

A close-up photograph of a hand placing a wooden block on top of a stack of other wooden blocks. The blocks are light-colored wood with some having square holes. The background is a blurred indoor setting with a window.

FISCAAL EN MEER

Practice note
**Afschrijven op
bedrijfspannen**

Auteur:
Ilse C.E. Van Gorp

www.sdu.nl/fiscaal-en-meer

Sdu

Practice note

Afschrijven op bedrijfspanden

Ilse C.E. Van Gorp, Redacteur Fiscaal en meer

De afschrijving op bedrijfspanden werkt grotendeels hetzelfde als de afschrijving op bedrijfsmiddelen. Met behulp van de levensduur en de afschrijvingsbasis wordt de jaarlijkse afschrijvingslast berekend. Voor de afschrijving op gebouwen geldt er echter een extra beperking. De boekwaarde van een gebouw mag niet lager worden dan de bodemwaarde van dat gebouw. Met ingang van 2019 geldt voor ondernemingen in de vennootschapsbelasting dat de bodemwaarde gelijk is aan de WOZ-waarde. Voor ondernemingen in de inkomstenbelasting geldt dat ook, tenzij er sprake is van een gebouw in eigen gebruik. In dat geval is de bodemwaarde gelijk aan 50% van de WOZ-waarde.

Recentelijk opgenomen

Met ingang van 1 januari 2019 geldt voor de afschrijving op bedrijfsgebouwen in de vennootschapsbelasting als bodemwaarde 100% van de WOZ-waarde. Daarvoor kon er op gebouwen in eigen gebruik nog worden afgeschreven tot 50% van de bodemwaarde. Dit betekent dat er op sommige gebouwen plots niet meer kan worden afgeschreven. Om deze beperking te verzachten, is er overgangsrecht voor situaties waarin er op 1 januari 2019 nog geen drie jaar op een gebouw is afgeschreven. In die gevallen mag er alsnog worden afgeschreven totdat die drie jaar zijn bereikt, uiteraard mits de boekwaarde niet onder 50% van de bodemwaarde daalt.

Aandachtspunten

De afschrijving op bedrijfspanden vindt in principe plaats overeenkomstig de afschrijving op bedrijfsmiddelen. Er is echter een extra beperking als het gaat om een gebouw. Op een gebouw mag niet meer worden afgeschreven als de bodemwaarde is bereikt. Met ingang van 2019 is de bodemwaarde gelijk aan de WOZ-waarde van het gebouw, tenzij het gaat om een gebouw in eigen gebruik van een onderneming in de inkomstenbelasting. Voor gebouwen die voor 2019 zijn gekocht en in gebruik zijn genomen en waarvoor sinds 2019 een hogere bodemwaarde is gaan gelden, kan er overgangsrecht van toepassing zijn. Door de hogere bodemwaarde en de als gevolg daarvan beperktere afschrijvingsmogelijkheden, kan afwaardering op een lagere bedrijfswaarde interessant zijn. Ook het erkennen van werktuigen is belangrijker geworden en er wordt sneller gezocht naar mogelijkheden om met meerdere rechthebbenden te werken. Bovendien zal (als gevolg van de hogere bodemwaarde) in meer gevallen de boekwaarde van een gebouw na toepassing van een HIR of de Vamil onder de bodemwaarde dalen.

Gebouw

Bedrijfsmiddel

De regels voor afschrijving op bedrijfspanden zijn enkel aan de orde als er sprake is van een gebouw dat een bedrijfsmiddel is. Het gebouw moet bestemd zijn om in de uitoefening van de onderneming te worden gebruikt, bijvoorbeeld als magazijn of voor verhuur aan andere partijen. Als het gebouw als voorraad of als belegging wordt gehouden, is het dus geen bedrijfsmiddel en is afschrijving niet mogelijk.

Jurisprudentie

Er is geen definitie van een gebouw opgenomen in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969. In de Wet OB 1968 is wel een definitie opgenomen. Voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting wordt hier echter niet bij aangesloten. De definitie van een gebouw voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting moet daarom worden ingevuld door jurisprudentie. **Let op.** Deze definitie is beperkter dan de definitie die geldt voor de omzetbelasting.

