

Voorziening groot onderhoud anno 2026

*Onderzoek naar de veranderingen in het vormen van een
voorziening groot onderhoud bij een grote vastgoedportefeuille
conform het leerstuk van goedkoopmansgebruik*

Mastercourse Vastgoed Fiscaal

Datum: 30 maart 2026

S. Muilwijk MSc

Inhoudsopgave

Begrippenlijst	3
1. Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling	4
1.3 Opbouw van het paper	5
2. Theoretisch kader voorziening groot onderhoud en kostenegalisatiereserve	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Fiscale winst	6
2.3 Voorziening groot onderhoud	7
2.3.1. Oorsprongsvereiste	7
2.3.2. Toerekeningsvereiste	7
2.3.3. Redelijke mate van zekerheidsvereiste	8
2.3.4. Overige invullingen in het Besluit Jaarwinst	8
2.4 Kostenegalisatiereserve	9
2.5 Conclusie	10
3. (On)mogelijkheden voorziening GO bij grote vastgoedportefeuille	12
3.1 Inleiding	12
3.2 Hof den Bosch (en Rechtbank)	12
3.3 Literaire beschouwing	14
3.3.1 Vergelijking KER en voorziening	14
3.3.2 Toepasbaarheid lease-arresten	15
3.3.3 Piekvereiste	17
3.3.4 Grenzen aan de omvang van een voorziening groot onderhoud	18
3.4 Conclusie	20
4. Samenvatting en conclusie	23
4.1 Samenvatting	23
4.2 Conclusie	25
4.3 Aanbevelingen	25
Bronnenlijst	26
Literatuur	26
Overige bronnen	28

Begrippenlijst

Wet IB 2001: Wet inkomstenbelasting 2001

MJOP: Meerjarenonderhoudsplan

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

De fiscale winstbepaling is gebouwd op de principes van goedkoopmansgebruik. Een welbekende uitwerking van deze principes is dat belastingplichtigen, onder voorwaarden, een voorziening groot onderhoud of een kostenegalisatiereserve kunnen vormen voor onderhoud aan een (vastgoed)object. Het doel van zo'n voorziening is om te anticiperen op een latere uitgave voor groot onderhoud. Door het vormen van een voorziening kan de belastingplichtige deze toekomstige uitgave over meerdere jaren verspreiden. Hierdoor wordt de toekomstige uitgave voor het toekomstige onderhoud in eerdere jaren als kosten in aanmerking genomen. Door het spreiden van de uitgave, heeft de voorziening doorgaans een positief effect op de cashflow van de belastingplichtige. Voor de vastgoedsector is de (fiscale) voorziening dus een prettige mogelijkheid.

In de praktijk wordt, vanwege de voorwaarden, over het algemeen de voorziening groot onderhoud benut en niet de kostenegalisatiereserve. Voor het vormen van de voorziening groot onderhoud is van belang om te bepalen voor welk bedrag de voorziening groot onderhoud moet worden gevormd. In de praktijk wordt bij het bepalen van de voorziening groot onderhoud steeds vaker gebruik gemaakt van een MJOP, waarbij het desbetreffende onderhoud vaak op detailniveau¹ is gerubriceerd. Daarnaast vindt bij het vormen van de voorziening groot onderhoud zelf doorgaans ook een inhaal plaats van oudere uitgaven.

Zeker met een grote vastgoedportefeuille² is de fiscus steeds kritischer op het vormen van een voorziening groot onderhoud op basis van voornoemd systematiek. Vaak wordt door de fiscus gesteld dat geen sprake is van een dotatie aan een voorziening voor groot onderhoud, maar van doorlopend regulier onderhoud. In dat geval mag geen voorziening groot onderhoud worden gevormd en is inhaal van oudere uitgaven ook niet toegestaan. Ik vraag mij af of deze stellingname van de fiscus terecht is op basis van de principes uit goedkoopmansgebruik waarop de voorziening groot onderhoud is gebaseerd. Daarnaast vraag ik mij af waarom er een verschil zou zijn tussen het vormen van een voorziening groot onderhoud bij een respectievelijk grote en kleine vastgoedportefeuille.

1.2 Probleemstelling

Met inachtneming van bovenstaande is de volgende probleemstelling geformuleerd:
in hoeverre mag op basis van goedkoopmansgebruik een voorziening groot onderhoud worden gevormd bij een grote vastgoedportefeuille?

Voor het beantwoorden van bovenstaande probleemstelling moet eerst het begrip "grote vastgoedportefeuille" worden gedefinieerd. In mijn paper ga ik hierbij uit van de volgende

¹ Deuren, liften, ramen etc. staan bijvoorbeeld op aparte regels uitgewerkt met ieder een separate onderhoudstermijn.

definitie: “een portefeuille bestaande uit tientallen afzonderlijke juridische objecten, waarbij de objecten onderling zo verweven zijn zodat zij economisch ook als een geheel kunnen worden beschouwd”. Ter toelichting kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een vastgoedondernemer die een straat met rijtjeshuizen bezit. Hierbij kunnen de rijtjeshuizen ieder als afzonderlijke objecten worden beschouwd, aangezien deze woningen structureel gezien afzonderlijke gebouwen zijn en ook aan deze woningen ook afzonderlijke WOZ-beschikkingen zijn gekoppeld. Tegelijkertijd kunnen deze objecten economisch ook als een homogeen object, namelijk één straat, worden beschouwd.

Deelvragen

Om de probleemstelling te beantwoorden, wordt gebruik gemaakt van de volgende deelvragen:

1. Wat is fiscale winst en wat zijn de voorwaarden voor het vormen van een voorziening groot onderhoud en de kostenegaliseringsreserve?
2. In hoeverre is de omvang van de vastgoedportefeuille relevant bij het vormen van een voorziening groot onderhoud?

Bij het beantwoorden van deze deelvragen wordt gebruik gemaakt van de wet, jurisprudentie en literatuur.

1.3 Opbouw van het paper

Het paper begint met de uitwerking van het theoretische kader waaruit de voorwaarden waaronder de kostenegaliseringsreserve en voorziening groot onderhoud kunnen worden gevormd zullen volgen. In dit theoretisch kader wordt ook stilgestaan bij de beginselen van de Nederlandse fiscale winstbepaling. Het eerste hoofdstuk wordt vervolgens afgesloten met een deelconclusie. In het daaropvolgende hoofdstuk wordt dit theoretische kader verder uitgediept op basis bespreking van recente jurisprudentie en literatuur. Hetgeen besproken is zal ik daarbij concreet toepassen op de (on)mogelijkheden van het vormen van een voorziening voor groot onderhoud bij een (grote) vastgoedportefeuille. Ook dit hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie. In het laatste hoofdstuk wordt een algehele conclusie genomen, waarin de probleemstelling algeheel wordt beantwoord. Ook zullen in dit hoofdstuk aanbevelingen worden gedaan.

2. Theoretisch kader voorziening groot onderhoud en kostenegalisereserve

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een antwoord geformuleerd op de eerste deelvraag. Om het antwoord te formuleren, wordt eerst kort stilgestaan bij het fiscale winstbegrip en de beginselen waarop zij is gebaseerd. Daarna wordt stilgestaan bij de voorwaarden voor het vormen van een voorziening groot onderhoud. Vervolgens worden de voorwaarden voor het vormen van een kostenegalisereserve behandeld. Het hoofdstuk wordt vervolgens afgesloten met een deelconclusie waarin de eerste deelvraag wordt beantwoord.

2.2 Fiscale winst

Fiscale winst omvat op basis van artikel 3.8 Wet IB 2001 alle voordelen die worden genoten uit een onderneming, wat ook wel het totaalwinstbeginsel genoemd. Deze totale winst wordt op haar beurt verdeeld over meerdere jaren, ook wel het jaarwinstbeginsel genoemd. Deze fiscale jaarwinst wordt vervolgens bepaald volgens goedkoopmansgebruik.

Goedkoopmansgebruik is een autonoom fiscaal begrip wat zich door de jaren heen heeft ontwikkeld.³ Blijkens vaste jurisprudentie vormt hierbij de bedrijfseconomie een uitgangspunt, maar kan daar onder omstandigheden van worden afgeweken.⁴ De fiscale winst is dus niet per definitie gelijk aan de winst die volgt uit het jaarrekeningenrecht⁵, maar wordt ingevuld op basis van beginselen. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, zullen sommige beginselen zwaarder wegen dan andere beginselen. De hiervoor genoemde beginselen zijn het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel.

Het realiteitsbeginsel houdt in dat de baten en lasten moeten worden toegerekend aan het jaar waarop zij zien.⁶ Om dit effect te sorteren, wordt het realiteitsbeginsel op haar beurt onderverdeeld in twee sub-beginselen: het matchingsbeginsel en het realisatiebeginsel. Dit matchingsbeginsel houdt in dat een uitgave als last wordt toegerekend aan het jaar waarin de met de uitgave verband houdende bate in aanmerking moet worden genomen.⁷ Het realisatiebeginsel houdt op haar beurt in dat een bate uiterlijk moet worden genomen op het moment dat de dienst of levering wordt verricht⁸

³ A.A. Fase, commentaar op artikel 3.25 Wet IB 2001, in: *NDFR Commentaar Wet inkomstenbelasting 2001*, Den Haag: Sdu 2026, aant. 1.3.2 (online).

⁴ HR 8 mei 1957, nr. 12.931, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, *BNB* 1957/208

⁵ HR 1 oktober 1980, nr. 19.324, ECLI:NL:HR:1980:AW9883, *BNB* 1980/333 en HR 23 september 1992, nr. 28.155, ECLI:NL:HR:1992:BH8484, *BNB* 1993/60

⁶ A.A. Fase, commentaar op artikel 3.25 Wet IB 2001, in: *NDFR Commentaar Wet inkomstenbelasting 2001*, Den Haag: Sdu 2026, aant. 1.4.2 (online).

