



Belastingdienst

Belastingdienst/Kantoor Rotterdam



Midden- en kleinbedrijf
Kantoor Rotterdam

Bezoekadres

Laan op Zuid 45
Rotterdam

Correspondentieadres

Belastingdienst/kantoor Den Haag
Postbus 30206
2500 GE Den Haag

Doorkiesnummer

E-mailadres

Datum

29 april 2022

Team

Behandeld door

Ons kenmerk

Betreft: Beslissing Wob-verzoek

Geachte heer ,

Op 15 september 2021 ontving ik uw verzoek om informatie op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob).

Het is helaas niet gelukt om op tijd op uw Wob-verzoek te beslissen. Hiervoor bied ik u mijn excuses aan.

Wettelijk kader

Uitgangspunt van de Wob is dat er, in het belang van een goede en democratische bestuursvoering, voor degene die om informatie verzoekt een recht op openbaarmaking van de informatie bestaat. Bestaat die informatie niet, dan bestaat het recht op openbaarmaking hierop evenmin. De Wob verplicht niet tot het vervaardigen van informatie. Voor stukken die door middel van een Wob-verzoek opgevraagd kunnen worden, geldt dat de verstrekte informatie voor eenieder toegankelijk moet zijn en derhalve gepubliceerd moeten worden. Het bestuursorgaan kan openbaarmaking van de gevraagde informatie achterwege laten wanneer een of meer van de in de artikelen 10 en 11 van de Wob genoemde uitzonderingsgronden of beperkingen zich voordoen. Openbaarmaking dient voorts achterwege te blijven wanneer sprake is van een in een bijzondere wet opgenomen geheimhoudingsbepaling die daaraan in de weg staat.

Beoordeling van uw verzoek

In uw brief van 15 september 2021 verzoekt u op grond van de Wob om de volgende informatie:

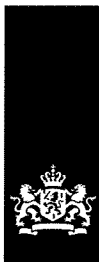
"Dit verzoek is opgesteld in het kader van de kwalificatie van een bedrijfsmiddel in de breedste zin des woords. Wij verzoek u om ons – in ieder geval – de volgende informatie/documenten te verstrekken:

- *Informatie/documenten betrekking hebbende op het intern beleid/ de standpuntbepaling van de Belastingdienst inzake de kwalificatie van een bedrijfsmiddel, al dan niet in samenhang met de herinvesteringsreserve. Indien zulk beleid er niet is, vernemen wij graag of thans zicht is op het opstellen van zulk beleid.*

Naar aanleiding van uw verzoek, maak ik de volgende mij beschikbare informatie gedeeltelijk openbaar, die u als bijlagen bij deze beschikking aantreft:

Bijlagen

Bijlage 1: 152130022 WKO/WKK-installatie afzonderlijk bedrijfsmiddel (werktuig) of behorend tot gebouw?
Bijlage 2: 11213029 Windturbines op een windmolenpark zijn afzonderlijke bedrijfsmiddelen
Bijlage 3: 4122130019 Bedrijfsmiddel of niet?
Bijlage 4: 192130037 HIR lang afschrijfbaar afboeken op niet afschrijfbaar
Bijlage 5: HIR en onvolledige vervanging / capaciteitskrimp bij beleggingspanden
Bijlage 6: Herinvesteringsreserve en fosfaatrechten
Bijlage 7: 152130011 Herinvesteringsreserve niet afschrijfbaar afboeken op lang afschrijfbaar



Bijlage 1: 152130022 WKO/WKK-installatie afzonderlijk bedrijfsmiddel (werktuig) of behorend tot gebouw?

Bijlage 2: 11213029 Windturbines op een windmolenpark zijn afzonderlijke bedrijfsmiddelen

Bijlage 3: 4122130019 Bedrijfsmiddel of niet?

Bijlage 4: 192130037 HIR lang afschrijfbaar afboeken op niet afschrijfbaar

Bijlage 5: HIR en onvolledige vervanging / capaciteitskrimping bij beleggingspanden

Bijlage 6: Herinvesteringsreserve en fosfaatrechten

Bijlage 7: 152130011 Herinvesteringsreserve niet afschrijfbaar afboeken op lang afschrijfbaar

Midden- en kleinbedrijf
Kantoor Rotterdam

Datum
29 april 2022

Gegevens in de bijlagen die herleidbaar zijn tot derden, kunnen niet openbaar worden gemaakt op grond van de wettelijke geheimhoudingsverplichting van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr). Artikel 67 van de Awr is een bijzondere openbaarmakingsregeling, welke prevaleert boven de Wob. Waar van toepassing heb ik deze gegevens die herleidbaar zijn tot derden onleesbaar gemaakt onder vermelding van 'A'.

Beslissing

Met de openbaarmaking van de in de bijlagen opgenomen informatie, wijs ik uw verzoek gedeeltelijk toe.

Openbaarmaking

De door u gevraagde informatie wordt aan u bij dit besluit verstrekt. Daarnaast wordt een geanonimiseerde versie van dit Wob-besluit enkele werkdagen na toezending gepubliceerd op de website www.rijksoverheid.nl.

Ik vertrouw erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd.

Hoogachtend,
De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,
namens deze,

De directeur van Belastingen MKB,
Namens deze,

Rechtsmiddelverwijzing

Deze brief is een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. Op grond van deze wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dagtekening van deze brief een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift kan worden verzonden naar het volgende adres:

De staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst
P/a Belastingdienst MKB Rotterdam
Postbus 30206, 2500 GE Den Haag

Het bezwaarschrift moet door u zijn ondertekend en ten minste uw naam en adres, een dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de grond(en) van het bezwaar bevatten.

152130022 WKO/WKK-installatie afzonderlijk bedrijfsmiddel (werktuig) of behorend tot gebouw?

Vraag:

Is een WKO/WKK-installatie een afzonderlijk bedrijfsmiddel (werktuig) of behoort deze tot het gebouw?

Antwoord:

Uit de WOZ-beschikking blijkt of de WKO/WKK-installatie bij de waardebepaling van het gebouw als werktuig is aangemerkt. Indien belastingplichtige wil vaststellen of bij de waardebepaling de WKO/WKK installatie als werktuig is aangemerkt zal de gemeente moeten worden benaderd als dit niet kan worden afgeleid uit de WOZ-beschikking van de onroerende zaak waar de WKO/WKK installatie onderdeel van uitmaakt. De Belastingdienst speelt bij de vaststelling verder geen rol.

Beschouwing

Artikel 3.30a bepaalt dat afschrijving op een gebouw slechts mogelijk is indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde daarvan. De bodemwaarde van een gebouw wordt bepaald door de WOZ-waarde van het gebouw. De WOZ-waarde van een gebouw is de volgens de Wet waardering onroerende zaken bij beschikking vastgestelde waarde (art 3.30a, vierde lid, Wet IB 2001). Artikel 1 Wet waardering onroerende zaken bepaalt dat het college van burgemeester en wethouders belast is met de uitvoering van deze wet. Bij de uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken staat dit college, dus de gemeente, onder het toezicht van de Waarderingskamer. De gemeente bepaalt de waarde van de onroerende zaak en stelt deze waarde vast bij een voor bezwaar vatbare beslissing. Artikel 18 Wet waardering onroerende zaken geeft aan dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld ingevolge welke bij de waardebepaling buiten aanmerking wordt gelaten de waarde van onroerende zaken of onderdelen daarvan, indien die waarde geen onderdeel uitmaakt van de grondslag van de belastingen. Dit betekent niet dat deze onroerende zaken geen onderdeel van de onroerende zaak uitmaken. Deze zaken, zoals werktuigen of cultuurgrond, maken gewoon onderdeel uit van de onroerende zaak. Pas bij de waardebepaling en – vaststelling worden deze objecten (of delen ervan) buiten de waarde gelaten. Artikel 2, lid 1 letter e van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken bepaalt dat bij de bepaling van de waarde buiten aanmerking wordt gelaten de waarde van werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken. De gemeente stelt met andere woorden bij de bepaling van de WOZ-waarde vast of sprake is van een werktuig. In artikel 3.30a Wet IB 2001 lid 2 wordt voor een werktuig een identieke definitie gegeven als genoemde Uitvoeringsregeling. De Wet IB 2001 en de Wet waardering onroerende zaken definiëren een werktuig dus op dezelfde wijze. De kennisgroep sluit voor de vraag of een WKO/WKK installatie als een werktuig zoals in artikel 3.30a Wet IB 2001 bedoeld aan bij de Wet waardering onroerende zaken. De vraag of bij de waardebepaling van het object op basis van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaak de WKO/WKK niet in de waardebepaling is meegenomen zal door de gemeente dienen te worden beantwoord. Belastingplichtige zal zich dus tot de gemeente dienen te wenden als dit niet is af te leiden uit de WOZ-beschikking. Is de WOZ-waarde bepaald inclusief de WKO/WKK installatie, dan geldt voor de Wet IB 2001 de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a. Is de WOZ-waarde bepaald exclusief de WKO/WKK installatie, dan is deze installatie als werktuig aangemerkt en vormt voor de Wet IB 2001 een afzonderlijk bedrijfsmiddel.

11213029 Windturbines op een windmolenpark zijn afzonderlijke bedrijfsmiddelen

Vraag:

Is de investering in een windmolenpark (op zee) aan te merken als de investering in één bedrijfsmiddel, of als investeringen in windmolens (hierna: windturbines) en dus in zelfstandige bedrijfsmiddelen?

