

Mastercourse Vastgoed Fiscaal

*Verduurzamingsinvesteringen vanuit commercieel en fiscaal perspectief:
Is gelijkschakeling mogelijk en gewenst, of dienen nadere maatregelen te
worden getroffen?*



Lenny Koot

05-03-2024

Inhoud

Hoofdstuk 1 – Inleiding	4
Hoofdstuk 2 - De commerciële verwerking van investeringen in een vastgoed activum	5
2.1 Nieuwe vastgoed activa	5
2.2 Reeds op de balans opgenomen vastgoed activa	5
2.3 Kosten in aanmerking nemen in het jaar van investeren	7
2.4 Het vormen van een voorziening	7
2.5 Deelconclusie	8
Hoofdstuk 3 - De fiscale verwerking van investeringen in een vastgoed activum en de overeenkomsten en verschillen met de commerciële verwerking	9
3.1 De verschillende manieren van verwerken van de investering	9
<i>3.1.1 Totaalwinst, jaarwinst en goed koopmansgebruik</i>	9
3.2 Nieuwe vastgoed activa	10
3.3 Onderhoudskosten en kosten van verbetering	11
<i>3.3.1 Onderhoud</i>	11
<i>3.3.2 Verbetering</i>	12
3.4 Afschrijvingsbeperking voor vastgoed	17
3.5 Het vormen van een kostenegalitatie reserve en een voorziening	18
<i>3.5.1 Het vormen van een KER</i>	18
<i>3.5.2 Het vormen van een voorziening</i>	18
<i>3.5.3 Geldt de piek-eis bij het vormen van voorzieningen?</i>	19
3.6 Deelconclusie	21
Hoofdstuk 4 - De verwerking van verduurzamingsinvesteringen in vastgoed activa: Zijn nadere fiscale maatregelen gewenst?	22
4.1 Onderhoud, verbetering of een tussenvorm (splitsen)	22
4.2 De mogelijkheid tot het vormen van een voorziening voor verduurzamingsinvesteringen	22
4.3 Fiscale stimuleringsmaatregelen	23
4.4 Investeringen vanwege verscherpte of nieuwe regelgeving	24
4.5 De aanhoudende onduidelijkheid en impact hiervan bij de fiscale winstberekening	24
4.6 Zijn nadere fiscale maatregelen gewenst?	25
<i>4.6.1 Fysiek versus ‘behoud van dezelfde functie’</i>	25
<i>4.6.2 Uitzondering op afschrijvingsbeperking bodemwaarde bij energie-investering</i>	26
<i>4.6.3 Herintroductie van de herbestedingsreserve</i>	26
4.7 Deelconclusie	27
Hoofdstuk 5 - Commercieel-fiscale verschillen nader beschouwd: Is gelijkschakeling mogelijk en gewenst in het kader van verduurzamingsuitgaven?	28
5.1 Kostenaf trek versus activering	28

5.4 Activa die de bodemwaarde hebben bereikt	30
5.5 Conclusie commercieel en fiscaal meer in lijn brengen: Is het mogelijk en wenselijk?	30
Hoofdstuk 6 - Conclusie	32
Tabel fiscale en commerciële verwerkingswijzen van investeringen	33
Literatuurlijst	35

Hoofdstuk 1 – Inleiding

Ondernemingen die vastgoed voor eigen gebruik en/of de verhuur op de balans hebben staan, hebben in hun financiële administraties te maken met de fiscale en commerciële verwerking van investeringen die zijn gedaan ten aanzien van dit vastgoed. De regels voor het direct in aanmerking nemen van kosten of het (moeten) activeren van kosten lopen in commercieel en fiscaal opzicht uiteen. Daarnaast is het bij verduurzamingsinvesteringen de vraag welke manier van verwerken correct is. De toerekening van verduurzamingsuitgaven aan gebouwen in de tijd is niet altijd direct helder.¹ Het belang van een correcte toerekening wordt de komende jaren nog relevanter vanwege de huidige klimaatdiscussies en de daaruit voortvloeiende verduurzamingsopgave en energietransitie.

Het bovenstaande kan tot uitdagingen in de administraties en budgetten leiden. Met deze scriptie wil ik hier wetenschappelijk onderbouwd meer lijn in brengen voor de praktijk.

De probleemstelling is als volgt:

Dienen nadere fiscale maatregelen te worden getroffen ten aanzien van verduurzamingsinvesteringen, en/of is het mogelijk en gewenst om de fiscale verwerkingswijze van investeringen in een vastgoed activum meer in lijn te brengen met de commerciële verwerkingswijze?

Ik zal de uitwerking van deze stelling toetsen aan een aantal criteria:

- Doeltreffendheid: Wordt de beoogde uitwerking bereikt;
- Doelmatigheid: Wordt het resultaat op efficiënte wijze behaald; en
- Uitvoerbaarheid: Is het voor alle partijen werkbaar om tot het gewenste resultaat te komen.

In hoofdstuk 2 zal ik eerst ingaan op de commerciële verwerking van investeringen in een vastgoed activum. In hoofdstuk 3 behandel ik de fiscale verwerking van investeringen in een vastgoed activum en de overeenkomsten en verschillen met de commerciële verwerking. In hoofdstuk 4 komt de verwerking van verduurzamingsinvesteringen aan bod. Ik bekijk in dit hoofdstuk of nadere fiscale maatregelen gewenst zijn in het kader van het versnellen van de energietransitie. In hoofdstuk 5 worden de commercieel-fiscale verschillen nader beschouwd en beschrijf ik of gelijkschakeling mogelijk en gewenst is het kader van verduurzamingsuitgaven. In hoofdstuk 6 rond ik af met een conclusie.

¹ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

Hoofdstuk 2 - De commerciële verwerking van investeringen in een vastgoed activum

Investeringen kunnen voor commerciële doeleinden op verschillende manieren in de administratie worden verwerkt. De manier waarop een investering dient te worden verwerkt is afhankelijk van de kenmerken van de investering. In dit hoofdstuk zal ik uiteenzetten hoe investeringen in een vastgoed activum voor commerciële doeleinden dienen te worden verwerkt in de administratie. Ik ga hierbij uit van Dutch GAAP, de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, nr. 212 en zal IFRS buiten beschouwing laten.

Verreweg de meeste (nieuwe) investeringen dienen te worden geactiveerd en middels een jaarlijkse afschrijving gedurende de economische levensduur van het activum in aanmerking te worden genomen (zie 2.1 en 2.2). Het kan echter ook voorkomen dat investeringen kunnen worden verantwoord als kosten in het jaar waarin de investering plaatsvindt (zie 2.3). Daarnaast kan in bepaalde situaties een voorziening worden gevormd voor uitgaven die in een volgend boekjaar zullen worden gedaan (zie 2.4).

2.1 Nieuwe vastgoed activa

De meest voorkomende manier van het commercieel verwerken van een investering is het activeren van de investering. Dit schrijven het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (hierna: RJ) voor indien het materiële vaste activa betreft die de organisatie duurzaam dienen.² Materiele vaste activa zijn activa die worden aangehouden door een bedrijf voor het gebruik in de productie of de levering van goederen of diensten, verhuur aan derden of voor bestuurlijke doeleinden. Materiele vaste activa worden in de balans verwerkt indien het waarschijnlijk is dat de toekomstige economische voordelen die aan een actief worden ontleend, zullen toekomen aan de rechtspersoon en tevens de kostprijs van het actief betrouwbaar kan worden vastgesteld. Dit betekent dat niet het juridische eigendom maar het economische eigendom doorslaggevend is op basis van de Nederlandse regelgeving. Daarnaast wordt verwacht dat de activa de uitoefening van de werkzaamheden van de rechtspersoon duurzaam (gedurende meer dan één periode) dienen. Materiele vaste activa die meer dan één boekjaar meegaan, dienen geactiveerd te worden.

Investeringen in een vastgoed activum dienen daarom geactiveerd te worden indien aan bovenstaande voorwaarden is voldaan. Hierbij dient nog wel een onderscheid te worden gemaakt in vastgoed dat binnen het bedrijf gebruikt wordt en vastgoed dat ter verkoop wordt aangehouden. Bij de laatste categorie kwalificeert het vastgoed als voorraad en gelden er andere regels. Daar zal ik verder niet op ingaan omdat ik me in deze verhandeling richt op vastgoed activa die binnen het bedrijf gebruikt worden, voor eigen gebruik of de verhuur en dus geen voorraad vormen.

2.2 Reeds op de balans opgenomen vastgoed activa

De vraag of investeringen ten behoeve van (onderdelen van) reeds op de balans opgenomen vastgoed activa dienen te worden geactiveerd of als kosten dienen te worden verantwoord, moet worden gesteld op het moment dat de investering plaatsvindt. Hierbij zijn niet alleen de investeringen die zijn gedaan bij een eerste verkrijging en vervaardiging van belang, maar ook de

² Artikel 2:364 BW, Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, nr. 212

investeringen die verband houden met het toevoegen van nieuwe bestanddelen aan een activum, het vervangen van bestanddelen of het onderhouden van het activum.³

Op basis van de regelgeving⁴ dient op vaste activa met een beperkte gebruiksduur jaarlijks te worden afgeschreven volgens een stelsel dat op de te verwachten gebruiksduur is afgestemd. De gebruiksduur van een activum hangt samen met technische of economische slijtage. Het af te schrijven bedrag wordt over de geschatte gebruiksduur aan de betreffende boekjaren toegerekend en wordt in principe per component van het vaste activum bepaald. De afschrijvingskosten worden verwerkt in de winst- en verliesrekening.

Grote en complexe materiële vaste activa zoals gebouwen, installaties en schepen zijn veelal samengesteld uit verschillende componenten die een verschillende gebruiksduur kunnen hebben. Hierbij kan worden gedacht aan het casco van een schip, de motoren en de benodigde apparatuur. De RJ schrijft het toepassen van de zogenoemde componentenbenadering voor bij het bepalen van de afschrijvingslast.⁵

De totale uitgaven voor een groot en complex actief dienen te worden toegewezen aan de samenstellende delen ervan overeenkomstig de gebruiksduur of het verwachte gebruikspatroon, die vervolgens ieder afzonderlijk op basis van het individuele waardeverloop worden afgeschreven. Mochten er bestanddelen van een materieel vast actief zijn die eenzelfde gebruiksduur en afschrijvingsmethode hebben, dan mogen deze delen worden samengevoegd voor de bepaling van de afschrijvingskosten.⁶

De RJ schrijven voor de verwerking van groot onderhoud de verwerking in de boekwaarde van het activum voor.⁷ Onder toepassing van de RJ kan als alternatief de methode van verwerking via een onderhoudsvoorziening plaatsvinden. Hier ga ik later in dit hoofdstuk (paragraaf 2.5) verder op in.

Het onderscheid tussen groot onderhoud en een vervangende investering is niet altijd even duidelijk te maken. Een preventieve vervanging zonder dat sprake is van een defect is als een vervangingsinvestering aan te merken. Schilderwerk verricht aan een pand kan als een 'vervanging' van de beschermende verflaag worden gezien of als groot onderhoud. In de voorgeschreven toepassing van de componentenbenadering zijn 'vervanging' en 'groot onderhoud' synoniemen: de componenten worden immers onderscheiden voor het bepalen van de bedragen die over verschillende termijnen worden afgeschreven tot het moment van 'vervanging' / 'groot onderhoud'.

De RJ merkt hierover het volgende op: "Voorbeelden van groot onderhoud zijn periodieke inspectie, revisie en renovatie van een actief. Van groot onderhoud is geen sprake indien een specifiek component van het actief wordt vervangen." Hier wordt een onderscheid tussen vervanging en groot onderhoud gemaakt zoals in het voorbeeld van het schilderwerk hierboven. Dit moet niet worden aangemerkt als vervanging, maar als groot onderhoud. Dit vormt dus geen nieuw component, maar dient in de boekwaarde van het bestaande activum te worden verwerkt.

Geconcludeerd kan worden dat groot onderhoud zich onderscheidt van regulier periodiek onderhoud door de aard en omvang van de onderhouds- en reparatiewerkzaamheden. Regelmatig

³ RJ 212.204

⁴ Artikel 2:386 lid 4 BW, RJ 212.417 en RJ 212.426

⁵ RJ 212.418

⁶ RJ 212.419

⁷ RJ 212.206 en RJ 212.445

voorkomende onderhoudskosten worden direct in de winst en verliesrekening verantwoord op het moment dat ze gemaakt worden (zie ook hieronder in paragraaf 2.4).⁸

De RJ stellen aan het verwerken van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief of het toepassen van de componentenbenadering de algemene voorwaarden voor activeren: het is waarschijnlijk dat de toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief zullen toekomen aan de onderneming en de uitgaven voor het groot onderhoud kunnen op betrouwbare wijze worden vastgesteld.

2.3 Kosten in aanmerking nemen in het jaar van investeren

Zoals in de paragraaf hierboven al bleek, is het in bepaalde situaties niet toegestaan om kosten te activeren. In deze gevallen dienen de kosten direct in het jaar van de aangifte in aanmerking te worden meegenomen in de winst- en verliesrekening.

Het als 'dagelijks' of regelmatig voorkomend onderhoud aangeduide onderhoud komt nadrukkelijk niet voor activering in aanmerking.⁹ Regelmatig voorkomende (storings)onderhoudskosten worden ook direct in de winst en verliesrekening verantwoord op het moment dat ze opkomen.¹⁰ Als regelmatig voorkomende onderhoudskosten kwalificeren arbeid, hulpstoffen en kleine onderdelen (reparatie en onderhoud). Onderhoud wordt gedefinieerd als alles dat wordt gedaan om een actief in de oorspronkelijke staat te behouden, te verbeteren of terug te brengen.

