

Never waste a good crisisafschrijving!

Mr. drs. T.F.G. in 't Veld RB, datum 02-10-2023

Datum

02-10-2023

Auteur

Mr. drs. T.F.G. in 't Veld RB^[1]

JCDI

JCDI:ADS714343:1

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

Toch wel enigszins onverwachts was daar op 3 november 2022 de aankondiging door de Staatssecretaris van Financiën (Aanbiedingsbrief Nota's van wijziging op pakket Belastingplan 2023, d.d. 3 november 2022, kenmerk 2022-0000268674) van een mogelijkheid om eenmalig willekeurig af te schrijven over investeringen in 2023, ook wel bekend als crisisafschrijving.

Nu we richting het einde van het jaar 2023 gaan, is het interessant hier nog extra aandacht voor te hebben. De regeling is voor ondernemers in de agrosector een gunstige maatregel, die mogelijkheden biedt voor fiscaal optimaal afschrijven, met het doel om liquiditeitsruimte te creëren. In dit artikel ga ik in op een aantal voor de praktijk interessante aspecten en aandachtspunten van deze regeling.

Voorwaarden

De regeling voor tijdelijke willekeurige afschrijving 2023 geldt:

- voor zowel de vennootschapsbelasting als de inkomstenbelasting;
- voor aangewezen bedrijfsmiddelen (willekeurig afschrijven is niet mogelijk op vliegtuigen, gebouwen, (woon)schepen, vervoermiddelen, tenzij personenauto's met een CO₂-uitstoot van 0 gram per kilometer, immateriële activa, dieren, bedrijfsmiddelen die hoofdzakelijk zijn bestemd voor verhuur aan derden en bedrijfsmiddelen die om andere reden willekeurig afschrijfbaar zijn), die niet eerder in gebruik zijn genomen (en dus nieuw zijn);
- voor zover ter zake van de aanschaffing in 2023 verplichtingen zijn aangegaan of voortbrengingskosten zijn gemaakt;
- voor maximaal 50% van de af te schrijven aanschaffings- of voortbrengingskosten van de investering (afschrijvingsruimte); voor het restant geldt de reguliere afschrijving;
- alleen voor het kalenderjaar 2023.

Het voordeel van deze maatregel laat zich het beste illustreren met een voorbeeld.

Voorbeeld

In november 2023 koopt een agrarische ondernemer een nieuwe trekker voor € 105.000 en neemt die direct in gebruik. De landbouwnormen schrijven een afschrijvingsperiode voor van zeven jaar en een restwaarde van € 26.250 (25%). De afschrijvingsruimte is daardoor € 78.750. De reguliere afschrijving bedraagt daardoor € 11.250 per jaar. De trekker is in november in gebruik genomen, daarom geldt een reguliere afschrijving in 2023 voor de maanden vanaf november van € 11.250 maal 2/12^e: € 1.875.

De tijdelijke willekeurige afschrijving 2023 biedt de mogelijkheid om eenmalig maximaal de helft van de afschrijvingsruimte willekeurig af te schrijven. De ondernemer kan dus een willekeurige afschrijvingslast in aanmerking nemen van maximaal € 39.375 (50% van € 78.750).

Aangewezen bedrijfsmiddelen

De voorwaarden, waaraan een investering voor de tijdelijke willekeurige afschrijving 2023 moet voldoen, komen in grote lijnen overeen met die van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA).

Een voor de praktijk interessante toevoeging is dat waar een personenauto voor de KIA inmiddels (buiten beroepsvervoer) is uitgezonderd, de mogelijkheid van willekeurige afschrijving juist is toegevoegd voor *personenauto's, waarvan uit het*

kentekenregister blijkt dat de CO₂-uitstoot 0 gram per kilometer is (Staatcourant 27 december 2022, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, nr. 2022-0000289823). Dit betreft elektrische auto's en waterstofauto's. Voor deze auto's is wel de tijdelijke willekeurige afschrijving 2023 mogelijk, maar geen KIA en evenmin milieu-investeringsaftrek (MIA). Voor MIA moet het om een personenauto gaan op waterstof of een elektrisch aangedreven auto met zonnepanelen (respectievelijk F 3109 (45% MIA en 75% Vamil) en D 3111 (alleen 36% MIA) van Milieulijst 2023).