⁷ Zie bijvoorbeeld HR 8 juli 1996, nr. 31.422, ECLI:NL:HR:1996:AA2035, *BNB* 1997/37 en S.C.W. Douma & A.O. Lubbers, 'De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven', *WFR* 2002/111

⁸ HR 17 juni 1959, nr. 13.902, ECLI:NL:HR:1959:AY0900, *BNB* 1959/304

Het voorzichtigheidsbeginsel houdt in dat een belastingplichtige pas winst mag nemen wanneer deze is gerealiseerd. Tegelijkertijd mag hij of zij, afhankelijk van het geval, wel al overgaan tot afwaardering voordat deze verliezen zijn gerealiseerd.⁹

Het laatste beginsel is het eenvoudigsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat het gehanteerde fiscale winststelsel praktisch uitvoerbaar moet zijn en moet aansluiten bij de aard en omvang van de onderneming.¹⁰

2.3 Voorziening groot onderhoud

Binnen goedkoopmansgebruik bestaat verder de mogelijkheid om een voorziening voor groot onderhoud te vormen.¹¹ De voorwaarden hiervoor volgen uit het door de Hoge Raad gewezen Baksteenarrest¹². Hieruit volgt dat voor de vorming van deze voorziening aan de volgende drie voorwaarden moet zijn voldaan:

1. er worden toekomstige uitgaven verwacht die hun oorsprong vinden in feiten en omstandigheden die zich hebben voorgedaan in de periode voor balansdatum (het “oorsprongsvereiste”); en
2. deze toekomstige uitgaven kunnen ook aan die periode worden toegerekend (het “toerekeningsvereiste”); en
3. er is een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich in de toekomst daadwerkelijke zullen voordoen (het “behoorlijke kansvereiste”).

2.3.1. Oorsprongsvereiste

Dit vereiste houdt in dat de toekomstige uitgaven afkomstig zijn uit de periode voor balansdatum. Er zijn meerdere voorbeelden te geven van feiten en omstandigheden die zich voordoen in de periode voor balansdatum en naar verwachting zullen leiden tot een toekomstige uitgave.¹³ Denk in dit verband bijvoorbeeld aan het ondertekenen van een onderhoudsovereenkomst, waaruit volgt dat je na bijvoorbeeld 10 jaar de lift moet vervangen.

2.3.2. Toerekeningsvereiste

Zoals uit hierboven volgt moeten de toekomstige uitgaven toerekenbaar zijn aan de periode voorafgaand aan de balansdatum. Deze toerekening vindt primair plaats door de uitgaven toe te rekenen aan de jaren waarin de opbrengsten in aanmerking worden genomen (matchingsbeginsel). Indien deze toerekening niet aan de orde is, moeten de uitgaven worden toegerekend aan het jaar waarin zij zijn veroorzaakt

⁹ A.A. Fase, commentaar op artikel 3.25 Wet IB 2001, in: *NDFR Commentaar Wet inkomstenbelasting 2001*, Den Haag: Sdu 2026, aant. 1.4.3.1 (online).

¹⁰ A.A. Fase, commentaar op artikel 3.25 Wet IB 2001, in: *NDFR Commentaar Wet inkomstenbelasting 2001*, Den Haag: Sdu 2026, aant. 1.4.4 (online).

¹¹ Of meer algemeen: een voorziening als anticipatiepost.

¹² HR 26 augustus 1998, nr. 33.417, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB* 1998/409, ro. 3.6.

¹³ Zie ook het Besluit van 23 februari 2023, nr. 2022-11245, Strcrt. 2023, 4100, *NTRF* 2023/219, onderdeel 3.2.1.

(veroorzakingsbeginsel).¹⁴ Verder is van belang dat geen voorziening kan worden gevormd voor uitgaven die in de toekomst geactiveerd moeten worden, aangezien de uitgaven niet de fiscale winst raken.¹⁵ In die zin moet dus een onderscheid worden gemaakt tussen uitgaven die dienen ter verbetering (=activeren) en uitgaven die dienen ter onderhoud (= last).

2.3.3. Redelijke mate van zekerheidsvereiste

Door de Hoge Raad wordt geen algemeen percentage gegeven voor de invulling van het zekerheidsvereiste. De invulling is dus afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Volgens de Staatssecretaris wordt aan dit vereiste voldaan indien de kans dat de uitgave daadwerkelijk zal worden gedaan groter is dan de kans dat de uitgave zich niet zal voordoen¹⁶, wat dus neer komt op een kans van 50% of meer. Uit de literatuur volgt echter dat een percentage 30% of meer ook voldoende zou moeten zijn¹⁷, welke argumentatie mij meer overtuigd dan de stellingname van de Staatssecretaris.

2.3.4. Overige invullingen in het Besluit Jaarwinst

Dit Besluit is hiervoor al een paar keer benoemd. Aangezien er in dit Besluit nog een aantal andere aspecten worden benoemd, behandeld ik deze separaat. Van belang is om te realiseren dat dit een Besluit betreft. Dat betekent dat een belastingplichtige niet aan deze uitleg is gebonden, maar dat een inspecteur wel de wet conform deze uitleg moeten toepassen. Hoewel deze aspecten onderdeel zijn van het theoretische kader, worden deze bij het beantwoorden van de tweede deelvraag uitvoeriger behandeld. Derhalve beperk ik mij in deze paragraaf expliciet tot de visie van de Staatssecretaris.

Voor specifiek het vormen van een voorziening groot onderhoud worden door de Staatssecretaris een aantal stellingnames gedaan.¹⁸ Allereerst wordt gesteld dat de toekomstige onderhoudswerkzaamheden naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zijn. Ten tweede is de Staatssecretaris van mening dat de voorwaarden voor het vormen van een voorziening groot onderhoud in beginsel per bedrijfsmiddel moet wordt getoetst. Indien de onderneming echter meerdere panden of vastgoedcomplexen in gebruikt heeft of verhuurt, moet deze toetsing echter volgens de Staatssecretaris mogelijkerwijs niet meer per bedrijfsmiddel, maar op het niveau van de onderneming plaatsvinden. Ten derde moeten de toekomstige uitgaven zich met een redelijke mate van zekerheid voordoen en moeten zij ook redelijkerwijs geschat kunnen worden. Volgens de Staatssecretaris is bij de beoordeling in dit kader de mate van gedetailleerdheid van

¹⁴ Conclusie A-G Overgaauw van 20 april 2006 bij HR 10 augustus 2007, nr. 41702, ECLI:NL:PHR:2007:AX6316, *NFR* 2006/774 en A.A. Fase, commentaar op artikel 3.25 Wet IB 2001, in: *NDFR Commentaar Wet inkomstenbelasting 2001*, Den Haag: Sdu 2026, aant. 3.3.2.1 (online).

¹⁵ Zie Rechtbank Noord-Holland 30 november 2022, nr. 20/3245, ECLI:NL:RBNHO:2022:10644, *NFR* 2023/79

¹⁶ Besluit van 23 februari 2023, nr. 2022-11245, Strcrt. 2023, 4100, *NFR* 2023/219, onderdeel 3.2.3.

¹⁷ J. de Groot, J. Simons en G.T.K. Meussen, 'Over het verschil tussen een KER en een voorziening', *WFR* 2018/59 en P. Essers, 'Hollandse rekenkunde', *WFR* 2020/143

¹⁸ Besluit van 23 februari 2023, nr. 2022-11245, Strcrt. 2023, 4100, *NFR* 2023/219, onderdeel 3.2.4.

onderhoudsbegrotingen en de tijd tussen de balansdatum en het daadwerkelijk verrichten van onderhoud van belang. De gedetailleerdheid van de begrote uitgaven kan de vorming van de voorziening groot onderhoud in de weg staan, indien de afloop van de voorziening niet weerspiegeld wordt in het verloop van de uitgaven.

Meer algemeen volgt verder uit voornoemd Besluit dat de inhaal van kosten wordt toegestaan, mits sprake is van een bestendige gedragslijn. Het willekeurig vormen en vrij laten vallen van een voorziening is in het kader van de bestendige gedragslijn ook niet toegestaan. Ook is inhaal alleen toegestaan indien het de eerste keer is dat voor de betreffende toekomstige uitgave een voorziening wordt gevormd.¹⁹

Ook wordt stilgestaan bij de vorming van een voorziening. Uit het Besluit volgt dat bij het bepalen van de hoogte van de voorziening geen rekening mag worden gehouden met toekomstige wijzigingen in de hoogte van lonen of prijzen na afloop van het jaar, wat ook voortvloeit uit artikelen 3.26 en 3.27 Wet IB 2001. Als echter de contante waarde van de toekomstige uitgaven relatief en absoluut lager is dan de waarde van de toekomstige uitgave naar het huidige loon- en prijspeil, dan moet worden gekoppeld aan deze contante waarde.²⁰ Deze contante waarde kan worden bepaald op basis van een verdisconteringsvoet ontleend aan de marktrente volgens het Marktrentebesluit²¹. De verdisconteringsvoet mag verder niet lager zijn dan 0%.²²

2.4 Kostenegalisatiereserve

Naast het vormen van een voorziening groot onderhoud, bestaat ook de mogelijkheid om in plaats daarvan een kostenegalisatiereserve als bedoeld in artikel 3.53 Wet IB 2001 te vormen. De kostenegalisatiereserve is echter geen voorziening, maar een wettelijke fiscale reserve. Dit houdt in dat de kostenegalisatiereserve tot het fiscale eigen vermogen behoort. Het doel van deze reserve is het gelijkmatig verdelen van kosten en lasten. Uit jurisprudentie²³ volgt dat voor het vormen van de kostenegalisatiereserve aan de volgende voorwaarden moet zijn voldaan:

1. de kosten worden ongelijkmatig verdeeld in de toekomst uitgegeven. Het is niet mogelijk om een kostenegalisatiereserve te vormen voor het aankopen van toekomstige bedrijfsmiddelen;
2. de kosten zijn opgeroepen door het uitoefenen van de eigen ondernemingsactiviteiten in het jaar van dotatie. Toekomstig groot onderhoud aan een bedrijfsmiddel, wat is ontstaan door slijtage, kan dus in beginsel via de kostenegalisatiereserve worden gereserveerd;

¹⁹ Besluit van 23 februari 2023, nr. 2022-11245, Strcrt. 2023, 4100, *NTFR* 2023/219, onderdeel 3.4.