Er zijn twee soorten regelmatig voorkomende onderhoudskosten die niet te activeren zijn:

- A) Preventief klein onderhoud voor het in stand houden
- B) Correctief/achterstallig klein onderhoud

Indien klein onderhoud al dan niet bewust niet is gepleegd en dit leidt tot groot onderhoud, dient dit alsnog in de winst- en verliesrekening te worden verantwoord. Dit mag niet worden geactiveerd. Het uitvoeren van klein onderhoud leidt niet tot meerwaarde, maar voorkomt waardedaling boven op de normale levensduur.

2.4 Het vormen van een voorziening

In bepaalde situaties kan een voorziening worden gevormd voor uitgaven die in een volgend boekjaar zullen worden gedaan, voor zover het doen van die uitgaven zijn oorsprong mede vindt voor het einde van het boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren. De voorziening dient te zien op groot onderhoud.¹¹

De bedragen die aan de voorziening mogen worden toegevoegd worden bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verstrijkt.¹²

De kosten van groot onderhoud komen ten laste van de onderhoudsvoorziening voor zover deze is gevormd voor de geschatte kosten. Wanneer de kosten van groot onderhoud boven de boekwaarde

⁸ RJ 212.447

⁹ RJ 212.447

¹⁰ RJ 212.447

¹¹ Artikel 2:374 lid 1 BW

¹² RJ 212.451

van de voor het activum aangehouden voorziening uitkomen, dienen deze kosten te worden verwerkt in de winst- en verliesrekening.¹³

2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik uiteen gezet hoe investeringen in een vastgoed activum voor commerciële doeleinden dienen te worden verwerkt in de administratie. Commercieel gezien dienen in principe alle investeringen in een activum die een bedrijf duurzaam dienen te worden geactiveerd. Duurzaam betekent in dit kader langer dan één boekjaar. Uitgaven die gedaan worden na de eerste verwerking dienen in principe als (onderdeel van) de kostprijs van het materieel vast actief te worden verwerkt. Regelmatig voorkomende onderhoudskosten van een materieel vast(goed) actief worden niet verwerkt in de boekwaarde van het actief of in een onderhoudsvoorziening. Deze kosten worden in de winst- en verliesrekening verwerkt in de verslagperiode waarin zij gemaakt worden. Er kan onder voorwaarden een voorziening worden gevormd voor groot onderhoud.

¹³ RJ 212.452

Hoofdstuk 3 - De fiscale verwerking van investeringen in een vastgoed activum en de overeenkomsten en verschillen met de commerciële verwerking

Investeringen kunnen vanuit fiscaal oogpunt op verschillende manieren in de administratie worden verwerkt. Ook hier is de manier waarop een investering dient te worden verwerkt afhankelijk van de kenmerken van de investering, maar op een andere manier dan de commerciële verwerking. In dit hoofdstuk zal ik uiteenzetten hoe investeringen in een vastgoed activum voor fiscale doeleinden dienen te worden verwerkt in de administratie. Ik zal in dit hoofdstuk ook per onderwerp ingaan op de overeenkomsten en verschillen met de commerciële administratieve verwerking.

3.1 De verschillende manieren van verwerken van de investering

Waar voor de commerciële boekhouding gekeken dient te worden naar het Burgerlijk Wetboek en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving of IFRS, speelt in het fiscale recht de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001)¹⁴, het leerstuk van goed koopmansgebruik dat is verankerd in deze wet en de jurisprudentie in dit kader een grote rol (zie ook hieronder, paragraaf 3.1.1).

In principe dienen ook in fiscaal opzicht nieuwe vastgoed investeringen te worden geactiveerd en middels een jaarlijkse afschrijving gedurende de economische levensduur van het activum in aanmerking te worden genomen (zie paragraaf 3.2). Hoe verder met investeringen aan deze bestaande activa dient te worden omgegaan, zal in paragraaf 3.3 worden beschreven. In paragraaf 3.5 behandel ik nog de mogelijkheden tot het vormen van een kostenegalisatiereserve groot onderhoud of het vormen van een voorziening.

3.1.1 Totaalwinst, jaarwinst en goed koopmansgebruik

Bij het bepalen van de fiscale winst spelen twee artikelen uit de Wet IB 2001 een hoofdrol: artikel 3.8 en artikel 3.25. Artikel 3.8 Wet IB 2001 ziet op het begrip totaalwinst en bepaalt wat er als winst uit onderneming moet worden belast.¹⁵ In dit artikel is opgenomen dat winst uit onderneming het bedrag is van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. In artikel 3.25 staat dat de in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. Goed koopmansgebruik is een open norm en houdt zich allereerst bezig met een juiste toerekening van ontvangsten (baten) en uitgaven (lasten) aan de jaren waarop deze betrekking hebben. Daarmee verdeelt dit begrip als het ware de totaalwinst in stukjes en rekent deze toe aan de jaren waarin de winst wordt genoten. Ten tweede houdt goed koopmansgebruik zich bezig met het in aanmerking nemen van voordelen en nadelen die niet (direct) als ontvangsten of uitgaven kunnen worden beschouwd.¹⁶

Reeds in 1957 heeft de Hoge Raad het fundament met betrekking tot goed koopmansgebruik gelegd.¹⁷ In dit arrest overwoog de Hoge Raad dat een vanuit bedrijfseconomisch oogpunt juist stelsel van winstberekening kan worden aanvaard, tenzij het in strijd is met een voorschrift uit de belastingwetgeving of met algemene strekking of beginsel van de betreffende belastingwet. Dit is vervolgens verder uitgekristalliseerd in de jurisprudentie over dit onderwerp. Vanuit die

¹⁴ Dit artikel is ook van toepassing op vennootschapsbelastingplichtige bedrijven via de schakelbepaling uit artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting. Dit geldt ook voor andere Wet IB 2001 artikelen die in deze scriptie worden genoemd.

¹⁵ HR 2-04-1947, B. 8335

¹⁶ A.O. Lubbers, Goed koopmansgebruik, editie 2012, SDU uitgevers, blz. 24

¹⁷ HR 08-05-1957, nr. 12 931, BNB 1957/208.

jurisprudentie kan een aantal beginselen worden gedestilleerd die ook vandaag de dag nog van belang zijn bij de uitleg van het begrip goed koopmansgebruik. Doornebal heeft een aantal primaire en secundaire beginselen in dit kader op een rij gezet.¹⁸ Als primaire beginselen ziet hij:

1. het realisatiebeginsel (een bate wordt pas in aanmerking genomen op het tijdstip waarop deze als gerealiseerd kan worden beschouwd);
2. het matchingbeginsel (baten en lasten binnen het jaar matchen, wat onder meer inhoudt dat lasten die op meerdere jaren dienen te drukken, geactiveerd dienen te worden); en
3. het voorzichtigheidsbeginsel (lasten kunnen op de winst in mindering komen zodra voorzienbaar is dat ze zich zullen voordoen).

Als secundaire beginselen onderscheidt hij:

1. het realiteitsbeginsel (bij de fiscale winstbepaling is niet de formeel-juridische vormgeving, maar de materieel-economische werkelijkheid beslissend); en
2. het eenvoudbeginsel (een winstbepalingmethode hoeft - rekening houdend met de aard en omvang van de betreffende onderneming - niet nodeloos gecompliceerd te zijn.).

Door deze beginselen in aanmerking te nemen, kan de open norm van goed koopmansgebruik worden ingevuld op basis van de feiten en omstandigheden die binnen een onderneming aan de orde zijn.

3.2 Nieuwe vastgoed activa

Fiscaal gezien dienen de in een jaar gedane investeringen die (deels) moeten drukken op het resultaat van toekomstige jaren op basis van het matchingbeginsel van goed koopmansgebruik te worden geactiveerd.¹⁹ Door afschrijving op een activum worden de als aanschaffings- of voortbrengingskosten geactiveerde uitgaven in een later jaar als kosten verantwoord. De begrenzing van de kosten ten opzichte van investeringen die dienen te worden geactiveerd is met name van belang voor de berekening van de jaarwinst. De fiscale balans is daarmee een hulpmiddel om de fiscale winst te bepalen en voor zover een last in een jaar opkomt maar niet in dit jaar mag drukken, te transporteren naar andere jaren.²⁰

Evenals onder de commerciële regels dienen ook activa op de balans te worden opgenomen waarvan de economische eigendom wordt gehouden. Iemand heeft de economische eigendom van een goed wanneer hij niet de juridische eigenaar daarvan is, maar wel het risico voor alle waardeveranderingen en het tenietgaan van dat goed draagt.

De Hoge Raad acht het voor het fiscale recht noodzakelijk dat activering van de aanschaffings- of voortbrengingskosten plaatsvindt, wil sprake kunnen zijn van een bedrijfsmiddel. Daarnaast moet de gevormde actiefpost op de eindbalans van het jaar van ingebruikstelling nog (gedeeltelijk) aanwezig zijn.²¹ Dit zal voor vastgoed activa in het algemeen gelden, het als voorraad gehouden vastgoed daargelaten. Daar zal ik verder ook niet op ingaan in deze verhandeling.

De fiscale voorwaarden van de eerste activering van een nieuwe investering zijn daarom min of meer hetzelfde als de commerciële, waarbij als hoofdregel geldt dat alle nieuwe investeringen dienen te worden geactiveerd, zo lang het activum maar langer meegaat dan één boekjaar.

¹⁸ J. Doornebal, Invulling van goed koopmansgebruik, NTFR 2003/469

¹⁹ A.O. Lubbers, Goed koopmansgebruik, editie 2012, SDU uitgevers, blz. 254

²⁰ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

²¹ HR, 27-11-1957, nr. 13 237, BNB 1958/6 en HR, 21-10-1959, nr. 14 024, BNB 1959/357

Hieronder zal ik verder ingaan op de investeringen die worden gedaan tijdens de levensduur van een activum.

3.3 Onderhoudskosten en kosten van verbetering

Reeds in 1957 heeft de Hoge Raad kaders gegeven met betrekking tot de fiscale verwerking van investeringen die gedaan worden ten aanzien van reeds op de balans opgenomen activa.²² Deze kaders zijn nog steeds relevant. Er dient op basis van deze jurisprudentie een onderscheid te worden gemaakt tussen onderhouds- en verbeteringskosten. Onderhoudskosten dienen te worden verwerkt in de fiscale winst en verliesrekening. Verbeteringskosten dienen daarentegen te worden geactiveerd. Dit verschilt van de mogelijke commerciële verwerkingswijzen, waarbij als hoofdregel alle investeringen dienen te worden geactiveerd, zo lang het (onderdeel van het) activum langer meegaat dan één boekjaar. Enkel de kosten van regelmatig voorkomend klein onderhoud komen voor een verwerking in de winst en verliesrekening in aanmerking. Dit kan daarom leiden tot commercieel-fiscale verschillen in de boekhouding.

3.3.1 Onderhoud

Als onderhoudskosten kunnen kosten worden gekwalificeerd voor het in stand houden van een activum, kosten die achteruitgang en verval voorkomen. Deze kosten dienen in de fiscale winst en verliesrekening te worden verwerkt.

Volgens de Hoge Raad²³ dient hierbij gekeken te worden naar de aard van de werkzaamheden in bouwtechnische zin. Er dient te worden gekeken in hoeverre de werkzaamheden naar hun aard hadden gediend om het vastgoed, vergeleken met de staat waarin het zich bij de oplevering of na latere verandering had bevonden, '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'.

Door onderhoud wordt de opgetreden technische slijtage dus geheel of gedeeltelijk opgeheven. De onderhoudsuitgaven vormen daarmee de tegenhanger van de afschrijvingen.²⁴ De uitgevoerde investeringen/werkzaamheden leiden tot het herstel van slijtage. Het zou dan volgens Van der Heijden wellicht logisch zijn dat onderhoudsuitgaven geactiveerd dienen te worden omdat deze de 'verbruikte' investeringen voor zover die zijn afgeschreven herstellen, maar hier kijkt de Hoge Raad anders tegenaan. Voor zover een investering niet leidt tot extra waarde creatie, zal de uitgave in principe in de winst- en verliesrekening terecht moeten komen.

Om in fiscale zin tot onderhoud te kunnen concluderen, dient de investering te zien op het opheffen van het activum in bouwtechnische zin, vergeleken met de toestand bij oplevering of na latere verandering ('de loutere herstelling of vernieuwing van wat versleten is of onbruikbaar is geworden'). Het draait hierbij echt om de bouwtechnische toestand en niet om herstel van een andere vorm van bruikbaarheid. Van onderhoud is daarom geen sprake wanneer iets aan de onroerende zaak wordt toegevoegd of gewijzigd, wat er in bouwtechnische zin bij oplevering of na latere verandering niet was. Volgens Berkhout wordt daarom in de fiscale praktijk ook wel treffend gezegd: 'je kunt geen onderhoud plegen aan iets wat er niet is.'²⁵

²² HR, 24-04-1957, nr. 13 193, BNB 1957/190

²³ HR 7-10-1998, nr. 31.810, BNB 1998/413

²⁴ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

²⁵ T.M. Berkhout, Activeren, tenzij: ingrijpende renovaties en transformaties van vastgoedcomplexen, NTFR 2013/982

3.3.2 Verbetering

Voor kwalificatie als verbetering moet een wezenlijke verandering worden aangebracht waardoor het activum naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat. Deze kosten dienen te worden geactiveerd. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad kan een aantal indicatoren worden afgeleid aan de hand waarvan kan worden getoetst of sprake is van een verbetering.²⁶ Dat is het geval voor zover de uitgaven ertoe leiden dat:

- de kosten worden gedrukt en daarmee de netto-opbrengst van het bedrijfsmiddel wordt verhoogd;²⁷
- de capaciteit wordt verhoogd of de kwaliteit wordt verbeterd;²⁸
- de nutsprestaties worden verhoogd;²⁹
- de levensduur wordt verlengd.³⁰

Voor de vraag of sprake is van onderhoud of verbetering is daarom niet van belang of er op basis van wet- of regelgeving bepaalde verplichte aanpassingen moeten worden aangebracht. Hierbij valt te denken aan het gebruik van brandwerende materialen, sloten met politiekeurmerk en het voldoen aan milieutechnische voorschriften.³¹ Ook is niet van belang of het herstel in oude toestand niet nuttig of onevenredig duur is in vergelijking met andere (goedkopere, modernere, betere) materialen. Voor de fiscale beoordeling van de investering is enkel de bouwtechnische of installatietechnische toestand voordat de werkzaamheden zijn verricht van belang. Berkhout noemt nog als voorbeeld een roedeverdeling die in de ramen zat en die tijdens een latere renovatie is weggehaald. Het terugbrengen van een roedeverdeling dient te worden gekwalificeerd als een verbetering.

