



Inkomstenbelasting. Herinvesteringsreserve; Overheidsingrijpen

16 december 2009

Nr. CPP2009/83M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

De staatsecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het herziene onderdeel 'Overheidsingrijpen' uit het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M over de herinvesteringsreserve. Dit onderdeel is aangepast naar aanleiding van de wijziging van de artikelen 3.54 en 3.64 van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2008. Hierbij is eveneens rekening gehouden met de toezeggingen die zijn gedaan bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel van 20 december 2007, 31 206, Stb. 563 (Overige fiscale maatregelen 2008). Bovendien is uitvoering gegeven aan de recentelijk gedane toezegging aan de Tweede Kamer (zie brief van de Minister van VROM van 30 juni 2009, TK 2008/2009, 29 435, nr. 242) dat zowel de Ruimte voor Ruimteregeling als de Rood voor Roodregeling als vormen van overheidsingrijpen zullen worden aangemerkt.

1. Inleiding

Het onderdeel 'Overheidsingrijpen' uit het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M, is aangepast naar aanleiding van de wijziging van de artikelen 3.54 en 3.64 van de Wet IB 2001. Hierbij (zie onderdeel 3.2.2) is eveneens rekening gehouden met de toezeggingen die zijn gedaan bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel van 20 december 2007, 31 206, Stb. 563 (Overige fiscale maatregelen 2008). Bovendien is uitvoering gegeven aan de recentelijk gedane toezegging aan de Tweede Kamer (zie brief van de Minister van VROM van 30 juni 2009, TK 2008/2009, 29 435, nr. 242) dat zowel de Ruimte voor Ruimteregeling als de Rood voor Roodregeling als vormen van overheidsingrijpen zullen worden aangemerkt (zie onderdeel 3.3.3). Het onderdeel 'Overheidsingrijpen' wordt nu separaat uitgebracht, vooruitlopend op een herziening van het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M. Deze herziening zal naar verwachting begin 2010 zijn beslag krijgen.

2. Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet IB 2001 Wet inkomstenbelasting 2001 HIR herinvesteringsreserve

3. Overheidsingrijpen

3.1. Vormen van overheidsingrijpen

Met ingang van 1 januari 2008 is in artikel 3.54, twaalfde lid, van de Wet IB 2001 geregeld dat voor de toepassing van dit artikel onder overheidsingrijpen moet worden verstaan:

- onteigening, daaronder begrepen minnelijke onteigening en verkoop ter voorkoming van onteigening;
- 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;
- bij algemene maatregel van bestuur (AMvB) aangewezen communautaire of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering 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. Wanneer sprake is van 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 paragraaf 3.4. 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 paragraaf 3.3 nader in.

Wanneer 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. Hierbij kan – zoals in het verleden is gebleken bij de toepassing van het tot 1 januari 2008 geldende artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 – verschil van inzicht bestaan of de belastingplichtige redelijkerwijs kan verwachten dat hij, wanneer hij niet tot medewerking bereid is, uiteindelijk zal worden onteigend. Op deze bepaling ga ik in onderdeel 3.2. nader in.

3.2. Onteigening, daaronder begrepen minnelijke onteigening en verkoop ter voorkoming van onteigening (3.54, twaalfde lid, onderdeel a)

3.2.1. Verkoop ter voorkoming van onteigening

Van de in onderdeel a genoemde vormen is de 'verkoop ter voorkoming van onteigening' de meest voorkomende. De wettekst is op dit punt gelijk aan die welke tot 1 januari 2008 was opgenomen in artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Uit de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van die bepaling blijkt dat hierbij beslissend is 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'.

De stelling dat van zodanige verwachting pas sprake kan zijn als dit blijkt uit een vastgesteld en/of gepubliceerd bestemmingsplan, vindt geen steun in de wet of wetsgeschiedenis. Daarin is slechts *de totstandkoming van een bestemmingsplan* als voorbeeld genoemd, waarbij eveneens is vermeld dat ook als een bestemmingsplan (nog) niet is aangenomen (en er dus nog geen burgers bindende regeling is), dit in een zodanig stadium kan zijn dat de belastingplichtige 'weet of redelijkerwijs kan vermoeden dat het te zijner tijd zou kunnen leiden tot een tegen hem gerichte onteigeningsprocedure' (Nota van wijziging 27209, nr. 7, blz. 10–11).

