

20. Nul-emissiezones, is afwaarderen naar een lagere bedrijfswaarde mogelijk?

MR. G.J. ROEST RB

Voor verschillende voertuigen, zoals bedrijfsauto's, vrachtwagens en taxi's, zal in diverse grote steden vanaf 2025 een nul-emissiezone¹ worden ingevoerd. Voertuigen met een fossiele aandrijving hebben dan, op een overgangsregeling na, geen toegang meer tot dit deel van de stad. De invoering van de nul-emissiezone zal invloed hebben op waardering van voertuigen met een fossiele aandrijving die in het bijzonder in grote steden worden gebruikt. De vraag die op kan komen, is of afwaardering tot lagere bedrijfswaarde voor het voertuig (bedrijfsmiddel) op grond van goed koopmansgebruik mogelijk is.

1. Inleiding

Vanaf 2025 zullen in diverse grote steden nul-emissiezones worden ingevoerd, waardoor alleen emissievrije voertuigen toegang hebben tot dit deel van de stad. De wettelijke basis hiervoor is geregeld in het Reglement verkeersregels en verkeerstekens 1990 (verder: RVV 1990).² In dit artikel staat centraal of voertuigen, door invoering van de nul-emissiezones, op grond van goed koopmansgebruik kunnen worden afgewaardeerd tot een lagere bedrijfswaarde. Eerst zal kort worden ingegaan op de totstandkoming van de huidige milieuzones en de nog in te voeren nul-emissiezones. Daarna wordt besproken voor welke voertuigen een overgangsregeling van toepassing is met betrekking tot de nul-emissiezone en tot welk tijdstip deze van kracht is. Ten slotte zal worden aangegeven of afwaardering tot lagere bedrijfswaarde van een fossiel aangedreven voertuig door invoering van een nul-emissiezone fiscaal toegestaan is. Het geheel wordt afgesloten met een conclusie.

2. Totstandkoming milieuzones en nul-emissiezones

2.1 Milieuzones

Speciale zones in steden voor voertuigen op basis van regelgeving bestaan al langer. Zo zijn in 2007 de eerste milieuzones en milieuzonering in Utrecht, Tilburg, Den Bosch en Rotterdam ingevoerd.³ Voor de invoering van deze zones

hebben gemeenten, het bedrijfsleven en het Rijk het Convenant stimulering schone vrachtauto's en milieuzonering gesloten.⁴ Een wettelijke basis voor de vaststelling van milieuzones voor vrachtauto's is in 2009 ingevoerd.⁵ Naast de milieuzones voor vrachtauto's zijn er in verschillende grote steden ook milieuzones ingesteld voor personenauto's, bedrijfsauto's⁶ en bussen.⁷

Zo heeft Amsterdam momenteel een milieuzone voor al deze voertuigen.⁸ Wanneer deze voertuigen een dieselmotor hebben, hebben ze geen toegang tot de milieuzone. Het doel van de invoering van de milieuzones was om de luchtkwaliteit in steden te verbeteren en de inzet van schone voertuigen te stimuleren.⁹

2.2 Nul-emissiezones

De nul-emissiezone is een nieuwe vorm binnen de speciale zones in steden, die zien op de toegang voor voertuigen. Tussen verschillende gemeenten, vertegenwoordigers van het bedrijfsleven, belangenorganisaties en de rijksoverheid

1 In plaats van een 'nul-emissiezone' kan men ook lezen een 'zero-emissiezone'.
2 Stb. 2019, 398 en Ontwerpbesluit wijziging RVV 1990 nul-emissiezone taxi en nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone (https://www.internetconsultatie.nl/zero_emissie_taxi_bebording/b1) (geraadpleegd 14 februari 2024).
3 *Men R* 2007/6 p. 355 digitale versie Kluwer Navigator (geraadpleegd op 14 februari 2024).

4 <https://www.milieuzones.nl/sites/default/files/Het%20convenant%20%27Stimulering%20schone%20vrachtauto%27s%20en%20milieuzonering%27.pdf> (geraadpleegd op 14 februari 2024).
5 Stb. 2009, 171.
6 In art. 86c RVV 1990 staat 'bedrijfsauto als bedoeld in artikel 1.1 van de Regeling voertuigen, met een toegestane maximum massa van niet meer dan 3.500 kg'. In art. 1.1 van de Regeling voertuigen wordt aangegeven: '... in ieder geval wordt als bedrijfsauto aangemerkt een voertuig van de voertuigcategorie N'. Categorie N1 is volgens de RDW een lichte bedrijfsauto, waaronder een bestelwagen/auto valt, <https://www.rdw.nl/particulier/paginas/voertuigcategorieen> (geraadpleegd 14 februari 2024).
7 Art. 86d lid 1 RVV 1990.
8 <https://www.amsterdam.nl/verkeer-vervoer/milieuzone-uitstootvrijzone/> (geraadpleegd op 14 februari 2024).
9 Stb. 2009, 171 p. 7.