Er zijn echter een aantal situaties waarin onderhoud integraal of gedeeltelijk dient te worden geactiveerd. Daar ga ik hierna op in.

Uitzonderingssituaties 1: activeren onderhoud

In een aantal situaties moeten ondernemers alle onderhoudsuitgaven activeren. Aan de rechtspraak kunnen de volgende situaties worden ontleend:³²

1. Gebruiksklaar maken
2. Sloop-nieuwbouw
3. Extra afschrijven bij een abnormale gebeurtenis
4. Ingrijpende verbouwing, algehele vernieuwing, radicale vernieuwing (winstsfeer)
5. Vervanging apart afgeschreven onderdelen
6. Hoge afschrijvingspercentages achterstallig onderhoud

Hieronder zal ik ieder onderwerp nader bespreken.

²⁶ C. Bruijsten & F.J. Elsweyer, Energiecrisis en enkele fiscale gevolgen in de winstsfeer, WFR 2023/39

²⁷ HR 16-04-1958, nr. 13 531, BNB 1958/178

²⁸ HR 3-10-1979, nr. 19 452, BNB 1980/231

²⁹ HR 27-08-1997, nr. 32 180, BNB 1998/16

³⁰ HR 27-08-1997, nr. 32 180, BNB 1998/16

³¹ T.M. Berkhout, Activeren, tenzij: ingrijpende renovaties en transformaties van vastgoedcomplexen, NTFR 2013/982

³² Praktijkhandleiding woningcorporaties 2014, BDO, blz. 3. Zie voor de rechtspraak de voetnoten hierna.

1. Gebruiksklaar maken

Bij het verwerven en gebruiksklaar maken van een pand dienen de kosten van deze werkzaamheden deel uit te gaan maken van de fiscale aanschaffingskosten van het pand.³³ Het maakt hierbij niet uit of het onderhouds- of verbeteringskosten betreft. Deze kosten kunnen tot enkele jaren na verwerving opkomen, waarbij gekeken dient te worden naar de feiten en omstandigheden waaronder de investering is gedaan.³⁴ Werkzaamheden na twee jaar kunnen onder omstandigheden nog mee, maar vier jaar vond de rechter te lang in een casus waarbij sprake was van het vervangen van onderdelen van een schip.

2. Sloop-nieuwbouw

Wordt een pand gekocht met het doel het te slopen en te vervangen door een nieuw pand, dan maakt het voor het gekochte pand opgeofferde bedrag in principe deel uit van de kostprijs van het nieuwe pand. Extra kosten die voor de sloop moeten worden gemaakt verhogen die kostprijs.³⁵ Op het voorgaande zijn echter wel zekere nuances van toepassing die ik hieronder behandel.

In de jurisprudentie die is gewezen in het kader van de Wet Investeringsrekening³⁶ (hierna: WIR) concludeerde de Hoge Raad dat de aanschaffingskosten of de boekwaarde van de oude opstal aan de grond dienen te worden toegerekend in het geval de ondernemer sloopt in het kader van het vrijmaken van de ondergrond ten behoeve van de bouw van een nieuw pand.³⁷ In dit geval kan niet meer worden afgeschreven, een ongunstige uitkomst voor belastingplichtigen.

In onder meer het Warenhuisarrest³⁸ volgt de Hoge Raad een andere lijn. In de casus van het Warenhuisarrest werd een glastuinbouwonderneming gedreven. Twee verouderde warenhuizen die gebruikt werden binnen de onderneming werden gesloopt en vervangen door één nieuw warenhuis. Hier oordeelde de Hoge Raad dat goed koopmansgebruik toestaat de boekwaarden van de oude warenhuizen voorafgaand aan de sloop af te boeken naar lagere bedrijfswaarde. Tevens oordeelde de Hoge Raad dat wanneer sprake is van vervanging van een bedrijfsmiddel, door een in functioneel opzicht zelfde bedrijfsmiddel, goed koopmansgebruik de toerekening van de boekwaarde (of lagere bedrijfswaarde) van het oude bedrijfsmiddel aan de kostprijs van het nieuwe bedrijfsmiddel niet vereist. Op basis van deze overweging kon in het Warenhuisarrest het restant van de boekwaarde van de oude warenhuizen daarom ten laste van de winst worden gebracht.³⁹

In hetzelfde jaar als waarin het Warenhuisarrest werd gewezen, overwoog de Hoge Raad dat in het geval een gebouw wordt gekocht met het doel om dit gebouw te slopen en er een nieuw gebouw op te realiseren ten behoeve van de onderneming, de kostprijs van dat nieuwe bedrijfsmiddel wordt gevormd door de boekwaarde van het gesloopte gebouw (inclusief de grond) vermeerderd met de bouwkosten van het nieuwe gebouw.⁴⁰ In deze casus werd een herenhuis gesloopt en werd een nieuw kantoorgebouw gerealiseerd.

³³ HR, 19-11-1958, nr. 13 693, BNB 1959/6

³⁴ HR, 01-04-1970, nr. 16 342, BNB 1970/102, V-N 1988/3236, 22

³⁵ HR 5-10-1983, nr. 22 037, V-N 1983, p. 2276, HR 11-05-1983, nr. 21 739, BNB 1983/259, HR, 21-06-1989, nr. 25 450, BNB 1989/273

³⁶ De WIR gold van 1978 tot 1988 en was bedoeld om in het belang van de werkgelegenheid investeringen te stimuleren.

³⁷ HR 5-10-1983, nr. 22 037, V-N 1983, p. 2276, HR 11-05-1983, nr. 21 739, BNB 1983/259, HR, 21-06-1989, nr. 25 450, BNB 1989/273

³⁸ HR, 21-04-1993, nr. 28 418, BNB 1993/240

³⁹ R.E.F.M. van der Vloet en R. IJbrandij, Hoge Raad wijst arrest in woningcorporatiezaak: eindelijk duidelijkheid over kostprijsallocatie bij de sloop en nieuwbouw van bedrijfstgoed?, WFR 2022/197

⁴⁰ HR 28-10-1992, nr. 27839, BNB 1993/37

In het Woningcorporatiearrest⁴¹ werden door een woningcorporatie sociale huurwoningen geëxploiteerd. De woningcorporatie sloopte in totaal 90 sociale huurwoningen en bouwde daarvoor in de plaats 66 nieuwe sociale huurwoningen, 27 vrijesectorhuurwoningen en 20 koopwoningen. In deze casus was de vraag of de woningcorporatie de boekwaarde van de gesloopte sociale huurwoningen ten laste van de winst tot nihil mocht afwaarderen. Volgens de woningcorporatie zou dit mogen op basis van het Warenhuisarrest. In deze zaak herhaalt de Hoge Raad allereerst het uitgangspunt uit BNB 1993/37, dat in het geval een bestaand gebouw wordt gesloopt om een nieuw gebouw te stichten, de kostprijs van het nieuwe gebouw wordt gevormd door de boekwaarde (of lagere bedrijfswaarde) van het gesloopte gebouw (inclusief de grond), vermeerderd met de bouwkosten van het nieuwe pand. Vervolgens overweegt de Hoge Raad dat wanneer de functie van het nieuwe gebouw als bedrijfsmiddel van de belastingplichtige niet wezenlijk afwijkt van de functie van het oude gebouw, de boekwaarde (of lagere bedrijfswaarde) van de opstal van het gesloopte gebouw moet worden toegerekend aan de opstal van het nieuwe gebouw.

In het geval de functie van het nieuwe gebouw wel wezenlijk afwijkt, dient de boekwaarde (of lagere bedrijfswaarde) van de opstal van het gesloopte gebouw te worden gealloceerd aan de ondergrond van het nieuwe gebouw. Dit is tevens van toepassing wanneer een belastingplichtige een gebouw koopt, sloopt en een nieuw gebouw realiseert op de vrijgekomen grond.

Vervolgens overweegt de Hoge Raad dat goed koopmansgebruik in uitzonderlijke gevallen toestaat dat de boekwaarde of lagere bedrijfswaarde van het gesloopte gebouw opstal direct en volledig ten laste van de winst kan worden gebracht. Dit kan als aan de volgende cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

1. het gesloopte gebouw werd als bedrijfsmiddel gebruikt in de onderneming;
2. het gesloopte gebouw was door de bedrijfsuitoefening dusdanig versleten dat voorafgaand aan de sloop alleen nog waarde kon worden toegekend aan het sloopmateriaal in de vorm een mogelijke (verkoop) opbrengst; en
3. het nieuwe gebouw c.q. de opstal binnen de onderneming van belastingplichtige wezenlijk dezelfde functie vervult als het gesloopte gebouw (functionele voortzetting).

De Hoge Raad lijkt goed koopmansgebruik daarmee volgens Van der Vloet en IJsbrandij als volgt in te vullen: (i) bij functionele voortzetting van een vervangen activum, meer in het bijzonder bedrijfstvastgoed, moet de resterende boekwaarde (of lagere bedrijfswaarde) worden geactiveerd (allocatie aan de opstal dan wel de grond) en (ii) de met de functionele voortzetting verband houdende kosten (bij de vervanging van een passivum) moeten worden geactiveerd en geamortiseerd, uitzonderingen daargelaten.⁴²

3. Extra afschrijven bij een abnormale gebeurtenis

Wanneer een vastgoed activum fysiek beschadigd raakt door een abnormale gebeurtenis (brand, overstroming, oorlogsgeweld, etc.), kan een extra afschrijving worden toegerekend aan het jaar waarin deze onvoorziene gebeurtenis plaatsvond. De schade is in een dergelijk geval zo omvangrijk, dat de kosten van herstel als kapitaaluitgaven of aanschaffings- of voortbrengingskosten moeten worden aangemerkt.⁴³ Verzekeringssuitkeringen dienen hierbij ook in aanmerking te worden

⁴¹ HR 23-09-2022, nr. 20/04195, V-N 2022/41.3

⁴² R.E.F.M. van der Vloet en R. IJsbrandij, Hoge Raad wijst arrest in woningcorporatiezaak: eindelijk duidelijkheid over kostprijsallocatie bij de sloop en nieuwbouw van bedrijfstvastgoed?, WFR 2022/197

⁴³ HR 20-10-1948, nr. B 8546

genomen. Dit werd onder meer duidelijk in de Hoge Raad zaak B 5515. In deze casus werd een fabrieksgebouw door brand vernietigd. Voor de herbouw keerde de verzekeraar een bedrag uit. De inspecteur belastte het verschil tussen de boekwaarde van het oude pand vóór de brand en de verzekeringsuitkering. De Hoge Raad oordeelde dat hetgeen in een afschrijvingsstelsel herbouwd is, voor de stichtingsuitgaven te boek moet worden gesteld. De inspecteur had het verschil terecht belast.⁴⁴ Daarnaast oordeelde de Hoge Raad in een andere casus dat wanneer de hersteluitgaven ruim een vierde van de fiscale kostprijs van het bedrijfsmiddel bedragen, sprake is van een bijzondere afschrijving. Alle uitgaven dienen in een dergelijk geval als verbetering te worden aangemerkt.⁴⁵

4. Ingrijpende verbouwing, algehele vernieuwing, radicale vernieuwing

Wanneer sprake is van een 'ingrijpende verbouwing', een 'algehele vernieuwing' of een 'radicale vernieuwing' in de winstsfeer dienen (achterstallig) onderhoud en verbetering in één bedrag te worden geactiveerd. Hierbij is een kostenaftrek niet toegestaan.