Definitie gebouw

Het begrip 'gebouw' moet op basis van het spraakgebruik worden uitgelegd. In de jurisprudentie voor de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting is een aantal elementen toegelicht waaraan moet worden voldaan om van een gebouw te kunnen spreken. Een gebouw wordt gezien als een duurzame constructie met wanden en een dak, die bescherming biedt tegen wind en neerslag. Een gebouw is bovendien duurzaam met de grond verbonden en niet eenvoudig verplaatsbaar of demonteerbaar. Voorbeelden van gebouwen zijn woningen, fabrieken, winkels, kassen, stallen, vuurtorens en molens.

Meerdere onderdelen

Aanhorigheden

Een gebouw, de aanhorigheden en de ondergrond vormen gezamenlijk één bedrijfsmiddel. Voor het geheel wordt één boekwaarde vastgesteld en één afschrijvingsbedrag bepaald. Ook de afschrijvingsbeperking geldt voor het geheel. Aanhorigheden behoren tot het gebouw en zijn er dienstbaar aan. Ze kunnen zelfstandig zijn of een onzelfstandig onderdeel van het gebouw vormen. Om te bepalen of er sprake is van een aanhorigheid wordt er onder andere gekeken naar de afstand tussen het gebouw en het betreffende onderdeel, alsmede naar de bereikbaarheid van het betreffende onderdeel vanuit het gebouw. Tot het geheel behoren in ieder geval de ondergrond van de opstal, de omliggende tuin en het parkeerterrein. Ook de bouwkundige werken, zoals de funderingen, de vloeren, het dak, de trappen en de plafonds, behoren tot het geheel. Datzelfde geldt voor de installaties, zoals verwarmingsinstallaties, elektrotechnische installaties en liften.

Verschillen in levensduur

Bij het bepalen van de afschrijvingslasten wordt er wel rekening gehouden met de verschillen in levensduur van de diverse onderdelen van een gebouw.

Voorbeeld. Een ondernemer koopt op 1 januari een cascobedrijfsgebouw met ondergrond voor € 400.000. Het gebouw is bestemd voor de verhuur. De restwaarde van het gebouw is € 100.000. De economische levensduur van het gebouw is 50 jaar. Direct na de aankoop van het pand worden er onder andere scheidingswanden, sanitair en een verwarmingsinstallatie geplaatst voor in totaal € 80.000. De economische levensduur van de geplaatste onderdelen is 20 jaar, de restwaarde is nihil. De totale kostprijs van het gebouw is dus € 480.000. De WOZ-waarde van het gebouw is € 471.000. De bodemwaarde buiten beschouwing latend, zou de afschrijving in het aankoopjaar $\frac{1}{50} \times (400.000 - \text{€ } 100.000) + \frac{1}{20} \times \text{€ } 80.000 = \text{€ } 10.000$ bedragen. Bij het berekenen van de afschrijvingslast wordt er dus rekening gehouden met de verschillen in levensduur van de diverse onderdelen van het gebouw.

Let op. Als gevolg van de bodemwaarde van € 471.000 wordt de afschrijvingslast uiteindelijk beperkt tot € 9.000.

Werktuigen

Geen onderdeel van een gebouw

Werktuigen behoren niet tot een gebouw. De waarde van een werktuig mag dan ook niet in de boekwaarde van een gebouw zijn opgenomen. Kenmerken van werktuigen zijn:

- ze kunnen van het gebouw worden afgescheiden zonder dat er schade van betekenis aan de werktuigen wordt toegebracht;
- ze zijn niet op zichzelf als gebouwde eigendommen aan te merken;
- ze zijn in hoofdzaak dienstbaar aan het (productie)proces dat in het gebouw plaatsvindt.

De functie van een werktuig moet dus ruimer zijn dan het enkel dienstbaar zijn aan een gebouw. Het werktuig moet dus meer doen dan het gebouw beter geschikt maken voor gebruik. Is de functie welg beperkt, dan is er geen sprake van een werktuig, maar gaat het om een onderdeel van het gebouw.

