

Tijdelijke regeling willekeurige afschrijving

Wanneer een onderneming in 2009 verplichtingen is aangegaan tot de aanschaf van bedrijfsmiddelen terwijl zij deze middelen nog niet in gebruik heeft genomen, dan kan zij gebruik maken van de tijdelijke regeling voor willekeurige afschrijving. Dit geldt ook wanneer zij voortbrengingskosten voor deze bedrijfsmiddelen heeft gemaakt. Als de onderneming van deze regeling gebruik maakt, moet zij het bedrijfsmiddel wel vóór 1 januari 2012 in gebruik nemen. Hoe werkt deze regeling?

Xander Arends, Tax & Human Resource Services
Ria Rutten, Tax & Human Resource Services

1. Wanneer wel, wanneer niet?

Investing in bedrijfsmiddel voor buitenlandse vaste inrichting

Bedrijfsmiddelen die zijn bestemd om - direct of indirect - hoofdzakelijk te worden gebruikt voor het drijven van een (gedeelte van een) onderneming, op de winst waarvan een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, komen niet in aanmerking voor investeringsaftrek. Deze uitsluiting geldt ook voor de willekeurige afschrijving voor startende ondernemers. Het gebruik van een bedrijfsmiddel door een buitenlandse vaste inrichting is echter niet uitgesloten van de tijdelijke regeling van willekeurige afschrijving.

Aanschaf bedrijfsmiddel in 2008

De vennootschap die in 2008 bedrijfsmiddelen heeft aangekocht, kan deze volgens de tijdelijke regeling niet willekeurig afschrijven. Het moet immers gaan om het aangaan van verplichtingen tot aanschaffing in 2009.

Tweedehands bedrijfsmiddelen

Wanneer het in 2008 aangeschafte bedrijfsmiddel in 2009 buiten fiscale eenheid wordt doorverkocht aan een (eventueel nieuw opgerichte) groepsvennootschap, kan onder omstandigheden toch van de regeling gebruik worden gemaakt. Let wel: Ten tijde van de doorverkoop mag het bedrijfsmiddel nog niet door de verkoper in gebruik zijn.

Tijdelijke willekeurige afschrijving

De tijdelijke willekeurige afschrijvingmogelijkheid is opgenomen in art. 13 tot en met art. 15 van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 (hierna: Uitv.reg.WA 2001). De willekeurige afschrijving vindt plaats bij de bepaling van de winst over het jaar waarin de verplichting is aangegaan of de voortbrengingskosten zijn gemaakt en bij de bepaling van de winst over het onmiddellijk daaropvolgende jaar. De willekeurige afschrijving bedraagt maximaal 50 procent van de af te schrijven aanschaffings- of voortbrengingskosten mits aan de voorwaarden van art. 13 Uitv.reg.WA 2001 wordt voldaan.

genomen, want er mag geen sprake zijn van een tweedehands bedrijfsmiddel.

Voortbrenging nieuw bedrijfsmiddel

Om in aanmerking te komen voor tijdelijke willekeurige afschrijving, moet sprake zijn van de vervaardiging van een nieuw bedrijfsmiddel in de eigen onderneming. Is een bestaand activum gekocht, dan is willekeurige afschrijving alleen mogelijk als een radicale verbouwing plaatsvindt die aan het activum een functie geeft die er voorheen niet was. Bijvoorbeeld: een bestaand woonhuis dat wordt verbouwd tot bedrijfsruimte.

2. Voortbrenging bedrijfsmiddel in 2008 én 2009

Hoe zit het als er voor eenzelfde bedrijfsmiddel zowel in 2008 als in 2009 voortbrengingskosten worden gemaakt? Een voorbeeld.

Voorbeeld

Stel, in 2008 wordt voor € 450 mln. aan voortbrengingskosten gemaakt en in 2009 voor € 250 mln. Bij een veronderstelde restwaarde van € 100 mln. bedraagt het totaal af te schrijven bedrag € 450 + 250 – 100 = € 600 mln. Er is een beperkte en een ruime interpretatie van de regeling mogelijk.

