

Remco Ruinemans<sup>1</sup>

# Aandachtspunten met betrekking tot de investeringsaftrek

2020-0053

Er zijn dit jaar enkele arresten van de Hoge Raad<sup>2</sup> verschenen over de samentelbepaling in de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek voor samenwerkingsverbanden (art. 3.41 Wet IB 2001). Naar aanleiding hiervan ga ik op deze arresten in, en behandel daarbij enkele hoofdlijnen van investeringsaftrek. Tevens ga ik in op een aandachtspunt met betrekking tot de milieu-investeringsaftrek. Waar in het vervolg van dit artikel het woord investeringsaftrek is opgenomen, verwijs ik naar de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, ondanks dat formeel gezien de investeringsaftrek natuurlijk bestaat uit de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en energie-investeringsaftrek.<sup>3</sup>

## Algemeen

De investeringsaftrek is onder meer van toepassing voor iedere cliënt die winst uit onderneming geniet. Een medegerechtigde tot winst uit onderneming kan dus ook investeringsaftrek verkrijgen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de commanditaire vennoot in een besloten CV. Dit is anders voor de milieu-investeringsaftrek<sup>4</sup> en de energie-investeringsaftrek<sup>5</sup>. Voor deze onderdelen dient er sprake te zijn van een ondernemer die voor eigen rekening een onderneming drijft.

Alleen bij een investering in bedrijfsmiddelen kan investeringsaftrek worden genoten. De investeringsaftrek kan ook van toepassing zijn op 'tweedehands' bedrijfsmiddelen. Met betrekking tot de energie-investeringsaftrek en milieu-investeringsaftrek geldt dat het moet gaan om nog niet eerder in gebruikgenomen bedrijfsmiddelen. Het is voor de investeringsaftrek niet van belang of er voldaan is aan het uren criterium voor de zelfstandigenaftrek.

De bepalingen over de investeringsaftrek in de Wet inkomstenbelasting 2001 gelden door werking van de schakelbepaling in artikel 8 Wet op de vennootschapsbelasting ook voor onder meer BV's.

## Begrip investeren

Voor de investeringsaftrek is het om te beginnen van belang om vast te stellen wanneer er nu sprake is van investeren. Onder investeren wordt

volgens artikel 3.43 Wet IB 2001 verstaan het aangaan van verplichtingen ter zake van aanschaffing of verbetering van een bedrijfsmiddel, en het maken van voortbrengingskosten voor zover die kosten op de cliënt drukken.

Als in de eigen onderneming een bedrijfsmiddel wordt vervaardigd of verbeterd, dan zou dus eventueel sprake kunnen zijn van een recht op investeringsaftrek. In praktijk zal niet altijd eenvoudig te bepalen zijn over welk bedrag dan precies deze investeringsaftrek kan worden geclaimd. In dergelijke situaties kan het wellicht advieswaardig zijn om zo goed mogelijk een standpunt te bepalen, en vervolgens hierover in vooroverleg te gaan met de Belastingdienst.

## Verbeteringskosten of onderhoud

Het onderscheid tussen de hiervoor genoemde verbeteringskosten en onderhoud is een zaak die enigszins 'grijs' van karakter is. In de jurisprudentie<sup>6</sup> zijn drie voorwaarden beschreven die enige houvast bieden. Het moet voor de kwalificatie verbeteringskosten gaan om:

1. de vernieuwing van een versleten onderdeel van een bedrijfsmiddel, en;
2. de kosten van de vernieuwing zijn in verhouding tot de aanschafkosten aanzienlijk, en;
3. de kosten zijn niet voor 70% of meer veroorzaakt door het gebruik door de ondernemer die de vernieuwing aanbrengt.

### Ingebruikname en betalingscriterium

In principe vindt investeringsaftrek pas plaats zodra het bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Het komt regelmatig voor dat het bedrijfsmiddel in enig jaar nog niet in gebruik is genomen, maar dat er al wel is betaald voor de investering. In een dergelijk geval mag de investeringsaftrek worden geclaimd tot een maximum van het in enig jaar betaalde bedrag. Het restant van de investeringsaftrek kan vervolgens worden geclaimd in het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen.<sup>7</sup> Het gaat hierbij alleen over het tijdstip waarop investeringsaftrek kan worden geclaimd. Voor de bepaling van het percentage waartegen investeringsaftrek kan worden genoten moet wel uit worden gegaan van het jaar waarin de investeringsverplichting is aangegaan.

### Investing in bedrijfspand

In de praktijk komt het weleens voor dat een investering in met name een bedrijfspand bestaat uit meerdere deelinvesteringen, die (in verschillende jaren) worden aangegaan met bijvoorbeeld een aannemer, architect of installateur voor de technische inrichting. Bij dit soort investeringen is telkens het moment waarop het contract met de verschillende partijen wordt gesloten bepalend voor het jaar waarin de (deel)investering meetelt voor het totale investeringsvolume waarover volgens de bekende tabel investeringsaftrek kan worden genoten.

### Investeringsaftrek en samenwerkingsverband (al dan niet met buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen)

Op 1 mei 2020 is er in een aantal arresten van de Hoge Raad<sup>8</sup> meer duidelijkheid gegeven over de investeringsaftrek bij samenwerkingsverbanden. De investeringsaftrek wordt in principe berekend over de totale investering van het samenwerkingsverband, en wordt vervolgens toebedeeld aan de verschillende vennoten. Ik licht dit toe met een tweetal voorbeelden.

#### Voorbeeld 1

Stel dat een ondernemers A en B een onderneming hebben in de vorm van een vof. Zij zijn ieder voor 50% gerechtigd tot de winst. Er wordt in 2020 voor € 100.000 geïnvesteerd in een bedrijfsmiddel door de vof. Naar aanleiding van de meest recente arresten van de Hoge Raad

moet de investeringsaftrek als volgt worden bepaald:

1. Er is volgens de tabel van de investeringsaftrek een bedrag van € 16.307 aan aftrek van toepassing (conform artikel 3.41 Wet IB 2001).
2. De investering voor A en B beloopt € 50.000.
3. De investeringsaftrek voor iedere ondernemer bedraagt (€ 50.000 / € 100.000 x € 16.307 =) € 8.153,50.

#### Voorbeeld 2

Stel, de ondernemer A uit voorgaand voorbeeld heeft ook een eenmanszaak (of buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen), waarin hij een investering heeft gedaan van € 5.000 die in aanmerking komt voor investeringsaftrek. De berekening van de investeringsaftrek loopt dan als volgt:

1. De totale investering in beide ondernemingen van A is € 105.000 (€ 100.000 in de vof en € 5.000 in de eenmanszaak).
2. Voor de investering van € 105.000 is volgens de tabel van de investeringsaftrek een bedrag van € 16.307 aan aftrek van toepassing.
3. De investering door ondernemer A beloopt € 55.000 (€ 50.000 investering in de vof en € 5.000 aan investering in de eenmanszaak).
4. De investeringsaftrek voor ondernemer A is (€ 55.000 / € 105.000 x € 16.307 =) € 9.318.

De investeringsaftrek voor de ondernemer B blijft gelijk aan het bedrag dat in voorbeeld 1 is opgenomen.

In een eerder arrest van de Hoge Raad van 24 mei 2019<sup>9</sup> was voor buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen in combinatie met een samenwerkingsverband aangegeven dat de hiervoor beschreven samentelbepaling voor de investeringsaftrek niet van toepassing is. Dit arrest is naar mijn indruk alleen nog van belang in situaties waarbij de investering in het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen plus het aandeel van de ondernemer in de investering in het samenwerkingsverband op zichzelf beschouwd een recht zou geven op het vaste bedrag aan kleinschaligheidsinvesteringsaftrek.

Al met al is de werking van de samentelbepaling in de investeringsaftrek nu vrij helder, al is er naar mijn indruk met name over de verhouding tussen de hiervoor genoemde arresten van

1 mei 2020 en het arrest van 24 mei 2019 in zeer specifieke gevallen nog discussie denkbaar.

### **Investeringsaftrek en beperkt aftrekbare kosten**

De volledig of gedeeltelijk in aftrek beperkte kosten van artikel 3.14 tot en met 3.17 Wet IB 2001 hebben op zich geen invloed op de investeringsaftrek. Indien bijvoorbeeld wordt geïnvesteerd in een werkruimte in de eigen woning, kunnen in zoverre de kosten in aftrek beperkt zijn, maar kan mogelijk wel sprake zijn van investeringsaftrek.

### **Investeringsaftrek en herinvesteringsreserve**

Indien een herinvesteringsreserve wordt aangewend, dan kan in beginsel de investeringsaftrek slechts plaatsvinden op de aanschaffingskosten van het bedrijfsmiddel minus de afboeking van de herinvesteringsreserve. Vervolgens is bij een eventuele latere desinvestering de desinvesteringsbijtelling ook slechts van toepassing over de boekwaarde van het bedrijfsmiddel (na toepassing van de herinvesteringsreserve). Er kan wel voor worden gekozen om de investeringsaftrek in deze situaties over de volledige aanschaffingskosten toe te passen, maar dan moet er in de aangifte inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting een ja/nee-vraag worden behandeld. Indien hiervoor wordt gekozen, dan wordt ook de eventuele desinvesteringsbijtelling over de volledige overdrachtsprijs berekend.

Indien er sprake is van meerdere investeringen waarop de herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt, dan mag de herinvesteringsreserve eventueel op een bedrijfsmiddel worden afgeboekt waarop geen investeringsaftrek mogelijk is; een en ander voor zover de afboeking van de herinvesteringsreserve uiteraard plaats kan vinden.

### **Uitzonderingen bedrijfsmiddelen investeringsaftrek**

Niet alle bedrijfsmiddelen komen voor investeringsaftrek in aanmerking. Hieronder neem ik de meest voorkomende uitzonderingen op.<sup>10</sup>

De investering in (een gebruiksrecht) van grond is uitgesloten van investeringsaftrek. Bij de aankoop van onroerende zaken moet dus de

investering in de ondergrond en eventuele opstallen worden gesplitst. De 'personenauto' is uitgesloten van investeringsaftrek; een en ander met uitzondering van de personenauto die bestemd is voor beroepsvervoer.

Een investering van minder dan € 450 telt voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek niet mee voor het totale investeringsvolume waarover conform de bekende tabel aftrek mogelijk is. Een investering van minder dan € 2.500 telt voor de milieu- en energie-investeringsaftrek op vergelijkbare wijze niet mee voor het totale bedrag waarover aftrek mogelijk is.

Verder is de investering in een bedrijfsmiddel dat bestemd is om direct of indirect hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan derden uitgesloten van kleinschaligheidsinvesteringsaftrek.

Het gaat hier dus vooral om voor de verhuur bestemde bedrijfsmiddelen. Stel, er is sprake van een directeur-grotoaandeelhouder die 100% van de aandelen houdt in een holding bv die 100% van de aandelen houdt in een werkmaatschappij. Indien er zaken door de holding bv worden verhuurd aan de werkmaatschappij, dan is er geen investeringsaftrek mogelijk, indien er geen sprake is van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. De werkmaatschappij wordt in dit kader ook gezien als een derde.

Uitgezonderde verplichtingen investeringsaftrek Een aantal transacties zijn in beginsel uitgesloten van investeringsaftrek.<sup>11</sup> Het gaat om verplichtingen die zijn aangegaan tussen:

1. de belastingplichtige en personen die tot zijn huishouden behoren;
2. bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of personen die behoren tot hun huishouden;
3. gerechtigden tot een nalatenschap waartoe het bedrijfsmiddel behoort, of
4. degene die voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in een lichaam en dat lichaam;
5. de verplichtingen die worden aangegaan tussen gelieerde vennootschappen.

In een beleidsbesluit van 17 maart 2014<sup>12</sup> is met betrekking tot punt 1 tot en met 3 een ontheffing opgenomen, waarbij toch investeringsaftrek kan worden geclaimd indien aan de opgenomen

voorwaarden in het besluit wordt voldaan. In de aangifte kan middels de beantwoording van een ja/ nee vraag worden aangegeven dat voor toepassing van de ontheffing wordt gekozen, en dat er toch investeringsaftrek wordt geclaimd. Met betrekking tot punt 4 en 5 kan onder voorwaarden een ontheffing worden verleend, waarna alsnog investeringsaftrek kan worden geclaimd. Hiervoor moet echter een schriftelijk verzoek worden ingediend. Dit is verder opgenomen in het hiervoor genoemde beleidsbesluit. Het zal niet in alle gevallen gunstig zijn om voor de ontheffing te kiezen.

### **Investeringsaftrek en ambtshalve vermindering**

Het is conform het beleidsbesluit van 17 maart 2014 mogelijk om investeringsaftrek die ten onrechte niet is opgenomen, alsnog middels een verzoek om ambtshalve vermindering in aftrek te (laten) brengen. Indien het bedrijfsmiddel reeds is vervreemd op het moment dat het verzoek om ambtshalve vermindering wordt ingediend, dan bestaat er eventueel alsnog recht op aftrek voor het verschil tussen de investeringsaftrek en de desinvesteringbijtelling in het jaar van investering.

### **Desinvesteringbijtelling**

Indien in enig kalenderjaar meer dan € 2.400 (2020) aan goederen worden vervreemd, dan kan sprake zijn van een zogenaamde desinvesteringbijtelling. Dit geldt alleen indien dit plaatsvindt binnen vijf jaar na het begin van het kalenderjaar waarin is geïnvesteerd<sup>13</sup>. Een gelijk percentage als waarvoor eerder investeringsaftrek is verkregen maal het bedrag waarvoor goederen zijn vervreemd vormt in beginsel de desinvesteringbijtelling.

Er is sprake van een vervreemding indien er een overeenkomst is aangegaan tot vervreemding van het goed. De uiteindelijke levering van het goed is niet beslissend. De desinvesteringbijtelling kan in situaties ontstaan, zoals:

- het uittreden van een venoot uit een Vof en overdracht van een aandeel in een bedrijfsmiddel aan de overblijvende vennoten;
- de inbreng van bedrijfsmiddelen in een BV, tenzij sprake is van een geruisloze omzetting als in art. 3.65 Wet IB 2001. Overigens moet er een verzoek aan de Belastingdienst worden

- gericht om ontheffing te verkrijgen voor het in de BV toepassen van investeringsaftrek, en;
- het onttrekken van een goed aan de onderneming.

In dit soort gevallen wordt de overdrachtprijs minimaal vastgesteld op de waarde economisch verkeer van het goed.<sup>14</sup>

Bij het ongedaan maken van een investering kan ook sprake zijn van desinvesteringbijtelling.<sup>15</sup> Dit geldt ook indien er alsnog een vermindering of teruggaaf voor de investering wordt genoten. Het bedrag van de investering, vermindering of teruggaaf geldt dan als overdrachtprijs voor de desinvesteringbijtelling. Voorgaande geldt tevens indien:

1. de investering niet 12 maanden na het aangaan van de verplichting in gebruik is genomen, tenzij het bedrijfsmiddel in die periode in gebruik is genomen.
2. de investering niet binnen drie jaar naar het kalenderjaar waarin de investering is gedaan in gebruik is genomen.

### **Energie-investeringsaftrek en milieu-investeringsaftrek**

Zonder de regeling helemaal te willen bespreken, wil ik tot slot nog wel enkele woorden wijden aan de energie-investeringsaftrek en milieu-investeringsaftrek. Meer specifiek zou ik aandacht willen besteden aan de vervoermiddelen.

Voor zowel de energie-investeringsaftrek als de milieu-investeringsaftrek geldt dat binnen 3 maanden nadat de investeringsverplichting is aangegaan reeds een melding moet worden gedaan bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland om uiteindelijk de aftrek te kunnen claimen.<sup>16</sup> Het zal dus in praktijk veelal gaan om het moment dat de handtekening onder het koopcontract staat, en niet om het moment dat er wordt gefactureerd. Binnen 3 maanden na dit moment dient de melding te worden gerealiseerd. Zeker met de levertijden die nogal eens op elektrische auto's zitten, is dit wel iets om u goed te realiseren.

#### *Vervoermiddelen*

We zien dit jaar een sterke toename in het aantal volledig elektrische auto's, bestelauto's en motorfietsen die voor milieu-investeringsaftrek

in aanmerking komen. Het lijkt er snel naar toe te gaan dat voor alle vormen van vervoer een volledig elektrische variant beschikbaar is. De zogenaamde positieve lijst voor de milieu-investeringsaftrek<sup>17</sup>, waar op voertuigen met een kenteken zijn opgenomen die hiervoor in aanmerking komen, wordt steeds langer. Ik raad u aan deze lijst eens te bestuderen, voor zover u dit niet recent al heeft gedaan. Nadere bestudering van de lijst leert in ieder geval dat er onder voorwaarden voor een aantal vervoermiddelen nog steeds 36% milieu-investeringsaftrek (en soms 75% Vamil) kan worden verkregen. De meeste elektrische auto's komen echter vanaf 2020 in aanmerking voor 13,5% milieu-investeringsaftrek.

Niet alleen het vervoermiddel zelf, maar ook voorzieningen zoals een laadpaal en accessoires die af-fabriek zijn gemonteerd komen voor milieu-investeringsaftrek in aanmerking. Vergeet niet om hier zo nodig een separate melding voor te realiseren. Op de lijst zijn ook een aantal vervoermiddelen opgenomen die geen kenteken zullen krijgen, en waarvoor wel milieu-investeringsaftrek kan worden verkregen.

### Tot slot

De (milieu-)investeringsaftrek blijft een thema dat in beweging is. Met deze bijdrage hoop ik u te hebben herinnerd aan enkele veel voorkomende maar niet alledaagse toepassingen. Daarnaast heb ik u weer op de hoogte gebracht van enkele recente ontwikkelingen met betrekking tot dit onderwerp.

### Noten:

1. R. Ruinemans RB is zelfstandig fiscalist onder de naam Mareel Belastingadviseurs en zelfstandig projectmanager voor Stichting Novak.
2. Zie ECLI:NL:HR:2020:825, ECLI:NL:HR:2020:826, ECLI:NL:HR:2020:827 en ECLI:NL:HR:2020:828. Zie voor een behandeling van die arresten mw. Mr. J.W.H. Nietveld, Fiscaal Praktijkblad 2020-0050 (nummer 8).
3. Art. 3.40 Wet IB 2001.
4. Art. 3.42a Wet IB 2001.
5. Art. 3.42 Wet IB 2001.
6. Zie met name Hoge Raad 5 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4879
7. Art. 3.44 Wet IB 2001.
8. ECLI:NL:HR:2020:825, ECLI:NL:HR:2020:826, ECLI:NL:HR:2020:827 en ECLI:NL:HR:2020:828; zie FutD 2020-1347.
9. Hoge Raad 24 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:785; zie Fida 20193033.
10. Zie verder art. 3.45 Wet IB 2001 voor de overige uitzonderingen.
11. Art. 3.46 lid 1 Wet IB 2001 en art. 8 lid 8 Wet Vpb.
12. Zie besluit van 17 maart 2014, nr. BLKB2014/106M; zie Fida 20141869.
13. Art. 3.47 lid 2 Wet IB2001.
14. Art. 3.47 lid 4 Wet IB 2001.
15. Art. 3.47 lid 5 en 6 Wet IB 2001.
16. Artikel 2 meldingsregeling milieu-investeringsaftrek 2001 en artikel 3 uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001.
17. Zie <https://www.rvo.nl/subsidie-en-financieringswijzer/mia-vamil/sectoren/miavamil-voor-uw-sector-thema/elektrisch-rijden>.