt in dat verwacht wordt dat het activum langer dan één rapporteringperiode dienstbaar is aan de onderneming.¹⁶⁶ IAS 16 noemt als voorbeelden van materiële vaste activa: terreinen, terreinen en gebouwen, machines, schepen, vliegtuigen, auto's, meubilair en inrichting en kantoorinrichting.

De kostprijs van een materieel vast actief dient als actief te worden verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief naar de entiteit zullen vloeien, en wanneer de kostprijs op een betrouwbare wijze kan worden bepaald.¹⁶⁷ Materiële vaste activa dienen bij de eerste opname gewaardeerd te worden tegen kostprijs. Na de eerste opname in de jaarrekening is herwaardering van materiële vaste activa naar actuele waarde toegestaan.

§5.1.2 Waardering materiële vaste activa, cost model.

Ingevolge IAS 16 dienen materiële vaste activa bij de eerste verwerking te worden gewaardeerd tegen de historische kostprijs.¹⁶⁸ Bij waardering tegen historische kostprijs wordt de materiële vaste activa opgenomen tegen de verkrijgings- of vervaardigingsprijs, die vervolgens wordt verminderd met de geaccumuleerde afschrijvingen en eventuele bijzondere waardeverminderingverliezen.¹⁶⁹ De kostprijs bestaat uit:

- de aankoopprijs;
- alle kosten die direct toerekenbaar zijn om het activum op de huidige plaats te krijgen;

¹⁶⁴ In deze masterthesis ga ik niet in op de begrippen financiële vaste activa en immateriële vaste activa.

¹⁶⁵ IAS 40.7.

¹⁶⁶ IAS 16.6 (RJ 212.106).

¹⁶⁷ IAS 16.7 (RJ 212.201).

¹⁶⁸ IAS 16.15.

¹⁶⁹ IAS 16.30 (RJ 212.402).

- de geschatte kosten van ontmanteling, verwijdering en herstel van het terrein waar het actief zich bevindt.¹⁷⁰

Indien het gaat om vervaardiging van materiële vaste activa voor eigen gebruik, behoort tot de kostprijs ook de hieraan toerekenbare financieringskosten van leningen over het tijdvak van de vervaardiging indien de vervaardiging een aanzienlijk tijdsverloop vergt.¹⁷¹

§5.1.3 Afschrijvingen, cost model.

Onder afschrijvingen verstaat IFRS de systematische allocatie van het af te schrijven bedrag van een actief over zijn gebruiksduur.¹⁷² Het af te schrijven bedrag is de kostprijs van een actief verminderd met zijn restwaarde. Afschrijven op materiele vaste activa is slechts mogelijk totdat de restwaarde is bereikt.¹⁷³ De restwaarde is het nettobedrag dat de onderneming voor een actief verwacht te krijgen aan het einde van zijn gebruiksduur, na aftrek van de verwachte kosten van de vervreemding.¹⁷⁴ Onder gebruiksduur wordt verstaan de periode waarin de onderneming het actief verwacht te gebruiken ofwel het aantal productie- of vergelijkbare eenheden dat de onderneming van het actief verwacht te krijgen.¹⁷⁵

De afschrijvingsmethode dient gebaseerd te zijn op het verwachte gebruikspatroon van het actief, overeenkomstig de aanwending van de toekomstige prestatie-eenheden van het actief.¹⁷⁶ Aan het eind van ieder jaar dient zowel de gebruiksduur als de restwaarde van een actief opnieuw te worden beoordeeld.¹⁷⁷ IAS 16.62 noemt onderstaande afschrijvingsmethoden die gehanteerd kunnen worden om het af te schrijven bedrag van een actief op systematische basis over zijn gebruiksduur te spreiden.

- de lineaire afschrijvingsmethode (dit resulteert in een constante last over de gebruiksduur van het actief);
- de degressieve afschrijvingsmethode (dit resulteert in een dalende last over de gebruiksduur van het actief);
- de afschrijvingsmethode op basis van verbruikte werkeenheden (dit leidt tot een last die gebaseerd is op het verwachte gebruik of de verwachte productie van het actief).

Daarnaast verplicht IFRS het toepassen van een componentenbenadering. Krachtens IAS 16.43 moet op elk onderdeel van een gebouw dat gemeten naar de kostprijs, de koopprijs of waarde in het economische verkeer een significant gedeelte van die kostprijs uitmaakt, apart worden afgeschreven.

Naar mijn mening had de wetgever voor wat betreft de fiscale afschrijving op gebouwen aan moeten sluiten bij dit model. Hierdoor zouden de verschillen tussen fiscaal en commercieel afschrijven op vastgoed in eigen gebruik afnemen. Bovendien maakt het cost model geen inbreuk op goed koopmansgebruik waardoor ik dit model beter vind dan het huidige fiscale

¹⁷⁰ H. Beckman, Hoofddijnen van het jaarrekeningrecht in Nederland, Hoofdstuk 9.3, blz. 379, Kluwer 2008. Ontleend uit IAS 16.16.

¹⁷¹ IAS 23.5 en IAS 23.8.