²⁰ Overigens wordt met betrekking tot het relatief en absoluut lager criterium geen concreet percentage genoemd. Mede gelet op het artikel van P. Essers, 'Hollandse rekenkunde', *WFR* 2020/143, ben ik van mening dat een verschil van 30% in ieder geval zou moeten voldoen, nu het door de Staatssecretaris aangelegde criterium mijns inziens lijkt op "in belangrijke mate".

²¹ Besluit van 30 maart 2018, nr. 2018-295.

²² Besluit van 23 februari 2023, nr. 2022-11245, Strcrt. 2023, 4100, *NTFR* 2023/219, onderdeel 3.5.

²³ HR 5 oktober 1955, nr. 12.401, *BNB* 1955/346, HR 20 augustus 1980, nr. 19.897, *BNB* 1981/1 en HR 27 augustus 1997, nr. 32.180, ECLI:NL:HR:1997:AA3315, *BNB* 1998/16.

3. de opgeroepen kosten leiden in een later jaar tot een piek in de uitgaven;
4. er is een redelijke mate van zekerheid dat de uitgaven zich zullen voordoen. Hieraan wordt voldaan indien door de belastingplichtige aannemelijk wordt gemaakt dat hij een stellig voornemen of vaste gewoonte heeft om de toekomstige uitgaven te doen.²⁴

Nu de voorwaarden zijn behandeld, is de vervolgvraag hoe het verloop van de kostenegalisereserve door de jaren heen uitziet. Dit kan naar mijn mening het beste worden geïllustreerd aan de hand van een cijfermatig voorbeeld. Stel dat een ondernemer een pand in eigen gebruik heeft voor het uitoefenen van zijn onderneming. Over 5 jaar verwacht hij dat hij voor € 250.000 aan groot onderhoud moet plegen. De ondernemer wil voor dit groot onderhoud een kostenegalisereserve vormen. Stel dat na 5 jaar de werkelijke kosten, door prijsstijging, € 275.000 zijn. Het verloop van de kostenegalisereserve ziet er dan als volgt uit:

Jaar	Ten laste van het resultaat	Stand KER
1	€ 250.000 / 5 = € 50.000	€ 50.000
2	€ 250.000 / 5 = € 50.000	€ 100.000
3	€ 250.000 / 5 = € 50.000	€ 150.000
4	€ 250.000 / 5 = € 50.000	€ 200.000
5 (voor groot onderhoud)	€ 250.000 / 5 = € 50.000 en € 25.000 ²⁵	€ 250.000
5 (na groot onderhoud)	n.v.t.	€ 0.

Stel echter dat de ondernemer niet vanaf jaar 1, maar bijvoorbeeld pas vanaf jaar 3 een kostenegalisereserve mag vormen, dan mag de ondernemer nog steeds slecht € 50.000 per jaar doteren tot en met jaar 5. Er kan dus, in tegenstelling tot de voorziening groot onderhoud, geen inhaaldotatie plaatsvinden.²⁶

2.5 Conclusie

Het fiscale winstregime is gebaseerd op het totaalwinst- en jaarwinstbeginsel. Voor de invulling van de fiscale jaarwinst wordt gekoppeld aan goedkoopmansgebruik. Goedkoopmansgebruik is een autonoom en casuïstisch fiscaal begrip wat zich door de jaren heen heeft ontwikkeld. Hoewel voor de invulling hiervan de bedrijfseconomie als uitgangspunt geldt, wordt daar onder omstandigheden van afgeweken.. De fiscale jaarwinst wordt verder niet ingevuld op basis van vaste regels, zoals bijvoorbeeld onder het jaarrekeningenrecht het geval is, maar op basis van beginselen. Van belang is dat een beginsel niet per definitie “beter” is dan een ander, maar dat afhankelijk van de feiten en omstandigheden een beginsel zwaarder weegt dan de ander.

²⁴ Zie Hof Amsterdam 29 augustus 1995, nr. 94/0138, V-N 1996/1102.

²⁵ Het meerdere ad € 25.000 mag ineens ten laste van het resultaat worden gebracht, zie ook het besluit van 4 augustus 1997, nr. DB97/2468, BNB 1997/323.

²⁶ Zie ook onderdeel 3 van het besluit van 4 augustus 1997, nr. DB97/2468, BNB 1997/323 en Rechtbank Breda 27 september 2006, nr. 05/00562, ECLI:NL:RBBRE:2006:AZ1640, V-N 2007/17.22

Binnen goedkoopmansgebruik bestaat ook de mogelijkheid om een voorziening als anticipatiepost, bijvoorbeeld een voorziening groot onderhoud, te vormen. Uit het Baksteenarrest²⁷ volgt dat voor de vorming hiervan aan een aantal voorwaarden moet zijn voldaan.

Verder is bij het vormen van een voorziening groot onderhoud inhaal van kosten toegestaan. Volgens de Staatssecretaris moet hierbij aanvullend sprake zijn van een bestendige gedragslijn en mag inhaal slechts plaatsvinden indien het de eerste keer is dat voor de toekomstige uitgave een voorziening wordt gevormd. Ook mag volgens de Staatssecretaris alleen een voorziening groot onderhoud worden gevormd indien de toekomstige onderhoudswerkzaamheden naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zijn. Daarnaast moeten de voorwaarden voor het vormen van een voorziening voor groot onderhoud volgens de Staatssecretaris onder omstandigheden niet per bedrijfsmiddel, maar op ondernemingsniveau worden getoetst. Als laatste mag volgens de staatssecretaris bij de vorming van de voorziening groot onderhoud per balansdatum in principe geen rekening worden toekomstige wijzigingen in de hoogte van lonen of prijzen na afloop van het jaar, tenzij de contante waarde van de toekomstige uitgaven in relatieve en absolute zin substantieel lager is dan de nominale waarde hiervan.

Verder is kort de kostenegalisereserve behandeld. Deze fiscale reserve heeft als doel het gelijkmatig verdelen van kosten en lasten. Voor het vormen hiervan moet aan een aantal wettelijke voorwaarden zijn voldaan.

Hoewel de kostenegalisereserve en de voorziening groot onderhoud op elkaar lijken, vallen twee verschillen nadrukkelijk op. Bij een voorziening groot onderhoud is inhaal van kosten toegestaan en bij de kostenegalisereserve niet. Ook geldt bij de voorziening groot onderhoud, op basis van de huidige jurisprudentie, geen piekvereiste.

²⁷ HR 26 augustus 1998, nr. 33.417, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB* 1998/409, ro. 3.6.

3. (On)mogelijkheden voorziening GO bij grote vastgoedportefeuille

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het theoretisch kader toegepast op (on)mogelijkheden van het vormen van de voorziening groot onderhoud bij grote vastgoedportefeuilles en zal daarmee de tweede deelvraag worden beantwoord. Bij deze toepassing zullen eerst de rechtsoverwegingen van Hof Den Bosch van 24 december 2025 en van de Rechtbank Zeeland West-Brabant van 9 maart 2023 worden uiteengezet. Vervolgens wordt de uit deze uitspraak volgende overwegingen nader beschouwd door middel van het bespreken van literatuur en jurisprudentie. Als laatst wordt afgesloten met conclusie waarin de deelvraag wordt beantwoord.

3.2 Hof den Bosch (en Rechtbank)

Uit de feiten volgt de kern van de discussie die centraal staat in dit paper. De Belastingdienst is namelijk van mening dat een voorziening groot onderhoud gerechtvaardigd is als de onderhoudsuitgaven naar verwachting en verhoudingsgewijs aanzienlijk zullen zijn. Als de onderhoudsuitgaven zich op ondernemingsniveau gelijkmatig worden verdeeld over de jaren, staat dit de vorming van een voorziening groot onderhoud in de weg volgens de Belastingdienst. De belastingplichtige is echter van mening dat uit het Baksteenarrest geen piekvereiste volgt zoals deze door de Belastingdienst wordt aangelegd. Daarnaast is volgens de belastingplichtige het gelijkmatig verdelen van de uitgaven geen doel van de voorziening groot onderhoud an sich, in tegenstelling tot de kostenegaliseringsreserve, maar slechts een gevolg van het vormen van de voorziening.²⁸

Aangezien de uitspraken van Hof den Bosch en Rechtbank Zeeland-West-Brabant bij de literaire beschouwing nader worden geanalyseerd, beperk ik mij in deze paragraaf tot een samenvatting van de relevante rechtsoverwegingen. Voor wat betreft de vraag of er, zoals de Belastingdienst voorstelt, een piekvereiste geldt voor de vorming van een voorziening groot onderhoud, geeft het Hof het gelijk aan de belastingplichtige. Volgens het Hof volgt namelijk niet uit het Baksteenarrest, noch uit latere jurisprudentie, dat voor het vormen van de voorziening groot onderhoud een piekvereiste geldt zoals dit bij de kostenegaliseringsreserve het geval is. Bovendien zijn de voorziening groot onderhoud en de kostenegaliseringsreserve volgens het Hof niet te vergelijken, omdat de voorziening geen passivapost gebaseerd is op goedkoopmansgebruik, terwijl de kostenegaliseringsreserve onderdeel is van het fiscale eigen vermogen en gebaseerd is op separate wettelijke bepalingen. Volgens het Hof zijn de “bouwstenen” dus simpelweg anders. Ook kan volgens het Hof het autolease-arrest²⁹ niet worden toegepast, omdat dit ziet op een voorziening als uitstelpost en niet op een voorziening als anticipatiepost.³⁰

²⁸ Hof den Bosch 24 december 2025, nr. 23/551, ECLI:NL:GHSHE:2025:3707, *V-N Vandaag* 2026/257, ro. 2.5

²⁹ Hoge Raad 31 augustus 1998, ECLI:NL:1998:BI6569, *BNB* 1998/395.