3.2.2. Criteria voor beoordeling 'weet of redelijkerwijs kan verwachten'

Bij de behandeling van het wetsontwerp Overige Fiscale Maatregelen 2008 is er aandacht voor gevraagd dat in de praktijk nog onduidelijkheid bestaat over de vraag wanneer 'redelijkerwijs kan worden verwacht dat men zal worden onteigend, als niet wordt meegewerkt aan verkoop of minnelijke onteigening'. Daarop heb ik aangegeven dat ik deze onduidelijkheid ongewenst acht en in een te publiceren beleidsbesluit de criteria voor de beoordeling van deze vraag zal verduidelijken en toelichten. Om discussie in de toekomst zoveel mogelijk te voorkomen, geef ik met dit besluit aan die toezegging gevolg. Bij deze verdere verduidelijking van het begrip 'verkoop ter voorkoming van onteigening' blijft hetzelfde uitgangspunt gelden als in toelichtende zin is verwoord bij de totstandkoming van de Wet ondernemerspakket 2001. Dat uitgangspunt houdt in dat de belastingplichtige 'weet of redelijkerwijs kan verwachten dat niet meewerken te zijner tijd zal leiden tot een tegen hem gerichte onteigeningsprocedure'.

In het kader van de bewijslast merk ik op dat zodanige verwachting in ieder geval aanwezig wordt geacht bij:

1. Verkoop aan de desbetreffende gemeente op grond van de *Wet voorkeursrecht gemeenten*.
2. Verkoop die een gevolg is van een vastgesteld dan wel een *verplicht* nog vast te stellen inrichtings-, reconstructie-, of bestemmingsplan dat op grond (van bijv. artikel 122) van de Onteigeningswet tot onteigening zou kunnen leiden.
Op grond van artikel 122 van de Onteigeningswet kan zowel een inrichtingsplan op grond van artikel 17, eerste lid, van de Wet inrichting landelijke gebieden als een reconstructieplan op grond van hoofdstuk 2 van de Reconstructiewet concentratiegebieden tot onteigening leiden.
N.b. 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 3.
3. 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.
4. Verkoop aan een ander dan een publiekrechtelijke rechtspersoon, zoals een projectontwikkelaar, in een plangebied waarin inmiddels ook één of meer verkopen als bedoeld in het hiervoor genoemde punt 3 hebben plaatsgevonden. 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.

3.2.3. Van toepassing voor aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststaan

Het begrip 'verkoop ter voorkoming van onteigening' wijkt weliswaar niet af van de omschrijving in het tot 1 januari 2008 geldende artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001, maar de nu gegeven uitleg van het begrip bevat een nieuw beleidsstandpunt. Wellicht ten overvloede merk ik op



dat de hierboven omschreven uitleg van dit begrip in voorkomende gevallen kan worden toegepast bij afboekingen die van invloed zijn op aanslagen over de jaren tot en met 2007 die nog opgelegd moeten worden, dan wel op de datum van dit besluit zijn opgelegd maar nog niet onherroepelijk vaststaan.

3.3. 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)

3.3.1. Uitvoering motie Slob.

Bij de behandeling van het Belastingplan 2007 is de motie Slob aangenomen (TK 2006-2007, 30804, nr. 29), waarin werd gevraagd zogenoemde indirecte vormen van overheidsingrijpen ook aan te merken als overheidsingrijpen in de zin van het toen geldende artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. In die bepaling was 'overheidsingrijpen' namelijk beperkt omschreven als: 'onteigening, daaronder begrepen minnelijke onteigening en aankoop ter voorkoming van onteigening'. Artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 (hierna: onderdeel b) is nieuw en bevat een verruiming ten opzichte van het tot en met 2007 geldende regime. De omschrijving van dit onderdeel omvat ook de in de motie Slob bedoelde indirecte vormen van overheidsingrijpen.

3.3.2. Besluit van een publiekrechtelijke rechtspersoon

Voor de toepassing van onderdeel b moet sprake zijn van een nader omschreven 'besluit, daaronder begrepen een regeling, 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 publiekrechtelijk rechtspersoon. Wil sprake zijn van een besluit dat tot een beperking leidt als bedoeld in onderdeel b dan moet dit wel in werking getreden zijn, dan wel – als de inwerkingtreding afhankelijk is van een goedkeuringsprocedure – zijn vastgesteld.