Aandachtspunten

Reguliere afschrijving naast willekeurige afschrijving

In de artikelsgewijze toelichting bij de regeling staat:

"Bijde willekeurige afschrijving voor 2023 mag – in lijn met de in 2013 geldende regeling – in 2023 maximaal 50% willekeurig worden afgeschreven en dient het restant regulier te worden afgeschreven." (Staatcourant 27 december 2022, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, nr. 2022-0000289823)

Eerder is onder de voorganger van deze regeling al duidelijk geworden dat de reguliere afschrijving naast de willekeurige afschrijving kan plaatsvinden. De investering komt als het ware op twee regels op de activastaat. Op de ene regel vindt willekeurige afschrijving plaats voor maximaal 50% van de afschrijvingsruimte en op de andere regel de reguliere afschrijving over het restant (onder andere MvA bij Belastingplan 2011, V-N 2010/67.2, p. 28). Hierbij is nog wel een belangrijk verschil dat het startmoment van de reguliere afschrijving het moment van ingebruikname is en voor willekeurige afschrijving het moment van het aangaan van de verplichting. Als een bedrijfsmiddel in 2023 nog niet in gebruik is genomen, gaat de reguliere afschrijving dus niet samen met de willekeurige afschrijving.

Voorbeeld

Een ondernemer gaat in januari 2023 de verplichting aan voor een elektrische auto van € 60.000. De reguliere afschrijvingstermijn bedraagt vijf jaar en de restwaarde 10%. De ondernemer neemt de auto direct in gebruik. De basis van de tijdelijke willekeurige afschrijvingsregeling 2023 is ten hoogste 50% van € 54.000, ofwel € 27.000. De afschrijving van de overige 50% moet niet vergeten worden. In de regeling staat dat die overige 50% (het 'restant') regulier afgeschreven wordt. Regulier afschrijven betekent dat die afschrijving direct na ingebruikname start. Dat betekent een reguliere afschrijving van 50% in vijf jaar ofwel 10% per jaar. De reguliere afschrijving van € 5.400 komt hierbij naast de willekeurige afschrijving 2023 van € 27.000.

Willekeurige afschrijving alleen mogelijk in 2023

In de artikelsgewijze toelichting bij de regeling staat eveneens:

"Derhalve kan, voor zover de belastingplichtige (...) verplichtingen is aangegaan of voortbrengingskosten heeft gemaakt in het kalenderjaar 2023, eenmalig ten hoogste 50% van de af te schrijven aanschaffings- of voortbrengingskosten willekeurig worden afgeschreven in het kalenderjaar 2023." (Staatcourant 27 december 2022, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, nr. 2022-0000289823)

De willekeurige afschrijvingsregeling geldt dus alleen voor het kalenderjaar 2023. Dat betekent dat een niet toegepaste willekeurige afschrijving niet kan doorschuiven naar volgende jaren.

Voor de willekeurige afschrijving moet een verplichting in 2023 zijn aangegaan. Dat betekent dat er bijvoorbeeld een getekende opdrachtbevestiging moet zijn uiterlijk op 31 december 2023.

Een belangrijk aandachtspunt hierbij is het 'betalingscriterium'. Art. 3.35 Wet IB 2001, tweede volzin, bepaalt dat het bedrag van de willekeurige afschrijving voor de ingebruikneming van het bedrijfsmiddel niet groter kan zijn dan het bedrag dat ter zake van de verplichtingen is betaald of aan voortbrengingskosten is gemaakt (voor doeleinden van dit artikel houd ik de voortbrengingskosten even buiten beschouwing). Als ingebruikname in 2023 niet mogelijk is, dient de ondernemer in 2023 tot maximaal 50% van de afschrijvingsgrondslag aan te betalen om daar in 2023 nog willekeurig over af te schrijven (uiteraard moet hierbij aandacht zijn voor het risico dat leverancier tussen moment van betaling en moment van levering failliet kan gaan). Het bedrijfsmiddel moet vervolgens vóór 1 januari 2026 in gebruik zijn genomen (art. 13 lid 1 Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001).