³⁰ Hof den Bosch 24 december 2025, nr. 23/551, ECLI:NL:GHSHE:2025:3707, *V-N Vandaag* 2026/257, ro. 4.3-4.6

Ook stond ter discussie of alle onderhoudsuitgaven tot een voorziening groot onderhoud kunnen leiden. Volgens de Belastingdienst moeten de uitgaven ten minste enige mate van betekenis hebben. Volgens het Hof volgt dit niet uit de criteria zoals deze volgen uit het Baksteenarrest en is zelfs een dotatie van € 1 toegestaan.³¹

Het Hof gaat verder expliciet niet nader in op een aantal ingenomen stellingen, die mijns inziens wel relevant zijn voor de discussie. Zoals uit het voorgaande volgt geldt volgens het Hof binnen de voorziening groot onderhoud geen piekvereiste. De subsidiaire toets of het piekvereiste dan per bedrijfsmiddel of op ondernemingsniveau moet worden getoetst, komt daarmee niet meer aan de orde. Daarnaast zou volgens het verhuren en onderhouden van onroerend goed volgens de inspecteur een samengestelde prestatie vormen, waardoor geen voorziening kan worden gevormd voor zover de onderhoudskosten kunnen worden gematched met huuropbrengsten. Volgens het Hof bleef deze stellingname buiten het bereik van het tussen de partijen gesloten VSO en is daarom niet behandeld.³²

Gelet op voorgaand zit het Hof op dezelfde lijn als de Rechtbank die het geschil in eerste aanleg heeft beoordeeld. Ook de Rechtbank concludeerde namelijk dat de voorziening groot onderhoud geen piekvereiste kent. Interessant is echter dat de Rechtbank de stelling inzake het Lease-arrest anders beredeneert. Volgens de Rechtbank is dit arrest in casu niet van toepassing, omdat het Lease-arrest ziet op het dekken van reguliere onderhoudskosten met nog te ontvangen leasetermijnen. De voorziening groot onderhoud ziet echter niet op regulier onderhoud, maar op planmatig onderhoud.³³ Dit onderscheid tussen regulier en planmatig onderhoud komt echter niet expliciet naar voren in de uitspraak van het Hof noch geeft de Rechtbank nadere toelichting op hoe dit onderscheid dan zou moeten worden gemaakt. Het verschil tussen regulier- en planmatig onderhoud zou zijn dat, aldus de Belastingdienst, het reguliere onderhoud in principe wordt gedekt door de huuropbrengsten. Op basis van het matchingsbeginsel moeten deze reguliere onderhoudskosten worden gekoppeld aan de huuropbrengsten, zodat deze niet kunnen worden gedoteerd aan een voorziening voor groot onderhoud. Planmatig onderhoud daarentegen kan niet worden gekoppeld aan reguliere huurtermijnen, zodat voor deze toekomstige onderhoudsuitgaven wel een voorziening groot onderhoud kan worden gevormd.

Voorgaand leidt tot de volgende concluderende opmerkingen en vragen:

1. het Hof koppelt aan het baksteenarrest en concludeert dat daaruit geen piekvereiste volgt;

³¹ Hof den Bosch 24 december 2025, nr. 23/551, ECLI:NL:GHSHE:2025:3707, *V-N Vandaag* 2026/257, ro. 4.10-4.12.

³² Hof den Bosch 24 december 2025, nr. 23/551, ECLI:NL:GHSHE:2025:3707, *V-N Vandaag* 2026/257, ro. 4.7-4.7.1. en 4.8.

³³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 maart 2023, nr. BRE 21/628, ECLI:NL:RBZWB:2023:1479, *V-N* 2023/19.4 ro. 5.2-5.3

2. volgens het Hof is de voorziening groot onderhoud op andere fiscale bouwstenen (goedkoopmansgebruik) gebaseerd dan de kostenegaliseringsreserve;
3. het lease-arrest blijft buiten toepassing. Volgens het Hof omdat een voorziening als uitstelpost niet hetzelfde is als een voorziening als anticipatiepost. Volgens de Rechtbank omdat de voorziening groot onderhoud niet op regulier onderhoud ziet. In hoeverre klopt in dit verband de stellingname van de inspecteur dat onderhoudskosten kunnen worden gematched aan huuropbrengsten?;
4. mocht desondanks sprake zijn van een piekvereiste binnen de voorziening groot onderhoud, op welk niveau moet dit dan worden getoetst?

Deze opmerkingen en vragen zijn in de literatuur al nader besproken. In de volgende paragraaf wordt daarom een nadere analyse gegeven van de diverse aspecten.

3.3 Literaire beschouwing

In deze beschouwing zal eerst worden stilgestaan in hoeverre de voorziening groot onderhoud en de kostenegaliseringsreserve conceptueel met elkaar vergelijkbaar zijn. Vervolgens wordt beschouwd in hoeverre de autolease arresten een rol spelen bij de vorming van een voorziening groot onderhoud. Daarna wordt stilgestaan bij de vraag of er een piekvereiste geldt bij het vormen van de voorziening groot onderhoud en, zo ja, indien op welk niveau deze zou moeten worden getoetst. Als laatste wordt afgesloten met de vraag in hoeverre de vorming en omvang van de voorziening groot onderhoud cijfermatig begrensd is.

3.3.1 Vergelijking KER en voorziening

De vraag in hoeverre een kostenegaliseringsreserve verschilt van een voorziening groot onderhoud is ter sprake gekomen in de literatuur. Berkhout en Van der Heijden³⁴ concluderen dat de kostenegaliseringsreserve haar basis heeft in goed koopmansgebruik. Daarmee is het verband aan de voorziening groot onderhoud, en het pleiten voor een piekvereiste daarin, snel gemaakt. De egaliseringsreserve wordt immers ten laste van de winst gevormd en was onder het Besluit IB 1941 ook onder de passiva geschaard. Van der Heijden³⁵ betoogt verder expliciet dat de kostenegaliseringsreserve en de voorziening groot onderhoud in zijn optiek uitwisselbaar zijn. Hij baseert dit met name op een passage uit een besluit van de Staatssecretaris³⁶ waaruit volgt dat een ondernemer voor technisch noodzakelijk geworden onderhoud niet langer de kostenegaliseringsreserve hoeft te gebruiken, maar een voorziening kan vormen.

Deze argumentatie overtuigt mij niet. Net zoals de Groot, Simons en Meussen³⁷ ook beargumenteren, is de voorziening groot onderhoud namelijk puur gebaseerd op de

³⁴ T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *WFR* 2016/9, paragraaf 2.

³⁵ J.M. van der Heijden, 'Geen inhaal bij voorziening groot onderhoud', *WFR* 2017/161, paragraaf 1.

³⁶ Besluit Staatssecretaris van Financiën 11 november 2004, CPP2004/814M, BNB 2005/48, ingetrokken bij besluit in 2010.

³⁷ J. de Groot, J. Simons en G.T.K. Meussen, 'Over het verschil tussen een KER en een voorziening', *WFR* 2018/59, paragraaf 2.

invulling van de beginselen van goedkoopmansgebruik. De kostenegalisereserve daarentegen is een wettelijke bepaling. De bouwstenen verschillen dus, zoals ook expliciet volgt uit de rechtsoverwegingen van Hof Den Bosch. Ook de doelstellingen van de kostenegalisereserve en de voorziening groot onderhoud verschillen. Een kostenegalisereserve dient immers ter gelijke verdeling van uitgaven over meerdere jaren, terwijl een voorziening groot onderhoud dient voor het “naar voren halen” van de lasten toerekenbaar aan de toekomstige uitgaven. Dat de uitkomsten van het vormen van een voorziening groot onderhoud en een kostenegalisereserve vaak de facto gelijk aan elkaar zijn, betekent gelet hierop mijns inziens niet dat de gebruikte middelen per definitie ook gelijk zijn aan elkaar. Het aangehaalde citaat door Van der Heijden overtuigt mij in dit verband evenmin. Als een vastgoedondernemer voor groot onderhoud in een casus zowel een voorziening groot onderhoud als een kostenegalisereserve kan vormen, lijkt het mij logisch dat deze ondernemer in dat geval voor de weg van de minste weerstand kiest. Dat zal, veelal vanwege het ontbreken van het piekvereiste, daarom doorgaans de voorziening groot onderhoud zijn. Aan deze keuzemogelijkheid kan mijns inziens dus niet de conclusie worden verbonden dat de voorziening groot onderhoud en kostenegalisereserve in beginsel aan elkaar gelijk zijn.