Wanneer een vastgoed activum technisch en economisch gezien hoogst verouderd is, dienen alle renovatie-uitgaven te worden geactiveerd.⁴⁶ Dit geldt ook wanneer een gedeelte van een vastgoed activum bouwvallig is, dit gedeelte wordt afgebroken en in het resterende gedeelte een groot aantal veranderingen en vernieuwingen wordt gerealiseerd.⁴⁷ Het is wel mogelijk dat wanneer zelfstandige delen van een pand radicaal zijn vernieuwd, werkzaamheden aan de overige (onder)delen van het pand niet leiden tot radicale vernieuwing van die betreffende delen. Deze uitgaven kunnen dan wel als onderhoudskosten kwalificeren.⁴⁸

5. Vervanging apart afgeschreven onderdelen

Wanneer onderdelen van een bedrijfsmiddel of een complex welke apart worden afgeschreven of waar apart een voorziening voor is gevormd (bijvoorbeeld wanneer sprake is van grote installaties) worden vervangen, dient men de kosten te activeren wanneer in de afschrijving van het onderdeel rekening is gehouden met de vervanging ervan. Wanneer sprake is van een gevormde voorziening, dienen de uitgaven hierop te worden afgeboekt.⁴⁹ Overigens is het bij vastgoed activa fiscaal gezien niet mogelijk om met losse componenten te werken zoals dat commercieel wel wordt voorgeschreven. Zie in dit kader ook paragraaf 2.2 van deze scriptie. Onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden dienen fiscaal als één geheel te worden beschouwd.⁵⁰

6. Hoge afschrijvingspercentages achterstallig onderhoud

Wanneer het afschrijvingspercentage 'zekere bandbreedtes' niet te boven gaat, zijn (achterstallige) onderhoudskosten in het jaar waarin deze worden gemaakt aftrekbaar.⁵¹ Het gaat om het herstellen van de oude toestand, de uitgave ziet op het verleden. Indien echter blijkt dat de waardevermindering, doordat onderhoud achterwege is gebleven, is verwerkt in de voorheen

⁴⁴ T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed (thesis), 2002, p. 507

⁴⁵ HR, 06-03-1991, nr. 26 814, BNB 1991/125

⁴⁶ Hof 's-Gravenhage, 10-10-1957, nr. 34/1957, BNB 1958/14

⁴⁷ HR, 17-09-1958, nr. 13 672, BNB 1958/296

⁴⁸ Hof Amsterdam, 23-01-1996, nr. 94/2956, VN 1996/2101, 14

⁴⁹ HR 12-04-1989, nr. 24 935, BNB 1989/157

⁵⁰ Wetsontwerp Wet werken aan winst, MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 37.

⁵¹ T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed, 2002, blz. 451

toegepaste afschrijvingen, dient de uitgave te worden geactiveerd en afgeschreven. Immers, met deze uitgave is dan in het verleden al rekening gehouden.⁵² (Achterstallig) onderhoud moet dus worden geactiveerd wanneer afschrijvingen mede dienen tot dekking van de waardevermindering die het gevolg is van het achterwege blijven van onderhoudswerkzaamheden in het verleden.

Volgens van der Heijden kan ook nog op basis van het gehanteerde afschrijvingspercentage een zeker omslagpunt worden bereikt op basis waarvan activering van onderhoudsuitgaven vanwege een bepaald afschrijvingspercentage geboden is.⁵³ Dit omslagpunt is overigens niet exact aan te geven. Bij een afschrijving van 2% per jaar zou volgens hem de aftrekbaarheid van onderhoudsuitgaven wellicht als aanvulling op die afschrijvingen beschouwd kunnen worden. Maar als het afschrijvingspercentage aanmerkelijk hoger is, is dat anders. Hij haalt hierbij ook Berkhout aan: "Als onderhoud achterwege wordt gelaten of wordt verwaarloosd, zal een ondernemer vermoedelijk rekening moeten houden met een lagere restwaarde, een kortere gebruiksduur en wellicht een ander afschrijvingstempo vergeleken met het geval waarin hij de zaak goed onderhoudt".⁵⁴

Uitzonderingssituaties 2: gedeeltelijk activeren onderhoud

In een aantal situaties moeten onderhoudsuitgaven verplicht gedeeltelijk worden geactiveerd. Aan de rechtspraak kunnen de volgende situaties worden ontleend:⁵⁵

1. Splitsing van kosten bij 'modernisering'
2. Aanzienlijke kosten toerekenbaar aan vorige eigenaar (Bodemplaat-arresten)

Hieronder zal ik deze onderwerpen nader bespreken.

1. Splitsing van kosten bij 'modernisering'

Wanneer een vastgoed activum wordt gemoderniseerd, dienen de uitgaven in principe te worden gesplitst. Hiervan zal ook bij verduurzamingsinvesteringen vaak sprake zijn. Ik zal op dit soort investeringen in hoofdstuk 4 verder ingaan.

De kosten voor verbetering komen bij modernisering niet in aftrek wanneer deze meer bedragen dan de kosten van onderhoud die men bij herstel in de oorspronkelijke toestand (het enkele herstellen of vernieuwen van het versletene) had moeten maken. Het surplus dat boven de normale onderhoudskosten uitkomt dient daarom te worden geactiveerd. De resterende verbeteringskosten, de kosten die gelijk zijn aan de normale onderhoudskosten, mogen wel in het jaar van investeren in aftrek worden gebracht.⁵⁶ Daarbij moet op de aard van het uitgevoerde werk worden gelet en de toestand waarin het gebouw zich bij de ingebruikneming en mogelijke latere aanpassingen bevond, doch niet op de staat van onderhoud van het gebouw tijdens de verkrijging door de huidige eigenaar.

Modernisering kan echter ook leiden tot een ingrijpende verbouwing, algehele vernieuwing of radicale vernieuwing. Dit is het geval als de nadruk ligt op het verbeteren van het activum en als dat niet meer in verhouding staat tot het te verrichten onderhoud. In dat geval gelden de regels zoals ik hiervoor onder punt 4 uiteen heb gezet. Berkhout geeft hierbij het voorbeeld van een (hotel) badkamer die ingrijpend wordt gemoderniseerd, waardoor een luxe ruimte ontstaat, terwijl er voorheen sprake was van een eenvoudige ruimte met wat licht achterstallig onderhoud. Het

⁵² HR, 02-03-1955, nr. 12 147, BNB 1955/132

⁵³ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

⁵⁴ T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed, Deventer: Kluwer 2013, p. 380

⁵⁵ Praktijkhandleiding woningcorporaties 2014, BDO, blz. 3, zie voor de rechtspraak de voetnoten hierna.

⁵⁶ HR, 24-04-1957, nr. 13 193, BNB 1957/190, HR, 03-10-1979, nr. 19 452, BNB 1980/231

uitgangspunt is dan de modernisering en de uitbreiding geweest en niet het verrichten van onderhoud.⁵⁷ Van der Heijden draagt ook een sprekend voorbeeld aan waarbij een cv-ketel wordt vervangen door een Warmte Koude Opslag (hierna: WKO)-installatie.⁵⁸ Er vindt daarbij - functioneel - herstel plaats van de verwarmingsfunctie, maar het is installatietechnisch wel wat anders: in dat opzicht zijn er weinig gelijkenissen. Kan dan nog worden gesproken van modernisering? En zo ja, dient dan van een verbetering te worden gesproken of kwalificeert dit als onderhoud? Op basis van de huidige jurisprudentie komt Van der Heijden tot de conclusie dat in het geschetste voorbeeld 100% activering van de uitgaven geboden is. Ik zal op dit voorbeeld terugkomen in hoofdstuk 4.

2. Aanzienlijke kosten toerekenbaar aan vorige eigenaar (Bodemplaat-arresten)

Wanneer gebruikt vastgoed wordt aangekocht kan gedeeltelijke activering verplicht zijn in het geval het aangekochte al een periode in gebruik is geweest bij koper en deze groot onderhoud aan een versleten onderdeel laat uitvoeren. De slijtage moet dan niet volledig aan de periode dat de koper de eigenaar is geweest zijn toe te rekenen. Als een onderdeel van een bedrijfsmiddel wordt vernieuwd en de kosten van deze vernieuwing vergeleken met de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel aanzienlijk zijn, dienen de kosten van vernieuwing op basis van goed koopmansgebruik te worden geactiveerd voor zover zij niet in hoofdzaak zijn veroorzaakt door het gebruik dat na de aankoop ervan is gemaakt door de koper.⁵⁹ Zo ging het in de casus van de bodemplaat arresten om het vernieuwen van de bodemplaat van een binnenschip, 8 jaar na aankoop van het 28 jaar oude schip. De Hoge Raad oordeelde dat 20/28^e van deze kosten moet worden geactiveerd, dit komt overeen met de periode voor de aankoop van het schip.

Het begrip 'aanzienlijk' is in de jurisprudentie niet verder uitgewerkt met een percentage. Op basis van de cijfers in de genoemde arresten lijkt 20% in ieder geval aanzienlijk te zijn.⁶⁰ Ook hier is weer de fiscale kostprijs van het bedrijfsmiddel de grondslag.

3.4 Afschrijvingsbeperking voor vastgoed

De Wet IB 2001 kent in artikel 3.30a een afschrijvingsbeperking voor vastgoed. Er mag fiscaal gezien slechts tot 100% van de WOZ waarde worden afgeschreven, de zogenoemde 'bodemwaarde'. Dit geldt zowel voor vastgoed in eigen gebruik als vastgoed dat voor de verhuur wordt gehouden. Commercieel gezien bestaat deze afschrijvingsbeperking niet. Dit op zichzelf staande feit kan tot wezenlijke verschillen in de administratie leiden, maar ook het feit dat de componentenbenadering (zie hoofdstuk 2, paragraaf 2.3.1) in dit geval fiscaal niet mag worden gevolgd. Onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden dienen fiscaal als één geheel te worden beschouwd.⁶¹ Hierbij valt te denken aan:

- ondergrond opstal en omliggende tuin en parkeerterrein;
- bouwkundige werken, bijvoorbeeld de fundering, het skelet, het dak, de gevel, de binnenwanden, de vloeren, de trappen en de plafonds;
- installaties, zoals werktuigkundige installaties, elektrotechnische installaties, liften en verwarming- en luchtbehandelingsinstallaties.

⁵⁷ T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed, 2002, blz. 454

⁵⁸ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

⁵⁹ HR 12-04-1989, nr. 24 935, BNB 1989/157, HR 5-02-1992, nr. 27 741, BNB 1992/136.

⁶⁰ Zie ook J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069, waarin hij fiscale hoegrootheden die zijn genoemd in de jurisprudentie in kaart brengt en met betrekking tot het begrip 'aanzienlijk' uitkomt op verschillende percentages tussen de 10% en 30%.

⁶¹ Wetsontwerp Wet werken aan winst, MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 37.

Commercieel zullen deze 'componenten' separaat worden afgeschreven, waarbij op grond niet wordt afgeschreven.

3.5 Het vormen van een kostenegaliseringsreserve en een voorziening

Op basis van artikel 3.53 Wet IB 2001 mag bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst een bedrag worden gereserveerd tot gelijkmatige verdeling van kosten en lasten. Dit wordt ook wel een egaliseringsreserve of kostenegaliseringsreserve (hierna: KER) genoemd. Een KER dient om kosten en lasten die door de bedrijfsuitoefening over enig jaar zijn opgeroepen, ten laste van dat jaar te brengen, ook al zijn zij daarin niet uitgegeven en zullen ze pas in een later jaar tot een piek in de uitgaven leiden (de zogenaamde 'piek-eis').⁶² De toerekening van kosten en lasten aan de juiste jaren staat voorop, conform goed koopmansgebruik. Het is een passiefpost die op de bedrijfseconomie is gebaseerd en waarvoor geen rechtens afdwingbare verplichting behoeft te bestaan.⁶³ De reserve is niet bedoeld voor het egaliseren van bedragen die van jaar tot jaar worden uitgegeven. Deze kosten blijven als onderhoudskosten kwalificeren en komen in aftrek in het jaar waarin ze worden gemaakt. Ook kan niet worden gereserveerd voor verbeteringen en vernieuwingen. Deze kosten worden geactiveerd en dienen te worden afgeschreven. De te reserveren bedragen hangen af van de te schatten kosten en lasten.

3.5.1 Het vormen van een KER

Een KER kan daarom worden gevormd als is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- de uitgaven waarvoor wordt gereserveerd betreffen kosten of lasten; geen andersoortige uitgaven zoals kapitaaluitgaven;
- er moet een redelijke mate van zekerheid bestaan dat de uitgaven zich zullen voordoen (het stellig voornemen of vaste gewoonte de uitgaven te doen);
- de kosten worden in de toekomst ongelijkmatig verdeeld uitgegeven (piek-eis);
- de kosten worden opgeroepen door de bedrijfsuitoefening in het jaar van dotatie aan de reserve.

3.5.2 Het vormen van een voorziening

Volgens het Baksteen-arrest⁶⁴ kan een voorziening worden gevormd als is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- er is sprake van toekomstige uitgaven (de 'redelijk mate van zekerheid eis');
- die hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan (de 'oorsprong eis');
- en ook overigens aan die periode kunnen worden toegerekend (de 'toerekening eis').

Sinds het Baksteen-arrest geldt daarom dat toekomstige uitgaven die naar goed koopmansgebruik aan het verstreken jaar kunnen worden toegerekend, per de balansdatum tot een passiefpost kunnen leiden. In de praktijk wordt sindsdien veelal een voorziening gevormd in plaats van een KER, omdat het met betrekking tot voorzieningen geldende regime van goed koopmansgebruik minder beperkingen kent.

Naar aanleiding van het Baksteen-arrest, waarin de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening op de voet van wat nu artikel 3.25 Wet IB 2001 is door de Hoge Raad aanzienlijk is verruimd, is in de

⁶² HR 20-08-1980, 19 897, BNB 1981/1

⁶³ T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed, 2002, blz. 459

⁶⁴ HR 26-08-1998, 33 417, BNB 1998/409

literatuur door verschillende auteurs gemeend dat de KER door dit arrest overbodig is geworden. Er zijn echter ook auteurs die van mening zijn dat er situaties zijn waarin geen voorziening kan worden gevormd, maar wel een KER.