Willekeurige afschrijving bij gebroken boekjaar

De regeling is maar beperkt toegelicht. Voor de praktische toepassing en interpretatie daarvan moet daarom worden teruggevallen op wat er bekend is over de voorganger van deze regeling: de crisisafschrijving 2013. Toch leidt dat helaas nog tot onduidelijkheid bij ondernemers die een boekjaar hebben dat niet overeenkomt met een kalenderjaar. In de agrarische praktijk is dit veelal de bekende meiboekhouding van mei tot en met april. Duidelijkheid zou echter zeer wenselijk

zijn, aangezien gebroken boekjaren in de agrosector nog regelmatig voorkomen.

Hoe moet bijvoorbeeld worden omgegaan met een investering in januari 2023 (boekjaar 2022/2023) en ingebruikname in juni 2023 (boekjaar 2023/2024)? Het aangaan van de verplichting en de ingebruikname hebben allebei plaatsgevonden in het kalenderjaar 2023, maar in twee verschillende boekjaren. Helaas is hier niet op ingegaan in toelichting op de regeling. Het standpunt zou daarom kunnen zijn dat voldaan is aan de voorwaarden van het aangaan van de verplichting en betaling in 2023, waarbij de afschrijving in de aangifte inkomstenbelasting 2024 (boekjaar 2023/2024) plaatsvindt. Standpunt kan ook zijn dat afschrijving niet mogelijk is, omdat afschrijving alleen mogelijk is in de aangifte inkomstenbelasting 2023 (boekjaar 2022/2023). In boekjaar 2022/2023 heeft echter geen ingebruikname of betaling plaatsgevonden. Daardoor is de willekeurige afschrijving verloren gegaan.

Een andere variant, die bij gebroken boekjaren (meiboekhouding) kan optreden, is de situatie dat in november 2023 een verplichting wordt aangegaan en in februari 2024 de betaling of ingebruikname plaatsvindt. Zowel het aangaan van de verplichting als de betaling vinden plaats in hetzelfde boekjaar (2023/2024). Het lijkt daardoor voor de hand te liggen dat in dit geval de willekeurige afschrijving mogelijk is in de aangifte inkomstenbelasting 2024. Het standpunt kan ook zijn dat tijdelijke willekeurige afschrijving niet mogelijk is omdat in de artikelsgewijze toelichting staat dat 'eenmalig ten hoogste 50% van de af te schrijven aanschaffings- of voortbrengingskosten willekeurig [mag] worden afgeschreven in het kalenderjaar 2023'. De willekeurige afschrijving zou hier pas kunnen aanvangen in februari 2024, namelijk het moment van betaling of ingebruikname. Dat is echter het kalenderjaar 2024 en niet het in de toelichting vermelde kalenderjaar 2023.

Ook lijkt het mogelijk voor ondernemers met een gebroken boekjaar om tweemaal gebruik te maken van de regeling. Een ondernemer kan immers in februari 2023 een bedrijfsmiddel aanschaffen en in gebruik nemen (boekjaar 2022/2023) en in juni 2023 (boekjaar 2023/2024) een ander bedrijfsmiddel. Deze ondernemer kan hiermee zowel het fiscale resultaat van 2023 als het fiscale resultaat van 2024 verlagen. Dat lijkt niet in lijn met het doel van de regeling om voor alleen voor het kalenderjaar 2023 en dus alleen voor de aangifte 2023 een tegemoetkoming voor ondernemers te bieden. Onduidelijk is daarom of hier nog een beperking is bedoeld voor ondernemers met een gebroken boekjaar.