is in 2014 de Green Deal Zero Emission Stadslogistiek¹⁰ gesloten. Deze deal heeft als doel dat in 2025 stadskernen van de bij de green deal aangesloten gemeenten emissievrij worden beleverd.¹¹ In het Klimaatakkoord van 2019 is afgesproken om vanaf 2025 nul-emissiezones in te voeren voor stadslogistiek in de dertig tot veertig grootste gemeenten.¹² In 2019 is de wettelijke basis hiervoor ingevoerd, waardoor gemeenten een nul-emissiezone voor bedrijfs- en vrachtauto's kunnen instellen.¹³ Een gemeente kan er voor kiezen om een nul-emissiezone naast of los van een milieuzone in te voeren.¹⁴ Inmiddels is in 2023 verdere invulling gegeven aan de regels voor nul-emissiezones.¹⁵ Zo is er een overgangsregeling geïntroduceerd voor bepaalde bedrijfs- en vrachtauto's en is vastgesteld welke voertuigen in aanmerking komen voor een vrijstelling of ontheffing.

Ook taxi's gaan onderdeel uitmaken van de nul-emissiezone. De taxibranche heeft samen met de overheid het Afsprakenkader Emissieloos Taxivervoer in april 2022 ondertekend.¹⁶ Hiermee is de intentie uitgesproken om de invoering van een nul-emissiezone voor taxi's per 1 januari 2025 juridisch mogelijk te maken. Op dit moment is nog een wijziging van het RVV 1990 in voorbereiding met betrekking tot de uitbreiding van nul-emissiezones voor taxi's en het invoeren van een nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone.¹⁷ Alleen gemeenten met een nul-emissiezone voor bedrijfs- en vrachtauto's kunnen ook een nul-emissiezone voor taxi's instellen. Tevens is de nul-emissiezone voor taxi's in een gemeente geografisch dezelfde als die voor bedrijfs- en vrachtauto's.¹⁸ Taxi's, bedrijfsauto's en vrachtauto's die rijden op fossiele brandstof hebben geen toegang tot een nul-emissiezone, behoudens de overgangsregeling.¹⁹

3. Regeling nul-emissiezones

Op dit moment zijn er 29 gemeenten die een nul-emissiezone willen invoeren of reeds een besluit daartoe hebben genomen.²⁰ Een gemeente dient een invoering van een nul-emissiezone vier jaar van tevoren aan te kondigen, om de betrokken partijen hierover vroegtijdig duidelijkheid te geven.²¹ Voor de nul-emissiezones zal per 1 januari 2025 een nieuw verkeersbord worden ingevoerd, dat de geslotenverklaring aangeeft voor voertuigen in verband met emissie-eisen.²² Dit verkeersbord zal ook het huidige verkeersbord vervangen dat een milieuzone aangeeft. Het nieuwe verkeersbord zal altijd gecombineerd worden met een of meer onderborden, die aangeven op welke categorieën voertuigen met welke emissieklasse de zone van toepassing is.

3.1 Overgangsregeling

In het RVV 1990 is een overgangsregeling geïntroduceerd om zo veel mogelijk aan te sluiten bij een natuurlijk investeringsmoment van de ondernemers. Hierdoor wordt rekening gehouden met de afschrijvingstermijnen van de voertuigen die de ondernemer reeds in gebruik heeft. Daarnaast is een dergelijke regeling ingevoerd omdat de verwachting is dat de beschikbaarheid van bepaalde categorieën voertuigen in 2025 nog te beperkt is.²³ Ondanks het op tijd aankondigen van een nul-emissiezone door de gemeenten en het rekening houden met afschrijvingstermijnen zijn, volgens MKB-Nederland, nog niet alle (kleine) mkb-ondernemers hiervan op de hoogte.²⁴

De overgangsregeling staat in art. 86e RVV 1990 en bestaat uit vrijstellingen en ontheffingen. Vrijstellingen worden automatisch verleend en een ontheffing moet door de ondernemer worden aangevraagd.

3.1.1 Vrijstellingen en ontheffingen²⁵ bedrijfsauto's

De vrijstellingen met betrekking tot bedrijfsauto's zijn weergegeven in figuur 1. Per type bedrijfsauto zijn er vrijstellingen op grond waarvan deze bedrijfsauto vanaf 2025 tot en met 2026, of tot en met 2027 of tot en met 2029 nog toegang heeft tot de nul-emissiezone. De emissieklasse loopt

10 <https://rwsduurzaamobiliteit.nl/praktijk/veranderen/zero-emission-stadslogistiek/> (geraadpleegd op 14 februari 2024).

11 Particulieren die de beschikking hebben over een bestelauto, kunnen hiervoor ontheffing aanvragen omdat de nul-emissiezones bedoeld zijn voor stadslogistiek, Kamerbrief 5 oktober 2020, Afspraken zero-emissie stadslogistiek, kenmerk: IENW/BSK-2020/191355, p. 4 <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-634e904e-0cb2-4635-ad19-0299e969f5aa/pdf> (geraadpleegd op 14 februari 2024).

12 <https://www.klimaatakkoord.nl/documenten/publicaties/2019/06/28/klimaatakkoord-pagina-48> (geraadpleegd op 14 februari 2024).

13 *Stb.* 2019, 398.

14 *Stb.* 2019, 398 p. 16.

15 *Stb.* 2023, 241.