3.5.3 Geldt de piek-eis bij het vormen van voorzieningen?

Er lijkt voor voorzieningen op het eerste oog niet direct een piek-eis te gelden. Dit onderschrijft Berkhout en hij is dan ook van mening dat de KER door het Baksteenarrest overbodig is geworden.⁶⁵ Deze mening herzielt hij echter in een stuk dat hij veertien jaar later schrijft (“De KER leek vanaf dat moment haar relevantie voor de praktijk te verliezen en daarmee de wetgeschiedenis, de doctrine en de jurisprudentie rond deze wettelijke reserve. Niets is echter minder waar”).⁶⁶ Het piekvereiste vormt volgens Berkhout en Van der Heijden “een goede aanvulling op het veroorzakingsbeginsel van goed koopmansgebruik om te ver doorgevoerde detaillering tegen te gaan. Het karakter van de reserve om te komen tot een meer gelijkmatige kostenverdeling in de tijd, vraagt erom niet ‘tot de laatste euro’ te egaliseren. Dat veronderstelt immers een bepaalde exactheid die er in werkelijkheid niet is: het gaat namelijk voor een belangrijk deel om de verwerking van verwachtingen.”. Auteurs menen in dit stuk ook dat bij de verhuur van vastgoed niet altijd een voorziening voor groot onderhoud kan worden gevormd omdat de verhuur van vastgoed kwalificeert als een doorlopende samengestelde prestatie waarbij de opbrengsten en kosten niet altijd goed te matchen zijn. Dit kan er op basis van het lease arrest BNB 1998/395 toe leiden dat een onderhoudsvoorziening niet mogelijk is.⁶⁷

In dit arrest oordeelde de Hoge Raad onder meer over de vorming van een voorziening door een autoleasemaatschappij. Deze onderneming hield zich bezig met operationele leasing van personenauto's en gebruikte daarbij ‘gesloten calculatiecontracten’, waarbij de exploitatie- en waardeverschillen voor zijn rekening kwamen. De leasemaatschappij ging in de berekening van de in rekening te brengen leasetermijnen onder meer uit van een vast bedrag per kilometer voor onderhoudskosten. De onderhoudsuitgaven werden echter hoger naarmate de auto's ouder werden. Voor de gesloten contracten wilde de leasemaatschappij een voorziening vormen voor het verschil tussen de in de leasetermijnen begrepen vergoeding voor onderhoudskosten en de werkelijke onderhoudskosten. Het hof had vastgesteld dat belanghebbende één doorlopende prestatie verrichtte: het ter beschikking stellen van een deugdelijk functionerende personenauto. Daarom bestond er volgens het hof geen goede grond om voor een gedeelte van de ontvangen leasetermijnen een voorziening te vormen. De onderhoudskosten werden door de leasemaatschappij niet gemaakt tijdens de slijtage als gevolg van het gebruik, maar werden opgeroepen door het feitelijk verrichten van onderhoudswerkzaamheden. De Hoge Raad concludeerde in deze casus dat het niet geoorloofd is om voor een onderdeel van een doorlopende prestatie (in casu: voor de stijgende onderhoudsuitgaven) rechtstreeks (of via de afschrijving) een voorziening te vormen. Daarom komt volgens auteurs voor dit soort gevallen de op goed koopmansgebruik gebaseerde KER weer in beeld, net als vóór het Baksteenarrest.

Lubbers heeft een reactie op het artikel van Berkhout en Van der Heijden geschreven en is van mening dat zowel bij het vormen van een voorziening als bij een KER moet zijn voldaan aan het piekvereiste.⁶⁸ Door het piekvereiste kan op praktische wijze een onderscheid worden gemaakt

⁶⁵ T.M. Berkhout, *Fiscaal afschrijven op vastgoed* (thesis), 2002, blz. 459

⁶⁶ T.M. Berkhout & J.M. van der Heijden, ‘Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend’, *WFR* 2016/9

⁶⁷ HR 31-08-1998, ECLI:NL:HR:1998:BI6569, BNB 1998/395

⁶⁸ A.O. Lubbers, ‘Plofkipvoorzieningen op de korrel’, *WFR* 2016/38

tussen reguliere, jaarlijkse onderhoudswerkzaamheden (naar voren halen is niet mogelijk) en groot onderhoud (naar voren halen is wel mogelijk). Overigens is Lubbers het niet met Berkhout en Van der Heijden eens als het aankomt op het niet kunnen vormen van een onderhoudsvoorziening door vastgoedverhuurders. Dat is volgens hem “zeer wel mogelijk.”.

Er zijn echter auteurs die wel van mening zijn en blijven dat de piek eis niet geldt voor voorzieningen, bijvoorbeeld De Groot, Simons & Meussen⁶⁹ en Visser & Van der Vloet.⁷⁰ Zij concluderen dat uit de jurisprudentie geen piekvereiste volgt als voorwaarde voor het vormen van een onderhoudsvoorziening. Volgens hen is een piekvereiste zelfs in strijd met de jurisprudentie en met het veroorzakingsbeginsel en het matchingbeginsel van goed koopmansgebruik, omdat dit een juiste toerekening van de kosten belemmert. Ook Bruijsten ziet in de jurisprudentie geen aanknopingspunten om te moeten uitgaan van een piek in de uitgaven.⁷¹

De staatssecretaris neemt in het Besluit Jaarwinst van januari 2023 de positie in dat de piek-eis wel geldt: “Door de vorming van een voorziening groot onderhoud worden kosten naar voren gehaald. Hiervoor is een rechtvaardigingsgrond nodig. Een voorziening groot onderhoud is gerechtvaardigd als de toekomstige, aftrekbare onderhoudsuitgaven waarvoor de voorziening wordt gevormd in het jaar waarin de onderhoudswerkzaamheden worden verricht, naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zullen zijn. Of deze rechtvaardigingsgrond aanwezig is, wordt per bedrijfsmiddel beoordeeld.”⁷²

Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant geldt deze piek-eis echter niet.⁷³ Naar het oordeel van de rechtbank volgt uit het Baksteenarrest noch uit de ratio daarvan dat een piek-vereiste geldt bij het vormen van een voorziening. Tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij Hof 's-Hertogenbosch.

In een memo van de Belastingdienst⁷⁴ is ook opgemerkt dat de piek-eis zowel geldt voor de KER als voor voorzieningen. Daarbij neemt de Belastingdienst het standpunt in dat is voldaan aan de piek-eis wanneer sprake is van een “onregelmatig verloop van de verwachte toekomstige onderhoudsuitgaven” en er daarbij substantiële afwijkingen zijn ten opzichte van het normale niveau van de onderhoudsuitgaven in andere jaren. De beoordeling of er sprake is substantiële afwijkingen moet op basis van het memo plaatsvinden op ondernemingsniveau in plaats van per actief. Deze benadering perkt de mogelijkheid tot het vormen van een voorziening of een KER sterk in.

De mogelijkheid tot vorming van een voorziening op de commerciële balans is vastgelegd in artikel 2:374, eerste lid BW. Zoals ook uit het vorige hoofdstuk van deze scriptie bleek, kan een voorziening worden opgenomen voor kosten die in een volgend jaar zullen worden gemaakt, wanneer het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het huidige of een voorafgaand boekjaar en de voorziening strekt tot het gelijkmatig verdelen van lasten over meerdere boekjaren. Deze commerciële voorziening kan worden vergeleken met de KER. Voor het commercieel kunnen vormen van een voorziening kennen de RJ echter geen piekvereiste.⁷⁵ Dat is minder stringent dan de fiscale regels en meningen die uit hetgeen in deze paragraaf is beschreven volgen.

⁶⁹ J. de Groot, J. Simons & G.T.K. Meussen, ‘Over het verschil tussen een KER en een voorziening’, WFR 2018/59, 7232, p. 404

⁷⁰ P. Visser & R.E.F.M. van der Vloet, ‘Introductie van een piekvereiste voor het vormen van een fiscale voorziening groot onderhoud?’, WFR 2020/159, 7349, p. 1095

⁷¹ C. Bruijsten, Aftrek van uitgaven voor verduurzaming van gebouwen, NLF-W 2023/20

⁷² Besluit Jaarwinst, BWBR0047865, 25-01-2023, Stcrt. 2023, 4100, paragraaf 3.2.4

⁷³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 9 maart 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:1479, V-N 2023/19.4

⁷⁴ Belastingdienst, Memo van 21 september 2016, Voorziening groot onderhoud voor woningcorporaties

⁷⁵ RJ 212.451

3.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik de fiscale verwerking van investeringen in een vastgoed activum en de overeenkomsten en verschillen met de commerciële verwerking in de administratie onderzocht. Er is een zekere overlap waar te nemen tussen de commerciële en fiscale manier van verwerken, maar er zijn ook wezenlijke verschillen waarop ik nader ben ingegaan in de paragrafen.

De fiscale voorwaarden van de eerste activering van een nieuwe investering zijn min of meer hetzelfde als de commerciële, waarbij als hoofdregel geldt dat alle nieuwe investeringen dienen te worden geactiveerd, zo lang het activum maar langer meegaat dan één boekjaar. Investeringsgedaan tijdens de levensduur van een vastgoed activum dienen commercieel gezien in principe te worden geactiveerd. Fiscaal gezien is met name van belang of sprake is van onderhouds- of verbeteringskosten. Als onderhoudskosten kunnen kosten worden gekwalificeerd voor het in stand houden van een activum, kosten die achteruitgang en verval voorkomen. Deze kosten worden in de fiscale winst- en verliesrekening verwerkt. Voor kwalificatie als verbetering moet een wezenlijke verandering worden aangebracht waardoor het activum naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat. Deze kosten dienen te worden geactiveerd.

Fiscaal gezien kunnen vastgoed activa slechts tot de bodemwaarde (WOZ waarde) worden afgeschreven. Dit geldt niet voor commerciële doeleinden.

Er kan fiscaal gezien onder voorwaarden een KER of voorziening worden gevormd. Commercieel gezien kan ook een voorziening worden gevormd.

Hoofdstuk 4 - De verwerking van verduurzamingsinvesteringen in vastgoed activa: Zijn nadere fiscale maatregelen gewenst?

In de huidige tijd vinden veel specifieke investeringen plaats in het kader van het verduurzamen van vastgoed. Deze investeringen zijn al dan niet noodzakelijk wanneer het aankomt op het verkrijgen van het juiste energielabel voor te verhuren vastgoed⁷⁶, maar ook in het kader van de komende duurzaamheidsrapportages en andere regelgeving is dit een relevant onderwerp waar men bij het bepalen van de fiscale winst regelmatig mee worstelt.

Van der Heijden erkent deze worsteling, de toerekening van verduurzamingsuitgaven aan gebouwen in de tijd is niet altijd direct helder.⁷⁷ Het belang van een correcte toerekening wordt volgens hem de komende jaren nog relevanter vanwege de huidige klimaatdiscussies en de daaruit voortvloeiende verduurzamingsopgave en energietransitie.

In dit hoofdstuk zal ik de specifieke fiscale voorwaarden ten aanzien van verduurzamingsinvesteringen nader uitwerken en onderzoeken of nadere fiscale maatregelen gewenst zijn.

4.1 Onderhoud, verbetering of een tussenvorm (splitsen)

In de praktijk gebruikt men verschillende termen voor de werkzaamheden die aan vastgoed activa worden verricht, zoals bijvoorbeeld: groot onderhoud, dagelijks onderhoud en mutatie-onderhoud maar ook verbouwen, renoveren, vernieuwen, herontwikkelen en transformeren. De fiscale verwerking van deze werkzaamheden wordt in paragraaf 3.3 hiervoor besproken. Conclusie is dat het erg van de omstandigheden van het geval afhangt of kosten als onderhoudskosten kwalificeren of geactiveerd dienen te worden, of wellicht gesplitst dienen te worden verwerkt.

Bij de modernisering van vastgoed, waarvan bij het verduurzamen vaak sprake is, is in het algemeen de tussenvorm van toepassing waarbij de kosten in onderhoudskosten en verbeteringskosten dienen te worden gesplitst (zie ook paragraaf 3.3.2). Er zal bij modernisering namelijk vaak sprake zijn van bouwkundige en/of installatietechnische vervanging (het herstellen van slijtage), maar eveneens van vernieuwing.⁷⁸ De Hoge Raad oordeelde hierover al in 1979 ten aanzien van een veehouder: "Ingeval een ondernemer overgaat tot vervanging van versleten of onbruikbaar geworden kalverboxen in een schuur door grotere of door boxen van een betere hoedanigheid is, aangenomen dat niet van een wezenlijke verandering van die schuur doch slechts van een modernisering sprake is, van de daarvoor uitgegeven som zodanig bedrag als onderhoudskosten aan te merken als nodig ware geweest tot loutere herstelling van hetgeen versleten of onbruikbaar is geworden, terwijl slechts het overige uitmaakt een te activeren uitgave tot verandering."⁷⁹ De uitgaven dienden gesplitst te worden in een aftrekbaar deel en een te activeren deel.

4.2 De mogelijkheid tot het vormen van een voorziening voor verduurzamingsinvesteringen

Wanneer aan de Baksteen-criteria zoals genoemd in paragraaf 3.5.2 is voldaan, kan een voorziening worden gevormd, de discussie omtrent het aanwezig zijn van een piek in de uitgaven daargelaten. Om een voorziening te kunnen vormen dient te zijn voldaan aan het oorsprong-, toerekenings- en

⁷⁶ Artikel 3.87 van het Besluit bouwwerken leefomgeving: "Het is verboden om een kantoorgebouw in gebruik te nemen of te gebruiken zonder een geldig energielabel als bedoeld in artikel 6.29 met een maximumwaarde voor primair fossiel energiegebruik van 225 kWh/m².jr, bepaald volgens NTA 8800, of met een in een letter of lettercombinatie uitgedrukte weergave van de energieprestatie van C of beter, die daarin op grond van bij ministeriële regeling gestelde regels is omgezet."