Herinvesteringsreserve

Een belangrijk aandachtspunt van willekeurige afschrijving treedt op als de ondernemer het bedrijfsmiddel voor het einde van de reguliere afschrijvingsperiode verkoopt. Het is dan maar beperkt mogelijk om voor de behaalde winst een herinvesteringsreserve te vormen. Art. 3.54 lid 8 Wet IB 2001 schrijft namelijk voor:

“alsophet vervreemde bedrijfsmiddel willekeurig is afgeschreven, wordt voor de toepassing van het eerste lid als boekwaarde van dat bedrijfsmiddel in aanmerking genomen, de boekwaarde die zonder willekeurige afschrijving zou hebben gegolden.”

Uitvoering van deze bepaling betekent dat het niet mogelijk is om voor de gehele winst een herinvesteringsreserve te vormen.

Voorbeeld

Stel dat de in het eerste voorbeeld genoemde trekker van € 105.000 in november 2023 is gekocht en betaald. Vervolgens is door omstandigheden deze trekker in januari 2025 weer verkocht. De verkoopprijs bedraagt € 95.000. Over 2023 is de maximale afschrijving van 50% toegepast. Daardoor is € 40.312,50 (€ 937,50 reguliere afschrijving + € 39.375 willekeurige afschrijving) afgeschreven. Over 2024 is de reguliere afschrijving over de andere 50% in aanmerking genomen. De boekwaarde op 1 januari 2025 is daardoor € 59.062,50 (€ 105.000 -/- € 40.312,50 -/- € 5.625). Bij reguliere afschrijving zou de boekwaarde op 1 januari 2025 € 91.875 (€ 105.000 -/- € 1.875 -/- € 11.250) zijn geweest. Voor het verschil tussen € 59.062,50 en € 91.875 is het niet mogelijk om een herinvesteringsreserve te vormen. Deze € 32.812,50 valt daardoor in de belaste winst van 2025. Dat kan ongunstig uitpakken. Dit kan bijvoorbeeld ook optreden als niet meer aan de voorwaarden van de willekeurige afschrijving wordt voldaan, bijvoorbeeld omdat de ondernemer het bedrijfsmiddel hoofdzakelijk (voor 70 procent of meer) gaat verhuren.

Optimaliseren

Richting het eind van het kalenderjaar 2023 is het nog interessant om te plannen met de investering en betaling daarvan. Uit voorgaande blijkt dat dit ook geldt voor ondernemers, die een gebroken boekjaar hebben.

Het is vooral interessant om te investeren in bedrijfsmiddelen om het afschrijvingspotentieel daarvan optimaal te benutten. Stel een ondernemer verwacht voor bijvoorbeeld € 10.000 in de hoogste tariefschijf te komen. Door nog net in het kalenderjaar 2023 een investeringsverplichting aan te gaan en een minimale betaling te doen dat deze het belastbare inkomen met deze € 10.000 vermindert, kan dat voorkomen worden. Dit zou niet mogelijk zijn bij regulier afschrijven. Willekeurig afschrijven kan ook betekenen: niet of minder afschrijven. Fiscaal is de voorgeschreven afschrijving op bedrijfsmiddelen minimaal in vijf jaar, dus 20%. Zoals hiervoor aangegeven komt de investering als het ware op twee regels op de activastaat. Het kan dus ook betekenen dat op de regel van willekeurige afschrijving nog geen afschrijving plaatsvindt.

Over 50% van de aanschaffingskosten (afschrijvingsgrondslag) kan de ondernemer de reguliere afschrijving 2023 uitstellen tot een later jaar, waarin die afschrijving fiscaal voordeliger is. Dat kan interessant zijn als de reguliere afschrijving bijvoorbeeld het benutten van de heffingskortingen tegenwerkt. De reguliere afschrijving 2023 op de overige 50% (de tweede regel) vindt wel plaats. Die kan niet voorkomen worden, een 'negatieve willekeurige afschrijving' is niet mogelijk. Let er wel op dat de tijdelijke willekeurige afschrijving vervolgens verloren is gegaan, omdat die alleen voor het kalenderjaar 2023 geldt. Het is niet mogelijk om in 2024 de willekeurige afschrijving alsnog toe te passen. In 2024 en verder komt de afschrijving van het bedrijfsmiddel volgens de reguliere afschrijvingsregels in de resterende economische levensduur ten laste van de winst.