Antwoord:

Een windmolenpark bestaat uit even zoveel bedrijfsmiddelen als er windturbines. Een windmolenpark bestaat uit even zoveel bedrijfsmiddelen als er windturbines.

Beschouwing:

Artikel 3.30 Wet IB 2001 definieert bedrijfsmiddelen als "goederen die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt" (een codificatie van Hoge Raad, 11-03-1953, 11 214, BNB 1953/119). Omdat de exploitatie van de windturbines c.q. het windmolenpark de bedoeling van belastingplichtige is, is het buiten twijfel dat er van één bedrijfsmiddel of meerdere bedrijfsmiddelen sprake is.

Op grond van Hoge Raad, 23-04-2010, 08/04843, BNB 2010/244 blijkt dat het investeren in één windturbine (van een zekere omvang, waarvan aangenomen mag worden dat die omvang hier ook aan de orde is) voor de IB al kwalificeert als een onderneming.

De jurisprudentie noemt ter beoordeling overigens de volgende criteria. We noemen in willekeurige volgorde :

Zelfstandigheid

Uit Hoge Raad, 24-11-1954, 11 994, BNB 1955/27 en Hoge Raad, 30-09-1959, 14 012, BNB 1959/354 blijkt dat zelfstandige onderdelen als bedrijfsmiddel kunnen kwalificeren. Vaststaat dat elke windturbine op zich zelfstandig kan functioneren.

Wijze van gebruik

Uit Hoge Raad, 01-12-1954, 12 016, BNB 1955/20 blijkt dat de wijze van gebruik een aanwijzing kan zijn. Zeker in combinatie met de hiervoor genoemde zelfstandigheid (vgl. Hoge Raad, 17-12-1997, 32 511, BNB 1998/113). In beginsel levert elke windturbine afzonderlijk stroom, dus functioneert zelfstandig.

Het spraakgebruik

Hoge Raad, 02-09-1987, 23 939, BNB 1987/291 noemt het spraakgebruik als criterium. Van Dale omschrijft een windmolenpark als een terrein met windturbines, die energie opwekken. Dus de afzonderlijke delen. Daarom is er ook dan sprake van afzonderlijke bedrijfsmiddelen.

Verkeersopvatting

Gelet op Hoge Raad, 29-05-1985, 22 739, BNB 1985/234 en Hoge Raad, 06-06-1984, 22 425, BNB 1984/267 is elke windturbine naar de verkeersopvatting als een zelfstandige entiteit aan te merken. In beginsel zal elke windturbine immers afzonderlijk overdraagbaar zijn.

Dienstbaar aan elkaar

In Hoge Raad, 14-08-1985, 22 807, BNB 1985/332 en Hoge Raad, 04-01-1989, 25 052, BNB 1989/46 stelt de Hoge Raad dat goederen één bedrijfsmiddel vormen wanneer zij onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar aan elkaar zijn.

Uit Hoge Raad, 26-11-1986, 23 599, BNB 1987/24 volgt dat er van één bedrijfsmiddel sprake is, wanneer de goederen onderling dienstbaar zijn én de onderlinge band kan worden doorbroken.

Verdere ondersteuning ontleen we voorts aan:

1. Hof Leeuwarden, 20-09-1967, 261/67, BNB 1968/91 heeft beslist dat in een rundveestapel ieder stuk vee als een afzonderlijk bedrijfsmiddel moet worden beschouwd;
2. Hoge Raad, 28-06-1989, 25 561, BNB 1989/249 over een viertal verhuurde gebouwen. Zij zijn tezamen als één bedrijfsmiddel aan te merken.

Conclusie Gelet op het vorenstaande valt elke windmolen als een afzonderlijk bedrijfsmiddel aan te merken. Gelet op de zelfstandigheid, de wijze van gebruik, het spraakgebruik, de verkeersopvatting, het feit dat er bedrijfseconomisch niet van één geheel kan worden gesproken en er geen onderlinge dienstbaarheid aan elkaar is.

N.B. Mogelijk is op grond van het volgende criterium tóch sprake van één bedrijfsmiddel.

In bedrijfseconomisch opzicht een geheel

In Hoge Raad, 18-04-1990, 26 100, BNB 1990/164 verwerpt de Hoge Raad het cassatieberoep tegen het door het gerechtshof gebruikte criterium in bedrijfseconomisch opzicht een geheel (zie r.o. 6.8.). Daarvan is, aldus het hof, sprake wanneer onderdelen "bouwtechnisch onlosmakelijk" met elkaar verbonden zijn. Als aannemelijk is dat de windturbines niet onderling bouwtechnisch onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn, is daarvan geen sprake is. Dan is er volgens ons ook geen sprake van een bedrijfseconomisch geheel.

In lijn hiermee lijkt ook Hof Leeuwarden, 20-01-1989, 633/88, BNB 1990/172 over de investering in een bungalowpark (vakantiebungalows, supermarkt, restaurant en snackbar), mogelijk tot een ander oordeel te leiden. Met name het gearceerde deel van de overweging van het hof. Dat overweegt: "Fysiek niet direkt met elkaar verbonden en zeer wel van elkaar te onderscheiden activa, welke, gelijk in casu, door de uiteindelijke gebruiker afzonderlijk bruikbaar zijn en worden gebruikt en met welk gebruik deze gebruiker telkens van elkaar te onderscheiden behoeften bevredigt, dienen wellicht behoudens hier niet ter zake doende uitzonderingen, te worden aangemerkt als afzonderlijke bedrijfsmiddelen (...)".

122130019 Bedrijfsmiddel of niet?

Vraag:

Bezit een Dienstverlener, die de diensten en bijbehorende installaties inkoopt bij een Serviceverlener en deze verkoopt aan een afnemer uit dezen hoofde bedrijfsmiddelen? Het antwoord wordt gevraagd i.v.m. de Energie-investeringsaftrek.

Antwoord:

Nee. De Dienstverlener levert prestaties in de vorm van het verkopen van installaties en diensten aan derden. Van deze installaties, heeft niet hij maar de Dienstafnemer de economische eigendom.

Relevante feiten

Een Dienstverlener verzorgt de energie-investeringen in een gebouw van de eigenaar (Dienstafnemer) zodat die niet zelf hoeft te investeren in gespecialiseerde kennis en kostbare installaties. De Dienstverlener verkrijgt hiervoor een (juridisch) gebruiksrecht met betrekking tot het gebouw op basis waarvan zij de energiebesparende aanpassingen kan doen en onderhouden.

Op haar beurt zal de Dienstverlener overeenkomsten aangaan met derden voor de leverantie, installatie en onderhoud van de energiebesparende aanpassingen.

De Dienstverlener brengt hiervoor een vergoeding aan de eigenaar van het gebouw in rekening.

De looptijd van de overeenkomst tussen Dienstverlener en de eigenaar van het gebouw is 15 jaar. Na afloop van deze periode vallen de energie-investeringen die Dienstverlener in het gebouw heeft gedaan om niet toe aan de eigenaar van het gebouw.

Er zijn twee contracten tussen de Verkoper van de installatie en de Serviceverlener en A BV, en één contract tussen de Dienstverlener en de eigenaar van het gebouw (de Dienstafnemer).

Wat wordt geleverd?

Uit het Termsheet ESCO Contract blijkt het volgende: De prestatie wordt omschreven als een Dienst: verbetering van het energieverbruik, onder Invulling Dienst wordt dit ingevuld met energiebesparende maatregelen, investeringen en onderhoud.

De contractduur is 15 jaar, de overeenkomst kan tussentijds niet worden opgezegd. Er wordt een vergoeding per maand voor het verlenen van de Dienst overeengekomen. Daarin is een servicevergoeding begrepen.

De betalingen voor de dienst ex servicevergoeding worden zeker gesteld door een bankgarantie voor de termijnen gedurende de eerste vijf jaar en een depot ter grootte van de NCW van alle verdere termijnen, verpand aan de Dienstverlener.

Dienstafnemer is aansprakelijk voor alle schade en dient de installaties mee te verzekeren. Bij verandering van eigendom heeft de Dienstverlener het recht de installaties te verwijderen en het contract te beëindigen. De schade door vroegtijdige beëindiging van het contract wordt vergoed door de Dienstafnemer.

De Dienstverlener heeft gedurende het contract de Eigendom van de installaties in juridische en/of economische zin. De dienstafnemer zal de installaties niet activeren op haar balans en geen EIA claimen. Aan het einde van de overeenkomst gaat de Eigendom over op Dienstafnemer.

Wat is het beeld dat door dit woud van bepalingen ontstaat?

De Dienstverlener verkoopt installaties en diensten aan de Dienstafnemer. De vergoeding voor de installaties maakt deel uit van de maandelijkse betaling, maar is daarin wel onderscheiden. De eerste vijf jaar wordt een maandelijkse betaling verricht, het restant wordt na vijf jaar ineens betaald. De installaties worden verzekerd door de Dienstafnemer.

Na vijftien jaar worden de installaties eigendom van de Dienstafnemer. De overdrachtsprijs na deze vijftien jaar is nihil. Ik neem aan dat de installaties na vijftien jaar zullen zijn afgeschreven en economisch verouderd zullen zijn. De Dienstverlener is overigens een Bank, die een financieringsfunctie vervult en die de installaties, evenals de servicediensten van leveranciers (serviceverleners, ter zake vaktechnisch deskundigen) inkoopt.

Het gehele economische belang, inclusief de risico's van waardeverandering en tenietgaan, bij de installaties - aan te duiden als 'economische eigendom' - is komen te berusten bij de Dienstafnemer (vergelijk voor lease BNB 1986/75). De feiten brengen mede dat de installaties niet kunnen worden gerekend tot de bedrijfsmiddelen waarin de Dienstverlener bij het drijven van haar onderneming heeft geïnvesteerd.