⁷⁷ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

⁷⁸ J.M. van der Heijden, Fiscale verwerking van verduurzamingsuitgaven van gebouwen, NLF-W 2023/29

⁷⁹ HR 3-10-1979, nr. 19 452, BNB 1980/231

zekerheidsvereiste. Volgens Bruijsten is het mogelijk om aan deze vereisten te voldoen bij verduurzamingsinvesteringen, maar volgens Van der Heijden is dit niet het geval.⁸⁰ Het verschil van mening zit met name in het oorsprong vereiste; de vraag of de feiten en omstandigheden zich in de periode voorafgaande aan de balansdatum hebben voorgedaan. Bruijsten denk niet dat in het geval van verduurzaming kan worden gesteld dat sprake is van een risico dat - of aanleiding die uitsluitend in de toekomst ligt. In brede kring wordt aangenomen dat de klimaatverandering allang gaande is. Dit argument kan Van Der Heijden moeilijk plaatsen. Hij vraagt zich af of de aanleiding van verduurzamingsuitgaven in het verleden ligt en vermoed dat het vormen van een voorziening op dit oorsprong vereiste stuk zullen lopen.

Zelf denk ik dat per verduurzamingsinvestering gekeken dient te worden of al dan niet een voorziening kan worden gevormd, het ligt naar mijn idee echt aan de feiten en omstandigheden. Bij een echte verduurzaming, zoals vermindering van CO₂ uitstoot zonder dat hier formele regelgeving aan ten grondslag ligt, ben ik van mening dat aan het oorsprong vereiste kan worden voldaan als ik de lijn van Bruijsten doortrek. Bij een meer reglementaire verduurzaming ligt dit anders. Dit was het geval bij een recente Rechtbankzaak waarbij een varkensfokkerij moest investeren in luchtwassers omdat het bedrijf anders niet meer mocht worden gecontinueerd.⁸¹ De Rechtbank oordeelde als volgt: “Belanghebbende is voor de voortzetting van de varkensfokkerij wettelijk verplicht om de uitstoot van ammoniak, geur en fijnstof te verminderen. Door het (laten) installeren van luchtwassers brengt belanghebbende zijn bedrijf met deze (nieuwe) regelgeving in overeenstemming. De voor de aanpassing noodzakelijke uitgaven worden derhalve niet opgeroepen door de bedrijfsuitoefening vóór 31 december 2017, maar dienen alleen te worden gemaakt om de bedrijfsuitoefening in de toekomst te kunnen voortzetten en werpen eerst in de toekomst hun nut af. Zonder luchtwassers mag belanghebbende zijn onderneming op de huidige locatie in de toekomst niet meer exploiteren.” Hier kan geen voorziening worden gevormd, de kosten dienen geactiveerd te worden.

4.3 Fiscale stimuleringsmaatregelen

Er zijn in fiscale zin een aantal maatregelen waarvan men in de praktijk kan profiteren. Dit betreft de investeringsaftrek en willekeurig afschrijven. Met de energie-investeringsaftrek (hierna: EIA), milieu-investeringsaftrek (hierna: MIA) en versnelde afschrijving (hierna: Vamil) zijn stimuleringsmaatregelen in het leven geroepen voor duurzame investeringen. Daarnaast zijn er ook verschillende subsidies verkrijgbaar, maar die laat ik in dit stuk verder buiten beschouwing.

De EIA is een fiscale regeling die zich richt op investeringen die energiebesparingen opleveren. Door te investeren in energiebesparende activa kan 40% van de investeringskosten in aftrek worden gebracht op de fiscale winst.⁸² De MIA en Vamil bieden fiscaal voordeel bij een investering in milieuvriendelijke activa. Een fiscale aftrek van de winst van 45%, 36% of 27% is mogelijk, afhankelijk van het type investering.⁸³

De EIA en MIA kwalificeren puur als een investeringsaftrek en staan los van de verdere boekhoudkundige verwerking van de investering. De Vamil maakt het mogelijk om 75% van een

⁸⁰ C. Bruijsten, Aftrek van uitgaven voor verduurzaming van gebouwen, NLF-W 2023/20, J.M. van der Heijden, Fiscale verwerking van verduurzamingsuitgaven van gebouwen, NLF-W 2023/29

⁸¹ Rb. Zeeland-West-Brabant, 13-07-2023, nr. 21/5920

⁸² Artikel 3.42 Wet IB 2001, 2024

⁸³ Artikel 3.42a Wet IB 2001, 2024

investering op een willekeurig moment af te schrijven. Dit leidt tot een tijdelijk liquiditeitsvoordeel, in latere jaren kan namelijk minder worden afgeschreven.

4.4 Investerings vanwege verscherpte of nieuwe regelgeving

Vanuit het perspectief van het klimaat zal bij verduurzaming in het algemeen sprake zijn van een verbetering in klimaattechnische zin. Vanuit fiscaal perspectief dient echter nog steeds gekeken te worden naar de aloude arresten van de Hoge Raad: Voor de fiscale beoordeling van de investering is enkel de bouwtechnische of installatietechnische toestand voordat de werkzaamheden zijn verricht van belang. Dit werd nogmaals bevestigd in 1998 door de Hoge Raad.⁸⁴ In deze zaak was sprake van werkzaamheden aan een aantal panden om deze te laten voldoen aan verscherpte milieuwetgeving. Het Hof had geoordeeld dat de kosten hiervan aftrekbaar zijn omdat zij nodig waren om achteruitgang en verval van de panden in milieutechnisch opzicht te voorkomen. Volgens het Hof was daarom geen sprake van verbeteringskosten. Volgens de Hoge Raad miskent dit oordeel echter dat het voor de beantwoording van de vraag of sprake is van onderhoud dan wel verbetering aankomt op de aard van de werkzaamheden in bouwtechnische zin. Kosten die hieruit voortvloeien zouden daarom als onderhoudskosten kwalificeren, mocht er geen sprake zijn van een verbetering anderszins. Er bestaat daarom niet zoiets als het 'milieutechnisch' in stand houden van een gebouw. Wanneer dit oordeel naar de huidige tijd wordt doorgetrokken, bestaat er volgens Bruijsten waarschijnlijk ook niet zoiets als het 'klimaattechnisch' in stand houden van een gebouw.⁸⁵ Hier is Van der Heijden het echter niet mee eens. Hij meent dat uitgaven die op grond van die nieuwe voorwaarden moeten worden gedaan, niet zonder meer aan te merken als onderhoudsuitgaven. Volgens hem zullen volgens goed koopmansgebruik uitgaven die vanwege verscherpte of nieuwe regelgeving worden gedaan, in de regel geen direct aftrekbare kosten zijn. Deze moeten worden geactiveerd en aan toekomstige jaren worden toegerekend. Hij noemt hierbij de casus waarbij een varkensfokkerij moest investeren in luchtwassers omdat het bedrijf anders niet meer mocht worden gecontinueerd.⁸⁶

Zelf denk ik dat het ook hier van de omstandigheden van het geval afhangt of uitgaven vanwege verscherpte of nieuwe regelgeving als onderhoudsuitgaven, verbetering of wellicht de tussenvorm kwalificeren. Het is niet zwart wit. Ik sluit daarbij aan bij het aloude onderscheid zoals beschreven in paragraaf 3.3 en vind dat een investering alleen als verbetering kwalificeert als er daadwerkelijk nutsprestaties worden toegevoegd aan het gebouw, de kosten worden gedrukt, de capaciteit wordt uitgebreid of de levensduur wordt verlengd. Daarbij kan het dus ook voorkomen dat de investering deels als onderhoud en deels als verbetering kwalificeert.

4.5 De aanhoudende onduidelijkheid en impact hiervan bij de fiscale winstberekening

De huidige klimaatdoelstellingen kunnen er volgens Van der Heijden toe leiden dat de komende jaren meer geld beschikbaar komt voor verbeteringsuitgaven en minder voor ('zuivere') onderhoudsuitgaven.⁸⁷ De uitgaven zullen daarbij in bouw- en installatietechnische zin meer gericht zijn op veranderen en minder op herstellen van opgetreden slijtage. Zoals uit paragraaf 3.2 ook blijkt, zullen daardoor naar verwachting minder investeringen direct ten laste van de winst- en

⁸⁴ HR 07-10-1998, nr. 31 810, BNB 1998/413

⁸⁵ C. Bruijsten, Aftrek van uitgaven voor verduurzaming van gebouwen, NLF-W 2023/20

⁸⁶ Rb. Zeeland-West-Brabant, 13-07-2023, nr. 21/5920

⁸⁷ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

verliesrekening kunnen komen, maar geactiveerd dienen te worden. Dat is voor bedrijven niet altijd een gunstige uitkomst en zeker niet in een tijd waarin meer investeringen noodzakelijk blijken.

Daarnaast is het voor vastgoed activa die de bodemwaarde hebben bereikt al helemaal niet gunstig om dit soort items te activeren, want in een dergelijk geval kunnen in fiscaal opzicht de afschrijvingslasten niet meer in aanmerking worden genomen. Vastgoedinvesteerders stellen de verhouding tussen afschrijven, afwaarderen, onderhoud en verbetering daarom steeds vaker ter discussie.⁸⁸ Deze constatering van Berkhout uit 2013 is nog altijd actueel, zo niet nog relevanter dan toen. Van der Heijden meent dat de Hoge Raad aan zet is om de rechtszekerheid over de fiscale winstbepaling rond verduurzamingsinvesteringen te vergroten. Lubbers sluit zich daarbij aan, maar volgens hem is het aan de Staatssecretaris om een nieuw beleidsbesluit in dit kader uit te vaardigen.⁸⁹ Daar sluit ik mij volledig bij aan, met de aantekening dat er het liefste nieuwe wetgeving in dit kader wordt geïntroduceerd om alle onzekerheid voor eens en altijd weg te nemen. In de volgende paragraaf zal ik onderzoeken wat de mogelijkheden hiertoe zijn.

4.6 Zijn nadere fiscale maatregelen gewenst?

Door de onduidelijkheid die in de praktijk heerst als het aankomt op verduurzamingsinvesteringen zijn naar mijn idee nadere fiscale maatregelen gewenst. De aloude criteria van de Hoge Raad zijn niet zonder meer in de huidige tijd toepasbaar en kunnen tot discussiepunten leiden met de inspecteur. Om dit soort mogelijke discussies in betere banen te leiden of te voorkomen zijn er een aantal punten die verduidelijkt zouden kunnen worden. Dit moet echter wel doeltreffend, doelmatig en uitvoerbaar zijn.

Het kan om redenen van eenvoud wenselijk zijn voor ondernemers om zo min mogelijk commercieel/fiscale verschillen in de boekhouding te hebben. Het kan echter ook wenselijk zijn voor ondernemers om deze verschillen juist wel te hebben wanneer in fiscale zin sneller sprake is van een aftrek in het jaar zelf, gezien de cashpositie van de ondernemer of het feit dat een actief de bodemwaarde al heeft bereikt. Ik ga hieronder van beide typen ondernemers uit.

4.6.1 Fysiek versus 'behoud van dezelfde functie'

Zoals uit paragraaf 4.4 al bleek, kijkt de Hoge Raad voor de fiscale duiding van uitgaven zuiver bouwkundig en installatietechnisch naar de casus. De Hoge Raad hanteert een fysiek criterium, slechts bij een identieke vervanging is sprake van onderhoud. Bij een modernisering of verduurzaming dient vaak een splitsing plaats te vinden, of zelfs geheel te worden geactiveerd.

De fiscale verwerking van verduurzamingswerkzaamheden zou kunnen worden gefaciliteerd door het fysieke onderhoudscriterium te vervangen door het criterium van het 'behoud van dezelfde functie', aldus Van der Heijden.⁹⁰ Daarbij zou aangesloten kunnen worden bij hedendaagse ('fysieke') bouwkundige en installatietechnische normen. Dit lijkt ertoe dat de kosten van de investering als onderhoudskosten in aanmerking kunnen worden genomen. Ik kom hierbij ook terug op het eerdere voorbeeld van Van der Heijden met betrekking tot de WKO-installatie, dat ik in paragraaf 3.3.2 noemde. Hier vindt functioneel herstel plaats.

⁸⁸ T.M. Berkhout, *Fiscaal afschrijven op vastgoed*, Deventer: Kluwer 2013, p. 6.

⁸⁹ A.O. Lubbers, *Klimaatverandering en goed koopmansgebruik*, WFR 2022/44

⁹⁰ J.M. van der Heijden, *Fiscaal verduurzamen en moderniseren*, TFO 2019/165.1

Dit voorstel lijkt goed in de huidige tijdsgeest te passen. Ik pleit wel voor een optionele variant, zodat dit voor beide typen ondernemers die ik heb genoemd goed kan uitpakken. Een verplichte variant benadeelt namelijk de ondernemer die graag zo veel mogelijk activeert en in lijn met de commerciële cijfers handelt. De optionele variant is uitvoerbaar, want er wordt aangesloten bij de huidige manier van het verwerken van onderhoudskosten. Het is daarmee ook doelmatig en doeltreffend, want beide typen ondernemers zullen goed met deze variant kunnen leven omdat zij worden bevoordeeld/niet worden benadeeld.

4.6.2 Uitzondering op afschrijvingsbeperking bodemwaarde bij energie-investering

Een andere manier om investeringen fiscaal te stimuleren is het aansluiten bij de Energielijst.⁹¹ De investeringskosten van objecten genoemd op deze lijst zouden dan direct ten laste van de winst- en verliesrekening gebracht mogen worden. Als een activering gewenst is door een onderneming die het liefst zoveel mogelijk bij zijn commerciële administratie aansluit, zou deze investering kunnen worden uitgezonderd van de afschrijvingsbeperking voor activa die de bodemwaarde⁹² hebben bereikt. Deze oplossingsrichting kwam ter sprake op de Fiscale conferentie 'Vastgoed' 2023.⁹³

Ook dit voorstel past goed in de huidige tijdsgeest. Het voorstel is doeltreffend, want het maakt een directe kostenaf trek mogelijk en beperkt de afschrijvingsbeperking. Het is ook uitvoerbaar, de enige extra handeling die moet worden verricht is het checken van de Energielijst. Dat maakt het voorstel ook doelmatig, met een minimale inspanning wordt een maximaal resultaat bereikt ten aanzien van verduurzamingsinvesteringen. Beide typen ondernemers zullen blij zijn met dit voorstel.