¹⁷² IAS 16.6.

¹⁷³ IAS 16.52.

¹⁷⁴ IAS 16.6 (R 212.106).

¹⁷⁵ IAS 16.6 (RJ 212.106).

¹⁷⁶ IAS 16.50 t/m IAS 16.60 (RJ 212.423).

¹⁷⁷ IAS 16.51 (In het Nederlandse jaarrekeningrecht dienen de gebruiksduur en de restwaarde van een actief op grond van RJ 212.424 uitsluitend opnieuw te worden beoordeeld indien zich wijzigingen in de omstandigheden voordoen of nieuwe informatie beschikbaar komt ten aanzien van de resterende gebruiksduur en/of de restwaarde.

stelsel. Aansluiting bij het revaluation model is niet voor de hand liggend omdat dit in strijd zou zijn met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende voorzichtigheidsbeginsel.

§5.1.4 waardering materiële vaste activa, revaluation model.

Indien gekozen is voor het herwaarderingsmodel in de zin van IAS 16.31 moet het actief worden opgenomen tegen de geherwaardeerde waarde, zijnde de reële waarde op het moment van herwaardering. De reële waarde (fair value) van gebouwen en terreinen is, overeenkomstig IAS 16 Materiële vaste activa, gelijk aan de marktwaaarde. Een uitzondering geldt voor machines en installaties. Bij het ontbreken van een marktwaaarde vanwege de specifieke aard van de machines en installaties en wanneer geen sprake is van regelmatige verkoop, vindt waardering plaats tegen vervangingswaarde.¹⁷⁸

De reële-waardebepalingen binnen IFRS zijn met ingang van 1 januari 2013 terug te vinden in IFRS 13 'Fair Value Measurement'. IFRS 13 gaat over de manier hoe de reële waarden bepaald dienen te worden en welke toelichting op de waardebepaling gegeven moet worden. IFRS 13 heeft niet als doel een nieuw waarderingsstandaard tot stand te brengen, maar beoogt de reële-waardebepalingen binnen IFRS te uniformeren en de informatieverstrekking over deze waarderungen te verbeteren. IFRS 13 bepaalt de reële waarde aan de hand van de volgende 4 stappen;¹⁷⁹

- 1 bepaal de kenmerken van het actief of de verplichting die invloed hebben op de reële waarde;
- 2 bepaal de relevante markt en marktpartijen;
- 3 bepaal voor niet-financiële activa de optimale aanwending;
- 4 waardeer op basis van marktgegevens en/of waarderingstechnieken.

Op grond van IAS 16.34 dient een herwaardering regelmatig te worden uitgevoerd. Indien de reële waarde van een materiële activa aanzienlijk fluctueert, kan een jaarlijkse herwaardering noodzakelijk zijn. Dergelijke frequente herwaarderungen zijn niet noodzakelijk voor materiële vaste activa waarvan de reële waarde niet aanzienlijk fluctueert.

Als tot herwaardering wordt overgegaan, betekent dit voor de tot dan geboekte cumulatieve afschrijvingen dat:¹⁸⁰

- het percentage waarmee de boekwaarde vóór aftrek cumulatieve afschrijvingen is verhoogd, ook op de cumulatieve afschrijvingen wordt toegepast;
- de cumulatieve afschrijvingen worden afgetrokken van de boekwaarde vóór afschrijvingen en vervolgens wordt de resterende boekwaarde geherwaardeerd.

Bij een herwaardering van een materieel vast activum dient de volledige categorie van materiële vaste activa waartoe dat actief behoort, te worden geherwaardeerd.¹⁸¹ Bovendien schrijft IAS 16 uitdrukkelijk een individuele benadering voor van de herwaarderingsreserve per actief. Voor elk actief dient dus een afzonderlijke herwaarderingsreserve te worden gevormd.

Indien door herwaardering de boekwaarde van een actief stijgt, dient deze stijging direct in het eigen vermogen te worden opgenomen onder de rubriek herwaarderingsreserve. Een

¹⁷⁸ IAS 16.31.

¹⁷⁹ F. de Lange, Heeft IFRS 13 'Fair Value Measurement' toegevoegde waarde?, vaktechnisch bulletin van PwC Accountants, jaargang 19, 2012.

¹⁸⁰ H. Beckman, Hoofddlijnen van het jaarrekeningrecht in Nederland, Hoofdstuk 9.3, blz. 379, Kluwer 2008.

Zie ook IAS 16.35.