Contractueel komen de partijen overeen: Dienstverlener heeft gedurende het contract de eigendom van de installatie(s) in juridische en/of economische zin.

Voor fiscale doeleinden gaat de economisch eigendom van de Dienstafnemer vóór de juridische eigendom van de Dienstverlener, terwijl ook niet duidelijk is, gezien de aan de Dienstafnemer overgedragen rechten en plichten, wat de economische eigendom van de Dienstverlener zou inhouden.

Zijn de installaties en energiebesparende maatregelen aan het gebouw bedrijfsmiddelen? Uit de jurisprudentie blijkt dat kenmerk van een bedrijfsmiddel is dat het een zelfstandige functie in de onderneming vervult. Een fysiek installatie, roerend goed, is als regel een bedrijfsmiddel. Een energiebesparende maatregel aangebracht aan een gebouw wordt door natrekking eigendom van de eigenaar van het gebouw.

Indien door de huurder of pachter aan een onroerende zaak zodanige verbeteringen worden aangebracht, dat deze geheel in de onroerende zaak opgaan en daarvan een onderdeel gaan uitmaken ontstaat geen economische eigendom voor de huurder/pachter. Zo liet in HR 14 juni 1972, nr. 16 803, BNB 1972/166, een pachter verbeteringen aan de grond verrichten die bestonden uit het aanleggen van een weg en het aanbrengen van drainages. De Hoge Raad besliste dat niet gebleken was dat de aan het gepachte aangebrachte verbeteringen een zelfstandige onroerende zaak hebben doen ontstaan, waarvan de economische eigendom bij belanghebbende zou berusten.

Het vorenstaande betekent dat niet-individualiseerbare verbeteringen van een gehuurde of gepachte onroerende zaak bij de pachter of huurder niet tot de bedrijfsmiddelen kunnen behoren. Voor de toepassing van de investeringsaftrek had dit tot gevolg dat de door een eigenaar verrichte verbetering van zijn onroerende zaak wel tot investeringsaftrek zou leiden, maar de door een huurder verrichte verbouwing aan het gehuurde niet. De rechter is daarom de huurders en pachters tegemoetgekomen door de introductie van de rechtsfiguur van het economisch goed. Indien sprake is van belangrijke investeringen in het gehuurde of gepachte, verkrijgt het huur- of pachtrecht door deze investeringen een bijzondere waarde, waardoor dit huur- of pachtrecht wordt bestempeld tot een economisch goed, dat als een goed (bedrijfsmiddel) in de zin van art. 3.30 is te beschouwen. De aanschaffingskosten worden gevormd door de kosten die de huurder voor de investeringen heeft moeten maken. Zie HR 23 januari 1957, nr. 13 009, BNB 1957/68 (noot J. Hollander). (Mobach IB 2001 IB.3.2.18.E.f3.I Inleiding).

Laatstelijk in Besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, onderdeel 2.7, heeft de staatssecretaris bevestigd dat een waardevol huurrecht een bedrijfsmiddel is. Zo overwoog de HR 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" (HR 21 mei 1958, nr. 13571). 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).

Energiebesparende maatregel aangebracht aan een gebouw kunnen, in beginsel, als niet individualiseerbaar, niet tot de bedrijfsmiddelen behoren. Gelet op de contractuele bepalingen bij verandering van eigendom, kan voor de Dienstverlener niet van een waardevol recht worden gesproken, en dus niet van een economische goed en dus niet van een bedrijfsmiddel.

Conclusie

De Dienstverlener levert prestaties in de vorm van het verkopen van installaties en diensten aan derden. Van deze installaties, heeft niet hij maar de Dienstafnemer de economische eigendom.

PS 1 In het verlengde van dit standpunt ligt, dat de Dienstverlener slechts te vorderen termijnen op zijn balans opneemt.

PS 2 Ook deze opzet doet mij denken aan een grondslagleenconstructie: Serviceverlener/Verkoper leveren via Dienstverlener/Financier aan een Dienstafnemer. EIA komt bij de Dienstverlener.

HR, BNB 1957/68: dat toch belanghebbende het pand oningericht huurde en verplicht was het van een inrichting te voorzien en aan het einde van de huur met het gehuurde ook, zo de verhuurder dit wenste, de door hem aangebrachte inrichting aan dezen op te leveren zonder daarvoor vergoeding te ontvangen, maar belanghebbende hiertegenover het recht verkreeg deze inrichting gedurende den huurtijd in het gehuurde te gebruiken; dat bij een dergelijke belangrijke investering door den huurder het huurrecht een bijzondere waarde verkrijgt, die het stempelt tot een economisch goed, dat als zaak in den zin van art. 8 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 is te beschouwen, van welke zaak de aanschaffingskosten worden gevormd door de kosten, die de huurder aan het aanbrengen van de inrichting heeft moeten besteden; dat belanghebbende op deze zaak derhalve de vervroegde afschrijving van het derde lid van art. 8 mocht toepassen.

192130037 HIR lang afschrijfbaar afboeken op niet afschrijfbaar

Vraag:

Mag de herinvesteringsreserve (verder HIR) van artikel 3.54 Wet IB 2001 worden toegepast bij de aankoop van grond (niet afschrijfbaar) nadat een boekwinst is behaald met de verkoop van verhuurde panden (afschrijfbaar)? Vragensteller merkt op dat zowel de verkochte panden als de aan te kopen grond kwalificeren als bedrijfsmiddel.

Antwoord:

Ja, het is in beginsel mogelijk om, bij eenzelfde economische functie, een HIR gevormd door de verkoop van panden (afschrijfbaar bedrijfsmiddel) af te boeken op de aankoop van grond (niet afschrijfbaar bedrijfsmiddel). Of sprake is van eenzelfde economische functie is ter beoordeling aan de inspecteur.

Beschouwing

1. Voorafgaande opmerkingen

1.1 Voorwaarden voor vorming en toepassing van de HIR

Voor toepassing van de HIR bestaan meerdere vereisten:

- Het vervreemde dient een bedrijfsmiddel te zijn. Aangezien het hier gaat om panden bestemd voor de verhuur en niet om bij de eerste de beste gelegenheid te verkopen, gaat het hier om een bedrijfsmiddel.
- Het nieuw aan te schaffen / voort te brengen dient een bedrijfsmiddel te zijn. Het betreft hier grond met als doel deze te verhuren. Het gaat niet om grond met als doel deze weer te verkopen. Ook voor de grond is sprake van een bedrijfsmiddel.
- Er bestaat een voornemen tot herinvestering.
- Bij herinvestering in een bedrijfsmiddel waarop in meer dan 10 jaar of niet pleegt te worden afgeschreven dient het vervreemde bedrijfsmiddel ook in meer dan 10 jaar of niet te worden afgeschreven. Dat is hier het geval.
- Bij herinvestering in een bedrijfsmiddel waarop in meer dan 10 jaar of niet pleegt te worden afgeschreven dient sprake te zijn van eenzelfde economische functie.

Aan bovenstaande genoemde voorwaarden lijkt op basis van de casus te kunnen worden voldaan. Wel zal de kennisgroep de eis van eenzelfde economische functie hieronder nader toelichten.

1.2. Eenzelfde economische functie

Vragensteller vraagt niet specifiek naar een oordeel met betrekking tot 'eenzelfde economische functie'. Vragensteller meent dat hieraan wordt voldaan. Hieronder een deel van de argumentatie:

"Er vanuit gaande dat in het onderhavige geval de beleggingspanden worden vervangen door beleggingsgrond lijkt in principe ruimte om te spreken van eenzelfde economische functie. De verhuurde panden worden vervangen door verhuurde grond. In beide gevallen gaat het om het ontvangen van huurinkomsten. Derhalve lijkt aan de voorwaarde van het vervullen van eenzelfde economische functie in de onderneming te zijn voldaan. De Hoge Raad heeft hier echter nog niks over gezegd in het kader van het huidige artikel 3.54 Wet IB 2001. Wel is in HR 12 november 1975, BNB 1976/63 ten aanzien van het oude artikel 14 Wet IB 1964 (dat zag op de vervangingsreserve) door de Hoge Raad opgemerkt dat voor de toepassing van de vervangingsreserve ter belegging aangehouden grond dezelfde economische functie kan vervullen als ter belegging aangehouden panden. Voor nu wordt er vanuit gegaan dat dat het geval is."

Uit BNB 1976/63 (ook wel ECLI:NL:HR:1975:AX4129) volgt dat volgens de Hoge Raad het vervangen van grond door een bedrijfspand eenzelfde economische functie kan hebben. Het Hof had namelijk overwogen dat aan de vergelijking naar de aard tussen het vervreemde en het

vervangende bedrijfsmiddel in dit geval nog doorslaggevende betekenis moet worden toegekend. Volgens de Hoge Raad heeft het Hof door 'geen gewagmakende van andere voor de economische functie van bedrijfsmiddelen van belang zijnde factoren' hiermee een verkeerde toepassing gegeven aan artikel 14 IB 64, Dus niet alleen de aard van de bedrijfsmiddelen, maar ook andere factoren, welke voor de economische functie van de bedrijfsmiddelen van belang zijn, moeten in aanmerking worden genomen.

In BNB 2006/246 (ook wel ECLI:NL:HR:2006:AU8196) keurde de Hoge Raad goed dat sprake was een eenzelfde economische functie bij de vervanging van woonappartementen door bedrijfsunits. De Hoge Raad kijkt ook naar het doel van het bedrijfsmiddel binnen de onderneming.