Zonnepanelen

Op dit moment is er veel aandacht voor investeringen in zonnepanelen. Het kunnen benutten van verschillende fiscale faciliteiten, waaronder willekeurige afschrijving, de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA) van maximaal 28% en de energie-investeringsaftrek (EIA) van 45,5% zorgt dat deze energiekostenbesparende investering zich nog sneller terugverdient.

Voorbeeld

Een ondernemer met een verwachte winst van € 100.000 investeert voor € 60.000 in zonnepanelen en dat is de enige investering van dat jaar. Deze ondernemer tekent eind 2023 nog de opdrachtbevestiging voor deze zonnepanelen en betaalt € 44.100 aan (28% voor de KIA en 45,5% EIA).

Het belastbare inkomen zou zonder de investering ongeveer € 81.500 zijn en de belastingheffing over 2023 zou ongeveer € 31.000 bedragen. Door de mogelijkheid van willekeurige afschrijving, de KIA en de EIA is het belastbare inkomen verlaagd naar minder dan € 18.000 en de belastingheffing naar iets meer dan € 6.600. Door deze investering en een gedeeltelijke aanbetaling daarvan is het belastbare inkomen over dat jaar dus met meer dan het bedrag van de aangegane verplichting gedaald.

Een uitspraak van Rechtbank Zeeland-West Brabant van 24 april 2023 (ECLI:NL:RBZWB:2023:2769) lijkt hierin wel een extra aandachtspunt aan te brengen. De rechtbank heeft daarin aangegeven dat de zonnepanelen onderdeel zijn van het gebouw waarop ze zijn gelegd en dat de zonnepanelen dus niet als een zelfstandig bedrijfsmiddel zijn aan te merken. Het gevolg is dan dat de zonnepanelen meegaan in de afschrijvingsbeperking van art. 3.30a Wet IB 2001. Mocht de bodemwaarde van een gebouw zijn bereikt, biedt investeren in zonnepanelen voor dat gebouw dus geen extra afschrijvingspotentieel. Het is afwachten hoe hier in beroep of cassatie over wordt beslist.

Toepasbare kennis in de praktijk

Belangrijk is dat adviseurs en ondernemers in de agro zich realiseren dat de tijdelijke willekeurige afschrijving alleen in 2023 te benutten is. Het is niet mogelijk om de tijdelijke willekeurige afschrijving 2023 mee te nemen naar andere jaren. Is een bedrijfsmiddel al eerder in 2023 aangeschaft en in gebruik genomen, maar valt het resultaat over 2023 tegen, dan kan het interessant zijn om met deze regeling juist minder af te schrijven.

Wel zijn er aandachtspunten, zeker als de ondernemer de investering mogelijk niet gedurende de volledige reguliere afschrijvingsperiode in (eigen) gebruik houdt. Ook blijkt het beleid op punten beperkt toegelicht. Dat leidt onder andere tot onduidelijkheid rondom de toepassing van de tijdelijke willekeurige afschrijving 2023 bij gebroken boekjaren.

Er resteren nog enkele weken in 2023, waarin ondernemers de mogelijkheid kunnen benutten voor de tijdelijke willekeurige afschrijving 2023 op investeringen in nieuwe bedrijfsmiddelen. Zij hoeven daarvoor het bedrijfsmiddel niet al in gebruik te nemen. De ondernemer kan de mogelijkheid ook benutten door het aangaan van de verplichting én het doen van een aanbetaling voor het bedrag van de willekeurige afschrijving. Zoals een aantal berekeningen in deze bijdrage laten zien, kan de invloed op de fiscale winst en daarmee de te betalen belasting groot zijn. Kortom, er is nog tijd om deze mogelijkheid van de tijdelijke willekeurige afschrijving in 2023 niet verloren te laten gaan.

Voetnoten

[1]

Mr. drs. T.F.G. in 't Veld RB is belastingadviseur bij Alfa Accountants en Adviseurs, tintveld@alfa.nl, www.alfa.nl.