

Inkomstenbelasting. Herinvesteringsreserve

5 december 2006/Nr. CPP2006/1173M
Belastingdienst/Centrum voor proces-
en productontwikkeling, Sector brieven
& beleidsbesluiten

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten:

In dit besluit is een aantal nieuwe standpunten opgenomen over de herinvesteringsreserve (hierna: HIR). Het gaat hierbij met name om:

- vergoedingen wegens tenietgaan of buitengebruik stellen (1.1.);
- HIR en fiscale eenheid c.q. juridische fusie (1.6);
- HIR bij beschadiging bedrijfsmiddel (1.8);
- volgorde afboeking, keuze uit in meerdere jaren gevormde HIR's (2.5);
- afboeking op (investerings in) bestaand bedrijfsmiddel (2.6);
- onvolledige vervanging; uitbreidingsinvesteringen (4.8);
- wanneer is sprake van overheidsingrijpen (5.1);
- verkoop verhuurd melkquotum (5.4);
- volgorde vervreemding en onteigening(sdreiging) (5.6);
- nabetaling en HIR (6.3).

Voorts betreft dit besluit een actualisering en samenvoeging van een aantal voor de toepassing van de Wet IB 2001 eerder uitgebrachte besluiten over de HIR. Het gaat hierbij om de volgende besluiten die zijn ingetrokken met ingang van de datum van de inwerking-treding van dit besluit:

- het besluit van 10 mei 2004, nr. CPP 2003/2004M, Vraag en antwoord besluit herinvesteringsreserve;
- het besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP 2004/440M, Herinvesteringsreserve en pachtontbindingsvergoeding;
- het besluit van 31 januari 2005, nr. CPP 2004/2114M, Herinvesteringsreserve en huurrecht;
- het besluit van 15 februari 2005, nr. CPP 2004/1852M, Herinvesteringsreserve en opstal/erfpacht.

Uit het besluit CPP 2003/2004M is vraag en antwoord D.5 niet opnieuw uitgebracht omdat dit is achterhaald door het arrest van de Hoge Raad van 30 september 2005, BNB 2006/53*. Voor het overige is met de actualisering en samenvoeging van voornoemde besluiten geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 1964: de Wet op de inkomstenbelasting 1964

Wet Vpb: de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Wet IB 2001: de Wet inkomstenbelasting 2001

Artikel 3.54: artikel 3.54 van de Wet IB 2001

Artikel 3.64: artikel 3.64 van de Wet IB 2001

HIR: herinvesteringsreserve als bedoeld in artikel 3.54

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.

1. Vorming van de HIR

1.1. Vergoedingen wegens tenietgaan of buitengebruik stellen van een bedrijfsmiddel

Een HIR kan worden gevormd bij vervreemding van een bedrijfsmiddel. In artikel 3.54, zesde lid, is voor de vorming van een HIR verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel gelijkgesteld met vervreemding. 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. Het komt echter ook voor dat op basis van vrijwilligheid afstand wordt gedaan van een bedrijfsmiddel. Een veel voorkomende situatie is dat op grond van een saneringsregeling van de overheid bepaalde bedrijfsmiddelen worden gesloopt of bepaalde rechten worden prijsgegeven, waardoor in verband met de geleden vermogensschade een recht op vergoeding ontstaat. In die gevallen is geen sprake van 'vervreemding' omdat de rechtshandeling er niet toe strekt het bedrijfsmiddel te doen overgaan in het vermogen van een ander (een 'vreemde'). De vraag rijst dan of deze (vrijwillige) vorm van verlies ook een verlies is als bedoeld in voornoemd zesde lid.

Reeds bij de totstandkoming van de Wet IB 1964 werd in artikel 14 van die wet geregeld dat (anders dan daarvoor) bij vervreemding in het algemeen – en dus ook bij vrijwillige vervreemding – van bedrijfsmiddelen behaalde boekwinst kan worden gereserveerd met het oog op vervanging. Bij de parlementaire behandeling van die Wet is opgemerkt dat het begrip verlies ruim zal worden uitgelegd. In het arrest van 19 maart

1997, BNB 1997/232*, heeft de Hoge Raad voorts beslist 'dat het strookt met de bewoordingen van artikel 14 deze bepaling van toepassing te achten ingeval van vergoeding ter zake van de waardedaling van een bedrijfsmiddel, indien tengevolge van een gebeurtenis waarvoor de vergoeding wordt verstrekt dat bedrijfsmiddel geheel of gedeeltelijk buiten gebruik zal worden gesteld en het niet meer geschikt is om ook in de toekomst overeenkomstig zijn bestemming in de onderneming te worden gebruikt.' Ook de tekst van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 bevat niet de eis dat sprake zou moeten zijn van onvrijwillig verlies. Waar de wetgever welbewust ook bij vrijwillige vervreemding de faciliteit van de HIR wil toepassen, valt mede gelet op doel en strekking van de regeling niet in te zien waarom bij een vrijwillig verlies, zoals het prijsgeven van bepaalde rechten waarbij recht op vergoeding ontstaat, anders zou moeten worden geoordeeld en de faciliteit aan de desbetreffende belastingplichtige zou moeten worden onthouden.

In verband met het vorenstaande acht ik het verdedig- en aanvaardbaar dat ook een vrijwillig verlies op grond van het zesde lid van artikel 3.54 voor de toepassing van dit artikel wordt gelijkgesteld met vervreemding. Dit betekent dat de voor dat verlies ontvangen vergoeding wordt aangemerkt als opbrengst van het bedrijfsmiddel en – voor zover deze meer bedraagt dan de boekwaarde – in aanmerking komt voor de vorming van een HIR.

Deze opvatting is inmiddels per brief van 13 december 2005 tot uitdrukking gebracht bij de beantwoording van vragen gesteld bij de behandeling van de wetsvoorstellen Belastingplan 2006 en VPB-pakket 2006. Daarbij is naar aanleiding van vragen over de saneringsbijdrage aan een visserijbedrijf het volgende meegedeeld: 'Bij gebruikmaking van de saneringsregeling (visserij) kan – behalve wanneer sprake is van gehele staking van de onderneming – in geval van vervreemding of verlies van een bedrijfsmiddel gebruik gemaakt worden van de HIR. Voor bedrijfsmiddelen die in meer dan 10 jaren worden afgeschreven is daarbij een belangrijke voorwaarde dat bij herinvestering in een ander schip sprake moet zijn van eenzelfde economische functie. Ook wanneer sprake is van gedeeltelijke vervanging kan, zij het gedeeltelijk, aan die eis worden voldaan. In dat geval zal de HIR ook slechts gedeeltelijk op het nieuwe schip kunnen worden afgeboekt. Aanwending

van de HIR voor bedrijfsmiddelen met een kortere afschrijvingstermijn kan altijd.' (Eerste Kamer, 2005–2006, 30306 en 30307, F). Zie voor onvollledige vervanging ook paragraaf 4.9.

Ik merk hierbij nog op dat een regeling van de overheid waaraan op basis van vrijwilligheid wordt deelgenomen, niet is aan te merken als een vorm van overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54, negende en tiende lid, juncto artikel 3.64, vierde lid. Dit is slechts anders indien de regeling bij algemene maatregel van bestuur is aangewezen als regelgeving die leidt tot herstructurering van een bedrijfstak (artikel 3.64, vierde lid, onderdeel b). Indien de regeling niet op die wijze is aangewezen, blijft voor de afboeking van de HIR op niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen dus het vereiste van eenzelfde economische functie gelden (artikel 3.54, vierde lid).