Het begrip eenzelfde economische functie dient ruim te worden uitgelegd. Zoals vragensteller beargumenteert, blijft bij het vervangen van panden door grond in beide gevallen sprake van eenzelfde functie, namelijk verhuur. In BNB 2002/98, een eigen gebruik-situatie, kon worden voldaan aan economisch eenzelfde functie indien een nieuw verworven pand evenals een verkocht pand binnen de onderneming de functie vervult van het verschaffen van onderdak aan de bedrijfsactiviteiten. Daarnaast heeft de Hoge Raad in BNB 2006/246 in r.o. 3.3 overwogen: "Zoals de Hoge Raad heeft overwogen in (...) BNB 2002/98, blijkt uit de wetsgeschiedenis dat met betrekking tot het begrip vervanging een ruim standpunt dient te worden ingenomen. In aanmerking genomen het doel van de onderhavige onderneming - een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken - laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat het pand en de bedrijfsunits in de onderneming dezelfde economische functie vervullen". Deze arresten illustreren de wijze waarop de Hoge Raad het begrip 'eenzelfde economische functie' uitlegt; ruim.

Aangezien het in deze casus grond en panden betreft beide met het oog op verhuur zal daarom waarschijnlijk aan de eis van eenzelfde economische functie kunnen worden voldaan.

Volgens de Hoge Raad in BNB 2006/246 moet zoals hiervoor aangegeven het doel van de onderneming in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of er sprake is van eenzelfde economische functie. Daarbij staat de Hoge Raad een ruime uitleg voor van het begrip 'zelfde economische functie'. Maar ook die ruime uitleg heeft volgens de kennisgroep z'n grenzen. Zie daarover punt 5.5 en 5.6 van de Conclusie van de A-G in BNB 2006/246. Eén van de voorbeelden die de A-G geeft, is dat wellicht geldt dat in de situatie dat er een substantieel verschil is in het netto rendement dit een aanwijzing vormt dat de belegger heeft gekozen voor een ander soort werkzaamheid. Er kan dan niet worden voldaan aan de eis van economisch eenzelfde functie. In punt 5.6 van zijn Conclusie geeft de A-G nog een paar andere voorbeelden.

1.3 Bij eigen gebruik

Wel zal in een andere casus met eigen gebruik kritisch moeten worden gekeken of wordt voldaan aan de eis van eenzelfde economische functie. In ECLI:NL:HR:2009:BK5192 deed de Hoge Raad een verzoek om cassatie af met een verwijzing naar artikel 81 RO. Het ging hier om een zaak waarin belanghebbende een perceel grond verkocht (met als doel het uiteindelijk uitbreiden van bedrijfsactiviteiten) en een HIR wilde vormen voor een nieuw aan te schaffen bedrijfshal. Hierin werd door rechtbank geoordeeld dat geen sprake was eenzelfde economische functie. Ondanks dat art. 81 RO geen expliciete goedkeuring is van de uitspraak van de rechtbank, geeft dit wel aan dat de uitspraak niet kennelijk onjuist is. Dit betreft echter onroerend goed voor eigen gebruik, niet voor verhuur.

2. Afboeken HIR lang afschrijfbaar op niet afschrijfbaar

2.1. Tekst van de wet

Art. 3.54 lid 4 Wet IB 2001 luidt als volgt:

"Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, vindt afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen."

Op basis van deze tekst bestaat het onderscheid tussen lang afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen niet (ook wel 'duurzame bedrijfsmiddelen' genoemd).

Op basis van de wettekst zal een HIR gevormd door vervreemding van een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel kunnen worden afgeboekt op de aanschaf van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven, mits sprake is van eenzelfde economische functie.

2.2. Doel van de HIR

Volgens de Memorie van Toelichting bij artikel 3.54 (MvT, Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 3, blz. 31.) is de ratio van het onderscheid tussen de verschillende soorten bedrijfsmiddelen het volgende:

"Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, is in het vierde lid bepaald dat afboeking van de herinvesteringsreserve op deze bedrijfsmiddelen slechts plaatsvindt voor zover de herinvesteringsreserve is gevormd door vervreemding van bedrijfsmiddelen die eenzelfde economische functie in de onderneming vervullen als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen. Hiermee wordt voorkomen dat een stille reserve in een afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt doorgeschoven naar een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, waardoor de realisatie van de stille reserve voor vrijwel onbepaalde tijd zou kunnen worden uitgesteld. Niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen zijn bijvoorbeeld grond en bepaalde immateriële vaste activa zoals sommige merkenrechten en octrooien.

Voorts wordt voorkomen dat een stille reserve in een bedrijfsmiddel met een korte afschrijvingsduur, die gedurende die korte periode wordt gerealiseerd, kan worden doorgeschoven naar een bedrijfsmiddel met een afschrijvingsduur van meer dan tien jaar en daarmee gedurende een (aanzienlijk) langere periode wordt gerealiseerd. In de praktijk zal dit vooral van betekenis zijn voor onroerende zaken, schepen, vliegtuigen en immateriële activa.

Ook wordt een verschuiving van stille reserves binnen de groep bedrijfsmiddelen met een lange afschrijvingsduur voorkomen."

Het is niet de bedoeling geweest om de HIR van toepassing te laten zijn in situaties waarin sprake is van een significant andere afschrijvingsduur dan het vervreemde bedrijfsmiddel. Hierin speelt mee het risico op uitstel van belastingheffing. Zo is het wel mogelijk om een HIR gevormd door vervreemding van een duurzaam bedrijfsmiddel af te boeken op een niet-duurzaam bedrijfsmiddel. Ook heeft de kennisgroep in een eerdere kennisgroepvraag (nr. 152130011) aangegeven dat het mogelijk is om een HIR gevormd als vervreemding van een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel aangewend kan worden voor een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Bovendien heeft de kennisgroep hierbij aangegeven dat zij hiermee expliciet geen goedkeuring geeft voor een situatie andersom (zoals deze).

De wetgever heeft echter, zoals beschreven in paragraaf 3.1, deze bedoeling niet (volledig) verwoord in de wetstekst. Op basis van de wettekst is het mogelijk om een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel te vervangen door een niet afschrijfbaar bedrijfsmiddel. De wetgever had bijvoorbeeld eenvoudig in de wet kunnen opnemen: 'het is niet mogelijk om een bedrijfsmiddel waarop wordt afgeschreven te vervangen door een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven'. Wat hierbij ook meespeelt is het (toen ook al) bestaan van ECLI:NL:HR:1975:AX4129. Een arrest waarin de Hoge Raad oordeelde dat vergelijking van de aard van de bedrijfsmiddelen (grond – pand) niet doorslaggevend was. De wetgever had hier dan ook relatief eenvoudig op kunnen inspelen.

Met behulp van het criterium 'economisch eenzelfde functie' heeft de wetgever gemeend het doorschuiven van stille reserves te kunnen voorkomen.

3. Jurisprudentie

3.1. Jurisprudentie met betrekking tot lang afschrijfbaar naar niet afschrijfbaar of andersom

ECLI:NL:GHSHE:2019:4057

Belanghebbende vormt ten aanzien van de verkoop van een perceel grond een HIR. Later wordt een bedrijfshal gebouwd, waarvan het Hof van oordeel is dat hierop in meer dan tien jaar wordt afgeschreven. Afboeking van de HIR kan slechts plaatsvinden voor zover de hal binnen de

onderneming eenzelfde economische functie vervult als het verkochte perceel. In casu is dit laatste niet het geval, het Hof merkt het perceel aan als belegging.

ECLI:NL:HR:2009:BK5192

Belanghebbende verkoopt een perceel grond en vormt een HIR. Later koopt zij een bedrijfshal en boekt de HIR af op de bedrijfshal. Belanghebbende betoogd dat de eis van eenzelfde economisch functie hier niet van toepassing is, omdat de bedoeling van de wetgever voor het invoeren van deze bepaling ligt in het voorkomen dat een stille reserve in een afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt doorgeschoven naar een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Zowel de rechtbank als de Hoge Raad geven aan dat de wettekst duidelijk is en dat de eis van eenzelfde economische functie wel van toepassing is. De Hoge Raad geeft tevens aan dat dit niet afwijkt van de bedoeling van de wetgever.

ECLI:NL:GHEE:1998:AV9011

Belanghebbende heeft na de verkoop van panden (voor de verhuur) nieuwe panden gekocht alsmede percelen bouwgrond. In r.o. 5.6 toets het hof of deze percelen dezelfde economische functie vervullen binnen de onderneming als de panden. Gezien het doel om deze percelen, eventueel met de daarop te bouwen huizen, snel weer te verkopen oordeelt het gerechtshof Leeuwarden dat de vervangingsreserve niet kan worden toegepast. Het gerechtshof heeft geen oordeel gegeven met betrekking tot het verschil in afschrijvingsduur (voor de vervangingsreserve bestonden de in de HIR gestelde categorieën ook nog niet).

ECLI:NL:HR:1975:AX4129

Belanghebbende verhuurt / verpacht haar onroerende goederen. Zij vervreemd een stuk grond en vervangt deze met een gebouw en woonhuizen. De Hoge Raad oordeelt dat voor het antwoord op de vraag of hier van vervanging kan worden gesproken niet het verschil in aard tussen de vervreemde en verworven bedrijfsmiddelen van beslissende betekenis is. Ook andere factoren, welke voor de economische functie van de bedrijfsmiddelen van belang zijn, dienen in aanmerking te worden genomen.