4.6.3 Herinstructie van de herbestedingsreserve

Van der Heijden stelt ook nog de herinstructie van de herbestedingsreserve voor een selecte groep belastingplichtigen.⁹⁴ Maatschappelijke ondernemingen, waaronder woningcorporaties, vervullen voor de verduurzamingsopgave in Nederland een belangrijke rol. Hij zou voor hen willen bezien of het mogelijk is om een tegemoetkoming te creëren, omdat hij zich afvraagt of we met de huidige fiscale dogmatiek tot de maatschappelijk gewenste uitwerking komen. Hiervoor heeft hij de herinstructie van de herbestedingsreserve voor lichamen voor algemeen nut op het oog. In het oude artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 was bepaald:

“De kosten waarvoor een herbestedingsreserve kan worden gevormd zijn de in het jaar of in de volgende drie jaren te verrichten: (a) uitgaven ter zake van de aanschaf, voortbrenging of verbetering van bedrijfsmiddelen, of (b) uitgaven ter zake van projecten voorzover het lichaam daardoor naar verwachting een verlies zal lijden.”

Het lijkt mij niet gewenst om het aanhouden van een herbestedingsreserve slechts voor een beperkte groep belastingplichtigen mogelijk te maken. Iedereen heeft een rol in de energietransitie, of het nu gaat om verduurzamingsprojecten van grote bedrijfspanden of het aanschaffen van zonnepanelen voor op het dak van een kleiner bedrijfspand, al dan niet verricht door een lichaam van algemeen nut. Er kan veel discussie ontstaan over welke lichamen als lichaam van algemeen nut kwalificeren. Ook betwijfel ik of niet eenzelfde resultaat kan worden verkregen met het creëren van

⁹¹ <https://data.rvo.nl/subsidies-regelingen/milieulijst-en-energielijst/2024?type=all>

⁹² Artikel 3.30a Wet IB 2001

⁹³ Verslag van de Fiscale conferentie 'Vastgoed' 2023, Mr. K.J. de Goede & mr. L.P. Kremer, WFR 2023/122

⁹⁴ J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1

een 'normale' (onderhouds)voorziening of KER. Dit zal in veel casus wel het geval zijn. Ik snap wel waarom Van der Heijden dit voorstel doet, hij komt immers tot de conclusie dat geen voorziening kan worden gevormd voor verduurzamingsinvesteringen in verband met het niet voldoen aan het oorsprong vereiste. Ik denk daar genuanceerder over, zie ook hiervoor in paragraaf 4.2.

Ik vind deze oplossingsrichting daarom niet doeltreffend wanneer het aankomt op alle ondernemers. Het is wel uitvoerbaar en doelmatig, er dienen gelijksoortige handelingen te worden verricht als bij het vormen van een voorziening of KER. Toch zou ik de staatssecretaris niet willen aanraden dit voorstel te volgen. Voor de voorstellen uit paragraaf 4.6.1 en 4.6.2 zou ik echter wel willen pleiten dat deze in wetgeving of een nieuw beleidsbesluit worden meegenomen. Het is dan vervolgens aan de Hoge Raad om te oordelen of deze moderne opvattingen daadwerkelijk binnen het begrip van goed koopmansgebruik 2.0 passen.

4.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik kunnen concluderen dat voor verduurzamingsinvesteringen een aparte set aan regels en voorwaarden geldt wanneer het op de fiscale verwerking aankomt.

Verduurzamingsinvesteringen dienen vaak deels te worden geactiveerd en kunnen deels als kosten in aftrek komen in het jaar van investeren. Er zullen op basis van de huidige stand van de jurisprudentie in het kader van verduurzaming over het algemeen minder investeringen direct ten laste van de winst- en verliesrekening kunnen komen. Deze investeringen dienen geactiveerd te worden. Dat is voor belastingplichtigen niet altijd een gunstige uitkomst en zeker niet in een tijd waarin meer investeringen noodzakelijk blijken. Voor vastgoed activa die de bodemwaarde hebben bereikt is het totaal ongunstig om dit soort items te activeren, want in een dergelijk geval kunnen in fiscaal opzicht de afschrijvingslasten niet meer in aanmerking worden genomen. Er heerst veel onduidelijkheid over de fiscale verwerking van verduurzamingsuitgaven. Daarom dienen nadere fiscale maatregelen te worden genomen ter verduidelijking. Zo lijkt het mij goed om bij de fiscale verwerking van verduurzamingswerkzaamheden niet meer puur bij het fysieke onderhoudscriterium aan te sluiten en het criterium van het 'behoud van dezelfde functie' te introduceren. Een andere manier om investeringen fiscaal te stimuleren is het aansluiten bij de Energielijst. De investeringskosten van objecten genoemd op deze lijst zouden dan direct ten laste van de winst- en verliesrekening gebracht mogen worden. Als een activering gewenst is, zou deze investering kunnen worden uitgezonderd van de afschrijvingsbeperking voor activa die de bodemwaarde hebben bereikt.

Hoofdstuk 5 - Commercieel-fiscale verschillen nader beschouwd: Is gelijkschakeling mogelijk en gewenst in het kader van verduurzamingsuitgaven?

Wanneer het over de verwerking van investeringen in vastgoed activa gaat is er een zekere overlap waar te nemen tussen de commerciële en fiscale manier van verwerken, maar er zijn zeker ook wezenlijke verschillen. In dit hoofdstuk zal ik onderzoeken of gelijkschakeling mogelijk en gewenst is, in het bijzonder in het kader van verduurzamingsuitgaven. Dit moet echter wel doeltreffend, doelmatig en uitvoerbaar zijn. Ik ga er hierbij vanuit dat de commerciële boekhouding leidend is en dat aanpassingen vanuit de fiscaliteit dienen te volgen.

Het kan om redenen van eenvoud wenselijk zijn voor ondernemers om zo min mogelijk commercieel/fiscale verschillen in de boekhouding te hebben. Is het mogelijk om ook voor fiscale doeleinden de qua timing ongunstigere, commerciële manier van verwerken te volgen en bepaalde kosten die direct kunnen worden genomen, te activeren?

Het kan echter ook wenselijk zijn voor ondernemers om deze verschillen juist wel te hebben wanneer in fiscale zin sneller sprake is van een aftrek in het jaar zelf, gezien de cashpositie van de ondernemer of het feit dat een actief de bodemwaarde al heeft bereikt.

Ik zal hieronder ook van dit onderscheid in typen ondernemers uit blijven gaan.

5.1 Kostenaf trek versus activering

Fiscaal gezien lijkt er meer ruimte te zijn voor kostenaf trek bij onderhoudsuitgaven. Alle kosten die niet tot een verbetering leiden kunnen direct in aftrek komen. Commercieel gezien mogen alleen regelmatig terugkomende onderhoudsuitgaven direct ten laste van de winst worden gebracht. Derhalve dienen vanuit commercieel oogpunt meer investeringen te worden geactiveerd. Zie ook hoofdstuk 2 en 3 in dit kader.

Ondernemingen die een zo eenvoudig mogelijke commercieel/fiscale boekhouding willen met zo min mogelijk verschillen zouden wellicht ook tot activering van alle investeringskosten willen overgaan. Hier staan de arresten van de Hoge Raad die in de voorgaande hoofdstukken zijn genoemd en goed koopmansgebruik echter in aan in de weg. Kosten die zijn gemaakt en niet tot een verbetering leiden, kunnen simpelweg niet worden geactiveerd.⁹⁵ Ironisch genoeg zou dit fiscaal tot een ongunstiger situatie leiden, namelijk tot het pas later kunnen verantwoorden van de kosten. Toch is het niet mogelijk vanuit fiscaal oogpunt om deze kosten te activeren. Ik zou ook geen voorstel in deze scriptie durven doen die tornt aan de uitgangspunten van goed koopmansgebruik.

Het bovenstaande zou nog wel over een andere boeg gegooid kunnen worden. Zo poneerden Van der Heijden en Van der Vloet de volgende stelling op de Fiscale conferentie 'Vastgoed' 2023: "Identieke vervanging van onderdelen is in de praktijk (nagenoeg) niet mogelijk. Vanwege doorlopende technologische ontwikkelingen is daarom activering van onderhoudsuitgaven vereist."⁹⁶ Vanuit de zaal werd verschillend op deze stelling en denkrichting gereageerd. Deze denkrichting helpt bij het gelijktrekken van het commercieel en fiscaal verwerken van dergelijke investeringen en is daarmee doelmatig voor deze ondernemingen, omdat zij zo min mogelijk commercieel/fiscale verschillen in de boeken willen. De praktische invulling van deze denkrichting is

⁹⁵ De voorbeelden genoemd in paragraaf 3.3 daargelaten.

⁹⁶ Verslag van de Fiscale conferentie 'Vastgoed' 2023, Mr. K.J. de Goede & mr. L.P. Kremer, WFR 2023/122

gemakkelijk uitvoerbaar en doelmatig, want commercieel en fiscaal kunnen hetzelfde worden geboekt. De denkrichting is echter maar deels doeltreffend, de doelstelling kan worden bereikt, maar de denkrichting sluit wel de deur van een fiscaal gunstige kostenaftrek in het jaar van investeren. Er kunnen altijd omstandigheden zijn waarom een kostenaftrek toch gewenst is in het jaar van investeren. Ik ben daarom geen voorstander van deze stelling. Naar mijn idee moet er altijd een mogelijkheid blijven bestaan om zuivere onderhoudsuitgaven in het jaar van het onderhoud in aftrek te brengen, zoals de Hoge Raad het ooit bedoeld heeft met de uitleg van het begrip goed koopmansgebruik.

Wat wel zou kunnen helpen om te komen tot een commercieel/fiscale verwerkingswijze die meer met elkaar in lijn is, maar niet de deur van de aftrek van onderhoudskosten sluit, is het vormen van een voorziening voor kosten die fiscaal gezien direct in aftrek zouden moeten komen. Hierover meer in paragraaf 5.3 hieronder.

Ondernemingen die graag zo snel mogelijk gebruik maken van een kostenaftrek of waarvan het actief de bodemwaarde al heeft bereikt, zullen blij zijn met het verschil tussen de commerciële en fiscale manier van verwerken die door de Hoge Raad bij de uitleg van het begrip goed koopmansgebruik zijn gecreëerd en die nog altijd gelden. Deze ondernemingen zullen in een commercieel/fiscale gelijktrekking niet zijn geïnteresseerd. Onderhoudskosten blijven aftrekbaar, terwijl bij een activering niet meer mag worden afgeschreven wanneer de bodemwaarde is bereikt. Een verplichte gelijktrekking is voor deze ondernemingen totaal niet doeltreffend op dit onderdeel.

5.2 De tussenvorm bij modernisering

Wanneer de kosten vanuit fiscaal oogpunt bij moderniseringsinvesteringen (waarvan bij verduurzaming vaak sprake is) dienen te worden gesplitst in een onderhoudsdeel en een activeringsdeel, zullen deze investeringen commercieel gezien vaak geheel dienen te worden geactiveerd. Hier speelt hetzelfde als in de bovenstaande paragraaf ten aanzien van ondernemingen die of zo min mogelijk commercieel/fiscale verschillen in de boekhouding willen, of graag direct de kosten in aanmerking willen nemen. In onderstaande paragraaf zal ik onderzoeken hoe tot een meer gelijke behandeling kan worden gekomen.

5.3 Het vormen van voorzieningen

De vereisten voor het vormen van een voorziening (of een KER) lopen fiscaal en commercieel redelijk gelijk. Een commerciële voorziening kan worden opgenomen voor kosten die in een volgend jaar zullen worden gemaakt, wanneer het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het huidige of een voorafgaand boekjaar en de voorziening strekt tot het gelijkmatig verdelen van lasten over meerdere boekjaren. Deze commerciële voorziening kan worden vergeleken met de KER, maar lijkt ook in lijn met de Baksteen-criteria uit paragraaf 3.5.2. Voor het commercieel kunnen vormen van een voorziening kennen de RJ echter geen piekvereiste. Dat is minder stringent dan de fiscale set aan regels en meningen.

Het piekvereiste volgt niet expliciet uit de jurisprudentie (zie ook paragraaf 3.5.2.1) en bemoeilijkt het kunnen vormen van een voorziening. Daarom zou het behulpzaam zijn wanneer de Staatssecretaris expliciet in een besluit of (totstandkoming van) wetgeving vastlegt dat het piekvereiste niet van toepassing is op het kunnen vormen van een voorziening. Ik ga er hierna vanuit dat met het piekvereiste geen rekening hoeft te worden gehouden.