1.2. Herinvesteringsreserve en onttrekking

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

Uit het arrest van de Hoge Raad van 15 april 1998, BNB 1998/232* blijkt overigens dat bij onttrekkingen wél de ruilarresten kunnen worden toegepast. Dit is ook mogelijk wanneer vervanging pas in het volgende jaar plaatsvindt of reeds in het vorige jaar heeft plaatsgevonden. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 27 augustus 1997, BNB 1998/62c*, werken de ruilarresten ook over de jaargrens heen. Wat betreft niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen zijn de ruilarresten in dat opzicht wel vergelijkbaar met de HIR, waarbij in het elfde lid van artikel 3.54 is geregeld dat het geen beletsel is wanneer reeds vóór de vervreemding gevolg is gegeven aan het voornemen tot vervanging.

1.3. Gedeeltelijk gebruik boekwinst

Bij verkoop van een bedrijfsmiddel kan de boekwinst niet worden gesplitst in een deel dat op basis van artikel 3.54 gereserveerd wordt en een deel waarover afgerekend wordt. De boekwinst die op grond van artikel 3.54 kan worden gereserveerd is 'het verschil waarmee de opbrengst de boekwaarde overtreft', dus de totale (netto) boekwinst van het vervreemde bedrijfsmiddel. Deze boekwinst kan volgens het eerste lid van artikel 3.54 gereserveerd worden en blijven 'indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat'.

Indien niet het voornemen bestaat de (gehele) opbrengst te herinvesteren zou bij een letterlijke interpretatie van artikel 3.54, eerste lid, de boekwinst niet kunnen worden gereserveerd. Artikel 3.54 bevat namelijk geen 'voor zover'-bepaling. In de situatie waarin het

voornemen bestaat een deel van de opbrengst te herinvesteren, ontmoet het bij mij evenwel geen bezwaar voor het deel van de boekwinst waarvoor wél een herinvesteringsvoornemen bestaat, een HIR te vormen dan wel in stand te laten. Voor het deel van de boekwinst waarvoor geen herinvesteringsvoornemen bestaat dan wel later vervalt, kan dus geen HIR worden gevormd dan wel dient vrijval plaats te vinden.

1.4. 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. Dit laatste vloeit ook voort uit de strekking van artikel 3.54, zonder welke deze faciliteit – die een uitzondering vormt op artikel 3.25 Wet IB 2001 – ook niet te rijmen valt. Deze strekking is in de tekst van het eerste lid van genoemd artikel 3.54 tot uitdrukking gebracht in de passage dat 'gereserveerd kan worden tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten' van de bedrijfsmiddelen waarin men voornemens is te herinvesteren.

Dit betekent onder meer dat ter zake van de boekwinst op een vervreemd lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel geen HIR kan worden gevormd, indien er mogelijk wel een herinvesteringsvoornemen is, maar duidelijk is dat van een vermindering als hiervoor genoemd geen sprake zal zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval indien:

- a. uitsluitend wordt geherinvesteerd in een ander lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel dat niet eenzelfde economische functie vervult als het vervreemde bedrijfsmiddel ter zake waarvan de HIR is gevormd; of
- b. slechts (gedeeltelijke) herinvestering plaatsvindt in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en dat de reserve als gevolg van de boekwaarde-eis van artikel 3.54, tweede lid, niet binnen de driejaarstermijn van het vijfde lid van dit artikel zal kunnen worden afgeboekt.

Het is ook denkbaar dat aanvankelijk wel een HIR kon worden gevormd, maar in een volgend jaar pas duidelijk wordt dat geen herinvestering zal plaatsvinden waarop die HIR kan worden afgeboekt. In dat geval wordt niet (meer) voldaan aan de eis dat de boekwinst 'gereserveerd kan blijven tot vermindering van de aanschaffings- of voortbrengingskosten'. Gevolg hiervan is dat de eerder gevormde HIR in de winst moet worden opgenomen.

1.5. Herinvesteringsvoornemen bij afstoten tak gemengd agrarisch bedrijf

In een agrarische onderneming kan het voorkomen dat de melkveetack wordt beëindigd onder gelijktijdige uitbreiding van de varkenstak. Wanneer een met de melkveetack samenhangend bedrijfsmiddel met winst worden vervreemd, is de vraag aan de orde of voor deze winst een HIR kan worden gevormd die wordt afgeboekt op investeringen in één of meer bedrijfsmiddelen ten behoeve van de varkenstak.

Bij het beëindigen van de melkveetack kan sprake zijn van het staken van een gedeelte van de onderneming. Dat is bijvoorbeeld het geval bij verkoop van een melkquotum zoals in het feitencomplex dat ten grondslag lag aan het arrest van 11 juni 1997, BNB 1997/303c*. Met ingang van 2001 geldt het vereiste van eenzelfde economische functie niet langer voor aangeschafte kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. Als gevolg hiervan is het mogelijk dat enerzijds sprake is van staking van een gedeelte van de onderneming (omdat er geen soortgelijke activiteiten worden geëntameerd) en dat anderzijds toch een HIR wordt gevormd met het voornemen tot herinvesteren in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen in het overgebleven deel van de onderneming.

Voor zover een HIR wordt gevormd behoort de boekwinst niet (meer) tot de jaarwinst en dus ook niet tot de tot die jaarwinst te rekenen stakingswinst. Ik merk hierbij op dat de stakingswinstbepalingen (anders dan onder de Wet IB 1964) in de systematiek van de Wet IB 2001 uitsluitend aan de orde komen na de toepassing van de bepaling inzake het reserveren van boekwinsten. Bij een eventuele latere vrijval van de HIR behoort deze ook niet tot de (nagekomen) stakingswinst.

Bij het staken van een gedeelte van de onderneming moet eerder rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat bij herinvestering in niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen in het overgebleven deel van de onderneming niet voldaan wordt aan de eis van 'eenzelfde economische functie' als bedoeld in artikel 3.54, vierde lid. Als dat het geval is kan een HIR niet op die bedrijfsmiddelen worden afgeboekt. Indien binnen één onderneming een gemengd bedrijf wordt uitgeoefend en in samenhang met de beëindiging van de ene tak van bedrijvigheid de andere tak wordt uitgebreid, ontmoet het bij mij echter geen bezwaar wanneer belanghebbende in deze situatie van verwante takken van bedrijvigheid ervan uitgaat dat geen sprake is van staking van een gedeelte van de onderneming. Hierdoor kan gemakkelijker worden voldaan aan de eis van 'eenzelfde economische functie'.

In alle gevallen moet zijn voldaan aan het vereiste van een herinvesteringsvoornemen in (het overgebleven deel van) de onderneming. Het is niet mogelijk een HIR af te boeken op bedrijfsmiddelen die zijn bestemd voor een andere onderneming.

1.6. HIR en fiscale eenheid c.q. juridische fusie

Wanneer een vennootschap die een boekwinst heeft behaald bij de verkoop van een pand, bij het ingaan van het volgende boekjaar als dochter deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, kan zij geen HIR vormen indien het voornemen bestaat in dat volgende jaar de boekwinst te herinvesteren in een andere gevoegde dochter. De vorming van de HIR moet worden geweigerd omdat het bestuur van de vennootschap reeds voor het aangaan van de fiscale eenheid wist dat een bij haar gevormde HIR zal worden afgeboekt in de moeder die (door middel van de andere gevoegde dochter) de vervangende investering gaat plegen. De met ingang van het volgende jaar gevoegde vennootschap heeft dan het voornemen tot vervanging niet meer.

Wanneer een vennootschap een pand verkoopt met de bedoeling middels juridische fusie als verkrijgende rechtspersoon een pand in eigendom te verwerven van haar 100%-dochtermaatschappij als verdwijnende rechtspersoon, kan de boekwinst niet daarvoor door middel van een HIR worden gereserveerd.

Uitgangspunt voor de HIR is namelijk dat de opbrengst wordt aangewend voor herinvestering. In het hier omschreven geval wordt de opbrengst niet – ook niet indirect – aangewend voor de herinvestering in dat pand.

Van aanwending van opbrengst voor herinvestering is evenmin sprake wanneer het vervangende pand al langer in het bezit is van een 100%-dochtermaatschappij en het pand door het vormen van een fiscale eenheid fiscaal in gebruik komt bij de moedermaatschappij. Deze situatie verschilt van die waarin sprake is van aankoop van een vennootschap met daarin het als vervanging aan te merken bedrijfsmiddel (Hoge Raad 25 maart 1998, BNB 1998/193c*).

1.7. Pacht- of huurrecht bedrijfsmiddel

Een door investeringen of anderszins waardevol huur- of pachtrecht dat binnen een onderneming wordt gebruikt, is een bedrijfsmiddel. De omstandigheid dat op de balans van de onderneming met betrekking tot het huur- of pachtrecht geen actiefpost is opgevoerd doet daaraan niet af (zie uitspraak Hof Arnhem van 6 juni 1995, V-N 1996, blz. 928, punt 12). Dit betekent dat de boekwinst die begrepen is in de beëindigingsvergoeding ter zake van een als bedrijfsmiddel aan te merken huur- of pachtrecht, op de voet van voormeld

artikel 3.54 kan worden gereserveerd; althans voor zover deze vergoeding niet is aan te merken als een vergoeding wegens inkomenschade (bijvoorbeeld wegens hogere lasten van het vervangende bedrijfsmiddel).

Wanneer een in de uitoefening van het bedrijf gebruikt huur- of pachtrecht een bijzondere waarde heeft, hetgeen bijvoorbeeld kan blijken uit de vergoeding die ter zake van dat recht wordt betaald bij beëindiging daarvan, stempelt die waarde het tot een economisch goed dat behoort tot het vaste kapitaal ('duurzame kapitaalgoederen') van het bedrijf.

Zoals de Hoge Raad reeds in zijn arrest van 11 maart 1953, BNB 1953/119*, overwoog, zijn bedrijfsmiddelen in het algemeen die tot het bedrijfsvermogen behorende zaken (thans 'goederen'; artikel 1 Boek 3 BW), 'die behoren tot het vaste kapitaal en bestemd zijn om in de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt.' Zie in dit verband ook het arrest van 21 mei 1958, BNB 1958/213, waarin de Hoge Raad als zijn oordeel gaf dat 'bij een veehouderijbedrijf het gebruiksrecht op de grond, waarop het bedrijf wordt uitgeoefend, het bedrijfsmiddel bij uitnemendheid is en dat Mitsdien het verkregen pachtrecht, hetwelk hier het recht van gebruik van de grond waarborgt, eveneens als bedrijfsmiddel moet worden beschouwd'. Niet valt in te zien waarom dit bij een huurrecht met betrekking tot een pand waarin het bedrijf wordt uitgeoefend, anders zou zijn.

Ik merk nog op dat het feit dat een waardevol huur- of pachtrecht een bedrijfsmiddel is, niet betekent dat een eventueel voor de verkrijging van dat recht betaald bedrag is aan te merken als aanschaffings- of voortbrengingskosten van dat bedrijfsmiddel (zie het arrest van de Hoge Raad van 9 mei 1990, BNB 1990/316*).

1.8. HIR bij beschadiging bedrijfsmiddel

De beschadiging van een bedrijfsmiddel leidt tot een lagere bedrijfswaarde. Het verschil met de boekwaarde voor de beschadiging vormt een verlies. Daarnaast worden kosten van herstel geactiveerd. Een schadevergoeding wordt ingevolge goed koopmansgebruik tot de opbrengst gerekend. Voor de toepassing van artikel 3.54, is blijkens het eerste en zesde lid van dat artikel bepalend of de vergoeding wegens beschadiging de boekwaarde van het bedrijfsmiddel (voor de beschadiging) overtreft. Alleen voor het verschil kan een HIR worden gevormd.

Het herinvesteringsvoornemen op grond waarvan ter zake van (een deel van) de vergoeding een HIR is gevormd, kan bestaan uit:

- vervangend door investeringen in het beschadigde bedrijfsmiddel;
- investering in een nieuw lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel met eenzelfde

de economische functie, indien de HIR is gevormd ter zake van de vergoeding van een lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel;

- investering in één of meer kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen.

Bij latere verkoop van een (gedeeltelijk) hersteld bedrijfsmiddel is het niet uitgesloten dat er boekwinst wordt behaald. Uitgangspunt voor de bepaling daarvan is de boekwaarde na herstel, welke wordt gevormd door de bedrijfswaarde na de beschadiging en de daarna geactiveerde kosten van herstel minus (gedeeltelijke) afboeking HIR en afschrijvingen. Voor de boekwinst kan dan eveneens op de voet van artikel 3.54 een HIR worden gevormd.

2. Afboeking van een HIR

2.1. HIR en restwaarde

Afboeking van een HIR op een bedrijfsmiddel is mogelijk tot beneden de restwaarde van dat bedrijfsmiddel. Hierbij moet wel rekening worden gehouden met de boekwaarde-eis van 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 regime met betrekking tot de vervangingsreserve. 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. Afboeken tot beneden de restwaarde is dus toegestaan.

2.2. Beoordeling periode waarin pleegt te worden afgeschreven

Voor de afboeking van een HIR is van belang of sprake is van de vervreemding van een kort-afschrijfbaar, dan wel een lang- of niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, omdat voor de laatst genoemde categorieën de eis geldt van 'eenzelfde economische functie' (zie hierna hoofdstuk 4).

De afschrijvingstermijn is door de wetgever bewust geobjectiveerd. Bepalend is of op het bedrijfsmiddel 'pleegt' te worden afgeschreven, en zo ja, in hoeveel jaren het bedrijfsmiddel 'pleegt' te worden afgeschreven. Als de normale afschrijvingstermijn van een bedrijfsmiddel meer dan 10 jaren is, dan is niet relevant in hoeveel jaren de ondernemer dat bedrijfsmiddel afschrijft. Ook als de ondernemer het bedrijfsmiddel in bijvoorbeeld 8 jaren afschrijft, volgt dat bedrijfsmiddel het regime dat geldt voor lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen.

Melkquota

Tot 1 januari 2004 worden melkquota in acht jaren afgeschreven en worden zij dus aangemerkt als kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. Dit betekent dat een HIR die is gevormd bij de vervreemding

van een kort of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel op een nieuw aangeschaft melkquotum kan worden afgeboekt.

Per 1 januari 2004 wordt voor de afschrijvingstermijn van melkquota rekening gehouden met een einddatum van 1 april 2015. Dit betekent dat melkquota die in de periode van 1 januari 2004 tot en met 31 maart 2005 worden aangeschaft, in meer dan tien jaren worden afgeschreven. Wordt een melkquotum na 31 maart 2005 aangeschaft, dan is de afschrijvingstermijn tien jaren of minder. Echter, in het overgrote deel van de gevallen (de thans bestaande melkquota en de melkquota die na 31 maart 2005 worden aangeschaft) wordt er in minder dan tien jaren afgeschreven. In zijn algemeenheid geldt dus dat een melkquotum in minder dan tien jaren wordt afgeschreven. Een melkquotum is daarmee altijd een kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddel in de zin van de HIR, ook als in een concreet geval de afschrijvingstermijn meer dan tien jaren bedraagt. De conclusie is dan ook dat de toepassing van de HIR niet wordt beperkt door een verlenging van de afschrijvingstermijn van melkquota.

Bovenvermelde passages met betrekking tot melkquota zijn opgenomen in de brief aan Tweede Kamer van 10 oktober 2003, nr. DGB-5403 (V-N 2003/50.9)

2.3. 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 aanschaffingen van bedrijfsmiddelen waarop in tien of minder jaren pleegt te worden afgeschreven. Of wel of niet wordt afgeboekt kan per aanschaffing worden beslist. De ondernemer kan op grond van artikel 3.54, derde lid, zijn HIR handhaven zolang hij een voornemen heeft om binnen de termijn als bedoeld in het vijfde lid van dit artikel te herinvesteren in een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie. Wanneer hij gevolg geeft aan dit voornemen dient de HIR verplicht te worden afgeboekt.