3.2 Enkele overige relevante arresten

ECLI:NL:HR:1984:AW8412

Belanghebbende heeft een vervangingsreserve gevormd bij de verkoop van 10 woningen en aangewend op de aankoop van 18 woningen. De Hoge Raad geeft aan dat het verschil in waarde geen betekenis vormt bij de bepaling of sprake is van eenzelfde economische functie. Ook hier wordt het begrip 'eenzelfde economische functie' ruim uitgelegd.

ECLI:NL:HR:2006:AU8196

Belanghebbende heeft een pand met twee verhuurde woningen verkocht en de vervangingsreserve (voorloper van de HIR) aangewend voor de aankoop van te verhuren bedrijfsunits. De Hoge Raad geeft aan dat hier sprake is van eenzelfde economische functie. Blijkens de wetsgeschiedenis dient verder met betrekking tot het begrip vervanging een ruim standpunt te worden ingenomen.

4. Conclusie

Op basis van de wetsgeschiedenis is het niet de bedoeling dat een HIR die is gevormd als gevolg van de vervreemding van een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt afgeboekt op een niet afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Op deze manier wordt namelijk belasting extra lang uitgesteld. Met behulp van het criterium 'economisch eenzelfde functie' heeft de wetgever gemeend het doorschuiven van stille reserves te kunnen voorkomen.

De wetgever heeft gekozen voor een wettekst waarin geen onderscheid bestaat tussen lang afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. Dit onderscheid wel (duidelijk) maken was daarnaast relatief eenvoudig geweest (bijvoorbeeld: 'het is niet mogelijk om een bedrijfsmiddel waarop wordt afgeschreven te vervangen door een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven'). Bovendien bestond toen al het arrest van ECLI:NL:HR:1975:AX4129.

Op basis van de wettekst bestaat ook geen reden om aan te nemen dat lang afschrijfbaar en niet afschrijfbaar twee separate categorieën zijn. Volgens de wettekst is het mogelijk om een HIR gevormd door de vervreemding van een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel af te boeken op de aanschaf van een bedrijfsmiddel waarop niet pleegt te worden afgeschreven, mits sprake is van economisch eenzelfde functie. Dit laatste wordt ruim opgevat, maar er zijn grenzen.

HIR en onvolledige vervanging / capaciteitsinkrimping bij beleggingspanden

Vraag:

Feiten Aan- en verkoop onroerende zaken De feiten zijn – gestileerd weergegeven – als volgt. BV X (hierna: belanghebbende) verkoopt in 2005 beleggingsvastgoed met een boekwaarde van € [A] voor een bedrag van € [A]. De boekwinst bedraagt dus € [A]. Deze boekwinst wordt ondergebracht in een herinvesteringsreserve (artikel 3.54, lid 1, Wet IB 2001). In 2008 koopt belanghebbende vier panden. Drie van deze panden hebben het karakter van voorraad. Daarop kan de HIR dus niet worden afgeboekt. Het vierde pand kwalificeert als bedrijfsmiddel (beleggingsvastgoed). Dit vierde pand is aangekocht voor een bedrag van € [A]. Vragen 1. Boekwaarde-eis Of en in hoeverre kan de HIR van € [A] op het aankoopbedrag van € [A] worden afgeboekt? 2. Doel en strekking HIR Zijn de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 (bij onvolledige vervanging kan een evenredig deel van de HIR worden afgeboekt) in strijd met doel en strekking van de HIR? 3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed Kan bij een vennootschap met beleggingsvastgoed, wel sprake zijn van capaciteitsinkrimping? Is niet veeleer sprake van een andere aanwending van vrijgekomen vermogen? 4. Begrip capaciteitsinkrimping Wat wordt verstaan onder capaciteitsinkrimping?

Antwoord:

1. Boekwaarde-eis Gelet op de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011, BLKB 2011/2061, wordt in de situatie van verhuurde panden bij capaciteitsinkrimping / onvolledige vervanging de boekwaarde-eis gerelateerd aan de aankoopprijs ten opzichte van de verkoopopbrengst. In dit geval is de in aanmerking te nemen boekwaarde (€ [A]) op de aanschaf van het vierde pand kan daarom een HIR worden afgeboekt van (€ [A]). 2. Doel en strekking HIR De bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 (bij onvolledige vervanging kan een evenredig deel van de HIR worden afgeboekt) zijn niet in strijd met doel en strekking van de HIR. 3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed Bij een vennootschap met beleggingsvastgoed kan sprake zijn van capaciteitsinkrimping. 4. Begrip capaciteitsinkrimping In geval van beleggingspanden is sprake van capaciteitsinkrimping, indien de aankoopprijs van het vervangende pand ligt onder de verkoopprijs van het oude pand.

Toelichting

1. Boekwaarde-eis De afboeking van de HIR wordt geregeerd door artikel 3.54, lid 2, Wet IB 2001: 'Afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, vindt plaats voorzover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden het bedrag van de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Omdat sprake is van bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven, is in dit geval tevens artikel 3.54, lid 4 Wet IB 2001 van toepassing. Dit lid luidt als volgt: 'Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, vindt afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen.' In casu is sprake van onvolledige vervanging. Daarop is paragraaf 5.7 'Onvolledige vervanging; uitbreidingsinvesteringen' van het Besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, van toepassing. Deze paragraaf luidt, althans voor zover van belang, als volgt: 'Bij 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 gevormde HIR op die gedeeltelijke vervanging kunnen worden afgeboekt, waarbij voor de boekwaarde-eis dezelfde verhouding geldt. (...) In eigen-gebruik situaties 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 aankoopprijs ten opzichte van de verkoopopbrengst (HR 10 maart 2006, nr. 41465).' De Hoge Raad overweegt over beleggingsvastgoed in zijn uitspraak van 10 maart 2006, nr. 41.465, onder

meer het volgende: '-3.3. (...) In aanmerking genomen het doel van de onderhavige onderneming - een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken - laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat het pand en de bedrijfsunits in de onderneming dezelfde economische functie vervullen. De door het Hof vermelde verschillen doen aan die overeenkomst niet af. Dit brengt mee dat de bedrijfsunits ten opzichte van het pand moeten worden aangemerkt als vervangende bedrijfsmiddelen en met betrekking tot deze vervanging de regeling van de vervangingsreserve kan worden toegepast. Het eerste middel is mitsdien gegrond. De voor het Hof door de Inspecteur ingenomen subsidiaire stelling dient alsnog te worden behandeld. Deze stelling houdt in dat de bedrijfsunits niet kunnen worden aangemerkt als een vervanging van het pand, omdat sprake is van een zogenoemde uitbreidingsinvestering. De stelling dient te worden verworpen omdat bij vervanging van panden die ter belegging worden aangehouden door panden die eveneens ter belegging worden aangehouden, tot het bedrag van de opbrengst van de vervreemding van eerstbedoelde panden geen sprake is van een extra investering.' De Hoge Raad relateert in de situatie van verhuurde panden de mate van vervanging dus aan de aan- en verkoopprijs. In casu exploiteert belanghebbende een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken. Gelet op genoemde uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006 ('In aanmerking genomen het doel van de onderneming (...)'), alsmede op het besluit van 9 december 2011 ('Onvolledige vervanging betekent niet dat geen sprake zou zijn van eenzelfde economische functie, maar dat niet geheel is vervangen.') heeft het 'vierde pand' dus eenzelfde economische functie als de in 2005 verkochte onroerende zaken. Afboeking van de HIR op de aanschaf van dit 'vierde pand' is daarom in principe mogelijk. Resteert de vraag in hoeverre afboeking mogelijk is. Met andere woorden: wat is 'de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Gelet op de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011, BLKB 2011/2061, wordt in de situatie van verhuurde panden bij capaciteitsinkrimping de boekwaarde-eis gerelateerd aan de aankoop prijs ten opzichte van de verkoopopbrengst. In dit geval is de in aanmerking te nemen boekwaarde dus (A [redacted]).

A [redacted]. Op de aanschaf van het vierde pand kan daarom een HIR worden afgeboekt van (A [redacted]). Deze benadering wordt gesteund door de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 3 april 1998, ECLI:NL:GHLEE:1998:AV9011, V-N 1998/39.23, en de uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146. Terzijde: de afboeking van de HIR is eveneens als volgt te berekenen: (A [redacted]).