Het vormen van een voorziening kan zoals ik hiervoor al aanhaalde in fiscale zin gebruikt worden om het verschil met het niet kunnen activeren op te vangen. In plaats van een investering aan een vastgoed activum te activeren en af te schrijven, kan vooraf worden gedoteerd aan een voorziening. Het af te schrijven bedrag (commercieel) en te doteren bedrag (fiscaal) kan dan hetzelfde zijn. Dit is niet alleen interessant voor ondernemers die streven naar zo min mogelijk commercieel/fiscale verschillen, maar ook voor ondernemers met activa op de balans die de bodemwaarde al hebben bereikt (zie de paragraaf hierna). Qua uitvoerbaarheid zullen wat andere/extra handelingen dienen te worden verricht in de administratie (er dient een voorziening te worden geboekt waaraan jaarlijks wordt gedoteerd versus een object wordt geactiveerd waarna er jaarlijks op wordt afgeschreven), maar doeltreffend is deze oplossing wel, omdat een zelfde bedrag in aanmerking kan worden genomen commercieel en fiscaal. Dit maakt de oplossing ook doelmatig, het vormen van een voorziening en de jaarlijkse dotatie ten opzichte van het activeren van een object en het in aanmerking nemen van de jaarlijkse afschrijving wijken niet erg van elkaar af en leiden tot eenzelfde uitkomst in de winst- en verliesrekening voor dat jaar. Fiscaal gezien worden de kosten dan wel vooraf in aanmerking genomen en commercieel achteraf, maar het jaarbedrag blijft gelijk.

5.4 Activa die de bodemwaarde hebben bereikt

Indien de bodemwaarde van een vastgoed activum is bereikt, blijft het mogelijk een onderhoudsvoorziening/KER ten laste van de fiscale winst te vormen. Overigens blijven ook onderhoudskosten aftrekbaar. Enkel de geactiveerde bedragen mogen in een dergelijk geval niet meer in aanmerking worden genomen in de fiscale winst- en verliesrekening. De jurisprudentie met betrekking tot de vraag of kosten ter vervanging van onderdelen van een gebouw al dan niet moeten worden geactiveerd, blijft van kracht.⁹⁷

Als een voorziening of KER wordt gevormd, worden onderhoudskosten niet in het jaar van de daadwerkelijke uitgave ten laste van de winst gebracht, maar eerder.⁹⁸ Een voordeel van reserveren boven afschrijven is dat kan worden gereserveerd op basis van de vervangingswaarde. Tussen de toepassing van de voorziening/KER en afschrijvingen bestaat een nauw verband. Bij het opstellen van een afschrijvingsplan zal een ondernemer moeten bepalen volgens welk scenario het verschil tussen de aanschaffings- of voortbrengingskosten enerzijds en de restwaarde anderzijds over de gebruiksduur moet worden verdeeld. Hierbij moeten ook de uitgaven voor (groot) onderhoud voor die gebruiksduur in aanmerking worden genomen. Het onderhoudsniveau is namelijk van belang voor het bepalen van de restwaarde en gebruiksduur.

5.5 Conclusie commercieel en fiscaal meer in lijn brengen: Is het mogelijk en wenselijk?

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht of het mogelijk is om de commerciële en fiscale behandeling van vastgoed activa meer met elkaar in lijn te brengen. Commercieel gezien is snel sprake van het moeten activeren van kosten, terwijl fiscaal een grotere ruimte voor kostenaf trek bestaat. Op basis van goed koopmansgebruik en de uitleg van de Hoge Raad is het in principe niet mogelijk om onderhoudskosten te activeren.⁹⁹ De beste manier om tot gelijkere financiële behandeling te komen commercieel en fiscaal is het vormen van een voorziening of KER, omdat dit ook de deur naar de aftrek van onderhoudskosten niet sluit. Gelijkschakeling is daarom niet mogelijk, maar er is wel een bestaand alternatief voorhanden om tot een soortachtige verwerking te komen.

⁹⁷ T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed, Deventer: Kluwer 2013, p. 444

⁹⁸ T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed, Deventer: Kluwer 2013, p. 389

⁹⁹ De uitzonderingen uit paragraaf 3.3 daargelaten.

Hoofdstuk 6 - Conclusie

In deze scriptie heb ik onderzocht of het gewenst is om nadere fiscale maatregelen te treffen ten aanzien van verduurzamingsinvesteringen. Daarnaast heb ik bekeken of het gewenst is om de fiscale verwerkingswijze van investeringen, in het bijzonder betreffende verduurzaming, in een vastgoed activum meer in lijn te brengen met de commerciële verwerkingswijze. Ik heb daartoe eerst de commerciële verwerking van investeringen uiteengezet en daarna de fiscale verwerking. Ik heb de overeenkomsten en verschillen hiertussen in kaart gebracht en heb kunnen concluderen dat er een zekere overlap waar te nemen tussen de commerciële en fiscale manier van verwerken, maar er ook wezenlijke verschillen zijn. Hiervoor verwijs ik graag naar de tabel onderaan deze conclusie.

Vervolgens heb ik specifiek ingezoomd op verduurzamingsinvesteringen en hoe deze te behandelen. Deze investeringen dienen vaak deels te worden geactiveerd en kunnen deels als kosten in aftrek komen in het jaar van investeren. Er zullen op basis van de huidige stand van de jurisprudentie in het kader van verduurzaming over het algemeen minder investeringen direct ten laste van de winst- en verliesrekening kunnen komen. Deze investeringen dienen geactiveerd te worden. Dat is voor bedrijven niet altijd een gunstige uitkomst en zeker niet in een tijd waarin meer investeringen noodzakelijk blijken. Voor vastgoed activa die de bodemwaarde hebben bereikt is het totaal ongunstig om dit soort items te activeren, want in een dergelijk geval kunnen in fiscaal opzicht de afschrijvingslasten niet meer in aanmerking worden genomen. Vastgoedinvesteerders stellen de verhouding tussen afschrijven, afwaarderen, onderhoud en verbetering daarom steeds vaker ter discussie, er heerst veel onduidelijkheid over de fiscale verwerking. Daarom dienen nadere fiscale maatregelen te worden genomen ter verduidelijking.

Zo lijkt het mij goed om bij de fiscale verwerking van verduurzamingswerkzaamheden niet meer puur bij het fysieke onderhoudscriterium aan te sluiten en het criterium van het 'behoud van dezelfde functie' te introduceren. Een andere manier om investeringen fiscaal te stimuleren is het aansluiten bij de Energielijst. De investeringskosten van objecten genoemd op deze lijst zouden dan direct ten laste van de winst- en verliesrekening gebracht mogen worden. Als een activering gewenst is, zou deze investering kunnen worden uitgezonderd van de afschrijvingsbeperking voor activa die de bodemwaarde hebben bereikt. Ik zou ervoor willen pleiten dat deze maatregelen in wetgeving of een nieuw beleidsbesluit van de Staatssecretaris worden meegenomen. Het is dan vervolgens aan de Hoge Raad om te oordelen of deze moderne opvattingen daadwerkelijk binnen het begrip van goed koopmansgebruik 2.0 passen.

Is het mogelijk en wenselijk om de fiscale verwerkingswijze van investeringen, in het bijzonder betreffende verduurzaming, in een vastgoed activum meer in lijn te brengen met de commerciële verwerkingswijze? Commercieel gezien is snel sprake van het moeten activeren van kosten, terwijl fiscaal een grotere ruimte voor kostenaftrek bestaat. Op basis van goed koopmansgebruik en de uitleg van de Hoge Raad is het in principe niet mogelijk om onderhoudskosten te activeren. De beste manier om tot gelijkere financiële behandeling te komen commercieel en fiscaal is het vormen van een voorziening of KER, omdat dit ook de deur naar de aftrek van onderhoudskosten niet sluit. Gelijkschakeling is daarom niet mogelijk, maar er is wel een bestaand alternatief voorhanden om tot een soortachtige verwerking te komen.

Tabel fiscale en commerciële verwerkingwijzen van investeringen

	Fiscaal	Commercieel
Activeringscriterium nieuwe investering	Fiscaal gezien dienen in een jaar gedane investeringen die (deels) moeten drukken op het resultaat van toekomstige jaren te worden geactiveerd.	Alle investeringen dienen te worden geactiveerd, zo lang het activum maar langer meegaat dan één boekjaar.
Activeringscriterium bestaande investering	Verbeteringskosten dienen te worden geactiveerd.	Alle investeringen dienen te worden geactiveerd, zo lang het activum maar langer meegaat dan één boekjaar.
Winst en verliesrekening verwerking in het jaar van investeren	Onderhoudskosten dienen te worden verwerkt in de fiscale winst en verliesrekening.	Enkel de kosten van regelmatig voorkomend klein onderhoud komen voor een verwerking in de winst- en verliesrekening in aanmerking. Ook: Wanneer de kosten van groot onderhoud boven de boekwaarde van de voor het activum aangehouden voorziening uitkomen, dienen deze kosten te worden verwerkt in de winst- en verliesrekening.
Fiscaal toch integraal activeren van onderhoudskosten in bijzondere omstandigheden	Onderhoudskosten dienen in bijzondere omstandigheden integraal te worden geactiveerd: > Bij het verwerven en gebruiksklaar maken van een pand dienen de kosten van deze werkzaamheden deel uit te gaan maken van de fiscale aanschaffingskosten van het pand. > In sloop-nieuwbouwsituaties dienen alle uitgaven voor de nieuwbouw in principe te worden geactiveerd. > Wanneer een vastgoed activum fysiek beschadigd raakt door een abnormale gebeurtenis (brand, overstroming, oorlogsgeweld, etc.), kan een extra afschrijving worden toegerekend aan het jaar waarin deze onvoorziene gebeurtenis plaatsvond. > Wanneer sprake is van een 'ingrijpende verbouwing', een 'algehele vernieuwing' of een 'radicale vernieuwing' in de winstsfeer dienen (achterstallig) onderhoud en verbetering in één bedrag te worden geactiveerd. Hierbij is een kostenaf trek niet toegestaan. > Wanneer onderdelen van een bedrijfsmiddel of een complex welke apart worden afgeschreven of waar apart een voorziening voor is gevormd worden vervangen, dient men de kosten te activeren wanneer in de afschrijving van het onderdeel rekening is gehouden met de vervanging ervan. > (Achterstallig) onderhoud moet worden geactiveerd wanneer afschrijvingen mede dienen tot dekking van de waardevermindering die het gevolg is van het achterwege blijven van onderhoudswerkzaamheden in het verleden.	

Fiscaal gedeeltelijk activeren van onderhoudskosten in bijzondere omstandigheden	<p>In een aantal situaties moeten ondernemers onderhoudsuitgaven verplicht gedeeltelijk activeren:</p> <p>> Modernisering: Kosten voor verbetering komen niet in aftrek wanneer deze meer bedragen dan de kosten van onderhoud die men bij herstel in de oorspronkelijke toestand had moeten maken. Het surplus dat boven de normale onderhoudskosten uitkomt activeren. De resterende verbeteringskosten, de kosten die gelijk zijn aan de normale onderhoudskosten, mogen wel in het jaar van investeren in aftrek worden gebracht.</p> <p>> Wanneer gebruikt vastgoed wordt aangekocht kan gedeeltelijke activering verplicht zijn in het geval het aangekochte al een periode in gebruik is geweest bij koper en deze groot onderhoud aan een versleten onderdeel laat uitvoeren (Bodemplaat arresten).</p>	
Vormen voorziening/KER	Piekvereiste(?), beoordeling per activum	Geen piekvereiste
Afschrijven op vastgoed	Bodemwaarde = 100% WOZ waarde	Afschrijving kan tot restwaarde
Gebouw op de balans	Onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden dienen fiscaal als één geheel te worden beschouwd.	Commercieel zullen deze 'componenten' separaat worden afgeschreven waarbij grond niet wordt afgeschreven.

Literatuurlijst

- T.M. Berkhout, Meer vragen oproepen dan antwoorden geven, Vastgoed Fiscaal & Civiel januari 2023
- T.M. Berkhout & J.M. van der Heijden, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', WFR 2016/9
- T.M. Berkhout, Activeren, tenzij: ingrijpende renovaties en transformaties van vastgoedcomplexen, NTFR 2013/982
- T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed, Deventer: Kluwer 2013
- T.M. Berkhout, Fiscaal afschrijven op vastgoed (thesis), 2002
- C. Bruijsten, Aftrek van uitgaven voor verduurzaming van gebouwen, NLF-W 2023/20
- C. Bruijsten en F.J. Elsweyer, Energiecrisis en enkele gevolgen in de winstfeer, WFR 2023/39
- C. Bruijsten, Waarderen van bedrijfsmiddelen, TFO 2019/165.2
- J. Doornebal, Invulling van goed koopmansgebruik, NTFR 2003/469
- J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069
- K.J. de Goede en L.P. Kremer, Fiscale conferentie vastgoed, WFR 2023/122
- J. de Groot, J. Simons & G.T.K. Meussen, 'Over het verschil tussen een KER en een voorziening', WFR 2018/59, 7232
- J.M. van der Heijden, Fiscaal verduurzamen en moderniseren, TFO 2019/165.1
- J.M. van der Heijden, Fiscale verwerking van verduurzamingsuitgaven van gebouwen, NLF-W 2023/29
- A.O. Lubbers en R. van Scharrenburg, Confrontaties tussen de totaalwinst en de jaarwinst, WFR 2007/1007
- A.O. Lubbers, Klimaatverandering en goed koopmansgebruik, WFR 2022/44
- A.O. Lubbers, 'Plofkipvoorzieningen op de korrel', WFR 2016/38
- A.O. Lubbers, Goed koopmansgebruik, editie 2012, SDU uitgevers, blz. 254
- R.E.F.M. van der Vloet en R. Ijsbrandij, Hoge Raad wijst arrest in woningcorporatiezaak: eindelijk duidelijkheid over kostprijsallocatie bij de sloop en nieuwbouw van bedrijfstvastgoed?, WFR 2022/197
- Praktijkhandleiding woningcorporaties 2014, BDO
- Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving
- P. Visser & R.E.F.M. van der Vloet, 'Introductie van een piekvereiste voor het vormen van een fiscale voorziening groot onderhoud?', WFR 2020/159, 7349, p. 1095