2.4. Volgorde afboeking, keuze voor verschillende investeringen

Goedkeuring

Als in enig boekjaar aanschaffingen hebben plaatsgevonden vóór en na de vervreemding van een bedrijfsmiddel, keur ik voor zoveel nodig goed dat de ter zake van 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 zou kunnen 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.

Dat de belastingplichtige bij de faciliteit als omschreven in artikel 3.54 (zij het met inachtneming van de boekwaarde-eis van het tweede lid van die bepaling) soms kan kiezen op welk bedrijfsmiddel een gevormde HIR wordt afgeboekt, strookt blijkens de parlementaire geschiedenis inzake de totstandkoming van de regeling geheel met de door de wetgever beoogde ruime toepassing van deze faciliteit.

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 de aanschaffings- of voortbrengingskosten van een bedrijfsmiddel dat in dezelfde afschrijvingscategorie (kort-afschrijfbaar/niet- of lang-afschrijfbaar) valt als het vervreemde bedrijfsmiddel ter zake waarvan de HIR is gevormd.

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

Wanneer er in het jaar waarin wordt geïnvesteerd in een bedrijfsmiddel, en/of in de afgelopen 3 jaren meerdere HIR's zijn gevormd die nog niet (geheel) zijn aangewend, mag de ondernemer kiezen welke HIR hij wil aanwenden voor afboeking op het bedrijfsmiddel waarin is geïnvesteerd.

Hoewel de drie-jaarstermijn als bedoeld in artikel 3.54, vijfde lid, in het algemeen aanleiding zal geven een HIR uit het oudste jaar het eerst aan te wenden, schrijft de tekst van artikel 3.54 geen first-in-first-out (fiffo)-methode voor. Ook de strekking van de regeling dwingt niet tot het toepassen van die methode. Binnen de termijn als bedoeld in artikel 3.54, vijfde lid, kan een HIR in stand blijven zolang er een voornemen is tot herinvestering in een bedrijfsmiddel waarop de HIR kan worden afgeboekt.

Dit stemt blijkens de parlementaire behandeling ook overeen met de bedoeling van de wetgever: 'Ik wil bevestigen dat de fiffo-regel niet behoeft te worden gehanteerd bij de afboeking van de HIR. Hiermee worden eventuele administratieve complicaties die het gevolg zouden kunnen zijn van een verplichte toepassing daarvan voorkomen.' (NV, Kamerstukken II 1999/2000, 27209, nr. 6, blz. 9-10).

2.6. Afboeking op (investeringen in) bestaand bedrijfsmiddel

In het arrest van de Hoge Raad van 20 oktober 1976, BNB 1977/3*, werd beslist dat het strookt met het doel van artikel 14 Wet IB 1964 dat onder

omstandigheden een vervangingsreserve afgeboekt kan worden op de verbetering van een bestaand bedrijfsmiddel. Artikel 3.54, eerste lid, heeft hierin geen verandering gebracht. Beoogd is namelijk dat een beclaimde stille reserve vrij kan worden aangewend voor herinvesteringen (MvT, Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 3, blz. 6).

Voor de afboeking van een HIR op een lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel eist artikel 3.54, vierde lid, evenwel dat deze HIR is gevormd ter zake van de vervreemding van een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie in de onderneming als het aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddel. Mede gelet op het eerder genoemde arrest BNB 1977/3* geldt als eis voor investeringen in een aanwezig lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel dat het verbeterde bedrijfsmiddel economisch dezelfde functie in het bedrijf gaat vervullen als voorheen werd ingenomen door het vervreemde en het toen nog niet verbeterde bedrijfsmiddel tezamen.

3. Boekwaarde-eis

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

Bij investering in een bedrijfsmiddel waarop wegens het niet voldoen aan de eis van 'eenzelfde economische functie' geen HIR kan worden afgeboekt, telt dit bedrijfsmiddel niet mee voor het vaststellen of aan de boekwaarde-eis is voldaan. Daarvoor zijn namelijk op grond van het tweede lid van artikel 3.54 alleen de boekwaarden bepalend van de bedrijfsmiddelen waarop afboeking van de HIR plaatsvindt.

Op grond van het derde lid van artikel 3.54 mag de HIR worden aangehouden tot het moment waarop wordt geherinvesteerd in een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie. In dat geval is voor de toets aan de boekwaarde-eis de investering in het vervangende bedrijfsmiddel bepalend.

Het is mogelijk dat op het moment waarop uiteindelijk wordt geherinvesteerd in eenzelfde economische functie, door toepassing van de boekwaarde-eis een deel van de HIR dient vrij te vallen. Hierbij moet echter worden bedacht dat, als sprake is van gedeeltelijke vervanging, het deel van de HIR dat als gevolg van de boekwaarde-eis niet op de vervangende investering kan worden afgeboekt, bij latere (tijdige) aanvullende investering in dezelfde economische functie alsnog op die investering kan worden afgeboekt (tenzij sprake is van uitbreiding).

Als sprake is van volledige vervanging kan het deel van de HIR dat als gevolg van de boekwaarde-eis niet op de vervangende investering kan worden afgeboekt, bij investeringen in kort-

afschrijfbaar bedrijfsmiddelen volledig daarop worden afgeboekt, omdat al is voldaan aan de boekwaarde-eis.

4. Eenzelfde economische functie

4.1. Twee keer vervangen niet mogelijk

Als de aankooprij van een volledig vervangend pand in eigen gebruik lager is dan de verkoopopbrengst van het vervreemde pand, kan de HIR in verband met de boekwaarde-eis niet volledig worden afgeboekt. Nu het vervreemde pand al is vervangen, kan het deel van de HIR dat overblijft na vervanging van het vervreemde pand niet worden afgeboekt op de aanschaffingskosten van een ander pand. Er is immers al vervangen. Ieder ander niet- of lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel zal niet de op grond van artikel 3.54, vierde lid, vereiste zelfde economische functie hebben als het vervreemde pand dat al is vervangen.

Wel is het mogelijk het resterende deel van de HIR af te boeken op een kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, omdat daarvoor niet de eis van eenzelfde economische functie geldt.

Zie voor onvolledige vervanging paragraaf 4.8.

4.2. Verkoop grond, investering in grond en opstal

Bij volgtijdelijke investeringen is het mogelijk dat er een situatie ontstaat dat de grond tot het ondernemingsvermogen behoort en het daarop gebouwde woonhuis als gevolg van de keuze van de ondernemer tot diens privé-vermogen. Indien de ondernemer het woonhuis tot zijn ondernemingsvermogen had gerekend, waren grond en woonhuis één bedrijfsmiddel geweest.

Eén van de kenmerken van een bedrijfsmiddel is dat het tot het ondernemingsvermogen behoort. Bij verschillende etikettering kan zich het probleem voordoen dat grond en opstal weliswaar één zaak zijn, doch dat slechts een deel daarvan als bedrijfsmiddel wordt aangemerkt. Als in dat geval grond (bedrijfsmiddel) plus opstal (privé-vermogen) worden verkocht, heeft de verkoopopbrengst deels betrekking op de opstal en deels op de grond. Voor de aan de grond toe te rekenen boekwinst kan een HIR worden gevormd, mits er een voornemen is een bedrijfsmiddel aan te schaffen met eenzelfde economische functie. Voor de vraag wat nu de economische functie is van de grond, moet rekening worden gehouden met de aard van de opstal, ook al behoort de opstal tot het privé-vermogen.