Besluiten of regelingen kunnen een uiteenlopend karakter hebben en in veel gevallen ontstaat pas in een laat stadium duidelijkheid 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 c.q. de hiervoor bedoelde vaststelling van zo'n besluit of regeling ook al als overheidsingrijpen aan te merken als bedoeld in onderdeel b. Beoordeeld zal dan moeten worden of een dergelijke vervreemding mogelijk valt onder de reikwijdte van het twaalfde lid, onderdeel a (verkoop ter voorkoming van onteigening), zoals hiervoor omschreven in paragraaf 3.2.; zie met name 3.2.2.

3.3.3. Besluit op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu

Om een te ruime reikwijdte van het begrip overheidsingrijpen te voorkomen, worden alleen besluiten of regelingen van publiekrechtelijke rechtspersonen die zien op '*ruimtelijke ordening, natuur of het milieu*' als overheidsingrijpen aangemerkt, althans als zij leiden tot de in onderdeel b bedoelde beperking. Onder de besluiten op de drie genoemde gebieden vallen in ieder geval:

- Gemeentelijke bestemmingsplannen;
- Provinciale inrichtings- of reconstructieplannen die verband houden met de natuurontwikkeling in het kader van de ecologische hoofdstructuur;
- 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 c.q. regelingen kunnen onder die omschrijving vallen. Voor de toepassing van onderdeel b zal wel altijd moeten worden beoordeeld of sprake is van een in dat onderdeel omschreven beperking.

Zoals door mij is toegezegd bij de parlementaire behandeling van artikel 3.54, twaalfde lid, van de Wet IB 2001 zal ik aan de hand van praktijkervaringen met het verruimde begrip overheidsingrijpen ook nagaan of het wenselijk is om te zijner tijd bij een volgende wijziging van het beleidsbesluit een uitgebreidere inventarisatie op te nemen van de meest voorkomende vormen van besluiten als bedoeld in onderdeel b. Daarbij zal ik zo mogelijk nader aangeven onder welke voorwaarden en in welke stadia van plan- en besluitvorming deze als overheidsingrijpen kunnen worden aangemerkt.



3.3.4. Mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding 'in belangrijke mate beperkt'

In de wettelijke omschrijving is rekening gehouden met de situaties waarin een onderneming op meer dan één locatie actief is. In dat geval kan het zijn dat er voor de onderneming als geheel geen sprake is van overheidsingrijpen dat de onderneming in belangrijke mate beperkt, maar dat daar wel sprake van is voor een gedeelte van de onderneming, bijvoorbeeld een bepaalde vestiging. In dat geval kan de vervreemding van bedrijfsmiddelen van andere vestigingen niet meeliften. Anders gezegd, voor de laatstgenoemde vervreemding is dan geen sprake van overheidsingrijpen.

Wanneer geen sprake is van verschillende vestigingen en 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 een 'in belangrijke mate beperkt' zijn. In dat geval geldt voor de gehele onderneming dat een vervreemding (of staking) een gevolg geacht wordt te zijn van overheidsingrijpen.

In gevallen waarin een besluit of regeling op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu voorziet in een geldelijke of in geld te waarden 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 een 'in belangrijke mate beperkt' zijn.

Bij het antwoord op de vraag of sprake is van een 'in belangrijke mate beperkt', kan worden uitgegaan van een percentage van 30. Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een zodanige beperking ligt het 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 die een beroep doet op onderdeel b zal aannemelijk moeten maken dat *als gevolg van* een daarin bedoeld besluit sprake is van een in onderdeel b omschreven beperking. Dit betekent dat de mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding van de onderneming in de huidige vorm (dus qua soort activiteiten) op de huidige locatie direct na het in onderdeel b bedoelde besluit moeten worden vergeleken met die direct voorafgaand aan dat besluit. 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. De belastingplichtige zal – door overlegging van daarop betrekking hebbende stukken – moeten onderbouwen dat en waarom sprake is van de in onderdeel b omschreven beperking. Waar twijfel mogelijk is, zal de inspecteur dit met enige soepelheid beoordelen.