¹⁸¹ IAS 16.36.

uitzondering hierop is een stijging door herwaardering dat betrekking heeft op een terugneming van een eerder ten laste van de winst-en-verliesrekening gekomen waardevermindering. In dergelijke gevallen dient de waardevermeerdering als bate te worden opgenomen voor zover de herwaarderingsafname wordt teruggenomen.¹⁸²

Indien de boekwaarde van een actief als gevolg van herwaardering daalt, dient de daling ten laste te komen van de winst-en-verliesrekening. Indien deze afwaardering echter betrekking heeft op een actief waar reeds een herwaarderingsreserve voor is opgenomen in het eigen vermogen, dient deze afwaardering direct te worden verrekend met de gerelateerde herwaarderingsreserve totdat deze nihil is. Verdere waardeverminderingen komen ten laste van de winst-en-verliesrekening.¹⁸³

§5.2 Vastgoedbeleggingen

§5.2.1 IAS 40

Een vastgoedbelegging is een onroerende zaak dat wordt aangehouden om huuropbrengsten, een waardestijging of beide te realiseren.¹⁸⁴ Indien er aan de volgende twee voorwaarden wordt voldaan, dient een vastgoedbelegging als actief te worden verwerkt in de jaarrekening:

- het is waarschijnlijk dat de aan de vastgoedbelegging verbonden toekomstige economische voordelen aan de entiteit zullen toekomen; en
- de kostprijs van de vastgoedbelegging kan op betrouwbare wijze worden vastgesteld.¹⁸⁵

Het is mogelijk dat vastgoedbeleggingen gedeeltelijk worden verhuurd en voor een ander deel worden verbruikt voor eigen gebruik. Indien deze delen afzonderlijk verkoopbaar zijn, hetzij in een directe verkooptransactie dan wel via een financiële lease, dient de onderneming deze delen afzonderlijk te verwerken. Indien afzonderlijke verkoop niet kan plaatsvinden, kan slechts van een vastgoedbelegging worden gesproken indien een onbelangrijk deel van het gebouw wordt aangehouden voor de eigen productie.¹⁸⁶

Een onroerend zaak dat binnen een groep ter beschikking wordt gesteld en gebruikt door een andere groepsmaatschappij, wordt niet aangemerkt als een vastgoedbelegging binnen de geconsolideerde jaarrekening. Het vastgoed is, vanuit het perspectief van de groep, immers bestemd voor eigen gebruik. Vanuit het perspectief van de groepsmaatschappij die het onroerend goed in eigendom heeft, is er wel sprake van verhuur aan een derde. In de vennootschappelijke jaarrekening van de betreffende groepsmaatschappij dient dit onroerend goed in de enkelvoudige jaarrekening te verwerkt worden als een vastgoedbelegging.¹⁸⁷

§5.2.2 Waardering vastgoedbelegging

Net als bij IAS 16 dient ook hier de waardering bij eerste opname van een vastgoedbelegging te geschieden tegen verkrijgingsprijs, inclusief de transactiekosten.¹⁸⁸ De verkrijgingsprijs van een vastgoedbelegging is gelijk aan de koopsom inclusief alle direct toe te rekenen uitgaven, waaronder bijvoorbeeld de juridische advieskosten, overdrachtsbelasting en andere

¹⁸² IAS 16.39.

¹⁸³ IAS 16.40.

¹⁸⁴ IAS 40.5.

¹⁸⁵ IAS 40.16.

¹⁸⁶ IAS 40.10.

¹⁸⁷ IAS 40.15.

¹⁸⁸ IAS 40.20.

transactiekosten.¹⁸⁹ Na de eerste opname kan het beleggingsvastgoed ten behoeve van financiële verslaggeving naar keuze op historische kostprijs dan wel reële waarde worden gewaardeerd. De gekozen waarderingsgrondslag dient voor alle vastgoedbeleggingen te worden toegepast.¹⁹⁰

Voor de grondslag historische kostprijs is IAS 16 van toepassing, hetgeen in §5.2 is behandeld. Bij gebruikmaking van dit model dient echter de reële waarde te worden gepubliceerd in de toelichting bij de jaarrekening.¹⁹¹ IAS 40.5 omschrijft reële waarde als het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld tussen ter zake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die onafhankelijk zijn. Empirisch onderzoek toont aan dat de reële waarde verreweg de meest gebruikte waarderingsmethode is voor vastgoedbeleggingen.¹⁹²

Indien gekozen is voor reële waarde als waarderingsgrondslag, wordt op vastgoedbeleggingen niet afgeschreven. Winsten of verliezen die voortvloeien uit een wijziging in de reële waarde van vastgoedbeleggingen, dienen te worden verantwoord in de winst- en verliesrekening over de periode waarin de wijziging zich voordoet (ongeacht of deze zijn gerealiseerd).¹⁹³ Ongerealiseerde waardeverandering worden derhalve niet rechtstreeks verantwoord in het eigen vermogen.

§5.3 Fiscale afschrijvingen versus commerciële afschrijvingen

De term materiële vaste activa kan fiscaal onder verschillende kwalificaties verdeeld worden met ieder binnen goed koopmansgebruik verschillende fiscale regimes, zoals voorraad, belegging, onderhanden werk en bedrijfsmiddel. In deze thesis heb ik materiële vaste activa gelijk gesteld aan de term bedrijfsmiddel. IFRS kent immers geen rubricering onder bedrijfsmiddel. De term materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen zijn in de vorige paragrafen uitvoerig besproken, net zoals de term bedrijfsmiddel in §3.1 uitvoerig aan bod is gekomen. In deze paragraaf worden de verschillen tussen de vennootschappelijke en fiscale afschrijvingen op gebouwen besproken.