Wanneer een nieuwe woning gelijktijdig met (onder)grond wordt aangeschaft, kan dat slechts in zijn geheel als ondernemingsvermogen dan wel als privé-vermogen worden aangemerkt. Als wordt gekozen voor ondernemingsvermogen brengt een redelijke wettoepassing met zich de HIR uitsluitend in

verband te brengen met dat deel van de investering dat op de grond betrekking heeft; dit met inachtneming van de boekwaarde-eis.

4.3. Pand in aanbouw

Vorming van een HIR geschiedt per bedrijfsmiddel. Ieder pand in aanbouw op het terrein van een ondernemer, vormt samen met de bijbehorende (onder)grond ook één bedrijfsmiddel. Dat het pand nog niet in gebruik is genomen, is niet van belang. Doorslaggevend is dat de wil van de ondernemer erop is gericht het pand te bouwen en te exploiteren.

Als de ondernemer voornemens is een nieuw terrein te kopen, moet per afzonderlijk bedrijfsmiddel worden beoordeeld of de economische functies overeen komen. De eis van eenzelfde economische functie gaat niet zo ver dat er een pand in aanbouw moet worden aangeschaft. Ook een kant en klaar pand zou kunnen kwalificeren.

4.4. Investering in het buitenland

In de agrarische sfeer komt het voor dat een gemeente de tot de onderneming behorende onroerende zaken koopt en dat de ondernemer de grond mag blijven gebruiken tot de gemeente de grond daadwerkelijk (over een aantal jaren) nodig heeft. In een aantal gevallen herinvesteert de ondernemer, voorafgaand aan de beëindiging van zijn bedrijf in Nederland, in agrarische onroerende zaken in bijvoorbeeld Duitsland.

De ondernemer die nog in Nederland woont, mag bij de vervreemding van de in Nederland gelegen onroerende zaak een HIR vormen ter afboeking op de in Duitsland aangeschafte onroerende zaak, ervan uitgaande dat geen sprake is van staking. Ik merk hierbij op dat een HIR niet over de ondernemingsgrens kan worden toegepast. Indien de activiteiten in Duitsland aangemerkt moeten worden als een nieuwe onderneming, kan de HIR dus niet worden afgeboekt op de in Duitsland aangeschafte onroerende zaken.

Onder de Wet IB 1964 is beslist dat vervanging in de zin van artikel 14 van die wet kan plaatsvinden in het buitenland. Zie in dit verband het besluit gepubliceerd in Infobulletin 85/7 (V-N 1985, blz. 238), en het arrest van de Hoge Raad van 2 maart 1994, BNB 1994/190c*, waarin werd beslist dat de in het besluit omschreven wettoepassing – ook zonder aanvaarding van de daarin genoemde voorwaarde – geldend recht is. Dit betekent dat de totale (wereld)winst uit onderneming wordt 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 voorko-

ming 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. De Wet IB 2001 heeft hierin geen verandering gebracht. De (eind) afrekenings-artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 missen toepassing omdat de ondernemer in Nederland blijft wonen en belast wordt voor zijn wereldwinst.

Gelet op het elfde lid van artikel 3.54 staat aan toepassing van dit artikel niet in de weg dat niet- en lang afschrijfbaar bedrijfsmiddelen worden vervangen vóór de daadwerkelijke vervreemding. Idem in geval van staking als gevolg van overheidsingrijpen, indien overeenkomstig het bepaalde in artikel 3.64 'binnen een periode van 12 maanden na staking wordt geherinvesteerd'.

4.5. Herinvestering: vervreemding pand in mede-eigendom

Wanneer een belastingplichtige voor de helft eigenaar is in een onroerende zaak die wordt vervreemd, kan hij voor de helft van de vervreemdingsopbrengst een HIR vormen. Indien de belastingplichtige zonder de andere mede-eigenaar een pand koopt dat dient als vervanging van het vervreemde pand waarbij aan de eis van eenzelfde economische functie wordt voldaan, kan hij de HIR afboeken op zijn aandeel in de investering.

In dit geval is aanvankelijk sprake van eenvoudige mede-eigendom (art. 3:166 Burgerlijk Wetboek). Indien de rechtsbetrekking bij een bedrijfsmiddel van eenvoudige mede-eigendom wijzigt in eigendom kan ervan worden uitgegaan dat de rechtsverhouding tot het bedrijfsmiddel aan afboeking niet in de weg staat. In de jurisprudentie is een dergelijk geval aan de orde geweest in het arrest van 15 februari 1984, BNB 1984/171*.

4.6. Herinvestering: erfpachtrecht indien sterk verwant aan eigendom

Een HIR gevormd bij de verkoop van grond in eigendom kan worden afgeboekt op de aanschafprijs van een erfpachtrecht op grond, indien dit erfpachtrecht eenzelfde economische functie in de onderneming gaat vervullen als voorheen de vervreemde grond in eigendom (artikel 3.54, vierde lid). Afgezien van de wijze waarop de grond wordt aangewend in de onderneming, komt de vraag op of het recht van erfpacht naar zijn aard niet zozeer verschilt 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 (vergelijk Hoge Raad 3 maart 1982, BNB 1982/101, inzake een pachtrecht).

Het antwoord op die vraag is afhankelijk van de voorwaarden waaronder het recht van erfpacht is gevestigd.

Deze voorwaarden kunnen zodanig zijn dat het erfpachtsrecht sterke verwantschap vertoont met een recht van eigendom. Daarvan is sprake als het erfpachtsrecht niet in duur is beperkt en het geen of een eeuwigdurend afgekochte canon kent. Er kan in zo'n geval niet worden gesteld dat het recht van erfpacht en het recht van eigendom naar hun aard zozeer van elkaar verschillen dat alleen daarom al geen sprake kan zijn van het vervullen van eenzelfde economische functie. Afgezien van de aanwending van de grond zal er dan geen reden zijn de afboeking van de HIR op het aangeschafte erfpachtsrecht te weigeren.

Indien het erfpachtsrecht geen sterke verwantschap vertoont met een eigendomsrecht, zal het afschrijfbaar kunnen zijn. De afschrijvingsduur is doorgaans afhankelijk van de afgesproken duur van het erfpachtsrecht. Indien, gelet op de voorwaarden, op een dergelijk erfpachtsrecht 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 is dan op basis van artikel 3.54, eerste lid, in beginsel af te boeken op het erfpachtsrecht. Is de afschrijvingsduur van een dergelijk erfpachtsrecht echter langer dan tien jaren dan kan op basis van artikel 3.54, vierde lid, de HIR niet worden afgeboekt op het erfpachtsrecht. In dat geval geldt immers wel het vereiste dat de HIR alleen kan worden afgeboekt op een bedrijfsmiddel met eenzelfde economische functie.

Bij overheidsingrijpen geldt op basis van art. 3.54, negende lid, het vereiste van het vierde lid (zelfde economische functie) niet. In die situatie kan de HIR die is gevormd ter zake van de verkoop van de grond dus worden afgeboekt op het erfpachtsrecht waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven.

4.7. *Vervanging eigendom door erfpacht en opstalrecht, vice versa*

Bij wisseling van eigendom naar erfpacht, vice versa, sprake kan zijn van 'eenzelfde economische functie' als bedoeld in artikel 3.54, vierde lid. Deze vraag is aan de orde in gevallen waarin de onderneming niet wordt gestaakt, maar elders wordt voortgezet, en waarin geen sprake is van overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.64, vierde lid. In geval van overheidsingrijpen geldt namelijk niet de eis van 'eenzelfde economische functie' bij afboeking van de boekwinst op een lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel als een pand (artikel 3.54, negende lid).

In het Belastingplan 2005 is voorgesteld om door middel van een beleidsbesluit tot een ruimere toepassing van de

HIR te komen ten einde mogelijke knelpunten op dit terrein weg te nemen. Met deze paragraaf van dit besluit is daaraan uitvoering gegeven.