2. Doel en strekking HIR De vraag is of de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 in strijd zijn met doel en strekking van de HIR. De regeling uit paragraaf 5.7 is in het besluit opgenomen bij de actualisering van het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M (paragraaf 4.8). Voor dit besluit van 5 december 2006 stond in het Vraag en antwoordenbesluit van 10 mei 2004, nr. CPP2003/2004M, onder vraag en antwoord A.3. al een opmerking over gedeeltelijke vervanging (de huidige paragraaf 2.3). Gedeeltelijk vervanging is dus steeds als mogelijkheid gezien. Naast het Vraag en antwoordenbesluit uit 2004 gold het Besluit van 15 februari 2005, nr. CPP2004/1852M. Over onvolledige vervanging merkt de staatssecretaris in dit besluit op (zie vraag en antwoord 2), dat evenals onder het vroegere regime van de vervangingsreserve bij onvolledige vervanging (capaciteitsinkrimping) van de opstal een soepel standpunt worden ingenomen, met dien verstande dat aan de vervreemde opstal toe te rekenen boekwinst - na reservering - op de nieuwe opstal kan worden afgeboekt indien en voorzover de daaraan [aan de nieuwe opstal] toe te rekenen kostprijs niet lager is dan de aan de vervreemde opstal toe te rekenen vervreemdingsopbrengst. Deze passage betekent dat bij een onvolledige vervanging van de opstal de boekwinst kan worden afgeboekt op de nieuwe kostprijs (de aankoop prijs) indien de aankoop prijs gelijk is aan of groter is dan de verkoopprijs. Dit heeft tot gevolg dat bij deze toegestane afboeking altijd voldaan wordt aan de boekwaarde-eis. Deze soepele benadering was ook al opgenomen in de Korte toelichting Wet IB 64 par. 13, dertiende lid, slot derde alinea: bij vervanging door een bedrijfsmiddel met een geringere capaciteit, moet een evenredig deel van de vervangingsreserve aan de winst worden toegevoegd. Daarbij wordt een soepel standpunt ingenomen indien het nieuwe bedrijfsmiddel geen lagere kostprijs heeft dan het vervangene. In 2005 was de hiervoor vermelde uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146, al gewezen, maar kennelijk heeft dat er niet toe geleid dat in het besluit in 2005 al is gekozen voor een pro rata benadering ten aanzien van zowel de boekwaarde-eis als ten aanzien van de af te boeken herinvesteringsreserve. Het Besluit van 2005 ging ook niet specifiek over beleggingspanden, maar kan ook betrekking hebben op panden in eigen gebruik. Gelet op het vorenstaande komen de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 niet in strijd zijn met doel en strekking van de HIR. 3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed De vraag is of bij vennootschap met beleggingsvastgoed, wel sprake kan zijn van capaciteitsinkrimping? Is in dergelijke gevallen niet veeleer sprake van een andere aanwending van vrijgekomen vermogen? Bij de toevoeging aan en afboeking van de HIR

gaat het om het bedrijfsmiddel en niet de gehele onderneming. Belastingplichtige kan kiezen voor een gedeeltelijk andere aanwending van de boekwinst. Zie hierover bijvoorbeeld paragraaf 2.3. van het Besluit van 9 december 2011. In het kader van de vraag of sprake is van eenzelfde economische functie dient het begrip 'capaciteitsinkrimping' niet te worden gerelateerd aan de onderneming, maar aan het verkochte bedrijfsmiddel. Kernpunt voor de HIR is namelijk niet zozeer de vraag of er sprake is van capaciteitsinkrimping van de onderneming, maar of er vanuit het verkochte bedrijfsmiddel beschouwd, sprake is van een onvolledige vervanging gezien de economische functie van dat bedrijfsmiddel. De HIR belemmert niet de mogelijkheden van een ondernemer om andere activiteiten uit te breiden met de rest van de verkoopopbrengst. De in dat kader aangekochte bedrijfsmiddelen zullen echter vaak een andere economische functie hebben.

4. Begrip capaciteitsinkrimping In geval van beleggingspanden is sprake van capaciteitsinkrimping, indien de aankoopprijs van het vervangende pand ligt onder de verkoopprijs van het oude pand (vgl. r.o. 3.3, laatste volzin van de uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006, nr. 41.465, BNB 2006/246; zie ook de laatste volzin van paragraaf 5.7 van het besluit van 9 december 2011).

1. Boekwaarde-eis De afboeking van de HIR wordt geregeerd door artikel 3.54, lid 2, Wet IB 2001: 'Afboeking van de herinvesteringsreserve op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het bedrijfsmiddel of de bedrijfsmiddelen waarin wordt geherinvesteerd, vindt plaats voorzover het gezamenlijke bedrag van de boekwaarden van die bedrijfsmiddelen door die afboeking niet daalt beneden het bedrag van de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Omdat sprake is van bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven, is in dit geval tevens artikel 3.54, lid 4 Wet IB 2001 van toepassing. Dit lid luidt als volgt: 'Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, vindt afboeking van een herinvesteringsreserve slechts plaats voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd ter zake van de vervreemding van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie in de onderneming als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen.' In casu is sprake van onvolledige vervanging. Daarop is paragraaf 5.7 'Onvolledige vervanging; uitbreidingsinvesteringen' van het Besluit van 9 december 2011, nr. BLKB 2011/2061M, van toepassing. Deze paragraaf luidt, althans voor zover van belang, als volgt: 'Bij 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 gevormde HIR op die gedeeltelijke vervanging kunnen worden afgeboekt, waarbij voor de boekwaarde-eis dezelfde verhouding geldt. (...) In eigen-gebruik situaties 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 aankoopprijs ten opzichte van de verkoopopbrengst (HR 10 maart 2006, nr. 41465).' De Hoge Raad overweegt over beleggingsvastgoed in zijn uitspraak van 10 maart 2006, nr. 41.465, onder meer het volgende: '-3.3. (...) In aanmerking genomen het doel van de onderhavige onderneming - een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken - laten de vaststaande feiten geen andere conclusie toe dan dat het pand en de bedrijfsunits in de onderneming dezelfde economische functie vervullen. De door het Hof vermelde verschillen doen aan die overeenkomst niet af. Dit brengt mee dat de bedrijfsunits ten opzichte van het pand moeten worden aangemerkt als vervangende bedrijfsmiddelen en met betrekking tot deze vervanging de regeling van de vervangingsreserve kan worden toegepast. Het eerste middel is mitsdien gegrond. De voor het Hof door de Inspecteur ingenomen subsidiaire stelling dient alsnog te worden behandeld. Deze stelling houdt in dat de bedrijfsunits niet kunnen worden aangemerkt als een vervanging van het pand, omdat sprake is van een zogenoemde uitbreidingsinvestering. De stelling dient te worden verworpen omdat bij vervanging van panden die ter belegging worden aangehouden door panden die eveneens ter belegging worden aangehouden, tot het bedrag van de opbrengst van de vervreemding van eerstbedoelde panden geen sprake is van een extra investering.' De Hoge Raad relateert in de situatie van verhuurde panden de mate van vervanging dus aan de aan- en verkoopprijs. In casu exploiteert belanghebbende een onderneming die zich richt op het verkrijgen van opbrengst uit het verhuren van onroerende zaken. Gelet op genoemde uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006 ('In aanmerking genomen het doel van de onderneming (...)'), alsmede op het besluit van 9 december 2011 ('Onvolledige vervanging betekent niet dat geen sprake zou zijn van eenzelfde economische functie, maar dat niet geheel is vervangen.') heeft het 'vierde pand' dus eenzelfde economische functie als de in 2005 verkochte onroerende zaken. Afboeking van de HIR op de aanschaf van dit 'vierde pand' is daarom in principe mogelijk. Resteert de vraag in hoeverre afboeking mogelijk is. Met andere woorden: wat is 'de boekwaarde onmiddellijk voorafgaande aan de vervreemding van het bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd.' Gelet op de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011, BLKB 2011/2061, wordt in de situatie van verhuurde panden bij

capaciteitsinkrimping de boekwaarde-eis gerelateerd aan de aankoopprijs ten opzichte van de verkoopopbrengst. In dit geval is de in aanmerking te nemen boekwaarde dus (€ A [A]). Op de aanschaf van het vierde pand kan daarom een HIR worden afgeboekt van (A [A]). Deze benadering wordt gesteund door de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 3 april 1998, ECLI:NL:GHLEE:1998:AV9011, V-N 1998/39.23, en de uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146. Terzijde: de afboeking van de HIR is eveneens als volgt te berekenen: (€ A [A]).

2. Doel en strekking HIR De vraag is of de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 in strijd zijn met doel en strekking van de HIR. De regeling uit paragraaf 5.7 is in het besluit opgenomen bij de actualisering van het besluit van 5 december 2006, nr. CPP2006/1173M (paragraaf 4.8). Voor dit besluit van 5 december 2006 stond in het Vraag en antwoordenbesluit van 10 mei 2004, nr. CPP2003/2004M, onder vraag en antwoord A.3. al een opmerking over gedeeltelijke vervanging (de huidige paragraaf 2.3). Gedeeltelijk vervanging is dus steeds als mogelijkheid gezien. Naast het Vraag en antwoordenbesluit uit 2004 gold het Besluit van 15 februari 2005, nr. CPP2004/1852M. Over onvolledige vervanging merkt de staatssecretaris in dit besluit op (zie vraag en antwoord 2), dat evenals onder het vroegere regime van de vervangingsreserve bij onvolledige vervanging (capaciteitsinkrimping) van de opstal een soepel standpunt worden ingenomen, met dien verstande dat aan de vervreemde opstal toe te rekenen boekwinst – na reservering – op de nieuwe opstal kan worden afgeboekt indien en voorzover de daaraan [aan de nieuwe opstal] toe te rekenen kostprijs niet lager is dan de aan de vervreemde opstal toe te rekenen vervreemdingsopbrengst. Deze passage betekent dat bij een onvolledige vervanging van de opstal de boekwinst kan worden afgeboekt op de nieuwe kostprijs (de aankoopprijs) indien de aankoopprijs gelijk is aan of groter is dan de verkoopprijs. Dit heeft tot gevolg dat bij deze toegestane afboeking altijd voldaan wordt aan de boekwaarde-eis. Deze soepele benadering was ook al opgenomen in de Korte toelichting Wet IB 64 par. 13, dertiende lid, slot derde alinea: bij vervanging door een bedrijfsmiddel met een geringere capaciteit, moet een evenredig deel van de vervangingsreserve aan de winst worden toegevoegd. Daarbij wordt een soepel standpunt ingenomen indien het nieuwe bedrijfsmiddel geen lagere kostprijs heeft dan het vervangene. In 2005 was de hiervoor vermelde uitspraak van de Hoge Raad van 13 december 2000, nr. 35.814, BNB 2001/146, al gewezen, maar kennelijk heeft dat er niet toe geleid dat in het besluit in 2005 al is gekozen voor een pro rata benadering ten aanzien van zowel de boekwaarde-eis als ten aanzien van de af te boeken herinvesteringsreserve. Het Besluit van 2005 ging ook niet specifiek over beleggingspanden, maar kan ook betrekking hebben op panden in eigen gebruik. Gelet op het vorenstaande komen de bewoordingen van paragraaf 5.7 van het Besluit van 9 december 2011 niet in strijd zijn met doel en strekking van de HIR.