Allereerst moet worden vooropgesteld dat de ratio van fiscale afschrijvingen gelijk is aan de ratio van commerciële afschrijvingen. Zowel commerciële als fiscale afschrijvingen brengen de afnemende prestatiemogelijkheden van een bedrijfsmiddel tot uitdrukking. Dit houdt in dat afschrijvingskosten worden geboekt, zelfs als de waarde van het bedrijfsmiddel groter is dan zijn boekwaarde.¹⁹⁴ Ook de elementen die de hoogte van de afschrijvingen bepalen zijn in het belastingrecht dezelfde als die in het vennootschapsrecht namelijk: de historische kostprijs, de vermoedelijke gebruiksduur en de geschatte restwaarde. Ondanks deze overeenkomsten wijkt de fiscale waardering van gebouwen af ten opzichte van de commerciële waardering. Eerst zullen de verschillen aan bod komen die niets te maken hebben met de invoering van artikel 3.30a, Wet IB 2001. Het betreft hier dus verschillen die reeds aanwezig waren voor de invoering van de zojuist genoemde wetsbepaling. Vervolgens wordt besproken of de

¹⁸⁹ IAS 40.21.

¹⁹⁰ IAS 40.30.

¹⁹¹ IAS 40.79 onderdeel e.

¹⁹² Hoogendoorn, Van Santen en Ossenblok, Het jaar 2003 verslagen, Onderzoek jaarverslaggeving Nederlandse ondernemingen, Nivra geschriften nr. 74 kluwer/Koninklijk NIVRA, hoofdstuk 2. Zie ook PWC, toepassing IFRS door vastgoedbeleggers, jaargang 2, 2009.

¹⁹³ IAS 40.35.

¹⁹⁴ Afschrijvingen dienen er dus niet toe om een lagere verkoopwaarde van een bedrijfsmiddel tot uitdrukking te brengen, maar om een vermindering van de gebruikswaarde aan te geven. Zie ook IAS 16.52.

invoering van artikel 3.30a, Wet IB 2001 heeft gezorgd voor een toename of juist een afname van de verschillen tussen de fiscale en commerciële afschrijvingen ten aanzien van gebouwen.

§5.3.1 Verschillen voor de introductie van de Wet werken aan winst 2007

Op grond van IAS 16.51 dient aan het eind van ieder jaar zowel de gebruiksduur als de restwaarde van een actief opnieuw te worden beoordeeld. Fiscaalrechtelijk behoeft er bij de bepaling van de restwaarde geen rekening te worden gehouden met verwachte toekomstige waardeestijgingen. In HR 10 augustus 2007, nr. 41 283, NTFR 2007/1459 oordeelde de Hoge Raad als volgt: ‘Goed koopmansgebruik vereist niet dat bij de bepaling van de restwaarde rekening wordt gehouden met – bijvoorbeeld ten gevolge van te verwachten inflatie – wellicht waarschijnlijke, maar nog niet zekere toekomstige waardeestijgingen van het bedrijfsmiddel. Indien met die mogelijke toekomstige waardeestijgingen rekening zou worden gehouden, zou de jaarwinst – door middel van een lagere afschrijving – worden verhoogd ten gevolge van nog niet plaatsgevonden hebbende waardeestijgingen. Goed koopmansgebruik verplicht niet tot een dergelijk vooruitlopen op toekomstige waardeestijgingen.’

De jaarlijkse afschrijving dient echter wel te worden aangepast indien zich tijdens de gebruiksduur van een onroerende zaak een feitelijke stijging van de restwaarde heeft voorgedaan. Dit was reeds bevestigd in HR 2 januari 1958, nr. 13 379, BNB 1958/56 en is opnieuw bevestigd in HR 10 augustus 2007, nr. 41 283, NTFR 2007/1459; ‘Goed koopmansgebruik vereist voorts niet dat de afschrijvingen doorlopend worden aangepast aan verandering van de restwaarde, doch zodanige aanpassing is wel geboden bij een aanmerkelijke verandering van die waarde, welke redelijkerwijs als blijvend kan worden beschouwd.’ De regel dat de jaarlijkse afschrijving dient te worden aangepast bij een aanmerkelijke en duurzame stijging van de restwaarde lijdt uitzondering indien er geen zicht bestaat op realisatie van deze waardeestijging. Ook dit is onder andere bevestigd in HR 10 augustus 2007, nr. 41 283, NTFR 2007/1459; ‘Indien echter de belastingplichtige naar verwachting bij het einde van het gebruik van het gebouw niet door verkoop de waardeestijging van de grond zal realiseren doch de grond dienstbaar zal blijven aan de bedrijfsuitoefening door de belastingplichtige ter plaatse, zal bij de bepaling van de restwaarde geen rekening behoeven te worden gehouden met een eventuele waardeestijging van de grond.’

Een ander verschil betreft de waardering van gebouwen na de eerste opname. Uit IAS 16 en IAS 40 volgt dat een ondernemer de keuze heeft om de gebouwen na de eerste opname in de balans te waarderen tegen de historische kostprijs dan wel de actuele waarde. Laatstgenoemde waarderingsgrondslag is fiscaalrechtelijk echter niet toegestaan. Gebouwen dienen op de fiscale balans gewaardeerd te worden tegen de kostprijs verminderd met de jaarlijkse afschrijvingen.