Agrarische bedrijfsgebouwen

*Standpunt
Belastingdienst*

Voor agrarische bedrijfsgebouwen heeft de Belastingdienst een overzicht gepubliceerd van onderdelen die naar zijn mening wel en niet tot het gebouw behoren en dus wel of niet aan de afschrijvingsbeperking voor gebouwen gebonden zijn. Het document 'Beperkt afschrijven op agrarische bedrijfsgebouwen' is te vinden op de site van de Belastingdienst.

Hoofregel afschrijven vanaf 2019

Afschrijvingsbasis en levensduur

Om de jaarlijkse afschrijvingskosten van een gebouw te berekenen, wordt de afschrijvingsbasis verdeeld over de levensduur. Dit gebeurt overeenkomstig de hoofdregels voor afschrijving op bedrijfsmiddelen, inclusief de regels inzake willekeurige afschrijving voor starters in de inkomstenbelasting. Doorgaans geldt er voor een gebouw een levensduur van 30 tot 50 jaar. Als de diverse onderdelen van een gebouw een verschillende levensduur hebben, wordt er per onderdeel een afzonderlijke berekening van de afschrijvingslast gemaakt. Vervolgens worden alle berekende bedragen samengevoegd en wordt de totale boekwaarde van het gebouw afgezet tegen de bodemwaarde. Aan de hand daarvan wordt beoordeeld of en in hoeverre er daadwerkelijk nog kan worden afgeschreven. Voor gebouwen geldt namelijk dat er niet verder dan tot de bodemwaarde kan worden afgeschreven, ook als de willekeurige afschrijving voor starters van toepassing is. Afschrijving is dus enkel mogelijk als de boekwaarde hoger is dan de bodemwaarde. Bovendien kan er niet meer worden afgeschreven dan het bedrag waarmee de boekwaarde de bodemwaarde te boven gaat.

Bodemwaarde

Voor de vennootschapsbelasting (BV's, NV's, e.d.) geldt dat de bodemwaarde van een gebouw gelijk is aan de WOZ-waarde. In de inkomstenbelasting geldt eveneens dat de bodemwaarde gelijk is aan de WOZ-waarde. Het moet dan wel gaan om een gebouw dat niet hoofdzakelijk door de onderneming zelf gebruikt wordt. Het gebouw wordt niet hoofdzakelijk door de onderneming zelf gebruikt als het bestemd is om voor 70% of meer ter beschikking te worden gesteld aan een ander dan een met de onderneming verbonden persoon of verbonden lichaam. Voor hotels, tennisbanen, e.d. wordt aangenomen dat er geen sprake is van terbeschikkingstelling als er sprake is van een normale zakelijke exploitatie, waarbij de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is. Daarbij moet een relatie tussen de exploitant en de gebruiker, afgezien van die ter zake van het gebruik, afwezig zijn. Personeelswoningen worden in principe geacht niet in eigen gebruik te zijn. Personeel behoort doorgaans namelijk niet tot de groep van verbonden personen. Als het gebouw van een onderneming in de inkomstenbelasting in eigen gebruik is, geldt er een afwijkende regeling.

Uitzonderingen

Gebouw in eigen gebruik (IB-onderneming)

Lagere bodemwaarde

Is er sprake van een gebouw in eigen gebruik door een onderneming in de inkomstenbelasting, dan is de bodemwaarde gelijk aan 50% van de WOZ-waarde. Door dit verschil in afschrijvingsmogelijkheden tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting is het belangrijk goed af te wegen of een pand privé wordt gekocht of bijvoorbeeld via een BV. Een gebouw is in eigen gebruik als het niet bestemd is om voor 70% of meer ter beschikking te worden gesteld aan een ander dan een met de onderneming verbonden persoon of verbonden lichaam. Of een gebouw in eigen gebruik is, kan nog weleens vragen oproepen als het gaat om een samenwerkingsverband dat een gebouw huurt van een van de deelnemers in het samenwerkingsverband. Als een samenwerkingsverband vier niet-verbonden en gelijkwaardige deelnemers heeft en een van de deelnemers het gebouw (als buitenvennootschappelijk vermogen) in eigendom heeft, is het gebouw voor 75% niet in eigen gebruik. De bodemwaarde is dan gelijk aan de WOZ-waarde. Als de deelnemer van het samenwerkingsverband die het gebouw verhuurt tot meer dan 30% van de winst van het samenwerkingsverband gerechtigd is, is het gebouw wel hoofdzakelijk in eigen gebruik. De bodemwaarde bedraagt dan 50% van de WOZ-waarde.