3. Capaciteitsinkrimping bij vennootschap met beleggingsvastgoed De vraag is of bij vennootschap met beleggingsvastgoed, wel sprake kan zijn van capaciteitsinkrimping? Is in dergelijke gevallen niet veeleer sprake van een andere aanwending van vrijgekomen vermogen? Bij de toevoeging aan en afboeking van de HIR gaat het om het bedrijfsmiddel en niet de gehele onderneming. Belastingplichtige kan kiezen voor een gedeeltelijk andere aanwending van de boekwinst. Zie hierover bijvoorbeeld paragraaf 2.3. van het Besluit van 9 december 2011. In het kader van de vraag of sprake is van eenzelfde economische functie dient het begrip 'capaciteitsinkrimping' niet te worden gerelateerd aan de onderneming, maar aan het verkochte bedrijfsmiddel. Kernpunt voor de HIR is namelijk niet zozeer de vraag of er sprake is van capaciteitsinkrimping van de onderneming, maar of er vanuit het verkochte bedrijfsmiddel beschouwd, sprake is van een onvolledige vervanging gezien de economische functie van dat bedrijfsmiddel. De HIR belemmert niet de mogelijkheden van een ondernemer om andere activiteiten uit te breiden met de rest van de verkoopopbrengst. De in dat kader aangekochte bedrijfsmiddelen zullen echter vaak een andere economische functie hebben.

4. Begrip capaciteitsinkrimping In geval van beleggingspanden is sprake van capaciteitsinkrimping, indien de aankoopprijs van het vervangende pand ligt onder de verkoopprijs van het oude pand (vgl. r.o. 3.3, laatste volzin van de uitspraak van de Hoge Raad van 10 maart 2006, nr. 41.465, BNB 2006/246; zie ook de laatste volzin van paragraaf 5.7 van het besluit van 9 december 2011).

172130032 Herinvesteringsreserve en fosfaatrechten

Vraag:

Kwalificeren fosfaatrechten die op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, als bedrijfsmiddel in de zin van de herinvesteringsreserve? Zo nee, hoe lang moeten ze na 1 januari 2018 in de eigen onderneming worden gebruikt om wel als bedrijfsmiddel te kwalificeren?

Antwoord:

Bedrijfsmiddelen zijn goederen die als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van een bedrijf uitmaken en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. Bij fosfaatrechten die op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, is van belang of de fosfaatrechten

- zijn bestemd om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt;
- duurzaam zijn verbonden aan de onderneming (vgl. BNB 2005/208).

Wanneer in 2017 is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, is niet voldaan aan de hiervoor genoemde criteria. De fosfaatrechten kwalificeren dan niet als bedrijfsmiddel. In situaties waarin in 2017 niet is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten op of kort na 1 januari 2018 worden verkocht, zal a.d.h.v. de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of sprake is van een bedrijfsmiddel. De bewijslast hiervoor rust op belanghebbende. Vervreemding kort na 1 januari 2018 is een sterke aanwijzing voor het tegendeel.

Wanneer de fosfaatrechten na 1 januari 2018 nog worden aangehouden, dan kan onder omstandigheden gesproken worden van 'duurzaam aan de onderneming verbonden waren en zijn bestemd om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt'. De inspecteur moet onderzoeken of belanghebbende, die de bewijslast heeft, dit aannemelijk kan maken. Dit vergt een feitelijke beoordeling van zo mogelijk een combinatie van factoren (vergelijk inzake vastgoed de uitspraak van Hof Arnhem, ECLI:NL:GHARN:2002:AF2696, die vooraf ging aan het arrest BNB 2005/208).

Toelichting

1. Inleiding

Per 1 januari 2018 zal naar verwachting de wettelijke regeling voor fosfaatrechten in werking treden. Peildatum voor de fosfaatrechten is de omvang van de melkveestapel op 2 juli 2015. Op basis van de op de peildatum aanwezige melkveestapel worden de fosfaatrechten toegekend aan melkveehouders die op 1 januari 2018 actief landbouwer zijn. De melkveehouders hebben in augustus een brief van RVO ontvangen met daarin de gegevens die van belang zijn voor het vaststellen van de fosfaatrechten met het verzoek om die gegevens te controleren. Melkveehouders hadden tot 31 mei 2017 de mogelijkheid om de gegevens te wijzigen. Nadat de wet waarbij de fosfaatrechten worden ingevoerd officieel van kracht is, krijgen de melkveehouders een beschikking van RVO met daarin de vastgestelde fosfaatrechten. Hiertegen kan bezwaar worden gemaakt. De toegekende fosfaatrechten zijn verhandelbaar. Bij verkoop van fosfaatrechten wordt 10% gekort (m.u.v. verkopen binnen een bepaalde familiekring). Tot de omvang van de op een melkveebedrijf aanwezige fosfaatrechten (fosfaatquotum) mag op het bedrijf fosfaat worden geproduceerd. O.b.v. een forfaitaire tabel wordt bepaald hoeveel fosfaat een rund produceert. D.m.v. de fosfaatrechten wordt dus het aantal runderen gereguleerd dat op een melkveebedrijf aanwezig mag zijn. Het overschrijden van de toegestane fosfaatproductie is een economisch delict (art. 1a, onder 1°, van de Wet op de economische delicten).

2. Fosfaatrecht is een bedrijfsmiddel voor de herinvesteringsreserve (standaardsituatie)
Bedrijfsmiddelen zijn goederen die als duurzame kapitaalgoederen het vaste kapitaal van een bedrijf uitmaken en bestemd zijn om voor de uitoefening van het bedrijf te worden gebruikt. Fosfaatrechten die een melkveehouder verkrijgt en die hij vervolgens duurzaam aanwendt in de door hem uitgeoefende melkveehouderij, vormen een bedrijfsmiddel. De fosfaatrechten zijn nodig om de melkveehouderij te kunnen uitoefenen, zonder fosfaatrechten is het verboden om melkvee te houden (standaardsituatie).

3. Fosfaatrecht verkocht op of kort na 1 januari 2018; geen bedrijfsmiddel voor de herinvesteringsreserve De vraag ziet echter niet op de standardsituatie, maar op de situatie dat de melkveehouder de fosfaatrechten die per 1 januari 2018 worden toegekend, op of kort na 1 januari 2018 verkoopt. In de praktijk blijkt dat ook nu – vóór 1 januari 2018 – al verkoopovereenkomsten worden gesloten met betrekking tot de toekomstige fosfaatrechten. Gelet op de feitelijke gang van zaken, heeft de vraag praktisch gezien betrekking op: - melkveehouders bij wie de melkveehouderij deel uitmaakt van een meer omvattende onderneming (bijv. een gemengd bedrijf), die de melkveehouderijtak beëindigen en de rest van de onderneming voortzetten waarin zij gaan (her)investeren (art. 3.54 Wet IB01); - melkveehouders die de melkveehouderij volledig beëindigen, daarmee hun onderneming staken en vervolgens een andere onderneming beginnen (art. 3.64 Wet IB01).

In BNB 2005/208 heeft de Hoge Raad m.b.t. de invulling van het begrip 'bedrijfsmiddel' onderscheid gemaakt voor de toepassing van dit begrip in het kader van afschrijving (art. 3.30 wet IB01) dan wel in het kader van de herinvesteringsreserve (art. 3.54 Wet IB01): "4.1.2. Het volgende moet worden vooropgesteld. Ook al is het doel van een onderneming ten aanzien van in haar bezit zijnde onroerende zaken deze binnen afzienbare tijd met winst te verkopen, dan kan die onderneming tevens, in afwachting van dat moment, deze zaken opbrengstgevend gebruiken. Die onroerende zaken hebben dan in de onderneming tegelijkertijd kenmerken van voorraad en van bedrijfsmiddel in de zin van het fiscale jaarwinstbegrip. In het kader van laatstbedoeld begrip hebben afschrijvingen ten doel lasten die worden opgeroepen door de aanschaffing van zaken die voor het drijven van een onderneming worden gebruikt, te spreiden over de jaren waarin dat gebruik plaatsvindt. Deze ratio heeft, als het gaat om onroerende zaken die worden aangeschaft en gebruikt als hiervoor omschreven, reeds geldingskracht door het enkele feit dat de zaken in de onderneming worden gebruikt of zullen worden gebruikt. Het ligt uit dien hoofde in de rede dat alsdan jaarlijks een last wordt genomen ter grootte van een voor een bedrijfsmiddel passend te achten afschrijving, ook al zou voor het overige de desbetreffende onroerende zaak niet kunnen worden behandeld als een bedrijfsmiddel. De vervangingsreserve heeft ten doel te bevorderen dat boekwinsten, gemaakt doordat bedrijfsmiddelen uit de onderneming verdwijnen, voor de in het kader van de continuïteit van de onderneming nodige vervanging van die bedrijfsmiddelen beschikbaar blijven. Naar zijn aard kan die reserve slechts toepassing vinden ter zake van onroerende zaken die duurzaam aan de onderneming verbonden waren, en derhalve niet ter zake van onroerende zaken die werden aangeschaft met de overheersende bedoeling deze per eerstkomende, geschikte gelegenheid weer te verkopen. Zij zijn in zoverre gelijk te stellen aan zaken die voor de omzet zijn bestemd: zij komen niet in aanmerking voor de toepassing van de vervangingsreserve."