A. *Vervanging eigendom door erfpacht, vice versa*

Bij vervanging van een bedrijfsmiddel bestaand uit een pand met ondergrond in eigendom door een bedrijfsmiddel bestaand uit pand, waarvan de ondergrond in erfpacht is verkregen, waarvoor een koopsom is betaald – dan wel omgekeerd van erfpacht naar volle eigendom – is doorgaans geen sprake zijn van eenzelfde economische functie. Economisch zijn er – wat betreft belang bij waardeontwikkeling en risico van tenietgaan – aanzienlijke verschillen tussen beide bedrijfsmiddelen.

In alle andere gevallen van erfpacht dan de erfpacht als bedoeld in paragraaf 4.6, verschilt het erfpachtrecht, zijnde het recht 'eens anders onroerende zaak te houden en te gebruiken', naar zijn aard zozeer van het recht van eigendom dat alleen daarom al niet kan worden voldaan aan het vereiste van eenzelfde economische functie in de onderneming (vergelijk Hoge Raad 3 maart 1982, BNB 1982/101). In die gevallen kan dus geen sprake zijn van eenzelfde economische functie.

B. *Vervangen erfpacht- en opstalrecht door eigendom*

Bij vervanging van een pand op grond in erfpacht, waarbij voor het pand een recht van opstal is gevestigd, door een pand met ondergrond in eigendom, kan met betrekking tot een deel van laatstbedoeld bedrijfsmiddel, namelijk voor de opstal, sprake zijn van eenzelfde economische functie.

Goedkeuring

Ik keur voor zoveel nodig goed dat ten aanzien van een bedrijfsmiddel bestaand uit een pand met ondergrond in volle eigendom, ten dele, namelijk wat betreft de opstal, sprake kan zijn van eenzelfde economische functie als van een pand waarvan men eigenaar was krachtens een recht van opstal.

Anders dan een erfpachtrecht dat geen eigendomsrecht is en doorgaans daarmee ook geen verwantschap vertoont, is een recht van opstal een recht om op of boven een onroerende zaak van een ander gebouwen (werken of beplantingen) in eigendom te hebben of te verkrijgen. Een in de onderneming gebruikt pand waarvan men eigenaar is krachtens een recht van opstal, is een bedrijfsmiddel. Bij vervanging van dat bedrijfsmiddel door een pand dat men tezamen met de ondergrond in eigendom verwerft, kan gesteld worden dat een deel van het nieuwe bedrijfsmiddel, te weten de opstal strekt tot vervanging van het ver-

vreemde pand. Gelet op de beoogde ruime toepassing van de HIR in deze situatie, acht ik die stelling aanvaardbaar.

Indien de verworven opstal ook in andere opzichten economisch eenzelfde functie vervult als de vervreemde opstal, kan dus met inachtneming van de boekwaarde-eis en het overigens bepaalde in voormeld artikel 3.54 de boekwinst op de vervreemde opstal worden gereserveerd ter afboeking op de aan de opstal toe te rekenen aanschaffings- of voortbrengingskosten van het vervangende bedrijfsmiddel.

Ik merk hierbij op dat in gevallen waarin sprake is van een capaciteitsuitbreiding van de opstal, zal moeten worden bepaald welk deel van de aan de verkregen opstal toe te rekenen aanschaffings- of voortbrengingskosten is aan te merken als kosten van vervanging van de vervreemde opstal.

Zie voor onvolledige vervanging en uitbreidingsinvesteringen ook paragraaf 4.8.

C. *Vervanging eigendom door erfpacht en opstalrecht*

In de situatie, namelijk bij vervanging van een bedrijfsmiddel bestaand uit een pand met ondergrond in eigendom door een pand op grond in erfpacht waarbij voor het pand een recht van opstal wordt gevestigd, kan met betrekking tot de opstal sprake zijn van eenzelfde economische functie als van het pand op eigen grond; dit op grond van dezelfde overwegingen als hiervoor onder B. verwoord.

In deze situatie zal wel eerst moeten worden bepaald welk deel van de boekwinst is toe te rekenen aan de opstal van het vervreemde bedrijfsmiddel. Daartoe wordt de vervreemdingsopbrengst van dat vervreemde bedrijfsmiddel gesplitst in delen die betrekking hebben op enerzijds de opstal en anderzijds de ondergrond. Op het aan de opstal toe te rekenen deel wordt vervolgens de aan de vervreemde opstal toe te rekenen boekwaarde in mindering gebracht. Het voorgaande laat echter onverlet dat een pand met ondergrond als één bedrijfsmiddel wordt aangemerkt.

Welk deel van de vervreemdingsopbrengst betrekking heeft op de opstal kan blijken uit de desbetreffende akte en/of een taxatierapport. Het aan de opstal toe te rekenen deel van de boekwaarde van het vervreemde bedrijfsmiddel is gelijk aan de bij ingebruikname van dat bedrijfsmiddel aan de opstal toegerekende aanschaffings- of voortbrengingskosten verminderd met de inmiddels daarop gepleegde afschrijvingen; in voorkomende gevallen zal hierbij ook rekening moeten worden gehouden met geactiveerde verbeteringen en/of (nog niet teruggenomen) afwaarderingen op lagere bedrijfswaarde.

Met betrekking tot capaciteitsuitbreiding dan wel onvolledige vervanging van de opstal geldt hetgeen hiervoor onder B. en hierna in paragraaf 4.8 is opgemerkt.

Voor het deel van de boekwinst op het vervreemde pand met ondergrond dat niet kan worden gereserveerd ter afboeking op de vervangende opstal, kan alleen een herinvesteringsreserve worden gevormd, indien en voor zover het voornemen bestaat te herinvesteren in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen (waarvoor niet de eis geldt van eenzelfde economische functie).

4.8. Onvolledige vervanging; uitbreidingsinvesteringen

In gevallen van capaciteitsinkrimping is sprake van onvolledige vervanging.

Onvolledige vervanging betekent niet dat geen sprake zou zijn van eenzelfde economische functie, maar dat niet geheel is vervangen. In dat geval zal slechts een met de mate van vervanging evenredig deel van de HIR die terzake van het vervreemde bedrijfsmiddel is gevormd, op die gedeeltelijke vervanging kunnen worden afgeboekt, waarbij voor de toets aan de boekwaarde-eis dezelfde verhouding geldt.

Een resterende HIR kan worden aangewend voor een vervolginvestering in bedrijfsmiddelen met dezelfde economische functie of voor de investering in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, waarbij die afboeking voor de boekwaarde-eis wordt getoetst aan de resterende, na de eerdere afboeking nog niet gebruikte, boekwaarde.

In gevallen waarin 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 eigen-gebruik situaties wordt, gelet op de ter zake gewezen jurisprudentie (o.a. BNB 1969/162, BNB 1998/13, BNB 1999/195, BNB 2004/10) de mate van vervanging veelal gerelateerd aan oppervlakte, inhoud of rendement.

In de situatie van verhuurd vastgoed daarentegen wordt de mate van vervanging gerelateerd aan de aankoopprijs ten opzichte van de verkoopopbrengst (zie Hoge Raad 10 maart 2006, nr. 41465, gepubliceerd in V-N 2006/15.17).

5. Overheidsingrijpen

5.1. Wanneer is sprake van overheidsingrijpen

De in artikel 3.64 omschreven vormen van overheidsingrijpen wijken af van het voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geldende besluit van 25 augustus 1992, nr. DB 92/3157 (BNB 1992/313). In dat besluit luidde de omschrijving ‘overheidsingrijpen dat uiteindelijk tot beëindiging van de uitoefening van de onderneming op de oorspronkelijke plaats leidt’. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 17 september 2004, BNB 2004/411, beslist dat onder overheidsingrijpen in de zin van voormeld besluit ook moet worden begrepen ‘een overheidsingrijpen dat belet aanpassingen in de bedrijfsvoering door te voeren zonder welke op termijn de hiervoor bedoelde beëindiging onafwendbaar is.’