§5.3.2 Verschillen na de introductie van de Wet werken aan winst 2007

Het meest in de oog springende verschil tussen de fiscale en commerciële afschrijving ten aanzien van gebouwen, is de periode waarover mag afgeschreven. Door de invoering van artikel 3.30a, Wet IB 2001 mag op een gebouw slechts worden afgeschreven totdat de bodemwaarde is bereikt. Dit houdt in dat fiscaal nu minder kan worden afgeschreven op een gebouw. Vennootschappelijk mag namelijk worden afgeschreven totdat de restwaarde is bereikt. Hierdoor kan worden gesteld dat de fiscale en vennootschappelijke afschrijvingslasten nog meer van elkaar zijn gaan verschillen. Indien de fiscale gebruiksduur en restwaarde gelijk is aan de commerciële gebruiksduur en restwaarde, zullen de afschrijvingslasten nog van elkaar verschillen. Immers, bij het bereiken van de bodemwaarde

dienen de fiscale afschrijvingen stop te worden gezet, terwijl vanuit commercieel oogpunt nog steeds kan worden afgeschreven.

Het tweede verschil heeft te maken met de componentenbenadering. Bij afschrijvingen op gebouwen wordt door artikel 3.30a, lid 2, Wet IB 2001 benadrukt dat voor de afschrijvingen en de afwaardering tot lagere bedrijfswaarde de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel worden beschouwd. De IFRS-regels schrijven echter een componentenbenadering voor. Op elk onderdeel van een gebouw dat gemeten naar de kostprijs, de koopprijs of waarde in het economische verkeer een significante gedeelte van die kostprijs uitmaakt, moet apart worden afgeschreven.¹⁹⁵

Tot slot ben ik van mening dat de wetgever wel degelijk is beïnvloed door de IFRS-regels. Dit concludeer ik doordat de wetgever een onderscheid heeft gemaakt tussen gebouwen in eigen gebruik en gebouwen die ter belegging worden aangehouden. Dit onderscheid wordt door de IFRS ook gemaakt.

De wetgever heeft getracht om aan sluiting te zoeken bij IFRS-regels omtrent de invulling van het begrip vastgoedbelegging. Dit blijkt onder andere uit het volgende; een gebouw dat door een belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld aan een met hem verbonden persoon of lichaam, wordt fiscaalrechtelijk aangemerkt als een gebouw in eigen gebruik. Deze regeling is min of meer gelijk aan IAS 40.15 waarin wordt bepaald dat een onroerende zaak dat binnen een groep ter beschikking wordt gesteld en gebruikt door een andere groepsmaatschappij, niet wordt aangemerkt als een vastgoedbelegging binnen de geconsolideerde jaarrekening.

Fiscaalrechtelijk is het onderscheid tussen een gebouw ter belegging en een gebouw in eigen gebruik voor belang om de bodemwaarde vast te kunnen stellen. De bodemwaarde van een gebouw voor eigen gebruik bedraagt 50% van de WOZ-waarde en de bodemwaarde voor een gebouw die ter belegging wordt aangehouden bedraagt 100% van de WOZ-waarde. De IFRS-regels maken om een andere reden onderscheid tussen een vastgoedbelegging en vastgoed in eigen gebruik. Het belangrijkste verschil tussen IAS 16 en IAS 40 is dat bij waardering tegen reële waarde de waardeverandering niet wordt verantwoord in de winst- en verliesrekening (zoals bij IAS 40), maar door een herwaarderingsreserve wordt verwerkt (zoals IAS 16 voorschrijft). Verder staat IAS 16 toe dat er bij waardering tegen reële waarde mag worden afgeschreven gedurende de levensduur van het vastgoed. Bij waardering tegen reële waarde staat IAS 40 dit niet toe.

Zowel bij IAS 16 als bij IAS 40 wordt waardering tegen reële waarde toegestaan. Fiscaal kan naar mijn mening hier niet bij worden aangesloten. In de fiscaliteit ligt het immers niet voor de hand om vermogensmutaties te verwerken als winst, terwijl de winst nog niet daadwerkelijke gerealiseerd is en waarvoor geen liquide middelen beschikbaar zijn. Dit zou in strijd zijn met het aan goed koopmansgebruik ten grondslag liggende voorzichtigheidsbeginsel. Derhalve hoeven niet-gerealiseerde winsten fiscaal niet verantwoord te worden via het vermogen dan wel via de winst- en verliesrekening. Bovengenoemde neemt niet weg dat er wel degelijk iets te leren valt van IAS 40, Investment Property. IAS 40 omschrijft het begrip vastgoedbelegging tot in detail. Aangezien een dergelijke definiëring in de fiscaliteit ontbreekt, is het voor de hand liggend dat de fiscaliteit hierbij aansluit.¹⁹⁶ Fiscaal dient de term vastgoedbelegging gelijk te zijn aan de term

¹⁹⁵ IAS 16.43.