In de beperkte interpretatie valt een bedrijfsmiddel onder de regeling, voor zover ter zake van de voortbrenging in het kalenderjaar 2009 voortbrengingskosten zijn gemaakt. Voor de berekening van de restwaarde zijn ook weer twee benaderingen denkbaar. Er zou rekening kunnen worden

Samenvatting

Wanneer kan een onderneming wel en wanneer niet gebruik maken van de tijdelijke willekeurige afschrijving? In dit artikel passeren verschillende situaties de revue.

gehouden met een pro rata restwaarde in dezelfde verhouding als de in 2009 gemaakte voortbrengingskosten staan tot de in totaal gemaakte voortbrengingskosten. Wanneer de in 2009 gemaakte voortbrengingskosten de totale voortbrengingskosten minus de restwaarde niet overtreffen, zou in het geheel geen rekening hoeven te worden gehouden met een restwaarde. In het voorbeeld komt voor de tijdelijke willekeurige afschrijving dan een bedrag in aanmerking van € 250 – (250/700 x € 100 mln.) = € 214,3 mln. resp. € 250 mln. omdat dit laatste minder is dan het totaal afschrijfbaar bedrag van € 600 mln. Dit betekent dat in 2009 en 2010 jaarlijks 50 procent hiervan, ofwel € 107,15 mln. resp. € 125 mln., zou kunnen worden afgeschreven.

In de ruime interpretatie krijgen de nog niet in gebruik genomen bedrijfsmiddelen waarvoor in 2009 voortbrengingskosten zijn gemaakt, toegang tot de tijdelijke willekeurige afschrijving. De af te schrijven voortbrengingskosten zien in deze uitleg op het totaal van de voortbrengingskosten (dus ook op de in 2008 gemaakte voortbrengingskosten) minus restwaarde, in dit geval € 600 mln. Dit zou betekenen dat in 2009 en 2010 jaarlijks 50 procent hiervan, ofwel € 300 mln., zou kunnen worden afgeschreven.

3. Voortbrenging bedrijfsmiddel in 2009 én 2010

En hoe werkt de tijdelijke willekeurige afschrijving wanneer voor eenzelfde bedrijfsmiddel in 2009 en 2010 voortbrengingskosten worden gemaakt? Stel, in 2009 wordt voor € 450 mln. aan voortbrengingskosten gemaakt en in 2010 voor € 250 mln. met een restwaarde van € 100 mln. Het totaal af te schrijven bedrag is € 450 + € 250 – € 100 = € 600 mln. Ook nu kan de regeling op een beperkte en een ruime manier worden uitgelegd.

In de beperkte interpretatie zijn het de in 2009 gemaakte voortbrengingskosten van € 450 mln. die voor de willekeurige afschrijving in aanmerking komen. Bij pro rata toerekening van de restwaarde valt onder de regeling

$\text{€ } 450 - (450/700 \times \text{€ } 100) = \text{€ } 385,7 \text{ mln.}$ In de andere benadering van de restwaarde is afschrijfbaar € 450 mln. (omdat dit minder is dan het totaal afschrijfbaar bedrag minus restwaarde van € 600 mln.). Het afschrijfbaar bedrag wordt in 2009 en 2010 voor maximaal 50 procent in aanmerking genomen, zijnde € 192,85 mln. resp. € 225 mln. per jaar.

Uitgaande van het in totaal af te schrijven bedrag van € 600 mln., zou in de ruime interpretatie in 2009 en 2010 50 procent hiervan, zijnde € 300 mln., kunnen worden afgeschreven. Indien de jaarbedragen in het voorbeeld worden omgedraaid (in 2009 € 250 mln. en in 2010 € 450 mln. gemaakte voortbrengingskosten), bedraagt de willekeurige afschrijving in 2009 maximaal het bedrag aan gemaakte voortbrengingskosten van € 250 mln. In deze interpretatiemethode kan in het voorbeeld van de totale voortbrengingskosten € 50 mln. niet willekeurig worden afgeschreven.

4. Aanschaf bedrijfsmiddel en gebroken boekjaar

De willekeurige afschrijving vindt plaats bij de bepaling van de winst over het boekjaar waarin de verplichting is aangegaan of de voortbrengingskosten zijn gemaakt en bij de bepaling van de winst over het onmiddellijk daaropvolgende boekjaar.