16 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2022/11/25/bijlage-afsprakenkader-emissieloos-taxivervoer> (geraadpleegd op 14 februari 2024).

17 <https://wetgevingskalender.overheid.nl/Regeling/WGK014182> (geraadpleegd op 14 februari 2024).

18 Ontwerpbesluit wijziging RVV 1990 nul-emissiezone taxi en nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone, p. 9 (https://www.internetconsultatie.nl/zero_emissie_taxi_bebording/b1) (geraadpleegd 14 februari 2024).

19 Art. 86e lid 1 RVV 1990, taxi's worden aan dit artikelid toegevoegd conform het Ontwerpbesluit wijziging RVV 1990 nul-emissiezone taxi en nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone (https://www.internetconsultatie.nl/zero_emissie_taxi_bebording/b1) (geraadpleegd 14 februari 2024).

20 <https://www.opwegnaarzes.nl/bedrijven/voorbedrijven/waar-komen-deze-zones> (geraadpleegd op 14 februari 2024).

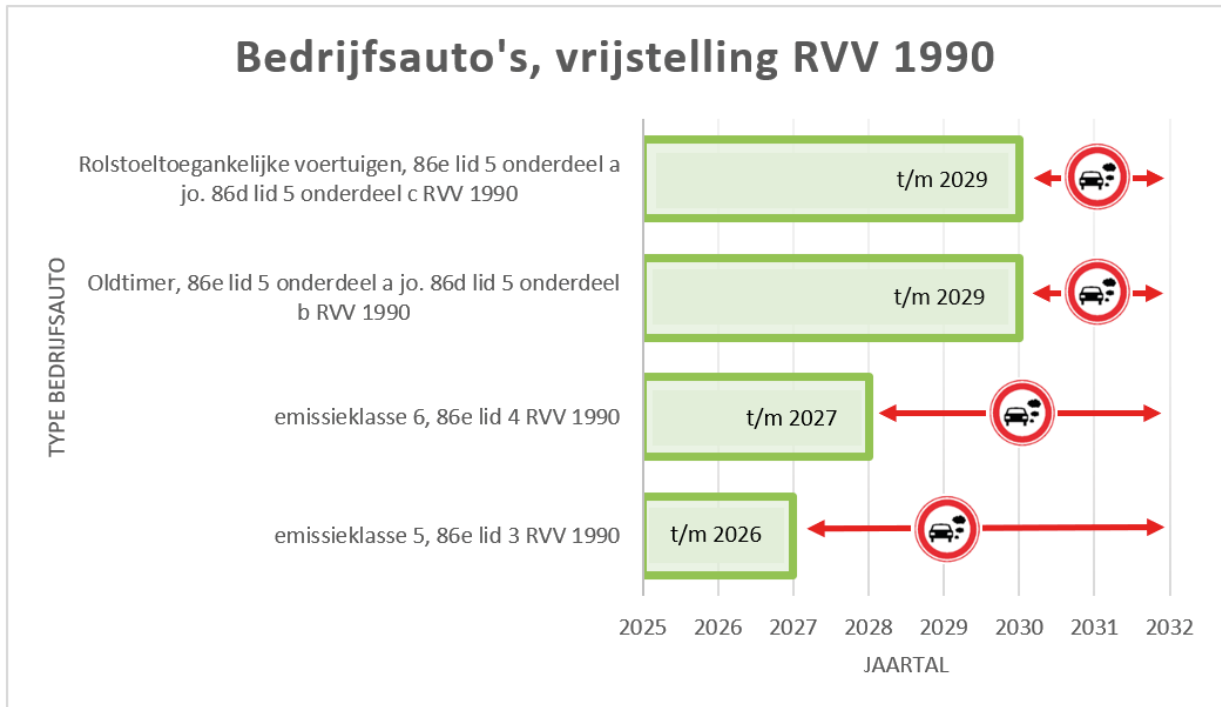
21 *Stb.* 2023, 241 p. 4.

22 Ontwerpbesluit wijziging RVV 1990 nul-emissiezone taxi en nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone (https://www.internetconsultatie.nl/zero_emissie_taxi_bebording/b1) p. 4 (geraadpleegd 14 februari 2024).

23 *Stb.* 2023, 241 p. 5 en 13 en Ontwerpbesluit wijziging RVV 1990 nul-emissiezone taxi en nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone (https://www.internetconsultatie.nl/zero_emissie_taxi_bebording/b1) p. 9 en 10 (geraadpleegd 14 februari 2024), p. 10.

24 <https://fd.nl/bedrijfsleven/1473857/ondernemers-in-de-knel-door-verbod-op-fossiel-vrachtervoer-in-steden> (geraadpleegd op 14 februari 2024).

25 Er wordt alleen ingegaan op de ontheffingen die zijn opgenomen in art. 86e RVV 1990; overige ontheffingen kunnen worden geraadpleegd op de website: <https://www.opwegnaarzes.nl/vrijstellingen> (geraadpleegd op 14 februari 2024).



Figuur 1

van 1 tot en met 6 en geeft aan hoe vervuilend een voertuig is. Grofweg kan worden aangegeven dat hoe hoger de emissieklasse is, hoe minder verontreinigende stoffen worden uitgestoten. Voor voertuigen van gehandicapten, die zijn aangepast voor € 500 of meer, is in art. 86e lid 6 onderdeel a RVV 1990 een ontheffing opgenomen. Bedrijfsauto's met een emissieklasse 4 of lager hebben geen toegang tot de nul-emissiezone en bedrijfsauto's met nul-emissie aandrijving hebben wel toegang tot de nul-emissiezone. De vrijstellingen genoemd in art. 86e lid 3 en 4 RVV 1990 (zie figuur 1) zijn niet meer van toepassing, wanneer bedrijfsauto's na 31 december 2024 op kenteken zijn gezet.²⁶ De vrijstellingen en ontheffingen die zijn opgenomen in art. 86e RVV 1990 vervallen per 1 januari 2030.²⁷

3.1.2 Vrijstellingen en ontheffingen vrachtauto's

De vrijstellingen met betrekking tot vrachtauto's zijn weergegeven in figuur 2 (zie p. 7). Per type vrachtauto zijn er vrijstellingen op grond waarvan deze vrachtauto vanaf 2025 tot en met 2029 nog toegang heeft tot de nul-emissiezone. Opleggertrekkers met emissieklasse 6, waarvan de datum van eerste toelating vóór 1 januari 2017 ligt, hebben geen toegang tot de nul-emissiezone.²⁸ Vrachtauto's emissieklasse 6, waarvan de datum van eerste toelating vóór 1 januari 2020 ligt, hebben ook geen toegang tot de nul-emissiezone.²⁹ De vrijstellingen genoemd in art. 86e lid 5 onderdeel b en c RVV 1990 (zie figuur 2) zijn niet meer van

toepassing op vrachtauto's, wanneer deze na 31 december 2024 op kenteken zijn gezet.³⁰

Voor kermis- en circusvrachtauto's, vrachtauto's voor exceptioneel transport, verhuisauto's en vrachtauto's met een laadkraan met een hefvermogen van 35 tonmeter of meer en met een datum eerste toelating van twaalf jaar of jonger is een ontheffing opgenomen in art. 86e lid 6 onderdeel b RVV 1990. Vrachtauto's met een nul-emissieaandrijving hebben toegang tot de nul-emissiezone.

3.1.3 Vrijstellingen en ontheffingen taxi's

De vrijstellingen met betrekking tot taxi's zijn weergegeven in figuur 3 (zie p. 8). Per type taxi zijn er vrijstellingen op grond waarvan deze taxi vanaf 2025 tot en met 2026, of tot en met 2027 of tot en met 2029 nog toegang heeft tot de nul-emissiezone. Per 2028 zal de vrijstelling voor rolstoeltoegankelijke taxi's worden geëvalueerd om aan de hand daarvan te bepalen of er vanaf 2030 betaalbare, uitstootvrije modellen beschikbaar zijn.³¹ Taxi's met nul-emissieaandrijving hebben toegang tot de nul-emissiezone. Het ontwerpbesluit wijziging RVV 1990 nul-emissiezone taxi en nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone is op 20 december 2023 door de Tweede Kamer controverseel verklaard.³² Hiermee worden de invoering van een nieuw verkeersbord en de mogelijkheid, om als gemeente, een nul-emissiezone in te voeren opgeschort. Het contro-

26 Art. 86e lid 7 RVV 1990.

27 Stb. 2023, 241, p. 14.

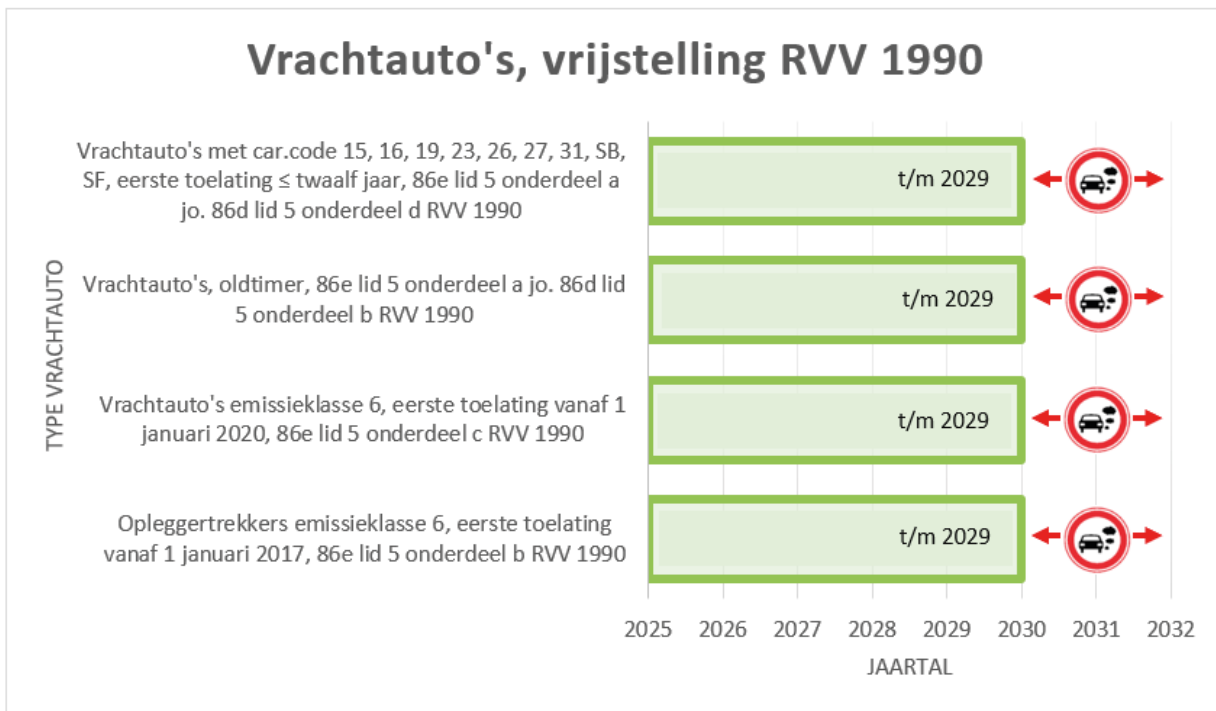
28 Art. 86e lid 5 onderdeel b RVV 1990.

29 Art. 86e lid 5 onderdeel c RVV 1990.

30 Art. 86e lid 7 RVV 1990.

31 Ontwerpbesluit wijziging RVV 1990 nul-emissiezone taxi en nieuw verkeersbord milieuzone en nul-emissiezone (https://www.internetconsultatie.nl/zero_emissie_taxi_bebording/b1 p. 10, (geraadpleegd 14 februari 2024).

32 Besluitenlijst van de procedurevergadering van woensdag 20 december 2023, agendapunt 12, p. 5, (geraadpleegd op 14 februari 2023 op www.tweedekamer.nl).



Figuur 2

versieel verklaren heeft geen invloed op de invoering van de nul-emissiezones voor bedrijfsauto's en vrachtauto's, omdat deze reeds inclusief verkeersbord³³ in het RVV 1990 zijn opgenomen. Het aangehouden ontwerpbesluit zal worden uitgesteld totdat het nieuwe kabinet is aangetreden of totdat de Tweede Kamer tussentijds anders mocht besluiten.

4. Waarderingsstelsel³⁴

Na het invoeren van een nul-emissiezone hebben fossiel aangedreven voertuigen, zoals hiervoor beschreven, op een gegeven moment geen toegang meer tot deze zone die in de betreffende stad is ingevoerd. Wanneer deze voertuigen in gebruik zijn als bedrijfsmiddel wordt de vraag relevant of een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde mogelijk is.

Op grond van art. 3.25 Wet IB 2001 dient de toerekening van de winst aan een kalenderjaar plaats te vinden op grond van goed koopmansgebruik. Indien een bedrijfsmiddel aan slijtage onderhevig is, kan gekozen worden voor het stelsel kostprijs minus afschrijving, dan wel het stelsel kostprijs minus afschrijving of lagere bedrijfswaarde. Betreft het een bedrijfsmiddel dat niet aan slijtage onderhevig is, dan bestaat de keuze uit de stelsels kostprijs,

of kostprijs of lagere bedrijfswaarde.³⁵ Bij de stelsels kostprijs minus afschrijving en kostprijs kan een afwaardering van het bedrijfsmiddel verplicht zijn indien er sprake is van een afwaardering die 'aanmerkelijk en tevens duurzaam' is.³⁶ Indien er is gekozen voor een waarderingsstelsel, dan dient dit stelsel ook in de komende jaren te worden toegepast.³⁷ Meussen en Schraa zijn van mening dat als men het waarderingsstelsel kostprijs minus afschrijving hanteert, men dit op enig moment kan wijzigen naar kostprijs minus afschrijving of lagere bedrijfswaarde. Deze stelselwijziging leidt namelijk niet tot een incidenteel fiscaal voordeel omdat het moment van de belastingheffing slechts in tijd wordt verschoven.³⁸

4.1 Afwaarderen naar lagere bedrijfswaarde

Bij het stelsel kostprijs minus afschrijving (dan wel lagere bedrijfswaarde) worden bedrijfsmiddelen voor het bepalen van de jaarwinst gewaardeerd op kostprijs minus afschrijving. Indien de bedrijfswaarde aantoonbaar lager is, kan het bedrijfsmiddel op grond van goed koopmansgebruik worden gewaardeerd op de lagere bedrijfswaarde. In de uitspraak van de Hoge Raad van 11 december 1985³⁹

33 Het verkeersbord dat reeds is opgenomen in het RVV 1990 is: *Stb.* 2019, 398, p. 8.

34 Volgens Berkhout kan beter gesproken worden over een winstberekeningstelsel, T.M. Berkhout, *Bedrijfswaarde (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 2.

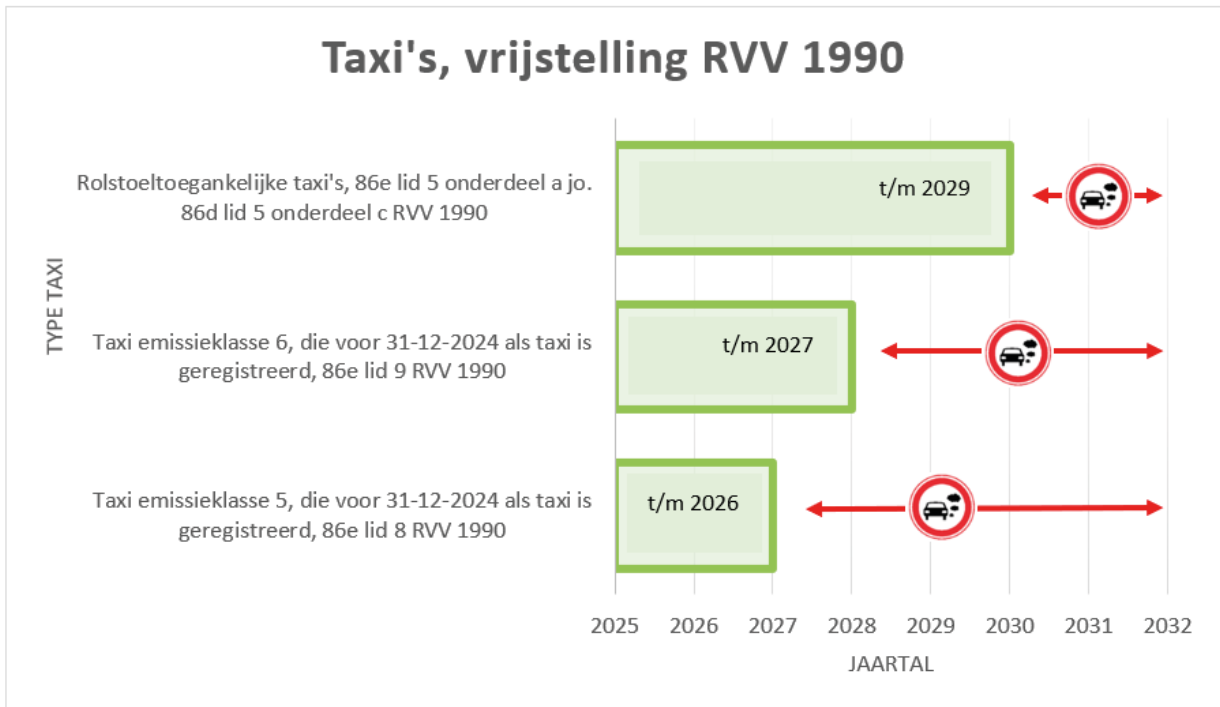
35 Zie T.M. Berkhout, *Bedrijfswaarde (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 2 en 3 en J.M. van der Heijden, 'Afwaarderen van bedrijfsmiddelvastgoed: openstaande vragen', *Weekblad fiscaal recht* 2022/114, 16 juni 2022, p. 732.

36 T.M. Berkhout, *Bedrijfswaarde (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 32, 33.

37 Bruijsten gaat in zijn artikel verder in op de 'bestendige gedragslijn', C. Bruijsten, 'Verschillende waarderings- en winstbepalingsstelsels en bestendige gedragslijn', *Weekblad fiscaal recht* 2022/76, 21 april 2022.

38 G.T.K. Meussen & D.G. Schraa, 'Het verschil tussen een verplichte en een vrijwillige afwaardering van een bedrijfsmiddel naar lagere bedrijfswaarde', *Weekblad fiscaal recht* 2017/45, 23 februari 2017, p. 278.

39 HR 11 december 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8138, *BNB* 1997/187.



Figuur 3

wordt het begrip 'bedrijfswaarde' als volgt omschreven: 'Onder bedrijfswaarde is te verstaan de waarde, welke een verkrijger, bij overneming van de gehele onderneming, zou toekennen aan het afzonderlijke activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voortnemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten'. Bij een afwaardering naar lagere bedrijfswaarde kan aldus niet alleen gekeken worden naar de waarde van het bedrijfsmiddel zelf, maar ook dient te worden uitgegaan van de waarde van het bedrijfsmiddel als onderdeel van de onderneming die wordt voortgezet (*going concern*). Bij het bepalen van deze waarde dient volgens de Hoge Raad te worden uitgegaan van de overnemingswaarde van de gehele onderneming, inclusief de goodwill of badwill. Vervolgens dient deze overnemingswaarde die ziet op de gehele onderneming te worden toegerekend aan het betreffende bedrijfsmiddel.

Wanneer een bedrijfsmiddel buiten gebruik wordt gesteld om deze te verkopen is er geen goingconcernwaarde meer, maar alleen de marktwaarde zijnde de waarde in het economisch verkeer. De bedrijfswaarde van het bedrijfsmiddel is op moment van buiten gebruik stellen gelijk aan de waarde in het economisch verkeer.⁴⁰

De Hoge Raad heeft in een aantal arresten beslist dat de bedrijfswaarde gelijk kan zijn aan de marktwaarde. Zo heeft de Hoge Raad in het arrest van 11 december 1985 beslist dat de bedrijfswaarde van een onroerende zaak die behoorde tot een vastgoedbeleggingsonderneming gelijk is aan de marktwaarde, verhoogd met de overdrachtskosten. In zijn arrest van 17 april 1991,⁴¹ heeft de Hoge Raad aangegeven dat voor een onroerende zaak in eigen gebruik de bedrijfswaarde, onder voorwaarden, gelijk kan zijn aan de marktwaarde. De Hoge Raad geeft aan wanneer dit het geval is: '... indien zij de uitdrukking vormt van een vermogensverlies dat niet wordt opgeroepen door tijdelijke of lokale invloeden op de marktwaarde, doch berust op de omstandigheid dat moet worden verwacht dat het goed de bijdrage aan de omzet en de productie van de onderneming, waarvoor het was bestemd, niet zal kunnen leveren, terwijl dat verlies ook bij verkoop van het goed – hetzij afzonderlijk, hetzij in samenhang met andere bestanddelen van het ondernemingsvermogen – niet kan worden goedge maakt.'⁴² In zijn uitspraak van 7 december 1994⁴³ bevestigt de Hoge Raad dat voor een onroerende zaak in eigen gebruik de bedrijfswaarde, onder voorwaarden, gelijk kan zijn aan de marktwaarde.

40 C. Bruijsten 'Waarderen van bedrijfsmiddelen', *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2019/165.2, oktober 2019, p. 152 en J. Doornebal, *Afwaarderen tot lagere bedrijfswaarde: een reanimatiepoging*, in: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijkersbundel*, Tilburg University, 2013, p. 68.

41 HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4553, *BNB* 1991/236.

42 HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4553, *BNB* 1991/236 rechtsverwijzing 4.4.

43 HR 7 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2981, *BNB* 1995/88 rechtsverwijzing 3.2.

In de literatuur⁴⁴ wordt de huidige invulling door de Hoge Raad van het begrip ‘lagere bedrijfswaarde’ gezien als praktisch onuitvoerbaar. In het bijzonder vanwege de ‘onoplosbare toerekeningsproblematiek’ om de bedrijfswaarde te bepalen, waardoor de belastingplichtige niet aan zijn bewijslast kan voldoen. Berkhout geeft aan dat hij niet de verwachting heeft dat de wetgever en de rechters een concrete invulling of aanwijzingen zullen geven om de bedrijfswaarde te bepalen. Als oplossing voor de praktijk zouden volgens hem *business valuers* van de Belastingdienst en van de belastingplichtige met elkaar in overleg kunnen gaan en in onderling overleg een bedrijfswaarde kunnen vaststellen.⁴⁵ Doornebal geeft als mogelijke oplossing de goodwilltoets. Een belangrijk uitgangspunt hierbij is dat de bedrijfswaarde van een bedrijfsmiddel de hoogste is van de ‘directe opbrengstwaarde’ en de ‘indirecte opbrengstwaarde’.⁴⁶ Doornebal stelt dat het niet betrouwbaar kunnen bepalen van de ‘indirecte opbrengstwaarde’ van een individueel bedrijfsmiddel kan worden voorkomen indien kan worden aangetoond dat er in de onderneming geen goodwill aanwezig is. Indien er geen goodwill aanwezig is, is de waarde van de onderneming in zijn geheel niet hoger dan de som van de directe opbrengstwaarden van de afzonderlijke, tot het ondernemingsvermogen behorende activa en passiva. Aldus is de ‘indirecte opbrengstwaarde’ dan niet hoger dan de ‘directe opbrengstwaarde’. Het bedrijfsmiddel kan dan op de ‘directe opbrengstwaarde’ worden gewaardeerd. Afwaardering is vervolgens mogelijk wanneer de fiscale boekwaarde hoger is dan de ‘directe opbrengstwaarde’.⁴⁷

De jurisprudentie met betrekking tot het begrip bedrijfswaarde is in het bijzonder gewezen in situaties waarbij het onroerende zaken betrof. Dit is begrijpelijk omdat investeringen in deze bedrijfsmiddelen kapitaalintensief zijn. Het lijkt er sterk op dat de jurisprudentie inzake de bedrijfswaarde ook ziet op roerende zaken, zoals bijvoorbeeld op de fossiel aangedreven voertuigen die geen toegang meer hebben tot een bepaald gedeelte van de stad. Zo geeft Meussen aan dat de jurisprudentie ook van toepassing kan

zijn op roerende zaken.⁴⁸ Het gerechtshof Arnhem lijkt ook te stellen dat deze jurisprudentie van toepassing is op roerende zaken. In zijn uitspraak van 18 december 1997⁴⁹ paste hij de uitspraak van de Hoge Raad van 11 december 1985 toe op een bestelauto die de status van auto met grijs kenteken verloor op grond van een wetswijziging.

Het afwaarderen tot lagere bedrijfswaarde van een fossiel aangedreven voertuig is op basis van de huidige jurisprudentie, zoals hiervoor aangegeven, praktisch onmogelijk. Het is zeer onzeker of de rechter of de wetgever de hierin gewenste duidelijkheid zal geven. De hiervoor genoemde oplossingsrichtingen zoals het inschakelen van business valuers of het toepassen van de goodwilltoets zullen voor niet-kapitaalintensieve bedrijfsmiddelen niet altijd een oplossing zijn. Zo zal de gemiddelde mkb-ondernemer niet de beschikking hebben over een groot wagenpark. Lubbers benoemt het praktisch niet kunnen afwaarderen tot lagere bedrijfswaarde als een knelpunt en is van mening dat de oplossing hiervoor vanuit de beleids sfeer dient te komen. Hij roept de staatssecretaris op om via een beleidsbesluit de praktijk een hanteerbare definitie van ‘bedrijfswaarde’ te geven.⁵⁰ Dit beleidsbesluit geeft dan de vereiste duidelijkheid zodat afwaardering naar lagere bedrijfswaarde voor bijvoorbeeld een fossiel aangedreven voertuig mogelijk wordt. Op dit moment is de formatie van het nieuwe kabinet in volle gang. De eerste informatieronde met betrekking tot de kabinetsformatie is afgerond en we moeten afwachten of de nieuwe staatssecretaris bereid is om een dergelijk beleidsbesluit te publiceren.

5. Conclusie

Nul-emissiezones zullen in de dertig tot veertig grootste gemeenten vanaf 2025 worden ingevoerd. Er is een overgangsregeling met vele uitzonderingen, waardoor de nul-emissiezone geleidelijk ingevoerd wordt. Toch zijn volgens MKB-Nederland nog niet alle (kleine) mkb-ondernemers hiervan op de hoogte.

Mocht een ondernemer een fossiel aangedreven voertuig hebben en daardoor geen toegang meer hebben tot bepaalde delen van de stad, kan de vraag op komen of het, op grond van goed koopmansgebruik, mogelijk is om het voertuig tot de lagere bedrijfswaarde af te waarderen.

Op grond van de huidige jurisprudentie, die ook op roerende zaken betrekking lijkt te hebben, is dit praktisch onmogelijk. Afwaardering tot lagere bedrijfswaarde van fossiel aangedreven voertuigen (bedrijfsmiddelen) op grond van goed koopmansgebruik is wel juridisch mogelijk, maar praktisch niet. Om daaraan tegemoet te komen, worden in dit artikel twee oplossingsrichtingen geschetst. Oplossingsrichtingen zoals het inschakelen van business valuers,

44 Onder andere: J. Doornebal, *Afwaarderen tot lagere bedrijfswaarde: een reanimatiepoging*, in: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijkersbundel*, Tilburg University, 2013, p. 71/72; C. Bruijsten, ‘Waarderen van bedrijfsmiddelen’, *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2019/165.2, oktober 2019, p. 152; A.O. Lubbers, ‘Klimaatverandering en goed koopmansgebruik’, *Weekblad fiscaal recht* 2022/44, 3 maart 2022, p. 305; J.M. van der Heijden, ‘Afwaarderen van bedrijfsmiddelvastgoed: openstaande vragen’, *Weekblad fiscaal recht* 2022/114, 16 juni 2022, p. 736; G.T.K. Meussen, *Bedrijfswaarde, Fiscale Monografieën* nr. 83, Deventer: Kluwer 1997, p. 128.

45 T.M. Berkhout, *Bedrijfswaarde (Fed Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 22-24.

46 J. Doornebal, *Afwaarderen tot lagere bedrijfswaarde: een reanimatiepoging*, in: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijkersbundel*, Tilburg University, 2013, p. 68 en C. Bruijsten, ‘Waarderen van bedrijfsmiddelen’, *Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht* 2019/165.2, oktober 2019, p. 152.

47 J. Doornebal, *Afwaarderen tot lagere bedrijfswaarde: een reanimatiepoging*, in: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijkersbundel*, Tilburg University, 2013, p. 74 en 77.

48 G.T.K. Meussen, *Bedrijfswaarde, Fiscale Monografieën* nr. 83, Deventer: Kluwer 1997, p. 117, voetnoot 112.

49 18 december 1997, ECLI:NL:GHARN:1997:AA1295, *FED* 1998/374.

50 A.O. Lubbers, ‘Klimaatverandering en goed koopmansgebruik’, *Weekblad fiscaal recht* 2022/44, 3 maart 2022, p. 305 en 307.

voorgesteld door Berkhout, of de goodwilltoets, voorgesteld door Doornebal, zijn wellicht voor bedrijfsmiddelen die meer kapitaalintensief zijn dan voertuigen een oplossing. Voor de gemiddelde mkb-ondernemer met een klein wagenpark is dit echter niet geschikt. Een beleidsbesluit over goed koopmansgebruik en klimaatgerelateerde onderwerpen, waarin duidelijkheid wordt gegeven inzake het afwaarderen naar lagere bedrijfswaarde, zou een oplossing kunnen zijn voor niet-kapitaalintensieve bedrijfsmiddelen. Er is een start gemaakt met de formatie van een nieuw kabi-

net en we dienen af te wachten hoe dit uitpakt en of de nieuwe staatssecretaris eventueel bereid is tot het publiceren van een dergelijk beleidsbesluit.

Over de auteur

Mr. G.J. Roest RB

Johan Roest is werkzaam als hoofddocent Belastingrecht bij de Hogeschool van Arnhem en Nijmegen (HAN), tevens is hij onderzoeker bij het lectoraat Futureproof Control.