¹⁹⁶ In artikel 3.30a, lid 3, onderdeel a, Wet IB 2001 wordt de term vastgoedbelegging wel gedefinieerd, maar naar mijn mening is dit niet zo uitgebreid als in IAS 40. IAS 40 noemt ook voorbeelden van vastgoedbeleggingen

vastgoedbelegging in de zin van IAS 40. Op deze manier worden naar mijn idee de verschillen tussen het commerciële en fiscale winstbegrip enigszins weggenomen.

en geeft aan wat niet onder een vastgoedbelegging dient te worden verstaan. Dit ontbreekt allemaal bij artikel 3.30a, Wet IB 2001.

Hoofdstuk 6 Samenvatting en antwoord probleemstelling

§6.1 Samenvatting

Het verschil tussen de commerciële en de fiscale jaarrekening zit in de doelstelling. De commerciële winstbepaling dient een getrouw beeld te geven omtrent het vermogen en resultaat alsmede de solvabiliteit en liquiditeit van een onderneming. Daarentegen laat de fiscale balans louter zien hoe het belastbaar bedrag in een bepaald jaar is vastgesteld.

Bij de bepaling van de fiscale jaarwinst vervullen de totaal- en jaarwinst een belangrijke rol. Artikel 3.8, Wet IB 2001 omschrijft het begrip totaalwinst en artikel 3.25, Wet IB 2001 definieert het begrip jaarwinst. De jaarwinst 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. Goed koopmansgebruik gaat over de toerekening van winsten en verliezen aan de periode waarop zij betrekking hebben. Aan goed koopmansgebruik ligt een aantal beginselen ten grondslag. Dit zijn het realiteitsbeginsel, het realisatiebeginsel, het matchingbeginsel, het veroorzakingsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudbeginsel. Tussen deze beginselen is geen rangorderegeling aanwezig omdat dit niet te combineren is met de o zo geprezen dynamiek van goed koopmansgebruik.

De wetgever heeft meerdere malen inbreuk gemaakt op het begrip goed koopmansgebruik. Naast budgettaire overwegingen vinden deze wettelijke ingrepen hun oorsprong in het feit dat de wetgever zich niet kon verenigen met bepaalde rechterlijke uitspraken. Bekende ingrepen betreffen artikel 3.29b, Wet IB 2001 en artikel 3.30, lid 2, Wet IB 2001. Eerstgenoemd artikel heeft betrekking op de waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten. Tot en met 2006 werd dit bepaald door goed koopmansgebruik. Vanaf 1 januari 2007 is dit vervangen door de percentage of completion-methode. Hierdoor dient de winst op onderhanden werk en onderhanden opdrachten voortschrijdend te worden genomen. Artikel 3.30, lid 2, Wet IB 2001 betreft de afschrijving op goodwill. Sinds 1 januari 2007 bedraagt de maximale jaarlijkse afschrijving met betrekking tot goodwill ten hoogste 10% van de aanschaffingskosten en voor de overige bedrijfsmiddelen ten hoogste 20% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel.

De ontwikkeling van het begrip bedrijfsmiddel is tot stand gekomen in de rechtspraak. In HR 11 maart 1953, nr. 11 214, BNB 1953/119 oordeelde de HR dat bedrijfsmiddelen in het algemeen behoren tot bedrijfsvermogen 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.’

Interessant is de vraag of sprake kan zijn van een bedrijfsmiddel indien vast komt te staan dat een goed is aangekocht met de bedoeling het weer te verkopen, maar eerst wordt geëxploiteerd. Deze goederen hebben kenmerken van zowel voorraad als bedrijfsmiddel en worden aangeduid als hybride bedrijfsmiddelen. Een goed voorbeeld hiervan is HR 1 april 2005, nr. 38 973, BNB 2005/208 inzake een projectontwikkelingsmaatschappij die panden kocht met het doel deze te verkopen, maar deze panden tijdelijk verhuurde in afwachting tot een geschikte gelegenheid voor verkoop. De Hoge Raad stond afschrijving op de onroerende zaken toe, maar weigerde de vorming van een vervangingsreserve bij verkoop.

In HR 10 augustus 2007, nr. 41 283, BNB 2007/302 omschrijft de HR het doel van afschrijvingen als volgt: “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.’’

Afschrijving hebben dus niet ten doel om de fiscale boekwaarde in overeenstemming te brengen met een lagere verkoopwaarde, maar om een vermindering van de gebruikswaarde aan te geven als gevolg van technische en economische slijtage.

De jaarlijkse afschrijving wordt beheerst door de volgende factoren: de historische kostprijs, zijnde de aanschaffings- of voortbrengingskosten, de vermoedelijke gebruiksduur en de restwaarde. Het afschrijvingspotentieel van een bedrijfsmiddel bestaat uit het verschil tussen de historische kostprijs en de restwaarde na de vermoedelijke gebruiksduur.

Met ingang van 1 januari 2007 is een afschrijvingsbeperking ingevoerd in de zin van artikel 3.30a, Wet IB 2001. Door deze afschrijvingsbeperking mag op een gebouw slechts worden afgeschreven totdat de bodemwaarde is bereikt. Ingevolge artikel 3.30a, lid 3, Wet IB 2001 is de bodemwaarde voor gebouwen die ter belegging worden aangehouden gelijk aan de WOZ-waarde en voor gebouwen in eigen gebruik 50% van de WOZ-waarde.

Voor het vaststellen van de bodemwaarde heeft de wetgever een onderscheid gemaakt tussen gebouwen die ter belegging worden aangehouden en gebouwen die in eigen gebruik zijn. De wetgever achtte dit onderscheid noodzakelijk omdat beleggingsvastgoed vooral worden aangeschaft vanwege de lopende huuropbrengsten en latere waardestijging. Bovendien merkt de wetgever op dat de waardering van beleggingsvastgoed niet aansluit bij de waardering van aandelen en andere effecten die als belegging worden aangehouden, omdat deze moeten worden gewaardeerd op de kostprijs of lagere marktwaarde.

Een gebouw in eigen gebruik wordt daarentegen vooral aangeschaft met het oog op de toegevoegde waarde die het heeft voor de te verrichten bedrijfsactiviteiten. Daarnaast zal de aankoop van een gebouw in eigen gebruik gepaard gaan met aanzienlijke kosten, hetgeen gevolgen heeft voor de liquiditeitspositie van de onderneming.

Mijns inziens maakt artikel 3.30a, Wet IB 2001 een fundamentele inbreuk op goed koopmansgebruik. Het lijkt erop dat de wetgever ervan uitgaat dat afschrijvingen dienen om waardedalingen van vastgoed te compenseren met als logisch gevolg dat, als zich geen waardedaling voordoet omdat de verkoopwaarde van het vastgoed is gestegen, er geen plaats is voor verdere afschrijvingen. Dit is echter een onjuiste opvatting. Afschrijvingen zijn niet bedoeld om een lagere verkoopwaarde van een bedrijfsmiddel tot uitdrukking te brengen, maar om een vermindering van de gebruikswaarde aan te geven. Ook bij een stijging van de verkoopwaarde is afschrijving volgens goed koopmansgebruik mogelijk, omdat ook dan de gebruikswaarde van het bedrijfsmiddel zal dalen door technische of economische slijtage en zonder afschrijving gedurende de totale gebruiksduur het in het bedrijfsmiddel gestoken kapitaal niet in stand zou blijven.¹⁹⁷

Commerciële winstbepaling

Voor de enkelvoudige jaarrekening hebben ondernemers de keuze om deze op te stellen volgens Titel 9 Boek 2 BW of volgens IFRS. Sinds 1 januari 2005 is het belang van IFRS aanzienlijk toegenomen doordat alle beursgenoteerde ondernemingen in de EU verplicht zijn IFRS toe te passen voor de geconsolideerde jaarrekening.

Een belangrijk element voor het boekhouden onder IFRS is het begrip fair value. Fair value wordt in IAS 39 omschreven als ‘the amount for which an asset could be exchanged or a liability settled, between knowledgeable and willing parties in an arm’s length transaction.’

¹⁹⁷ Cursus belastingrecht, studenteneditie 2014-2015, inkomstenbelasting, onderdeel 3.2.22.B.a3.

De twee grondbeginselen van IFRS zijn accrual accounting en het going concern-beginsel.¹⁹⁸ Accrual accounting houdt in dat de gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen niet in de jaarrekening worden verwerkt op het moment wanneer de daadwerkelijke in- of uitgaande kasstromen plaatsvinden, maar op het moment waarop de transacties worden gesloten dan wel de gebeurtenissen zich voordoen. Het hanteren van het going concern-beginsel veronderstelt de continuïteit van een onderneming. Dit houdt in dat de onderneming geen voornemen heeft om te liquideren dan wel de ondernemingsactiviteiten drastisch te beperken.

Naast deze grondbeginselen noemt IAS ook vier kwalitatieve kenmerken die ervoor zorgen dat de in de jaarrekening opgenomen informatie nuttig is voor zoveel mogelijk belanghebbenden. Deze zijn:

1. begrijpelijkheid;
2. relevantie;
3. betrouwbaarheid;
4. vergelijkbaarheid.

Ter zake van de IFRS-invloed op het fiscale winstbegrip kan een onderscheid worden aangebracht tussen de directe en indirecte invloed. Van directe invloed is sprake indien fiscale wetsbepalingen direct doorverwijzen naar bepalingen in het jaarrekeningrecht waarop de IFRS invloed kan uitoefenen. Dit is het geval bij artikel 10d, lid 5 Wet Vpb 1969 en artikel 13d, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. De indirecte invloed heeft betrekking op de wijze waarop de IFRS de invulling van goed koopmansgebruik kunnen gaan wijzigen. Tot op heden is het onduidelijk wanneer en in hoeverre IFRS doorwerkt op de fiscale winstbepaling. Bij de leer van de samenhangende waardering wordt aansluiting gezocht bij IAS 39. Echter, het eenvoudsbeginsel staat de vorming van een voorziening voor een seniorenverlofregeling in de weg, terwijl dit op grond van IFRS wel mogelijk zou zijn. Het eenvoudsbeginsel staat daarentegen toepassing van het ijzerenvoorraadstelsel toe, terwijl dit stelsel niet is toegestaan onder de IFRS.