Als een in onderdeel b bedoeld besluit niet leidt tot een 'in belangrijke mate beperkt' zijn, kan desalniettemin sprake zijn van overheidsingrijpen, maar dan op grond van artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Dit omdat verkoop plaatsvindt aan een publiekrechtelijke rechtspersoon die – nadat aan de daartoe gestelde vereisten is voldaan – tot onteigening bevoegd is (zie paragraaf 3.2.2).

3.3.5. Vervreemding binnen drie jaar na besluit van 3.54, twaalfde lid, onderdeel b.

In artikel 3.54, dertiende lid, van de Wet IB 2001 is vastgelegd dat een vervreemding van bedrijfsmiddelen geacht wordt 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. Dit om discussies te voorkomen over de vraag of vervreemding van bedrijfsmiddelen een gevolg is van overheidsingrijpen.

Latere vervreemdingen kunnen slechts worden aangemerkt als overheidsingrijpen 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. De belastingplichtige moet dit aannemelijk maken.

Bij 'bijzondere omstandigheden' valt te denken aan omstandigheden die buiten de invloedssfeer, althans de macht van de belastingplichtige liggen. Een 'begin van uitvoering' kan bijvoorbeeld blijken uit een koopcontract ter zake van nieuwe bedrijfsmiddelen of een nieuwe onderneming, waarbij de oude bedrijfsmiddelen c.q. 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, van de Wet IB 2001.

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. Een voorbeeld hiervan is 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, twaalfde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 gaat dan pas lopen op het moment dat, in dit voorbeeld, de gemeente een dergelijk bestemmingsplan vaststelt. Bij vervreemding



vooraangaand aan die vaststelling zal beoordeeld moeten worden of die vervreemding mogelijk valt onder de reikwijdte van het twaalfde lid, onderdeel a, zoals hiervoor omschreven in paragraaf 3.2.; zie met name paragraaf 3.2.2.

De verruiming van overheidsingrijpen per 1 januari 2008 kan ook betrekking hebben op vervreemding van bedrijfsmiddelen na 31 december 2007 die verband houden met een besluit als bedoeld in onderdeel b. waarvan de datum van inwerkingtreding minder dan drie jaar vóór 1 januari 2008 ligt.

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

3.4.1. Bij AMvB aangewezen regelingen

De in artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 aangewezen regelingen zijn opgenomen in artikel 12a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (hierna: art. 12a Uitv. besluit). Sinds 9 maart 2007 is de Regeling beëindiging veehouderijtakken al met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 aangewezen.

Het besluit van 3 september 2007, Stb. 2007, 328, houdende aanpassing van art. 12a Uitv. Besluit, wijst een aantal provinciale regelingen met betrekking tot verplaatsing van intensieve veehouderijen aan als een vorm van overheidsingrijpen in de zin van artikel 3.64, vierde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001. In dat besluit is voorzien in inwerkingtreding bij koninklijk besluit en in de mogelijkheid van terugwerkende kracht. Het is echter gebleken dat verlening van terugwerkende kracht niet mogelijk is. Het besluit van 31 maart 2008, Stb. 2008, 110, tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van het Besluit van 3 september 2007, is uitgegeven op 15 april 2008, zodat de inwerkingtreding van alle in artikel 12a, letter b, Uitv. Besluit opgenomen regelingen is bepaald op 16 april 2008.

Wat betreft de provincie Noord-Brabant is de in het besluit van 3 september 2007 vermelde Subsidie-regeling Verplaatsingskosten Intensieve Veehouderijen 2005 ingetrokken en vervangen door de Subsidieregeling Verplaatsingskosten Intensieve Veehouderijen 2006. Daarnaast geldt er een Beleidsregeling Intensieve Veehouderij 2005. De hiervoor noodzakelijke aanpassing van het Uitv. besluit is geregeld in artikel IX van het aanpassingsbesluit Algemene douanewet, Stb 2008, 289. De inwerkingtreding hiervan vindt plaats bij koninklijk besluit na goedkeuring door de Europese Commissie.