Gelet op deze verschillen tussen de voorziening (groot onderhoud) en de kostenegalisereserve, ben ik dus van mening dat deze niet aan elkaar gelijk getrokken moeten worden. Dat deze middelen in de praktijk in het grootste gedeelte van de gevallen materieel hetzelfde effect sorteren doet daar mijns inziens dus niet van af. Puur kijkend naar het materiële effect, vormt de kostenegalisereserve mijns inziens een loze letter. Hetzelfde resultaat kan immers bereikt worden middels het vormen van een voorziening, waarbij ik meer waarde hecht aan de principiële bouwstenen van goedkoopmansgebruik waarop de voorziening groot onderhoud is gebouwd dan aan de wettelijke kostenegalisereserve. De kostenegalisereserve heeft haar waarde dus mijns inziens verloren en kan worden afgeschaft.

3.3.2 Toepasbaarheid lease-arresten

In het eerste auto-lease arrest heeft de Hoge Raad overwogen dat de ontvangen leasevergoeding voor het ter beschikking stellen van een auto wordt genoten naar gelang van het tijdsverloop van het leasecontract. Verder dienen de uit dit contract voortvloeiende kosten in aanmerking te worden genomen in het jaar waarin zij worden gemaakt.³⁸ In het tweede auto-lease arrest heeft de Hoge Raad verder het oordeel van het Hof onderschreven dat voor een deel van een ontvangen leasetermijn geen voorziening kan worden gevormd, omdat deze onderhoudskosten niet worden gemaakt tijdens de slijtage als gevolg van het gebruik.³⁹

Volgens Berkhout en Van der Heijden leiden voornoemde arresten tot de conclusie dat geen onderhoudsvoorziening kan worden gevormd voor zover de onderhoudskosten bij

³⁸ HR 8 september 1993, nr. 28871, ECLI:NL:HR:1993:ZC5432, *BNB* 1994/92, ro. 3.3.

³⁹ HR 31 augustus 1998, nr. 33470, ECLI:NL:HR:1998:BI6569, *BNB* 1998/395, ro. 3.2.1.

een doorlopende prestatie kunnen worden gematched aan de opbrengsten. Voor een separate prestatie blijft de vorming van een onderhoudsvoorziening naar hun mening echter nog wel mogelijk. Aangezien volgens hen verhuur van vastgoed verder een samengestelde prestatie vormt, waarbij de vergelijking van vastgoedverhuur met het verrichten van leaseactiviteiten mijns inziens mager is, kan bij verhuur van vastgoed daarom geen onderhoudsvoorziening worden gevormd.⁴⁰

Net zoals Lubbers⁴¹, Cornelisse⁴² en Visser en Van der Vloet⁴³ betogen, lees ik in de lease-arresten echter geen algehele beperking van het vormen van een voorziening groot onderhoud bij een samengestelde prestatie. Naar mijn mening volgt enkel uit voornoemde arresten dat de totale winst, en daarmee dus impliciet ook reguliere onderhoudskosten als onderdeel van de kostprijs, naar tijdsgelang van het leasecontract worden verantwoord. Naar mijn mening betekent voorgaande voor verwachte onderhoudsuitgaven nog steeds een voorziening groot onderhoud mag worden gevormd, voor zover deze niet zijn gedekt door een contract en verder aan de voorwaarden van het baksteenarrest is voldaan. Deze gedachtegang is mijns inziens verder ook terug te zien in de rechtsoverwegingen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant, aangezien daarin expliciet wordt opgemerkt dat de voorziening groot onderhoud ziet op planmatig onderhoud en de lease-arresten zien op regulier onderhoud.⁴⁴

Overigens is het mijns inziens verder überhaupt de vraag of verhuur van vastgoed als een samengestelde prestatie kwalificeert. Zoals de Groot, Simons en Meussen⁴⁵ mijns inziens terecht opmerken is het businessmodel van een leasemaatschappij significant anders dan het businessmodel van een vastgoedondernemer. In eerstgenoemd geval wordt, zoals zij opmerken, een integrale kostprijsberekening gemaakt waarop de leaseprijs wordt gebaseerd. Bij vastgoed is deze match tussen de huuropbrengsten en onderhoudskosten veel minder nadrukkelijk aanwezig, gelet op de vaak relatief lange huurtermijnen⁴⁶. Daarnaast kan een aanvankelijk verhuurd pand voor een periode onverhuurd zijn, terwijl in diezelfde periode wel onderhoud moet worden gepleegd. Deze onderhoudskosten zijn dan dus niet te matchen met opbrengsten, wat wel het geval was bij de lease-arresten. Gelet hierop zal verhuur van en onderhoud aan onroerende zaken mijns inziens niet snel een samengestelde prestatie vormen, zodat de lease-arresten niet van toepassing zijn op verhuurd onroerend goed.

⁴⁰ T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *WFR* 2016/9, paragrafen 3-3.3

⁴¹ A.O. Lubbers, 'Plofkipvoorzieningen op de korrel', *WFR* 2016/38

⁴² R.P.C. Cornelisse, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *FED* 2016/32

⁴³ P. Visser en R.E.F.M. van der Vloet, 'Introductie van een piekvereiste voor het vormen van een fiscale voorziening groot onderhoud?', *WFR* 2020/159, paragrafen 4.2-4.4

⁴⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 maart 2023, nr. BRE 21/628, ECLI:NL:RBZWB:2023:1479, V-N 2023/19.4 ro. 5.2-5.3

⁴⁵ J. de Groot, J. Simons en G.T.K. Meussen, 'Over het verschil tussen een KER en een voorziening', *WFR* 2018/59, paragraaf 3.2

⁴⁶ Bijvoorbeeld huurcontracten van 10 jaar in commercieel vastgoed.

3.3.3 Piekvereiste

Zoals uit het baksteenarrest en uit de overwegingen van Hof den Bosch volgen, geldt er op basis van de huidige jurisprudentie mijns inziens geen piekvereiste bij het vormen van een voorziening groot onderhoud. Naar mijn mening is daarmee alles gezegd, echter is de Staatssecretaris een andere mening toegedaan.⁴⁷ Ook volgens Berkhout en Van der Heijden zou een piekvereiste, mede omdat zij de kostenegalisereserve vergelijkbaar achten, geïntroduceerd moeten worden bij de voorziening groot onderhoud. Volgens hen zou dit namelijk ook een goede voorwaarde zijn om te ver doorgevoerde detaillering tegen te gaan. Zij doen daarom een concreet voorstel tot een nieuw piekvereiste bij het vormen van voorziening, welke niet aansluit bij het vereiste zoals volgt uit de kostenegalisereserve.⁴⁸ Het zou mij in dit verband echter logischer lijken om, als men toch al van mening is dat een kostenegalisereserve vergelijkbaar is aan de voorziening groot onderhoud, het piekvereiste uit de kostenegalisereserve gelijk te trekken met een piekvereiste bij een voorziening om zo verdere discrepanties te voorkomen. Ook Lubbers is overigens voorstander van het invoeren van een piekvereiste, om zo een onderscheid te maken tussen regulier onderhoud en planmatig onderhoud.⁴⁹

Mocht de Hoge Raad de onderhoudsvoorziening desondanks aanvullen met een piekvereiste, dan is de vervolgvraag op welk niveau dit piekvereiste moet worden getoetst. Volgens de Staatssecretaris moet deze toetsing namelijk onder omstandigheden niet per bedrijfsmiddel, maar op ondernemingsniveau plaatsvinden. Dit hangt samen met de door Berkhout en Van der Heijden opgeworpen vraag of een vastgoedcomplex onder omstandigheden samenhangend moet worden gewaardeerd.⁵⁰ Zij verwijzen hierbij ter onderbouwing onder meer naar het Marketmaker-arrest. Bruins Slot⁵¹ merkt in zijn reactie op voornoemd artikel op dat het analoog toepassen van het Marketmaker-arrest op een vastgoedportefeuille tot de conclusie leidt dat een vastgoedondernemer tegengestelde, in de zin van winstgevendende en verlieslatende, objecten in bezit moet hebben om zo het waarderisico in de afzonderlijke objecten af te dekken. Net zoals Bruin Slot acht ik niet dat dit snel speelt, maar vormt deze constatering mijns inziens niet de kern van de discussie. Uit voornoemd arrest volgt immers slechts dat samenhangende waardering van toepassing is wanneer een verplichting (passivum) wordt gedekt door het bezit van een activum.⁵² Dit geeft dus geen antwoord op de vraag of twee afzonderlijke juridische activa, bijvoorbeeld pand X en Y, fiscaal moeten worden gezien als één bedrijfsmiddel, zijnde pand Z. Een bedrijfsmiddel is fiscaal gedefinieerd als *“tot het bedrijfsvermogen behorende zaken welke – in tegenstelling tot die zaken die voor de omzet zijn bestemd – behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf of*

⁴⁷ Besluit van 23 februari 2023, nr. 2022-11245, Strcrt. 2023, 4100, NTFR 2023/219

⁴⁸ T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *WFR* 2016/9, paragrafen 5-5.3

⁴⁹ A.O. Lubbers, 'Plofkipvoorzieningen op de korrel', *WFR* 2016/38

⁵⁰ T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Goed koopmansgebruik en het waarderen van een samenstel van (vastgoed)bedrijfsmiddelen', *WFR* 2019/123.

⁵¹ W. Bruins Slot, 'De waardering van een complex vastgoedbedrijfsmiddelen', *WFR* 2019/158.

⁵² Zie HR 21 maart 2014, nr. 12/02793, ECLI:NL:HR:2014:635, NTFR 2014/1118 ro. i.c.m. HR 16 november 2007, nr. 42970, ECLI:NL:HR:2007:AZ7371, *BNB* 2008/26

beroep te worden gebruikt. Niet nodig is, dat van het bedrijf, waarin de zaken bedrijfsmatig worden geëxploiteerd, die exploitatie ook het doel is".⁵³ Uit deze definitie volgt onder meer dat het gaat om zaken die binnen de onderneming bedrijfsmatig worden geëxploiteerd. Aangezien onroerende goederen afzonderlijke juridische zaken zijn en ieder afzonderlijk kunnen (en worden) geëxploiteerd, vormen deze dus in beginsel aparte bedrijfsmiddelen. Onder omstandigheden kunnen verschillende bedrijfsmiddelen op basis van jurisprudentie echter wel weer een complex van zaken vormen, zodat alsnog sprake is van één bedrijfsmiddel. Dit betreft feitelijke casuïstiek, waarbij het vooral bijvoorbeeld rechtsvragen rondom "kleinere" activaposten zoals inventarissen en emballage betreft.⁵⁴ Mijns inziens kan deze jurisprudentie niet op vastgoed worden toegepast, aangezien dit een ander soort categorie activum is en moeilijk kan worden gesteld pand X onderdeel moet zijn van pand Y.

Daarnaast heeft de toetsing van de voorziening groot onderhoud tot op heden altijd op het niveau van het object zelf beoordeeld.⁵⁵ De toetsing op het niveau van bedrijfsmiddel, en niet op niveau van de onderneming, is mijns inziens ook zichtbaar in overige fiscale wetgeving. Fiscaal worden de verkoopwinsten namelijk ook per object, en dus niet als complex, verantwoord.⁵⁶ Bovendien moet voor het aanwenden van de herinvesteringsreserve, ook per object worden getoetst of wordt voldaan aan de daarvoor geldende voorwaarden. Gelet op voorgaand lijkt het standpunt van de Staatssecretaris dus niet te zijn gebaseerd op fiscale jurisprudentie. Mocht er dus alsnog een piekvereiste worden geïntroduceerd voor het vormen van een voorziening voor groot onderhoud, dan dient deze mijns inziens per bedrijfsmiddel te worden getoetst en dus niet over het gehele complex als zodanig. De omvang van de vastgoedportefeuille is mijns inziens daarmee dus irrelevant en zie ik ook geen fiscaalinhoudelijke redenen om deze wel relevant te achten.

3.3.4 Grenzen aan de omvang van een voorziening groot onderhoud

Zoals reeds benoemd in het theoretische kader mag volgens de Staatssecretaris een inhaaldotatie plaatsvinden bij de vorming van een voorziening, mits sprake is van een bestendige gedragslijn en indien het de eerste keer is dat voor de toekomstige uitgave een voorziening wordt gevormd. De daarbij relevante vraag is mijns inziens in hoeverre deze goedkeuring ruimer of beperkter is dan hetgeen volgt uit de jurisprudentie. Volgens van der Heijden⁵⁷ zou er geen inhaalmogelijkheid mogen bestaan binnen de voorziening groot onderhoud. Hij meent dat door een inhaaldotatie wordt teruggekomen op eerdere jaren, wat strijdig is met de bestendige gedragslijn. Ook kan volgens hem, vanwege de keuzemogelijkheid om al dan niet te doteren aan de voorziening groot onderhoud, geen sprake zijn van een fout in een eerder balansjaar. Er kan daarmee ook geen sprake zijn van

⁵³ HR 11 maart 1953, nr. 11.214, ECLI:NL:HR:1953:AY3490, *BNB* 1953/119

⁵⁴ Vergelijk HR 21 november 1962, ECLI:NL:HR:1962:AX7939, nr. 14.896, *BNB* 1963/22 (emballage) en HR 30 september 1959, nr. 14.012, ECLI:NL:HR:1959:AY0927, *BNB* 1959/354.

⁵⁵ Zie ook G.T.K. Meussen, 'Het vernieuwde Voorzieningenbesluit: enkele kritische kanttekeningen', *NTRF* 2020/3136.

⁵⁶ Zie ook HR. 30 november 1966, nr. 15637, *BNB* 1967/49.

⁵⁷ J.M. van der Heijden, 'Geen inhaal bij voorziening groot onderhoud', *WFR* 2017/161

een fout die via een inhaaldotatie moet worden hersteld. Mocht een inhaaldotatie evenwel mogelijk zijn, zou deze volgens van der Heijden moeten worden uitgesmeerd over meerdere jaren, omdat anders niet kan worden gesproken van egalisatie van uitgaven.

Mijns inziens houdt laatstgenoemd argument in ieder geval geen stand met betrekking tot de voorziening groot onderhoud, aangezien kostenegalisatie niet het doel is van deze voorziening, maar slechts een gevolg daarvan. Ook uit de jurisprudentie volgt niet dat een inhaaldotatie over meerdere jaren moet worden verspreid, zie hiervoor bijvoorbeeld de besproken rechtsoverwegingen van Hof Den Bosch. Dat verder een directe inhaaldotatie mag plaatsvinden, volgt mijns inziens letterlijk uit de overweging van de Hoge Raad bij het baksteenarrest.⁵⁸ Gelet hierop is het standpunt van de Staatssecretaris dat een inhaaldotatie bij een onderhoudsvoorziening mogelijk is, naar mijn mening dus geen goedkeuring te noemen, maar slechts een bevestiging van hetgeen volgt uit de geldende jurisprudentie.⁵⁹ Dat een bestendige gedragslijn moet worden gevolgd bij de inhaaldotatie lijkt mij verder niet meer dan logisch, aangezien deze voorwaarde rechtstreeks voortvloeit uit het begrip goedkoopmansgebruik. Het is mijns inziens evident dat het in jaar 1 (met inhaaldotatie) vormen van een voorziening gevolgd door een vrijval van dezelfde voorziening in jaar 2 in strijd is met de bestendige gedragslijn.⁶⁰ Ook de aanvullende voorwaarde dat het de eerste keer moet zijn dat voor een toekomstige uitgave een inhaaldotatie plaatsvindt is wat mij betreft logisch. Immers wordt zo voorkomen dat twee keer een last in aanmerking wordt genomen voor dezelfde toekomstige uitgave, wat tot gevolg zou hebben dat de fiscale jaarwinsten niet juist worden bepaald. Deze invullingen van de Staatssecretaris kunnen wellicht als beperkend worden omschreven, maar mijns inziens zijn ze dat dus niet.

Daarnaast mag volgens de staatssecretaris in principe geen rekening worden toekomstige wijzigingen in de hoogte van lonen of prijzen na afloop van het jaar, tenzij de contante waarde van de toekomstige uitgaven lager is dan de nominale waarde hiervan. Dat bij het bepalen van de fiscale jaarwinst geen rekening mag worden gehouden met toekomstige prijswijzigingen volgt rechtstreeks uit artikel 3.26 Wet IB 2001, dus in die zin kan ik het standpunt van de Staatssecretaris volgen. Bij de vorming van de voorziening groot onderhoud zal bij een (grote) vastgoedportefeuille doorgaans echter wel gebruik worden gemaakt van een MJOP. Vaak wordt hierin een indexatie verwerkt, om zo de toekomstige uitgaven realistisch te kunnen inschatten. Deze indexatie staat daarmee in principe haaks op het standpunt van de Staatssecretaris. Als er echter tegelijkertijd een verdisconteringsvoet wordt toegepast, hoeft de indexatie op basis van het besluit van de Staatssecretaris geen probleem te vormen indien de contante waarde van de toekomstige

⁵⁸ Zie ook J. de Groot, J. Simons en G.T.K. Meussen, 'Over het verschil tussen een KER en een voorziening', *WFR* 2018/59, paragraaf 3.4.

⁵⁹ Voor het vaststellen van de belastingpositie van een belastingplichtige is deze bevestiging overigens wel wenselijk.

⁶⁰ Zie ook G.T.K. Meussen, 'Het vernieuwde Voorzieningenbesluit: enkele kritische kanttekeningen', *NTRF* 2020/3136.

uitgaven ten minste 10% lager is dan de nominale waarde hiervan op balansdatum. In dat geval mag voor het vormen van de voorziening dus nog steeds worden uitgegaan van de contante waarde van de geïndexeerde uitgaven. In die zin biedt de goedkeuring van de Staatssecretaris naar mijn mening dus meer ruimte voor de praktijk om de vorming van de fiscale onderhoudsvoorziening te onderbouwen. Immers kan nog steeds een MJOP worden gebruikt zolang deze fiscaaltechnisch ook goed is ingestoken. Ook is deze wijze van verwerking mijns inziens niet in strijd goedkoopmansgebruik, omdat de toekomstige uitgaven in beginsel nu juist zo accuraat mogelijk worden ingeschat, wat strookt met het realiteitsbeginsel.

Dat gezegd hebbende is de kritiek van Berkhout en Van der Heijden op de praktische vorming van de voorziening groot onderhoud mijns inziens niet geheel onterecht. Zoals zij naar mijn mening terecht opmerken, moet een voorziening zijn opgesteld op basis van duidelijk informatie en ook navolgbaar zijn, aangezien zo de bepaling van de fiscale jaarwinst kan worden gecontroleerd. In de praktijk, zeker bij omvangrijke vastgoedportefeuilles, zijn omvangrijke MJOP's met een lange horizon eerder regel dan uitzondering, wat voornoemde controle bemoeilijkt. Berkhout en Van der Heijden stellen hierbij mijns inziens de terechte vraag in hoeverre dat nog overeenstemt met het realiteitsbeginsel.⁶¹ De bewijslast dat hieraan niet wordt voldaan ligt echter evenwel bij de fiscus. Uiteraard moet de belastingplichtige wel een goed onderbouwde MJOP in bezit hebben.⁶² Voor de vastgoedondernemer betekent voorgaand dus dat niet alleen de vorming van de voorziening onderbouwd moet zijn, maar ook de mutaties over de jaren daarna navolgbaar moeten zijn.