HIR

Boekwaarde onder bodemwaarde

De boekwaarde van een gebouw kan wel lager worden dan de bodemwaarde op het moment dat er een herinvesteringsreserve op een gebouw wordt afgeboekt. Die afboeking is geen afschrijving, zodat de afschrijvingsbeperking voor gebouwen niet van toepassing is.

Vamil

Afschrijven tot restwaarde

In sommige situaties kan de Vamil worden toegepast op een gebouw, bijvoorbeeld als het gaat om Groen Label Kassen en duurzame stallen. In dergelijke situaties hoeft de bodemwaarde niet in aanmerking te worden genomen. De boekwaarde van een milieugebouw kan dus dalen onder de bodemwaarde. Er kan echter nooit verder worden afgeschreven dan tot de restwaarde van het gebouw. Als op een gebouw de Vamil van toepassing is, vervalt de beperking van de bodemwaarde voor het gehele gebouw. Dit geldt dus ook voor het deel waarop geen willekeurige afschrijving is toegestaan.

Voorbeeld. De kosten van een milieugebouw zijn € 100.000, de bodemwaarde is € 60.000 en de restwaarde € 20.000. De levensduur van het gebouw is 30 jaar. Zonder de Vamil zou er jaarlijks $(€ 100.000 - / - € 20.000) / 30 = € 2.667$ kunnen worden afgeschreven, totdat de bodemwaarde van € 60.000 is bereikt. Vanwege de Vamil kan er direct 75% x $(€ 100.000 - / - € 20.000) = € 60.000$ extra worden afgeschreven. Wordt dit gedaan, dan daalt de boekwaarde onder de bodemwaarde. De boekwaarde is echter hoger dan de restwaarde en dus is deze daling toegestaan. De overige 25% van de afschrijvingsbasis kan daarna op de reguliere wijze in aanmerking worden genomen, eveneens zonder rekening te houden met de bodemwaarde.

Waarderen op lagere bedrijfswaarde

Bedrijfswaarde gebouw in eigen gebruik

Als de bedrijfswaarde van een gebouw lager is dan de boekwaarde kan het gebouw worden gewaardeerd op de lagere bedrijfswaarde. Er kan dan extra worden afgeschreven, omdat er geen rekening hoeft te worden gehouden met de bodemwaarde. De bedrijfswaarde van een gebouw in eigen gebruik is de waarde die een overnemer van de gehele onderneming zou toekennen aan het gebouw, uitgaande van de overnamewaarde van het geheel en met het voornemen de uitoefening van de onderneming voort te zetten. Er wordt dus gekeken naar wat het gebouw binnen de onderneming zou kunnen opleveren. Als deze waarde lager is dan de bodemwaarde van het gebouw, is een extra afschrijving dus mogelijk.

Bedrijfswaarde gebouw ter belegging

Voor een gebouw dat ter belegging wordt aangehouden, wordt de bedrijfswaarde gesteld op de marktwaarde, vermeerderd met de overdrachtskosten van het gebouw. Vaak zal hiervoor de WOZ-waarde worden gehanteerd, maar bij (gedeeltelijk) leegstaande gebouwen is de marktwaarde lager dan de WOZ-waarde. De WOZ-waarde wordt immers berekend op basis van het gebouw in verhuurde staat. Door te waarderen op een lagere bedrijfswaarde is men niet langer aan de bodemwaarde van het gebouw gebonden. Op die manier kan een extra afschrijving worden benut.

Extra afschrijving is tijdelijk

De extra afschrijving vanwege de lagere bedrijfswaarde moet worden teruggenomen als de bedrijfswaarde van het gebouw weer toeneemt. Dat betekent dat de extra afschrijving als gevolg van het waarderen op een lagere bedrijfswaarde in sommige situaties slechts tijdelijk effect heeft.