3.4.2. Mogelijk overheidsingrijpen vóór inwerkingtreding AMvB

Volgens artikel 3.54, twaalfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 is pas sprake van overheidsingrijpen als de regelgeving die leidt tot de herstructurering van een bedrijfstak, bij algemene maatregel van bestuur is aangewezen. Zolang dat niet het geval is, kan alleen sprake zijn van overheidsingrijpen op grond van een besluit dat leidt tot een beperking als bedoeld in onderdeel b (met ingang van 1 januari 2008 in werking getreden) dan wel van op grond van een (verkoop ter voorkoming van) onteigening als bedoeld in onderdeel a (vóór 1 januari 2008 opgenomen in artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001).

3.5. Overheidsingrijpen en niet gehele staking.

Artikel 3.64 van de Wet IB 2001 kan alleen dan worden toegepast als de gehele onderneming wordt gestaakt. Dit artikel is ingevoerd omdat de regeling van de HIR zich niet over de ondernemingsgrens uitstrekt. Als in een geval van overheidsingrijpen als omschreven in artikel 3.54, twaalfde lid, van de Wet IB 2001 niet de gehele onderneming wordt gestaakt, is de regeling van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 van toepassing; in het bijzonder het negende en het tiende lid van dit artikel.

3.6. Gevolgen van kwalificatie overheidsingrijpen voor pachtrecht.

Een pachtrecht voor de verkrijging waarvan, 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 'bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven'. In dat geval is dat pachtrecht een 'zodanig' bedrijfsmiddel als bedoeld in artikel 3.54, tiende lid, van de Wet IB 2001. Dit betekent dat in een geval van overheidsingrijpen de vergoeding voor de ontbinding van de overeenkomst waarbij het pachtrecht om niet is verkregen, kan worden afgeboekt op de aanschaffingskosten van de elders in eigendom verworven grond, voor zover deze vergoeding is aan te merken als een vergoeding wegens vermogensschade. 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, nr. 25 568, BNB 1990/90*.



3.7. Verkoop verhuurd melkquotum

Per 1 januari 2004 is het verhuren van melkquotum aan banden gelegd. Met ingang van die datum moet het melkquotum grotendeels door de eigenaar zelf worden gebruikt, anders vervalt het quotum. Verkoop van een melkquotum in verband met bedoelde maatregel is geen gevolg van een vorm van overheidsingrijpen als omschreven in artikel 3.54, twaalfde lid.

3.8. 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 in de zin van artikel 3.54 van de Wet IB 2001. De bestemmingswijziging is immers niet door de overheid, maar door of door toedoen van de belastingplichtige zelf geïnitieerd.

3.9. Overheidsingrijpen en (gehele) staking, met mogelijk vroegtijdige herinvestering

Als overheidsingrijpen leidt tot beperkte aanpassingen in de bedrijfsvoering (vervreemdingen van en herinvesteringen in bedrijfsmiddelen) kan de HIR worden gebruikt, inclusief de in het negende en tiende lid van artikel 3.54 van de Wet IB 2001 opgenomen versoepeling van de eis dat de nieuwe bedrijfsmiddelen eenzelfde economische functie moeten vervullen als de vervreemde bedrijfsmiddelen.

Bij staking van de gehele onderneming, kan op grond van artikel 3.64 van de Wet IB 2001 de doorschuiving worden gebruikt. Deze regeling is per 1 januari 2008 aanzienlijk verruimd. Vóór die datum was een dergelijke doorschuiving alleen mogelijk ingeval van staking van de onderneming als gevolg van overheidsingrijpen. Inmiddels is die beperking tot situaties van overheidsingrijpen vervallen. Wel blijft het zo dat het bij staking van de onderneming belastingvrij gevormde geconserveerde inkomen via de systematiek van de HIR wordt afgeboekt op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de nieuwe onderneming. Artikel 3.64, tweede lid, van de Wet IB 2001 bepaalt namelijk dat bij deze afboeking artikel 3.54 van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing is. Dit geldt ook voor de leden van laatstgenoemd artikel die betrekking hebben op de boekwaarde-eis (tweede lid), op de eis van eenzelfde economische functie (vierde lid) en op herinvesteren vóór de vervreemding die leidt tot staking (elfde lid).

4. Ingetrokken regelingen

Het onderdeel 'Overheidsingrijpen' uit het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M, is met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken.

5. Inwerkingtreding van dit besluit

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

Den Haag, 16 december 2009

*De staatssecretaris van Financiën,
J.C. de Jager.*