Gelet op de technologische ontwikkeling, zal voornoemde documentatie mijns inziens steeds makkelijker aan te leveren zijn, zodat een beroep op het eenvoudsbegin­sel in dit verband mijns inziens minder snel aan de orde zal zijn. Bovendien betreft dit naar mijn mening een toets die per geval, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, moet plaatsvinden. Op dit punt zie ik dus geen conceptuele aanpassing van de voorwaarden voor het al dan niet vormen van een onderhoudsvoorziening, maar juist een dynamische toepassing van goedkoopmansgebruik, hetgeen strookt met de fiscale winstbepaling.

3.4 Conclusie

In dit hoofdstuk stond centraal in hoeverre de omvang van de vastgoedportefeuille relevant is bij het vormen van een voorziening groot onderhoud..

Uit de recente rechtspraak van Hof den Bosch en Rechtbank Zeeland-West-Brabant volgde dat voor het vormen van de voorziening groot onderhoud op grond van het Baksteenarrest geen piekvereiste geldt zoals bij de kostenegalisatiereserve het geval is. Ook werd overwogen dat de autoleasearresten niet van toepassing waren op de

⁶¹ T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *WFR* 2016/9, paragrafen 1 en 4

⁶² Zie ook G.T.K. Meussen, 'Het vernieuwde Voorzieningenbesluit: enkele kritische kanttekeningen', *NTRF* 2020/3136.

desbetreffende casus. Verder stelt het Hof geen ondergrens aan de onderhoudsuitgaven die mogen worden gedoteerd aan de voorziening voor groot onderhoud.

Het Hof concludeerde dat de voorziening groot onderhoud en de kostenegalisereserve niet hetzelfde zijn, wat ten gevolg heeft dat het piekvereiste geen rol speelt bij de onderhoudsvoorziening. De Staatssecretaris en een aantal andere auteurs zijn echter een andere mening toegedaan.. Het Hof stond verder niet stil bij de vraag of het piekvereiste per bedrijfsmiddel of op ondernemingsniveau moet worden getoetst. Mocht de Hoge Raad de voorwaarden voor het vormen van een onderhoudsvoorziening aanvullen met een piekvereiste, dan moet deze toetsing mijns inziens per bedrijfsmiddel, en dus niet op ondernemingsniveau, plaatsvinden. .. De omvang van de vastgoedportefeuille is voor de toetsing dan ook irrelevant.

Daarnaast kwam bij het Hof ter sprake dat het verhuren en onderhouden van onroerend goed volgens de inspecteur een samengestelde prestatie vormt, waardoor geen voorziening kan worden gevormd voor zover de onderhoudskosten kunnen worden gematched met huuropbrengsten. . Naar mijn mening volgt echter enkel uit voornoemde arresten dat de totale winst, en daarmee dus impliciet ook reguliere onderhoudskosten als onderdeel van de kostprijs, naar tijdsgelang van het leasecontract worden verantwoord. Dat betekent dat voor verwachte onderhoudsuitgaven nog steeds een voorziening groot onderhoud mag worden gevormd, voor zover deze niet zijn gedekt door een contract en verder aan de voorwaarden van het baksteenarrest is voldaan. Overigens is het mijns inziens verder überhaupt de vraag of verhuur van vastgoed als een samengestelde prestatie kwalificeert.

Ook volgt uit de jurisprudentie en literatuur dat een rechtstreeks inhaaldotatie is toegestaan en dat er geen verplichting bestaat om deze inhaaldotatie uit te smeren over meerdere jaren. De Staatssecretaris verbindt aan de inhaaldotatie wel twee aanvullende voorwaarden, Naar mijn mening is deze stellingname in lijn met jurisprudentie en de beginselen van goedkoopmansgebruik en kan in dit opzicht dus niet worden gesproken van een verruiming of beperking.

Bovendien mag volgens de staatssecretaris bij het vormen van de voorziening groot onderhoud in principe geen rekening worden toekomstige wijzigingen in de hoogte van lonen of prijzen na afloop van het jaar, tenzij de contante waarde van de toekomstige uitgaven lager is dan de nominale waarde hiervan. Deze stellingname is mijns inziens in overeenstemming met de wettelijke bepalingen rondom het bepalen van de fiscale jaarwinst..

Ook is naar mijn mening de kritiek van Berkhout en van der Heijden op de praktische vorming van de voorziening groot onderhoud niet geheel onterecht.. De bewijslast dat hieraan niet wordt voldaan ligt evenwel bij de fiscus.

Gelet op voorgaand leidt een en ander tot de conclusie dat het Baksteenarrest nog steeds het leidende arrest is voor de vraag of een voorziening voor groot onderhoud mag worden gevormd. De omvang van een vastgoedportefeuille an sich is verder geen onderscheidend criterium. Ook geldt geen piekvereiste voor het vormen van een voorziening groot onderhoud noch wordt een ondergrens gesteld aan de te doteren uitgaven. Uiteraard moet wel een deugdelijke onderbouwing voor de vorming en het verloop van de voorziening worden bijgehouden, hetgeen bij een grote vastgoedportefeuille vermoedelijk een grotere administratieve klus is. Vanwege de technologische ontwikkelingen is dit argument mijns inziens van ondergeschikt belang om de voorwaarden voor het vormen van een voorziening voor groot onderhoud op conceptueel niveau aan te passen.

4. Samenvatting en conclusie

4.1 Samenvatting

In dit paper stond de volgende probleemstelling centraal: *in hoeverre mag op basis van goedkoopmansgebruik een voorziening groot onderhoud worden gevormd bij een grote vastgoedportefeuille?*

Ter beantwoording van deze probleemstelling zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

1. Wat is fiscale winst en wat zijn de voorwaarden voor het vormen van een voorziening groot onderhoud en de kostenegalisatiereserve?
2. In hoeverre is de omvang van de vastgoedportefeuille relevant bij het vormen van een voorziening groot onderhoud?

Uit de behandeling volgt dat het fiscale winstregime is gebaseerd op het totaalwinstbeginsel. Deze totale winst wordt over de jaren verdeeld op basis van het jaarwinstbeginsel. Deze fiscale jaarwinst wordt weer bepaald op basis van goedkoopmansgebruik. Goedkoopmansgebruik is verder een autonoom en casuïstisch fiscaal begrip wat zich door de jaren heen heeft ontwikkeld. Hoewel voor de invulling hiervan de bedrijfseconomie als uitgangspunt geldt, wordt daar onder omstandigheden van afgeweken. De fiscale jaarwinst wordt verder niet ingevuld op basis van vaste regels, maar op basis van het realiteitsbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbeginsel. Hierbij is van belang dat een beginsel niet per definitie “beter” is dan een ander, maar dat afhankelijk van de feiten en omstandigheden een beginsel wel zwaarder weegt dan de ander.

Binnen goedkoopmansgebruik bestaat verder de mogelijkheid om een voorziening als anticipatiepost te vormen. In tegenstelling tot de voorziening groot onderhoud, is de kostenegalisatiereserve geen voorziening, maar een fiscale reserve. Deze fiscale reserve heeft als doel het gelijkmatig verdelen van kosten en lasten.

Dit theoretisch kader is in het daaropvolgende hoofdstuk, verder uitgediept en concreet toegepast op (grote) vastgoedportefeuilles.

In dit verband volgde uit recente rechtspraak van Hof den Bosch en Rechtbank Zeeland-West-Brabant dat voor het vormen van de voorziening groot onderhoud op grond van het Baksteenarrest geen piekvereiste geldt zoals bij de kostenegalisatiereserve het geval is. Ook werd hierin overwogen dat de autoleasearresten niet van toepassing waren op de desbetreffende casus. Verder stelt het Hof geen ondergrens aan de onderhoudsuitgaven die mogen worden gedoteerd aan de voorziening voor groot onderhoud.

Het Hof concludeerde verder dat de voorziening groot onderhoud en de kostenegalisatiereserve niet hetzelfde zijn, wat ten gevolg heeft dat het piekvereiste geen rol speelt bij de onderhoudsvoorziening. De Staatssecretaris en een aantal andere auteurs zijn echter een andere mening toegedaan.. Het Hof stond verder niet stil bij de

vraag of het piekvereiste per bedrijfsmiddel of op ondernemingsniveau moet worden getoetst. Mocht de Hoge Raad de voorwaarden voor het vormen van een onderhoudsvoorziening aanvullen met een piekvereiste, dan moet deze toetsing mijns inziens per bedrijfsmiddel, en dus niet op ondernemingsniveau, plaatsvinden. De omvang van de vastgoedportefeuille is voor de toetsing dan ook irrelevant.

Daarnaast kwam bij het Hof ter sprake dat het verhuren en onderhouden van onroerend goed volgens de inspecteur een samengestelde prestatie vormt, waardoor geen voorziening kan worden gevormd voor zover de onderhoudskosten kunnen worden gematched met huuropbrengsten. . Naar mijn mening volgt echter enkel uit voornoemde arresten dat de totale winst, en daarmee dus impliciet ook reguliere onderhoudskosten als onderdeel van de kostprijs, naar tijdsgelang van het leasecontract worden verantwoord. Dat betekent dat voor verwachte onderhoudsuitgaven nog steeds een voorziening groot onderhoud mag worden gevormd, voor zover deze niet zijn gedekt door een contract en verder aan de voorwaarden van het baksteenarrest is voldaan.

Ook volgt uit de jurisprudentie en literatuur dat een rechtstreeks inhaaldotatie is toegestaan en dat er geen verplichting bestaat om deze inhaaldotatie uit te smeren over meerdere jaren. De Staatssecretaris verbindt aan de inhaaldotatie wel twee aanvullende voorwaarden, Naar mijn mening is deze stellingname in lijn met jurisprudentie en de beginselen van goedkoopmansgebruik en kan in dit opzicht dus niet worden gesproken van een verruiming of beperking.