Een dergelijke uitbreiding van het begrip overheidsingrijpen, ook wel aangeduid als indirect overheidsingrijpen, stond de wetgever niet voor ogen toen tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 werd toegelicht dat het nieuwe artikel 3.64, vierde lid, tot doel heeft het bestaande uitvoeringsbeleid te codificeren. Vandaar dat een dergelijke uitbreiding van het begrip niet kwalificeert onder de Wet IB 2001, waarin in dit verband de bedoeling van de wetgever is geëxpliciteerd in de wettelijke omschrijving van het begrip ‘onteigening’ en wat daaronder kan worden begrepen, namelijk ‘minnelijke onteigening en aankoop ter voorkoming van onteigening’.

Bij de behandeling van het Belastingplan 2007 is van de zijde van de regering als reactie op de – nadien aangenomen – motie (nummer 29) van Tweede-Kamerlid Slob meegedeeld dat de wettelijke formulering die in de Wet IB 2001 tot stand is gekomen, niet de ruimte biedt daaronder ook het door de heer Slob bedoelde indirecte overheidsingrijpen te begrijpen. De enige manier om dit te realiseren zou een wetswijziging zijn, waarbij ook andere aspecten, zoals budgettaire en staatssteunaspecten, in ogenschouw moeten worden genomen (Tweede Kamer, 2006–2007, 30804, nr. 34, blz. 8/9). Bedoelde wetswijziging gaat het kader van dit uitvoeringsbesluit te buiten.

Overigens is het bestaande uitvoeringsbeleid op een ander vlak dan het hiervoor in de eerste alinea vermelde welbewust niet geheel gecodificeerd. Het daar genoemde besluit van 25 augustus 1992 was namelijk te ruim op het punt van aanwending van een HIR voor niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. In artikel 3.54, tiende lid, is nu geregeld dat ook in gevallen waarin sprake is van een kwalificerende vorm van overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.64, vierde lid, bij herinvesteren in niet-

afschrijfbaar bedrijfsmiddelen afboeking slechts plaatsvindt voorzover de HIR is gevormd ter zake van een bedrijfsmiddel waarop eveneens niet wordt afgeschreven. Dit vloeit voort uit het in artikel 3.54, tiende lid, gebruikte woord ‘zodanige’.

Hiermee wordt voorkomen dat de (door de vorming van een HIR) uitgestelde belastingclaim op de stille reserve in een afschrijfbaar bedrijfsmiddel – welke na afboeking van de HIR op een nieuw afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt ‘ingehaald’ door lagere afschrijvingen – als gevolg van doorschuiving naar een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel niet meer zou worden ‘ingehaald’. (Tweede Kamer, 2000–2001, 27209, nr. 6, blz. 17).

De thans kwalificerende vormen van overheidsingrijpen zijn omschreven in artikel 3.64, vierde lid, Wet IB 2001: a. onteigening, daaronder begrepen minnelijke onteigening en aankoop ter voorkoming van onteigening. Blijkens de parlementaire geschiedenis inzake de totstandkoming van deze bepaling gaat het hierbij om situaties waarin belanghebbende door maatregelen van de overheid in een dwangpositie is komen te verkeren, en wel in die zin dat ‘hij weet of redelijkerwijs kan verwachten dat hij, indien hij niet verkoopt, uiteindelijk zal worden onteigend’. Niet vereist is dat de verkoop ook aan de overheid plaatsvindt. b. bij algemene maatregel van bestuur aangewezen communautaire (europese) of nationale regelgeving die leidt tot een herstructurering van een bedrijfstak. Hierbij is dus van belang of de aan de orde zijnde regeling ter herstructurering van een bedrijfstak ook bij algemene maatregel van bestuur als zodanig is aangewezen.

5.2. Overheidsingrijpen en niet gehele staking

In geval van overheidsingrijpen kan artikel 3.64 alleen dan worden toegepast indien de gehele onderneming wordt gestaakt. Artikel 3.64 is ingevoerd omdat de regeling van de HIR zich niet over de ondernemingsgrens uitstrekt.

Indien in een geval van overheidsingrijpen als omschreven in artikel 3.64, vierde lid, niet de gehele onderneming wordt gestaakt, is de regeling van artikel 3.54 van toepassing; in het bijzonder het negende en het tiende lid van dit artikel.

Het negende lid van artikel 3.54 maakt het mogelijk dat bij overheidsingrijpen een vervreemdingswinst ter zake van een afschrijfbaar bedrijfsmiddel ongeacht de economische functie – met inachtneming van de boekwaarde-eis van het tweede lid – altijd kan worden afgeboekt op een lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel.

Het tiende lid van artikel 3.54 maakt het mogelijk dat een vervreemdingswinst terzake van een niet-afschrijfbaar

bedrijfsmiddel – zoals (normaliter) grond – altijd kan worden aangewend voor de aanschaf van niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, dus ook voor uitbreidingsinvesteringen.

Voor de vennootschapsbelasting geldt hetzelfde, omdat ingevolge artikel 8 van de Wet Vpb. alleen de faciliteit van artikel 3.54 van toepassing is voor de vennootschapsbelasting. (Dat voor deze belasting artikel 3.64 niet van toepassing is, laat zich verklaren uit het feit dat lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, letters a, b en c, Wet Vpb. niet staken, omdat zij op grond van het vijfde lid van dat artikel geacht worden hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen.)

5.3. Gevolgen van kwalificatie overheidsingrijpen voor pachtrecht

Een pachtrecht voor de verkrijging waarvan in overeenstemming met het bepaalde in artikel 71 van de Pachtwet niets is betaald en ook overigens niets is opgeofferd, kan gelet op het specifieke karakter van dat pachtrecht worden aangemerkt als een ‘bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven’. Alsdan is dat pachtrecht een ‘zodanig’ bedrijfsmiddel als bedoeld in voormeld artikel 3.54, tiende lid. Dit betekent dat in een geval van overheidsingrijpen de vergoeding ter zake van de ontbinding van de overeenkomst waarbij het pachtrecht om niet is verkregen, voor zover deze vergoeding is aan te merken als een vergoeding wegens vermogensschade, kan worden afgeboekt op de aanschaffingskosten van de elders in eigendom verworven grond. Ik merk hierbij op dat deze situatie moet worden onderscheiden van pachtrechten voor de verkrijging waarvan wel een bedrag is opgeofferd en waarop wel pleegt te worden afgeschreven, zoals bijvoorbeeld in de casus die geleid heeft tot het arrest van de Hoge Raad van 6 december 1989, gepubliceerd in BNB 1990/90*.

5.4. Verkoop verhuurd melkquotum

Per 1 januari 2004 is het verhuren van melkquotum aan banden gelegd. Met ingang van die datum moet het grootste deel van het melkquotum door de eigenaar zelf worden gebruikt, anders vervalt het quotum.

Verkoop van een verhuurd melkquotum in het zicht van bedoelde maatregel is niet een gevolg van een vorm van overheidsingrijpen als omschreven in artikel 3.64, vierde lid.

5.5. Overheidsingrijpen bij herstructurering glastuinbouw

Zolang de regelgeving die leidt tot de herstructurering van de glastuinbouw niet bij algemene maatregel van bestuur is aangewezen (artikel 3.64, vierde lid, onderdeel b), kan alleen sprake zijn van overheidsingrijpen in geval van ‘onteigening, daaronder begrepen minnelijke

onteigening en aankoop ter voorkoming van onteigening’ als bedoeld in artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a. Dat laatste geldt ook met betrekking tot aankopen in het belang van de ecologische hoofdstructuur, zolang ter zake geen Ministeriële regeling in werking is getreden (artikel 3.64, vierde lid, onderdeel c, dat in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip).

Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een aankoop 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.’

Meestal zullen de door de (rijks) overheid voor de verplaatsing van glastuinbouw aangewezen gronden volgens het geldende bestemmingsplan voor andere (agrarische) doeleinden worden gebruikt, bijvoorbeeld veeteelt. In die situatie moet worden aangenomen dat – bij weigerachtigheid van belastingplichtige om het gebruik van het grasland af te staan – de overheid de bestemming van de grond te zijner tijd zodanig zal wijzigen dat een andere aanwending van de grond dan voor glastuinbouw zal worden uitgesloten. Onder deze omstandigheid komt de belastingplichtige in een dwangpositie en is naar mijn oordeel dan ook sprake van een ‘redelijke verwachting’ als hiervoor bedoeld en daarmee van een vorm van overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a.

5.6. Volgorde vervreemding en onteigening (sdreiging)

Het komt voor dat de ondernemer een onroerende zaak verkoopt en vervolgens door hem of de koper om een bestemmingswijziging wordt gevraagd. Van overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.54, juncto 3.64, is – mede gelet op doel en strekking van de regeling – geen sprake als de bestemmingswijziging niet door de overheid, maar door of door toedoen van de belastingplichtige is geïnitieerd. Onder deze omstandigheden is geen sprake van vervreemding als gevolg van dreigende onteigening, maar in feite van onteigening als gevolg van verkoop.

5.7. Vroegtijdige herinvestering als gevolg van overheidsingrijpen

In artikel 3.54, elfde lid, is met betrekking tot niet- en lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen geregeld dat de HIR-regeling overeenkomstige toepassing vindt bij herinvestering voorafgaand aan de vervreemding. Deze regeling kan ook worden toegepast bij doorschuiving via te conserveren inkomen naar een andere onderneming bij staking als gevolg van overheidsingrijpen als omschreven in artikel 3.64, vierde lid.

6. Overige onderwerpen

6.1. Inwerkingtreding bij gebroken boekjaar

Bij ondernemers die geen gebroken boekjaar hanteren, is de HIR met ingang van 1 januari 2001 van toepassing. Die ingangsdatum geldt ook voor ondernemers die een boekjaar hebben dat niet gelijk is aan het kalenderjaar. Pas op dat moment treden de bepalingen omtrent de HIR in werking (art. XV Wet Ondernemerspakket 2001). Dit betekent onder meer dat het voor de toepassing van de Wet IB 1964 geldende besluit van 25 augustus 1992, nr. DB 92/3157 (BNB 1992/313), inzake overheidsingrijpen nog van toepassing is op investeringen in het boekjaar 2000–2001 die vóór 1 januari 2001 hebben plaatsgevonden.

6.2. HIR bij juridische splitsing

Een HIR wordt gevormd per vervreemd bedrijfsmiddel waarvan de opbrengst de boekwaarde overtreft. In het kader van een juridische splitsing is het echter onder bepaalde voorwaarden toegestaan om één of meerdere HIR('s) te verdelen over de verschillende rechtspersonen. Een juridische splitsing op zich geeft geen aanleiding te veronderstellen dat latere heffing niet verzekerd zou zijn. Waar latere heffing is verzekerd en de fiscale faciliteit dus van toepassing is, kan binnen doel en strekking van artikel 3.54 toedeling van een (gedeelte van een) HIR plaatsvinden aan de vennootschap die een relevant herinvesteringsoornemen heeft; dit wil zeggen een voornemen tot herinvestering in één of meer bedrijfsmiddelen waarop (dat gedeelte van) de reserve ook kan worden afgeboekt.

Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. – De binnen de te splitsen rechtspersoon ter zake van de vervreemding van een kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddel gevormde HIR kan alleen worden toebedeeld aan de rechtspersoon of -personen die een voornemen heeft/hebben tot tijdige herinvestering in eveneens kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen (dit afgezien van overheidsingrijpen, in welk geval ook afboeking op andere bedrijfsmiddelen aan de orde kan komen; zie artikel 3.54, negende en tiende lid). – De binnen de te splitsen rechtspersoon ter zake van de vervreemding van een niet- of lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddel gevormde HIR kan naar keuze (zie artikel 3.54, derde lid) worden toebedeeld aan de rechtspersonen die een tijdig voornemen hebben tot herinvestering in kort-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, dan wel in lang-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie als het vervreemde

bedrijfsmiddel (dit laatste afgezien van artikel 3.54, negende en tiende lid).

In geval van splitsing van een HIR wordt voor de toepassing van de boekwaarde-eis de boekwaarde van het vervreemde bedrijfsmiddel ter zake waarvan die te splitsen HIR is gevormd, naar rato van de toedeling van die HIR aan de rechtspersonen toegerekend.

6.3. Nabetaaling en HIR

Het komt voor dat grond wordt verkocht aan een projectontwikkelaar en dat daarbij wordt overeengekomen dat de koop-som, welke bestaat uit een bepaald bedrag per m², aanzienlijk wordt verhoogd indien de grond binnen een bepaald aantal jaren een bouwbestemming krijgt. Het is dan mogelijk dat ter zake van die verhoging van de koopprijs pas meer dan drie jaren na het jaar van vervreemding winst hoeft te worden genomen of zelfs mag worden genomen (BNB 1973/212* en BNB 1990/75).

Ook is het mogelijk dat de herinvestering ruim voor het jaar van winstrealisatie heeft plaatsgevonden.

In artikel 14 van de Wet IB 1964 was geregeld dat de boekwinst kan worden gereserveerd 'bij het bepalen van de in een kalenderjaar genoten winst' en dat de reserve in de winst wordt opgenomen 'uiterlijk in het vierde jaar volgend op dat waarin de reserve is ontstaan'. Het jaar waarin de reserve is ontstaan 'bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst', is het jaar waarin de boekwinst wordt genoten, dus het jaar van winstrealisatie.

In artikel 3.54, eerste lid, is evenwel toegevoegd dat de reserve alleen kan worden gevormd met het oog op herin-

vestering in bedrijfsmiddelen 'in het jaar van de vervreemding of in de daarop volgende drie jaren', terwijl in het vijfde lid is bepaald dat de reserve in de winst wordt opgenomen 'uiterlijk in het derde jaar na het jaar waarin de reserve is ontstaan'.

In gevallen waarin het jaar van winstrealisatie niet hetzelfde is als het jaar van vervreemding kan het voorkomen dat de herinvestering wel plaatsvindt binnen drie jaren na het jaar van winstrealisatie, maar niet binnen drie jaren na het jaar van vervreemding. De in de vorige alinea vermelde toevoeging aan artikel 3.54, eerste lid, zou dan tot gevolg hebben dat geen HIR kan worden gevormd.

Goedkeuring

Nu de wetgever niet heeft aangegeven dat hij op dit punt een materiële wijziging beoogde ten opzichte van de regeling onder de Wet IB 1964, keur ik voor zoveel nodig 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'.

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

Indien op grond van feiten en omstandigheden het verkregen recht op een hogere koopprijs binnen goed koopmansgebruik wordt geactiveerd, zoals in

de situaties die aan de orde waren in BNB 2001/85* en BNB 2004/419, 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.

7. Ingetrokken besluiten

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

– besluit van 10 mei 2004, nr. CPP 2003/2004M, betreft vraag en antwoord besluit HIR;

– besluit van 12 augustus 2004, nr. CPP 2004/440M, inzake HIR en pachtontbindingsvergoeding;

– besluit van 31 januari 2005, nr. CPP 2004/2114M, inzake HIR en huurrecht

– besluit van 15 februari 2005, nr. CPP 2004/1852M, inzake HIR en opstal/

erfpacht.

8. Inwerkingtreding

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

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 5 december 2006.

De Minister van Financiën,

namens deze:

de Directeur-Generaal Belastingdienst,

J. Thunnissen.