Voor de toepassing van de herinvesteringsreserve is dus van belang of de fosfaatrechten duurzaam aan de onderneming waren verbonden, en derhalve (bijvoorbeeld) bij de verkrijging van de rechten niet de overheersende bedoeling bestond om deze bij de eerste geschikte gelegenheid te verkopen.

De wet waarin het stelsel van fosfaatrechten wordt geregeld, zal naar verwachting per 1 januari 2018 in werking treden. Op dat moment ontstaan de fosfaatrechten en zullen ze bij beschikking door RVO worden toegekend. Op dat moment moet worden beoordeeld of de overheersende bedoeling is dat de fosfaatrechten duurzaam aan de onderneming verbonden zullen blijven. Deze bedoeling kan worden afgeleid uit de feiten (vgl. de uitspraak van Hof Arnhem, ECLI:NL:GHARN:2002:AF2696, die vooraf ging aan het arrest.

In het memo van de A respectievelijk het pré-advies komen de volgende situaties aan de orde: - Deelname aan stoppersregeling en verkoop fosfaatrechten in 2017 Indien is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten al in 2017 zijn verkocht (verkoop toekomstig goed onder voorwaarde dat het goed zal ontstaan) – zoals vermeld in het pré-advies – dan vormen de fosfaatrechten geen bedrijfsmiddel. Ze zijn niet aangewend i.h.k.v. de onderneming. Dat het aantal toegekende fosfaatrechten is gebaseerd op de omvang van de veestapel op 2 juli 2015 doet hieraan niet af; dat is een rekengrootheid.

- Deelname aan de stoppersregeling (2017) en verkoop fosfaatrechten in 2018 Wanneer is deelgenomen aan de stoppersregeling in 2017 (al het melkvee moet dan in 2017 zijn afgestoten) en vervolgens op of kort na 1 januari 2018 de fosfaatrechten worden verkocht, is er evenmin sprake van een duurzame aanwending van de fosfaatrechten i.h.k.v. de onderneming. Ook dan vormen de fosfaatrechten geen bedrijfsmiddel. Normaal gesproken zal er in deze situatie in 2018 ook geen melkvee meer worden aangekocht.

- Geen deelname aan de stoppersregeling; staking in 2018 en verkoop fosfaatrechten in 2018
Wanneer niet wordt deelgenomen aan de stoppersregeling komen de fosfaatrechten op i.h.k.v. de reguliere bedrijfsvoering en worden na 1 januari 2018 ook in dat kader aangewend; er was en blijft melkvee aanwezig. Het is dan afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval of er sprake is van een duurzame aanwending/verbondenheid met de onderneming (moment staken onderneming bijv. 15 januari 2018; staking door overlijden). Dit is ter beoordeling van de inspecteur. Overigens, mocht een melkveehouder die heeft deelgenomen aan de stoppersregeling na 1 januari 2018 weer melkvee gaan houden, maar een kleiner aantal runderen dan hij op 2 juli 2015 hield en een deel van de toegekende fosfaatrechten verkopen op of kort na 1 januari 2018, dan geldt hetgeen hiervoor is opgemerkt ook voor het verkochte deel van de fosfaatrechten.

4. Weerleggen argumenten A

a. Argument: Met de fosfaatrechten-referentie is in economische zin sprake van fosfaatrechten; de fosfaatrechtreferentie vormt vanaf het moment van toekenning een bedrijfsmiddel.

Peildatum voor de fosfaatrechten is de omvang van de melkveestapel op 2 juli 2015. Op basis van de op de peildatum aanwezige melkveestapel worden de fosfaatrechten toegekend. De melkveehouders hebben in augustus een brief van RVO ontvangen met daarin de gegevens die van belang zijn voor het vaststellen van de fosfaatrechten met het verzoek om die gegevens te controleren. Melkveehouders hadden tot 31 mei 2017 de mogelijkheid om de gegevens te wijzigen. Nadat de wet waarbij de fosfaatrechten worden ingevoerd officieel van kracht is, krijgen de melkveehouders een beschikking van RVO met daarin de vastgestelde fosfaatrechten. Hiertegen kan bezwaar worden gemaakt. Wanneer in de periode tussen 2 juli 2015 en 1 januari 2018 (de verwachte inwerkingtredingsdatum van de wet waarbij de fosfaatrechten worden ingevoerd) een volledig bedrijf is overgedragen, dan bestaat de mogelijkheid om de gegevens op basis waarvan de fosfaatrechten worden toegekend (fosfaatrechten-referentie), te laten benutten door de overnemer. Dit is uitsluitend mogelijk bij overdracht van een volledig bedrijf. Deze fosfaatrechten-referentie vormt in dat geval voor de overdrager geen bedrijfsmiddel:

- Het gaat niet om een goed, enkel om de historische cijfers op basis waarvan een hoeveelheid fosfaatrechten wordt toegekend (rekengrootheid). Zoals hiervoor is beschreven, wordt de fosfaatrechten-referentie niet toegekend. De fosfaatrechten worden toegekend.

- Er is geen sprake van aanwending i.h.k.v. de bedrijfsvoering; voorafgaand aan de inwerkingtreding van de wet, is de fosfaatrechten-referentie niet nodig voor de bedrijfsvoering en wordt ook niet aangewend in het bedrijf.

Naast de fosfaatrechten-referentie, is er de referentie i.h.k.v. het fosfaatreductieplan. Dit is de in het memo van de A genoemde regeling van heffingen en bonussen die in 2017 van kracht is. Deze regeling heeft weliswaar dezelfde peildatum (2 juli 2015), maar betreft een andere regeling. Deze fosfaatreductie-referentie kan niet worden vereenzelvigd met de fosfaatrechten en evenmin met de fosfaatrechten-referentie. De fosfaatreductie-referentie en de fosfaatrechten-referentie zijn twee afzonderlijke grootheden die naast elkaar bestaan.

b. Argument: Fiscale jurisprudentie inzake de kwalificatie van een goed dat verkoopklaar wordt gemaakt

De situaties en jurisprudentie inzake het verkoopklaar maken van een bedrijfsmiddel betreffen de vraag of een goed dat voorheen als bedrijfsmiddel werd gebruikt, moet worden geherkwalificeerd tot voorraad. In dit geval gaat het echter niet om de herkwalificatie van een goed dat al in de onderneming is gebruikt als bedrijfsmiddel (zie hiervoor onder a), maar om de initiële kwalificatie bij de verkrijging van de fosfaatrechten.

5. Hoe lang moeten de fosfaatrechten in de eigen onderneming worden gebruikt of verhuurd, wil sprake zijn van een bedrijfsmiddel (na deelname aan de stoppersregeling) Als is deelgenomen aan de stoppersregeling en de fosfaatrechten worden daarna aangehouden (eigen gebruik of verhuur) in afwachting van een geschikt moment van verkoop dan is er geen sprake van een bedrijfsmiddel (vgl. BNB 2005/208). Van een bedrijfsmiddel is sprake zijn als de fosfaatrechten in de onderneming zijn gebruikt en "duurzaam aan de onderneming verbonden waren". Belanghebbende, die de bewijslast heeft, dient dit aannemelijk te maken. Dit vergt een feitelijke beoordeling door de inspecteur van zo mogelijk een combinatie van factoren (vergelijk inzake vastgoed de uitspraak van Hof Arnhem, ECLI:NL:GHARN:2002:AF2696, die vooraf ging aan het arrest BNB 2005/208).

152130011 Herinvesteringsreserve niet afschrijfbaar afboeken op lang afschrijfbaar

Vraag:

Is het toegestaan om een herinvesteringsreserve gevormd bij de vervreemding van een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel af te boeken op een lang afschrijfbaar bedrijfsmiddel? Specifiek gaat het om het vervangen van landbouwgrond die werd verpacht, door beleggingsonroerend goed.

Antwoord:

De vraag kan met ja worden beantwoord, mits de bedrijfsmiddelen dezelfde economische functie hebben. De kennisgroep komt tot haar antwoord op basis van de wettekst en het arrest van de Hoge raad van 9 december 2009, BNB 2010/56. In een andere casus is met enige aarzeling van het Ministerie toegestaan om een HIR gevormd voor een Nederlands melkquotum (kort-afschrijfbaar) af te boeken op een Canadees melkquotum (lang-afschrijfbaar). Met behulp van de voorwaarde "bedrijfseconomisch dezelfde functie" wordt gepoogd te voorkomen dat heffing over stille reserves wordt uitgesteld. Niet gekozen is voor een voorwaarde dat de afschrijvingstermijnen aan elkaar gelijk moeten zijn. Vragensteller is meegegeven om voor de voorwaarde "bedrijfseconomisch dezelfde functie" voor de onderhavige casus het Vastgoed Kenniscentrum te raadplegen. Vragensteller is expliciet gevraagd slechts een antwoord op de casus te geven (niet-afschrijfbaar naar lang afschrijfbaar) en zich niet uit te laten over de situatie andersom. De kennisgroep wacht voor het bepalen van een standpunt voor een dergelijk geval op een concrete casus.