Overgangsrecht afschrijven

Tijdelijk afschrijven volgens oud regime

Meer afschrijven tijdens driejaarsperiode

Tot 1 januari 2019 gold voor ondernemingen in de vennootschapsbelasting die een gebouw in eigen gebruik hadden, een bodemwaarde gelijk aan 50% van de WOZ-waarde. Voor deze ondernemingen is de mogelijkheid om af te schrijven met ingang van 2019 beperkt, de bodemwaarde is sindsdien immers 100% van de WOZ-waarde. Om het ontstane nadeel enigszins te verzachten, is er overgangsrecht ingesteld. Ondernemingen in de vennootschapsbelasting die op 1 januari 2019 nog geen drie jaar op een gebouw hebben afgeschreven, mogen doorgaan met afschrijven tot er drie jaar is afgeschreven. Er moet in 2018 al wel op het gebouw zijn afgeschreven. Dat betekent dat het gebouw dus ook al in 2018 in gebruik moet zijn genomen.

Uiterlijk tot eind 2021

Het overgangsrecht kan worden toegepast als er op een gebouw in 2016, 2017 of 2018 voor het eerst is afgeschreven. Dat betekent dat er tot 2019, 2020 of 2021 kan worden afgeschreven. Omdat in het boekjaar waarin de driejaarsperiode eindigt het gehele boekjaar nog mag worden afgeschreven op basis van het oude regime, kan de afschrijving zelfs tot eind 2021 doorgang vinden.

Bevriezen boekwaarde

Boekwaarde lager dan bodemwaarde

Door de wijziging in de bodemwaarde kan de boekwaarde van een gebouw lager zijn dan de nieuwe bodemwaarde. In die gevallen wordt de boekwaarde bevroren. Er hoeft dus geen opwaardering tot de nieuwe bodemwaarde plaats te vinden.

Voorbeeld. Een BV bezit een gebouw. Het gebouw is in eigen gebruik. De WOZ-waarde van het gebouw is € 400.000. Doordat er tot 2019 kon worden afgeschreven tot 50% van de WOZ-waarde, bedraagt de boekwaarde van het gebouw eind 2018 € 250.000. Omdat de bodemwaarde met ingang van 2019 wordt gesteld op de WOZ-waarde (zijnde € 400.000) en het overgangsrecht niet van toepassing is, is er vanaf 2019 geen afschrijving meer mogelijk. Opwaardering is echter ook niet nodig. De boekwaarde blijft € 250.000.

Rechthebbende Juridische en economische eigenaar

Economische eigenaar schrijft af

Als de juridische en economische eigendom van een gebouw zijn gesplitst, kan enkel de economische eigenaar afschrijven op het gebouw. Uiteraard geldt de afschrijvingsbeperking dan ook voor de economische eigenaar. Diegene heeft belang bij de waardeveranderingen en de baten en lasten van het gebouw. De juridische eigenaar kan niet afschrijven.

Blooteigenaar en vruchtgebruiker

*Aan wie komen
de waardeverande-
ringen toe?*

De eigendom van een gebouw kan ook worden verdeeld in de blote eigendom en het vruchtgebruik. In zo'n situatie is het afhankelijk van de wijze waarop het vruchtgebruik is vormgegeven of de vruchtgebruiker of de blooteigenaar op het gebouw kan afschrijven. Het recht op afschrijven berust bij degene aan wie de waardeveranderingen toekomen. De door diegene te hanteren bodemwaarde wordt aangepast naar rato van de omvang van zijn recht (van vruchtgebruik of blote eigendom).

Mede-eigendom

Evenredige verdeling WOZ- waarde

Een gebouw kan meerdere eigenaren hebben, bijvoorbeeld omdat het behoort tot een maatschap of Vof. In zo'n geval moet de WOZ-waarde van het gebouw evenredig naar de mate van mede-eigendom over de verschillende eigenaren worden verdeeld.