Voorbeeld aanschaf tussen 1 januari en 1 juli 2009

Het gebroken boekjaar van de onderneming in dit voorbeeld loopt van 1 juli tot en met 30 juni. Indien de onderneming in het boekjaar 2008/2009 in de periode 1 januari tot 1 juli 2009 een bedrijfsmiddel van € 700 mln. aanschaf met een restwaarde van € 100 mln., vindt de willekeurige afschrijving plaats bij de bepaling van de winst over het boekjaar waarin de verplichting is aangegaan, dat is het boekjaar 2008/2009, en bij de bepaling van de winst over het onmiddellijk daaropvolgende boekjaar 2009/2010. De afschrijving bedraagt zowel in 2008/2009 als in 2009/2010 maximaal 50 procent van de af te schrijven aanschaffingskosten van € 600 mln., zijnde € 300 mln. Vóór ingebruikname van het bedrijfsmiddel kunnen uitsluitend kosten worden afgeschreven die ook in het boekjaar zijn betaald.

Voorbeeld aanschaf tussen 1 juli 2009 en 1 januari 2010

Indien de onderneming in het boekjaar 2009/2010 in de periode 1 juli 2009 - 1 januari 2010 hetzelfde bedrijfsmiddel aanschaf, vindt de willekeurige afschrijving plaats bij de bepaling van de winst over het boekjaar waarin de

verplichting is aangegaan, dat is het boekjaar 2009/2010, en bij de bepaling van de winst over het onmiddellijk daaropvolgende boekjaar 2010/2011. De afschrijving bedraagt zowel in het boekjaar 2009/2010 als in het boekjaar 2010/2011 maximaal € 300 mln. Vóór ingebruikname van het bedrijfsmiddel kunnen uitsluitend kosten worden afgeschreven die ook in het boekjaar zijn betaald.

5. Voortbrenging bedrijfsmiddel en gebroken boekjaar

Stel, in het kalenderjaar 2009 worden voor hetzelfde bedrijfsmiddel zowel in het boekjaar 2008/2009 als in het boekjaar 2009/2010 voortbrengingskosten gemaakt. De investering valt volledig in het kalenderjaar 2009. Hoe zit het in dit geval met de tijdelijke willekeurige afschrijving? De voortbrengingskosten voor het bedrijfsmiddel in dit voorbeeld zijn € 250 mln. vóór 1 juli en € 450 mln. tussen 1 juli en 31 december. De restwaarde bedraagt € 100 mln. Het totaal af te schrijven bedrag is $\text{€ } 250 + 450 - 100 = \text{€ } 600 \text{ mln.}$ De Uitv.reg.WA 2001 kan echter ook op andere manieren worden uitgelegd; hierop wordt in dit artikel niet nader ingegaan.

6. Terugneming van willekeurige afschrijving

Wanneer de onderneming willekeurige afschrijving heeft toegepast en op een later tijdstip niet meer voldoet aan de voorwaarden van de regeling, dan wordt de willekeurige afschrijving teruggenomen. Dit gebeurt door de boekwaarde van het desbetreffende bedrijfsmiddel op bedoeld tijdstip te stellen op de boekwaarde die zou zijn bereikt als geen willekeurige afschrijving zou zijn toegepast. Ter grootte van het verschil tussen de al toegepaste willekeurige afschrijving en de berekende gewone afschrijving moet dan winst worden genomen, in beginsel in het boekjaar waarin het tijdstip valt waarop niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden. De periode waarvoor deze sanctiebepaling geldt, eindigt op 31 december 2011. Voor het vereiste dat het bedrijfsmiddel vóór 1 januari 2012 in gebruik is genomen, gelden specifieke bepalingen.

7. Conclusie

De tijdelijke regeling staat alleen open voor in 2009 aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen en niet voor

al gebruikte bedrijfsmiddelen. Wanneer bedrijfsmiddelen verspreid over twee boekjaren worden voortgebracht, bijvoorbeeld in 2008 en 2009, kan de regeling gebaseerd op de tekst ervan zowel op een ruime manier als een beperkte manier worden toegepast. De beperkte uitleg lijkt meer in overeenstemming te zijn met de achterliggende bedoeling die de staatssecretaris van Financiën met deze regeling heeft, zodat voor de hand ligt dat de fiscus deze regeling volgt. Tot 1 januari 2012 bestaat de mogelijkheid dat de willekeurige afschrijving wordt teruggenomen indien niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan.