

Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Herinvesteringsreserve; Verzamelbesluit

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

Besluit van 27 oktober 2015, nr. BLKB2015/864M

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, Stcrt 2011, nr. 23172.

1. Inleiding

In dit besluit staat het beleid op het gebied van de herinvesteringsreserve. De volgende onderwerpen komen aan de orde: de vorming van een herinvesteringsreserve (onderdeel 2), de afboeking ervan op een bedrijfsmiddel (onderdeel 3), de toepassing van de boekwaarde-eis (onderdeel 4), de voorwaarde van "eenzelfde economische functie" (onderdeel 5), het begrip overheidsingrijpen (onderdeel 6) en tot slot enkele overige onderwerpen die verband houden met de herinvesteringsreserve (onderdeel 7).

De volgende onderdelen uit het besluit BLKB 2011/2061M zijn in dit besluit geactualiseerd of verduidelijkt:

Onderdeel 2.4: onafgebroken aanwezig zijn van herinvesteringsvoornemen;

Onderdeel 2.9: uitsluiting toepassing ruilarresten bij vervreemding van bedrijfsmiddel waarvoor in beginsel een herinvesteringsreserve kan worden gevormd;

Onderdeel 3.6: wanneer is sprake van herinvestering waarop een herinvesteringsreserve wordt afgeboekt;

Onderdeel 5.4: investering in het buitenland en objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten;

Onderdeel 6.3.2: een uitleg van besluiten op het gebied van natuur;

Onderdeel 6.7: toevoeging passage ter verduidelijking reikwijdte goedkeuring.

De volgende onderdelen dan wel passages van onderdelen van het besluit BLKB 2011/2061M hebben een voorlichtend karakter, hebben door tijdsverloop het belang verloren of zijn door jurisprudentie achterhaald en zijn zodoende niet in dit besluit opgenomen:

Onderdeel 2.3: passage over de partiële doorschuiving en gedeeltelijke afrekening bij staking (voorlichtend karakter);

Onderdeel 2.7: verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 21 mei 1958, nr. 13571 (voorlichtend karakter);

Onderdeel 6.3.4: passage over vervreemding binnen drie jaar na 31 december 2007, bewijsvermoeden (door tijdsverloop belang verloren);

Onderdeel 6.4.1: bij Algemene Maatregel van Bestuur aangewezen regelingen (voorlichtend karakter);

Onderdeel 7.3: herinvestering in samenhang met de wijziging van het uiteindelijk belang in de belastingplichtige (achterhaald door regelgeving en jurisprudentie).

Voor het overige is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen zijn gebaseerd op artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
AMvB	Algemene Maatregel van Bestuur
artikel 3.54	artikel 3.54 van de Wet IB 2001
artikel 3.64	artikel 3.64 van de Wet IB 2001
driejaarstermijn	de termijn als bedoeld in artikel 3.54, vijfde lid
HIR	herinvesteringsreserve als bedoeld in artikel 3.54
HR	Hoge Raad
kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen	bedrijfsmiddelen waarop in maximaal tien jaren pleegt te worden afgeschreven
lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen	bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven
niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen	bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven

2. Vorming van de HIR

2.1 Vergoedingen wegens verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel

Een HIR kan worden gevormd bij vervreemding van een bedrijfsmiddel. Verlies of beschadiging is gelijkgesteld met vervreemding (artikel 3.54, zesde lid). De vergoeding wegens verlies of beschadiging wordt daarbij aangemerkt als opbrengst van het bedrijfsmiddel.

Bij "verlies" kan in de eerste plaats worden gedacht aan het onvrijwillig teloorgaan van een bedrijfsmiddel, bijvoorbeeld door brand. Onder "verlies" valt ook het vrijwillig teloorgaan van het bedrijfsmiddel. Waar de wetgever welbewust de HIR van toepassing acht bij vrijwillige vervreemding, valt mede gelet op doel en strekking van de regeling niet in te zien waarom bij een vrijwillig verlies de HIR niet van toepassing zou zijn. Een veel voorkomende situatie is dat op grond van een saneringsregeling bepaalde bedrijfsmiddelen

worden gesloopt of bepaalde rechten worden prijsgegeven, waardoor in verband met de geleden vermogensschade een recht op vergoeding ontstaat.

2.2 Boekwinst bij onttrekking en inbreng in andere onderneming

Een HIR kan uitsluitend worden gevormd bij vervreemding, verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel. Bij een onttrekking is de vorming van een HIR dus niet toegestaan.

Uit het arrest HR 15 april 1998, nr. 33228, blijkt dat bij onttrekkingen wel de ruilarresten kunnen worden toegepast. De ruilarresten kunnen echter niet worden gebruikt bij onttrekking gevolgd door inbreng in een andere onderneming, omdat de ruilarresten niet over de stakingsgrens heen werken. Ook is dan artikel 3.64 niet van toepassing, omdat deze bepaling voor het begrip "herinvesteren" aansluit bij artikel 3.54 en er geen aanschaffings- dan wel voortbrengingskosten worden gemaakt waarop bij staking behaalde (boek)winst zou kunnen worden afgeboekt.

Goedkeuring

De bedoeling van artikel 3.64 is om geen fiscale belemmeringen op te werpen ingeval de onderneming wordt gestaakt en daarbij behaalde winst wordt aangewend voor investeringen in de nieuwe onderneming. Tegen deze achtergrond keur ik goed dat artikel 3.64 ook geldt voor bedrijfsmiddelen die met of bij de staking zijn onttrokken aan de "oude" onderneming en die vervolgens zijn ingebracht in een andere onderneming van belastingplichtige. Hierbij wordt de inbreng als aanschaf gezien en de waarde van het ingebrachte bedrijfsmiddel als aanschaffingskosten aangemerkt.

2.3 Gedeeltelijk gebruik boekwinst

Bij vervreemding van een bedrijfsmiddel kan de boekwinst niet worden gesplitst in een deel waarvoor een HIR wordt gevormd en een deel waarover wordt afgerekend. Volgens de wettekst wordt een HIR gevormd voor het verschil waarmee "de opbrengst de boekwaarde overtreft", dus de totale (netto) boekwinst van het vervreemde bedrijfsmiddel. De HIR blijft in stand "indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat" (artikel 3.54, eerste lid).

Als niet het voornemen bestaat de gehele opbrengst te herinvesteren, kan bij een letterlijke interpretatie van artikel 3.54 geen HIR worden gevormd. Als het voornemen bestaat een deel van de opbrengst – voor zover die uitgaat boven de boekwaarde van het vervreemde bedrijfsmiddel - te herinvesteren, brengt een redelijke wetstoepassing met zich mee dat voor dat deel een HIR mag worden gevormd, dan wel in stand worden gelaten. Voor het deel van de boekwinst waarvoor geen voornemen tot herinvestering bestaat dan wel dit voornemen later vervalt, kan dus geen HIR worden gevormd dan wel dient vrijval plaats te vinden.

2.4 Geen vorming HIR als deze niet zal kunnen worden afgeboekt

Aan de vorming van een HIR is inherent dat de belastingplichtige een voornemen heeft tot herinvestering in één of meer bedrijfsmiddelen waarop deze reserve ook kan worden afgeboekt. Immers, "gereserveerd kan worden (...) tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten" van de bedrijfsmiddelen waarin men voornemens is te herinvesteren (artikel 3.54, eerste lid). Dit betekent bijvoorbeeld dat voor de

boekwinst op een vervreemd lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel geen HIR kan worden gevormd, als het voornemen bestaat uitsluitend te herinvesteren in een ander lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel dat niet eenzelfde economische functie vervult als het vervreemde bedrijfsmiddel.

Voor de instandhouding van de gevormde HIR moet het herinvesteringsvoornemen onafgebroken aanwezig zijn. Als een relevant herinvesteringsvoornemen dus niet langer aanwezig is, moet de eerder gevormde HIR in de winst worden opgenomen (HR 9 november 2012, nr. 11/05078).

Als vervreemding plaatsvindt in het kader van herstructurering van een bedrijfstak, maar de desbetreffende regelgeving niet kwalificeert als overheidsingrijpen, omdat deze regelgeving nog niet is aangewezen bij AMvB (3.54, twaalfde lid, onderdeel c), geldt de goedkeuring als vermeld in onderdeel 6.4.

2.5 Herinvesteringsvoornemen bij afstoten tak gemengd bedrijf

Bij het staken van een gedeelte van de onderneming moet rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat bij herinvestering in niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen in het overgebleven deel van de onderneming niet wordt voldaan aan de eis van "eenzelfde economische functie" (artikel 3.54, vierde lid). Als dat het geval is kan een HIR niet op die bedrijfsmiddelen worden afgeboekt. Van staking van een gedeelte van de onderneming kan bijvoorbeeld sprake zijn bij verkoop van zowel het melkvee als het melkquotum (HR 11 juni 1997, nr. 31891).

Als binnen één onderneming een gemengd bedrijf wordt uitgeoefend en in samenhang met de beëindiging van de ene tak van bedrijvigheid de andere verwante tak wordt uitgebreid, brengt een redelijke wetstoepassing mee dat ervan uitgegaan mag worden dat geen sprake is van staking van een gedeelte van de onderneming. Hierdoor kan gemakkelijker worden voldaan aan de eis van "eenzelfde economische functie".

Voor zover een HIR wordt gevormd, behoort de boekwinst niet tot de jaarwinst en dus ook niet tot de tot die jaarwinst te rekenen stakingswinst. De stakingswinstbepalingen komen - anders dan onder de Wet IB 1964 - in de systematiek van de Wet IB 2001 uitsluitend aan de orde na de toepassing van de bepaling inzake het reserveren van boekwinsten. Bij een eventuele latere vrijval van de HIR behoort deze niet tot de (nagekomen) stakingswinst, maar tot de winst van het niet gestaakte deel van de onderneming.

2.6 HIR en fiscale eenheid of juridische fusie

In de vennootschapsbelasting gaat het om het herinvesteringsvoornemen van het bestuur van de vennootschap dat het bedrijfsmiddel heeft vervreemd.

Voorbeeld

1. Een vennootschap heeft een boekwinst behaald bij de vervreemding van een pand. Kort daarna gaat zij als dochtermaatschappij deel uitmaken van een fiscale eenheid. Zij kan geen HIR vormen als het bestuur van de vennootschap reeds vóór het aangaan van de fiscale eenheid wist dat de moeder (door middel van een andere gevoegde dochter) de herinvestering gaat plegen. De gevoegde vennootschap heeft dan niet of niet meer het voornemen tot herinvestering.

2. Een vennootschap heeft een boekwinst behaald bij de vervreemding van een pand met de bedoeling door middel van juridische fusie als verkrijgende rechtspersoon een pand in eigendom te verwerven van haar dochtermaatschappij als verdwijnende rechtspersoon. Bij een juridische fusie wordt niet "geherinverteerd". Een HIR kan niet worden gevormd omdat geen voornemen tot herinvesteren bestaat.

Deze situaties verschillen van die waarin sprake is van aankoop van een vennootschap met daarin het als vervanging te verwerven bedrijfsmiddel (HR 25 maart 1998, nr. 32945).

2.7 Pacht- of huurrecht bedrijfsmiddel

Een waardevol huur- of pachtrecht dat binnen een onderneming wordt gebruikt, is een bedrijfsmiddel. Of sprake is van een waardevol recht kan blijken uit de vergoeding die ervoor wordt betaald bij beëindiging daarvan. De omstandigheid dat op de balans van de onderneming voor het huur- of pachtrecht geen actiefpost is opgevoerd, doet daaraan niet af (Hof Arnhem 6 juni 1995, nr. 94/1108).

Een beëindigingsvergoeding voor een als bedrijfsmiddel aan te merken huur- of pachtrecht kan leiden tot boekwinst. Voor deze boekwinst kan een HIR worden gevormd, voor zover deze vergoeding niet is aan te merken als een vergoeding wegens inkomensschade (bijvoorbeeld wegens hogere lasten van het vervangende bedrijfsmiddel).

2.8 HIR bij beschadiging bedrijfsmiddel

Bij de beschadiging van een bedrijfsmiddel kan alleen een HIR worden gevormd voor zover de schadevergoeding (een deel van) de boekwaarde vóór de beschadiging overtreft (art. 3.54, eerste en zesde lid).

Het herinvesteringsvoornemen op grond waarvan voor (een deel van) de vergoeding een HIR is gevormd, kan gericht zijn op:

- a. investeringen in het beschadigde bedrijfsmiddel;
- b. investering in een nieuw lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie, als de HIR is gevormd ter zake van de vergoeding van een lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel; of
- c. investering in één of meer kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen.

De boekwaarde van een hersteld bedrijfsmiddel wordt gevormd door de bedrijfswaarde na de beschadiging en de daarna geactiveerde kosten van herstel minus (gedeeltelijke) afboeking van de HIR en de afschrijvingen.

2.9 Geen HIR en evenmin toepassing ruilarresten bij normale verkoop uit handelsvoorraad

De ruilarresten kunnen in beginsel toepassing vinden op de ruil van alle soorten activa (HR 1 november 1989, nr. 25303 en 22 oktober 2010, nr. 09/04077). Bij ruil hoeft geen winst te worden genomen als economisch gezien de oude toestand is gehandhaafd (HR 28 december 1951, (B) 9129). De ruilarresten kunnen niet worden toegepast bij vervreemding van een bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54, waarvoor in beginsel een HIR kan worden gevormd (HR 23 mei 2014, nr. 13/01702).

Als vorming van een HIR niet mogelijk is omdat geen sprake is van een bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54, komt de vraag op of de ruilarresten toepassing kunnen vinden.

Voorbeeld

Twee leveranciers op verschillende locaties ruilen hun voorraden zodat zij op een bepaalde locatie tijdig aan de vraag kunnen voldoen. De ruilarresten zijn van toepassing.

Dezelfde vraag blijkt ook gesteld te worden bij verkoop en aanvulling van handelsvoorraden.

Bij normale verkoop uit de handelsvoorraad en aanvulling daarvan, is vanuit economisch standpunt gezien geen sprake van het handhaven van de oude situatie, maar van het maken van omzet met de bedoeling om daarmee winst te realiseren. De ruilarresten zijn dan niet van toepassing.

3. Afboeking van een HIR

3.1 HIR en restwaarde

Afboeking van een HIR op een bedrijfsmiddel is mogelijk tot beneden de restwaarde van dat bedrijfsmiddel. Wel moet rekening worden gehouden met de boekwaarde-eis (artikel 3.54, tweede lid). Met de Wet IB 2001 is op dit punt geen verandering beoogd ten opzichte van het onder de Wet IB 1964 geldende vervangingsreserveregime. Bij de invoering van de vervangingsreserve is destijds expliciet de afboeking op grond toegelaten, hoewel daarop (normaliter) niet wordt afgeschreven omdat de restwaarde niet lager zal liggen dan de aanschaffingskosten.

3.2 Beoordeling periode waarin pleegt te worden afgeschreven

Voor de afboeking van een HIR is van belang of sprake is van de investering in een kort-afschrijfbaar, dan wel een lang- of niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Voor de laatst genoemde categorieën geldt de eis van "eenzelfde economische functie" (zie onderdeel 5). De afschrijvingstermijn is door de wetgever bewust geobjectiveerd. Bepalend is of en in hoeveel jaren op het bedrijfsmiddel "pleegt" te worden afgeschreven. Het gaat dus om de normale, in het economische verkeer gebruikelijke afschrijvingstermijn. Niet relevant is dat een individuele ondernemer het bedrijfsmiddel – eventueel door willekeurig af te schrijven – in een kortere periode afschrijft.

Melkquota

Melkquota plegen in minder dan tien jaren te worden afgeschreven. Het feit dat melkquota, aangeschaft in de periode van 1 januari 2004 tot en met 31 maart 2005, worden afgeschreven in meer dan tien jaren, doet niet af aan het feit dat het kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen zijn.

3.3 Volgorde afboeking, keuze afboeking binnen kort-afschrijvingsregime

Een HIR, die is gevormd voor de winst op een niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, kan naar keuze wel of niet worden afgeboekt op aangeschafte kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. Of wel of niet wordt afgeboekt kan per aanschaffing worden beslist. De ondernemer kan zijn HIR handhaven zolang hij een voornemen heeft om binnen de driejaarstermijn te herinvesteren in

een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie (artikel 3.54, derde lid). Als hij gevolg geeft aan dit voornemen, moet de HIR verplicht worden afgeboekt.

3.4 Volgorde afboeking, keuze voor verschillende investeringen

Als binnen een boekjaar meer aanschaffingen en ten minste één vervreemding hebben plaatsgevonden, komt de vraag op waar een gevormde HIR op moet worden afgeboekt.

Goedkeuring

Als in enig boekjaar aanschaffingen hebben plaatsgevonden vóór en na de vervreemding van een bedrijfsmiddel, keur ik voor zoveel nodig goed dat de voor de vervreemdingswinst gevormde HIR naar keuze van de ondernemer wordt afgeboekt op de daarvoor in aanmerking komende investeringen. Het is dan dus niet van belang of die aanschaffingen vóór of na de vervreemding hebben plaatsgevonden.

Dit kan inhouden dat een HIR wordt afgeboekt op een bedrijfsmiddel waarvoor de ondernemer geen investeringsaftrek kan krijgen, terwijl hij vervolgens het volledige bedrag aan investeringsaftrek claimt voor een ander bedrijfsmiddel. Dit strookt met de door de wetgever beoogde ruime toepassing van artikel 3.54.

Genoemde keuzevrijheid houdt niet in dat een gevormde HIR per het einde van het boekjaar niet wordt afgeboekt, terwijl het nog wel mogelijk is af te boeken op een bedrijfsmiddel dat in dezelfde afschrijvingscategorie (kort-afschrijfbaar/niet- of lang-afschrijfbaar) valt als het vervreemde bedrijfsmiddel.

3.5 Volgorde afboeking, keuze uit verschillende (in meer jaren gevormde) HIR's

Als een ondernemer in de afgelopen drie jaren meer HIR's heeft gevormd die nog niet (geheel) zijn aangewend, mag hij kiezen welke HIR hij wil aanwenden voor afboeking op het bedrijfsmiddel waarin is geherinvesteerd. Hoewel de driejaarstermijn in het algemeen aanleiding zal geven een HIR uit het oudste jaar het eerst aan te wenden, schrijft de wettekst geen first-in-first-out-methode voor. Ook de strekking van de regeling dwingt niet tot het toepassen van die methode.

3.6 Wanneer is sprake van herinvestering waarop een HIR wordt afgeboekt

Een HIR wordt – afgezien van de andere voorwaarden - afgeboekt als te activeren aanschaffings- of voortbrengingskosten zijn gemaakt. In geval van koop van een bedrijfsmiddel laat goedkoopmansgebruik toe dat aanschaffingskosten op de fiscale balans worden geactiveerd vanaf het tijdstip waarop voor de verwerving van dit bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan (HR 23 mei 2014, nr. 13/02325, nr. 13/02154, nr. 13/01647, nr. 13/00215). Voor de uitleg van het begrip "aangaan van verplichtingen" kan worden aangesloten bij het begrip "aangaan van verplichtingen" van de investeringsaftrek en de in dat kader gewezen jurisprudentie (artikel 3.43, eerste lid, Wet IB 2001).

3.7 De termijn waarbinnen een HIR uiterlijk kan worden afgeboekt

Een boekjaar kan, met name bij de aanvang of het einde van een onderneming, korter of langer zijn dan twaalf maanden. Bij inbreng in een besloten vennootschap kan een boekjaar bovendien de resultaten omvatten van een (voor-)voorperiode.

Bij de bepaling van de driejaarstermijn waarbinnen een gevormde HIR uiterlijk kan worden afgeboekt, gaat het om de (boek)jaren waarover de belasting wordt geheven, ongeacht of enig boekjaar korter of langer is dan twaalf maanden, of anderszins de resultaten omvat van meer of minder dan twaalf maanden.

4. Boekwaarde-eis

4.1. Boekwaarde van investering in bedrijfsmiddel waarop niet kan worden afgeboekt

Voor de vraag of aan de boekwaarde-eis is voldaan, zijn alleen bepalend de boekwaarden van de bedrijfsmiddelen waarop in beginsel afboeking van de HIR kan plaatsvinden (artikel 3.54, tweede lid). De investering in een bedrijfsmiddel waarop geen HIR kan worden afgeboekt door het niet voldoen aan de eis van "eenzelfde economische functie" telt dan ook niet mee.

Een HIR, ontstaan door de vervreemding van een lang- of niet afschrijfbaar bedrijfsmiddel, mag worden aangehouden tot het moment waarop wordt geherinvesteerd in een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie (artikel 3.54, derde lid). In dat geval is de investering in het vervangende bedrijfsmiddel bepalend voor de toets aan de boekwaarde-eis.

De boekwaarde-eis kan ertoe leiden dat als wordt geherinvesteerd in een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie, een deel van de HIR moet vrijvallen (zie ook onderdeel 5.1 slot). Is evenwel sprake van gedeeltelijke herinvestering dan kan het deel van de HIR dat door de boekwaarde-eis niet kon worden afgeboekt, alsnog worden afgeboekt op een latere aanvullende investering in een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie (zie ook onderdeel 5.7).

5. Eenzelfde economische functie

5.1 Twee keer vervangen niet mogelijk

Een HIR kan worden afgeboekt op een investering in een lang- of niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, als dat bedrijfsmiddel eenzelfde economische functie heeft als het vervreemde bedrijfsmiddel waarvoor de HIR is gevormd. Is daarbij sprake van een volledige vervanging terwijl het investeringsbedrag lager is dan de verkoopopbrengst van het vervreemde bedrijfsmiddel, dan kan de HIR niet volledig worden afgeboekt. De resterende HIR kan dan niet worden afgeboekt op een investering in een ander lang- of niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Er is immers al vervangen waardoor een andere investering niet voldoet aan de eis van eenzelfde economische functie (artikel 3.54, vierde lid).

Als een HIR bij volledige vervanging maar voor een deel kan worden afgeboekt, dan kan het restant bij investeringen in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen daarop volledig worden afgeboekt omdat al is voldaan aan de boekwaarde-eis. Dat kan dan zelfs tot beneden de restwaarde (zie onderdeel 3.1). Zie voor onvolledige vervanging onderdeel 5.7.

5.2 Verkoop grond, investering in grond en opstal

Eén van de kenmerken van een bedrijfsmiddel is dat het geëtiketteerd is als ondernemingsvermogen. Bij onroerende zaken komt het voor dat één zaak deels geëtiketteerd is als ondernemingsvermogen en voor het andere deel als privé-vermogen. Als na vervreemding van de zaak voor het bedrijfsmiddel(deel) een herinvesteringsvoornemen bestaat, moet bij de beoordeling van eenzelfde economische functie rekening worden gehouden met de aard van het deel dat tot het privé-vermogen behoorde. Als wordt geherinvesteerd in een zaak die in zijn geheel tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend, brengt een redelijke wetstoepassing mee de HIR uitsluitend in verband te brengen met dat deel van de herinvestering dat op het oorspronkelijke ondernemingsvermogendeel betrekking heeft.

Voorbeeld

Een woonhuis met ondergrond vormt één (onroerende) zaak. De eerder verworven grond behoort tot het ondernemingsvermogen en voor het nadien gebouwde woonhuis heeft de ondernemer gekozen voor privé-vermogen. Woonhuis en ondergrond worden vervreemd. Voor de aan de grond toe te rekenen boekwinst kan een HIR worden gevormd, mits bij de beoordeling van de economische functie van de grond rekening wordt gehouden met de aard van de opstal. Bij herinvestering in een woonhuis met ondergrond dat in zijn geheel tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend, wordt de HIR afgeboekt op het deel van het investeringsbedrag dat is toe te rekenen aan de grond. De overige vereisten blijven uiteraard van toepassing, waaronder de boekwaarde-eis.

5.3 Pand in aanbouw

Vorming van een HIR geschiedt per bedrijfsmiddel. Ieder bedrijfspand in aanbouw op het terrein van een ondernemer vormt samen met de bijbehorende (onder)grond één bedrijfsmiddel. Als een pand in aanbouw wordt vervreemd moet het vereiste van eenzelfde economische functie worden beoordeeld naar de beoogde functie van het pand in aanbouw. Zo zou een herinvesteringsvoornemen in een kant en klaar pand kunnen voldoen.

5.4 Investering in het buitenland

Een ondernemer die in Nederland woont, mag bij de vervreemding van een in Nederland gelegen onroerende zaak een HIR vormen ter afboeking op een in het buitenland aangeschafte onroerende zaak (HR 2 maart 1994, nr. 28709). Ik merk hierbij op dat een HIR niet over de ondernemingsgrens kan worden toegepast. Als sprake is van staking en binnen 12 maanden daarna herinvestering in een andere onderneming van belastingplichtige plaatsvindt, gelden de regels van artikel 3.64 (zie onderdelen 2.2. en 2.3).

Als een HIR op een in het buitenland aangeschafte onroerende zaak is afgeboekt, wordt de totale (wereld)winst uit onderneming berekend met inachtneming van afschrijvingen op basis van de historische kostprijs van de in het buitenland gelegen onroerende zaak verminderd met de HIR. De winst uit het in het buitenland gelegen gedeelte van de onderneming ter bepaling van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt daarentegen berekend met inachtneming van afschrijvingen op basis van de historische kostprijs, dus zonder afboeking van de HIR. Eén en ander vindt

overeenkomstige toepassing bij vervreemding van de in het buitenland gelegen onroerende zaak.

Met ingang van 1 januari 2012 is voor belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd. Alleen de wijze waarop met buitenlandse winsten en verliezen rekening wordt gehouden is gewijzigd, niet de vaststelling daarvan. De manier waarop met de HIR rekening wordt gehouden bij de vaststelling van de (wereld)winst en de buitenlandse winst is met de invoering van deze objectvrijstelling dus niet gewijzigd.

5.5 Herinvestering: erfpachtrecht soms sterk verwant aan eigendom

Bij de toets of sprake is van eenzelfde economische functie komt het voor dat een erfpachtrecht op grond enerzijds en grond in volle eigendom anderzijds moet worden beoordeeld. Afgezien van de wijze waarop het bedrijfsmiddel wordt aangewend in de onderneming, is ook vereist dat het erfpachtrecht een sterke verwantschap vertoont met een recht van eigendom. Daarvan is sprake als het erfpachtrecht niet in duur is beperkt en het geen of een eeuwigdurend afgekochte canon kent.

In andere gevallen verschilt het recht van erfpacht naar zijn aard zozeer van het recht van eigendom van grond dat alleen daarom al niet kan worden voldaan aan het vereiste dat sprake moet zijn van het vervullen van eenzelfde economische functie in de onderneming (HR 3 maart 1982, nr. 20973, inzake een pachtrecht).

Als het erfpachtrecht geen sterke verwantschap vertoont met een eigendomsrecht, zal het afschrijfbaar kunnen zijn. De afschrijvingsduur is doorgaans afhankelijk van de afgesproken duur van het erfpachtrecht. Wanneer, gelet op de voorwaarden, op een dergelijk erfpachtrecht in tien jaren of minder pleegt te worden afgeschreven, dan geldt niet het vereiste dat sprake moet zijn van eenzelfde economische functie. De boekwinst op de grond in eigendom is dan in beginsel af te boeken op het erfpachtrecht (artikel 3.54, eerste lid). Pleegt een dergelijk erfpachtrecht echter in meer dan tien jaren te worden afgeschreven, dan kan de HIR niet worden afgeboekt op dit recht (artikel 3.54, vierde lid). In dat geval geldt immers wél het vereiste dat de HIR alleen kan worden afgeboekt op een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie.

Het vorenstaande geldt evenzeer voor een opstal met ondergrond in eigendom enerzijds en een opstal in eigendom met ondergrond in erfpacht anderzijds.

Bij overheidsingrijpen geldt het vereiste van eenzelfde economische functie niet (artikel 3.54, negende lid). In die situatie kan de HIR die is gevormd bij de verkoop van de grond dus worden afgeboekt op het erfpachtrecht waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven.

5.6 Vervanging eigendom door erfpacht en opstalrecht en vice versa

Bij de beoordeling of sprake is van eenzelfde economische functie kan de vraag opkomen hoe kan worden omgegaan met enerzijds een pand op grond in erfpacht, waarbij voor het pand een recht van opstal is gevestigd, en anderzijds een pand met ondergrond in eigendom. Een recht van opstal is een

recht om op of boven een onroerende zaak van een ander gebouwen (werken of beplantingen) in eigendom te hebben of te verkrijgen.

Goedkeuring

Ik keur voor zoveel nodig goed dat een bedrijfsmiddel bestaand uit een pand met ondergrond in volle eigendom wat de opstal betreft eenzelfde economische functie kan vervullen als een pand waarvan de eigendom bestaat krachtens een recht van opstal. Daarnaast is uiteraard nog van belang de wijze waarop het bedrijfsmiddel wordt aangewend in de onderneming. Bepaald zal moeten worden welk deel van de boekwinst respectievelijk investering is toe te rekenen aan de opstal. Hetzelfde geldt voor de boekwaarde. Dit laat echter onverlet dat een pand met ondergrond als één bedrijfsmiddel wordt aangemerkt.

5.7 Onvolledige vervanging; uitbreidingsinvesteringen

Onvolledige vervanging van het vervreemde bedrijfsmiddel waarvoor de HIR is gevormd, betekent niet dat geen sprake kan zijn van eenzelfde economische functie. Het betekent dat het vervreemde bedrijfsmiddel niet geheel of nog niet geheel is vervangen.

In dat geval zal slechts een met de mate van vervanging evenredig deel van de gevormde HIR op die gedeeltelijke vervanging kunnen worden afgeboekt, waarbij voor de boekwaarde-eis dezelfde verhouding geldt. Bij een onafgebroken voornemen om de gehele opbrengst te herinvesteren, kan een resterende HIR worden afgeboekt op een vervolginvestering in bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie of op een investering in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. Voor de boekwaarde-eis wordt die afboeking getoetst aan de resterende boekwaarde.

Als volledig wordt vervangen en daarenboven sprake is van een uitbreidingsinvestering, zal alleen het deel van de investering dat als vervanging is aan te merken eenzelfde economische functie kunnen vervullen. Dit betekent dat in geval van uitbreiding de totale investering zal moeten worden gesplitst in enerzijds een uitbreidingsdeel en anderzijds een vervangingsdeel waarop - met inachtneming van de boekwaarde-eis - de HIR kan worden afgeboekt.

In situaties van panden in eigen gebruik wordt de mate van vervanging veelal gerelateerd aan oppervlakte, inhoud of rendement (Hof Den Haag 5 september 1986, nr. 2388/85, HR 25 november 1998, nr. 34029 en HR 19 december 2003, nr. 39194). In de situatie van verhuurde panden daarentegen wordt de mate van vervanging gerelateerd aan de aankoop prijs ten opzichte van de verkoopopbrengst (HR 10 maart 2006, nr. 41465).

6. Overheidsingrijpen

6.1 Vormen van overheidsingrijpen

Onder overheidsingrijpen wordt het volgende verstaan (artikel 3.54, twaalfde lid):

- a. onteigening, daaronder begrepen minnelijke onteigening en verkoop ter voorkoming van onteigening;
- b. een besluit, daaronder begrepen een regeling, op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu van een publiekrechtelijke rechtspersoon dat de mogelijkheden om de onderneming of een gedeelte

daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm voort te zetten of uit te breiden in belangrijke mate beperkt;

- c. bij AMvB aangewezen communautaire of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak.

Het is mogelijk dat een bepaalde situatie onder meer dan één van de hiervoor genoemde onderdelen valt. Dit is van belang, omdat de bewijsrechtelijke aspecten per onderdeel verschillen. Bij een aangewezen regeling als bedoeld in onderdeel c, behoeft de (beperkende) invloed op de mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding niet te worden beoordeeld en is verdere discussie over de vraag of sprake is van overheidsingrijpen niet meer aan de orde. Op deze bepaling ga ik in onderdeel 6.4 nader in.

Ook bij onderdeel b is sprake van een bestaand objectief kenbaar gegeven, namelijk een in dat onderdeel omschreven besluit of regeling. Er kan dan nog wel verschil van inzicht zijn over bijvoorbeeld de vraag of sprake is van een beperking van de mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding als bedoeld in dit onderdeel. Op deze bepaling ga ik in onderdeel 6.3 nader in.

Als er geen besluit is dat voldoet aan de voorwaarden gesteld in onderdeel b, kan er nog altijd sprake zijn van (minnelijke) onteigening of "verkoop ter voorkoming van onteigening": onderdeel a. Op deze bepaling ga ik in onderdeel 6.2 nader in.

6.2 Onteigening, minnelijke onteigening en verkoop ter voorkoming van onteigening (3.54, twaalfde lid, onderdeel a)

6.2.1 Verkoop ter voorkoming van onteigening

Voor "verkoop ter voorkoming van onteigening" is beslissend of de belastingplichtige "weet of redelijkerwijs kan verwachten dat te zijner tijd tegen hem een onteigeningsprocedure zal worden aangespannen indien hij niet tot medewerking bereid is". Er hoeft geen vastgesteld of gepubliceerd bestemmingsplan te zijn. Ook als een bestemmingsplan (nog) niet is aangenomen (en er dus nog geen burgers bindende regeling is), kan dit in een zodanig stadium zijn dat sprake is van bedoelde verwachting (Kamerstukken II 2000/01, 27 209, nr. 7, blz. 10-11).

6.2.2 Beoordeling "weet of redelijkerwijs kan verwachten"

Bij de behandeling van het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2008 heb ik toegezegd dit criterium toe te lichten (Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 7, blz. 10). Daartoe dient het navolgende.

Aan de bewijslast dat sprake is van zodanige verwachting is in ieder geval voldaan bij:

- a. Verkoop aan de desbetreffende gemeente op grond van de Wet voorkeursrecht gemeenten.
- b. Verkoop die een gevolg is van een vastgesteld dan wel een verplicht nog vast te stellen inrichtings-, reconstructie-, of bestemmingsplan dat op grond (van bijvoorbeeld artikel 122) van de Onteigeningswet tot onteigening zou kunnen leiden. Op grond van artikel 122 van de Onteigeningswet kan zowel een inrichtingsplan als bedoeld in artikel 17, eerste lid, van de Wet inrichting landelijk gebied als een reconstructieplan als bedoeld in hoofdstuk 2 van de Reconstructiewet concentratiegebieden tot onteigening leiden. Bij onverplichte (ontwerp)bestemmings- of andere plannen zal steeds moeten worden beoordeeld of een redelijke verwachting

aanwezig is of kan zijn. Dit criterium zal de Belastingdienst met enige welwillendheid hanteren; zie hierna c.

- c. Verkoop in een vroegtijdig planstadium aan een publiekrechtelijke rechtspersoon die - nadat aan de overigens daarvoor gestelde vereisten is voldaan - tot onteigening bevoegd zal zijn, tenzij de inspecteur aannemelijk maakt dat die 'redelijke verwachting' niet aanwezig kon zijn. Voorbeeld van zodanige verkoop is verkoop aan een gemeente of provincie naar aanleiding van een structuurvisie, een voorbereidings- en/of projectbesluit dan wel een ontwerp van een bestemmingsplan.
- d. Verkoop aan een ander dan een publiekrechtelijke rechtspersoon, zoals een projectontwikkelaar, in een plangebied waarin inmiddels ook één of meer verkopen hebben plaatsgevonden als bedoeld in letter c hiervóór. In het geval laatstbedoelde verkopen (nog) niet hebben plaatsgevonden, dient niettemin van geval tot geval beoordeeld te worden of sprake kan zijn van een redelijke verwachting.

6.3 Besluit op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu van een publiekrechtelijke rechtspersoon dat de mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding van de onderneming of een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm in belangrijke mate beperkt (artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel b)

6.3.1 Besluit van een publiekrechtelijke rechtspersoon

In onderdeel b staat "besluit (...) van een publiekrechtelijke rechtspersoon". Bij publiekrechtelijke rechtspersonen valt te denken aan de staat, provincies, gemeenten en waterschappen. Sommige besluiten worden - ook in de titel - regeling genoemd (bijvoorbeeld 'saneringsregeling'). Wel moet er een formeel besluit zijn, genomen door of namens het daartoe bevoegde bestuursorgaan van de desbetreffende publiekrechtelijke rechtspersoon. Een dergelijk besluit moet in werking getreden zijn, dan wel - als de inwerkingtreding afhankelijk is van een goedkeuringsprocedure - zijn vastgesteld.

In veel gevallen ontstaat pas in een laat stadium zekerheid over het doorgang vinden van zo'n besluit of regeling en de definitieve inhoud daarvan. Daarom ligt het niet in de rede om vervreemding van bedrijfsmiddelen voorafgaand aan de inwerkingtreding of vaststelling ook al als overheidsingrijpen aan te merken als bedoeld in onderdeel b. Eventueel kan een dergelijke vervreemding vallen onder de reikwijdte van onderdeel a (verkoop ter voorkoming van onteigening, zie onderdeel 6.2).

6.3.2 Besluit op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu

Onder de besluiten die zien op "ruimtelijke ordening, natuur of het milieu" vallen in ieder geval:

- Gemeentelijke bestemmingsplannen;
- Provinciale inrichtings- of reconstructieplannen die verband houden met de natuurontwikkeling in het kader van de ecologische hoofdstructuur (Natuurnetwerk Nederland);
- Provinciale aanwijzing van gebieden in de zin van de Wet ammoniak en veehouderij;
- Rijksaanwijzing van gebieden in de zin van de Natuurbeschermingswet 1998;
- Ruimte voor Ruimteregeling (in de provincie Zuid-Holland) en de Rood voor Roodregeling (een vergelijkbare regeling als de Ruimte voor Ruimteregeling elders in het land).

Overigens is er, gelet op de beoogde verruiming van het begrip overheidsingrijpen, geen reden om de begrippen ruimtelijke ordening, natuur of milieu beperkt uit te leggen. Ook tal van andere besluiten of (sanerings)regelingen kunnen onder die omschrijving vallen. Zo heb ik in een aan mij voorgelegd geval het verbod op het houden van kippen in legbatterijen, een maatregel met het oog op dierenwelzijn, aangemerkt als een overheidsbesluit op het gebied van natuur.

Vanzelfsprekend moet wel worden beoordeeld of sprake is van een in onderdeel b omschreven beperking (zie onderdeel 6.3.3).

6.3.3 Mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding "in belangrijke mate beperkt"

In de wettelijke omschrijving staat "onderneming of gedeelte daarvan". Er is dus rekening gehouden met de situaties waarin een onderneming op meer dan één locatie actief is. Het kan daardoor zijn dat er voor de onderneming als geheel geen sprake is van een besluit dat de onderneming in belangrijke mate beperkt, maar dat daarvan wel sprake is voor een gedeelte van de onderneming, bijvoorbeeld een bepaalde vestiging. In dat geval is geen sprake van overheidsingrijpen voor de vervreemding van bedrijfsmiddelen van andere vestigingen.

Als een besluit als bedoeld in onderdeel b niet als gedeelte van een onderneming aan te merken bedrijfsmiddelen treft (bijvoorbeeld een aantal hectaren landbouwgrond), zal voor de onderneming als geheel moeten worden beoordeeld of sprake is van "in belangrijke mate beperkt". In dat geval geldt voor de gehele onderneming dat een vervreemding (of staking) een gevolg is van overheidsingrijpen.

Als een besluit of regeling als bedoeld in onderdeel b voorziet in een vergoeding, impliceert dit veelal een (gedeeltelijke) schadeloosstelling voor de door de overheid beoogde beperking. In die gevallen kan ervan worden uitgegaan dat, tenzij de inspecteur het tegendeel aannemelijk maakt, sprake is van een beperking "van de mogelijkheden om de onderneming of een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm voort te zetten of uit te breiden". De belastingplichtige zal dan nog slechts aannemelijk moeten maken dat sprake is van "in belangrijke mate beperkt" zijn.

Bij "in belangrijke mate" beperkt, kan worden uitgegaan van een percentage van 30. Het ligt voor de hand dit, waar mogelijk, te beoordelen aan de hand van de productiefactoren waarvoor de beperking zich laat gelden, zoals bijvoorbeeld, hoeveelheid grond, aantal melkkoeien, aantal varkens, enz.

De belastingplichtige zal de beperking als gevolg van het besluit aannemelijk moeten maken. De onderneming "in de huidige vorm" wordt beoordeeld aan de hand van de soort activiteiten. De belastingplichtige zal - door overlegging van relevante stukken - moeten onderbouwen dat sprake is van de in onderdeel b omschreven beperking. Een ondernemer die bijvoorbeeld 20 procent mocht uitbreiden en na het in onderdeel b bedoelde besluit nog slechts 10 procent, ziet zijn mogelijkheden tot uitbreiding voor de helft (dus meer dan in belangrijke mate) beperkt. Waar twijfel mogelijk is, zal de inspecteur dit met enige soepelheid beoordelen.

Een beperking in de mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding van de onderneming kan voortvloeien uit een keuze van de belastingplichtige om gebruik te maken van een besluit of (sanerings)regeling op het gebied van

ruimtelijke ordening, natuur en milieu van een publiekrechtelijke rechtspersoon.

Goedkeuring

Ik keur voor zoveel nodig goed dat ook die beperking wordt aangemerkt als een beperking als gevolg van dat besluit. In dat geval zal voor het antwoord op de vraag of sprake is van een "in belangrijke mate beperkt", de situatie van na de gebruikmaking van bedoeld besluit moeten worden vergeleken met de situatie die daaraan voorafgaat.

Als een in onderdeel b bedoeld besluit niet leidt tot een "in belangrijke mate beperkt", kan een dergelijke vervreemding mogelijk vallen onder de reikwijdte van onderdeel a (verkoop ter voorkoming van onteigening, zie onderdeel 6.2).

6.3.4 Bewijsvermoeden bij vervreemding binnen drie jaar na een onderdeel b-besluit

Een vervreemding van bedrijfsmiddelen wordt geacht een gevolg te zijn van overheidsingrijpen, als deze plaatsvindt binnen drie jaar nadat een besluit of regeling als bedoeld in onderdeel b in werking is getreden (artikel 3.54, dertiende lid). Dit voorkomt discussies over de vraag of vervreemding van bedrijfsmiddelen een gevolg is van overheidsingrijpen.

Voor latere vervreemdingen geldt het bewijsvermoeden van overheidsingrijpen slechts als de vervreemding door bijzondere omstandigheden is vertraagd en de belastingplichtige binnen de periode van drie jaar een begin van uitvoering heeft gegeven aan de vervreemding (artikel 3.54, dertiende lid). De belastingplichtige moet dit aannemelijk maken. Bij "bijzondere omstandigheden" valt te denken aan omstandigheden die buiten de invloedssfeer van de belastingplichtige liggen. Een "begin van uitvoering" kan bijvoorbeeld blijken uit een koopcontract voor nieuwe bedrijfsmiddelen of een nieuwe onderneming, waarbij de oude bedrijfsmiddelen of onderneming te koop (komen te) staan. Voor de uitleg van de begrippen "bijzondere omstandigheden" en "begin van uitvoering" moet verder worden aangesloten bij de jurisprudentie over artikel 3.54, vijfde lid, onderdeel b.

Is sprake van een vervreemding na de termijn van het dertiende lid dan geldt de normale bewijslast. In dat geval moet de belastingplichtige aannemelijk maken dat de vervreemding een gevolg is van een in onderdeel b bedoeld besluit.

Het komt voor dat een publiekrechtelijke rechtspersoon een besluit neemt op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu dat op termijn tot een belangrijke beperking voor ondernemingen kan leiden, maar waaruit nog geen concrete gebods- of verbodsbepalingen of bestemmingsbeperkingen voortvloeien. Bijvoorbeeld een besluit op rijksniveau dat vervolgens op gemeentelijk niveau in gewijzigde bestemmingsplannen moet worden uitgewerkt. De termijn van drie jaar als bedoeld in artikel 3.54, dertiende lid, gaat dan pas lopen op het moment dat, in dit voorbeeld, de gemeente een dergelijk bestemmingsplan vaststelt. Bij vervreemding voorafgaand aan die vaststelling zal beoordeeld moeten worden of die vervreemding mogelijk valt onder onderdeel a (verkoop ter voorkoming van onteigening, zie onderdeel 6.2).

6.4 Bij AMvB aangewezen communautaire of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak (artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c)

Er is pas sprake van overheidsingrijpen als de regelgeving die leidt tot de herstructurering of beëindiging van een bedrijfstak bij AMvB is aangewezen (artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c). De bij AMvB aangewezen regelingen zijn opgenomen in artikel 12a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.

Goedkeuring

Gelet op de lange tijd die een aanwijzingsprocedure soms vergt, keur ik goed dat artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c ook toepassing kan vinden als de regelgeving op het tijdstip van de vervreemding van het bedrijfsmiddel nog niet was aangewezen bij AMvB, maar wél op het tijdstip van afboeking van de HIR.

6.5 Overheidsingrijpen en staking

Artikel 3.64 kan alleen worden toegepast als de gehele onderneming wordt gestaakt. Dit artikel is ingevoerd omdat de regeling van de HIR zich niet over de ondernemingsgrens uitstrekt. Bij de toepassing van artikel 3.64 wordt de desbetreffende stakingswinst via de systematiek van de HIR afgeboekt op de aanschaffings- en voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen in de andere onderneming van belastingplichtige (artikel 3.64, tweede lid). Dit betekent dat in voorkomende gevallen ook moet worden getoetst of aan de boekwaarde-eis en de eenzelfde economische functie-eis is voldaan. Bij laatstgenoemde eis geldt de versoepeling in geval van overheidsingrijpen (artikel 3.54, negende en tiende lid).

6.6 Gevolgen van kwalificatie overheidsingrijpen voor pachtrecht

Een pachtrecht waarvoor, in overeenstemming met het bepaalde in titel 7.5 van het Burgerlijk Wetboek, niets is betaald en ook overigens niets is opgeofferd, kan gelet op het specifieke karakter van dat pachtrecht worden aangemerkt als een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Dat pachtrecht is dan een "zodanig" bedrijfsmiddel zoals genoemd in artikel 3.54, tiende lid. Als bij overheidsingrijpen een vergoeding voor een dergelijk pachtrecht wordt verkregen, kan deze worden afgeboekt op de aanschaffingskosten van elders in eigendom verworven grond. Het moet dan wel gaan om een vergoeding wegens vermogensschade.

Deze situatie moet worden onderscheiden van pachtrechten waarvoor wel een bedrag is opgeofferd en waarop wel pleegt te worden afgeschreven (HR 6 december 1989, nr. 25568).

6.7 Vervanging ondergrond door grond

Doel en strekking van het woordje "zodanig" in artikel 3.54, tiende lid, is te voorkomen dat de belastingheffing over de winst op een afschrijfbaar bedrijfsmiddel door middel van afboeking van de winst op een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel tot in de verre toekomst zou kunnen worden uitgesteld.

Goedkeuring

Gelet op voormelde doel en strekking keur ik goed dat bij overheidsingrijpen de boekwinst voor zover die is toe te rekenen aan de (niet-afschrijfbaar) ondergrond van een op zich afschrijfbaar bedrijfsmiddel (bijvoorbeeld tuinbouwkassen), kan worden afgeboekt op een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, bijvoorbeeld landbouwgrond. Hierbij merk ik op dat dan bij latere verkoop van dat bedrijfsmiddel in zoverre geen sprake is van een onder de landbouvvrijstelling vrijgesteld voordeel (artikel 3.12, eerste lid, Wet IB 2001). Deze goedkeuring is van toepassing voor zover de HIR niet kan worden afgeboekt op ondergrond van afschrijfbaar bedrijfsmiddelen waarin ook wordt geherinvesteerd. De goedkeuring geldt bijvoorbeeld niet als een belastingplichtige de boekwinst die is toe te rekenen aan de ondergrond van de tuinbouwkas, wil afboeken op landbouwgrond en daarnaast de boekwinst die toerekenbaar is aan de tuinbouwkas, wil afboeken op een herinvestering in een tuinbouwkas met ondergrond.

6.8 Bestemmingswijziging na verkoop

Het komt voor dat de ondernemer een onroerende zaak verkoopt en dat hij of de koper vervolgens vraagt om een bestemmingswijziging. In een dergelijk geval is geen sprake van overheidsingrijpen (artikel 3.54, twaalfde lid). De bestemmingswijziging is immers niet door de overheid, maar door of door toedoen van de belastingplichtige zelf geïnitieerd.

7. Overige onderwerpen

7.1 HIR bij juridische splitsing (artikel 14a Wet Vpb)

Een HIR wordt gevormd per vervreemd bedrijfsmiddel. Als bij een juridische splitsing de fiscale splitsingsfaciliteit van toepassing is, is het toegestaan om één of meer HIR's te verdelen over de verschillende rechtspersonen. De toedeling van een (gedeelte van een) HIR kan dan plaatsvinden aan een vennootschap die een relevant herinvesteringsvoornemen heeft. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. (Afgezien wordt van overheidsingrijpen.)

- De bij de vervreemding van een kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddel gevormde HIR kan alleen worden toebedeeld aan rechtspersonen die een voornemen hebben tot tijdige herinvestering in eveneens kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen.
- De bij de vervreemding van een niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel gevormde HIR kan naar keuze (artikel 3.54, derde lid) worden toebedeeld aan rechtspersonen die een voornemen hebben tot tijdige herinvestering in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, dan wel in niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie als het vervreemde bedrijfsmiddel.

Bij splitsing van een HIR wordt voor de toepassing van de boekwaarde-eis de desbetreffende boekwaarde naar rato van de toedeling van die HIR aan de rechtspersonen toegerekend.

7.2 Nabetaling en HIR

De HIR kan worden gevormd met het oog op herinvestering in bedrijfsmiddelen in het jaar van de vervreemding of in de daarop volgende drie jaren (artikel 3.54, eerste lid). Dit is iets minder ruim dan onder het regime van de vervangingsreserve. Daar gold niet de eis van vervanging

binnen (toen) vier jaren volgend op het jaar van vervreemding. Dit kan verschil uitmaken bij een nabetaling.

Zo komt het voor dat grond wordt verkocht aan een projectontwikkelaar en dat daarbij wordt overeengekomen dat de koopsom, die bestaat uit een bepaald bedrag per m², aanzienlijk wordt verhoogd als de grond binnen een bepaald aantal jaren een bouwbestemming krijgt. Het is dan mogelijk dat die verhoging van de koopprijs pas meer dan drie jaren na het jaar van vervreemding tot winstneming leidt.

In een dergelijk geval is het jaar van winstrealisatie niet hetzelfde als het jaar van vervreemding. Het kan dan voorkomen dat de herinvestering wel plaatsvindt binnen drie jaren na het jaar van winstrealisatie, maar niet binnen drie jaren na het jaar van vervreemding. Een HIR kan dan niet worden gevormd.

Goedkeuring

De wetgever heeft op dit punt geen materiële wijziging beoogd ten opzichte van de regeling van de vervangingsreserve. Om die reden keur ik goed dat voor de toepassing van artikel 3.54, eerste lid, de zinsnede "jaar van vervreemding" wordt opgevat als "jaar van winstrealisatie, mits een gevolg van vervreemding".

Als in een eerder jaar wordt geherinvesteerd dan het jaar waarin de boekwinst wordt gerealiseerd, kan de afboeking van de HIR op die investering pas aan de orde komen in het jaar waarin de boekwinst tot uitdrukking wordt gebracht en die HIR wordt gevormd.

Het is ook mogelijk dat het verkregen recht op een hogere koopprijs binnen goed koopmansgebruik is geactiveerd (HR 6 december 2000, nr. 35997 en 1 oktober 2004, nr. 39300). Dan kan een later tot uitdrukking komende winst op het geactiveerde vorderingsrecht niet worden gereserveerd door middel van een HIR, omdat in zoverre geen sprake is van winst ter zake van de vervreemding van een bedrijfsmiddel.

8. Ingetrokken besluit

Het besluit van 9 december 2011, nr. BLKB2011/2061M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de datum van het besluit.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 27 oktober 2015

*De staatssecretaris van Financiën,
namens deze,*

*J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst.*