Voorbeeld. Een Vof heeft twee vennoten. Vennoot 1 heeft een winstaandeel van 60% en vennoot 2 heeft een winstaandeel van 40%. Tot het vermogen van de Vof behoort een gebouw in eigen gebruik. Het gebouw is aangeschaft voor € 250.000, de WOZ-waarde bedraagt € 475.000. Van de WOZ-waarde wordt 60%, € 285.000, toegerekend aan vennoot 1 en € 190.000 aan vennoot 2. Vennoot 1 kan enkel nog afschrijven als de boekwaarde van het gebouw op zijn balans hoger is dan € 285.000. Voor vennoot 2 is afschrijving enkel mogelijk als de boekwaarde op zijn balans hoger is dan € 190.000.

Opstal en ondergrond

WOZ-waarde minus waarde ondergrond

Voor een ondernemer of onderneming die enkel de opstal bezit, heeft een waardeverandering van de ondergrond geen gevolgen. Voor het bepalen van de bodemwaarde moet de WOZ-waarde daarom worden verminderd met de waarde van de ondergrond. Voor de afschrijvingsbeperking moet de boekwaarde van de opstal worden vergeleken met de aldus vastgestelde bodemwaarde.

Verhuurder en huurder

Investerings door verbonden personen/lichamen

Soms investeert een huurder in een gebouw, waardoor het huurrecht een economisch goed wordt waarop de huurder kan afschrijven. De huurder krijgt dan in principe niet te maken met de afschrijvingsbeperking op gebouwen. Op deze situatie geldt er een uitzondering. Investerings in één gebouw door verbonden personen of lichamen worden samengeteld voor het bepalen van de afschrijvingslast. De aldus berekende afschrijving wordt verdeeld over de verschillende investeerders. Hierdoor kunnen ook huurders met de afschrijvingsbeperking worden geconfronteerd.

Voorbeeld. Twee mensen zijn gehuwd in koude uitsluiting. De ene persoon is IB-ondernemer en heeft voor die onderneming een pand nodig. De andere persoon koopt een gebouw en verhuurt het aan de onderneming van de IB-ondernemer. De boekwaarde van het gebouw is € 150.000. De huurder gebruikt het gebouw en investeert in de aankleding van het gebouw. De boekwaarde van de aankleding is € 100.000. De WOZ-waarde van het gebouw is € 490.000, zodat de bodemwaarde € 245.000 bedraagt. In totaal is er € 250.000 geïnvesteerd in het gebouw. Omdat het om verbonden personen gaat, wordt de afschrijving berekend alsof er door één persoon is geïnvesteerd. De jaarlijkse afschrijving op basis van de hoofdregel bedraagt € 7.500. De afschrijving kan echter niet meer bedragen dan het verschil tussen de boekwaarde en de bodemwaarde, zijnde € 5.000. Dit bedrag moet over beide personen worden verdeeld op basis van hetgeen zij zonder de samentelbepaling zouden mogen hebben afgeschreven. Als de verhuurder zonder die bepaling € 5.000 zou hebben mogen afschrijven en de huurder € 2.500, bedraagt de uiteindelijke afschrijving $\frac{€ 5.000}{€ 7.500} \times € 5.000 = € 3.333$ voor de verhuurder. De huurder mag $€ 5.000 - € 3.333 = € 1.667$ afschrijven. Zonder de samentelbepaling zou het huurrecht voor de huurder een economisch goed zijn geworden, waarop afgeschreven had kunnen worden zonder rekening te houden met de afschrijvingsbeperking. De totale afschrijving was dan hoger geweest.

Vergoedingen voor investeringen huurder

Als de huurder en verhuurder zijn overeengekomen dat de huurder aan het einde van de huurperiode een vergoeding krijgt voor zijn investeringen in het gebouw, is de huurder in feite de economische eigenaar van het gebouw. De huurder kan dan afschrijven en moet daarbij rekening houden met de afschrijvingsbeperking voor gebouwen.



Probeer Fiscaal en meer gratis

Deze practice note is onderdeel van Fiscaal en meer. Dit is dé complete online oplossing die u als MKB-adviseur helpt klanten snel en correct te adviseren. Binnen ons digitale platform worden de diverse practice notes ondersteund door bijpassende rekentools, modeldocumenten, videocontent en toelichtingen op de wet. Hiermee gaat u meteen aan de slag!

Benieuwd naar de voordelen? Vraag een gratis en vrijblijvend proefabonnement aan via www.sdu.nl/fiscaal-en-meer