In deze masterthesis is ook aandacht besteed aan de waardering van vaste activa onder IFRS. De vaste activa kunnen gesplitst worden in de volgende drie groepen:

- financiële vaste activa;¹⁹⁹
- immateriële vaste activa;
- materiële vaste activa.

Onder de categorie ‘materiële vaste activa’ wordt een onderscheid gemaakt tussen vastgoed in eigen gebruik en beleggingsvastgoed. Op vastgoed voor eigen gebruik is IAS 16, materiële vaste activa, van toepassing. Onder de materiële vaste activa vallen alle materiële middelen die de onderneming duurzaam wenst te gebruiken.

De kostprijs van een materieel vast actief dient als actief te worden verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief naar de entiteit zullen vloeien, en wanneer de kostprijs op een betrouwbare wijze kan worden bepaald.²⁰⁰ Materiële vaste activa dient bij de eerste opname gewaardeerd te worden tegen kostprijs. Na de eerste opname in de jaarrekening is herwaardering van materiële vaste activa naar actuele waarde toegestaan.

¹⁹⁸ Deze uitgangspunten komen ook terug in het jaarrekeningrecht. Accrual accounting is in artikel 2:362 lid 5 BW verwoord het going concern-beginsel in artikel 2:384 lid 3 BW terug te vinden.

¹⁹⁹ In deze masterthesis zijn de begrippen financiële vaste activa en immateriële vaste activa niet behandeld.

²⁰⁰ IAS 16.7 (RJ 212.201).

IAS 40 schrijft de verwerkingswijze voor van vastgoedbeleggingen. Een vastgoedbelegging is een onroerende zaak dat wordt aangehouden om huuropbrengsten, een waardestijging of beide te realiseren. Net als bij IAS 16 dient ook hier de waardering bij eerste opname van een vastgoedbelegging te geschieden tegen verkrijgingsprijs, inclusief de transactiekosten. Na de eerste opname kan het beleggingsvastgoed ten behoeve van financiële verslaggeving naar keuze op historische kostprijs dan wel reële waarde worden gewaardeerd.

§6.2 Conclusie

Tot slot heb ik de verschillen besproken tussen de commerciële en fiscale afschrijvingen op gebouwen. Ik heb geconcludeerd dat door de invoering van artikel 3.30a, Wet IB 2001 de fiscale afschrijvingslasten ten aanzien van gebouwen nog meer zijn gaan verschillen ten opzichte van de commerciële afschrijvingen op gebouwen. Bij de fiscale afschrijving op een gebouw behoeft de restwaarde niet telkens te worden aangepast. Ook is de fiscale waardering van een gebouw op actuele waarde niet toegestaan. Door de invoering van artikel 3.30a, Wet IB 2001 zijn de verschillen tussen de commerciële en de fiscale winst echter toegenomen. Door dit artikel kan op een gebouw slechts worden afgeschreven totdat de bodemwaarde is bereikt. Dit houdt in dat er fiscaal nu minder kan worden afgeschreven op een gebouw. Vennootschappelijk mag namelijk worden afgeschreven totdat de restwaarde is bereikt.

Een ander bijkomend verschil is de componentenbenadering. Bij afschrijvingen op gebouwen wordt door artikel 3.30a, lid 2, Wet IB 2001 benadrukt dat voor de afschrijvingen en de afwaardering tot lagere bedrijfswaarde de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel worden beschouwd. De IFRS-regels schrijven echter een componentenbenadering voor. Op elk onderdeel van een gebouw dat gemeten naar de kostprijs, de koopprijs of waarde in het economische verkeer een significante gedeelte van die kostprijs uitmaakt, moet apart worden afgeschreven.

Overigens heeft de wetgever een onderscheid gemaakt tussen beleggingsvastgoed en vastgoed in eigen gebruik. Dit onderscheid was onder het vennootschapsrecht ook aanwezig. Er kan dus gesteld worden dat de fiscale winst wat meer in de kant is gaan bewegen van de commerciële winst. Dit is echter een onjuiste opvatting. Fiscaalrechtelijk is het onderscheid tussen een gebouw ter belegging en een gebouw in eigen gebruik voor belang om de bodemwaarde vast te kunnen stellen terwijl vennootschappelijk deze onderscheid wordt aangebracht omwille van een andere reden. Het belangrijkste verschil tussen IAS 16 en IAS 40 is dat bij waardering tegen reële waarde de waardeverandering niet wordt verantwoord in de winst- en verliesrekening (zoals bij IAS 40), maar door een herwaarderingsreserve wordt verwerkt (zoals IAS 16 voorschrijft). Verder staat IAS 16 het toe dat bij waardering tegen reële waarde mag worden afgeschreven gedurende de levensduur van het vastgoed. Bij waardering tegen reële waarde staat IAS 40 dit niet toe.