Bovendien mag volgens de staatssecretaris bij het vormen van de voorziening groot onderhoud in principe geen rekening worden toekomstige wijzigingen in de hoogte van lonen of prijzen na afloop van het jaar, tenzij de contante waarde van de toekomstige uitgaven lager is dan de nominale waarde hiervan. Deze stellingname is mijns inziens in overeenstemming met de wettelijke bepalingen rondom het bepalen van de fiscale jaarwinst.

Ook is naar mijn mening de kritiek van Berkhout en Van der Heijden op de praktische vorming van de voorziening groot onderhoud niet geheel onterecht.. De bewijslast dat hieraan niet wordt voldaan ligt evenwel bij de fiscus.

Gelet op voorgaand leidt een en ander tot de conclusie dat het Baksteenarrest nog steeds het leidende arrest is voor de vraag of een voorziening voor groot onderhoud mag worden gevormd. De omvang van een vastgoedportefeuille an sich is verder geen onderscheidend criterium. Ook geldt geen piekvereiste voor het vormen van een voorziening groot onderhoud noch wordt een ondergrens gesteld aan de te doteren uitgaven. Uiteraard moet wel een deugdelijke onderbouwing voor de vorming en het verloop van de voorziening worden bijgehouden, hetgeen bij een grote vastgoedportefeuille vermoedelijk een grotere administratieve klus is. Vanwege de technologische ontwikkelingen is dit argument mijns inziens van ondergeschikt belang om de voorwaarden voor het vormen van een voorziening voor groot onderhoud op conceptueel niveau aan te passen.

4.2 Conclusie

Gelet op voorgaand leidt het antwoord op de probleemstelling dat het Baksteenarrest nog steeds het leidende arrest is voor de vraag of een voorziening voor groot onderhoud mag worden gevormd. Op basis van de systematiek van het Nederlandse fiscale winststelsel alsook op basis van de huidige stand van de jurisprudentie, leidt dit tot de verdere conclusie dat de omvang van een vastgoedportefeuille conceptueel gezien geen onderscheidend criterium is voor de rechtsvraag of een voorziening groot onderhoud mag worden gevormd. Immers kan de voorziening groot onderhoud naar mijn mening niet gelijk worden getrokken met de kostenegaliseringsreserve, zodat toetsing aan het piekvereiste niet aan de orde komt. De conceptuele relevantie van de omvang van de vastgoedportefeuille zou mijns inziens enkel naar voren komen indien er wel een piekvereiste zou worden geïntroduceerd. In dat geval is namelijk de vervolgvraag of dit vereiste per bedrijfsmiddel of op ondernemingsniveau moet worden getoetst. Het antwoord op deze vervolgvraag zou mijns inziens moeten zijn dat de toetsing per bedrijfsmiddel moet plaatsvinden, aangezien dat ook in lijn is met overige fiscale winstbepalingen.

Hoewel de omvang van de vastgoedportefeuille conceptueel geen criterium is, zijn er wel een aantal praktische invullingen die bij een grotere vastgoedportefeuille wellicht lastiger zijn. Zo mag alleen een onderhoudsvoorziening worden gevormd voor zover de toekomstige uitgaven zien op onderhoud en niet op verbetering. Ook mag weliswaar op basis van goedkeurend besluit nog steeds een MJOP met geïndexeerde bedragen worden gehanteerd, maar moet deze onderbouwing wel duidelijk zijn. Ook de afloop van de voorziening moet navolgbaar zijn, hetgeen bij een grote vastgoedportefeuille een klus kan zijn.

4.3 Aanbevelingen

Graag sluit ik af met een aantal aanbevelingen. In de eerste plaats zou ik de Hoge Raad aanbevelen om in cassatie nader stil te staan bij de vraag of verhuur van vastgoed een samengestelde prestatie is, indien ja, in hoeverre de leasearresten dan het vormen van een voorziening voor groot onderhoud in de weg staan. Ten tweede zou ik de Hoge Raad aanbevelen in diens overwegingen expliciet de vergelijkbaarheid tussen de kostenegaliseringsreserve en de voorziening groot onderhoud mee te nemen. Mocht hij in dat verband van mening zijn dat ook voor de voorziening groot onderhoud een piekvereiste moeten gelden, dan zou ik ten derde aanbevelen om voor de invulling hieraan aan te sluiten bij de kostenegaliseringsreserve. In dat verband zou ik ook aanbevelen om expliciet te overwegen dat het piekvereiste per bedrijfsmiddel moet worden getoetst.

Bronnenlijst

Literatuur

- Berkhout en van der Heijden (2016) T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *WFR* 2016/9
- Berkhout en van der Heijden (2019) T.M. Berkhout en J.M. van der Heijden, 'Goed koopmansgebruik en het waarden van een samenstel van (vastgoed)bedrijfsmiddelen', *WFR* 2019/123.
- Bruins Slot (2019) W. Bruins Slot, 'De waardering van een complex vastgoedbedrijfsmiddelen', *WFR* 2019/158.
- Cornelisse (2016) R.P.C. Cornelisse, 'Voorzien en reserveren voor groot onderhoud niet vanzelfsprekend', *FED* 2016/32
- Douma en Lubbers (2022) S.C.W. Douma & A.O. Lubbers, 'De rol van het matchingbeginsel bij de toerekening van uitgaven', *WFR* 2002/111
- De Groot, Simons en Meussen (2018) J. de Groot, J. Simons en G.T.K. Meussen, 'Over het verschil tussen een KER en een voorziening', *WFR* 2018/59
- Essers (2020) P. Essers, 'Hollandse rekenkunde', *WFR* 2020/143
- Fase (2026) A.A. Fase, commentaar op artikel 3.25 Wet IB 2001, in: *NDFR Commentaar Wet inkomstenbelasting 2001*, Den Haag: Sdu 2026 (online, bijgewerkt tot 5 februari 2026).

Lubbers (2016)

A.O. Lubbers, 'Plofkipvoorzieningen op de korrel', *WFR* 2016/38

Meussen (2020)

G.T.K. Meussen, 'Het vernieuwde Voorzieningenbesluit: enkele kritische kanttekeningen', *NFR* 2020/3136.

Van der Heijden
(2017)

J.M. van der Heijden, 'Geen inhaal bij voorziening groot onderhoud', *WFR* 2017/161

Visser en van der
Vloet (2020)

P. Visser en R.E.F.M. van der Vloet, 'Introductie van een piekvereiste voor het vormen van een fiscale voorziening groot onderhoud?', *WFR* 2020/159

Overige bronnen

Arresten

- HR 11 maart 1953, nr. 11.214, ECLI:NL:HR:1953:AY3490, *BNB* 1953/119
- HR 5 oktober 1955, nr. 12.401, *BNB* 1955/346,
- HR 8 mei 1957, nr. 12.931, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, *BNB* 1957/208
- HR 17 juni 1959, nr. 13.902, ECLI:NL:HR:1959:AY0900, *BNB* 1959/304
- HR 30 september 1959, nr. 14.012, ECLI:NL:HR:1959:AY0927, *BNB* 1959/354.
- HR 21 november 1962, ECLI:NL:HR:1962:AX7939, nr. 14.896, *BNB* 1963/22
- HR. 30 november 1966, nr. 15637, *BNB* 1967/49.
- HR 20 augustus 1980, nr. 19.897, *BNB* 1981/1
- HR 1 oktober 1980, nr. 19.324, ECLI:NL:HR:1980:AW9883, *BNB* 1980/333
- HR 23 september 1992, nr. 28.155, ECLI:NL:HR:1992:BH8484, *BNB* 1993/60
- HR 8 september 1993, nr. 28871, ECLI:NL:HR:1993:ZC5432, *BNB* 1994/92
- Hof Amsterdam 29 augustus 1995, nr. 94/0138, *V-N* 1996/1102.
- HR 8 juli 1996, nr. 31.422, ECLI:NL:HR:1996:AA2035, *BNB* 1997/37
- HR 27 augustus 1997, nr. 32.180, ECLI:NL:HR:1997:AA3315, *BNB* 1998/16.
- HR 26 augustus 1998, nr. 33.417, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB* 1998/409
- HR 31 augustus 1998, ECLI:NL:1998:BI6569, *BNB* 1998/395.
- Conclusie A-G Overgaauw van 20 april 2006 bij HR 10 augustus 2007, nr. 41702, ECLI:NL:PHR:2007:AX6316, *NTRF* 2006/774
- Rechtbank Breda 27 september 2006, nr. 05/00562, ECLI:NL:RBBRE:2006:AZ1640, *V-N* 2007/17.22
- HR 16 november 2007, nr. 42970, ECLI:NL:HR:2007:AZ7371, *BNB* 2008/26
- HR 21 maart 2014, nr. 12/02793, ECLI:NL:HR:2014:635, *NTRF* 2014/1118
- Rechtbank Noord-Holland 30 november 2022, nr. 20/3245, ECLI:NL:RBNHO:2022:10644, *NTRF* 2023/79
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 maart 2023, nr. BRE 21/628, ECLI:NL:RBZWB:2023:1479, *V-N* 2023/19.4
- Hof den Bosch 24 december 2025, nr. 23/551, ECLI:NL:GHSHE:2025:3707, *V-N Vandaag* 2026/257

Besluiten

- Besluit van 4 augustus 1997, nr. DB97/2468, *BNB* 1997/323
- Besluit Staatssecretaris van Financiën 11 november 2004, CPP2004/814M, *BNB* 2005/48, ingetrokken bij besluit in 2010.
- Besluit van 30 maart 2018, nr. 2018-295.
- Besluit van 23 februari 2023, nr. 2022-11245, *Strcrt.* 2023, 4100, *NTRF* 2023/219